Развитие методологии и практики управленческого учета в коммерческой организации

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, доктор экономических наук Вахрушева, Ольга Борисовна

**Год:**

2012

**Автор научной работы:**

Вахрушева, Ольга Борисовна

**Ученая cтепень:**

доктор экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Хабаровск

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

380

## Оглавление диссертации доктор экономических наук Вахрушева, Ольга Борисовна

Введение

1. Управленческий учет в системе управления коммерческой организацией

1.1 Эволюция управленческого учета в России

1.2 Анализ развития управленческого учета за рубежом

1.3 Перспективы развития управленческого учета в условиях инновационной экономики

2. Совершенствование учета затрат на производство и калькулирования в современных коммерческих организациях

2.1 Методология учета затрат и формирования себестоимости в управленческом учете

2.2 Методы учета результатов деятельности и построения сегментарной отчетности в управленческом учете

2.3 Методика учета затрат и результатов при различной структуре бизнес-процессов организации

3. Методика управленческого анализа в современных коммерческих организациях

3.1 Историко-логическое развитие управленческого анализа в России

3.2 Использование системы сбалансированных показателей в управленческом анализе и бюджетировании

3.3 Методы управленческого анализа в мониторинге и контроле деятельности организации

4. Организация контроля и мониторинга в системе управленческого учета

4.1 Организация контроля и мониторинга результатов деятельности коммерческой организации

4.2 Опыт организации контроля и мониторинга в коммерческих организациях •

4.3 Методика и организация контроля на основе мониторинга исполнения бюджетов

5. Интеграционная концепция и модели управленческого учета

5.1 Формирование управленческого учета на основе гармонизации учета затрат и результатов, анализа, бюджетирования, контроля и мониторинга

5.2 Особенности организации управленческого учета на разных стадиях развития бизнеса

5.3 Регламент организации управленческого учета в коммерческой организации

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Развитие методологии и практики управленческого учета в коммерческой организации"

Актуальность темы исследования. В условиях открытой рыночной экономики каждый субъект хозяйствования приобретает широкую самостоятельность в выборе направлений деятельности, форм хозяйствования, стратегии развития и методов ее реализации. Для успешного выполнения поставленных задач менеджмент организации привлекает разных партнеров, ориентируется на определенный круг клиентов и активно взаимодействует с органами власти. Для качественного и эффективного партнерства, обеспечивающего успешное развитие организации, необходимо иметь постоянную информацию о состоянии не только собственной организации и ее подразделений, но и о партнерах, т.е. встает задача интеграции внутренней и внешней информации, что реализуется при проектировании информационно-аналитической системы, адекватной запросам менеджеров, выполняющих разные функции на всех уровнях управления и во все периоды жизненного цикла организации. Актуальность этого вопроса определила проведение специальных исследований в области информационного обеспечения отдельных функций управления, формирования систем показателей, характеризующих состояние и развитие организации и ее звеньев (в частности большое число исследований, посвящено формированию сбалансированной системы показателей), организации документооборота. Однако основное внимание всегда уделяется качеству информации, в частности бухгалтерской (учетной) информации, которая остается основой в системе информационного обеспечения. Этот вопрос стал центром реформирования бухгалтерского учета, направленного на формирование достоверной, прозрачной и востребованной бухгалтерской отчетности. Эта задача может быть реализована в условиях развития всей учетной системы при гармонизации бухгалтерского финансового учета, управленческого учета, контроля и бюджетирования, которые обеспечивают раскрытие причин изменений, происходящих в организации, своевременное выявление и устранение негативных явлений, и корректировку внутренних факторов формирования результативных показателей деятельности отдельных подразделений и организации в целом.

В современных условиях все большее внимание при постановке учета и формировании информационно-аналитических систем управления уделяется управленческому учету и управленческой отчетности. Актуальность данной тематики определяется рядом причин. Во-первых, управленческий учет формирует устойчивую и результативную обратную связь всех производственных звеньев с системой управления и позволяет своевременно уловить намечающиеся тенденции развития производственных процессов, устраняя негативные и поддерживая положительные изменения. Во-вторых, данные управленческого учета в большей мере связаны с оценкой возможностей внутренних факторов роста организации, т.к. именно в его рамках формируются показатели использования материальных, производственных, трудовых ресурсов и, следовательно, реализации производственного потенциала. В-третьих, данные управленческого учета, характеризуя состояние бизнес-процессов в организации, позволяют выбрать наиболее эффективные формы поддержания структурной пропорциональности, временной организации и качественного поэлементного соответствия в воспроизводственном процессе. В-четвертых, данные управленческого учета формируются в процессе контроля над деятельностью отдельных подразделений и исполнителей, т.е. обеспечивают детализацию показателей результативности деятельности по отдельным процессам и подразделениям и их вклад в формирование финансовых результатов организации. В-пятых, управленческий учет позволяет обосновать первоочередные направления развития производства, обеспечивающие быстрый и эффективный его рост, учитывая резервы производства и эффективность отдельных инвестиционных проектов. Отмеченное предполагает значимость исследования различных аспектов управленческого учета.

Вместе с тем, несмотря на множество научных работ в этой области ряд вопросов управленческого учета до сих пор недостаточно проработаны. Так, нет четкого определения границ управленческого учета, в частности его взаи5 , » I11'1 , ,

1 ' мосвязи с производственным и оперативным учетом; требует углубленного исследования обоснование специфики управленческого учета в субъектах хозяйствования с разной организационно-производственной структурой и технологическими процессами (попроцессный метод учета, принципы выделения производственных центров ответственности, особенности постановки управленческого учета в отраслях с разными типами бизнес-процессов и т.д.). Для развития методологии управленческого учета особое значение имеет исследование форм взаимосвязи различных стадий учетного процесса, а также его взаимосвязи с аналитической, контрольной функциями и с процессом обоснования и принятия управленческих решений разных уровней, временных горизонтов и периодов жизненного цикла организации. В этой связи актуальным, теоретически и практически значимым становится дальнейшее развитие теории и методологии управленческого учета на основе глубокого изучения и систематизации практики предприятий разных сфер деятельности, организационно-правовых форм и периодов развития. Эти аспекты положены в основу данного исследования.

Степень разработанности проблемы. Теоретико-методологические аспекты управленческого учета исследуют многие российские и зарубежные ученые. Так, теория и методология управленческого учета, его особенности в современных коммерческих организациях получили развитие в работах Бахрушиной М.А., Врублевского Н.Д., Ивашкевича В.Б., Козловой Т.П., Палия В.Ф. Применительно к развитию рыночной экономики они глубоко рассмотрены в работах зарубежных ученых - Апчерча А., Вандера Вила Р., Друри К., Хорнг-рена Ч., Энтони Р. и др.

Многие ученые рассматривают вопросы управленческого учета с позиций его взаимодействия с бухгалтерским финансовым учетом. Этот аспект характерен для работ Безруких П.С., Волкова О.Н., Ковалева В.В., Кондракова Н.Д., Николаевой O.E., Новодворского Н.Д., Сапожниковой Н.Г., Соколова Я.В., Шнейдмана Л.З., зарубежных ученых - Ришара Ж., Форстера Дж. и др. I к

Большое внимание уделяется роли управленческого учета в формировании информационного обеспечения системы управления, в частности обоснованию систем показателей, характеризующих разные направления деятельности и результаты производства. В этой связи следует отметить работы: Каплана Р., Карренбауэра М., Купера Р., Манна Р., Майера Э., Нидлза Б., Риса Дж., Кери-мова В.Э., Мельник М.В., Татура С.К., Хорина А.Н., Шеремета А.Д., Чумачен-ко Н.Г. и др.

Ряд работ посвящен специально вопросам учета затрат, особенно развитию маржинального подхода, позволяющего прогнозировать себестоимость и затраты на производство продукции. Этот аспект глубоко разработан Булгаковой C.B., Друри К., Ендовицким Д.А., Николаевой O.E., Рассказовой-Николаевой С.А., Шишковой Т.В., Яруговой А. и др.

Многие ученые увязывают вопросы управленческого учета с развитием и совершенствованием систем контроля и бюджетирования - Андерсон X., Купер Р., Гиляровская JI.T., Ендовицкий Д.А., Карпова Т.П., Ткач В.И. и др.

Существенно меньше работ посвящено особенностям управленческого учета в организациях с разными видами технологических процессов, организационно-производственных структур, а также его развитию на разных стадиях жизненного цикла организации. Большинство научных работ рассматривают управленческий учет как устойчивую систему. В то же время анализ практики показывает значимость адаптации управленческого учета к быстроменяющимся условиям производства и окружающей среды, т.е. требует изучения управленческого учета как развивающейся сложной системы, обеспечивающей органическую взаимосвязь учетного процесса, бюджетирования, контроля, анализа и управления с учетом жизненного цикла и стратегии развития организации. В практической деятельности организаций эти вопросы весьма актуальны и востребованы, что определило выбор темы, цель и структуру работы.

Цель исследования состоит в развитии теории, методологии и методического инструментария управленческого учета, позволяющего формировать качественное информационно-аналитическое обеспечение системы управления, включая организацию систем внутреннего контроля и бюджетирования, и обеспечивающего составление управленческой отчетности, повышение информативности и прозрачности отчетности организации в целом.

В рамках поставленной цели выделены следующие задачи: в области исследования теоретико-методологических аспектов развития управленческого учета в России и мировой практике:

- исследовать генезис научных концепций управленческого учета в России, определить роль управленческого учета в формировании информационного обеспечения принятия управленческих решений и создания надежной и прозрачной бухгалтерской отчетности организаций;

- проанализировать международную практику организации управленческого учета и оценить возможность использования зарубежного опыта в российских организациях;

- раскрыть роль управленческого анализа, контроля и мониторинга в обеспечении достоверности, информативности и прозрачности бухгалтерской отчетности как основной части информационного обеспечения системы управления; в области историко-логического анализа взаимосвязи управленческого учета, анализа, контроля, бюджетирования и мониторинга: 1

- проанализировать особенности организации управленческого анализа, мониторинга и бюджетирования в коммерческих организациях разных сфер производства;

- провести анализ и обосновать взаимосвязь методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции с особенностями бизнес-процессов и организационно-производственных структур предприятия;

- раскрыть роль управленческого учета и анализа как метода оценки эффективности и обоснования стратегии развития отдельных сегментов деятельности организации (продуктовых, региональных, клиенто-ориентированнных);

- обосновать организационно-методические особенности построения систем внутреннего контроля и мониторинга в организациях с разными бизнеспроцессами и организационно-производственными структурами как основы оперативного регулирования развития организации; в области обоснования концепции системы управленческого учета на основе гармонизации учетного процесса, анализа, контроля, бюджетирования и мониторинга деятельности коммерческих организаций, обеспечивающей адаптацию к меняющейся внешней среде ее функционирования:

- раскрыть структуру управленческого учета как совокупность подсистем анализа, контроля, бюджетирования и мониторинга деятельности коммерческих организаций;

- разработать модели управленческого учета, ориентированные на специфику деятельности организации и учитывающие особенности бизнес-процессов, организационных структур и стадий жизненного цикла отдельных подразделений организации;

- обосновать условия, необходимые для успешной реализации разработанных моделей управленческого учета, включая совершенствование планирования, обеспечения и стимулирования основных участников бизнес-процессов.

Область исследования. Исследование выполнено в рамках Паспорта специальности ВАК Министерства образования и науки РФ (экономические науки) по специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика, пунктов 1.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета», 1.4 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа», 1.8 «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 1.9 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа», 1.12 «Инвестиционный, финансовый и управленческий анализ».

Объектом исследования является учетно-аналитическая система коммерческих организаций.

Предметом исследования является методологические постулаты и методический инструментарий формирования и функционирования систем управленческого учета, интегрированных с внутренним контролем, управленческим анализом, бюджетированием и мониторингом.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретическую основу исследования составляют концепции и гипотезы, представленные в трудах отечественных и зарубежных ученых: теории развития учетных и контрольных систем, информационных систем, организации управления, теории управленческих решений.

В основу исследования положены общенаучные методы познания: диалектика, анализ и синтез, индукция и дедукция, детализация и обобщение, методы аналогии и моделирования, системности и комплексности, историко-логический подход. При обработке эмпирических материалов использованы специальные приемы и процедуры бухгалтерского учета, статистического, сравнительного и факторного анализа, экономико-статистические методы и эвристические методы.

Информационной базой исследования послужили официальные статистические данные Федеральной службы государственной статистики, инструктивные и методические материалы Правительства РФ, Минфина России, Минэкономразвития РФ, Федеральной налоговой службы, данные публикуемой финансовой отчетности, фундаментальные научные труды по исследуемой тематике, опубликованные российскими и зарубежными учеными, материалы периодической печати, интернет-сайты и данные финансовых отчетов и бухгалтерской отчетности, внутрипроизводственные анализы, проведенные на обследованных организациях Хабаровского края: ОАО «Дальневосточная генерирующая компания», ОАО «Хабаровский нефтеперерабатывающий завод», филиал ОАО «Пивоваренная компания «Балтика» - «Балтика-Хабаровск», ФГУП«ГУСС «Дальспецстрой» при Спецстрое России».

Научная новизна результатов исследования заключается в развитии методологии и методического инструментария управленческого учета, формировании моделей управленческого учета на основе гармонизации учетной системы, управленческого анализа, контроля, бюджетирования и мониторинга, обесг 10 печивающих достоверный и своевременный учет затрат и финансовых результатов деятельности организации и ее подразделений как основы результативного регулирования и выбора эффективной стратегии развития организации.

В результате исследования получены и выносятся на защиту следующие основные положения, которые содержат элементы научной новизны:

1) на основе систематизации исследований учетных и аналитических теорий обоснована интеграционная концепция управленческого учета и уточнен категориальный аппарат; управленческий учет рассматривается как интегральная система, гармонизирующая учетный процесс, управленческий анализ, контроль, мониторинг и бюджетирование и позволяющая сформировать информационно-аналитическое обеспечение системы управления, необходимое для обоснования принятия управленческих решений разного уровня, временных горизонтов и направленности;

2) на основе проведенного анализа организации управленческого учета в субъектах хозяйствования с различными бизнес-процессами и организационно-производственными структурами разработана методологическая конструкция и алгоритм построения гибкой модели управленческого учета, учитывающей специфику основных бизнес-процессов (аналитических, синтетических, многооперационных, простых), организационно-производственных структур (полных, специализированных предметно или технологически) и стадий жизненного цикла развития организации (зрелость отдельных бизнес-процессов и бизнеса в целом);

3) проведена детализация сбалансированной системы показателей с целью выбора параметров состояния бизнес-процессов и финансовых результатов отдельных подразделений организации для управленческого учета, мониторинга и анализа, составления бюджетов и контроля за их исполнением, включения в управленческую отчетность;

4) раскрыты формы интеграции управленческого и финансового учета в рамках учетного процесса, в частности выявлена целесообразность управленческого учета затрат как основы калькулирования отдельных видов продукции и бизнес-процессов, контроля за использованием ресурсов и результатами деятельности отдельных подразделений, на основании которого обосновывается реальная потребность винвестициях, что позволяет осуществлять оперативный контроль за финансовым состоянием организации и эффективностью деятельности отдельных ее подразделений;

5) на основе систематизации практики учета затрат на предприятиях с различными бизнес-процессами уточнены методы калькулирования себестоимости в отдельных сегментах бизнеса с учетом детализации постоянных расходов; для этой цели из их состава выделены условно-переменные расходы, связанные со спецификой бизнес-процесса изготовления отдельных видов продукции, трансакционные расходы, в которые включены затраты по установлению контактов, заключению договоров с партнерами, организации делового общения на отдельных стадиях воспроизводственного цикла, и нераспределяемые постоянные расходы, включающие общие расходы по управлению бизнесом и содержанию организации;

6) разработана методика управленческого анализа деятельности отдельных подразделений на основе использования показателей объема производства продукции (в натуральном измерении), общего объема затрат или маржинального дохода, экономии затрат или валовой прибыли и денежных потоков, что позволяет своевременно выявить негативные отклонения, оценить возможность их устранения и оперативно прогнозировать изменение эффективности производства;

7) определены требования к системе мониторинга основных групп показателей, характеризующих технологические регламенты бизнес-процессов, уровень их организации и результативность как основы оперативного контроля за деятельностью основных подразделений и выявления резервов повышения эффективности деятельности отдельных подразделений;

8) выстроена методология системы внутреннего контроля исполнения бюджетов бизнес-процессов (попроцессный подход) и сегментов бизнеса (отдельных видов продуктов и товарных рынков), обеспечивающая получение необходимой обратной связи для анализа и планирования деятельности отдельных структурных подразделений и организации в целом;

9) предложена методика постановки и развития управленческого учета, включающая определение цели, предмета, объектов и субъектов управленческого учета, основные этапы и процедуры организации управленческого учета в отдельных подразделениях и организации в целом.

Теоретическая значимость исследования. В диссертации развиты теоретико-методологические положения, совокупность которых можно квалифицировать как решение важной народно-хозяйственной задачи, обеспечивающей приращение научных знаний: разработаны концепция и методологические постулаты организации и построения управленческого учета на основе гармонизации учетного процесса, анализа, контроля, бюджетирования и мониторинга.

Теоретические результаты диссертации открывают возможности осуществления научных исследований по проблемам организации и постановки управленческого учета на предприятиях различных производственных структур, профиля и масштаба.

Практическая значимость исследования определяется возможностью использования разработанных моделей управленческого учета для решения задач эффективного управления бизнесом и представления пользователям достоверной и прозрачной информации посредством совершенствования и развития методологии и инструментария управленческого учета, его интеграции с управленческим анализом, контролем, мониторингом и бюджетированием.

Рекомендации, содержащиеся в диссертации, используются в практике хозяйствующих субъектов Хабаровского края, что подтверждено соответствующими документами.

Апробация результатов исследования. Основные положения, теоретические выводы и практические рекомендации, сформулированные в диссертации, докладывались и получили одобрение на Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций»

2012г., г. Воронеж), Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций» (2011г., г. Воронеж), Международной научно-практической конференции «Организационно-экономическая модернизация национальной экономики на Востоке России» (2011г., г. Хабаровск), Международной научно-практической конференции «Современные проблемы развития общества: экономика, право, философия и социология» (2011г., г. Волгоград), Международной научно-практической конференции «Проблемы инновационного и экономического роста в условиях кризиса» (2010г., г. Хабаровск), Международной научно-практической конференции «Экономика и управление: проблемы и перспективы развития» (2010г., г. Волгоград), Международной научно-практической конференции «Экономика и управление: проблемы развития» (2009г., г. Волгоград), Международной научно-практической конференции «Региональный рынок товаров и услуг: инновационные технологии и организация бизнеса» (2008г., г. Хабаровск).

Результаты исследования используются в качестве учебно-методического обеспечения дисциплин, при проведении лекций и практических занятий в учебном процессе ФГБОУ ВПО «Хабаровская государственная академия экономики и права», учебно-методического центра ФГБОУ ВПО «ХГАЭП», Тихоокеанского территориального института профессиональных бухгалтеров (20062012гг.).

Публикация результатов исследования. Основные результаты исследования опубликованы в 39 работах, в том числе двух монографиях, девяти научных статьях, опубликованных в научных журналах, определенных ВАК России для публикации научных результатов исследований, статьях в других журналах и материалах конференций. Общий объем публикаций - 91,99 п.л. (из них авторских -91,19 п.л.).

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, пяти глав, включающих 10 рисунков, 3 схемы и 47 таблиц, заключения, списка используемой литературы, включающего 246 источников, 19 приложений.