

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего профессионального образования  
**«СТАВРОПОЛЬСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ  
УНИВЕРСИТЕТ»**  
(Ставропольский ГАУ)

Ставрополь

**«УТВЕРЖДАЮ»**

Ректор ФГБОУ ВПО «Ставропольский  
государственный аграрный университет»  
доктор сельскохозяйственных наук,  
доктор экономических наук,  
член-корреспондент РАН, профессор

 В.И. Трухачев

2015 г.

В диссертационный совет Д212.038.23  
при ФГБОУ ВПО «Воронежский госу-  
дарственный университет»

**ОТЗЫВ**

**ведущей организации**

на диссертацию Подобедовой Наталии Вадимовны  
«Формирование стандартов и регламентов управленческого учета  
экономического субъекта»,

представленной на соискание ученой степени кандидата экономических наук  
по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**Актуальность темы диссертационного исследования**

Вопросы качества управления, оценки эффективности и результативно-  
сти деятельности в современных условиях являются особенно актуальными и  
нуждаются в теоретическом осмыслении и практическом разрешении для  
выполнения поставленных перед управлением задач. Всепоглощающий ин-  
терес менеджмента к вопросам качества обуславливается наличием установ-  
ленных требований Международной организации по стандартизации (Interna-  
tional Organization for Standardization – ISO), в соответствии с которыми от-

дельное внимание отводится качеству не только продуктов и процессов деятельности, но и системы управления экономическим субъектом. В связи с чем система управления экономическим субъектом нуждается в стандартизованном и регламентированном сопровождении, которое формируется в рамках управленческого учета, как одного из ее инструментов.

Организация управленческого учета на уровне экономического субъекта реализуется посредством стандартизации и регламентации его методологических и методических положений соответственно. Международные стандарты качества серии ISO и международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) выводят из сферы своего рассмотрения управленческий учет. Напротив ориентированные на управленческий учет стандарты (Standards of Management Accounting – SMA), предложенные Институтом профессиональных бухгалтеров Соединенных Штатов Америки (Institute of Management Accounting – IMA), являются внешними по отношению к экономическому субъекту и могут служить основой для формирования стандартизованного и регламентированного управленческого учета на локальном уровне. Профессиональная организация, разрабатывающая организационное сопровождение управленческого учета, в Российской Федерации в настоящее время не создана. Таким образом, ввиду отсутствия профессионального регулирования формирование структурированного стандартизованного и регламентированного обеспечения системы управленческого учета на уровне экономического субъекта становится особенно актуальным.

К сожалению, следует отметить, что в Российской Федерации незначительное число исследований посвящено данной тематике, вследствие чего затрудняется организация и ведение управленческого учета экономическими субъектами исходя из определяемых ими задач. Это обуславливает постановку цели диссертационной работы – развитие теоретических и организационно-методических положений формирования стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта, позволяющих повысить качество его управления и эффективность деятельности, в том числе по процессам и продуктам производства (стр. 7). Для реализации поставленной цели автором сформулированы следующие задачи: обосновать диспозитивный и системный характер стандартов и регламентов управленческого учета эко-

номического субъекта (п.п. 1.1, 1.2); установить обусловленность содержания стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта концепциями управления, в том числе процессами деятельности и оценки эффективности (п. 1.3); разработать структуру стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта, в том числе ориентированную на декомпозицию процессов деятельности (п. 2.1); сформировать стандартизированную и регламентированную систему счетов управленческого учета экономического субъекта для калькулирования себестоимости и выявления финансовых результатов по процессам деятельности и продуктам производства (п.п. 2.2, 3.1); стандартизировать состав и формы управленческой отчетности экономического субъекта, дифференцированной по процессам деятельности и продуктам производства (работам / услугам) (п. 2.3); разработать алгоритм построения и методику расчета в качестве регламентного обеспечения ключевых показателей эффективности (Key Performance Indicators – KPI) экономического субъекта и процессов деятельности (п.п. 2.4, 3.2).

С учетом перечисленного, диссертационная работа Подобедовой Н.В., вносящая вклад в теорию и организационно-методическое обеспечение управленческого учета, является актуальной, современной и нацеленной на перспективу.

### **Значимость для науки и практики полученных диссертантом результатов**

Научная новизна диссертации заключается в формировании теоретического и организационно-методического обеспечения системы управленческого учета посредством его стандартизации и регламентации, отражающей методологические и методические положения управленческого учета, реализуемые экономическим субъектом, соответственно, осуществляемые в целях развития теории и методики бухгалтерского учета.

Наиболее существенные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

1) выявлены диспозитивные свойства стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта (независимость от императивных норм права; индивидуальность и обособленность от стандартов и регламен-

тов управленческого учета других экономических субъектов; равенство экономических субъектов в отношении их применения; самостоятельность, инициативность и дозволенность экономических субъектов в разработке и использовании; локальный уровень санкционирования в рамках четвертого уровня стандартизации в соответствии с Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете») на основе диспозитивного метода (стр. 22-27, 29-30), впервые используемого применительно к управленческому учету и его элементам;

2) обосновано введение в научный оборот и сформулированы авторские определения понятий «стандарт управленческого учета экономического субъекта» и «регламент управленческого учета экономического субъекта» как документальных описаний методологических и методических (инструктивных) положений управленческого учета экономического субъекта соответственно (стр. 14-19, 25-28, 30-31), в основу дефиниций которых положен их диспозитивный характер, а также «стандартизация управленческого учета экономического субъекта» и «регламентация управленческого учета экономического субъекта» как процессов разработки этих стандартов и регламентов (стр. 15-16, 18-19, 31);

3) с использованием системного подхода определены системные свойства стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта (элементность, структурирование разделов и их состава, коммуникативность, целенаправленность, функциональность, принципы, субъектность и объектность) (стр. 31-50);

4) учитывая принцип множественности элементов, введено в научный оборот и сформулировано авторское определение понятия «система стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта», в соответствии с которым она представляет собой совокупность методологических (стандартизированных) и методических (регламентированных) положений в виде документальных описаний диспозитивно разрабатываемых стандартов и регламентов управленческого учета по его организации и ведению в экономическом субъекте (стр. 50-51);

5) определена обусловленность стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта реализуемой в нем концепцией управ-

ления, в том числе по процессам деятельности и оценке эффективности (стр. 51-60), позволяющей стандартизировать и регламентировать порядок учета новых калькуляционных объектов и оценки индикативных значений показателей эффективности экономического субъекта и процессов его деятельности;

б) определены критерии предпочтительности системы ключевых показателей эффективности (KPI) (предназначена для оценки эффективности и результативности деятельности экономического субъекта и процессов его деятельности; развивает основные положения системы сбалансированных показателей и дополняет ее) (стр. 58-60);

7) на основе диспозитивного метода сформулировано авторское определение понятия «управленческая отчетность экономического субъекта» как используемой для целей управления экономическим субъектом системы самостоятельно разработанных взаимосвязанных отчетов о затратах, выручке, финансовых результатах, безубыточности, эффективности деятельности экономического субъекта в целом и уровням управленческого деления (процессам / видам деятельности; центрам ответственности, видам продуктов производства (продукции / работ / услуг) и т.д.) (стр. 91-94).

**Практическая значимость** диссертации состоит в возможности реализации организационно-методических разработок по формированию стандартов и регламентов управленческого учета экономическими субъектами, реализующими различные подходы к управлению, в том числе процессный. Особую практическую значимость имеют следующие авторские разработки, обладающие достаточной степенью научной новизны:

- в целях единообразного представления порядка изложения содержания Стандартов (рис. 2.1 стр. 67) и Регламентов (рис. 3.1 стр. 124) управленческого учета экономического субъекта разработана структура, включающая выходные реквизиты; мотивировочную, описательную и резюмирующую (для Регламента) части (включая разделы – Оглавление, Общие положения, в том числе: Область применения, Пользователи, Основные понятия, Общий порядок документального оформления, Направления совершенствования, Порядок внесения изменений, Положения по разделам), а также информационные источники (стр. 66-70, 79, 123-127);

- разработан базовый стандарт экономического субъекта, отражающий систему управления его деятельностью (Приложение 2), обозначающий основу для стандартизации управленческого учета на основе декомпозиции процессов по текущей деятельности на подпроцессы нескольких уровней (табл. 2.1 стр. 72-75; стр. 70-71, 76-78);

- в рамках стандартизации управленческого учета экономического субъекта разработан стандарт управленческого учета экономического субъекта по калькулированию себестоимости услуги / процесса (Приложение 3), отражающий предлагаемую систему счетоводства, обеспечивающую калькулирование себестоимости и определение финансового результата по процессам деятельности по двум вариантам (табл. 2.6 стр. 83-86; стр. 80-83, 86-90): 1) с использованием свободных синтетических счетов раздела III действующего Плана счетов (табл. 2.3 стр. 82-83); 2) аналитическое развитие синтетических счетов этого раздела (табл. 2.4 стр. 84-85);

- в целях стандартизации управленческой отчетности разработан стандарт управленческого учета по управленческой отчетности (Приложение 4), отражающий предлагаемую структуру управленческой отчетности по уровням управленческого деления (экономический субъект, процессы деятельности, работы / услуги) (табл. 2.8 стр. 97-98);

- сформирована иерархия системы показателей (индикаторов) КРІ при управлении процессами деятельности (рис. 2.3 стр. 104), представленная следующими уровнями: КРІ экономического субъекта; КРІ по процессам деятельности; КРІ подразделений; КРІ сотрудников;

- в рамках стандартизации управленческого учета экономического субъекта разработан стандарт управленческого учета по оценке эффективности с использованием технологии КРІ (Приложение 5), отражающий предлагаемый алгоритм формирования системы показателей (индикаторов) КРІ экономического субъекта при управлении по процессам деятельности (рис. 2.5 стр. 115; стр. 114, 116), представленный последовательным выполнением следующих операций: определение задач экономического субъекта (стр. 104-106); формирование КРІ экономического субъекта в соответствии с его задачами (стр. 106-110); определение задач по процессам деятельности экономического субъекта; формирование КРІ по процессам деятельности исходя из

их задач (стр. 112-114); формирование КРІ подразделений; формирование КРІ сотрудников;

- в рамках регламентации управленческого учета экономического субъекта разработан регламент управленческого учета экономического субъекта, представляющий сформированную систему счетов управленческого учета и инструкцию по их применению (Приложение 6) с раскрытием аналитических возможностей используемых счетов, предназначенных для использования по процессам деятельности (стр. 127-143);

- в целях регламентации управленческого учета экономического субъекта разработан регламент управленческого учета экономического субъекта, представляющий предлагаемую методику расчета ключевых показателей эффективности (КРІ) (Приложение 7) экономического субъекта и процессов его деятельности (стр. 143-162).

Все изложенное выше позволяет сделать вывод о новизне научных результатов, полученных Подобедовой Н.В. в ходе диссертационного исследования.

### **Обоснованность и достоверность научных положений, выводов и рекомендаций, содержащихся в диссертации**

При проведении исследования использовались труды российских и зарубежных ученых, посвященные вопросам организации системы управленческого учета, в частности его стандартизации и регламентации, которые стали качественной фундаментальной основой диссертационной работы, обуславливающей глубину и аргументированность научных и практических разработок, представленных в ней.

В диссертации использовались нормативно-правовые акты Российской Федерации, международные стандарты серии ISO, МСФО, стандарты SMA. При выполнении работы использовались труды отечественных и зарубежных ученых, научно-практические публикации в периодических изданиях и Интернет, материалы семинаров и конференций.

Достоверность научных результатов обусловлена проведенным автором анализом системного подхода и диспозитивности применительно к управленческому учету, теории управления процессами деятельности и оценки

эффективности экономического субъекта с использованием технологии ключевых показателей (индикаторов) эффективности (KPI), и подтверждается апробацией результатов исследования на научно-практических конференциях и в печати. Представленный материал характеризуется целостностью, логичностью и завершенностью. Все это позволяет высоко оценить достоверность результатов исследования Подобедовой Н.В.

### **Апробация и внедрение результатов исследования**

Основные результаты исследования докладывались на международных, всероссийских, региональных научно-практических конференциях, проходивших в 2010 – 2015 гг. в Воронеже, Липецке, Санкт-Петербурге.

Теоретические и организационно-методические положения, содержащиеся в диссертационном исследовании, используются в экономическом факультете ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный университет» при преподавании дисциплин «Управленческий учет» для бакалавров и магистрантов направления 080100 «Экономика» и направления 080200 «Менеджмент», а также дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет» для студентов по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Практические и научные результаты диссертационной работы применены в деятельности следующих экономических субъектов города Воронежа: ООО «СтройТрансМонтаж», ООО «Управление механизации и транспорта», ОАО «Домостроительный комбинат».

### **Рекомендации об использовании научных результатов, полученных автором**

Теоретические научные результаты, полученные в процессе диссертационного исследования формирования стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта, в частности, связанные с применением диспозитивного метода к процессу определения стандарта и регламента управленческого учета как категорий и их места в системе управления экономическим субъектом; системного подхода при определении совокупности методологических (стандартизированных) и методических (регламентированных)



ванных) положений управленческого учета как системы стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта; а также выявлением обусловленности стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта от применяемой им концепции управления, в том числе по процессам деятельности и оценке эффективности, могут быть использованы при разработке стандартов и регламентов управленческого учета национальной профессиональной организацией и экономическими субъектами.

Непосредственно в деятельности профессиональных бухгалтеров экономических субъектов может найти практическое применение стандартизированная система счетоводства, предусматривающая определение себестоимости и финансовых результатов по процессам деятельности, структура управленческой отчетности по уровням управленческого деления (экономический субъект, процессы деятельности, работы / услуги), а также алгоритм построения и методика расчета ключевых показателей эффективности (KPI) экономического субъекта и процессов его деятельности.

Рекомендации по регламентному обеспечению системы счетов управленческого учета, предусматривающему их аналитическую структуру с возможностью использования по процессам деятельности и инструкцию по применению этих счетов, сформированную на основе приемов нормотворческой техники, могут быть учтены при разработке соответствующих нормативно-правовых актов Министерством Финансов Российской Федерации и соответствующего профессионального регламента управленческого учета.

### **Соответствии публикаций и автореферата научным результатам диссертации**

Считаем, что в автореферате и публикациях Подобедовой Н.В. достаточно полно отражены основные научные результаты, выводы и рекомендации, сформулированные в диссертационном исследовании. Полностью выполнено требование о наличии публикаций, содержащих основные результаты диссертационного исследования, в научных изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации.

Результаты исследования опубликованы в 12 работах общим объемом 8,89 печ.л. (авторский объем – 6,59 печ.л.), в том числе: в 6 статьях в научных

изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации для публикации результатов диссертационных исследований общим объемом 7,85 печ.л. (авторский объем – 5,15 печ.л.), в статьях и материалах конференций, общий объем которых составляет 1,04 печ.л., в том числе авторских – 1,04 печ.л.

#### **Дискуссионные положения и недостатки, содержащиеся в диссертации**

Диссертационная работа Подобедовой Н.В. не лишена отдельных недостатков и дискуссионных моментов, к числу которых можно отнести следующее:

1. В п.п. 1.1 диссертационной работы делается упор на осуществление стандартизации и регламентации управленческого учета экономическим субъектом самостоятельно. Также допускается ее проведение в рамках деятельности профессиональной организации. Почему автором не рассматривается возможность законодательного регулирования в отношении стандартизации и регламентации управленческого учета?

2. П.п. 1.2 диссертационной работы содержит предложенную автором структуру стандартов (табл. 1.7 стр. 46-48) и регламентов (табл. 1.8 стр. 49-50) управленческого учета экономического субъекта. Является ли данная структура универсальной для экономических субъектов? Если является универсальной, тогда почему структура стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта представляет собой открытый перечень? Автор предусматривает возможность расширения ее содержания?

3. В п.п. 2.4 диссертационной работы представлены КРІ конкретного экономического субъекта и процессов его деятельности (табл. 2.11, 2.12 стр. 111-114), но не в полной мере обоснован выбор задач экономического субъекта и процессов его деятельности из совокупности (табл. 2.10 стр. 106-110) и соответствующих им показателей.

Обозначенные дискуссионные положения и недостатки, содержащиеся в диссертации, не снижают общей положительной оценки работы.

#### **Заключение о соответствии диссертации установленным критериям**

Анализ диссертации с позиции ее формы, содержания и вклада автора в учетную теорию и практику позволяет сделать вывод о соответствии диссер-

тации Подобедовой Н.В. заявленной научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика, в части п. 1.11 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции» раздела 1 «Бухгалтерский учет» паспорта специальностей ВАК России.

Диссертационная работа Подобедовой Н.В. «Формирование стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта» представляет собой самостоятельное, логически завершенное, системное, научное исследование, выполненное на высоком теоретическом и организационно-методическом уровне, соответствует критериям, установленным Положением о присуждении ученых степеней, утвержденным Правительством Российской Федерации от 24 сентября 2013 года № 842 (в ред. Постановления Правительства Российской Федерации от 30 июля 2014 года № 723).

Оценивая результаты диссертационного исследования в целом, можно охарактеризовать их как теоретическое и организационно-методическое обеспечение стандартизации и регламентации управленческого учета, как отражения его методологических и методических положений экономическим субъектом на локальном уровне санкционирования самостоятельно, обособленно от стандартов и регламентов управленческого учета других экономических субъектов.

Кандидатская диссертация написана автором самостоятельно, обладает внутренним единством, содержит новые научные положения, выдвигаемые для публичной защиты, свидетельствующие о личном вкладе автора в экономическую науку. Отмечаем, что поставленная диссертантом цель достигнута, установленные задачи успешно решены, что свидетельствует о завершенности диссертационной работы. Основные теоретические положения и практические рекомендации могут использоваться при осуществлении дальнейших научных исследований.

Полученные результаты исследований научно обоснованы и достоверны, что подтверждается тщательным анализом российской и зарубежной научной литературы. Предложенные диссертантом решения хорошо аргументированы и отражают новые аспекты теоретических и организационно-методических положений формирования стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта.

Содержание диссертации в полной мере раскрыто в научных трудах автора. Автореферат отражает основное содержание проведенного исследования.

Диссертация «Формирование стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта» по характеру рассматриваемых вопросов, решаемых проблем, поставленной цели и установленных задач, предмету и объекту исследования представляет собой законченную научно-квалификационную работу, содержит совокупность теоретических и организационно-методических положений по формированию стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта, которые можно рассматривать как научное достижение в разработке перспективного направления управленческого учета. Ее автор Подобедова Наталия Вадимовна заслуживает присуждение ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

Отзыв на диссертационную работу подготовлен доктором экономических наук профессором Еленой Ивановной Костюковой, обсужден и одобрен на заседании кафедры бухгалтерского управленческого учета ФГБОУ ВПО «Ставропольский государственный аграрный университет» 18 мая 2015 года, протокол № 38.

Зав. кафедрой бухгалтерского управленческого  
учета ФГБОУ ВПО «Ставропольский  
государственный аграрный университет»  
д-р экон. наук, профессор  
355017, г. Ставрополь, пер. Зоотехнический 12,  
телефон: (88652) 35-75-87  
электронная почта: Elena-Kostyukova@yandex.ru,

 Е.И. Костюкова

Подпись заверяю:  
Проректор по научной и  
инновационной работе  
ФГБОУ ВПО «Ставропольский ГАУ»,  
В.Ю. Морозов  
20 15 г.

