Развитие системы бухгалтерского управленческого учета в условиях современных рыночных отношений

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Максакова, Мария Николаевна

**Год:**

2009

**Автор научной работы:**

Максакова, Мария Николаевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Ростов-на-Дону

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

169

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Максакова, Мария Николаевна

Введение.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.

1.1. Исследование предпосылок становления и развития бухгалтерского управленческого учета.

1.2. Систематизация представлений о бухгалтерском управленческом учете в условиях развития рыночных отношений.

1.3. Адаптация системы бухгалтерского управленческого учета к условиям возрастания уровня конкурентной борьбы.

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ АСПЕКТ ПОСТАНОВКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.

2.1. Принципы построения и особенности применения системы бухгалтерского управленческого учета в условиях функционирования механизма рыночных отношений.

2.2. Постановка и этапы внедрения системы бухгалтерского управленческого учета в организациях.

2.3. Методы отражения учетной информации в системе счетов управленческой бухгалтерии.

2.4. Процедура оценки эффективности системы бухгалтерского управленческого учета.

ГЛАВА 3. РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ РЫНОЧНОЙ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТИ.

3.1. Учет влияния факторов внешней среды при оптимизации процесса принятия управленческих решений на основе использования экономико-математических методов.

3.2. Модификация методики расчета точки безубыточности в условиях быстро изменяющейся рыночной среды.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Развитие системы бухгалтерского управленческого учета в условиях современных рыночных отношений"

На современном этапе экономическое развитие России происходит в направлении модернизации рыночной экономики, основной целью которой является достижение высокой конкурентоспособности отечественных предприятий на мировом рынке, выступающей в качестве масштабной национальной задачи стратегического характера.

Современные рыночные отношения предъявляют новые требования к эффективности управления, экономическому прогнозированию и планированию. При этом рост конкурентоспособности отечественных предприятий является значимым фактором обеспечения долгосрочного экономического роста страны.

В условиях развития рыночных отношений, каждая организация самостоятельно определяет направления своего развития, виды и объемы выпускаемой продукции, инвестиционную, кадровую, снабженческую, финансовую и т.д. политику, формирование эффективной информационной системы для принятия управленческих решений на ее основе становится объективной необходимостью. Любая организация, независимо от организационно-правовой формы собственности, представляет собой сложную экономическую систему, результаты деятельности которой зависят от эффективности управленческой деятельности организации. Без квалифицированного управления на основе специально подготовленной информации в процессе возрастания уровня конкурентной борьбы само существование организации ставится под угрозу.

В этих условиях актуализируются вопросы повышения эффективности информационного обеспечения системы бухгалтерского управленческого учета, основная цель которого заключается в представлении информации руководству организации, необходимой для управления хозяйствующим субъектом. Развитие бухгалтерского управленческого учета должно осуществляться в направлении расширения спектра используемых показателей, выявления основных информационных потребностей управления и поиске оптимальных путей их удовлетворения.

Учитывая выше обозначенные тенденции развития рыночной экономики, необходимость использования данных бухгалтерского управленческого учета на современном этапе развития не вызывает сомнения. Однако, в настоящее время, несмотря на тенденцию активного внедрения системы бухгалтерского управленческого учета в деятельность российских организаций остаются неразрешенными отдельные проблемы, касающиеся теории и практики использования бухгалтерского управленческого учета. Многообразие подходов к управленческому учету обусловливают необходимость продолжения работ по выработке единого взгляда на природу управленческого учета и направлений его развития, которые буду отвечать требованиям современных условий рыночных отношений.

В условиях процесса глобализации экономики, одним из неотъемлемых принципов которой, является усиление конкурентной борьбы, внешняя среда становится существенным фактором, оказывающим влияние на деятельность организации. В связи с этим, возникает потребность в расширении границ информации, используемой системой бухгалтерского управленческого учета, и возрастает роль научного подхода к решению актуальных задач управления организации. В частности, в силу того, что действие внешней среды обладает характером неопределенности, как представляется, для объективного отражения действительности, целесообразно привлечение к процессу прогнозирования и планирования деятельности организации, экономико-математических методов.

Учитывая, что в современных условиях развития экономики, отличительной особенностью внешней среды является рыночная неопределенность и возрастание конкурентной борьбы, то возникает потребность в расширении объемов информации, используемой для принятия управленческих решений. Для обеспечения устойчивого роста организации, задача руководителя не просто рассчитать возможную прибыль и себестоимость выпускаемей продукции, исходя из собственного потенциала организации, а определить и спрогнозировать финансово-хозяйственную деятельность с учетом параметров внешней среды. Вследствие этого, возникает вопрос о разработке и внедрении новых подходов в системе бухгалтерского управленческого учета, которые смогут учесть максимально возможное число факторов, способных оказать влияние на деятельность организации для эффективного управления организацией и обеспечить высокий уровень конкурентоспособности продукции, производимой российскими организациями.

Это обусловливает актуальность и практическую значимость выбранной темы исследования.

Актуальность данной научной проблемы определили тему, цель и задачи исследования, структуру диссертационной работы и направления использования полученных результатов.

Степень разработанности проблемы. На современном этапе развития в экономической литературе вопросам определения сущности и методологии организации управленческого учета посвящено большое количество научных разработок. Проблемы становления и развития управленческого учета нашли отражение в работах зарубежных и отечественных специалистов. Ведущими зарубежными исследователями в области управленческого учета являются: А. Апчерч, X. Андэрсон, Р.Вандер Вил, К.Друри, Б. Райан, Э.Майер, Р. Мюллен-дорф, Э.Кэмбэл, Т.Нэгл, Д.Хан, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, В. Нидлз, JI. Берн-стайн, Д. Колдуэл, Э.С. Хендриксен, Г. Мюллер, Д. Миддлтон, Р. Энтони и другие.

Значительный вклад в развитие методологии бухгалтерского управленческого учета внесли отечественные специалисты: Врублевский Н.Д., Бахрушина М.А., Богатая И.Н., Ивашкевич В.Б., Карпова Т.П., Керимов В.Э., Кизилов А.Н., Кондраков Н.П., Комисарова И.П., Машинистова Г.Е., Мизиковский Е.А., Николаева О.Е., Николаева С.А., Палий В.Ф., Пизенгольц М.З., Савицкая Г.В., Стуков С.А., Соколов Я.В., Суйц В.П., Ткач В.И., Шеремет А.Д., ШапошниковА.А., Шароватова Е.А., Шишкова Т.В. и др.

Проведенный анализ научной литературы, монографий и публикаций позволили прийти к выводу, что в настоящее время основное внимание уделяется общетеоретическим вопросам организации управленческого учета. В то же время нуждаются в углубленном изучении организационно-методологические аспекты и вопросы практического применения системы бухгалтерского управленческого учета, соответствующие потребностям современных условий рыночных отношений, характеризующихся возрастающем уровнем конкурентной борьбы и нестабильности развития рынка.

Недостаточная теоретическая разработанность и практическая необходимость совершенствования организационно-методических вопросов развития системы бухгалтерского управленческого учета в условиях возрастания уровня конкурентной борьбы, а также, расширение потребностей руководителей высшего звена в дополнительной информации при принятии управленческих решений в условиях постоянно изменяющихся условий рыночной среды, обусловили выбор темы диссертационного исследования, его цель и задачи.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования заключается в разработке и обосновании рекомендаций по развитию организационно-методологической базы системы бухгалтерского управленческого учета в условиях неопределенности рыночной среды и роста уровня конкурентной борьбы.

Достижение поставленной цели обеспечивается постановкой и решением следующих задач:

- исследовать предпосылки становления и развития управленческого учета с целью уточнения его определения как важнейшей подсистемы бухгалтерского учета;

- выявить проблемы адаптации бухгалтерского управленческого учета к финансово-хозяйственной деятельности российских организаций;

- разработать схему внедрения системы бухгалтерского управленческого учета в деятельность коммерческих организаций, которая позволит повысить качество учетного процесса в условиях неопределенности развития рыночной среды;

- провести аналитическое исследование методик построения системы счетов бухгалтерского управленческого учета с целью определения эффективности их применения в коммерческих организациях ;

- определить параметры оценки результативности использования системы бухгалтерского учета в условиях современных рыночных отношений;

- определить направления развития системы бухгалтерского управленческого учета в условиях рыночной неопределенности;

- установить экономическую целесообразность использования в условиях усиления конкурентной борьбы системы учета «директ-костинг», на основе ретроспективного анализа предпосылок ее возникновения и развития;

- предложить модифицированный подход к расчету точки безубыточности при организации управленческого учета с помощью системы «затраты - объем — выпуск»;

- исследовать практическую необходимость и экономическую эффективность использования модифицированного способа расчета точки безубыточности в условиях неопределенности влияния внешних факторов на деятельность организации.

Объект и предмет исследования. Предметом исследования являются совокупность организационно-экономических аспектов использования и развития управленческого учета в коммерческих организациях. Объектом исследования выступает деятельность крупных промышленных коммерческих организаций г. Ростова-на-Дону, для которых характерно наличие поточного серийного производства.

Теоретико-методологическая основа исследования. Теоретической и методологической основой исследования послужили научные труды отечественных и зарубежных авторов, посвященные общетеоретическим и практическим вопросам организации управленческого учета. Исследование основывается на изучении монографий, материалов периодических источников, научных и практических конференций, законодательных и нормативных актов РФ, информационных сообщений российских агентств, аналитических данных, опубликованных в научной литературе, периодической печати и Интернет-ресурсах, собранных автором диссертационного исследования.

Диссертационная работа выполнена в рамках п. 1.8 «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 1.9 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа» паспорта специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика».

Инструментарно-методический аппарат основан на использовании общенаучных и специальных методов проведения исследований, таких как обобщение данных, анализ, систематизация, применение методов экономико-математического моделирования, специальных методов теории вероятностей, а также диалектического, комплексного и системного подходов к проведению исследований. В качестве инструментария исследования при обработке и анализе информации использовались наблюдение, группировка, обобщение, сравнение, диалектический метод, логический, сравнительный и причинно-следственный анализ. Применение перечисленных методов обеспечило аргументированность и достоверность выводов диссертационного исследования. В процессе исследования применялось современное программное обеспечение общего назначения, табличные и графические приемы визуализации информации.

Информационно-эмпирическая база исследования сформирована на основе законодательных и нормативных актов Российской Федерации, научных публикаций российских и зарубежных ученых по управленческому учету, информации первичной учетной документации ряда организации Ростова-на-Дону и Ростовской области, статистических данных, информационных Интернет-ресурсов, обзорно-аналитической информации периодической печати и средств массовой информации.

Рабочая гипотеза. В условиях современного развития экономических отношений, для которых характерна нестабильность рыночной среды и рост уровня конкурентной борьбы, развитие системы бухгалтерского управленческого учета должно быть направлено на повышение качества уровня информационного обеспечения учетного процесса, которое заключается в расширении спектра учитываемых факторов, способных оказать влияние на результаты деятельности организации, что позволит повысить обоснованность принимаемых управленческих решений и эффективность финансово-хозяйственной деятельности организации.

Положения, выносимые на защиту:

1. На современном этапе развития проблемам бухгалтерского управленческого учета посвящено достаточное количество научных теоретических и практических разработок, однако не выработано единого мнения по вопросу самого определения управленческого учета. Проведенный ретроспективный анализ предпосылок и этапов становления управленческого учета в мировой и отечественной практике, и систематизация подходов к пониманию его сущности зарубежными и отечественными специалистами, позволили уточнить определение управленческого учета с точки зрения его позиционирования в системе хозяйственного учета как важнейшей подсистемы бухгалтерского учета, осуществляющей свои функции по трем уровням управления: стратегическому, тактическому и оперативному, для каждого из которых характерна своя направленность информации по содержанию, временным рамкам и целевому назначению.

2. Для принятия эффективных управленческих решений, способствующих максимизации прибыли организации, руководителям высшего звена управления необходимо располагать адекватной рыночной ситуации оперативной информацией. Для получения такой информации руководителю организации необходимо осуществить мероприятия по внедрению системы бухгалтерского управленческого учета, которая позволит получать информацию для выбора приоритетных направлений деятельности организации, перспективной оценки и анализа потенциальных возможностей организации, и обеспечит действенный механизм контроля за исполнением принятых решений. Исходя из особенностей современного состояния рыночных отношений, внедрение бухгалтерского управленческого учета в организациях предлагается осуществлять посредством реализации пятиэтапного процесса последовательных организационных преобразований.

3. В условиях отсутствия единого подхода к определению понятия, роли и значения системы бухгалтерского управленческого учета, одной из объективных проблем, возникающих при ее организации, является необходимость выработки методики оценки возможности эффективного использования системы бухгалтерского управленческого учета в рамках конкретной организации. В связи с этим предлагается система критериев оценки степени готовности организации к внедрению бухгалтерского управленческого учета. Так как внедрение в организацию системы управленческого учета, при всех ее преимуществах, само по себе не обеспечивает результативность деятельности хозяйствующего субъекта, требуется оценка возможности и эффективности функционирования управленческого учета в каждом отдельном случае.

4. В условиях усиления конкурентной борьбы, внешняя среда становится существенным фактором, оказывающим влияние на деятельность организации, и, как следствие, возникает потребность в расширении границ информации, используемой в учетном процессе. Это в свою очередь, обусловливает необходимость формирования в системе бухгалтерского управленческого учета информации об альтернативных вариантах решений одной и той жехозяйственной ситуации в условиях нестабильного развития рыночной среды, на основании привлечения к процессу прогнозирования и планирования деятельности организации методов экономико-математического моделирования, с целью оптимизации процесс принятия управленческих решений.

5. Одним из направлений развития бухгалтерского управленческого учета является повышение качества, надежности и объемов формируемой им информации, которая должна объективно, в полной мере, отражать факты хозяйственной деятельности организации исходя из их экономического содержания и условий хозяйствования. Предложенная, в рамках диссертационного исследования, модификация расчета точки безубыточности, позволяет расширить совокупность факторов, участвующих в расчетах и обеспечивает получение на этой основе дополнительной информации об эффективности осуществления того или иного направления деятельности организации при различных вариантах поведения внешней экономической среды. Это, в свою очередь, обеспечивает возможность выбора наиболее гибкой стратегии управления ресурсами организации, адаптированной к условиям изменяющейся рыночной среды и роста конкурентной борьбы.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в разработке и обосновании направлений развития системы бухгалтерского управленческого учета для коммерческих организаций в условиях нестабильной внешней экономической среды. Среди научных положений диссертации, являющихся новыми, можно выделить следующие:

1. Уточнено определение бухгалтерского управленческого учета, под которым в понимается подсистема бухгалтерского учета, представляющая собой интегрированную систему сбора, систематизации, анализа, обобщения и представления информации, необходимой для принятия управленческих решений заинтересованным пользователям, в разрезе трех уровней управления: оперативного, тактического и стратегического, с целью оптимизации производственной и финансовой деятельности организации, направленной на повышение экономической эффективности функционирования хозяйствующего субъекта в условиях неопределенности влияния факторов внешней среды на деятельность организации.

2. Разработана схема организации системы бухгалтерского управленческого учета в коммерческих организациях, представляющая собой пятиэтапный процесс внедрения элементов метода бухгалтерского управленческого учета, который включает в себя разработку и внедрение информационной системы в организации в целом, определение финансовой и организационной структуры организации путем выделения центров ответственности, разработку плана организации (графика документооборота, плана счетов, отчетности и т.д.), разработку методов управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости, учитывающих специфику деятельности коммерческой организации, проведение соответствующих организационных мероприятий, реализация которых необходима для получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации, осуществления контроля за рациональным использованием ресурсов и управления производственной деятельностью, с целью обеспечения экономической устойчивости организации в условиях высокого уровня конкурентной борьбы.

3. Выделены критерии оценки эффективности функционирования системы бухгалтерского управленческого учета в коммерческих организациях, которые систематизированы по следующим видам эффектов: экономическому, ресурсному, рыночному и организационному, что позволяет выбрать наиболее благоприятную для хозяйствующего субъекта организационную схему взаимодействия всех структурных подразделений, обеспечивающую создание оптимальной базы для перспективной оценки и анализа потенциальных возможностей организации, необходимую для управления организацией в целом и эффективного развития системы бухгалтерского управленческого учета .

4. Предложены направления развития системы бухгалтерского управленческого учета в условиях неопределенности развития рыночной среды и роста уровня конкурентной борьбы, заключающиеся в расширении объемов информации, используемой для принятия управленческих решений, повышении качества информационного обеспечения учетного процесса, за счет увеличения спектра учитываемых показателей, с помощью методов экономико-математического моделирования, что позволит повысить достоверность и временные рамки использования информации, получаемой на основе использования системы бухгалтерского управленческого учета.

5. Разработана методика модификации расчета точки безубыточности в рамках использования системы «директ-костинг» с помощью элементов теории вероятностей, на основании снятия допущения о неизменности переменных затрат в течение анализируемого периода и линейности зависимости между параметрами системы «затраты - объем — прибыль», которая направлена на повышение обоснованности и эффективности принимаемых управленческих решений за счет обеспечения возможности учета потенциальных влияний внешней экономической среды, и расчета различных вариантов стратегии и тактики развития организации, в зависимости от возможных изменений факторов рыночной среды.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования заключается в обобщении и систематизации информации о существующих подходах к определению и организации бухгалтерского управленческого учета, разработке отдельных теоретико-методологических аспектов по организации и развитию системы бухгалтерского управленческого учета, использование которых позволяет повысить эффективность ее применения, в условиях неопределенности рыночной среды и нестабильности хозяйственных связей между организациями.

Методологические и теоретические положения диссертации могут быть использованы в дальнейшей исследовательской тематике по данному научному направлению, а также для изучения курса «Бухгалтерский управленческий учет».

Практическая значимость исследования определена тем, что результаты диссертационного исследования позволяют расширить границы и возможности применения системы бухгалтерского управленческого учета, в условиях нестабильного развития рыночной среды и повышения уровня конкурентной борьбы, в результате повышения качества информационно-аналитического обеспечения управления организацией.

Апробация работы. Разработки, предложенные в рамках диссертационного исследования апробированы и применяются в ряде коммерческих организаций Южного федерального округа. Разработанные модификация методики расчета точки безубыточности, схема отражения расходов в разрезе элементов затрат на счетах управленческого учета, основанная на введении дополнительных счетов в разделе III «Затраты на производство» Плана счетов, система формирования управленческой отчетности применяются в ОАО "Ростовский хлебозавод № 1", на комбинате строительных материалов № 11 в филиале ОАО "Рос-товгорстрой", ЗАО "Ростовская фармацевтическая фабрика".

Основные положения диссертационного исследования были доложены и опубликованы в сборниках материалов ряда международных, всероссийских и региональных научно-практических конференций. На основании материалов диссертационного исследования автором было разработано и издано учебное пособие по бухгалтерскому управленческому учету, которое используется в учебном процессе Ростовского государственного экономического университета «РИНХ» при чтении курсов лекций и в ходе практических занятий по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет».

По теме диссертационного исследования опубликовано 9 печатных работ, общим объемом 4 п.л.

Структура и объем диссертации. Цели и задачи диссертационного исследования определили структуру и объем его изложения. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка использованных источников, включающего в себя 121 позицию и 14 приложений. В тексте работы содержится 4 таблицы и 13 рисунков. Основной текст работы изложен на 140 страницах.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Максакова, Мария Николаевна

Такие выводы позволил сделать проведенный анализ структуры рынка по производству хлебобулочных изделий г. Ростова-на-Дону и Ростовской области. В Ростове и Ростовской области на сегодняшний день производством хлебобулочных изделий занимается более трех десятков специализированных предприятий. Хлеб был и остается одним из основных продуктов питания. Ежедневное повсеместное потребление хлебобулочных изделий позволяет считать его одним из важнейших продуктов питания, пищевая ценность которого имеет первостепенное значение. Все это позволяет сделать вывод о том, что на современном этапе развития, в нашем регионе, в данной отрасли сложился высокий уровень конкурентной борьбы. При этом одной из основных особенностей данного вида производства является высокая степень зависимости результатов финансово-хозяйственной деятельности от цен на исходное сырье, изменение которых можно позиционировать как существенный фактор неопределенности внешней среды, так как его невозможно точно спрогнозировать заранее, а можно лишь предположить потенциальный диапазон колебания.

В связи с этим, предлагаемая методика модификации расчета точки безубыточности позволяет наиболее полно продемонстрировать возможности повышения эффективности использования данных бухгалтерского управленческого учета в условиях роста конкурентной борьбы и неопределенности внешней экономической среды на примере предприятий, осуществляющих производство хлебобулочных изделий.

Эффективная организация производства хлебобулочных изделий и экономное расходование ресурсов на рассматриваемых предприятиях являются приоритетными задачами отрасли, от решения которых зависит качество продукции, уменьшение ее себестоимости, а следовательно, рост прибыли хлебопекарных предприятий, повышение их конкурентоспособности, возможность внедрения в производство нового прогрессивного оборудования и способность выхода на новые потребительские рынки.

Проследив динамику структуры затрат ЗАО «Ростовского хлебозавода №1» (приложение 14), являющегося наиболее эффективно развивающимся в Ростовской области предприятием рассматриваемой отрасли, можно выявить основную тенденцию рассматриваемого производства, которая заключается в его высокой материалоемкости. Это объясняется спецификой его деятельности. Удельный вес материальных затрат в затратах на производство составляет до 86%. При этом, наибольший удельный вес в материальных затратах составляют сырье и материалы — 96,7%. Что обусловлено высокой сырьеемкостыо производства - высокой суммой затрат сырья на каждый рубль выпуска продукции. Удельный вес расходов на сырье и материалы ЗАО «Ростовского хлебозавода №1» почти в два раза больше аналогичного показателя по промышленности. Следовательно, первоочередную роль в обеспечении высоких результатов деятельности играет эффективная организация учета и управления затратами на сырье используемое при производстве продукции.

При проведении расчетов будем опираться на данные ЗАО «Ростовского хлебозавода №1» за 2006 - 2008 гг. по производству хлебобулочного изделия "Булка домашняя", занимающего максимальный удельный вес в структуре выпуска и сбыта хлебозавода, и составляющего максимальную прибыль в ассортименте выпускаемой продукции (приложение 14).

Воспользовавшись классической формулой расчета точки безубыточности, получим безубыточный объем продаж в размере 0,56 т.:

О, изо 29182-13918

При этом данный показатель будет действовать только в течение достаточно короткого промежутка времени, пока не изменятся переменные затраты, в связи с изменением цен на исходное сырье, занимающего максимальный удельный вес в полной себестоимости производимой продукции (приложение 14). Для учета потенциального влияния колебания цен на исходное сырье на безубыточный объем продаж, с помощью традиционной формулы расчета точки безубыточности, необходимо рассчитать точку безубыточности для каждого возможного значения переменных затрат на единицу продукции которое может быть установлено после соответствующего изменения ситуации на рынке (таблица 4), либо постоянно пересчитывать точку безубыточности после фактического изменения исходных параметров расчета.

Заключение

По результатам проведенного диссертационного исследования, можно сформулировать его следующие основные положения, нашедшие отражение в работе.

Проведенный ретроспективный анализ исторических особенностей становления управленческого учета, позволил сделать вывод, о том, что бухгалтерский управленческий учет возник в ответ на потребности крупного индустриального производства и развивался по мере усложнения производственных процессов, исходя из жизненно важных потребностей внутреннего управления. Ретроспективный анализ предпосылок и этапов становления управленческого ' учета, показывает, что его развитие осуществлялось исходя из объективных потребностей производства и управления.

На современном этапе развития бухгалтерского учета в России, необходимость внедрения системы управленческого учета, как одной из важнейших подсистем бухгалтерского учета, в коммерческих организациях не вызывает сомнения. Это обусловлено, прежде всего, тем, что система управленческого учета является основным источником достоверной, оперативной информации, необходимой для эффективного управления ростом капитала любой коммерческой организации. Так как, она позволяет не только осуществлять прогнозирование и планирование финансово-хозяйственной деятельности, но и своевременно выявлять проблемы организации для их оперативного устранения. Использование системы управленческого учета позволяет управлять совокупностью внешних и внутренних факторов, оказывающих влияние на деятельность организации и с учетом этого определять наиболее перспективные направления ее будущей финансовой деятельности.

Однако, несмотря на всеобщее признание необходимости использования системы управленческого учета для эффективного управления организацией, существует ряд нерешенных проблем, затрудняющих использование данной подсистемы бухгалтерского учета в современных условиях хозяйствования.

Анализ современного состояния бухгалтерского учета и проблем его адаптация к условиям высокого уровня конкурентной борьбы позволил выделить два основных направления развития управленческого учета в отечественной практике. Первое направление заключается в совершенствовании методологического обеспечения развития бухгалтерского управленческого учета. Второе направление ориентировано на изучение зарубежных принципов и методик ведения управленческого учета, с целью выявления тех элементов метода управленческого учета, которые могут быть адаптированы к отечественной практике, исходя из особенностей развития нашей страны.

Анализ и систематизация представлений отечественных и зарубежных специалистов в области управленческого учета, позволил уточнить само определение бухгалтерского управленческого учета, под которым, на наш взгляд, следует понимать подсистему бухгалтерского учета, представляющую собой интегрированную систему сбора, систематизации, анализа, обобщения и представления информации, необходимой для принятия управленческихрешений руководителем на оперативном, тактическом и стратегическом уровнях управления, с целью оптимизации производственной деятельностью организации, направленной на повышение экономической эффективности ее функционирования.

Учитывая, что управленческий учет определен нами как важнейшая подсистема бухгалтерского учета, перспективы его адаптации к отечественной практике, исходя из современных условий рыночных отношений, нами рассматривалось в тесной взаимосвязи с тенденциями развития бухгалтерского учета. В Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу (2004-2010 гг.), в качестве основной его цели обозначено «создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике Российской Федерации. В частности, функции формирования информации о деятельности хозяйствующих субъектов, полезной для принятия экономических решений заинтересованными внешними и внутренними пользователями»4. При этом одним из важнейших направлений дальнейшего развития бухгалтерского учета, в соответствии с принятой Концепцией является повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, в том числе и управленческой. Главная задача в области управленческой отчетности определяется в широком распространении передового опыта ее организации, а также опыта использования ее в управлении хозяйствующим субъектом.

Положения указанной Концепции подтверждают объективную необходимость развития системы бухгалтерского управленческого учета и обозначают основные направления ее адаптации к современным условиям рыночных отношений. В результате, нами предлагается выделить два основных направления адаптации управленческого учета к отечественной практике.

Во-первых, совершенствование методологического обеспечения развития системы бухгалтерского управленческого учета.

Во-вторых, изучение зарубежных принципов и методик ведения управленческого учета, с целью выявления тех элементов метода управленческого учета, которые могут быть адаптированы к отечественной практике, исходя из особенностей развития нашей страны.

При этом, учитывая необходимость повышения качества информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений, первостепенной задачей в развитии системы бухгалтерского управленческого учета в современных организациях, по нашему мнению, становится расширение границ использования информации, формируемой в бухгалтерском управленческом учете.

Управление предприятием достаточно сложный процесс, в основе которого лежит ежедневное принятие множества управленческих решений. В конкурентной среде от правильных, адекватных этой среде управленческих решений зависит зачастую не только процветание организации, но и само ее существование. Но, к сожалению, не все руководители отводят должное место в процес

4 Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Одобрена приказом Минфина РФ от 01.07.2004 г. № 180 - с. 3 се управления предприятием созданию системы управленческого учета и не многие готовы нести затраты связанные с ее сбором.

Поскольку управленческий учет занимается предоставлением информации, нами была обоснована целесообразность выделения в структуре управленческого учета трех уровней, в соответствии с уровнями формируемой информации: стратегического, тактического и оперативного. Для каждого из этих уровней характерна своя направленность информации по содержанию, временным рамкам и целевому назначению. Причем все уровни управления неразрывно связаны между собой. Организация системы бухгалтерского управленческого учета в коммерческой организации должна осуществляться в соответствии с выделенными уровнями управления, для выполнения задач и достижения целей, стоящих перед системой бухгалтерского управленческого учета.

В современных условиях рыночных отношений, развитие какого-либо одного из уровней системы бухгалтерского управленческого учета без учета потребностей остальных уровней управления, будет приводить к нарушению принципов полноты и своевременности предоставления информации. Это в свою очередь вызовет снижение качества информационного обеспечения системы бухгалтерского управленческого учета. В то время, как современные рыночные отношения, для которых характерно постоянное изменение параметров внешней рыночной среды предприятия, требуют от руководства организации развития системы управленческого учета в направлении повышения качества и расширения объемов предоставляемой в системе бухгалтерского управленческого учета информации.

Организация системы бухгалтерского управленческого учета позволяет получить информацию, которая сможет быть использована при выборе приоритетных направлений в деятельности организации. Кроме того, она предоставляет необходимую базу для перспективной оценки и анализа потенциальных возможностей организации, а также обеспечивает последнюю механизмами контроля за исполнением принятых решений.

Под организацией системы управленческого учета нами рекомендовано понимать систему условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации, осуществления контроля за рациональным использованием ресурсов и управления производственной деятельностью.

Для достижения положительных результатов, развитие бухгалтерского управленческого учета в рамках деятельности коммерческих организаций нами предложено осуществлять путем реализации пяти основных этапов: постановка системы сбора полной и достоверной информации по организации в целом, определение финансовой и организационной структуры организации, путем выделения центров ответственности, проведениеорганизационных изменений, разработка методов управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости, разработка плана организации (графика документооборота, плана счетов, плана отчетности и т.д.). Помимо вышеуказанных этапов, постановка и развитие системы бухгалтерского управленческого учета, требуют от руководства реализации дополнительных условий, направленных на создание полноценной материально-технической базы, которая необходима для внедрения системы бухгалтерского управленческого учета.

Построение системы счетов в процессе организации системы управленческого учета играет важную роль, так как от эффективности ее построения, зависит и эффективности функционирования всей системы бухгалтерского управленческого учета, и качество информации, формируемой на ее основе. Это в свою очередь, отражается на обоснованности и эффективности принимаемых управленческих решений. При этом важнейшим критерием, в процессе построение системы счетов управленческой бухгалтерии, является учете отраслевой и организационной специфики деятельности хозяйствующего субъекта.

В ходе исследования нами осуществлено аналитическое сравнение методов отражения учетной информации в системе бухгалтерского управленческого учета. При этом было выявлено, что ведение управленческого и финансового учета затрат на производство в единой системе бухгалтерского учета не требует значительных дополнительных затрат, существенно расширяет востребованность учетной информации в организации и повышает качество принимаемых управленческих решений.

Автономный способ построения системы счетов управленческого учета предполагает обособленное ведение финансового и управленческого учета. Это позволяет создать условия для сохранения коммерческой тайны об уровне издержек производства, рентабельности и других финансовых показателей организации. Однако создание и ведение параллельного учета значительно увеличивают документооборот, приводят к усложнению взаимосвязи между показателями финансового и управленческого учета. Кроме того, для крупных российских организаций недостаточность такого варианта построения счетов состоит в том, что он позволяет вести учет и контроль расходов только по центрам ответственности и по калькулируемым объектам. В результате многие важнейшие объекты управленческого учета остаются вне системы бухгалтерского управленческого учета.

Определяющим фактором формирования системы управленческого учета в организации является ее экономическая эффективность, те выгоды, которые оно получит от наличия системы учета за счет повышения качества принимаемых управленческих решений. Внедрение и использование системы управленческого учета считается оправданными тогда, когда полученный в результате положительный эффект превосходит требуемые для создания такой системы затраты. Предлагаемая система оценки эффективности системы управленческого учета позволила выделить, в рамках проведенного исследования, четыре вида эффектов, которые могут быть реализованы при использовании в организации системы управленческого учета: экономический, ресурсный, рыночный и организационный эффект. А также, определить следующие критерии оценки эффективности системы управленческого учета: материальный, кадровый, уровень информационного и программного обеспечения, методический.

Проведенный анализ современного состояния рыночных отношений позволил выявить, что для экономических условий сегодняшнего дня характерны такие тенденции, как: резкое повышение цен на сырье и энергию, рост конкуренции, изменение ценностной ориентации потребителя и ужесточение требований к качеству, потребность ускоренного создания и продвижения на рынок новых продуктов и т.п. В этих условиях, наиболее остро становится вопрос о необходимости применения новых эффективных методов управления себестоимостью, которые смогут учитывать влияние факторов внешней рыночной среды на результаты деятельности организации. Оценка и анализ возможностей применения экономико-математических методов, в рамках развития системы бухгалтерского управленческого учета, позволил обосновать необходимость их использования для организации эффективной информационной базы системы бухгалтерского управленческого учета, обусловленную расширением границ применения и повышением качества ее информационного обеспечения.

На заключительном этапе исследования проведен анализ возможностей использования системы директ-костинг в условиях неопределенности развития экономической среды, в которой функционирует организация, которая позволила прийти к следующим заключениям.

Система «директ-костинг» предоставила широкие возможности для организации эффективного управления затратами за счет способности определения и анализа точки безубыточности. Однако, наряду со всеми ее достоинствами, в условиях быстроменяющейся окружающей экономической среды возникает ряд трудностей, связанных с ограниченностью возможностей использования системы «директ-костинг». Существующая методика расчета точки безубыточности позволяет получить информацию, необходимую для принятия управленческих решений, только при условии, что будут соблюдаться линейные зависимости между показателями системы и ее параметры будут неизменными. Как следствие, полученная информация может быть применима только для достаточно коротких временных промежутков, так как не учитывает возможность изменения параметров внешней среды. В результате, припланировании деятельности организации, не учитываются такие показатели, как изменение цен поставщиков, структуры и ассортиментов рынков сбыта и прочих неконтролируемых факторов внешней среды, что может привести к принятию необоснованных управленческих решений.

Предлагаемая модификация методики расчета точки безубыточности позволяет расширить границы применения классического варианта использования системы «директ-костинг» за счет использования методов математической статистики. Данная методика дает возможность получить информацию, учитывающую совокупность факторов, отражающих неопределенность развития рынка и воздействия внешней среды на деятельность организации, и как следствие, снизить фактор риска при принятии управленческих решений.

Предложена следующая формула для расчета точки безубыточности, обеспечивающая возможность учета потенциального влияния внешней среды:

Zpost

S -ZiZp; + а(г)ст,) ' j

Такая методика позволяет рассчитать не одну точку безубыточности, а определить последовательность таких точек, каждая из которых представляет собой пару (Q;, pi), где Qi - точка безубыточности, а р; — вероятность достижения рассчитанной точки безубыточности.

Предложенная, в рамках проведенного исследования, модификация методики расчета точки безубыточности предоставляет возможность учитывать потенциальные влияния внешней экономической среды на результаты деятельности хозяйствующего субъекта, и как следствие, получить более достоверную и полную информацию для принятия обоснованных управленческих решений в условиях рыночной неопределенности. В результате, это позволяет реализовать основное направление развития системы бухгалтерского управленческого учета, а именно, повышение качества его информационно-аналитического обеспечения и расширение границ его использования, что является приоритетной задачей в условиях современного развития рыночной экономики.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Максакова, Мария Николаевна, 2009 год

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ.

2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 года № 94н.

3. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета. Утверждены протоколом Экспертно-консультативного совета по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России от 22 апреля 2002 года № 4.

4. Аврова И.А. Управленческий учет. М.: Бератор-пресс, 2003. -176 с.

5. Аксененко А.Ф., Бобижонов М.С., Пиримбаев Ж.Ж. Управленческий учет на промышленных предприятиях в условиях формирования рыночных отношений. -М.: ООО «Нонпарель», 1994. 128 с.

6. Аксененко А.Ф., Шеремет А.Д. Учет, калькулирование и анализ себестоимости продукции. М.: МГУ, 1984. - 269 с.

7. Ананькина Е.А., Данилочкина Н.Г. Управление затратами. М.: ИВАКО Аналитик, 1998

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

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

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

11. Бесшапашников А., Ивлев В., Попова Т. Система управления предприятием как фактор успеха информационной системы/Аудитор. 1998. - № 5. - с. 42-46.

12. Бригхэм Ю., Эрхардт М. Финансовый менеджмент. 10-е изд. / Пер. с англ./ Под ред. Е.А. Дорофеева. Спб.: Питер, 2005. - 960 с.

13. Валебникова Н.В., Василевич И.П. Современные тенденции управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2000. - № 18.-е. 53-58.

14. Васильева JI.C. Бухгалтерский управленческий учет: практическое руководство/ JI.C. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская. М.Эксмо, 2007. -320 с.

15. Бахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет / М. А. Бахрушина : учеб. для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. - М. : ИКФ Омега-JI; Высш. шк., 2002.-528 с.

16. Бахрушина М. А. Управленческий анализ поведения затрат // АКДИ «Экономика и жизнь». 2002. - № 9. - с.118-129.

17. Врублевский Н,Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: Учебное пособие. — М.: Изд-во «Бухучет», 2004. 376 с.

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

19. Врублевский Н.Д. Построение системы счетов управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2000. - № 19.-е. 43-49.

20. Гарифулин К.М. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции на промышленных предприятиях / К.М. Гарифулин. -Казань, 1992.-240 с.

21. Гаррисон Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта М. Техника управления, 1930 г. - с.37.

22. Глушков И.Е. Управленческий учет на современном предприятии. Настольное комп.пособие по управленческому учету. М.: «КноРус», 2004. — 160 с.

23. Гусак А.А., Бричикова Е.А. Теория вероятностей Минск. - ТераСи-стемс. - 2003 г. - с. 244-246

24. Гусева Е.Э. Развитие управленческого учета в современных условиях хозяйствования // Современный бухучет №2 — 2005. - с.7

25. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет, М. Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 783 с.

26. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ. Под ред. Табалиной С.А. -М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 1071 с.

27. Друри К. Управленческий учет для бизнес решений: Учебник. Пер. с англ.;. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 655 с.

28. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост: Пер. с англ. /Под ред. Н.Д. Эриашвили. М. Аудит, ЮНИТИ, 1998 г. - 224 с.

29. Ермакова Н.А. Учет затрат по центрам ответственности / Ермакова Н.А. // Бухгалтерский учет. 2003. - № 16. - с. 44-46.

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

31. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет / В. Б. Ивашкевич : учеб. для вузов. М. : Экономисте», 2004. — 618 с.

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

33. Ивашкевич В.Б., Зайцев С.Н. Современные тенденции развития управленческого учета // Бухгалтерский учет. 1996. - № 12 - с.34-38.

34. Ивашкевич В.Б. Управленческий учет в информационной системе предприятия // Бухгалтерский учет. 1996. - № 4 - с.99-102.

35. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. — М. Финансы и статистика, 2003 г. — 352 с.

36. Калькулирование себестоимости в промышленности / под ред. А.Ш. Маргулиса. М.: Финансы, 1980. - 287 с.

37. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учебное пособие. — М.: Инфра-М, 1997.-392 с.

38. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. М.: ЮНИ-ТИ, 2000.-350 с.

39. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. — М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. 268 с.

40. Керимов В.Э., Селиванов П.В., Минина Е.В. Концепция управленческого учета на современном этапе развития // Менеджмент в России и зарубе-жом.-2001 г.-№4.-с. 4

41. Керимов В.Э., Комарова Н.Н., Епифанов А.А. Организация управленческого учета по системе «директ-костинг» // Аудит и финансовый анализ -2001. -№2.-с. 5

42. Кизилов А.Н. Принципы построения интегрированной системы управленческого учета // Учет и статистика. 2003.- № 2. - с.53-60.

43. Ковалев В.В, Соколов Я.В. Основы управленческого учета. — Спб.: Лист, 1991.-48 с.

44. Колесников С.Н. Организация учета через центры ответственности // Экономика и жизнь. 1997. - № 49.

45. Колесников С. «Экономический учет», или что такое «управленческий учет» в современном понимании, http://md-hr.ru/articles/html/article32479.html Cwww.zhuk.net). -28.02.2008.

46. Комисарова И.П. Об учете расходов организации по экономическим элементам // Бухгалтерский учет. 2003. - № 2. — с.60-62.

47. Комисарова И.П. Трансформация учета расходов организации: методология и практика. М.: Бухгалтерский учет, 2002. - с. 224.

48. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 2006. - 368 с.

49. Кондраков Н.П. Эккаунтинг для менеджеров. Бухгалтерский учет и финансово-экономический анализ: Учебное пособие. -М.: ДЕЛО, 1998.

50. Корчагина Л.М. Управленческие аспекты бухгалтерского учета на предприятии // Бухгалтерский учет. 1996. - № 7. - с.73 - 74.

51. Крючков А. Взаимосвязь управленческого учета и бюджетирования: опыт промышленных предприятий // Управление корпоративными финансами. -2004. -№ 5.

52. Кузнецов Д.Т. Распределение затрат и оценка экономической эффективности в комплексных производствах. -М.: Экономика, 1971. 124с.

53. Куракина Ю.Г. Управление издержками на предприятии // Бухгалтерский учет. 1992. - № 12. - с. 19-21.

54. Кэмбелл Э., Стоунхаус Дж., Хьюстон Б. Стратегический менеджмент. Учебник/ Пер. с англ. Н.И. Алмазовой. -М.: Изд-во проспект, 2003. 336 с.

55. Лапыгин Ю.Н. Управление затратами на предприятии: планирование и прогнозирование, анализ и минимизация затрат: практическое руководство / Ю.Н. Лапыгин, Н.Г. Прохорова. М.:ЭКСМО, 2007. - 128 с.

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

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

58. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? М. Финансы и статистика, 1995 г. - 134 с.

59. Мескон Е. Основы менеджмента / Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. / Пер. с англ. под ред. Евенко А.И. М.: Дело, 1998. - 799 с.

60. Методика учета и анализа себестоимости продукции / под ред. Шеремета. М.: Финансы и статистика, 1987. - 208 с.

61. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие управленческих решений. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 408 с.

62. Мизиковский Е.А. Управленческий учет: необходимость и действительность // Бухгалтерский учет. — 1995. № 8. — с.42-44.

63. Мишин Ю.А. Система управленческого учета на современном предприятии // Менеджмент в России и зарубежом. 2001. - № 3. - с.75-84

64. Молвинский А. Учет затрат: на что обратить внимание // Финансовый директор. 2006. - № 3.

65. Мюлендорф Р. Производственный учет. Снижение издержек Обеспечение их рациональной структуры/ Р. Мюлендорф, М. Карренбауэр; пер. с нем. М.И. Косакова. -М.: ФКБ-ПРЕСС, 1996 160 с.

66. Мюллер Г., Горнон X., Миик Г. Учет: международная перспектива. -М.: Финансы и статистика, 1994. 136 с.

67. Ниворожкина Л.И., Морозова З.А. Математическая статистика с элементами теории вероятностей: Курс лекций/РГЭУ. Ростов-на-Дону, 2000. — 403 с.

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

69. Николаева О.Е. Управленческий учет / О.Е.Николаева, Т.В. Шишкова М.: Издание «УРСС», 1997. - 365 с.

70. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. Изд. 4-е, до-полн. М.: Едиториал, 2003. - 320 с.

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

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

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

74. Николаева С.А. Формирование себестоимости в современных условиях // Бухгалтерский учет. 1997. - № 11.-е. 60-64.

75. Новодворский В.Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов: вопросы теории и практики. М.: Финансы и статистика, 1989.

76. Нор-Аревян Г.Г. Управленческий учет учет в системе управления экономическим субъектом // Учет и статистика. 2005. - № 2(6)

77. О' Шонесси Дж. Приницпы организация управления фирмой.: Пер. с англ. М.: Прогресс, 1979. - 420 с.

78. Палий В.Ф. Организация управленческого учета М.: Бератор-Пресс, 2003.-224 с.

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

80. Палий В.Ф. Управленческий учет — новое прочтение внутрихозяйственного учета // Бухгалтерский учет. — 2000 № 17.-е. 58-62

81. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Системы управленческого учета и анализа. Спб.: Питер, 2002. - 176 с.

82. Пизенгольц М.З. О содержании управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2000. - № 19. - с. 60 - 63.

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

84. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. — Минск: новое издание, 2000 357 с.

85. Соколов А.Ю. Некоторые проблемы организации управленческого контроля // Современный юухучет. 2006. - № 9.

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

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

88. Соколов Я.В. Управленческий учет: как его понимать / Я.В. Соколов, M.JL Пятов // Бухгалтерский учет. 2003. - № 7. - с. 53-55.

89. Соколов Я.В. Управленческий учет: миф или реальность? // Бухгалтерский учет 2000. - № 18 - с. 50-52.

90. Стратегия и тактика антикризисного управления фирмой/Под ред. Градова А,П., Кузина Б.И. Спб.: «Спец.литература», 1996. - 510 с.

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

92. Стуков С.А. Современные методы калькулирования себестоимости — Калинин, Калини. Гос. ун-т, 1980. 86 с.

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

94. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль. М.: Финансы и статистика, 1987. - 127 с.

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

96. Татур С.К. Основы внутрипроизводственного хозяйственного расчета/ Татур С,К., Протопопов В.А. — М.: Машиностроение, 1971. 46 с.

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

98. Трусов А.Д. Калькулирование себестоимости продукции комплексных производств. М.: Финансы и статистика, 1983. - 204 с.

99. Управление это наука и искусство / А.Файоль, Г. Эмерсон, Ф. Тэй-лор, Г. Форд. - М.: Республика, 1992. - 357 с.

100. Управление затратами на предприятии: Учеб /В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарве и др. / Под общ. Ред. Г.А. Краюхина. Спб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000. - 277 с.

101. Управленческий учет по видам деятельности: Лекции и практикум в таблицах и схемах/ Т.Е. Гварлиани, Е.А. Быков, Е.В. Мостовая, С.В. Черемша-нов / под ред. Проф. Т.Е. Гварлиани. М.: Финансы и статистика, 2007. - 304 с.

102. Управленческий учет/ под ред. В.Ф. Палия и Р.В. Вила. М. Инфра-М, 1997 - с.447

103. Управленческий учет: учеб пособие / под ред. Шеремета А.Д. М.: ФБК-ПРЕСС, 2002 - 512 с.

104. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг): Учеб.-практ.пособие / Под ред. Ю.А. Бабаева. М.: Вузовский учебник, 2007. - 160 с.

105. Фатхутдинов Р.А. Стратегический менеджмент: Учебник. — 6-е изд., испр. и доп. М.: Дело, 2004. - 448 с.

106. Хамидулина Г.Р. Управление затратами. М.: Экзамен, 2004. - 350с.

107. ЮЗ.Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект/ Ч.Т. Хорн-грен, Дж. Фостер, под ред. Соколова Я.В.; пер. с англ. М.Финансы и статистика, 1995 -416 с.

108. Чангин Д.Ф., Хисматуллин Д.И. Об управлении производственными затратами на предприятии // Бухгалтерский учет. 1997. - № 2. - с. 67-68.

109. Чая Т.Н., Чупахина Н.И. Основные методологические проблемы становления управленческого учета // все для бухгалтера № 13 - 2007 г. - с. 11

110. Чернов В.А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности / под ред. Баканова М.И. М.: Финансы и статистика, 2001. - 320 с.

111. Чмель А. Англо-русский словарь бухгалтерских терминов/ А.Чмель; под ред. Соколова Я.В. — М. Финансы и статистика, 1998 г. 175 с.

112. Чумаченко Н.Г. О внедрении управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2003. - № 19. - с. 63-65.

113. Шароватова Е.А. Основы организации управленческого учета // Современный бухгалтерский учет. 1998. - № 6. - с. 19-21.

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

115. Экономическая стратегия фирмы. Уч. пособие / под ред. Градова А.П. 3-е изд., испр. - Спб.: Спец.лит, 2000. - 589 с.

116. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. С англ. / под ред. и с предисл. A.M. Петрачкова. М.: Финансы и статистика, 1991. - 343с.

117. Юдина JI.H. Управленческий учет и контроллинг // Финансовый менеджмент. 2005. - № 1.

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

119. Anthony R. Planning and Control Systems: A Framework for Analysis, Harvard University Press, 1965.

120. Horngren Ch., Foster G., Datar S. Cost accounting: a managerial emphasis. 10 th ed., 2000.906 p.

121. Parker R.H. Macmillan dictionary of accounting. L.: Basingstoke; The Macmillan Press Ltd, 1992. 307 p.