

В диссертационный совет Д 212.038.23
при ФГБОУ ВО «Воронежский
государственный университет»

ОТЗЫВ

официального оппонента доктора экономических наук, профессора, ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)», заведующего кафедрой аудита Кизилова Александра Николаевича, на диссертационную работу Бобрышева Алексея Николаевича на тему: «Теория и методология управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики», представленную на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

Актуальность темы диссертационного исследования. XX век был ознаменован несколькими глобальными экономическими кризисами. Являясь неотъемлемой чертой рыночной системы хозяйствования, современные кризисы становятся все более разрушительными, а существующие дисбалансы в развитии глобальной экономической системы все более угрожающими. Несмотря на это, среди исследователей вопрос взаимозависимости проблем учетной методологии и стагнационных процессов в экономике не был поставлен в достаточной степени. Фрагментарно исследованной также является роль и значение циклических процессов в эволюции учетных приемов и способов, это приводит к тому, что современные представления о теоретических основах управленческого учета не согласованы с концепцией жизненного цикла систем, в отличие от теории менеджмента, информационное обеспечение которого является одной из важнейших задач управленческого учета.

Меняющиеся установки современной бизнес среды требуют выработки

такой информации, которая до этого не подлежала учету, а система управленческого учета практически полностью сфокусирована на внутренних аспектах деятельности экономического субъекта и не уделяет внимание окружающей среде бизнеса, в которой действует компания. В условиях глобализации часто возникают ситуации, когда устойчивость конкретного экономического субъекта, вне зависимости от масштаба бизнеса и вида экономической деятельности, определяется состоянием отрасли в целом, или конкретного товарного рынка, испытывающего давление, либо находящегося в стадии активного роста.

В связи с этим важность диссертационного исследования Бобрышева А.Н. не вызывает сомнений. Системный подход автора к решению выявленных проблем нашел отражение в сформулированной цели исследования (с. 7-8), которую диссертант определил как разработка теоретико-методологических и организационно-методических положений управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики, обеспечивающих повышение качества управления деятельностью хозяйствующих субъектов при макроэкономической нестабильности.

Значимость данного направления исследований подтверждается также наличием явных противоречий в развитии учетно-экономической методологии, в соответствии с которыми в современной науке разработаны достаточно эффективные подходы для идентификации кризисных явлений в функционировании бизнес-единиц, посредством инструментария экономического анализа, сформирован инструментарий антикризисного управления, развиты приемы бухгалтерского учета в условиях антикризисного управления, однако не решена задача концептуального обоснования и методического развития такого направления как антикризисный управленческий учет. Указанная эвристическая задача может быть ключом к решению проблем оптимизации деятельности экономических субъектов в условиях стагнационных процессов во внешней среде. В этом контексте исследуемая проблематика сформулирована впервые, она

представляется актуальной, своевременной и значимой в теоретико-методологическом и прикладном аспектах.

Степень обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации. Основные научные положения и практические рекомендации, отраженные в работе, обоснованы изучением трудов отечественных и зарубежных ученых, занимающихся вопросами становления управленческого и стратегического учета, проблемами учета и анализа влияния инфляции на бухгалтерскую отчетность, учетно-аналитического обеспечения управления резервами экономического субъекта, адаптации инструментов управленческого учета к специфическим особенностям функционирования организаций различных секторов и сфер экономической деятельности, трансформации приемов и способов учета в условиях макроэкономической нестабильности и др. При написании работы проведен анализ обширной нормативно-правовой и статистической базы, использовались законы и подзаконные нормативные акты, методические материалы в области бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, информация финансовой отчетности коммерческих организаций.

Обозначенные автором в процессе исследования объект и предмет научных исследований позволяют осуществлять решение поставленных задач с достаточной степенью аргументации.

Кроме того, обоснованность вытекает из корректности применения комплекса общенаучных, общэкономических и специальных методов и приемов исследования, в ряду которых: анализ и синтез, индукция и дедукция, диалектическое единство, моделирование, наблюдение, системность и комплексность, классификация, обобщение, создание теорий, моделирование, сравнение, формализация, типология, а также субъектно-объектный и историко-эволюционный подходы, методы бухгалтерского учета, счетоводческого моделирования, экспертного опроса.

Результаты проведенного исследования апробированы автором, широко и полно представлены в публикациях, докладывались и получили положительную оценку на межвузовских, региональных, всероссийских и международных выставках, симпозиумах и конференциях, отражены в результатах грантовых исследований. По результатам диссертационной работы соискателем опубликовано 112 научных и методических работ общим объемом 93,29 п.л., в том числе 10 авторских и коллективных монографий, 5 статей в изданиях, индексируемых наукометрической базой Scopus, 31 статья в журналах, входящих в Перечень ВАК. Автореферат и опубликованные научные труды соискателя в полной мере отражают основное содержание диссертации.

Существенным доказательством обоснованности разработанных автором методических и практических рекомендаций является широкое внедрение результатов исследования. Результаты диссертационной работы используются Министерством сельского хозяйства Ставропольского края, учебным центром Министерства финансов Ставропольского края, НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» в процессе подготовки и повышения квалификации работников учетно-аналитических служб. Кроме того, основные практические результаты апробированы на базе четырех сельскохозяйственных организаций Ставропольского края. Основные научные положения диссертационной работы применяются в учебном процессе Ставропольского государственного аграрного университета при преподавании дисциплин учетного профиля.

Достоверность и новизна научных положений, выводов и практических рекомендаций. Достоверность научных положений, выводов и результатов диссертации обеспечивается строгой научной аргументацией. При этом соискателем учитывается, что существенно отстает от потребностей практики разработка теории и методологии управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики. Это позволило диссертанту получить в научном отношении значимые, в практическом плане

перспективные результаты, которые характеризуются новизной и приращением знания в исследуемой области.

Научная новизна исследования Бобрышева А.Н. заключается в развитии теоретико-методологических основ управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики, повышающих качество вырабатываемой информации для принятия решений при воздействии негативных макроэкономических процессов.

В процессе исследования соискателем применена методика историко-логического анализа развития управленческого учета и самоидентификации как самостоятельной науки, что позволило установить закономерности эволюционной динамики его методологии и инструментария, а также произвести многомерную группировку факторов генезиса методом фасетной классификации (с. 29-46).

Докторантом выдвинута и подтверждена гипотеза о наличии диалектической и практической взаимосвязи между генезисом управленческого учета и экономическими кризисами. В данном контексте докторантом уточнены сущностно-специфические особенности циклических процессов в экономике перманентного, периодического и единичного порядка с учетом введения в теоретический массив обуславливающей характеристики их влияния на становление инструментария управленческого учета, доказана комплексность и многоаспектность кризиса как экономического явления в исторической ретроспективе, отражающаяся в явственном воздействии его проявлений на концептуальные и методические аспекты учетно-аналитического обеспечения деятельности экономических субъектов (с. 44-70).

Обосновано выделение системообразующих факторов становления управленческого учета как самостоятельной науки, определяющих конфигурацию приемов и способов выработки информации для принятия управленческих решений и концептуально-теоретическую основу управленческого учета (с. 71-88).

На основании разработанного алгоритма формирования экспертных оценок функциональной действительности существующей системы управленческого учета, идентифицированы явные, скрытые, концептуальные и методические закономерности, возможности и ограничения для его дальнейшего развития, в частности сформирован типовой профиль предприятий Юга России внедривших систему управленческого учета, идентифицированы наиболее распространенные инструменты и технологии, а также новые объекты, расширяющие предметную область данной науки. Выявленные закономерности позволили обосновать необходимость разработки антикризисной модели управленческого учета (с. 91-104).

Разработана методология управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики, базирующаяся на уточненном категориальном аппарате, имманентных целях, задачах, принципах, функциях и предмете. В совокупности с идентифицированными объектами антикризисной модели управленческого учета (инфляция, резервы затрат, элементы бизнес-модели), это послужило концептуальной основой для разработки инструментария, способствующего выработке более качественной информации для управления экономическими субъектами в условиях макроэкономической неустойчивости (методика KRISIS-анализа, резервное бюджетирование, счета резервов затрат, модель счетоводства в инфляционной экономике, методика CVP-анализа в условиях гиперинфляции и др.) (с. 132-157; с. 159-172; с. 201-221; с. 222-232; с. 250-262; с. 262-271; с. 273-288; с. 294-319).

В части организационного обеспечения системы управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики автором разработан проект стандарта «Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации», содержащий рекомендации по использованию инструментов управленческого учета, адаптированных к производственно-технологической специфике аграрного сектора, а также к выработке информации в условиях неустойчивости внешней среды (с. 159-168). Кроме этого, соискателем выделены

концептуальные особенности разработки бизнес-модели экономического субъекта в условиях длительного функционирования на падающих рынках, дифференцированные по трем типам стратегии, что позволяет проецировать их имманентные характеристики на особенности применения инструментов управленческого учета (с. 169-172).

Усовершенствован инструментарий управленческого учета резервной системы экономического субъекта, отличающийся модификацией методики расчета резервов по сомнительным долгам, под обесценение финансовых вложений, под изменение стоимости активов. Даны рекомендации по учетному отражению операций в системе резервирования в условиях кризисных процессов экономики, что позволит снизить потенциальные финансово-хозяйственные угрозы, свойственные депрессивному состоянию внешней среды (с. 184-194).

Заслуживают положительной оценки предложенные автором методические приемы учетного отражения затрат в системе резервного менеджмента, обеспечивающие дифференцированное отражение бюджетлируемых и непредвиденных кризисных расходов посредством двух моделей счетоводства (образование резервов за счет нераспределенной прибыли и путем включения в затраты производства) (с. 250-262). В совокупности с рекомендациями по формированию резервных бюджетов (с. 262-271) данные положения повышают эффективность резервной политики экономического субъекта в кризисных условиях (с. 194-198).

С целью повышения эффективности внутреннего контроля в рамках антикризисной модели управленческого учета предложена методика диагностики состояния резервной системы экономического субъекта, базирующаяся на применении модифицированного SWOT-анализа и отличающаяся использованием авторской системы тестовых индикаторов, что позволяет идентифицировать «узкие места» и выработать оптимальный

вариант резервной политики экономического субъекта в условиях макроэкономической неустойчивости (с. 194-198).

В рамках применения процессно-ориентированного подхода предложена структура и дана характеристика разделов паспорта бизнес-процесса «Инфляционно-корректировочные мероприятия», что в совокупности с рекомендациями по усилению учетных функций реализации данного бизнес-процесса за счет использования предложенной системы счетов (06 «Влияние инфляции на стоимость внеоборотных активов»; 12 «Влияние инфляции на оборотные активы»; 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий»; 72 «Инфляционные корректировки по прочим операциям»; 93 «Инфляционные прибыли (убытки)») позволит повысить релевантность вырабатываемой для принятия решений информации в инфляционной экономике (с. 216-222; с. 222-232).

В исследовании автором выявлены «узкие места» применения концепции безубыточности в современных условиях, что потребовало выработки авторского методического подхода по корректировке данных для проведения CVP-анализа, адаптированного к условиям гиперинфляционной экономики, отличающегося применением целостной системы документации результатов корректировки затрат под влиянием фактора инфляции, а также методикой расчета соответствующих коэффициентов (с. 273-288).

Не вызывает сомнений в практической значимости разработанная методика KRISIS-анализа, базирующаяся на проведении комплексной диагностики внешней среды и оценки влияния кризисных процессов на внутреннюю среду. Оригинальность и новизна подхода состоит в выделении шести аналитических блоков (*K* – конъюнктура; *R* – рынок; *I* – инфраструктура; *S* – социальная сфера; *I* – инвестиции; *S* – системные и структурные показатели), диагностируемых на каждом этапе аналитических действий, что позволяет вырабатывать необходимую информацию для обеспечения устойчивого развития экономического субъекта в условиях

кризисных процессов экономики за счет применения имманентной поставленным задачам системы показателей.

Соответствие диссертации и автореферата требованиям ВАК.

Представленная диссертация и автореферат Бобрышева А.Н. изложены в соответствии с требованиями по их построению, структуре и оформлению, отвечают основным положениям ВАК. Автореферат и опубликованные научные работы соискателя в полной мере отражают основное содержание диссертации.

Личный вклад соискателя и репрезентативность эмпирического материала. Личный вклад соискателя обеспечивается приращением научного знания о теории и методологии управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики. В теоретическом плане он заключается в разработке концептуальных положений данного направления управленческого учета с позиции теории систем, расширении теоретических представлений о его развитии посредством рассмотрения кризисных процессов экономики как комплексного и многоаспектного экономического явления; в методологическом плане – разработке методологических подходов антикризисной модели управленческого учета, включающих инструментальное обеспечение его новых объектов. Автором выявлены возможности и ограничения формирования управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики как системы, это позволило сформировать методический подход к проведению KRISIS-анализа, методику проведения CVP-анализа в инфляционной экономике, рекомендации по информационно-организационному обеспечению системы формирования и использования резервов в кризисных условиях, методические приемы отражения на счетах управленческого учета инфляционных прибылей и убытков в соответствии с концепцией поддержания капитала.

Диссертантом предложен порядок информационного обеспечения формирования и реализации бизнес-модели экономического субъекта как нового объекта управленческого учета в условиях кризисных процессов

экономики; разработана система счетоводческого сопровождения процедуры формирования и использования резервов затрат; сформирована система бюджетирования резервов по производственным затратам и расходам на продажу для применения в антикризисной модели управленческого учета, что является личным вкладом соискателя в практической плоскости.

Достоверность научных результатов и практических рекомендаций подтверждается строгой аргументацией и применением репрезентативной доказательной базы на основе разрешения существующего противоречия между недостаточной методической обеспеченностью управленческого учета на разных стадиях жизненного цикла макроэкономической системы и необходимостью учетно-аналитического обеспечения менеджмента в условиях инфляции, падения продаж, нестабильности валютных курсов, кризиса неплатежей и т.д.

Рекомендации по использованию результатов диссертационного исследования. Полученные результаты и выработанные методические и практические рекомендации исследования Бобрышева А.Н. могут быть использованы в работе учетно-аналитических служб коммерческих организаций, а также служить методическим и учебным материалом при подготовке и повышении квалификации специалистов в области управленческого учета. Отдельные результаты исследования применимы как методический материал при разработке и совершенствовании курсов учетных дисциплин «Управленческий учет», «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование», «Бюджетирование и учет затрат», «Контроллинг», «Автоматизация учетных процессов» и др.

Теоретическая и практическая значимость работы. Практическая значимость диссертационной работы состоит в том, что предложенные в ней методологические и концептуальные подходы, методы и рекомендации прикладного характера создают основу формирования концепции управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики.

Непосредственное практическое значение имеют представленные в диссертации следующие результаты:

- сформированный алгоритм и результаты проведения экспертного опроса мнений специалистов в области управленческого учета (с. 91-131);
- стандарт управленческого учета «Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации» (с. 166-171, приложение 25);
- система счетоводческого сопровождения операций резервирования (с. 251-262) и инфляционных корректировок в управленческом учете (с. 222-232);
- модифицированные методики формирования резервов по сомнительным долгам, резервов под обесценение финансовых вложений, резерва под изменение стоимости активов (с. 184-192);
- методика оценки эффективности резервной системы экономического субъекта (с. 194-198, приложения 29-30);
- паспорт бизнес-процесса «Инфляционно-корректировочные мероприятия» (с. 219-222, приложение 33);
- структура и содержание разделов Положения о системе бюджетирования сельскохозяйственной организации (с. 238-240);
- методические рекомендации по формированию резервных бюджетов (с. 250-271);
- методика CVP-анализа в условиях гиперинфляции (с. 273-288, приложения 39-43);
- методика KRISIS-анализа, базирующаяся на проведении статико-динамической оценки внешней среды и скоринговой диагностики внутренней среды посредством поэтапного анализа шести областей (с. 294-319, приложения 45-47) и др.

Теоретические разработки и концептуальные обоснования управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики, а также представленный в тексте диссертации эмпирико-фактологический материал могут быть использованы в дальнейшем при развитии теории

управленческого учета, проведении дальнейших научных исследований в области истории бухгалтерского учета.

Существенную теоретическую значимость имеют следующие положения: классифицированы факторы генезиса учетно-экономической мысли, оказывающие воздействие на концептуально-методологическое содержание управленческого учета (с. 29-44); идентифицирована взаимосвязь кризисных макроэкономических процессов и генезиса методологии управленческого учета (с. 47-70); выделены макро- и микроэкономические факторы, воздействующие на формирование модели управленческого учета экономического субъекта (с. 72-87); сформировано концептуальное содержание управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики (с. 132-157); дано определение новым и уточнено с позиции антикризисной модели сущностное содержание ключевых экономических категорий: «управленческий учет» (с. 17-28; с. 133-135); «управленческий учет в условиях кризисных процессов в экономике» (синонимы – «антикризисный управленческий учет», «антикризисная модель управленческого учета») (с. 136-138); «бизнес-модель экономического субъекта» (с. 159-164); «резервирование» (с. 173-179); «инфляционно-корректировочные мероприятия» (с. 215-219); «бюджетирование» (с. 234-235; с. 240-243).

Оценка содержания диссертации и ее завершенность. Диссертация Бобрышева А.Н. является завершенной научно-исследовательской работой, которая отражает структурно и по содержанию комплексное решение важной народнохозяйственной проблемы – повышение устойчивости функционирования экономических субъектов в условиях макроэкономической нестабильности.

Диссертация и автореферат излагаются четким научным языком, стиль которого подтверждает профессиональную и методическую зрелость автора. Автореферат и диссертация написаны в соответствии с требованиями ВАК, предъявляемым к докторским диссертациям, отражают завершенность и

логику проведенного исследования. Работа состоит из введения, четырех глав, заключения, библиографического списка и приложений.

Цель диссертационной работы заключается в разработке теоретико-методологических и организационно-методических положений управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики, обеспечивающих повышение качества управления деятельностью хозяйствующих субъектов при макроэкономической нестабильности (с. 6).

Логика решения сформулированных для достижения цели задач определила последовательность проведения исследований, в соответствии с которой первая глава «Концептуально-методологические основы управленческого учета в условиях кризисных явлений в экономике» отражает результаты исследования современных проблем развития управленческого учета (с. 16-28). С этих позиций в первой главе исследования сформирована многомерная классификация факторов генезиса управленческого учета (с. 37-44); выделены эффекты от воздействия кризисных процессов экономики на учетно-аналитический инструментарий принятия управленческих решений (с. 67-70); идентифицированы факторы макро- и микросреды, формирующие модель управленческого учета экономического субъекта в условиях кризисных процессов экономики (с. 71-87).

Вторая глава «Формирование системы управленческого учета в условиях кризисных явлений в экономике» структурно и по содержанию содержит результаты проведенного экспертного опроса мнений специалистов в области управленческого учета (с. 91-105), который позволил оценить соответствие мировым тенденциям закономерностей развития и распространения системы управленческого учета в отечественной экономике, а также выявить возможности и ограничения формирования управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики как системы. В результате применения системного подхода была сформирована концептуальная основа управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики (с. 132-157).

В третьей главе диссертации «Организационное обеспечение системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике» предложен проект стандарта «Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации» (с. 164-172). Сформирован комплекс методических положений и рекомендаций по организации управленческого учета резервной системы экономического субъекта (с. 174-198). Раскрыты особенности учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта в инфляционной экономике (с. 200-232). Разработана система бюджетирования резервов по производственным затратам и расходам на продажу для применения в антикризисной модели управленческого учета (с. 250-271).

Заключительная глава «Аналитическое обеспечение системы управленческого учета в условиях кризисных явлений в экономике» содержит разработку авторского методического подхода по корректировке данных для проведения CVP-анализа, адаптированного к условиям гиперинфляционной экономики (с. 273-288). Кроме того, автором разработана методика KRISIS-анализа в системе антикризисной модели управленческого учета, базирующаяся на выработке информации о внешней и внутренней среде, способствующая устойчивому развитию экономического субъекта в условиях кризисных процессов в экономике (с. 294-317).

Заключение отражает обобщенные выводы и результаты проведенного исследования, которые имеют научную и практическую значимость.

Диссертационная работа характеризуется как завершённое комплексное научное исследование, что подтверждается достаточно большим количеством аналитического материала, представленного в 82 таблицах и 52 рисунках, 47 приложениях.

Изложенное позволяет утверждать, что работа Бобрышева А.Н. представляет собой завершённое самостоятельное исследование, которое обладает элементами научной новизны, методической и практической ценностью.

В то же время в работе Бобрышева А.Н. наряду с изложенными достоинствами, имеют место и ряд недостатков:

1. Автором предложен стандарт управленческого учета «Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации». При этом непонятно, как бизнес-моделирование будет соотноситься с более традиционным для управленческого учета структурированием деятельности на бизнес-процессы.

2. Исследуя концептуально-методологические основы предлагаемой модели управленческого учета, автор сосредотачивается исключительно на изучении влияния кризисных процессов на становление управленческого учета, игнорируя другие фазы цикла. На наш взгляд, работа смотрелась бы более выигрышно, если бы автор в теории придерживался полной концепции жизненного цикла.

3. Более удачной формой подведения итогов экспертного опроса (в. 2.1 и п. 2.2 диссертации), на наш взгляд, была бы группировка ответов не в разрезе разных фокус-групп, а в разрезе масштабов экономического субъекта, которые представляли респонденты.

Однако указанные дискуссионные замечания не затрагивают концептуальных основ диссертационной работы Бобрышева А.Н., которая представляет собой исследование, обладающее элементами научной новизны, придающими работе теоретическую и практическую значимость.

Соответствие диссертационного исследования требованиям Положения о присуждении ученых степеней. Исследование выполнено в рамках специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика п. 1.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета»; 1.2 «Методология построения учетных показателей, характеризующих социально-экономические совокупности на микро- и макроуровнях»; 1.4 «История развития методологии, теории и организации бухгалтерского учета»; 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в

организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей»; 2.13 «Теория и методология бюджетирования» Паспорта специальностей ВАК Министерства образования РФ (экономические науки).

Таким образом, диссертация Бобрышева Алексея Николаевича на тему «Теория и методология управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики» является законченным, самостоятельным исследованием соответствует требованиям п. 9 Положения о порядке присуждения ученых степеней ВАК Министерства образования и науки РФ, предъявляемым к докторским диссертациям, а ее автор заслуживает присуждения ученой степени доктора экономических наук по специальности 8.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

Официальный оппонент,
д.э.н., профессор,
заведующий кафедрой аудита
ФГБОУ ВО «Ростовский
государственный экономический
университет (РИНХ)»



Александр Николаевич Кизилов
«01» сентября 2017 г.

Контактная информация:

почтовый адрес: 344002, г. Ростов-на-Дону, ул. Большая Садовая, д. 69,

телефон: (863) 237-02-56

e-mail: akizilov@inbox.ru