

## УТВЕРЖДАЮ

Проректор по научной работе

ФГБОУ ВО «Тюменский государственный университет», кандидат биологических наук, доцент

Андрей Викторович Толстикова

«10» ноября 2015 г.

## ОТЗЫВ

ведущей организации ФГБОУ ВО «Тюменский государственный университет»

на диссертационную работу Ковалёва Артёма Сергеевича

«Развитие теоретико-методических основ учета непроизводственных затрат фирмы», представленную на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

### 1. Оценка актуальности исследования

Эффективность и качество управления коммерческим предприятием в современных экономических условиях во многом определяются характеристиками информации о финансово-хозяйственной деятельности и ее результатах, которая становится основой планирования, анализа, оценки рисков, принятия управленческих решений как стратегического, так и оперативного характера. Особое внимание при этом традиционно уделяется информации о затратах – как одному из важнейших показателей, характеризующих деятельность предприятия.

В последние несколько десятилетий структура хозяйственных операций большинства компаний, в процессе их адаптации к меняющимся экономическим условиям, претерпела существенные изменения в сторону роста доли непроизводственных хозяйственных операций. Соответственно, в структуре совокупных затрат компаний доля непроизводственных затрат также увеличилась, что сформировало запрос на информацию об этих затратах со стороны менеджмента.

В сложившейся ситуации существующие методики учета затрат не могут в полной мере удовлетворять потребности системы управления в информации о непроизводственных затратах. В связи с этим возникает объективная необходимость совершенствования существующих и разработки новых методик учета непроизводственных затрат, а также поиска новых подходов к организации и ведению учета затрат в целом.

Актуальность темы данного диссертационного исследования определяется необходимостью совершенствования существующих методик сбора и предоставления информации о непроизводственных затратах хозяйствующих субъектов, а также нерешенностью ряда теоретико-методических проблем бухгалтерского, управленческого, налогового учета как затрат в целом, так и их непроизводственной части.

Несмотря на активное развитие ученой науки в последние десятилетия и наличие достаточно большого количества научных работ по учету затрат, проблема учета непроизводственных затрат остается не до конца решенной. Поэтому диссертационное исследование Ковалева А.С. является своевременным и имеет большое значение для дальнейшего развития экономической науки в части теории учета затрат.

## **2. Оценка степени обоснованности, достоверности, научной новизны и значимости полученных автором результатов для науки и практики**

Диссертация Ковалева А.С. является логически выстроенной, структурированной работой, состоящей из трех глав, взаимосвязанных между собой.

К наиболее существенным результатам, определяющим новизну и значимость диссертационного исследования для экономической науки, относятся следующие.

В ходе анализа исторического развития учета затрат, как самостоятельной науки, автором выявлено два подхода к учету затрат – «производственный» и «комплексный», каждый из которых соответствует определенному периоду экономического развития (стр. 10-20).

Предложенная в работе концепция движения ресурсов (стр. 23-25) позволила автору уточнить определения категорий «затраты», «издержки», «расходы», а также обосновать введение новой учетной категории – «вложения» (стр. 25-35, таблица 1.3).

На основе результатов проведенного анализа автором сформулировано определение «непроизводственных затрат» (стр. 38), принятое за основу дальнейшего исследования.

Интересной представляется предлагаемая автором концептуальная модель построения методики учета непроизводственных затрат (рис. 2.1., стр.59), позволяющая применять модульный принцип к выбору инструментального набора методики по трем компонентам –

методике регистрации, аналитическому учету затрат и методике калькулирования. Далее по тексту автор конкретизирует, дополняет и развивает предложенную концептуальную модель.

Для реализации компонента «методика регистрации» автором предлагается интегрированная модель регистрации затрат в информационной системе предприятия (стр. 94-100; рис. 2.8, стр. 95), основанная на приоритетности ведения управленческого учета затрат и формировании собственного показателя себестоимости в системах управленческого, финансового и налогового учета, а также отклонений между ними.

Для реализации компонента «аналитический учет» автором предлагается модель учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» (рис. 2.12, стр. 102), а также алгоритмы формирования данного учетного объекта и формы необходимых для его внедрения документов (рис.3.1 – 3.5). Интересным и новым представляется предлагаемый автором показатель «себестоимость непроизводственного рабочего места» (стр. 115), расчет которого может быть использован в качестве основы создания механизмов оценки эффективности непроизводственных затрат.

Для реализации компонента «методика калькулирования» автором разработана модель пооперационной структуры деятельности компании (рис. 2.14, стр. 108), систематизирующая все внутрихозяйственные операции фирмы, в зависимости от обеспечения различных аспектов ее деятельности.

В диссертации также приведен пример обоснования выделения конкретного непроизводственного рабочего места в условиях деятельности реального предприятия и расчета показателя себестоимости выделенного непроизводственного рабочего места (стр. 153-157), что позволяет говорить о значимости и возможности практического использования полученных автором результатов.

Проведенное исследование позволило автору аргументировано, точно и доказательно сформулировать научную новизну основных положений, выводов и рекомендаций. К наиболее существенным моментам научной новизны теоретического и методического характера, на наш взгляд, могут быть отнесены следующие.

1. Предложено актуализированное определение понятия «непроизводственные затраты», сформулированное на основе уточнения содержания фундаментальных учетных категорий – «затраты», «издержки», «расходы», а также проведения анализа историко-эволюционного аспекта постановки проблем в учете затрат, позволившего выделить различные подходы к учету затрат, характерные для различных экономических условий.

2. Разработана модель формирования самостоятельной методики учета непроизводственных затрат фирмы, предполагающая применение модульного принципа к выбору отдельных учетных

инструментов регистрации информации о затратах и калькулирования себестоимости, что позволит устанавливать и контролировать сложность и стоимость ведения учета и получать информацию о затратах необходимого качества.

3. Предложена интегрированная модель регистрации затрат в информационных системах управленческого, финансового и налогового учета, позволяющая формировать показатель управленческой себестоимости и осуществлять перенос укрупненных данных о затратах в системы бухгалтерского и налогового учета для определения соответствующих показателей себестоимости, отвечающих требованиям действующего законодательства, с сохранением коммерческой тайны в отношении детализированной информации о затратах.

4. Разработана модель учетного объекта «Непроизводственное рабочее место», позволяющая объединить несколько направлений аналитического учета непроизводственных затрат; а также модель пооперационной структуры деятельности компании, на основе которой может быть сформирована система показателей себестоимости, расширяющая информационную базу анализа, контроля, принятия управленческих решений.

5. Разработаны алгоритмы формирования учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» и расчета показателя «Себестоимость непроизводственного рабочего места», а также формы учетных документов – «Карточка непроизводственного рабочего места» и «Отчет непроизводственного рабочего места за смену», обеспечивающие возможность внедрения в учетную практику системы учета непроизводственных затрат по рабочим местам, элементы которой могут быть использованы в качестве основы при разработке инструментов нормативного учета непроизводственных затрат.

Все положения научной новизны соответствуют Паспорту научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика, а именно: п. 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей»; п.1.8. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности»; п.1.11. «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции».

Как и в любой научной работе комплексного характера, в диссертации Ковалева А.С. присутствуют некоторые недостатки, спорные и дискуссионные моменты. К ним можно отнести следующие.

1. Требуется пояснения отождествление автором условно-постоянных затрат с непроизводственными затратами, приведенное на стр.13. диссертации: «С этого момента в

научных кругах ведутся споры о том, какую долю условно-постоянных (как правило, непроизводственных) затрат...»

2. На стр.47. диссертации автором представлены три группировки затрат, рассматриваемые как «самостоятельные, самодостаточные» - производственные и внепроизводственные; затраты продукта и затраты периода; инвентаризируемые и неинвентаризируемые. Не совсем ясно в данном случае, будут ли различаться массивы затрат, выделенные по каждой из группировок?

3. Дискуссионным является утверждение автора о том, что «относительно выпускаемой продукции, все непроизводственные затраты будут являться косвенными» (стр.77).

4. Будет ли предлагаемое автором «закрепление за конкретным рабочим местом наиболее однородных операций» (стр.109) способствовать повышению эффективности непроизводственных операций?

5. Требуется пояснения использование автором при формировании учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» аналитических субсчетов в разрезе экономических элементов: «Материальные затраты»; «Расходы на оплату труда»; «Отчисления на социальные нужды»; «Амортизация»; «Прочие затраты», принятых в бухучете, а не элементов затрат, например, принятых в налоговом учете (стр.135-136).

Отмеченные недостатки не снижают достоинств и значимости диссертационного исследования Ковалева А.С.

### **3. Выводы и результаты, их значимость для науки и практики, возможные пути использования**

Выводы и результаты научного исследования Ковалева А.С. могут быть использованы в учетной практике российских коммерческих организаций для совершенствования применяемых методик учета непроизводственных затрат.

Теоретические и практические положения диссертационного исследования могут быть использованы в ходе дальнейших исследований в области учета, анализа затрат, в том числе при разработке моделей и методик нормативного учета непроизводственных затрат.

Некоторые результаты проведенного исследования могут быть использованы в учебном процессе высших учебных заведений при формировании учебных программ дисциплин «Бухгалтерский управленческий учет», «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях» и других – для студентов экономических специальностей.

**Общее заключение о соответствии диссертации критериям, установленным Положением  
о присуждении ученых степеней**

Все вышеизложенное позволяет определить, что диссертационная работа Ковалева А.С. на тему «Развитие теоретико-методических основ учета непроизводственных затрат фирмы» представляет собой законченную, самостоятельно выполненную научно-квалификационную работу, содержащую научно обоснованные положения по развитию теоретико-методических аспектов учета непроизводственных затрат фирмы.

Автореферат и опубликованные научные работы соискателя в достаточной степени отражают основные защищаемые положения.

Структура и содержание диссертации удовлетворяет требованиям п.9 Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного постановлением Правительства РФ от 24.09.2013 г. № 842, а ее автор, Ковалев Артем Сергеевич, присуждения ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

Отзыв на диссертационную работу Ковалева А.С. утвержден на заседании кафедры экономической безопасности, учета, анализа и аудита ФГБОУ ВО «Тюменский государственный университет», протокол № 3 от «5»\_ноября 2015 г.

Заведующий кафедрой  
экономической безопасности,  
учета, анализа и аудита  
ФГБОУ ВО «Тюменский  
государственный университет»,  
кандидат экономических наук, доцент

Скипин Дмитрий Леонидович

«10» ноября 2015 г.

625003, г. Тюмень, ул. Ленина, д. 16, каб.305  
Тел.: 8 (3452) 29-76-41 (доб. 14127)  
E-mail: dskipin@mail.ru



**ЗАВЕРЯЮ:**  
Ученого совета  
Э.М. Лимонова