Развитие концепции управленческого учета в коммерческих организациях: теория, методология, практика

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, доктор экономических наук Шароватова, Елена Александровна

**Год:**

2012

**Автор научной работы:**

Шароватова, Елена Александровна

**Ученая cтепень:**

доктор экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Ростов-на-Дону

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

379

## Оглавление диссертации доктор экономических наук Шароватова, Елена Александровна

ВВЕДЕНИЕ.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СТАНОВЛЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ ПРАКТИКЕ.

1.1. Предпосылки эволюции калькуляционного учета для целей управления.

1.2. Исследование сущности управленческого учета в рамках развития его составляющих.

1.3. Правовое обеспечение императивов управленческого учета.

1.4. Выявление причинно-следственной связи в концепции развития управленческого учета.

ГЛАВА 2. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К РАЗРАБОТКЕ

КАЛЬКУЛЯЦИОННОЙ КОНЦЕПЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.

2.1. Калькуляционный аспект в концепции развития управленческого учета.

2.2. Особенности применения принципов системности учетно-аналитической информации управленческого учета.

2.3. Современные подходы к сегментированию управленческого учета в сфере управления.

2.4. Трансформация методики балансового обобщения в концепции управленческом учете.

ГЛАВА 3. РЕАЛИЗАЦИЯ ОРГАНИЗАЦИОННОГО ИНСТРУМЕНТАРИЯ КАЛЬКУЛЯЦИОННОЙ КОНЦЕПЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.

3.1. Практические аспекты применения калькуляционных составляющих качества управленческого учета.

3.2. Развитие методических подходов к организации бюджетной модели в системной технологии управленческого учета.

3.3. Основы формирования регламента управленческого учета и отчетности.

ГЛАВА 4. РАЗВИТИЕ ПАРАДИГМЫ КОНТРОЛЯ В СИСТЕМЕ

УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.

4.1. Разработка концепции инновационного контроля в системе управленческого учета.

4.2. Структуризация информационного обеспечения модуля управленческого учета.

4.3. Выбор критериев оценки результативности управленческого учета.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Развитие концепции управленческого учета в коммерческих организациях: теория, методология, практика"

Актуальность темы исследования. Стремительные изменения, происходящие в отечественной экономике уже долгие годы, оказывают серьезное воздействие на стиль управления экономикой современных предприятий. Основной их отличительной чертой в условиях конкуренции является наличие фактора неопределенности и риска. В таких условиях стремление к инновациям в области технологии производства приводит к эволюции приемов управления и адаптации управленческого инструментария к внешним изменениям. Во многом такая возможность зависит от внутреннего потенциала предприятия: потребности в динамичном освоении новой продукции, желания менеджеров совершенствовать свои знания в области управления, стремления к использованию новых экономических теорий. Только в этом случае, применяя эволюционный инструментарий в управлении предприятием, можно достичь устойчивого экономического равновесия субъекта.

Кризис, начавшийся в 2008 г., наглядно продемонстрировал, что изменения, происходящие в управлении экономикой, носят диалектический характер. В таких условиях происходит поиск и создание новых продуктивных управленческих технологий, каждая из которых опирается на динамическую информационную систему. Одной из таких технологий является управленческий учет, имеющий особый набор учетныхинструментов, а также приемов и способов их реализации. Его использование на основе накопленного в этой области отечественного и международного опыта открыло новые возможности агрегирования учетной информации в сфере управления.

Между тем управленческий учет до сих пор не имеет систематизированной единой теории для реализации своей сущности, опираясь при этом частично на индивидуальный опыт отдельных экономических субъектов, частично - на разобщенные мнения о способах применения его инструментария. Этому есть свое оправдание, поскольку управленческий учет, являясь постоянно развивающейся наукой, не регламентируется стандартами бухгалтерского учета, ограничивающими свободу применения его учетных процедур. Поскольку становление и развитие бухгалтерского учета в качестве научной и прикладной дисциплины долгие годы происходили в условиях развития экономической самостоятельности отечественных предприятий, научное сознание с трудом преодолевало укоренившиеся стереотипы в отношении независимости одного из учетных направлений бухгалтерского учета.

Реформирование бухгалтерского учета, а в рамках него - стремление к сближению отечественного учета с нормами МСФО, помогло в понимании того, что независимость учета носит относительный характер и управленческий учет результатов хозяйственной деятельности не ограничен правовыми нормами со стороны государства. Однако именно отсутствие ограничений в адаптации учета в сфере управления привело к разобщенности в понимании сущностных категорий управленческого учета, ограниченности комплексного представления о его методологии, отсутствию объективного представления о возможности его параллельного ведения с регламентным бухгалтерским учетом, ограниченному представлению о системных способах его реализации в практической деятельности.

Цель субъектов отечественной экономики адаптировать новации в области управления с применением учетных инструментов подтверждает все возрастающий интерес к современной методике управленческого учета, способной обеспечить спрос на особую учетно-аналитическую информацию, позволяющую рассчитать величину создаваемой прибыли каждым объектом управления и на основе этого оценивать перспективы ее увеличения. Это свидетельствует о наличии проблемы, которая заключается в недостаточной степени разработанности методологии управленческого учета, ее методического и практического инструментария. В связи с этим актуальность исследования обусловлена необходимостью разработки типовой методологии управленческого учета, реализуемой на основе унифицированных методических инструментов учета, охватывающих весь контур управления.

Степень разработанности проблемы. Исследования в области управленческого учета таких зарубежных авторов, как Р. Вандер Вил, А. Дайле, К. Друри, Р. Купер, Э. Майер, Р. Манн, Р. Мюллендорф, Р. Нидлз, Д. Нортон, Дж. Рис, Дж. Сигел, Дж. Фостер, Д. Хан, Ч. Хорнгрен, Дж. Шанк, Дж. Шим, Р. Энтони и др., помогли раскрыть возможности бухгалтерской науки в сфере управления и выделить управленческий учет в самостоятельное направление.

Трудно более познавательно и научно раскрыть уникальную информацию о приемах в области производственного учета, положившего начало управленческому учету, чем она изложена в исследованиях видных основателей отечественной научной школы: Аксененко А.Ф., Барнгольц С.Б., Басманова И.А., Белобжецкого И.А., Гильде Э.К., Додонова A.A., ЖебракаМ.Х, Ивашкевича В.Б., Ластовецкого В.Е., Новиченко П.П., Палия В.Ф., Стуко-ва С.А., Чумаченко Н.Г., Шеремета А.Д. и др.

Не менее значимы труды отечественных авторов, позволивших направить профессиональное стремление к познанию многогранного инструментария бухгалтерского учета, к решению проблем совершенствования учета, что дало возможность во многом понять экономическую сущность категорий управленческого учета и определиться в предметах научных дискуссий. Значительный вклад в разработку актуальных проблем по формированию учетного обеспечения управления финансово-хозяйственной деятельностью внесли многие российские ученые: Бахрушина М.А., Безруких П.С., Богатая И.Н., Бороненкова С.А., Врублевский Н.Д., Гарифуллин K.M., Ивашкевич В.Б., Карпова Т.П., Керимов В.Э., Кизилов А.Н., Кондраков Н.П., Кутер М.И., Крохичева Г.Е., Лабынцев Н.Т., Мельник М.В., Мизиковский Е.А., Николаева O.E., Николаева С.А., Попова Т.Д., Соколов Я.В., Ткач В.И., Хору-жая Л.И., Шишкова Т.В., Щиборщ К.В., Яругова А. и др.

В своих исследованиях они вышли далеко за пределы общетеоретических основ бухгалтерского учета, расширив границы учетной науки своими, профессиональными достижениями, изложенными в многочисленных монографиях, учебных пособиях, яркими выступлениями на различных конференциях. Это позволило понять общность теоретических основ бухгалтерского и управленческого учета, необходимость взаимосвязи последнего со смежными науками и использовать полученный опыт для познания и совершенствования объекта исследования.

Однако в настоящее время еще не в полной мере раскрыт потенциал учета в сфере управления, сущность его системной методологии, без понимания которых полноценное применение его инструментария становится затруднительным.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является развитие теоретических и методологических основ управленческого учета, способных адаптировать информационный ресурс бухгалтерского учета в сфере управления к динамически развивающимся условиям рыночной экономики. В соответствии с целью исследования были поставлены следующие задачи:

1. Раскрыть генезис управленческого учета и предпосылки его эволюции на основе трансформации производственного калькуляционного учета, позволяющие расширить методологические составляющие управленческого учета.

2. Обосновать методологический подход к формированию калькуляционной концепции управленческого учета в зависимости от влияния движущей силы причин и следствий в развитии производственно-экономических отношений.

3. Определить степень разработанности приемов калькулирования, применяемых в системе бухгалтерского учета, и предложить авторский подход к расширению калькуляционной концепции управленческого учета.

4. Предложить теоретико-методологический подход построения системной технологии управленческого учета и определить статус каждой ее составляющей в развитии потенциала калькуляционной концепции управленческого учета.

5. Разработать методику балансового обобщения взаимозависимых показателей управленческого учета, позволяющую определять влияние каждого из объектов управления на изменение собственных источников.

6. Раскрыть трансформацию базовых приемов управленческого учета, реализация которых влияет на качество учетно-управленческой информации.

7. Выработать концептуальные рекомендации по организации бюджетной модели, ориентированной на взаимосвязь с системной технологией управленческого учета.

8. Разработать комплекс мер по прикладному использованию приемов управленческого учета за счет формализации требований и подходов к его организации в управленческой деятельности предприятия.

9. Развить методику использования инструментов контроля функционирования системы управленческого учета в сочетании со структуризацией информационного обеспечения модуля управленческого учета.

10. Сформировать комплекс оценочных показателей результатов управленческого учета, ориентированных на аналитические объекты управленческого учета.

Предмет исследования. Предметом исследования являются методологические, методические и практические аспекты развития управленческого учета и оценки его результатов в рамках учетно-аналитического обеспечения деятельности коммерческих организаций.

Объект исследования. Объектом исследования является учетно-управ-ленческое обеспечение финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций г. Ростова и Ростовской области, а также предприятий вер-толетостроительной отрасли, входящих в корпорацию «Вертолеты России».

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической основой исследования являются труды отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского и управленческого учета, аудита и экономического анализа. Методологической основой исследования послужили диалектический метод познания предмета исследования, позволяющий познать эволюцию экономических отношений на основе приемов учета в сфере управления.

Исследование выполнено в рамках паспорта специальности ВАК 08.00.12- бухгалтерский учет, статистика, раздел 1 «Бухгалтерский учет», п. 1.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета», п. 1.2 «Методология построения учетных и статистических показателей, характеризующих социально-экономические совокупности», п. 1.3 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа», раздел 2 «Контроль и аудит финансово-хозяйственной деятельности», п. 2.1 «Методология и технология аудита».

Инструментарно-методический аппарат исследования определяется совокупностью методов, используемых в исследовании учетного обеспечения управления коммерческими предприятиями. В качестве исследовательского инструментария при выполнении работы выступали общенаучные и статистические методы, такие как сравнение, выборочное наблюдение, группировка, анализ и синтез, исторический, логический и системный подходы, моделирование, наблюдение, метод балансового обобщения.

В диссертации применены специальные методы, позволяющие познать и раскрыть управленческие аспекты бухгалтерского учета: анкетирование, идентификация, измерение, прогнозирование, а также моделирование экономических ситуаций.

Информационно-эмпирическая база исследования формировалась на основе законодательных актов Российской Федерации, постановлений и программных документов Правительства Российской Федерации и иных документов, регламентирующих ведение бухгалтерского учета в отечественной практике, международные стандарты финансовой отчетности, факты и данные, опубликованные в научной, профессиональной литературе и периодической печати, материалы конференций и семинаров, интернет-ресурсы, а также практические данные коммерческих предприятий, необходимые для решения проблем бухгалтерского учета.

Концепция исследования состоит в развитии теоретико-методологических основ современного управленческого учета, оказывающего существенное влияние на принятие управленческих решений, и базируется на трансформации системной учетной информации, что предполагает постановку и решение комплекса задач по расширению возможностей управления экономическими субъектами, раскрытию возможностей учетной технологии в формировании знаний в сфере управления в зависимости от целевого управленческого воздействия на результаты учета и отчетности в интересах пользователей. Сформированная концепция отражает особенности управления бизнес-процессами в коммерческой деятельности на основе моделирования целевой учетно-управ-ленческой информации системного бухгалтерского учета, развитие методики управленческого учета на базе структурирования учетно-управленческих объектов во взаимосвязи с их результативными показателями, что позволит повлиять на формирование экономической стратегии хозяйствующих субъектов.

Основные положения, выносимые на защиту:

1. В настоящее время формирование учетно-управленческого обеспечения базируется на возможностях системно-функционирующего бухгалтерского учета, в большей степени нацеленного на обеспечение формализованной бухгалтерской отчетности, в меньшей степени - на гибкое изменение учетных инструментов в зависимости от изменения задач управления. В этих целях для формирования комплексного представления о развитии управленческого учета необходимо выявить динамику трансформации производственного калькуляционного учета в рамках бухгалтерского учета, позволяющую сформировать комплекс знаний о сущности учета в сфере управления. При этом следует учитывать влияние правового поля на развитие функций управленческого учета, что делает необходимым выделение учетных приемов, свойственных обеспечению процессов управления коммерческой деятельностью.

2. Необходимо выявление концептуального содержания движущей силы развития управленческого учета, учитывающего взаимосвязь причин, сдерживающих динамизм указанного развития, и следствий, приводящих к изменению качества учетно-информационного ресурса и обеспечивающих совершенствование управленческого учета. Для этого необходима разработка периодизации причинно-следственных связей в истории развития управленческих технологий в контексте их воздействия на развитие управленческого учета, повлекших воплощение новых учетных знаний в инструменты управления между двумя последовательными стадиями: эволюционной, или адаптивной, стадией и революционной, или позитивной, стадией.

3. Недостаток прямой взаимосвязи калькуляционной информации, как части информационного ресурса, с информацией о капитализируемых затратах и непроизводственных издержках приводит к неэффективному управлению активами организации. В связи с этим выявление принципов многоуровневого калькуляционного подхода в концепции развития управленческого учета способствует дифференциации учетно-информационного ресурса между объектами управленческого учета в зависимости от ответственности каждого объекта за использование денежных потоков. Исследование влияния методик калькуляционных расчетов, применяемых при исчислении себестоимости объектов учета, позволило подтвердить эффективность калькуляционного подхода в условиях развития концепции управленческого учета.

4. Отсутствие четкого механизма использования принципов системности применительно к модели управленческого учета приводит к ограничению ее информационной способности. Разработанная идеология системности на основе сочетания трех составляющих технологии управленческого учета, а именно теоретических, методических и практических критериев, позволяет принимать объективные решения в ситуациях, слишком сложных для простой причинно-следственной оценки альтернатив: получать дифференцированную информацию о результативных показателях учетных объектов в конкретном временном периоде. Выделенный признак сегментирования в системной технологии управленческого учета предоставляет возможность классифицировать издержки организации по степени их влияния на прибыльпредприятия.

5. Бухгалтерский баланс, являясь основным учетным приемом и обеспечивая оценку инвестиционной привлекательности организации на основе структуризации активов по их виду и источникам образования, не способен предоставить информацию об изменении финансового результата основной деятельности предприятия во взаимосвязи с ответственными за указанное изменение. Необходимость оценки влияния на финансовый результат каждого объекта управления (или группы объектов) достигается путем применения балансового моделирования в технологии управленческого учета. Предложенная модель динамического двухуровневого балансового равенства взаимозависимых показателей управленческого учета ориентирована на декомпозицию реальных доходов и расходов, а также вмененных расходов и их источников в разрезе учетных объектов, что усилит оценочно-аналитические возможности управленческого учета в организации.

6. Исследование принципов формирования модели управленческого учета свидетельствует, что сложность практической реализации приемов управленческого учета растет во много раз быстрее, чем сложность его научной платформы. Для развития потенциала калькуляционной концепции управленческого учета необходима модель практической реализации каждого из основных приемов учета в сфере управления и на основании взаимосвязи функционального, информационного и временного ресурса- группировка объектов управленческого учета по однородным признакам. Использование бюджетного уровня рентабельности и алгоритма расчета трансфертной цены в отношении указанных объектов позволяет определить трансфертную прибыль центров затрат и центров ответственности для оценки их влияния на совокупнуюприбыль коммерческого предприятия. В рамках этого применение предложенных функциональных и ограничительных признаков в отношении издержек предприятия способствует структуризации совокупных расходов на однородные статьи затрат для оценки издержкоемкости объектов управленческого учета, а использование приема дифференциации косвенных расходов на условно-постоянные и условно-переменные будет препятствовать обезличенному распределению косвенных расходов в процессе калькулирования себестоимости объектов управленческого учета.

7. Развитие концептуальных основ управленческого учета основывается на эволюции сопутствующих научных направлений: теории планирования и бюджетирования, контроля, анализа экономических последствий управленческой деятельности, в совокупности влияющих на формирование основ управленческого учета. Несмотря на это, последовательная технология бюджетирования, включающая совокупность бюджетов по всем учетно-управленческим объектам, до сих пор не является предметом углубленных научных изысканий. Решение данного вопроса основано на взаимосвязи модели управленческого учета и бюджетирования при условии трансляции совокупности структуры учетных объектов в указанную модель, что обеспечит ранжирование бюджетно-учетного ресурса по доле участия каждого учетного объекта в формировании совокупной прибыли организации. В связи с этим организация технологии бюджетирования на основе пяти последовательных этапов ее внедрения позволит использовать преимущества системной технологии управленческого учета для определения в системном режиме отклонений от заданных бюджетов.

8. В современной институциональной теории учета термин «стандарты» широко признан в качестве основополагающих его принципов для использования в деятельности современных субъектов экономики, что не достаточно развито в части стандартизации приемов управленческого учета в рамках его формализованного регламента. Разработка структуры взаимосвязанных теоретических постулатов (единых норм для всех учетных приемов), методологических принципов (специфических учетных приемов) и практических процедур (прикладных инструментов для реализации приемов учета) позволит организовать и позиционировать управленческий учет как системную управленческую технологию. Способствовать этому будет совокупность процедур кодирования объектов управленческого учета, позволяющего обеспечить аналитичность полученных учетных значений.

9. Формирование концепции развития учетной системы в сфере управления невозможно без адекватной концепции контроля как системного процесса. Это обусловливает необходимость развития механизма контроля сквозного использования инструментов бюджетного планирования, управленческого учета, оценки аналитических результатов деятельности и операционного анализа на основе единообразия объектов в каждой из этих подсистем управления, включая сопоставимый контроль вкладов участников воспроизводственной деятельности в общую прибыль предприятия. В рамках этого применение базовых процедур аудита самой системы контроля позволит объективно оценить надежность системно-ориентированных приемов управленческого учета. Способствовать этому будет использование программных продуктов, разработанных на основе упорядоченной структуры технического задания для автоматизации модуля управленческого учета.

10. Построение эффективных процедур оценки результатов производственной деятельности, не являясь новацией в системе управления, не могло не повлиять на поиск новых форм оценки участников производства, оставляя без изменения алгоритм расчета оценочных показателей, а именно расчет и оценку долей частных показателей к общей совокупности однородных показателей. Однако целесообразно применение комплексной системы оценочных показателей и алгоритмов их расчета в отношении объектов управленческого учета, расширяющих возможности углубленного анализа и позволяющего оценить эффективность функционирования объектов управленческого учета. В качестве подобного инструмента могут выступать количественные оценочные категории в отношении последствий управленческого учета.

Научная новизна исследования заключается в разработке теоретико-методологической основы концепции управленческого учета, позволяющей модифицировать системную информацию бухгалтерского учета в целях развития приемов управления и обеспечения эффективного использования активов коммерческих предприятий.

В ходе исследования получены следующие научные результаты:

1. Обоснован концептуальный подход к происхождению управленческого учета на основе систематизации во временной динамике последовательной трансформации производственного калькуляционного учета, позволивший структурировать и выделить критерии формирования сущности управленческого учета, а именно: критерий функциональности, критерий принципов и критерий результативности, что дало возможность расширить экономическую модель управленческого учета и применяемость его инструментария, а также определить статус воздействия нормативно-правовой системы государства на управленческий учет, обеспечивающий целесообразность разграничения приемов внешнего и внутреннего влияния правового поля на организацию управленческого учета.

2. Выявлена диалектическая взаимосвязь причин, сдерживающих динамизм развития учета в сфере управления, и следствий, приводящих к избранию обновленной модели учетно-управленческого инструментария, по пяти историческим периодам (до 1965 г., 1965 г. - 1974 г., 1974 г. - 1992 г., 1992 г. - 2000 г., с 2000 г. по настоящее время), каждый из которых характеризуется увеличением доминирующего стремления к объединению калькуляционного подхода и системных элементов метода бухгалтерского учета, что позволило на основе указанной зависимости разработать калькуляционную концепцию развития управленческого учета адекватную современному развитию экономики.

3. Предложена калькуляционная концепция управленческого учета на основе дифференцированной трехуровневой калькуляционной составляющей, включающей: структуризацию операционных издержек в разрезе калькулируемых объектов на первом уровне, структуризацию капитализируемых активов в разрезе калькулируемых объектов - на втором уровне, и сопутствующих непроизводственных издержек - на третьем уровне. Это дало возможность расширить структурность себестоимости объектов управленческого учета и осуществить декомпозицию результативных показателей в разрезе объектов управления, что обеспечит ранжирование ответственности за произведенные расходы между уровнями управления в организации.

4. Развита методологическая основа системной технологии управленческого учета с учетом потенциала трехуровневой калькуляционной концепции управленческого учета на основе объединения совместно действующего набора унифицированных учетных инструментов, позволяющая учитывать диалектическую взаимосвязь между типичностью или идеологией системы и индивидуальностью инструментария управленческого учета. В рамках системной технологии управленческого учета адаптирована идея сегментирования информационного ресурса в разрезе калькулируемых объектов учета, способствующая формированию информации о доле вклада каждого сегмента в общую прибыль предприятия и справедливом выводе о возможности капитализации активов.

5. Разработана модель двухуровневого балансового равенства взаимозависимых показателей управленческого учета на основе декомпозиции доходов, расходов и финансовых результатов, отражающая структурную взаимосвязь реальных доходов и расходов, а также вмененных расходов и вмененных источников, позволяющих определять влияние на финансовые результаты каждого из объектов управления, а также рассчитывать долю их участия в пополнении собственного капитала с помощью последовательного балансового обобщения аналитической информации, что способствует проецированию структуры предложенного балансового равенства на форматы управленческих отчетов в отношении учетно-управленческих объектов.

6. Предложены пути развития организационных инструментов управленческого учета, обеспечивающих качество его калькуляционных составляющих, предполагающие: выявление критериев распознавания объектов учета для применения их в системной технологии управленческого учета на основе взаимосвязи функционального, информационного и временного ресурсов; разработку на основе взаимосвязи бюджетно-учетной информации методики определения трансфертной цены для объектов управленческого учета, позволяющей оценить долю участия каждого центра затрат и центра ответственности в совокупной прибыли, полученной от продажи результатов производства; определение критериев соотнесения затрат с объектами управленческого учета на основе дифференциации признаков затрат на функциональные и ограничительные, дающие возможность выделения однородных первичных и вторичных статей затрат в отношении объектов управленческого учета. Это позволяет моделировать ситуационные результаты управленческого учета, не ставя под сомнение качество полученных результатов.

7. Предложена прикладная технология бюджетирования, исходя из принципа ограничений на уровень рентабельности производства, основанная на трансляции совокупности структуры учетных объектов в архитектуру объектов бюджетирования, позволяющая обеспечить целостность бюджетно-учетной модели и наглядную структурность бюджетных показателей.

8. Разработан учетный внутрикорпоративный регламент по управленческому учету, включающий единые нормы в отношении учетных приемов, методологические принципы, отражающие специфические учетные принципы, практические процедуры, предполагающие прикладные инструменты для реализации типовых норм, что в совокупности позиционирует объективность и прозрачность учета индивидуальных результативных показателей в отношении объектов управленческого учета и способствует оценке их влияния на деятельность участников производства и управления.

9. Выделены два блока контрольных мероприятий аудиторских процедур в условиях применения управленческого учета: а) проведение базовых процедур аудита объективности функционирования самой системы контроля в указанных условиях, подтверждающих наличие ответственности руководителей за результативность учетно-управленческих объектов, состоятельность организационно-технической и мотивационной основы контроля; б) проведение основных системно-ориентированных процедур аудита инструментария управленческого учета, позволяющих оценить методологический инструментарий управленческого учета. Это сопровождалось разработкой типового задания на информационное обеспечение модуля управленческого учета, позволяющего синхронно структурировать инструментарий управленческого учета на всех этапах расчета результативных показателей объектов управления.

10. Предложена авторская система оценочных показателей на примере логистической деятельности в отношении трех групп объектов управленческого учета: центров затрат, центров ответственности и носителей затрат (коэффициенты удорожания стоимости ТМЦ, надежности логистики, рекламаций, рентабельности логистических активов, случайных поставщиков и др.), а также в отношении затрат, сгруппированных по различным основаниям, позволяющих на регулярной основе оценивать участие в формировании финансовых результатов каждого объекта управленческого учета в воспроизводственной деятельности.

Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в разработке методологического и организационного инструментария управленческого учета, позволяющего реализовать информационный ресурс экономического субъекта в динамически изменяющейся системе управления. Управленческий учет представлен, с одной стороны, как самостоятельное научно-прикладное направление, базирующееся на основе совокупности специфически проявляющихся приемов бухгалтерского учета, но не заменяющее его, с другой стороны, как часть системы менеджмента предприятия, опирающейся на его прикладные приемы.

Практическая значимость диссертационного исследования. Предложенные в диссертационном исследовании практические инструменты управленческого учета являются перспективными для повышения объективности в получении информации о взаимосвязи результативных показателей бизнеса с участниками коммерческого риска, ответственными за указанные показатели. Выводы, результаты, предложения, рекомендации, сделанные в работе применимы в отношении хозяйственной деятельности организаций с любой правовой формой собственности. Предложенная в исследовании последовательность познания научно-практического направления с учетом ее индивидуального преломления может быть использована для изучения иных экономических предметных сфер.

Результаты данного исследования могут быть использованы:

1) Министерством финансов РФ в вопросах регулирования бухгалтерского учета и отчетности при разработке рекомендаций по ведению производственного учета в отношении счетов, связанных с доходами, расходами и финансовыми результатами;

2) в практической деятельности хозяйствующих субъектов различных форм собственности;

3) в ходе выполнения НИР, грантов по направлениям, связанным с организацией управленческого учета;

4) в системе обучения и повышения квалификации профессиональных бухгалтеров в учебно-методических центрах и территориальных институтах профессиональных бухгалтеров и аудиторов;

5) в процессе обучения специалистов в области экономики в высших учебных заведениях при подготовке курсов по дисциплинам «Бухгалтерский (управленческий) учет», «Контроллинг».

Апробация и внедрение результатов исследования. Концептуальные положения диссертации и результаты проведенного исследования докладывались и получили одобрение на конференциях в г. Ростове н/Д (1995 г., 1996 г., 1998 г., 2006 г., 2010 г.), г. Таганроге (2005 г.), г. Москве (2011 г.). Результаты исследования обсуждались на семинарах, круглых столах по актуальным вопросам управленческого учета и внутреннего контроля в ОАО «Рост-вертол», ОАО «Резметкон», ОАО ОКБ «Ростов-Миль», в группах профессиональных бухгалтеров и аудиторов учебно-методического центра Ростовского государственного экономического университета (РИНХ).

Результаты исследования базируются на практическом внедрении разработанных автором рекомендаций и методик при выполнении ею хоздоговорных научно-исследовательских работ и грантов:

- Разработка модели аналитического калькуляционного учета по процессам услуг связи в системе производственного учета и методические рекомендации по ведению учета затрат на производство и исчислению себестоимости услуг связи (в ОАО «МЭЛС», г. Мурманск, при выполнении НИР в 2002 г.).

- Разработка системы мотивации на основании результатов план-фактных показателей центров финансовой ответственности, рекомендации по организации системы бюджетирования и аналитического учета затрат (в ОАО «РЗГУ №412», г. Ростов н/Д, при выполнении НИР в 2005 г.).

- Разработка методики организации бюджетирования в системе управленческого учета (РГЭУ (РИНХ), г. Ростов н/Д, при выполнении гранта в 2006 г.).

- Разработка методических рекомендации по совершенствованию системы управления на основе управленческого учета и положения по управленческому учету (в ОАО «Резметкон», г. Батайск, при выполнении НИР в 2008 г.).

- Разработка технология и стандарта по бюджетированию (в ОАО «Ро-ствертол» г. Ростов н/Д, при выполнении НИР в 2010-2012 гг.).

- Разработка методики взаимосвязи бюджетирования и управленческого учета (РГЭУ (РИНХ), г. Ростов н/Д, при выполнении гранта в 2011 г.).

Ключевые рекомендации по организации учета в сфере управления, полученные в диссертационном исследовании, использовались в ходе реализации образовательных программ и в учебно-методических комплексах в образовательном процессе Ростовского государственного экономического университета (РИНХ) при чтении лекций и проведении практических занятий для специалистов специальности 080600 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», для бакалавров и магистров направления 080100 «Экономика» по дисциплинам «Бухгалтерский (управленческий) учет», «Контроллинг в коммерческих организациях», «Управленческий учет (продвинутый уровень)».

Публикации. Основные положения и результаты исследования опубликованы в 37 работах авторским объемом 42,88 п.л, в том числе в 5 монографиях, 30 статьях, из них 16 в изданиях, рекомендованных ВАК Минобр-науки РФ для опубликования основных результатов диссертационного исследования.

Структура и объем работы. Диссертация изложена на 366 страницах, состоит из введения, четырех глав, заключения, списка использованной литературы из 319 источников, содержит 33 таблицы, 13 рисунков, 22 приложения.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Шароватова, Елена Александровна

Выводы по каждому пункту аудиторских процедур станут надежной базой объективности контрольных мероприятий, а грамотно проведенный операционный и стратегический анализ в совокупности с анализом колебаний макроэкономики позволит прогнозировать динамику внутренней микроэкономики.

Предлагаемая объемность процедур аудита контрольной системы требует в какой-то степени универсальных знаний работников службы контроллинга. Неоспорим тот факт, что затраты на подготовку таких специалистов окупают себя, поскольку прибыль предприятию создает кадровый потенциал, а средства производства лишь обеспечивают получение этой прибыли. В связи с чем теорию контроля можно наполнить приемами по расчету его эффективности, основанному на показателе «совокупность полученного эффекта». Если суммировать все показатели достигнутых результатов в стоимостном выражении, можно рассчитать «совокупный показатель эффективности» контроля.

В качестве составляющих совокупного показателя можно принять, к примеру: а) полученную экономию после осуществления мероприятий по результатам точечного контроля; б) полученный эффект от изменения структуры выручки после контрольных мероприятий по оценке исполняемых функций отделом продаж, после которых были приняты рекомендации об изменении структуры бизнеса; в) экономию средств в связи с отказом от заключения договоров с конкретными поставщиками, так как контрольные мероприятия (с привлечением внешних информационных источников) позволили выявить неплатежеспособных поставщиков, заключение договоров с которыми привело бы к появлению невозвратной дебиторской задолженности, и др.

В результате данный показатель позволит поддерживать степень активности такого бизнес-процесса, как контроль системы управления.

Таким образом, одной из причин необходимости внедрения концепции контроля является потребность системной интеграции контроля с различными аспектами управленческой деятельности: управленческим учетом, бюджетированием и пр. Технологические инновации определяют более высокий статус информационной поддержки системы контроля отечественных предприятий, что позволит обеспечитьпрозрачность результативных показателей участников инновационных процессов и принять стратегически верные решения. Предприятия изыскивают формы адаптации контроля к инновационным условиям внешней среды. При этом нельзя отрицать эмпирическую зависимость: чем большую прибыль от нововведения рассчитывает получить в будущем организация, тем к большим затратам на контроль она должна быть готова в настоящем. В связи с чем затраты на управленческий контроль требуют серьезных вложений в программное обеспечение, в подготовку кадров, в средства защиты экономической информации и др.

4.2. Структуризация информационного обеспечения модуля управленческого учета

Реалистичность данных управленческого учета во многом определяется возможностью транспортировки данных в системе информационного обеспечения. Предпосылкой успешной реализации приемов информационного обеспечения является алгоритм агрегирования информации аналитических и синтетических блоков, структурность модели учета, формат взаимосвязи учета и управленческой отчетности, возможность определять план-фактные отклонения и др. При этом скорость изменения потребительской способности в рыночной экономике влияет на скорость изменения предпочтений в учете, что обязывает соответствующим образом ускорять темп подачи информации, ее аналитичность и качество. Все это вместе приводит к совершенствованию системы управления предприятием.

Поскольку модель построения управленческого учета в современной экономике освобождена от нормативно-правового регулирования со стороны государства, информационная технология в сфере управления в основном зависит от предпочтений ответственных руководителей и объема их знаний в области управления экономическим субъектом. Кроме того, этот процесс связан с эволюцией развития технических возможностей самих автоматизированных систем управления. «Эволюция современных корпоративных информационных систем (КИС) движется в сторону расширения функциональности и повышения универсальности. Благодаря этому они способны закрыть практически все потребности предприятия в управленческой информации, независимо от сферы и масштаба его деятельности» [275, с. 125]. Однако различие мнений о возможностях информационных технологий в управлении предприятием создавало и создает по настоящее время проблемы со сдачей в эксплуатацию программных продуктов и постоянные доработки в ходе их использования. Это связано с рядом причин:

1. Субъективность мнений отдельных руководителей о структуре модулей учетных приемов в автоматизированной системе управления.

2. Отсутствие объемных знаний об ожидаемых результатах управленческого учета в условиях применения программных продуктов, в результате чего они приобретаются вне связи с экономическим эффектом от их применения.

3. Приверженность к удешевлению стоимости автоматизации системы управления путем приобретения «лоскутных» модулей на каждый бизнес-процесс, которые не адаптированы друг к другу в силу различия алгоритма их написания. Это создает сложности для организации при объединении модулей в единый автоматизированный комплекс управления.

4. Отсутствие рынка альтернатив в отношении автоматизированных систем управления, которые могли бы максимально обеспечить существенные потоки информации по всем бизнес-процессам управления.

Исторически развитие информационного обеспечения происходило в режиме унификации учетных документов и оптимизации их автоматизированной обработки. Например, в отрасли вертолетостроения такие работы в области создания автоматизированных систем управления начались еще в 80-х годах прошлого века. Производство отраслевой продукции отличает массовость операций с материальными ценностями, что стало первичным объектом для автоматизации. До конца 80-х в эксплуатацию был принят ряд модулей АСУП: автоматизация ведения конструкторских спецификаций; автоматизация ведения карт технологического планирования; формирование планово-учетных данных по основным изделиям; формирование производственной программы по технологическим комплектам; автоматизация контроля выполнения планов сдачи деталей и узлов; автоматизация формирования информационно-диспетчерских карт и регулирование дефицита; автоматизация ведения нормативно-справочной информации.

До середины 90-х годов производилась доработка задач первых этапов АСУП, в рамках которых были созданы конструкторско-технологические базы данных по основным изделиям, а также разработаны задачи по метрологическому обеспечению, учету кадров, расчету численности персонала. В конце 90-х годов в отрасли прошло существенное обновление морально и физически устаревших машинно-счетных станций, работы по вводу информации были переведены в отделы АСУП. До конца 90-х годов предприятия оснащались персональными компьютерами и был автоматизирован ряд учетных модулей: расчет заработной платы, учет кассовых операций, учет валовой продукции, учет материальных ценностей, учет подотчетных сумм. Кроме того, серьезным преимуществом на учетном направлении стала автоматазация данных синтетического учета, что позволило совершенствовать управленческую деятельность. Уже к 2000 г. в отрасли была создана компьютерная сеть инженерных служб, которая систематически расширялась и обновлялась, в том числе на учетном направлении.

Аналогичные новации наблюдались в стране повсеместно. «Первые, появившиеся в 1960-е годы, автоматизированные системы управления, так называемые MRP-системы (Material Reguirement Plenning - планирование материальных потребностей), главным образом, нашли применение в сборочном производстве. На сегодняшний день последним этапом эволюции АСУ считаются ERP-системы (Enterprise Resources Plenning - планирование ресурсов промышленного предприятия/корпорации). Они предполагают унифицированную, централизованную базу данных, единое приложение и общий пользовательский интерфейс для финансов- экономических задач всего предприятия: производственных, экономических, сбыта и хранения продукции» [284, с. 121]. Однако при всей емкости предлагаемых ERP-систем, когда каждая операция на основе конкретного первичного документа учитывается и систематизируется в указанной системе, подетального контроля на уровне производства достичь не удалось, поскольку это является достаточно трудоемкой задачей. В условиях постоянного изменения технологических процессов требуется регулярное изменение архитектуры программного модуля, что делает еще более проблемным его оперативное обновление. В связи с этим практика в основном располагает программными продуктами в части основных бизнес-процессов. В таблице 4.3 приведен набор основных задач, решаемых в системе ERP.

Емкость решаемых задач, отраженных в таблице 4.3, подтверждает серьезные проблемы в описании всех операций в полном объеме с учетом систематических поправок технических процессов (изменения документооборота, набора первичных документов, расширения учетных регистров) в рамках отдельных модулей ERP-системы.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В соответствии с избранными в диссертационном исследовании целями и поставленными в связи с этим задачами выполнена теоретико-методологическая и организационная разработка проблем, связанных с развитием управленческого учета и его адаптацией на отечественных предприятиях. В рамках этого научные результаты подтверждается следующими разработками:

- на основе структурированных проблем, препятствующих внедрению управленческого учета на отечественных предприятиях (с. 24-27), а также результатов анкетирования коммерческих предприятий выявлены предпосылки для дальнейшей эволюции управленческого учета, основанной на децентрализации результативных показателей объектов управления, и в рамках этого сформулированы задачи учета в сфере управления (с. 32-36; приложения 2, 3);

- проведен аудит мнений о сущности управленческого учета во временной динамике, обосновывающий необходимость систематического обновления составляющих этой сущности, и сформирована совокупность этапов формализации сущности управленческого учета, обусловливающих построение структуры элементов экономической теории управленческого учета (экономической модели) и обеспечивающих возможность их объединения с элементами практики (статистическими данными) (с. 44-53);

- выявлены три основных критерия формирования сущности управленческого учета, позволяющих познать теоретико-методологическую основу учета в сфере управления и выделить платформу составляющих его знаний. Исходя из этого расширена характеристика генезиса этой сущности (рис. 1.1, с. 53-62);

- выявлены факторы государственного воздействия на организацию бухгалтерского учета существенных для управления операций, способствующие приоритетности стандартизации учета в сравнении со стандартизацией отчетности и обосновывающие обязательность разработки системно-действующего модуля управленческого учета в информационной технологии субъекта (с. 63-74);

- структурированы регулируемые и не регулируемые российскими стандартами приемы бухгалтерского учета, позволяющие стандартизировать управленческий учет и дифференцировать методологические подходы к его организации (табл. 1.3; с. 75-78);

- определено концептуальное содержание движущей силы развития управленческого учета, основанного на взаимосвязи причин, сдерживающих динамизм развития управленческой сферы, и следствий, приводящих к изменению качества учетно-информационного ресурса и обеспечивающих через познание научного интереса развитие управленческого учета (с. 80-83);

- разработана периодизация причинно-следственного влияния деловой активности в истории развития воспроизводственных отношений и управленческих технологий на парадигмы управленческого учета, повлекших воплощение новых учетных знаний в инструменты управления между двумя стадиями: эволюционной или адаптивной и революционной или позитивной (с. 84-106; приложение 4);

- выявлены признаки калькуляционного подхода в концепции развития управленческого учета, основанного на трехуровневой калькуляционной детализации затратных составляющих в отношении калькулируемых объектов, включающей в технологию расчета операционные затраты объектов управления, капитализируемые активы и сопутствующие непроизводственные издержки (с. 119-124; рис. 2.1);

- выделены принципы калькуляционной концепции управленческого учета, обеспечивающие концентрацию учета в сфере управления на использовании максимальных возможностей учетно-информационного ресурса при формировании себестоимости дифференцированных объектов учета (с. 125129; рис. 2.2; приложение 5);

- обоснована применимость теории системности к модели управленческого учета, обеспечивающей объединение последовательного использования учетных инструментов, реализующих интеграционную способность учетной модели в сфере управления (с. 130-135);

- разработана идеология системности при организации учета в сфере управления, основанная на взаимосвязи трех составляющих системной технологии управленческого учета, приводящих к синтезу знаний о сущности и приемах учетной науки (с. 136-141; рис. 2.3-2.4; Приложение 6), к искусству реализации совокупности функций и принципов управленческого учета (с. 142-151; рис. 2.5) через воспроизводствопрактических инструментов в целенаправленный управленческий эффект (с. 152-155; рис. 2.6);

- выделен признак сегментирования в учетной сфере на основе сегментирования бизнеса, обусловивший адаптацию признаков сегментирования в отношении результативных показателей объектов управления (с. 158-163; табл. 2.1);

- классифицированы сегменты информационного ресурса управленческого учета и отчетности по принципам их распознавания, представляющих возможность классифицировать издержки организации по степени регулируемости на прибыль предприятия (с. 164-171; табл. 2.2);

- определены объективные условия практического использования балансового моделирования в технологии управленческого учета (с. 176-180) и разработан методологический инструмент динамического двухуровневого балансового равенства взаимозависимых показателей, основанный на декомпозиции реальных доходов и расходов, а также вмененных расходов и их источников в разрезе учетно-управленческих объектов для поддержания совокупности оценочно-аналитических возможностей учетной деятельности в отношении указанных объектов при условии проецирования балансовой модели на форматы управленческих отчетов (с. 181-187; табл. 2.3-2.5; приложение 7);

- выделены и характеризованы четыре основных приема управленческого учета, определяющих качество учетно-управленческой информации, позволяющих отражать потенциал калькуляционных результатов управленческого учета (с. 195-217);

- классифицированы группы однородных объектов управленческого учета на основе использования функционального и информационного ресурса на фоне определенного временного ресурса, позволяющих распознавать индивидуальные признаки объектов внутри группы и применять их в системной технологии управленческого учета (с. 194-201; табл. 3.1-3.4);

- определено концептуальное содержание приема трансфертного ценообразования в управленческом учете и предложен алгоритм расчета трансфертной цены для двух групп учетных объектов на основе бюджетного уровня рентабельности, позволяющий оценить влияние дискретных объектов учета на совокупную прибыль экономического субъекта (с. 202-210; табл. 3.53.8; приложение 8);

- привнесены в группировку всех известных признаков затрат функциональные и ограничительные признаки, способствующие структуризации совокупных расходов на однородные статьи затрат для включения их в модель управленческого учета (с. 212-214; приложение 9-10);

- усилен прием дифференциации и идентификации косвенных расходов в соотнесении с объектами управленческого учета, препятствующий обезличенному распределению условно-постоянных и условно-переменных расходов в процессах калькулирования себестоимости учетных объектов (с. 214-217; рис. 3.2; приложение 11-12);

- дано авторское определение категорий «бюджет» и «бюджетирование», сформулированных на основе взаимосвязи технологии бюджетирования с технологией управленческого учета. Понимание такой взаимосвязи препятствует возможности разноцелевой направленности в условиях организации бюджетирования и управленческого учета (с. 219-221);

- структурирована модель бюджетного процесса на основе пятиуровневого подхода к организации бюджетирования, обеспечивающего ранжирование бюджетно-учетного ресурса в системной технологии управленческого учета (с. 224-237; рис. 3.3-3.4; табл. 3.9-3.16; приложение 13-19);

- разработана структура постулатов и принципов в рамках формирования учетной политики по управленческому учету, основанная на взаимосвязи теоретических постулатов (единых нормах для всех учетных приемов), методологических принципах (специфических учетных приемов) и практических процедурах (прикладных инструментов для реализации приемов учета), способствующих организации системной технологии управленческого учета и дающих возможность позиционировать объективность управленческого учета (с. 242-245; табл. 3.17);

- определен алгоритм последовательности действий кодирования объектов управленческого учета, позволяющий применять прием точечного учета аналитических составляющих затрат и производить интерпретацию полученных учетных значений (с. 246-252; табл. 3.18);

- дифференцирована структура объектов управленческого контроля, расширяющего возможности точечного контроля показателей результативности управленческого учета (с. 256-260);

- предложены основные базовые процедуры аудита функционирования самой системы контроля, позволяющей объективно оценить надежность ориентированных приемов управленческого учета (с. 261-265; табл. 4.1-4.2);

- предложен пятиуровневый типовой проект контура управленческого учета в условиях автоматизации модуля учета для целей управления, позволяющего формировать типовое техническое задание для построения учетно-информационной системы (с. 271-274; приложение 21);

- на примере логистической деятельности разработана структура оценочных показателей и алгоритмы их расчета в отношении объектов управленческого учета, характеризующие концептуальное содержание влияния каждого объекта учета на результативные показатели организации (с. 280286; рис. 4.1-4.2; табл. 4.4^1.5);

- выделены три направления оценочной деятельности на основе план-фактных сравнений, оценки показателей в динамике и оценки по признаку «затраты - выпуск», расширяющие возможности операционного анализа и позволяющие оценить эффективность функционирования в системной технологии объектов управленческого учета (с. 287-289; табл. 4.6).

## Список литературы диссертационного исследования доктор экономических наук Шароватова, Елена Александровна, 2012 год

1. Вмененные расходы (остаток ТМЦ): 7. Собственные источники, в т.ч.:

2. Расходы носителей затрат 7.1. Прибыль 7.2. Добавочный капитал 7.3. Резервный капитал

3. Расходы центров ответственности

4. Вмененные расходы (остаточная стоимость основных средств): 8. Заемные источники, в т.ч.:

5. Расходы центров затрат 8.1. Кредитные ресурсы 8.2. Займы 8.3. Отложенные обязательства

6. Нормативно-правовые документы по бухгалтерскому учету

7. Гражданский кодекс Российской Федерации Текст. : федер. закон : части первая, вторая, третья, четвертая [принят Гос. Думой ч. 1 -21.10.1994, ч. 2 22.12.1995, ч. 3 - 01.11.2001, ч. 4 - 24.11.2006]. - М. : Омега-Л, 2007. - 669 с.

8. Налоговый кодекс Российской Федерации Текст. : федер. закон : части первая и вторая [принят Гос. Думой 16.07.1998 и 19.07.2000]. М. : Велби : Проспект, 2007.

9. Концепция инновационной политики РФ на 1998-2000 Текст. : Постановление Правительства № 832 от 24.07.1994.

10. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Инструкция по применению Текст. : Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (в ред. Приказа Минфина РФ от 18.04.2006 № 115н). Новосибирск : Сиб. унив. изд-во, 2007. - 111 с.

11. Программа реформирования бухгалтерского учета Текст. : Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 // Собрание законодательства Российской Федерации.03 1998. - № 11. - Ст. 1290.

12. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета Электронный ресурс.: утв. Экспертно-консультационным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России от 22.04.2002 № 4. Режим доступа: http//www.cma.org.ru.

13. Монографии, учебники и учебные пособия

14. Аксененко, А.Ф. Учет, калькулирование и анализ себестоимости продукции Текст. / А.Ф. Аксененко, А.Д. Шеремет. М. : изд-во МГУ, 1984.-269 с.

15. Аксененко, А.Ф. Управленческий учет на промышленных предприятиях в условиях формирования рыночных отношений Текст. / А.Ф. Аксененко, М.С. Бобижонов, Ж.Ж. Паримбаев. М.: Нонпарель, 1994.

16. Акчурина, Е.В. Управленческий учет Текст. : учеб.-практ. пособие / Е.В. Акчурина, Л.П. Солодко, A.B. Казин М. : Проспект, 2006. - 480 с.

17. Алборов, P.A. Бухгалтерский управленческий учет: теория и практика Текст. / P.A. Алборов. М. : Дело и сервис, 2005. - 223 с.

18. Андреев, В.Д. Основы научных исследований в бухгалтерской деятельности Текст. : учеб. пособие / В.Д. Андреев. М. : Экономист, 2003. -952 с.

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

20. Аткинсон Э.А. Управленческий учет Текст. / Э.А. Аткинсон, Р.Д. Бан-кер, P.C. Каплан, М.С. Янг , 3-е изд.: Пер. с англ. — М.: Изд. дом «Вильяме», 2007. 874 с.

21. Бабаев, Ю.А. Теория бухгалтерского учета Текст. : учеб. / Ю.А. Бабаев. М. : ЮНИТИ, 1999. - 240 с.

22. Баздникин, A.C. Цены и ценообразование Текст. : учеб. пособие / A.C. Баздникин. М. : Юрайт-Издат, 2006. - 332 с.

23. Бакаев, A.C. Бухгалтерские термины и определения Текст. /

24. A.C. Бакаев. М. : Бухгалтерский учет, 2002. - 160 с.

25. Баканов, М.И. Теория экономического анализа Текст. : учеб. / М.И. Баканов, А.Д. Шеремет. 4-е изд., перераб. и доп. - М. : Финансы и статистика, 2002. - 416 с.

26. Баронов, В.В. Автоматизация управления предприятием Текст./

27. B.В. Баронов и др.. М. : ИНФРА-М, 2000. - 239 с.

28. Барнгольц, С.Б. Экономический анализ хозяйственной деятельности на современном этапе развития Текст. / С.Б. Барнгольц. М. : Финансы и статистика, 1994.-211 с.

29. Басманов, И.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции Текст. / И.А. Басманов. М. : Высшая школа, 1973. - 296 с.

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

31. Безруких, П.С. Как работать с новым Планом счетов Текст. / П.С. Безруких. М. : Бухгалтерский учет, 2001. - 112 с.

32. Безруких, П.С. Состав и учет издержек производства и обращения. В помощь бухгалтеру Текст. / П.С. Безруких. М. : ФБК Контакт, 1996.-224 с.

33. Безруких, П.С. Учет затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации) Текст. /П.С. Безруких, А.Н. Кашаев, И.П. Комиссарова. М. : Финансы и статистика, 1989. -223 с.

34. Белобжецкий И.А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит Текст. / И.А. Белобжецкий. М.: Бухгалтерский учет, 1994. - 122 с.

35. Воронова Е. Ю. Институциональные основы управленческого учета (теория, методология, практика) Текст. : монография / Е. Ю. Воронова. М. : Изд-во МГОУ, 2011. - 358 с. (22,5 п. л.).

36. Белобжецкий, И.А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой Текст. / И.А. Белобжецкий. М. : Финансы, 1979. - 158 с.

37. Бланк, И.А. Управление активами Текст. / И.А. Бланк. Киев : Ника-Центр, 2000. - 720 с.

38. Бланк, И.А. Управление использованием капитала Текст. / И.А. Бланк. Киев : Ника-Центр, 2000. - 656 с.

39. Бланк, И.А. Управление прибылью Текст. / И.А. Бланк. Киев : Ника-Центр, 1998.-543 с.

40. Блэйк, Дж. Европейский бухгалтерский учет Текст. : справочник / Д. Блэйк, Ориол Амат ; пер. с англ. М. : Филинъ, 1997. - 400 с.

41. Бонем, М. Применение МСФО Текст. / М. Бонем [и др.] ; пер. с англ. -М. : Альпина Бизнес Букс, 2007. Т. 1. - 1102 с.

42. Богатая, И.Н. Стратегический учет собственности Текст. / И.Н. Богатая. Ростов н/Д : Феникс, 2001. - 320 с.

43. Богатин, Ю.В. Оценка эффективности бизнеса и инвестиций Текст. : учеб. пособие / Ю.В. Богатин, В.А. Швандар. М. : Финансы : ЮНИ-ТИ-ДАНА, 1999.-254 с.

44. Богатин, Ю.В. Производство прибыли Текст. : учеб. пособие для вузов / Ю.В. Богатин, В.А. Швандар. М. : Финансы : ЮНИТИ-ДАНА, 1998.-256 с.

45. Большая советская энциклопедия Текст. : в 30 т. / гл. ред. A.M. Прохоров. 3-е изд. - М. : Советская энциклопедия, 1976-1977.

46. Большой бухгалтерский словарь Текст. / под ред. А.Н. Азрилияна. -М. : Институт новой экономики, 1999. 574 с.

47. Бороненкова, С.А. Управленческий анализ Текст. : учеб. пособие / С.А. Бороненкова. М. : Финансы и статистика, 2001. - 384 с.52.