

На правах рукописи

Макаренко Татьяна Валерьевна

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ТРАНСФОРМАЦИИ
РОССИЙСКИХ СТАНДАРТОВ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ
ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УНИФИКАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Специальность 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Ростов-на-Дону – 2019

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Лабынцев Николай Тихонович

Официальные оппоненты: **Вахрушина Мария Арамовна,**
доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве РФ», департамент «Учет, анализ и аудит», профессор

Ивашкевич Виталий Борисович,
доктор экономических наук, профессор, ФГАОУ ВО «Казанский (Приволжский) федеральный университет», кафедра «Учет, анализ и аудит» Института управления, экономики и финансов, профессор

Ведущая организация: **ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный аграрный университет»**

Защита состоится 21 июня 2019 г. в 10.00 час. на заседании диссертационного совета Д 212.209.05 на базе федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)» по адресу: 344002, г. Ростов-на-Дону, ул. Большая Садовая, д. 69, ауд. 231.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)» www.rsue.ru. Электронная версия автореферата размещена на официальном сайте ВАК при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации <http://vak.minobrnauki.gov.ru>

Автореферат разослан 29 апреля 2019 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Богатая Ирина Николаевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Доминирование информационных технологий во всех сферах деятельности современного общества изменило традиционные формы хозяйствования и привело к формированию цифровой экономики. Благодаря ускорению в обработке и передаче информации предъявляются новые требования к содержанию этой информации, основанные на принципах ее многофункциональности и существенности для пользователей. Гармонизация различных областей учета, контроля и анализа в условиях цифровой экономики испытывает потребность в новых управленческих технологиях. Российское предпринимательство в этом стремлении не является исключением. Успешное позиционирование на рынке товаров и услуг российских организаций, безусловно, должно опираться на инновационные технологии и их техническую оснащенность. Однако не менее важно совершенствовать учетную технологию в целях обеспечения менеджмента релевантной информацией для принятия рациональных управленческих решений. Стремление России расширить свое участие во внешнеэкономической деятельности привело к необходимости ориентироваться на международные правила бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской отчетности, что и было учтено на законодательном уровне при разработке российских федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ). В результате современные форматы бухгалтерской отчетности создаются по единообразию с нормами МСФО и способны обеспечить информацией решение стратегических задач хозяйствующих субъектов. Однако учетная технология не в полной мере обеспечена набором типизированных приемов управленческой ориентации, способствующей выработке тактики управления в компании и совместимой с гибкими целями корпоративного менеджмента.

Российскую теорию и практику отличает отсутствие типовых рекомендаций по управленческому учету, что не способствует развитию менеджмента крупных коммерческих структур на пути выработки «маршрутной карты» от стратегии к тактике управления на основе учетной информации. В связи с этим развитие научно-прикладных приемов в сфере управленческого учета на основе их унификации позволит рационально оценивать и избирать те из них, которые исключают конфликт интересов между стратегией и тактикой управления.

Все это подтверждает востребованность в коммерческой деятельности унифицированных рекомендаций по управленческому учету, сформированных в соответствующих положениях, в которых раскрывается типовая методика управленческого учета и которые могут быть реализованы в практической деятельности организаций. Актуальность исследования обусловлена необходимостью расширения универсальных приемов ряда российских федеральных стандартов по бухгалтерскому учету и приведения

различных совокупностей приемов управленческого учета к определенному единообразию. Исходя из этого, интерес в исследовании перемещается с учетного ресурса стандартов по бухгалтерскому учету на учетный ресурс положений по управленческому учету (ПУУ) и обобщение их возможностей для целей последующего управленческого анализа. Именно этим объясняется актуальность избранного направления исследования.

Степень разработанности проблемы. Совокупность исследований в международной и российской теории и практике управленческого учета способствовала стойкой убежденности в необходимости развития и совершенствования учетных инструментов реагирования на проблемы современного менеджмента. Труды ученых международного уровня, таких как Апчерч А., Атkinson Э.А., Вандер Вил Р., Гаррисон Р., Друри К., Скоун Т., Хорнгрен Ч., Уорд К. и др., положили начало познанию терминологии в области управленческого учета и его применимости в рыночной экономике, а исследования российских ученых, таких как Аверчев И.В., Богатая И.Н., Бороненкова С.А., Вахрушина М.А., Врублевский Н.Д., Гарифуллин К.М., Глущенко А.В., Ивашкевич В.Б., Керимов В.Э., Кондраков Н.П., Костюкова Е.И., Крохичева Г.Е., Лабынцев Н.Т., Мизиковский Е.А., Николаева О.Е., Николаева С.А., Палий В.Ф., Попова Л. В., Пятов М.Л., Соколов Я.В., Хоружий Л.И., Чая В.Т., Шеремет А.Д. и др., способствовали развитию теории управленческого учета и обоснованию его многофункциональности в системе российского менеджмента. Это позволило убедиться в значимости привнесенной ими теоретической основы управленческого учета для целей прикладного использования.

Несмотря на то что российские стандарты по бухгалтерскому учету вносят существенный вклад в методiku управления прибылью организации, исследования в области управленческого учета не акцентированы на возможности формирования более прикладных для управления положений в сфере управленческого учета. На этом фоне использование фактора многофункциональности учета рассматривается или через призму стандартизированных приемов бухгалтерского учета, или через призму массовых неунифицированных приемов управленческого учета. Именно интерес к многофункциональности учета для различных целей управления в научных исследованиях способствовал убежденности в целесообразности их продолжения в области расширения приемов регламентного бухгалтерского учета с целью их типизации и реализации в системе внутреннего менеджмента.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является развитие теоретико-методических основ учетно-аналитического обеспечения приемов российских стандартов по бухгалтерскому учету для целей унификации управленческого учета. В соответствии с целью исследования были поставлены следующие задачи, определяющие логику и содержание диссертации:

1. Сформировать концептуальные подходы к трансформации российских стандартов по бухгалтерскому учету на основе исследования международной и российской практики и обосновать необходимость совершенствования методического обеспечения управленческого учета.

2. Выработать методический подход к унификации управленческого учета имущества и расходов коммерческой организации.

3. Обосновать целесообразность унификации управленческого учета обязательств на основе расширения действующих инструментов учета обязательств организации.

4. Разработать рекомендации по стандартизации управленческого учета на основе систематизации основных положений, используемых при формировании учетной политики в целях управленческого учета.

5. Предложить меры по развитию аналитического обеспечения деятельности коммерческих организаций в условиях стандартизации управленческого учета на основе унификации его приемов.

Предмет исследования. Предметом исследования является совокупность теоретических и методических аспектов, связанных с ведением бухгалтерского учета и формированием на этой основе совокупности приемов управленческого учета, востребованной в практике управления коммерческой деятельностью.

Объект исследования. Объектом исследования выступают коммерческие организации г. Ростова-на-Дону и Ростовской области различных форм собственности, формирующие бухгалтерскую отчетность в соответствии с нормами федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ).

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической основой исследования явилась методика и методология, представленные в научных трудах отечественных и зарубежных авторов в сфере бухгалтерского и управленческого учета, аудита и экономического анализа. В процессе исследования был использован диалектический метод познания, который раскрыл взаимосвязь развития экономических отношений и развития приемов бухгалтерского и управленческого учета.

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. 1.3 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета», п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей».

Инструментарно-методический аппарат исследования. Для достижения поставленной цели и выполнения задач в исследовании были использованы

статистические и общенаучные методы, такие как сравнение, выборочное наблюдение, группировка и анализ, логический и системный подходы, моделирование, наблюдение. Для целей унификации управленческого учета на основе расширения приемов бухгалтерского учета использовались специальные методы: анкетирование, измерение, прогнозирование, моделирование фактов хозяйственной жизни в коммерческой деятельности.

Информационно-эмпирическая база исследования формировалась с учетом использования законодательных и нормативных актов Российской Федерации, постановлений и иных документов Правительства РФ, влияющих на стандартизацию бухгалтерского учета и формирование бухгалтерской отчетности, Положений по регламентации управленческого учета в международной практике, а также с учетом привлечения опубликованных материалов в научной и профессиональной литературе, интернет-ресурсов, практических данных коммерческих организаций, привлекаемых для исследования возможностей унификации управленческого учета.

Рабочая гипотеза диссертационного исследования основывается на авторском предположении, что трансформация российских стандартов по бухгалтерскому учету для целей унификации управленческого учета предусматривает выработку концептуальных подходов, направленных на синхронизацию бухгалтерского и управленческого учета, на основе расширения действующих приемов и инструментов учета имущества, расходов и обязательств, содержащихся в ФСБУ, что нацелено на повышение качества учетно-аналитического обеспечения управления в коммерческой организации.

Положения, выносимые на защиту:

1. Эволюция экономических отношений в мировой практике проходит на фоне глобализации экономических отношений, которые оказывают влияние на учетно-аналитическое обеспечение стратегического и тактического управления современным бизнесом. В связи с этим необходимо формирование концептуальных подходов к расширению приемов бухгалтерского учета в отношении запасов, внеоборотных активов и обязательств, не противоречащих принципам бухгалтерского учета, но способствующих стандартизации управленческого учета. Это требует выделения ключевых объектов унификации, позволяющих обеспечить синхронизацию бухгалтерского и управленческого учета.

2. Современное учетно-аналитическое обеспечение управления имуществом и расходами в организациях не содержит достаточной информации о результативности их использования во взаимосвязи с персональной ответственностью менеджеров. В диссертации обоснована необходимость разработки методического подхода к унификации

управленческого учета на основе расширения действующего инструментария учета имущества и расходов организации в системе бухгалтерского учета.

3. Современные приемы бухгалтерского учета в отношении обязательств организации не в полной мере раскрывают персональную ответственность за операции с ними, что приводит к ограничению возможностей контрольной функции в отношении привлеченных источников. В диссертации представлен авторский подход к необходимости расширения информативности приемов бухгалтерского учета в отношении управленческого учета обязательств организации, предусматривающего детализацию учетной информации об обязательствах во взаимосвязи с персональной ответственностью за операции с обязательствами.

4. Имеющиеся принципиальные различия между теоретико-прикладными приемами бухгалтерского и управленческого учета предполагают проведение систематизации основных элементов учетной политики для целей унификации приемов управленческого учета. В диссертации даны рекомендации по стандартизации управленческого учета в разрезе соответствующих групп стандартов.

5. В условиях стандартизации управленческого учета и унификации его приемов необходимо развитие системы аналитических показателей и процедур, обеспечивающих расширение возможностей управленческого анализа имущества и обязательств коммерческой организации. В работе предложены меры по развитию аналитического обеспечения деятельности коммерческих организаций на базе информационного ресурса управленческого учета.

Научная новизна исследования состоит в разработке теоретико-методических подходов и практических рекомендаций к унификации приемов управленческого учета в отношении имущества, расходов и обязательств на основе трансформации стандартов по бухгалтерскому учету, которые будут способствовать более эффективному их использованию в коммерческой деятельности.

В процессе исследования получены следующие научные результаты:

1. Предложены концептуальные подходы к трансформации российских стандартов по бухгалтерскому учету на основе исследования международной и российской практики и доказано, что совершенствование методического обеспечения управленческого учета необходимо осуществлять путем упорядочения объектов учета активов и обязательств, систематизации и типизации правил и процедур учета, что позволит: обеспечить синхронизацию бухгалтерского и управленческого учета; создать основу для формирования учетно-аналитической информации о распределении активов и обязательств между бизнес-процессами, а также оценить вклад бизнес-процессов в совокупную прибыль коммерческой организации (раздел 1 «Бухгалтерский учет», п. 1.1

«Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета» паспорта специальностей).

2. Предложен методический подход к унификации управленческого учета имущества и расходов коммерческой организации, заключающийся в постановке учета в разрезе центров ответственности в момент приобретения имущества и при списании расходов на основе расширения приемов бухгалтерского учета, что позволит увязать персональную ответственность менеджеров с оценкой результативности использования имущества и расходов организации (раздел 1 «Бухгалтерский учет», п. 1.3 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета» паспорта специальностей).

3. Обоснована целесообразность унификации управленческого учета обязательств на базе типовых приемов бухгалтерского учета, нацеленных на детализацию учетной информации об обязательствах в разрезе центров ответственности и раскрытие информации об источниках средств во взаимосвязи с персональной ответственностью за операции с обязательствами, что позволит обеспечить контроль за их уровнем в разрезе каждого бизнес-процесса (раздел 1 «Бухгалтерский учет», п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, сфер и отраслей» паспорта специальностей).

4. Разработаны рекомендации по стандартизации управленческого учета с выделением групп стандартов, раскрывающих: сущностную характеристику и терминологию управленческого учета; типичную классификацию учетных сегментов в отношении доходов и расходов организации, позволяющих ранжировать сегменты по уровню рентабельности; методы учета затрат в зависимости от различных факторов (полноты формирования себестоимости, оперативности формирования себестоимости, технологической и отраслевой особенности производства, взаимосвязи затрат в финансовом и управленческом учете); особенности управленческого учета оборотных и внеоборотных активов, различных обязательств; порядок формирования внутренней управленческой отчетности по результатам управленческого учета. Выделение данных групп стандартов обеспечит систематизацию и раскрытие основных элементов учетной политики для целей управленческого учета, а также структуризацию стандартов на основе унификации приемов управленческого учета (раздел 1 «Бухгалтерский учет», п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, сфер и отраслей» паспорта специальностей).

5. Предложены меры по развитию аналитического обеспечения деятельности коммерческих организаций в условиях унификации приемов управленческого учета, предусматривающие проведение анализа по центрам ответственности в отношении имущества, расходов, привлеченных источников с последующей оценкой: доли

ответственности субъектов управления за изменение оборотных и внеоборотных активов; доли пассивной капитализации активов и потерь от указанной капитализации; накопления и доходности активов объектов управления; издержкостности объектов; недополученной прибыли, что позволит расширить возможности управленческого анализа имущества и обязательств организации на основе унификации управленческого учета, способствующие минимизации экономических рисков (раздел 1 «Бухгалтерский учет», п. 1.3 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета» паспорта специальностей).

Теоретическая значимость диссертационного исследования определена актуальностью поставленных задач и заключается в разработке унифицированных приемов управленческого учета в отношении имущества, расходов и обязательств коммерческой организации, предложенных как следствие расширения известных приемов бухгалтерского учета, позволяющих оценить тактику управления в организации и обеспечить возможность осуществления управленческого анализа.

Практическая значимость диссертационного исследования. Предложенные в диссертационном исследовании прикладные способы учета в отношении имущества и обязательств позволяют выбрать наиболее оптимальные варианты структуризации приемов управленческого учета на системной основе в коммерческих организациях любой формы собственности, что позволит также структурировать управленческую отчетность в разрезе центров ответственности за бизнес, носителей затрат и других субъектов управления.

Результаты исследования могут быть использованы:

- в практической деятельности хозяйствующих субъектов различных правовых форм собственности для формирования учетной политики по управленческому учету;
- в процессе исполнения научных и прикладных работ, целью которых является организация управленческого учета в различных сферах его применения;
- в системе обучения бухгалтеров и аудиторов в высших учебных заведениях, а также при повышении их квалификации в профессиональных учебных центрах.

Апробация и реализация результатов исследования. Концептуальные положения диссертации и результаты проведенного исследования докладывались и получили одобрение на конференциях в г. Ростове-на-Дону, Санкт-Петербурге, Шахтах, Екатеринбурге, Праге. Прикладные результаты исследования в части использования конкретных приемов управленческого учета обсуждались на круглых столах по совершенствованию учета в сфере управления. Результаты диссертационного исследования апробированы в процессе выполнения научно-исследовательских работ на темы: «Бухгалтерская модель учета обязательств в сфере управления для целей предпринимательства» (2017 г.), «Учетная политика организации и ее влияние на

формирование бухгалтерской отчетности» (2017 г.), – в которых принимала участие автор. Автор диссертационного исследования в составе рабочей группы ученых Финансового университета при Правительстве РФ и РГЭУ (РИНХ) принимала участие в разработке проекта профессионального стандарта «Специалист в области управленческого учета».

Обоснованность и достоверность результатов исследования обеспечивается их использованием в учебном процессе РГЭУ (РИНХ) при подготовке бакалавров по направлению «Экономика», профили «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Учет и контроль в управлении бизнесом», профессиональных бухгалтеров и аудиторов в УМЦ РГЭУ (РИНХ) при чтении курсов повышения квалификации: «Управленческий учет», «Финансовый анализ», «Внутренний аудит», а также в практической деятельности коммерческих организаций (ПАО «Роствертол», группе компаний «Астон»), что подтверждается соответствующими справками о внедрении.

Публикации. Основные положения и результаты исследования опубликованы в 15 работах авторским объемом 6,17 п.л., из них в 2 статьях в журналах, включенных в базу данных SCOPUS, и в 6 статьях в изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ для опубликования основных результатов диссертационного исследования.

Структура и объем работы. Диссертация изложена на 222 страницах, состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы из 161 источника, содержит 27 таблиц, 12 формул, 12 рисунков, 8 приложений.

Структура диссертационной работы:

ВВЕДЕНИЕ

ГЛАВА 1. Развитие теоретических основ унификации управленческого учета в современной экономике

1.1 Экономическая обусловленность трансформации управленческого учета в России

1.2 Исследование зарубежных практик стандартизации управленческого учета

1.3 Концептуальный подход к унификации управленческого учета

ГЛАВА 2. Методическое обеспечение унификации управленческого учета коммерческих организаций

2.1 Унификация приемов управленческого учета в отношении имущества коммерческой организации

2.2 Методика управленческого учета расходов коммерческих организаций в условиях его унификации

2.3 Методические подходы к унификации управленческого учета обязательств коммерческих организаций

ГЛАВА 3. Стандартизация управленческого учета на основе унификации его приемов

3.1 Приоритетные направления унификации приемов управленческого учета

3.2 Развитие аналитического обеспечения деятельности коммерческих организаций в условиях стандартизации управленческого учета

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Приложение А-И

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обоснована актуальность темы и степень разработанности исследования, сформулированы цели и задачи, обозначены предмет и объект, теоретическая и методологическая основа исследования, рабочая гипотеза, раскрываются выносимые на защиту положения и научная новизна, теоретическая и практическая значимость исследования и его апробация, а также степень достоверности и апробация результатов.

В первой главе «Развитие теоретических основ унификации управленческого учета в современной экономике» обоснована необходимость трансформации управленческого учета в России на основе зарубежных практик его стандартизации, что позволило выработать концептуальный подход к унификации управленческого учета. В ходе исследования автором обосновано влияние глобализации экономических отношений на взаимосвязь двух процессов: усиление стандартизации бухгалтерского учета и формирование жестко структурированной бухгалтерской отчетности, с одной стороны, и появление неформализованного набора учетных приемов в управленческом учете, с другой стороны. В работе доказано, что ряд приемов бухгалтерского учета таких как группировка издержек, выбор объектов учета для соотнесения издержек с объектами управления, метод калькулирования себестоимости объектов и др., минимизирует возможность гибкого их использования для целей управления прибылью. Менее всего указанные приемы в национальных учетных стандартах призваны обеспечить систему внутреннего менеджмента необходимой для тактического управления учетной информацией. В связи с этим выявлены проблемы, требующие своего разрешения: концепция бухгалтерского учета стала менее восприимчива к новациям в технологии и управлении; законодательно и корпоративно бухгалтерский учет не ориентирован на использование в учете принципа ответственности за результаты управления; действующие принципы бухгалтерского учета не призваны раскрывать рискованные зоны бизнеса на основе регулярного учетного ресурса; наблюдается формализованный подход к восприятию руководителями самой бухгалтерской отчетности. Выявленные проблемы требуют разработки концептуального подхода к трансформации ФСБУ в целях синхронизации бухгалтерского и управленческого учета.

Проведенное автором анкетирование различных организаций выявило интерес респондентов к детализации информации посредством формирования внутренней управленческой отчетности о затратах (42,1%), продажах (39,5%), финансовых результатах (39,5%). При этом 52,6% считают целесообразным создание специальных рекомендаций по учету в сфере управления с целью преодоления дефицита учетно-управленческой информации.

Поскольку эффективность управления экономической системой на уровне конкретного бизнеса в условиях давления фактора глобализации во многом определена качеством учетной системы, естественным стал процесс постепенного расширения управленческого учета на фоне жесткой регламентации бухгалтерского учета. В силу явной неприспособленности учетной концепции обеспечить тактику управления на основе учетных приемов в диссертационной работе раскрыта современная концепция трансформации российских стандартов по бухгалтерскому учету, которая обеспечена взаимосвязью стратегии и тактики управления посредством приемов управленческого учета (табл. 1).

Таблица 1 – Взаимосвязь задач тактики и стратегии управления на основе информации бухгалтерской и управленческой отчетности¹

Стратегия управления		Тактика управления	
Задача стратегии управления	Детализация сегментов бухгалтерской отчетности	Задача тактики управления	Детализация сегмента сегментов управленческой отчетности
1. Выбор долгосрочной перспективы развития и оценка экономической ценности бизнеса	Отчетность в разрезе сегментов бизнеса (динамика продаж, динамика затрат, ранжирование по рентабельности, пр.). Отчетность о доле продаж в отраслевых продажах	1.1. Раскрыть соотношение «затраты – выпуск» в разрезе товарных групп внутри операционной, финансовой, инвестиционной деятельности	Отчетность о маржинальном доходе каждой товарной группы внутри операционного, финансового и инвестиционного сегмента корпоративного бизнеса
		1.2. Раскрыть рентабельность каждой товарной группы внутри операционного сегмента	
2. Оценка эффективности управляющего директора	Отчетность о достижении компанией бюджетных показателей и бюджетных параметров	2.1. Оценка выполнения бюджетных показателей в разрезе ЦФО и МВЗ	Отчетность о план-фактных отклонениях в разрезе ЦФО и МВЗ
		2.2. Оценка системы управления логистикой	Отчетность об издержкостности показателей логистики
		2.3. Оценка системы управления производством	Отчетность об издержкостности показателей производства
		2.4. Оценка системы управления маркетингом	Отчетность об издержкостности показателей маркетинга
3. Оценка капитализированных активов	Отчетность о фактической стоимости капитализированных активов	Распределить капитализированные активы во взаимосвязи с источниками их финансирования в разрезе ЦФО	Отчетность о распределении собственных и заемных источниках между капитализируемыми активами
4. Оценка объективности годового вознаграждения топ-менеджеров	Отчетность об использовании нераспределенной прибыли на годовое вознаграждение топ-менеджерами	Раскрыть информацию о вкладе каждого топ-менеджера в совокупную прибыль компании	Отчетность о трансфертной прибыли в разрезе ЦФО
5. Оценка налоговой нагрузки на компанию	Отчетность о налоговых обязательствах (в динамике с зависимыми показателями)	Распределить налоговую нагрузку по ЦФО в динамике	Отчетность о налоговой издержкостности ЦФО
6. Оценка инновационной составляющей производства	Отчетность об инновациях в разрезе инновационных проектов	Раскрыть информацию о риск-ориентированных и не риск-ориентированных затратах	Отчетность об инновационных проектах в разрезе риск-ориентированных затрат

¹ Составлена автором.

Продолжение таблицы 1

Стратегия управления		Тактика управления	
Задача стратегии управления	Детализация сегмента бухгалтерской отчетности	Задача тактики управления	Сегмент управленческой отчетности
7. Оценка социальной ответственности	Отчетность о вредном производстве	7.1. Оценка затрат на улучшение экологии. Оценка затрат на ликвидацию последствий от несчастных случаев	Отчетность о затратах на улучшение экологии в разрезе ЦФО. Отчетность о затратах на ликвидацию несчастных случаев в разрезе причин и виновников
	Оценка эффективности корпоративных коммуникаций	7.2. Раскрыть показатели текучести кадров по ЦФО. Оценка причин текучести	Отчетность о текучести в разрезе причин и ЦФО
	Отчетность о расходах на повышение квалификации работников	7.3. Раскрыть эффективность затрат на образование, повышение квалификации в разрезе ЦФО	Отчетность о расходах на повышение квалификации, затратах на патенты, ноу-хау во взаимосвязи с уровнем продаж

В диссертации обосновано, что в целях управления прибылью требуется взаимодействие правил и процедур учета прибыли в разрезе ответственных за ее формирование, что, в свою очередь, предопределяет необходимость ранжировать учетно-управленческие объекты по рентабельности и определять долю их участия в совокупной прибыли коммерческой организации. По этой причине концепция унификации правил ведения управленческого учета ориентирована на взаимосвязь принципа «результативность + ответственность», выдвигая на первый план персональную ответственность за результативность управления. Каждый факт хозяйственной деятельности, влияющий на прибыль коммерческой организации, в соответствии с концепцией унификации управленческого учета, предложено соотносить одновременно с сегментом деятельности, объектом продаж, бизнес-процессом, местом формирования доходов и расходов.

Расширение информативности учетной системы на уровне управленческого учета в российской практике, по мнению автора, возможно осуществлять двумя путями: а) созданием закрытых корпоративных регламентов по организации управленческого учета, основанных на субъективном мнении отдельных работников, взявших на себя ответственность по организации управленческого учета; б) разработкой положений (методических рекомендаций), включающих набор типовых приемов управленческого учета, которые могут быть основаны на расширении известных учетных приемов российских ФСБУ, а при их прикладном использовании дополнены с учетом различных отраслевых факторов. Второе направление предпочтительнее, поскольку позволит унифицировать приемы управленческого учета в сфере стратегического и тактического управления. Настоящее исследование направлено на унификацию приемов в сфере тактического управления бизнесом, способных классифицировать всех участников производственной деятельности по их влиянию на уровень расходов и прибыльность

организации и на уровень обязательств, выдвигая на первый план персональную ответственность за результаты управления.

Таким образом, предложенные подходы к трансформации российских стандартов по бухгалтерскому учету базируются на систематизации и типизации правил и процедур учета активов и обязательств и предполагают синхронизацию бухгалтерского и управленческого учета указанных активов и обязательств. Это позволит сформировать достоверную учетно-аналитическую информацию о распределении активов и обязательств между бизнес-процессами, а также оценить их вклад в совокупную прибыль коммерческой организации.

Во второй главе «Методическое обеспечение унификации управленческого учета коммерческих организаций» предложены унифицированные приемы управленческого учета имущества, расходов и обязательств организации, раскрывающие существенную часть информации для принятия управленческих решений. В отношении управленческого учета имущества организации использован методический подход «результативность + ответственность» по аналогии с подходом «затраты – выпуск», что дает более развернутую матрицу управления субъектом: по горизонтали – это привязка актива к объекту производства и месту возникновения (или расходования) актива, по вертикали – привязка конкретного действия к центру ответственности за это действие. При этом центр ответственности в виде бизнес-процесса предложен как обязательный объект информационного поля управленческого учета. Формирование структуры центров ответственности для дальнейшего учета по ним доходов и расходов позволит в системном учете рассчитать доходность каждого бизнес-процесса, что станет неопределимым вкладом в процессную систему управления на микроуровне. Ответственный за бизнес-процесс руководитель является одним из ключевых объектов в методике управленческого учета. Такой подход базируется на расширении действия приемов следующих ФСБУ: 6/01 «Учет основных средств»; 14/01 «Учет нематериальных активов»; 5/01 «Учет материально-производственных запасов»; ФСБУ 19/02 «Учет финансовых вложений».

В работе доказано, что целесообразна интеграция приемов управленческого учета основных средств в системе менеджмента с использованием такого методического элемента, как учет стоимости актива по времени, в течение которого основные средства не используются по прямому назначению. В бухгалтерском учете время простоя характеризуется той долей амортизации, которая обезличенно списывается на сч. 91 «Прочие расходы», что соответствует методике учета, предусмотренной в ФСБУ 10/99 «Расходы организации». В указанных событиях используемая методика бухгалтерского учета скрывает персональную ответственность за потери от простоя внеоборотных активов, которые прямо влияют на уменьшение операционной прибыли организации, поскольку в состав себестоимости не включаются. Лишь после передачи активов в эксплуатацию амортизация становится частью операционной себестоимости,

учитываемой на счетах производственных затрат. Использование в рамках управленческого учета дополнительного методического приема по распределению такой амортизации за период простоя между объектами учета в виде центров ответственности создаст основу для оценки функциональных качеств ответственных лиц, допустивших простой имущества, и решит проблему оптимизации расходов, что не заложено в инструменты бухгалтерского учета.

Автором предложено осуществлять контроль эффективности использования основных средств центрами ответственности с привлечением информации об остаточной стоимости средств на момент их списания. По методике бухгалтерского учета остаточная стоимость относится на увеличение «расходов по прочим видам деятельности» с последующим списанием на уменьшение совокупного операционного финансового результата, что не позволяет оценить персональную ответственность за возникшие убытки. Ресурс управленческого учета дает возможность оценить сумму потерь и отнести ее на увеличение расходов соответствующего бизнес-процесса – «держателя» внеоборотного актива. Это обеспечит расчет объективного вклада бизнес-процесса и соответствующего ему центра ответственности в совокупный финансовый результат организации.

Авторское видение решения проблемы минимизации непроизводительных расходов, связанных с использованием основных средств, предполагает привлечение возможностей ведения многовекторного управленческого учета при постановке на учет основного средства по тому центру ответственности, который будет его эксплуатировать. Это позволит оценить уровень капитализации имущества по каждому центру ответственности, а в условиях оплаты процентов за привлечение кредитных средств на покупку такого имущества – оценить его объективную издержкостность, поскольку после постановки на учет основного средства проценты в бухгалтерском учете списываются обезличенно на увеличение сч. 91 «Прочие доходы и расходы». Тем самым в учете не раскрывается тот объект управления, который непосредственно является причиной появления затрат в виде процентов по привлеченным кредитам.

Аналогичный подход предложен автором и для нематериальных активов. Расширение информативности бухгалтерского учета и типовых операций в нем с нематериальными активами с целью получения дополнительной информации об участии объектов управления в покрытии конкретных затрат предоставит возможность выявить влияние каждого объекта учета на результат управления нематериальными активами.

Методика учета материально-производственных запасов (МПЗ) на фоне фактора «результативность + ответственность» также аналогично предполагает расширение в управленческом учете информации о материальных запасах с целью оценки своевременности их приобретения и оценки эффективности использования на местах потребления. Это можно обеспечить введением дополнительного учетного признака в

момент поставки материала: присвоение группе материалов (или отдельной позиции) предельного времени хранения на складе (например, 7 дней, 14 дней, 30 дней или иное). Автором обосновано, что в случае превышения указанного времени хранения на складе в учете автоматически должно производиться перемещение остатков материалов по срокам хранения на складах организации. Временной интервал вводится в качестве самостоятельного учетного признака, позволяющего в случае превышения предельного срока хранения переводить остатки МПЗ в разряд не востребуемых МПЗ. Для этих целей МПЗ в момент приобретения учитываются не только в зоне ответственности конкретного бизнес-процесса, использующего МПЗ, но и в разрезе предельного времени хранения на складе. В случае если объем поставки превысил расчетный период и причиной создания излишних остатков является, например, служба логистики, то в управленческом учете дополнительно возникшие затраты по хранению сверхнормативных остатков МПЗ относятся на данный объект учета. Это можно выявить в ходе мониторинга учетных остатков, который целесообразно проводить по окончании каждого месяца. Контроль остатков МПЗ по времени хранения способствует анализу объема отвлечений оборотных активов на лимитные и сверхлимитные остатки МПЗ на складах организации. Последние приводят к дополнительным расходам на содержание складских помещений и обслуживающего персонала, на оплату процентов при кредитовании поставок материально-производственных запасов, что целесообразно соотносить с конкретными объектами управленческого учета для целей определения их реальной себестоимости в воспроизводственном процессе.

Отдельные методические приемы по учету финансовых вложений также ориентированы на расширение соответствующей информации ФСБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» по центрам ответственности с целью выявления персональной ответственности за результативность операций с финансовыми вложениями в управленческом учете. В отличие от прочих активов финансовые вложения выделяются своим потенциалом приносить добавленную стоимость в зависимости от времени их пребывания в иных субъектах. Если в финансовом учете факт начисления процентов, как часть доходов, сопровождается их соотношением с конкретными акциями, вкладами, выданными займами и статьей к балансовому счету 91 «Прочие доходы и расходы», то в управленческом учете появляется необходимость соотношения указанных вложений с конкретными центрами ответственности. Это позволит оценить функциональные действия ответственных лиц по капитализации средств на финансовые вложения и адресно проанализировать их доходность. В результате характерная особенность методических учетных приемов в отношении имущества организации, предложенных в качестве расширения методики учета, структурированной в стандартах по бухгалтерскому учету, состоит в том, что они дают возможность вести системный многовекторный бухгалтерский учет в более сложном управленческо-аналитическом аспекте. При

использовании методического подхода «результативность + ответственность» появляется возможность выделить результат влияния на прибыль операций с имуществом, ответственность за которое несет конкретный руководитель, и по принципу преемственности бухгалтерского и управленческого учета адресно выделить информацию о расходах для целей их оптимизации.

Особо в работе уделено внимание взаимосвязи действующих ФСБУ в отношении доходов и расходов (ФСБУ 9/99, ФСБУ 10/99, ФСБУ 24/2011 и пр.) и возможности выявить влияние аналитических объектов управления на прибыль организации. Отсутствие типизации в этом направлении приводит к непониманию экономической составляющей конечного продукта управленческого учета. На основе международного подхода к учету расходов организации в работе предложено разграничение методических приемов учета расходов в бухгалтерском и управленческом учете на принципе системной преемственности учетной информации. Схематично такая преемственность для стратегии и тактики управления расходами представлена на рисунке 1.

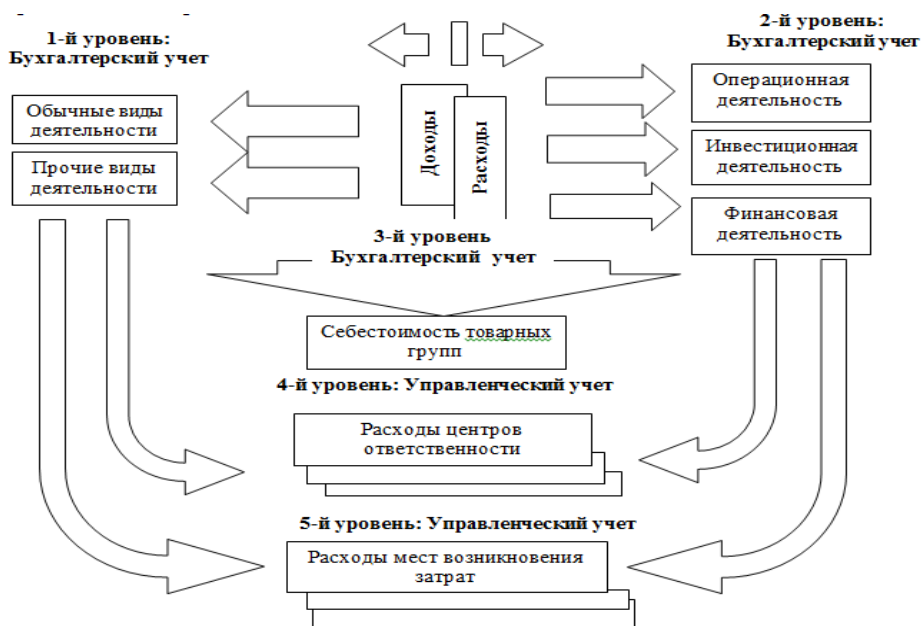


Рисунок 1 – Взаимосвязь информации о расходах организации в бухгалтерском и управленческом учете¹

Выбор стратегии управления расходами базируется на информации первых 3-х уровней бухгалтерского учета и способен обеспечить расчет рентабельности сегментов деятельности (операционной, инвестиционной, финансовой) для определения предпочтений в выборе инвестирования в них; рентабельности товарной продукции по группам, а при необходимости по отдельным видам продукции для выбора предпочтений в производстве; обеспечить расчет предельной себестоимости товарной группы для формирования политики ценообразования; предоставить информацию о

¹ Составлен автором.

многоступенчатым маржинальным доходом организации для контроля постоянных расходов. Однако с целью достижения стратегической программы развития любой компании выбор тактики управления расходами базируется на информации управленческого учета 4-го уровня, способствующего получению информации о расходах в разрезе центров ответственности, каждый из которых отвечает за один бизнес-процесс или однородную группу бизнес-процессов, и 5-го уровня, способствующего получению информации о расходах в разрезе мест возникновения расходов, соответствующих организационной структуре управляемого субъекта. Преемственность достигается тем, что первичная информация на «входе» в системный бухгалтерский учет на основе принципа многовекторности трансформируется с помощью счетов и двойной записи в зависимости от различных целей в информацию управленческого учета. Системный учет расходов по объектам учета четвертого и пятого уровней позволит определить рентабельность всех бизнес-процессов организации и оценить вклад каждого из них в совокупную прибыль организации. Дополнительные уровни учета по тому же принципу преемственности могут быть применимы не только по отношению к расходам, но и по отношению к доходам. Прикладными для структуризации доходов могут быть такие уровни, как доходы по группам покупателей и заказчиков, доходы по источникам финансирования, доходы по критерию сезонности. В результате приема трансформации совокупных показателей бухгалтерского (финансового) учета могут быть расширены дополнительными уровнями аналитических признаков в зависимости от целей тактического управления, но логика их расширения должна быть основана на синхронности операций бухгалтерского и управленческого учета.

Бухгалтерский учет обязательств, основанный на зависимости «актив + обязательство», игнорирует методический подход «результативность + ответственность», при котором важна природа возникновения обязательственных отношений в зависимости от адресного источника покрытия обязательств. По результатам бухгалтерского учета уровень договорных обязательств характеризует финансовый риск коммерческой организации, а через элементы управленческого учета, ориентированные на принцип приоритета содержания над формой, – целесообразность их уровня по бизнес-процессам. На рисунке 2 схематично представлены методические подходы к расширению информации бухгалтерского учета обязательств для целей управленческого учета. Важным с точки зрения учета обязательств остается не только учетная информация о способности актива приносить экономическую выгоду, но и информация об ответственности за получение этой выгоды. В рамках системы внутреннего контроля одни руководители несут ответственность за ритмичное исполнение своих бизнес-процессов, в то время как другие ответственны за поиск финансовых источников для обеспечения сопутствующих обязательств, что выдвигает, по мнению автора, задачу оценки своевременности и целесообразности возникновения обязательств. Решение этой задачи

возможно на основе организации контроля путем привлечения информации об оплате обязательств и времени, в течение которого данное имущество не использовалось по назначению.



Рисунок 2 – Системный подход к расширению информации бухгалтерского учета обязательств для целей управленческого учета¹

При принятии управленческого решения о заключении договора с контрагентом инициатором заключения сделки выступает руководитель бизнес-процесса. Этот фактор становится определяющим в условиях контроля обязательств в системе управленческого учета, что позволит рассчитать излишнее отвлечение оборотных средств на оплату обязательств, а в случае привлечения заемных средств – потери на оплату процентов по займам. Для целей управленческого учета появление задолженности сопровождается увеличением обязательств по центру ответственности, руководитель которого функционально отвечает за своевременность использования объекта по назначению после ввода его в эксплуатацию. В связи с этим предлагается учитывать информацию в

¹ Составлен автором.

момент оплаты обязательства по тому же центру. По мнению автора, практическая значимость такой информации управленческого учета заключается в возможности, сравнив дату начала активного использования средства с датой оплаты обязательства, определить излишнее (пассивное) отвлечение оборотных активов на оплату обязательства. Помимо этого, в работе предлагается раскрывать информацию о пассивной амортизации, равной непроизводительным потерям по вине конкретного руководителя, что позволит сформировать в управленческом учете информацию об излишнем отвлечении оборотных средств на оплату обязательств.

В целях детализации учетной информации об обязательствах в разрезе центров ответственности и раскрытия информации об источниках средств во взаимосвязи с персональной ответственностью за операции с обязательствами нами разработаны следующие управленческие отчеты, формируемые в разрезе центров ответственности: 1) управленческий отчет об обязательствах за приобретенные основные средства; 2) управленческий отчет об обязательствах за приобретенные материалы; 3) управленческий отчет о дополнительных расходах, возникших с привлечением заемного капитала. Использование предложенных форм отчетов в рамках системы управленческого учета позволит обеспечить расчет результативности каждого бизнес-процесса с помощью системы экономических показателей. В работе обосновано применение матричного подхода к контролю источников финансирования вложений во внеоборотные и оборотные активы в разрезе бизнес-процессов, направленного на выявление того, какой из бизнес-процессов в большей степени привлекает заемные источники. Если коммерческая организация находится в зоне финансового риска, то такая информация позволит оценить целесообразность балансовых остатков имущества по каждому бизнес-процессу, а внутри него – по группам имущества.

Таким образом, в диссертации выработаны методические подходы к унификации управленческого учета имущества, расходов и обязательств коммерческой организации на базе типовых приемов бухгалтерского учета, используемых в разрезе центров ответственности, что позволит детализировать учетную информацию и увязать персональную ответственность менеджеров с оценкой результативности использования имущества, расходов и привлеченных источников финансирования, а также усилить контроль в разрезе бизнес-процессов.

В третьей главе «Стандартизация управленческого учета на основе унификации его приемов» разработаны рекомендации по стандартизации управленческого учета, а также по развитию аналитического обеспечения деятельности коммерческих организаций в условиях унификации приемов управленческого учета. Положения по управленческому учету на международном уровне предопределили целесообразность унификации приемов управленческого учета в российской системе

менеджмента, что активизировало работу представителей высшей школы по разработке проекта профессионального отечественного стандарта «Специалист в области управленческого учета». В связи с этим в исследовании конкретизирована сущность унификации для целей управленческого учета – это установление наиболее типовых приемов и способов ведения аналитического учета, а также правил формирования управленческой отчетности во взаимосвязи с факторами, влияющими на установление ответственности за результаты управления имуществом и обязательствами и позволяющими выявить участие каждого субъекта управления в формировании финансовых результатов компании. В работе выделены пять направлений унификации управленческого учета и дано их содержательное обоснование (табл. 2).

Таблица 2 – Основные направления унификации управленческого учета в системе менеджмента качества¹

Направления унификации	Объекты унификации	Обеспечительные положения по управленческому учету (ПУУ)
1. Положения, раскрывающие сущностную характеристику управленческого учета	Характеристика управленческого учета (цели, задачи, принципы). Объекты учета (носители затрат, центры финансовой ответственности, места возникновения затрат, прочие объекты)	ПУУ «Характеристика управленческого учета в системе менеджмента организации». ПУУ «Объекты управленческого учета». ПУУ «Учетная политика по управленческому учету»
2. Положения, раскрывающие типичную классификацию учетных сегментов в отношении доходов и расходов	Расходы организации (элементы затрат, статьи затрат, переменные и постоянные затраты, затраты по степени регулируемости, затраты по степени контролируемости и пр.). Доходы (прямые, трансфертные)	ПУУ «Классификация расходов для целей управленческого учета». ПУУ «Классификация доходов для целей управленческого учета»
3. Положения, характеризующие методы учета затрат	Позаказный метод учета затрат. Попроцессный метод учета затрат. Попередельный метод учета затрат. Метод сокращенной себестоимости. Метод полной себестоимости. Нормативный метод учета затрат. Прочие методы. Виды взаимосвязи финансового и управленческого учета	ПУУ «Методы производственного учета в зависимости от отраслевой особенности производства продукции (работ, услуг)». ПУУ «Методы управленческого учета в зависимости от полноты формирования затрат». ПУУ «Методы управленческого учета с использованием нормативного подхода к учету затрат»
4. Положения, характеризующие особенности управленческого учета оборотных и внеоборотных активов, различных обязательств	Оборотные активы. Внеоборотные активы. Финансовые вложения. Собственные источники. Заемные обязательства	ПУУ «Управленческий учет внеоборотных активов». ПУУ «Управленческий учет оборотных активов». ПУУ «Управленческий учет финансовых активов». ПУУ «Управленческий учет заемных обязательств»
5. Положения, раскрывающие особенности формирования управленческой отчетности	Возможные форматы управленческой отчетности. Приемы формирования управленческой отчетности	ПУУ «Трансформация результатов управленческого учета в управленческую отчетность». ПУУ «Бюджетная отчетность организации»

Предложенные направления ориентированы на обеспечение логической последовательности: «типичность в терминологии» → «типичность методики учета» → «типичность формирования отчетности». В диссертации предложен проект Положения по учетной политике коммерческой организации для целей управленческого учета, в который

¹ Составлена автором.

включен набор ключевых приемов в виде объектов управленческого учета и порядок их группировки, рабочий план счетов управленческого учета, форматы управленческой отчетности и пр.

Одновременно автором подчеркнута, что унификация приемов управленческого учета в соответствующих положениях не может рассматриваться изолированно от иных корпоративных регламентов. Все регламенты должны быть основаны на единой структуре объектов управления, которые раскрываются в стандартах в качестве объектов учета, объектов бюджетирования, объектов контроля и объектов управленческого анализа.

Управленческий анализ призван стать подсистемой, объединяющей учетно-контрольное обеспечение ресурсной составляющей из системы бухгалтерского учета с результативной составляющей из системы управленческого учета. Управленческий анализ по результатам унифицированного управленческого учета предполагает выработку типовых приемов анализа, которые расширят систему контроля однородных операций во взаимосвязи с ответственностью субъектов управления за эти операции. На рисунке 3 схематично представлено аналитическое обеспечение процессов управления на основе данных унифицированного управленческого учета.



Рисунок 3 – Аналитическое обеспечение процессов управления на основе данных унифицированного управленческого учета¹

¹ Составлен автором.

По каждому направлению в исследовании предложен ряд оценочных показателей, их алгоритмы расчета и целесообразность управленческого анализа. Информативным для анализа может стать определение доли ответственности руководителей за имущество организации (основные средства, МПЗ и пр.), определяемое отношением подконтрольного субъекту управления имущества к общей стоимости имущества организации. Ранжирование ответственности за капитализацию активов по уровню существенности позволит сосредоточить анализ на максимальных по стоимости активах центров ответственности. Критериальные значения целесообразно устанавливать в зависимости от конкретного участия подразделений в производственной программе или управленческой деятельности.

Оценке своевременности реального ввода в эксплуатацию основных средств (материальных запасов, нематериальных активов) сразу после приобретения может способствовать выявление пассивной капитализации имущества (отношение складских остатков неэксплуатируемых основных средств объекта управления на конец периода к их общей стоимости на конец того же периода). Пассивную капитализацию предложено рассчитывать и по имуществу, не используемому по конкретным временным периодам (свыше 1 месяца, свыше 3-х месяцев, свыше года и т.д.). Целью такого расчета является оценка стоимости потерь от привлечения заемных источников на приобретение внеоборотных активов, потерь прибыли, равной сумме износа по таким пассивно капитализируемым активам. Нулевое значение данного показателя считается идеальным, что означает оперативную передачу объектов для использования по назначению после признания их годными для эксплуатации. Этот показатель может быть дополнен показателем – «наличие выработки сразу после введения в эксплуатацию» основного средства, если после введения в эксплуатацию основное средство реально не используется, простаивает.

Выявляя долю пассивной капитализации основных средств, можно оценить персональную ответственность менеджеров за потери от их простоя как отношение износа неэксплуатируемых основных средств объекта к их первоначальной стоимости. Совокупные потери от простоя основных средств (или нематериальных активов) в абсолютной величине можно рассчитать, складывая затраты на привлечение кредитов на приобретение пассивно капитализируемых основных средств и сумму износа за период простоя. Критериальным в этом случае также является нулевое значение показателя.

Анализ расходов в разрезе объектов управления основан на оценке план-фактных показателей объектов управленческого учета; анализа их издержкостности и рентабельности. Анализ привлечения источников объектами управления представлен в части анализа концентрации собственного и заемного капитала по объектам управления, анализа недополученной прибыли во взаимосвязи с объектами управления. Например, потери прибыли за счет начисления амортизации по оборудованию, приобретенному для

центра ответственности «Управление качеством», но неиспользуемому им в течение нескольких месяцев, повлияли на уменьшение прибыли в целом по организации, что можно оценить по доле недополученной прибыли, определяемой отношением потерь от пассивно капитализируемых основных средств объекта управления к балансовой прибыли. Критериальным для показателей в таких расчетах является нулевое значение, свидетельствующее об отсутствии нерационально используемого имущества. В целом использование предложенных в работе показателей ориентировано на подтверждение принципа предельной полезности операций, приведших к тому или иному уровню имущества, расходов или обязательств.

Таким образом, не изменяя сложившиеся стереотипы бухгалтерского учета, в исследовании предложено расширить его возможности в сфере управленческого учета на базе разработанных рекомендаций по его стандартизации и на этой основе – меры по развитию аналитического обеспечения деятельности коммерческих организаций. Основным результатом диссертационной работы явился комплекс методических рекомендаций по трансформации учетно-аналитического обеспечения приемов российских стандартов по бухгалтерскому учету для целей их адаптации в системе управленческого учета.

В **заключении** диссертации представлены основные выводы и результаты исследования.

Основные положения диссертационного исследования опубликованы в следующих работах:

Публикации в журналах, индексируемых в международной базе данных Scopus:

1. Makarenko, T.V. Multi-Vector Accounting Concept in Modern Management / E.N. Makarenko, I.A. Kislaya, O.V. Chukhrova, T.V. Makarenko // European Research Studies Journal. – 2017. – Vol. XX. – Issue (3). – Part B. – P. 512-527. – 1,4 п.л., в т.ч. авторских 0,35 п.л.

2. Makarenko, T.V. Tendencies of Standardization of Management Accounting in Russian and International Practices / N.T. Labyntsev, E.A. Sharovatova, I.A. Omelchenko, T.V. Makarenko // European Research Studies Journal. – 2017. – Vol. XX. – Issue (3). – Part B. – P. 45-60. – 1,5 п.л., в т.ч. авторских 0,38 п.л.

Статьи в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных ВАК при Минобрнауки России

3. Макаренко, Т.В. Выбор системы нефинансовых показателей в условиях оценки ресурса управленческого учета / Е.Н. Макаренко, Т.В. Макаренко // Учет и статистика. – 2018. – № 3. – С. 15-22. – 1 п.л., в т.ч. авторских 0,5 п.л.

4. Макаренко, Т.В. Проблемы унификации управленческого учета: российская теория и практика использования знаний / Е.А. Шароватова, Т.В. Макаренко // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21. – Вып. 6. – С. 657-665. – 1 п.л., в т.ч. авторских 0,5 п.л.

5. Макаренко, Т.В. Необходимость российской стандартизации управленческого учета в условиях развития международных экономических

отношений / Н.Т. Лабынцев, Е.А. Шароватова, Т.В. Макаренко // Управленческий учет. – 2017. – № 7. – С. 23-31. – 0,8 п.л., в т.ч. авторских 0,3 п.л.

6. Макаренко, Т.В. Основные подходы к организации управленческого учета заемных обязательств во взаимосвязи с ответственностью менеджеров / Е.Н. Макаренко, Т.В. Макаренко // Учет и статистика. – 2017. – № 4. – С. 54-61. – 1 п.л., в т.ч. авторских 0,5 п.л.

7. Макаренко, Т.В. Перспективы стандартизации управленческого учета активов в коммерческой организации / Т.В. Макаренко // Известия высших учебных заведений. Северо-Кавказский регион. – 2017. – № 1. – С. 77-84. – 0,9 п.л.

8. Макаренко, Т.В. Современный подход к трансформации российских стандартов по бухгалтерскому учету в учетную политику по управленческому учету / Т.В. Макаренко // Учет и статистика. – 2016. – № 3. – С. 26-34. – 1,0 п.л.

Статьи, опубликованные в других научных изданиях:

9. Makarenko, T.V. The need of economic indexes interpretation from the perspective of managerial accounting / T.V. Makarenko, E.N. Makarenko // Scientific achievements of the third millennium. Collection of scientific papers, on materials of the VII international scientific-practical conference 31.05.2018 Pub. SPC «LJournal», 2018. – P. 42-45. – 0,3 п.л., в т.ч. авторских 0,15 п.л.

10. Makarenko, T.V. The issues and prospects of management accounting standardization in Russia in the framework of the modern economy's main tendencies / T.V. Makarenko // General question of world science : collection of scientific papers, on materials of international scientific-practical conference, March, 31, 2018 / Ed. SIC «LJournal», 2018. – P. 60-63. – 0,25 п.л.

11. Макаренко, Т.В. Оценка преимуществ использования норм МСФО в бухгалтерском финансовом и управленческом учете / Т.В. Макаренко // Актуальные направления развития бухгалтерского учета, налогообложения и статистики в инновационно ориентированной экономике : материалы IV Междунар. науч.-практ. конф. – Ростов н/Д: АзовПечать, 2015. – С. 131-133. – 0,15 п.л.

12. Макаренко, Т.В. Тенденции развития финансового менеджмента в 21 веке / Т.В. Макаренко // Современные тенденции в образовании и науке : сб. науч. тр. по материалам междунар. науч.-практ. конф. – Тамбов, 2013. – С. 85-86. – 0,13 п.л.

13. Макаренко, Т.В. Urgent issues of introduction of IAS into the Russian accounting system / Т.В. Макаренко // Актуальные проблемы теории и практики МСФО : материалы межвуз. науч.-практ. конф. ППС, студентов, аспирантов и молодых ученых. – Ростов н/Д, 2012. – С. 18-23. – 0,25 п.л.

14. Макаренко, Т.В. Проблемы формирования учетной политики организации / Т.В. Макаренко // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита, статистики и налогообложения : материалы IV Всерос. науч.-практ. конф. студентов, аспирантов и молодых ученых. – Ростов н/Д, 2012. – С. 114-116. – 0,18 п.л.

Монография

15. Макаренко, Т.В. Модернизация предпринимательских систем регионов России как фактора экономического роста: тенденции, вызовы, модели и перспективы / А.У. Альбеков, Н.Г. Кузнецов, Т.В. Макаренко [и др.]. – Ростов н/Д: Издательско-полиграфический комплекс РГЭУ (РИНХ), 2018. – 36,2 п.л., в т.ч. авторских 0,63 п.л.