



Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ УПРАВЛЕНИЯ»
(ГУУ)
Рязанский проспект, 99, Москва, 109542
Телефон (495) 371-13-22, Тел./факс (495) 377-89-14, 371-69-47, 371-98-33
Http://www.guu.ru, E-mail : inf@guu.ru
ОКПО 02066598, ОГРН 1027739017976, ИНН 7721037218, КПП 772101001

На № _____ от _____
08.04.2014 № 24/63

«УТВЕРЖДАЮ»
И.О. проректора
ФГБОУ ВПО «Государственный
университет управления»
д.э.н., профессор В.Я. Афанасьев



2014 г.

ОТЗЫВ ВЕДУЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ –

**ФГБОУ ВПО «Государственный университет управления» –
на диссертацию Князевой Надежды Николаевны
на тему: «Организационно-методическое обеспечение функционального
калькулирования в коммерческих организациях»,
представленной на соискание ученой степени кандидата экономических
наук по специальности
08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика**

Актуальность темы исследования. В современной системе управления организациями в зарубежной и российской практике все большее внимание уделяется вопросам управления по видам деятельности (функционального управления). Самостоятельным учетным инструментом функционального управления признано является функциональное калькулирование. Эта концепция, нашедшая достаточное отражение в зарубежной и переводной научной литературе, в отечественном научно-практическом знании пока не получила достаточного освещения. Вместе с тем, качество управления деятельностью коммерческой организации, направленной на максимизацию прибыли и высокий уровень рентабельности, во многом зависит от получения точной информации о себестоимости продуктов производства, рассчитанной с помощью функционального калькулирования, когда большей части косвен-

ных затрат придается прямой характер за счет промежуточного их распределения по видам деятельности. Информация о затратах по видам деятельности являются важнейшим источником данных для анализа и принятия решений по управлению себестоимостью продуктов производства. В связи с этим исследование теоретических и организационно-методических положений функционального калькулирования рассматривается актуальным как в научном, так и практическом отношении.

Система управления организациями исходит из необходимости предотвратить отсутствие либо избыточность требуемых экономических ресурсов для производства запланированного объема производства продукта. В этих случаях планирование затрат по видам деятельности обеспечивает получение предварительной информации о затратах еще до того, как затраты будут произведены. Такой подход позволяет выявлять виды деятельности с потенциально высоким уровнем затрат и принимать решения для их снижения, а также виды деятельности с потенциально низким уровнем затрат и принимать решения для перераспределения высвободившихся ресурсов. Таким образом, не только информация о фактических затратах по видам деятельности, но и о планируемых затратах по видам деятельности определяет информационное обеспечение функционального управления. Поэтому наряду с исследованием проблем функционального калькулирования актуальны разработки организационно-методических положений функционального бюджетирования, также рассматриваемого инструментом функционального управления.

Внедрение системы функционального калькулирования возможно только в организациях, реализующих функциональный менеджмент, основу которого составляет функциональная организационная структура управления. В связи с этим выявление обусловленности системы функционального калькулирования особенностями организационной структуры управления по видам деятельности (функциям) приобретает ключевой характер.

Указанными положениями определяется актуальность темы исследования, направленного на развитие теоретических и организационно-методических вопросов системы функционального калькулирования, реализуемой в коммерческих организациях с функциональной структурой управления в качестве инструмента функционального менеджмента.

Недостаточная степень разработанности темы диссертации логично обусловила ее цель – развитие теоретических и организационно-методических положений функционального калькулирования, позволяющих повысить эффективность управления по видам деятельности и продуктам производства коммерческой организации (с. 6).

Для достижения поставленной цели работы автором четко определены ее конкретные задачи: выявить обусловленность функционального калькулирования положениями функционального методологического подхода и функционального менеджмента организации (п. 1.1); обосновать системные

свойства и установить системные признаки функционального калькулирования, классифицировать его элементы как составные части системы (п. 1.2); обосновать зависимость функционального бюджетирования содержанием системы функционального калькулирования, установить соотношение между ними как инструментами функционального управления (п. 1.3); разработать последовательность учетной процедуры функционального калькулирования, обеспечивающую учет затрат по промежуточным и конечным объектам (п. 2.1); сформировать систему счетоводства функционального калькулирования, обеспечивающую измерение финансового результата по всем объектам калькулирования (промежуточным и конечным), а также структуру субъектов функционального калькулирования (п. 2.2); разработать формы учетных регистров и внутренней управленческой отчетности системы функционального калькулирования на всех этапах ее осуществления (п. 2.3); предложить внутриорганизационную систему регламентного обеспечения системы функционального калькулирования (п. 3.1); разработать методическое обеспечение и алгоритм процедуры функционального калькулирования в коммерческой организации (п. 3.2).

Степень обоснованности и достоверности научных положений. Степень обоснованности научных и прикладных положений, выводов и рекомендаций, представленных в диссертации, подтверждается их разработкой на основе глубокого и всестороннего исследования законодательных актов, нормативно-правовых документов, трудов отечественных и зарубежных ученых в области функционального менеджмента и функционального калькулирования, теории организации, теории управления, теории систем.

При создании концепции системы функционального калькулирования, обусловленной особенностями функциональной организационной структуры управления и потребностями функционального менеджмента, разработанной на базе системного и функционального методологических подходов к его исследованию, дифференциации элементов системы функционального калькулирования, построении системы счетоводческого сопровождения функционального калькулирования, разработке комплекса учетных регистров и форм управленческой отчетности, регламентного обеспечения субъектов его реализации, развитии методических положений и алгоритмизации процедуры функционального калькулирования в виде методики процедуры калькулирования по видам деятельности использован накопленный исследовательский опыт по этим направлениям.

Достоверность результатов диссертационной работы обеспечивается применением методов диалектической логики, системного, функционального и логического методологических подходов, классификации, анализа и синтеза, обобщения и систематизации, абстрагирования и конкретизации, аналогии, формализации, счетоводческого моделирования, наблюдения и измерения для практического подтверждения теоретического, организационного и методи-

ческого содержания функционального калькулирования как системы, обеспечивающей повышение качества функционального менеджмента организаций.

Поставленные в работе цель и задачи выполнены, о чем свидетельствуют результаты исследования и положения научной новизны.

Научная новизна исследования и полученных результатов. Представленную диссертационную работу с точки зрения актуальности и значимости решаемых вопросов, глубины проработанности поставленных задач, логики изложения и содержания можно считать завершенным научным исследованием.

Диссертация имеет традиционную структуру, ее главы и параграфы взаимосвязаны, основные положения аргументированы с использованием логического, комплексного, системного общенаучных методов, а также специальных методов, включая измерение, наблюдение, счетоводческое моделирование, подкреплены анализом эмпирических данных, представленными таблицами, рисунками, формулами, приложениями.

В качестве результатов проведенного исследования, отражающих его научную новизну, необходимо выделить следующие положения.

1. На основе глубокого исследования выявлены методологические подходы (функциональный) (с. 12 – 21), (системный) (с. 22 – 29) к познанию функционального калькулирования как системы, обусловленной дифференциацией труда по видам деятельности и элементам цепочки ценности, департаментализацией структур управления, в том числе на основе отдельных функций (видов деятельности).

2. Дифференцированы элементы функционального калькулирования (виды деятельности, пулы затрат, драйверы затрат, продукты производства и клиенты) (с. 23-24), определяющие горизонтальные и вертикальные связи в системе функционального калькулирования (рис. 4-5, с. 25), принципы ее построения (с. 27), иные элементы теоретического содержания (цель, задачи, функции, предмет, объекты калькуляционной системы по видам деятельности (табл. 3, с. 28 – 29); обоснованы основные и вспомогательные элементы системы функционального калькулирования (с. 34-36). В категориях теории систем разработано авторское определение понятия «система функционального калькулирования» (с. 32)

3. Определена авторская позиция по соотношению понятий «функциональное калькулирование» и «функциональное бюджетирование» на основе выявления подсистемных признаков функционального бюджетирования (с. 41 - 42), что позволило доказать его модифицирующие свойства к функциональному калькулированию (с. 42 - 45).

4. Исходя из дифференциации этапов (с. 48 – 50) установлены элементы учетной процедуры функционального калькулирования (рис. 15, с. 49), определяющие ее реализацию в объектах исследования (Приложения 1 - 3), разработку матрицы тестирования видов деятельности (табл. 10, с. 53), обос-

нованность выбора методов дифференциации видов деятельности (с. 54-60), на основе которых разработаны схема функционального калькулирования в объекте исследования (рис. 21, с. 61) пулы затрат (табл. 12-14, с. 62 – 64). Взаимосвязь учетной процедуры функционального калькулирования с ее подсистемой – функциональным бюджетированием (с. 65 – 70) подтверждена расчетом плановых значений затрат и пулов затрат по видам деятельности в объекте исследования (табл. 15-16, с. 68 – 69).

5. Для разработки счетного сопровождения системы функционального калькулирования посредством использования свободных шифров счетов третьего раздела действующего Плана счетов автором предложена новая схема счетоводства с использованием счетов: 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций» (с. 84-85), 36 «Продажа видов деятельности для сторонних организаций», 37 «Результаты от продажи видов деятельности для сторонних организаций» (с. 86 - 88), позволяющая осуществлять учет затрат и выявлять финансовый результат по видам деятельности, в том числе осуществляемым для сторонних организаций.

6. В результате исследования ресурсных средств функционального калькулирования разработана структура субъектов учета по видам деятельности, определяющих инфраструктуру функционального калькулирования (с. 72 – 77), (рис. 23 - 24, с. 78 - 79) как сложной калькуляционной системы с трехуровневой глубиной (с. 78). Разработана система регламентного обеспечения субъектов функционального калькулирования (с. 111 – 125), включающая Регламент по функциональному калькулированию (Приложение 11) и должностную инструкцию бухгалтера по функциональному калькулированию (Приложение 12), разработанную в соответствии с Единым тарифно-квалификационным справочником, определяющую его права, должностные обязанности и ответственность за исполнение процедуры функционального калькулирования (с. 125).

7. Сформирована совокупность внутриорганизационных учетных регистров (таблиц распределения и ведомостей) (с. 89 – 97; Приложения 4 – 9), а также форм управленческих отчетов по видам деятельности (Приложения 10; табл. 25 – 29, с. 100 – 107), включающие отчеты о себестоимости видов деятельности, о выполнении бюджета затрат по видам деятельности, рентабельности продуктов и клиентов, а также реализуемых на сторону видов деятельности, определяющая систему информационного обеспечения принятия решений в системе функционального управления коммерческих организаций.

8. В качестве методического обеспечения калькулирования по видам деятельности в диссертации разработаны комплексная методика (с. 126 – 132; Приложение 13) и алгоритм процедуры функционального калькулирования (с. 132 – 140), раскрывающие последовательность бюджетирования и распределения затрат по видам деятельности, выявление финансового результата в разрезе промежуточных (виды деятельности) и конечных (продукты производства, клиенты) объектов функционального калькулирования,

осуществляемого, в том числе, с использованием бюджетных показателей. Методика и алгоритм снабжены формульными расчетами, обеспечивающих объективность и обоснованность принятия решений по управлению видами деятельности на их основании.

Выводы и рекомендации соискателя, их значимость для науки и практики. Среди научно обоснованных результатов, положений, выводов и рекомендаций автора, имеющих научно-прикладной характер, представляется возможным выделить следующее.

1) Обусловленность формирования системы функционального калькулирования раскрывается посредством использования системного и функционального подходов, критического анализа существующих определений понятия «функциональное калькулирование», выявления его системных свойств, введения на этой основе в научный оборот нового понятия «система функционального калькулирования», разработанного автором его определения, сформулированного в категориях теории систем и отличающегося от известных отражением в нем системных свойств функционального калькулирования (с. 23-26, 29-32).

2) Обоснованность предложенных автором новых признаков классификации элементов системы функционального калькулирования, значимость которых проявляется в процедуре распределения затрат и выявления финансовых результатов по видам деятельности, обусловливается направлениями движения информационного потока, что способствует повышению репрезентативности информационного обеспечения функционального управления (с. 34-36);

3) Представление авторской позиции в отношении подчиненности функционального бюджетирования системе функционального калькулирования, при которой функциональное бюджетирование выступает подсистемой функционального калькулирования, что подчеркивает их тесную взаимосвязь и отсутствие возможности организации функционального бюджетирования без предварительного внедрения системы функционального калькулирования в коммерческой организации (с. 42-45).

4) Вкладом в разработку организационных основ системы функционального калькулирования является предложенная структура субъектов калькулирования по видам деятельности, имеющих ответственность за организацию и практическое осуществление функционального калькулирования, а также разработанные внутренний регламент функционального калькулирования (Приложение 11) и должностная инструкция бухгалтера по функциональному калькулированию (Приложение 12), определяющие систему прав, обязанностей и ответственности отдельных субъектов функционального калькулирования, исключающие дублирование их функций (с. 72-78);

5) Как с научной, так и с практической точки зрения значима разработка схем учета в системе функционального калькулирования, дополнен-

ных использованием новых, предложенных диссертантом, счетов 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций», 36 «Продажа видов деятельности для сторонних организаций», 37 «Результаты от продажи видов деятельности для сторонних организаций», что позволяет осуществлять учет затрат по видам деятельности, в том числе осуществляемым для сторонних организаций, а также финансовых результатов от их реализации (с. 84-88);

6) Несомненную практическую ценность имеют разработанные автором формы учетных регистров для учета по видам деятельности, их сравнительная характеристика с учетными регистрами, применяемыми в традиционных калькуляционных системах, а также разработанные формы внутренней отчетности по видам деятельности с раскрытием их содержания и информационных возможностей, обеспечивающих наглядность информационного обеспечения и удобство при проведении анализа затрат по видам деятельности и продуктам производства / клиентам (с. 89-107);

7) Существенную и практическую значимость имеют разработанная методика функционального калькулирования, позволяющая осуществлять учет фактических затрат по видам деятельности, осуществляемым для собственных нужд, для сторонних организаций, а также планировать затраты по видам деятельности, исходя из планового объема производства. Использование данной методики повышает качество практического выполнения учетной процедуры функционального калькулирования, и системы функционального управления в коммерческой организации в целом (с. 126-140).

Это основные положения, отражающие достоинства, новизну и практическую значимость работы Н.Н. Князевой. Достоверность научных результатов диссертационной работы можно оценить как достаточную. Достоверность научных результатов подтверждается участием автора в научно-практических конференциях, опубликовании работ в открытой печати.

Наряду с неоспоримой научно-практической значимостью полученных результатов в работе имеются некоторые недостатки, что присуще любому исследованию. В качестве замечаний необходимо отметить следующее:

- в диссертации отсутствует исследование функционального бюджетирования с позиций системного подхода, не доказаны его системные свойства. Считаю, что включение такого исследования и раскрытие системных свойств функционального бюджетирования (по аналогии с системой функционального калькулирования) сделало бы диссертацию более содержательной;

- при выделении видов деятельности методом тестирования по критериям в табл. 10 (с. 53) приведен только перечень критериев и их удельные веса относительной важности. Однако должное обоснование выбора именно этих критериев и присвоения им этих весов в работе отсутствует;

- в диссертации отсутствует достаточное раскрытие первого этапа бюджетирования затрат, а именно – этапа планирования объема производ-

ства. На наш взгляд включение более подробного изложения методов такого планирования в исследование повысило бы его полноту и ценность.

Отмеченные недостатки не снижают общей положительной оценки диссертационной работы. В целом диссертация выполнена на достаточно высоком научном уровне с использованием современных приемов исследования, что свидетельствует о высокой профессиональной подготовке соискателя и подтверждает вывод о том, что диссертация Н.Н. Князевой представляет собой целостное научное исследование, посвященное разработке теоретических и организационно-методических положений функционального калькулирования, содержит практические разработки, которые могут быть рекомендованы коммерческим организациям, имеющим функциональную организационную структуру управления при построении ими внутриорганизационной системы функционального калькулирования с целью совершенствования системы функционального управления организациями.

Содержание диссертационной работы достаточно полно отражается в публикациях автора и автореферате. Автореферат диссертации соответствует ее содержанию.

Диссертационная работа, выполненная Князевой Надеждой Николаевной, содержит решение важных вопросов, связанных с исследованием теоретических и организационно-методических положений системы функционального калькулирования в коммерческой организации, полностью соответствует требованиям п. 9 «Положения о порядке присуждения ученых степеней» (утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 г. № 842), предъявленным к кандидатским диссертациям, а ее автор – Князева Надежда Николаевна - заслуживает присуждения ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

Отзыв подготовлен Рогоуленко Т.М., д.э.н., профессором, зам. заведующего кафедрой бухгалтерского учета, аудита и налогообложения ФГБОУ ВПО «Государственный университет управления».

Отзыв рассмотрен на заседании кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения ФГБОУ ВПО «Государственный университет управления» и утвержден протоколом № 7 от 07 апреля 2014 г.

Зам. заведующего кафедрой бухгалтерского учета,
аудита и налогообложения ФГБОУ ВПО
«Государственный университет
управления», д.э.н., профессор
И.о. заведующего кафедрой
«Бухгалтерский учет, аудит и налогообложение»,
к.э.н., доцент

Т.М. Рогоуленко

В.А. Сенков

Подпись Т.М. Рогоуленко, В.А. Сенкова
УДОСТОВЕРЯЮ
И.о. отдела кадров: А.И. Сивухина
ФГБОУ ВПО «ГУУ» МОСКВА