

На правах рукописи

Ботобеков Арстаналы

**Развитие системы бухгалтерского
управленческого учета в условиях современных
рыночных отношений**

Специальность: 08.00.12 – “Бухгалтерский учет, статистика”

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук**

Бишкек - 2012

Работа выполнена на кафедре “Бухгалтерский учет” Института экономики и финансов Кыргызского национального университета им. Ж.Баласагына

Научный консультант: доктор экономических наук, профессор
Исраилов М.И.

Официальные оппоненты:

Ведущая организация:

Защита диссертации состоится «__» _____ 2013 г. в ____ часов в
ауд. _____ на заседании диссертационного
совета _____

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке

Автореферат разослан «__» _____ 2013 г.

Ученый секретарь диссертационного совета

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Введение

Актуальность темы исследования. По мере перехода хозяйствующих субъектов Кыргызстана на международные стандарты финансовой отчетности возрастает интерес к постановке бухгалтерского управленческого учета в организациях и фирмах стран с развитой рыночной экономикой. Современный бухгалтерский управленческий учет занят не только сбором и обработкой информации. В его сферу включены также: прогнозирование и решение проблем по поводу формирования и развития производственных затрат; управление себестоимостью.

Бухгалтерский управленческий учет охватывает все виды учетной информации, необходимой для управления в пределах предприятия. Основной частью бухгалтерского управленческого учета является производственный учет, под которым обычно понимают учет издержек предыдущими периодами (прогнозами) и стандартам. Основная цель управленческого учета – обеспечение информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных показателей. Процесс подготовки такой информации может существенно отличаться оттого, что используется в финансовом учете. Современный характер преобразований в системе экономических отношений, уровень развития хозяйственного механизма, изменение рыночной конъюнктуры предопределили появление большого числа пользователей с различными информационными запросами. Это вызывает потребность в создании информационной системы, способной адекватно удовлетворить запросы заинтересованных пользователей необходимыми данными для обоснования и принятия стратегических, тактических и оперативных решений. Конкурентные преимущества от использования качественной учетно-аналитической информации несомненны: она способствует принятию наиболее эффективных управленческих решений, что в свою очередь приводит к повышению доходности предприятий и соответственно получению больших экономических выгод внешними и внутренними пользователями отчетности.

Сложности переходного периода от плановой экономики к рыночной и проводимая в связи с этим активная работа по реформированию системы подготовки учетной и отчетной информации, ориентация на учетные принципы, отраженные в международных стандартах финансовой отчетности, обусловили возрастающий интерес теоретиков и практиков бухгалтерскому управленческому учету. В Концепции развития бухгалтерского управленческого учета и отчетности в Кыргызской Республике разработанной Министерством финансов на перспективу четко обозначены целевые ориентиры в развитии бухгалтерского управленческого учета в соответствии с требованиями МСФО. Учетная практика показывает,

что для выполнения требований действующего в нашей стране законодательства предприятия вынуждены тратить значительные средства на ведение таких параллельных систем учета как бухгалтерский финансовый, управленческий и налоговый. Требования МСФО предполагают применение широкого спектра вероятностных и экспертных оценок, определение справедливой стоимости активов и обязательств, формирование оценочных показателей, подготовку прогностической информации, требующей от бухгалтера высказать свое профессиональное суждение относительно оценки будущих событий. В этой связи перед учетно-аналитическими службами встает ряд вопросов, решение которых порой невозможно, а иногда экономически невыгодно в рамках традиционно существующих учетных систем.

Возникающие проблемы подготовки финансовой отчетности могут быть решены путем гармонизации финансового и управленческого учета и придания учетной информации функции опережающего отражения за счет расширения границ использования информационных ресурсов управленческого учета. Конечно, целевые установки организации бухгалтерского управленческого учета и подготовки отчетности по правилам МСФО различны: бухгалтерский управленческий учет преимущественно направлен на удовлетворение запросов менеджеров для целей управления предприятием, а отчетность по МСФО адресована собственникам для оценки эффективности вложенных средств. Общим между управленческим учетом и отчетностью по МСФО является то, что обе системы нацелены в будущее, позволяют осуществлять длительные прогнозные оценки, принимать решения, направленные в перспективу. Другим важным аргументом для использования информации бухгалтерского управленческого учета в целях подготовки отчетности по МСФО является то, что такая отчетность необходима, прежде всего, крупным организациям, имеющим развитую систему управленческого учета.

В научной литературе существуют различные точки зрения относительно целей и задач, точек соприкосновения, временного вектора, форм и состава выходной информации двух самостоятельных направлений бухгалтерского учета. Поэтому возникла объективная необходимость установить границы информационных пространств бухгалтерского финансового и управленческого учета, возможность их взаимодействия в целях комплексного обеспечения информационных потребностей при смене учетной парадигмы, ориентированной на удовлетворение индивидуализированных потребностей пользователей отчетности.

В связи с этим актуальны теоретические и практические исследования, направленные на дальнейшее развитие методологии бухгалтерского управленческого учета и разработку процедур, позволяющих осуществлять гармоничный перелив информации из одной учетной системы в другую, трансформировав информационные ресурсы управленческого учета в эффективные системы отчетности. Обозначенная проблема требует принципиально нового теоретического обоснования содержания,

методологии, организационно-методических аспектов бухгалтерского управленческого учета, а также разработки методик постепенного и последовательного сжатия обширной первичной информации для получения выходной информации в специальных форматах внешней и внутренней отчетности. Решение поставленных задач, с одной стороны способствуют развитию бухгалтерского управленческого учета в хозяйствующих субъектах Кыргызской Республики, с другой – повысит качество принимаемых ими управленческих решений.

Создание системы управления в новых условиях предполагает, прежде всего, необходимость улучшения бухгалтерского учета. С переходом к рынку меняется традиционное представление о бухгалтерском учете, а именно о производственном его сегменте в системе управления предприятием и структурными подразделениями. В этих условиях важно создать предпосылки для нормального развития и функционирования системы производственного учета на предприятии, изучение требований управленческих структур к бухгалтерскому учету производства, исследование накопленного опыта и анализа выявленных недостатков.

Между тем, практика бухгалтерского управленческого учета отстает от современных требований: производственные затраты учитываются в целом по производству, без привязки к особенностям технологического процесса и организации производства, традиционный порядок учета не обеспечивает необходимой точности показателей себестоимости калькулируемой продукции, не создает условий для выявления затрат по местам их осуществления, величины внутрипроизводственных потерь по объектам затрат и др.

Сегодня в сфере управления затратами и финансовыми результатами деятельности предприятия существуют две основные проблемы. Первая – в целом проблематика построения системы управленческого учета как адаптивного механизма системы управления до сих пор не привлекала широкого внимания исследователей и по сути своей эта проблема является белым пятном в круге задач теоретико-методологического обеспечения бухгалтерского управленческого учета.

Вторая – создание адаптивных систем получения информации о затратах, применение новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а также методов анализа, контроля и принятия на этой основе эффективных управленческих решений.

Решение этих проблем вызывает необходимость дальнейших разработок, направленных на развитие научного аппарата и практических решений в области адекватного развития адаптивного управленческого учета, тесно взаимосвязанных с теорией и практикой бухгалтерского учета, действующими законодательными и нормативными актами, теорией систем и теорией управления. В этом отношении значительный интерес для отечественных предприятий представляет изучение зарубежного опыта и состояние отечественной системы управленческого учета, являющейся необходимым инструментом управления организацией, позволяющим

повысить качество и оперативность принимаемых управленческих решений, максимизировать ожидаемый результат и эффективно контролировать риски хозяйственной деятельности.

Управленческий учет на большинстве кыргызских предприятиях не ведется или развит очень слабо. В основном это можно объяснить отсутствием единой методологической основы, методических рекомендаций по организации управленческого учета в отдельных отраслях отечественной экономики, а также непродолжительности его вхождения и развития в отечественной практике. Между тем в настоящее время предприятия Кыргызской Республики, функционируя в условиях конкуренции и борьбы за выживаемость, испытывают острую необходимость в организации действенной системы управленческого учета.

В связи с этим проблема его внедрения в кыргызскую практику приобретает первостепенное значение, возникает необходимость проведения глубоких исследований сущности и содержания управленческого учета, его фундаментальных теоретических и методологических основ.

Наибольший вклад в разработку теории управленческого учета среди ученых стран СНГ внесли А.Ф. Аксененко, П.С. Безруких, А.А. Володин, М.С.Ержанов, В.Б. Ивашкевич, В.Е. Ластовецкий, О.Д. Каверина, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Н.П. Кондраков, О.Е. Николаева, В.Ф. Палий, С.И. Полякова, С.С. Сатубалдин, Я.В. Соколов, С.А. Стуков, С.Д. Тажибаев, К.Т. Тайгашинова, С.К. Татур, А.Д. Шеремет, Т.В. Шишкова, а среди кыргызских ученых – М.И.Исраилов, О.К. Курманбеков, А.А.Арзыбаев, Д.О.Омуралиева, К.Д.Биримкулова, А.О. Осмоналиев, К.М.Назарматова, Т.Ж.Суранаев, Ж.Ж. Пиримбаев, У.С.Сулайманова, К.Ч. Чалова, Т.А. Абдыкаиров, и др.

В условиях рыночной экономики, учитывая сложную экономическую ситуацию, исследования методологических и прикладных проблем организации бухгалтерского управленческого учета и их совершенствование относятся к числу первостепенных задач и имеют высокую востребованность.

Цель исследования состоит в разработке теоретико-методологических положений и практических рекомендаций по формированию и развитию бухгалтерского управленческого учета в хозяйствующих субъектах Кыргызской Республики

В соответствии с этой целью поставлены следующие научные и практические задачи исследования:

- определить направления развития учетной парадигмы на современном этапе, путем изучения теоретических и методологических основ бухгалтерского управленческого учета в Кыргызской Республике в условиях реализации МСФО;

- систематизировать, обобщить и критически осмыслить сложившиеся в экономической литературе представления о сущности, структуре и функциях бухгалтерского управленческого учета и провести анализ современного теоретико-методологического обеспечения бухгалтерского управленческого учета с позиции его соответствия требованиям

своевременности и достоверности информации и разработать на этой основе базовые положения концепции адаптивного управленческого учета;

- теоретически обосновать возможность, целесообразность и области применения методологии бухгалтерского управленческого учета к формированию информационного пространства адаптивного управленческого учета для предприятий сахарной отрасли и осуществить структурно-функциональный анализ связей объектов бухгалтерского управленческого учета с прогрессивными методами учета затрат и калькулирования себестоимости рекомендованные для предприятий сахарной отрасли с последующей их формализацией;

- провести сравнительный анализ видов затрат и методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, рассмотреть возможность их сочетания применительно к процессу принятия управленческих решений и степени совместимости различных элементов бухгалтерского управленческого учета с применением нормативного метода организации учета деятельности в свекло-сахарных субъектах;

- осуществить научно обоснованный отбор объектов по формированию норм, организации учета изменений и отклонений от норм, составлению внутренней отчетности о состоянии и движении норм и нормативов от выращивания нормативного выхода сахарной продукции и дать рекомендации по совершенствованию первичной документации в условиях нормативного метода организации учета и формирования информации;

- разработать методику применения системы адаптивного управленческого учета и выработать практические рекомендации по формированию управленческой учетной политики, ориентированной на требования МСФО;

- определить модели управления ориентированной на выполнение основной цели функционирования экономических субъектов в результате проведения управленческого анализа и оценки использования затрат и результатов прошлой, настоящей и будущей производственной деятельности;

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является совокупность теоретико-методологических и практических вопросов формирования и развития бухгалтерского управленческого учета в условиях современных рыночных отношений. Объектом исследования являются хозяйствующие субъекты сахарной отрасли Кыргызской Республики.

Методология и методика исследования. Теоретической и методологической основой диссертационной работы являются научные труды и воззрения отечественных и зарубежных ученых по бухгалтерскому управленческому учету, методологии организации производственного учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, законодательные и нормативные акты по бухгалтерскому учету, экономическому анализу и аудиту, научно- методическая литература, материалы научных конференций и др. В процессе исследования применялись такие общенаучные методы познания, как анализ и синтез, системность и комплексность; использовались исторический и логический

подходы к получению доказательств и в аргументации новых положений диссертационной работы.

Методика исследования избранной проблемы складывается из обоснования основ управленческого учета, его объектов. В частности, производственный учет, его цели, направления, принципы, объекты исследования, элементы, контрольные точки и т.д. В разрезе каждого составляемого избранного нами объекта бухгалтерского управленческого учета определены цель, информационная база, направления, приемы и способы изучения и возможные варианты восприятия.

Диссертационная работа, кроме того, базируется на основных положениях законодательных актов Кыргызской Республики и нормативно-правовых документов Правительства КР, Министерства финансов КР, других министерств, а также Международных стандартов финансовой отчетности.

Методологической основой диссертации служит диалектический метод познания, предполагающий изучение экономических отношений и явлений в развитии и взаимосвязи; общенаучные методы исследования – синтез и анализ, системный, логический, исторический и комплексный подходы к оценке экономических явлений.

Работа выполнена в соответствии со специальностью 08.00.12 «Бухгалтерский учет, аудит, статистика»

Научная новизна подтверждается следующими результатами, которые выносятся на защиту:

- определена направления развития учетной парадигмы на современном этапе, путем изучения теоретических и методологических основ бухгалтерского управленческого учета в Кыргызской Республике в условиях реализации МСФО;

- систематизирована и критически оценена сложившиеся в экономической литературе представления о сущности, структуре и функциях бухгалтерского управленческого учета и проведен анализ современного теоретико-методологического обеспечения бухгалтерского управленческого учета с позиции его соответствия требованиям своевременности и достоверности информации и разработана на этой основе базовые положения концепции адаптивного управленческого учета;

- теоретически обоснована возможность, целесообразность и области применения методологии бухгалтерского управленческого учета к формированию информационного пространства адаптивного управленческого учета для предприятий сахарной отрасли и осуществлен структурно-функциональный анализ связей объектов бухгалтерского управленческого учета с прогрессивными методами учета затрат и калькулирования себестоимости рекомендованные для предприятий сахарной отрасли с последующей их формализацией;

- проведен сравнительный анализ видов затрат и методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, рассмотрена возможность их сочетания применительно к процессу принятия управленческих решений и степени совместимости различных элементов бухгалтерского

управленческого учета с применением нормативного метода организации учета деятельности в свекло-сахарных субъектах;

- произведен научно обоснованный отбор объектов по формированию норм, организации учета изменений и отклонений от норм, составлению внутренней отчетности о состоянии и движении норм и нормативов от выращивания нормативного выхода сахарной продукции и дана рекомендация по совершенствованию первичной документации в условиях нормативного метода организации учета и формирования информации;

- разработана методика применения системы адаптивного управленческого учета и выработаны практические рекомендации по формированию управленческой учетной политики, ориентированной на требования МСФО;

- в результате проведенного управленческого анализа и оценки использования затрат и результатов прошлой, настоящей и будущей производственной деятельности, определена модели управления, ориентированной на выполнение основной цели экономических субъектов сахарной отрасли Кыргызской Республики;

Практическая значимость исследования заключается в возможности использования основных положений диссертационной работы в деятельности коммерческих организаций при разработке, оценке и прогнозировании финансовой политики и подготовки отчетности, полезной внешним и внутренним пользователям с оптимальными расходами на ее составление: рекомендации по разработке управленческой учетной политики, инструментарий оценки процедур бюджетного контроля, учетные технологии, регламенты и другие рекомендации прикладного характера, алгоритмы оценки пользователями будущих экономических выгод на основе управленческих отчетов.

Основные положения работы могут быть использованы в учебном процессе в системе высшей школы, подготовки специалистов учетно-аналитической направленности, аттестации и повышения квалификации практикующих бухгалтеров.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и результаты проведенного исследования неоднократно представлялись в форме научных докладов, рекомендаций и получили положительную оценку на международных, республиканских, межвузовских и вузовских научно-практических конференциях, семинарах.

Результаты проведенного исследования использованы в практической деятельности Министерства финансов КР, Государственного агентства по финансовому надзору и аудиту и Счетной палаты КР, Министерства промышленности и торговли. Кроме того, полученные результаты используются в высших учебных заведениях экономического направления для организации учебного процесса и при чтении дисциплин: «Управленческий учет», «Международные стандарты финансовой отчетности», «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» «Учет затрат,

калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы».

Подготовленные практические рекомендации используются при проведении семинаров-тренингов для практикующих специалистов по направлениям «Управленческий учет», в подготовке слушателей при аттестации и повышении квалификации профессиональных бухгалтеров в Кыргызской Республике, а также по программам международной сертификации бухгалтеров САР/СІРА.

Теоретические положения, выдвинутые в диссертации, нашли отражение в научных статьях.

Публикации. Основные результаты исследования опубликованы в 37 работах, в т.ч. 12 статьях, рекомендованных НАК КР для опубликования результатов исследований.

Объем и структура работы. В соответствии с поставленными задачами диссертация имеет следующую структуру: состоит из введения, пяти глав, включая 15 рисунков, 26 таблиц, заключения, списка использованной литературы.

В первой главе **“Теоретические основы становления и развития бухгалтерского управленческого учета в хозяйствующих субъектах Кыргызской Республики”** рассмотрены концепция формирования продовольственного рынка и развитие пищевой и перерабатывающей отрасли, состояние и развитие национальной системы учета, исследование предпосылок становления и развития бухгалтерского управленческого учета.

Объектом моего докторского исследования стала сахарная отрасль Кыргызстана, которая является одной из отраслей перерабатывающей сельскохозяйственной продукции. В этой связи я счел нужным в начале своей работы исследовать состояние и развитие аграрного сектора и предприятий пищевой и перерабатывающей отрасли Кыргызской Республики как объекта исследования бухгалтерского управленческого учета.

Развитие пищевой и перерабатывающей промышленности в решающей степени зависит от формирования продовольственного рынка и сырья, платежеспособности спроса населения в продуктах питания. За годы реформы продовольственный рынок в республике создавался посредством коренной реорганизации прежней системы взаимосвязей и экономических отношений сельскохозяйственных предприятий с пищевыми и перерабатывающими предприятиями, организациями агросервисного обслуживания, торговли, которые в дореформенный период функционирования на принципах планирования и регулирования. С начала реформы основной курс социально-экономических преобразований в республике был направлен на развитие свободного рынка. Пищевая и перерабатывающая промышленность в силу ее специфики, связанной с производством продуктов питания, рассматривалась как отрасль, которая в наибольшей степени может быть приспособлена к реализации принципов рыночных отношений. На практике этот тезис оказался не оправданным. За годы реформы сфера переработки сельскохозяйственной продукции,

доведение продуктов питания до потребителей, как и продовольственный комплекс в целом оказались в глубоком системном кризисе.

За этот период наша страна превратилась из аграрно-индустриальной в торгово-посредническую. За время правления А.Акаева и К.Бакиева аграрный сектор стал одним из самых отсталых в плане производительности, уровня модернизации и технической перевооруженности, эффективности секторов экономики нашей республики. Так, доля аграрного сектора в ВВП страны составила в 1997г. – 41%, в 2006г. – 29%, в 2008г. – 26%, в 2009г. – 21%. Это говорит о крайне неэффективном проведении политики в аграрном секторе

На развитие перерабатывающих предприятий отрицательно влияет неблагоприятная социально-экономическая ситуация, особенностью которой является:

- снижение платежеспособного спроса населения, увеличение доли продовольственных товаров в потребительских расходах, перераспределение платежеспособного спроса между товарами (снижение цен на мясо, масло, молоко и рост на картофель, хлеб хлебобулочные изделия), порождение проблемы реализации;

- затоваривание продукцией из-за падения платежеспособного спроса импорта продуктов из стран дальнего зарубежья, приближение внутренних цен к мировым;

- снижения предложения из-за низкой рентабельности и убыточности сельскохозяйственного и перерабатывающих производств;

- высокая стоимость транспортировки продукции, что разрушает базу рациональной специализации, приводит к невостребованности продукции в зоне ее наиболее благоприятного производства, к необоснованной дифференциации в общей стоимости потребительской корзины;

- относительная замкнутость продовольственных рынков из-за отсутствия эффективного экономического механизма их функционирования. Принимаемые на местах вынужденные меры по поддержке субъекта распространяются на ту часть продукции, что не стимулирует товарные потоки из зон с наиболее благоприятными условиями производства. К сожалению к такому виду относятся сахарная продукция. Для дальнейшего совершенствования рынка сахарной продукции предстоит решать следующие задачи:

- введение закона о запрете импорта некачественной сахарной продукции на основе введения штрафных санкций;

- функционирование экономического механизма, обеспечивающего предприятиям сахарной отрасли в получение прибыли, обеспечение экономии и безопасности сельскохозяйственных угодий;

- введении законодательства защищающего права производителя сахара;

- предоставление государственных дотаций предприятиям по производству сахара;

- выполнение государственного заказа с полным расчетом по действующим рыночным ценам;
- регулирование продажи сахара в другие страны;
- поддержка предприятий участников рынка, занимающихся куплей-продажей сахара, с целью создания равных условий для предприятий различных форм собственности;
- создание кредитно-финансовой и налоговой систем, обеспечивающих эффективное обслуживание предприятий по производству и переработке сахара;
- создание механизма страхования экономических рисков по операциям со свеклой и сахаром.

Защита свеклопереработчиков может быть эффективным, если будут защищены от импортной конкуренции. Важными факторами формирования спроса на сахарном рынке служат мировой уровень цен на продукцию и государственная политика. Под воздействием повышенного или пониженного спроса на мировых рынках формируется основное направление движения сахара на совокупном - внутреннем и внешнем рынках. Задача государственной политики в области регулирования рынка сахара состоит в том, чтобы во-первых, не допустить чрезмерного экспорта приводящего к дефициту сахара на внутреннем рынке, и, во-вторых, предотвратить снижение уровня цен на свеклу до убыточного для предприятий сельского хозяйства. На рынке сахара в зависимости от объемов спроса и предложения на внутреннем и внешнем рынках, возможны ситуации: избыточное предложение как на внутреннем, так и на внешних рынках - насыщенный рынок; высокий уровень предложения на внутреннем рынке и низкий уровень предложения на внешнем рынке - «экспортный рынок»; высокий уровень предложения на внешних рынках и дефицит собственного сахара - импортный рынок; недостаточный уровень предложения на обоих рынках - дефицитный рынок. Насыщенный рынок характеризуется чрезмерным предложением, как на внутреннем рынке, так и на внешних рынках. В условиях повышенного предложения цена на сахар резко падает.

Сегодня в ходе коренных изменений в структуре сахарной отрасли из поля зрения выпадают такие вопросы, как совершенствование действующей и разработка нормативно-технической документации, требуется рассмотрение ранее действовавших нормативных документов. Нельзя согласиться с положением, когда финансирование хранения и обновления сахара государственного резерва и неприкосновенного запаса предусматривается за счет возвратной бюджетной ссуды. Должно быть введено прямое финансирование из бюджета, что обеспечило бы надежную количественную сохранность сахара. Практически отсутствует государственная структура, заинтересована была бы в поддержании научно-технического уровня предприятий, занималась бы техническими и технологическими разработками. Целесообразно определить структуру, которая бы занималась бы вопросами формирования научно-технической

политики и разработкой необходимой документации для сахарных предприятий. Необходима поддержка фермеров выращивающих свеклу.

Эффективное управление производством является одним из важных и главных факторов функционирования предприятия сахарной отрасли в новых условиях хозяйствования. Поэтому нужно уяснить, что реалии перестройки предприятия – в скорейшем конструировании нового механизма управления производством.

В настоящее время отсутствие внутри производственной информации, которая включает в себя оценку работы и имеющиеся резервы, являются серьезным препятствием для повышения организационного и технического уровня производства, а также конкурентоспособности предприятия.

Успешное управление производственным процессом может быть достигнуто при условии получения качественной информации, которая необходима для анализа конкретной ситуации, принятия и контроля за выполнением хозяйственных решений. Отсутствие необходимой информации заставляет руководителей предприятия при принятии решений опираться на интуицию, повышать риск принятия неправильного решения. Поэтому наличие комплексной информации, имеющей оперативно – производственную и финансово-аналитическую значимость, необходимо для управления предприятия.

В настоящее время в сфере управления затратами и финансовыми результатами деятельности субъектов существует две основные проблемы. Первая – переориентировать отечественную теорию и накопленный опыт на решение новых задач, стоящих перед управлением субъектов в условиях рынка. Вторая – создание новых, нетрадиционных систем получения информации о затратах, применение новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а также методов анализа, контроля и принятия на этой основе управленческих решений. В этом отношении значительный интерес для предприятий представляет изучение системы бухгалтерского управленческого учета. Общеизвестно, что бухгалтерский управленческий учет является необходимым инструментом для управления организацией, позволяющим повысить качество и оперативность принимаемых управленческих решений, максимизировать ожидаемый результат и эффективно контролировать риски хозяйственной деятельности

Управленческий учет на большинстве кыргызских предприятиях не ведется или развит очень слабо. В основном это можно объяснить отсутствием единой методологической основы, методических рекомендаций по организации управленческого учета в отдельных отраслях отечественной экономики, а также периодом его становления и развития в отечественной практике. Между тем в настоящее время предприятия Кыргызской Республики, функционируя в условиях конкуренции и борьбы за выживаемость, испытывают острую необходимость в организации действенной системы управленческого учета. В этих условиях неизмеримо возрастает

роль управленческого учета, являющегося необходимым инструментом в мобилизации всех имеющихся резервов повышения эффективности деятельности предприятий.

В связи с этим проблема его внедрения в кыргызскую практику приобретает первостепенное значение, возникает необходимость проведения глубоких исследований экономической природы, сущности и содержания управленческого учета, его фундаментальных теоретических основ. На сегодняшний день многие руководители не всегда осознают роль управленческого учета в организации, недостаточно четко понимают цели и задачи его постановки.

Определение управленческого учета до настоящего времени не получило в экономической литературе более или менее четкой и однозначной трактовки. В российской экономической литературе понятие «управленческий учет» появилось после публикации работ академиков Н. Г. Чумаченко и С. С. Сатубалдина, а в кыргызской экономике понятие «управленческий учет» появилось в 1992 г.

Впоследствии наибольший вклад в разработку теории управленческого учета среди ученых СНГ внесли А. Ф. Аксененко, П. С. Безруких, М. В. Бахрушина, А. А. Володин, М. С. Ержанов, К. Ш. Дюсембаев, В. Б. Ивашкевич, М. И. Исраилов, В. Е. Ластовецкий, Ю. А. Мишин, О. Д. Каверина, Т. П. Карпова, В. Э. Керимов, Н. П. Кондраков, О. Е. Николаева, В. Ф. Палий, С. И. Полякова, С. С. Сатубалдин, Я. В. Соколов, С. А. Стуков, С. Д. Тажибаев, К. Т. Тайгашинова, С. К. Татур, В. И. Ткач, А. Д. Шеремет, Т. В. Шишкова

Управленческий учет как социально-экономическое явление постоянно развивается: расширяются его функции, увеличивается набор решаемых им задач, разнообразнее становятся применяемые им методы.

Построение системы управленческого учета в организации заключается в формировании набора формализованных процедур, обеспечивающих менеджеров всех уровней информацией, полученной как из внутренних, так и из внешних источников, для принятия своевременных и эффективных решений в рамках своей компетенции. Система управленческого учета может не соприкасаться с бухгалтерией и не оперировать финансовыми показателями. Решение о конфигурации системы управленческого учета должен принимать руководитель организации, исходя из существующих потребностей в информации для нужд управления и имеющихся ресурсов, которые могут быть использованы для построения внутренней информационной системы.

Таким образом, место управленческого учета в финансовой системе предприятия совершенно особенное, и его постановка и ведение требуют других подходов и других специалистов, чем те, которые обслуживают бухгалтерский и налоговый секторы.

Управленческий учет – это интегрированная система внутреннего управления предприятием, представляющая информацию о затратах и результатах деятельности как всего предприятия, так и его отдельных структурных подразделений, предназначенную для принятия оперативных и

стратегических управленческих решений, тогда как финансовый учет способствует образованию информации для принятия инвестиционных кредитных и других финансовых решений.

Цели управленческого учета: оказание информационной помощи управляющим в принятии оперативных управленческих решений; контроль, планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности; обеспечение базы для ценообразования, выбор наиболее эффективных путей развития предприятия.

Во второй главе **“Организационно-методические аспекты бухгалтерского управленческого учета на предприятиях Кыргызской Республики”** рассмотрены развитие теории бухгалтерского управленческого учета в условиях использования методов учета затрат и калькулирования себестоимости, содержание и эволюция развития управленческого учета в единой системе бухгалтерского учета и управленческий учет как информационная основа организации анализа и управления производством.

В кыргызской экономике применяются большое разнообразие методов учета затрат и калькулирования. Позаказный, попередельный, попроцессный, попереходный, однопредельный (простой), нормативный, позаказно-нормативный, попередельно-нормативный, метод учета и калькулирования сокращенной себестоимости (система "директ-костинг") – вот далеко не полный перечень методов. Несмотря на многообразие комбинаций методов, чаще всего применяются три: позаказный, попередельный и нормативный. Именно эти методы рекомендованы и обеспечены типовыми методическими указаниями по калькулированию себестоимости подготовленными отделом методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина Кыргызской Республики.

Определения сущности позаказного метода в отечественной и зарубежной литературе совпадают. Считается, что позаказный метод применяется в индивидуальных и мелкосерийных производствах. Объектом учета и калькулирования при этом методе является производственный заказ, открываемый на индивидуально или мелкосерийно изготавливаемые изделия, серию изделий, часть изделия, отдельную работу или услугу. Принципиальные особенности позаказного метода состоят в следующем: в индивидуализации учета затрат и расчета себестоимости, при которой все прямые затраты группируются в аналитическом учете в строгом соответствии с открытыми заказами; калькуляция полученного продукта составляется после полного завершения работ по заказу независимо от длительности его изготовления. Калькуляционный период совпадает со временем производства, следовательно, позаказный метод является методом неперiodического калькулирования.

Вторым основным методом в кыргызской экономике считается попередельный, применяемый для производств, в которых исходные сырье и материалы последовательно превращаются в готовую продукцию. Производственные процессы или группы их образуют переделы, каждый из

которых завершается выпуском продукта-полуфабриката, который может быть передан на дальнейшую обработку или реализован на сторону. Объектами калькулирования при попередельном методе являются не только готовые конечные продукты, но и полуфабрикаты технологических переделов. Кроме того, иногда выделяется попроцессный метод. В зарубежной литературе позаказному методу противопоставляется попроцессный, применяемый там, где в течение продолжительного времени массовая продукция проходит обработку по нескольким стадиям, называемым переделами. Таким образом, понятие попроцессного калькулирования в зарубежной литературе близко по смыслу к калькулированию по переделам, рассматриваемому в отечественных источниках (выделение попроцессного метода, на наш взгляд, не имеет принципиального значения). Традиционно в отечественной теории считается, что признаком классификации методов калькулирования на позаказный и попередельный является объект калькулирования. Но, по нашему мнению, наиболее четко главные методологические различия двух этих методов сформулированы Ержановым М.С., который считает, что одни методы направлены на локализацию и исчисление себестоимости продукции, ограниченной рамками заказа, а другие — временного периода. В первом случае исчисление себестоимости индивидуализировано для продукта или совокупности продуктов, объединенных одним заказом. Во втором случае выявляется усредненная себестоимость продуктов, полученных из производства за данный период времени. Также, проф. Дюсембаев К.Ш. справедливо полагает, что множество методов калькулирования следует классифицировать на два подмножества: индивидуальные (непериодические) и массовые (периодические).

Как видим, в основе разделения методов калькулирования лежат два основных признака: время (период) и характер производства (массовое или индивидуальное). И хотя эти признаки на первый взгляд кажутся разноплановыми, между ними существует взаимосвязь. Именно массовый характер производства, обезличенность потока выпускаемых продуктов определяют необходимость периодического условного прерывания непрерывного процесса производства в интересах калькулирования.

Традиционно в кыргызской литературе особое внимание уделялось нормативному методу. Теоретическим проблемам и вопросам практической реализации этого метода посвящены специальные исследования. К ним можно отнести исследования видного экономиста, проф. Исраилов М.И. В настоящее время очень часто обсуждается вопрос, является ли нормативный, методом учета затрат, методом калькулирования или его следует рассматривать как метод учета и калькулирования. Ряд авторов именно методы учета затрат подразделяют на нормативные и ненормативные. Нормативный метод учета предполагает учет затрат на изготовление продукции с подразделением на расход по нормам, на расход с связи с изменением норм и отклонением от норм. Альтернативой нормативному методу служат ненормативные, часто называемые методами учета фак-

тических (прошлых, исторических) затрат. Нормативный же метод называют методом учета будущих затрат. Мы считаем, что названия эти не соответствуют сути методов. И нормативный, и ненормативный направлены на выявление и отражение в конечном итоге фактических затрат, но первый через отклонения от норм, а второй – путем непосредственного учета фактических затрат. Кроме того, нам представляется некорректным отнесение к ненормативным методам позаказного и попередельного. Применение нормативного метода не исключает учета затрат по различным объектам. Суть нормативного метода состоит не в самом факте выявления отклонений, а в оперативности их выделения, в применении системы управления по отклонениям. Формирование учетной информации о затратах на производство и калькулирование себестоимости продукции играют значительную роль в процессе принятия управленческих решений, поэтому необходимо создание такой учетной системы, которая обеспечивала бы получение своевременной, полезной и достаточной для управления информации. Нормативный метод более других отвечает потребностям нормативной системы управления затратами, которая представляет собой совокупность процедур по нормированию, планированию, составлению внутренней отчетности, калькулированию себестоимости, контролю и анализу на основе норм затрат.

Основное преимущество нормативного метода организации учета заключается в высокой оперативности, которая обеспечивается тем, что большая часть отклонений от норм учитывается в момент их возникновения. Это позволяет своевременно предупреждать нерациональное расходование ресурсов в процессе производства. Все вышеизложенное относится к нормативному методу как методу учета затрат. Однако чаще в литературе нормативный метод рассматривается как метод учета затрат и калькулирования себестоимости (или, помимо нормативного метода учета затрат, рассматривается нормативный метод калькулирования). Нормативный метод калькулирования имеет самостоятельное значение, но он не может противопоставляться позаказному или попередельному методам, так как в основе классификации лежат разные признаки. При нормативном методе учета все затраты должны подразделяться на затраты по нормам, изменениям норм и отклонениям от норм. Кроме того, составляются нормативные калькуляции; на детали и узлы их рекомендуется составлять по прямым статьям затрат, а нормативные калькуляции на изделие – с учетом всех затрат, в том числе общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Фактическая себестоимость продукции исчисляется путем прибавления к нормативной себестоимости или вычитания из нее выявленных в отчетном периоде отклонений от нормативных затрат или путем применения индексов, представляющих процентное отношение изменений норм и отклонений от норм к затратам по нормативам. Отклонения от норм и изменения норм списываются полностью на выпущенную продукцию или распределяются между себестоимостью выпущенной продукции и незавершенным производством пропорционально их нормативным стоимостям.

Нормативный метод выполняет две взаимосвязанные функции: функцию контроля за затратами в ходе производства и функцию сводного учета и калькулирования себестоимости продукции. По нашему мнению, важнейшая функция нормативного метода – оперативный контроль за затратами в процессе производства; учет нормативных затрат не исключает учета фактических затрат, его применение может рассматриваться как дополнение последнего. Данные учета являются источником анализа текущей деятельности и достигнутых в прошлом результатов. В ходе анализа выявляются отклонения от установленных стандартов хода производства, причины отклонений по местам их возникновения, определяются факторы, повлиявшие на результаты деятельности. Традиционный учет ориентировался в основном на техническую сторону и методику отражения затрат на производство, методику исчисления себестоимости продукции; современный учет подразумевает не только собственно учет, но и обработку и анализ учетных данных с целью обоснования и принятия решений, направленных на повышение эффективности хозяйствования. Анализ отклонений в затратах на производство, в выпуске продукции позволяет своевременно принимать необходимые решения и осуществлять регулирующие действия, направленные на приближение фактического результата к нормативному (плановому). Вот почему имеет смысл говорить не просто о нормативном методе, а о системе нормирования, планирования, учета, анализа и регулирования. Применяемые на практике методы учета затрат на производство зависят от характера производства, его организации и технологии изготовления продукции, т.е. в каждом конкретном случае может применяться какой-то один метод учета затрат. Внедрение же нормативного метода не зависит от вида продукции, ее сложности, типа и характера технологического процесса и организации производства. В свою очередь, нормативный метод учета затрат не влияет на организацию технологии и всего производственного процесса. Именно благодаря этим факторам нормативный метод организации учета может применяться на всех предприятиях различных отраслей промышленности и народного хозяйства.

Ознакомление с практикой хозяйствования многих предприятий свидетельствует о том, что главной причиной сложившегося положения явилось несоответствие структуры, методов и форм управления производством к новым условиям хозяйствования, когда требовалось от руководителей принятие самостоятельности решений по обеспечению эффективности производства и реализации его продукции на рынке. В этой связи, проводимая экономическая реформа правительства Кыргызской Республики, пришедших во власть после апрельских кровавых событий в Кыргызской Республике, выработают основу не только стратегического преобразования экономики в целом, но и ее слагаемых, в том числе управления производством в новых условиях. Эта проблема неразрывно связана с организационным механизмом управления производством. Ибо под управлением понимается направленное воздействие администрации на хозяйственные процессы в целях увеличения прибыли за счет повышения

эффективности производства, улучшения качества продукции и обеспечение на этой основе экономического и социального развития коллектива. Собственно управление сводится к постановке конкретных задач, принятию оптимальных решений и организации контроля, оперативного регулирования и оценки полученных результатов.

Бухгалтерский учет является мозговым центром экономической информации на предприятиях и занимает львиную долю всей экономической работы, что требует специфического подхода и постоянного внимания специалистов. Именно в системе бухгалтерского учета проявляется экономический интерес государства и предприятия, производителя и покупателя, работодателя и работополучателя, экспортеров и импортеров, цели и последствия и производственного процесса и многих других. В этой связи, бухгалтерский учет можно считать стратегической задачей экономической политики страны.

Справедливости ради следует отметить, что в настоящее время отсутствует комплексная программа по созданию условий для нормального функционирования рыночных отношений в экономике Кыргызстана в связи, с чем политика по реформированию экономики несет в себе скачкообразный, а иногда и хаотичный характер. Из-за отсутствия системности и целенаправленности экономической политики приходится искать пути для идентификации экономики страны с экономикой различных стран с развитыми рыночными отношениями.

Перевод экономики на рыночные отношения требует критического анализа и переоценки экономической работы, в том числе организации и методов бухгалтерского учета на предприятиях.

Эффективное управление производством является одним из важных и главных факторов функционирования предприятия в новых условиях хозяйствования. Поэтому нужно уяснить, что реалии перестройки предприятия – в скорейшем конструировании нового механизма управления производством.

Успешное управление производственным процессом может быть достигнуто при условии получения качественной информации, которая необходима для анализа конкретной ситуации, принятия и контроля за выполнением хозяйственных решений. Отсутствие необходимой информации заставляет руководителей предприятия при принятии решений опираться на интуицию, повышать риск принятия неправильного решения. Поэтому наличие комплексной информации, имеющей оперативно – производственную и финансово-аналитическую значимость, необходимо для управления предприятия.

В третьей главе **“Организационно-методические подходы к формированию системы управленческого учета сахарной продукции в новых условиях хозяйствования”** освящены оценка состояния учетной системы и выявление приоритетных направлений функционирования бухгалтерского управленческого учета на предприятиях сахарной отрасли, особенности технологии и организации производства в сахарной отрасли и их

влияние на учет затрат и калькулирование себестоимости продукции и анализ практики учета затрат на предприятиях сахарной промышленности и создание методических основ системного нормативного учета

В системе бухгалтерского управленческого учета, как известно, важнейшим участком является учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции. Его значение особенно повышается в условиях формирования и развития рыночных отношений. В связи с этим ученые-экономисты систематически исследуют прогрессивные методы организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, путей их быстрее внедрения в практику работы.

Обобщение имеющихся в экономической литературе исследований и практики организации методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в сахарной отрасли свидетельствуют о том, что наиболее прогрессивным является нормативный метод организации учета, который может быть применен в любых отраслях народного хозяйства вне зависимости от организации производства и технологии изготовления продукции.

Важнейшей его особенностью является то, что он позволяет наиболее эффективно использовать данные учета для оперативного управления производством и формированием затрат на производство, осуществлением контроля за соблюдением технологической дисциплины, внедрением новой техники и передовой технологии, прогрессивных норм расхода материальных трудовых и других ресурсов.

Объективной предпосылкой внедрения в практику предприятий сахарной отрасли нормативного метода учета является разработка и внедрение прогрессивных норм, нормативов и нормативных показателей, т.е. совершенствования нормативного хозяйства – основы нормативного учета.

Основными принципами нормативного метода организации учета и калькулирования фактической себестоимости продукции в сахарной отрасли являются:

- 1) создание системы действующих прогрессивных норм и нормативов и на ее основе формирование нормативных калькуляций;
- 2) текущий повседневный контроль за затратами на производство путем сопоставления фактического их уровня с действующей системой норм и нормативов;
- 3) своевременное выявление и учет отклонений от действующих норм и нормативов с помощью сигнальной документации и расчетным методом за минимально короткие периоды времени;
- 4) организация учета отклонений от норм и нормативов по причинам, виновникам и инициаторам, центрам затрат и местам возникновения, технико-экономическим интенсивным и экстенсивным факторам;
- 5) своевременное выявление, учет и отражение в калькуляциях себестоимости изменений норм затрат в целях осуществления контроля за выполнением плана внедрения новой техники, технологии, совершенствованием организации производства, труда и управления, расчета

экономической эффективности проведенных организационных и научно-технических мероприятий и уровня интенсификации производства;

б) исчисление фактической себестоимости конкретных видов продукции с использованием нормативных калькуляций и данных учета отклонений от норм и изменений норм;

7) обобщение и оперативный анализ данных об отклонениях от норм.

Как показали проведенные исследования, внедрение нормативного учета в сахарной отрасли во многом зависит от состояния и организации нормативного хозяйства предприятия, представляющего собой комплекс научно обоснованных прогрессивных материальных, трудовых и финансовых норм и нормативов, включая методики их расчета, обновления и использования на всех уровнях бюджетирования. Вместе с тем, необходимо определить ответственность на предприятиях за качество исходных (применяемых) норм и нормативов.

Нормативное хозяйство предприятия включает следующие элементы:

- операционные и сводные нормы расхода сырья, материалов, покупных полуфабрикатов;

- пооперационные и сводные нормы времени и расценки, связанные с изготовлением продукции;

- сметные нормативные ставки расходов по обслуживанию производства и управления;

- нормативные калькуляции;

- учет изменений норм;

- внутренняя отчетность о движении норм и нормативов и состоянии нормативного хозяйства.

В сахарной отрасли практикуется следующий порядок определения норм и нормативов расходования материальных ресурсов.

Выход сахара-песка в процентах к массе перерабатываемой свеклы определяют исходя из сахаристости свеклы при приемке за вычетом нормативных потерь сахара при ее хранении, общих потерь в производстве и содержания сахара в мелассе.

При составлении годовых бюджетов объем производства сахара-песка из свеклы определяют исходя из нормативного выхода сахара, который определяют на основе сахаристости сахарной свеклы, внедрения новой агротехники, сокращения потерь сахара в производстве, снижения содержания его в мелассе. Такой порядок определения сахаристости свеклы обусловлен тем, что годовые бюджеты составляются заранее, когда еще не известна фактическая ее сахаристость.

Для того, чтобы определить выход сахара за календарный год, необходимо количество свеклы, перерабатываемой в каждом полугодии, умножить на процент выхода сахара в этих полугодиях и полученный результат разделить на сто. Сумма произведений умножается на сто и делится на общее количество предусмотренной к переработке свеклы. Частное от деления и будет средним за календарный год процентом выхода сахара.

Расход свеклы на 1 т сахара-песка определяют расчетным путем. Сто десят на выход сахара в процентах к массе перерабатываемой свеклы. Потери массы свеклы при приемке, хранения и транспортировке рассчитываются на основе предельно допустимых норм потерь в соответствии с инструкцией по при приемке, хранению и учету сахарной свеклы.

Для того, чтобы организовать труд на производстве, необходимо определить количество труда определенной квалификации, необходимой для выполнения каждого вида работ, т.е. на каждый вид работы нужно установить норму труда. Нормы труда выражаются в затратах рабочего времени на единицу времени, в нормах обслуживания и нормативной численности работающих. Нормой обслуживания называется регламентированное количество оборудования, установок, аппаратов, площадей и т.п., которое в течение смены должны обслуживать один рабочий или группа рабочих.

Норматив численности устанавливает количество рабочих, необходимое для обслуживания группы оборудования или группы рабочих мест при определенном уровне техники, технологии и организации производства.

Учет изменений норм имеет важное значение для организации контроля за внедрением новой техники, повышением эффективности производства и улучшением качества работы. При этом в учете необходимо отражать нарастающим итогом влияние отдельных организационно-технических мероприятий на снижение материалоемкости и трудоемкости продукции, ее себестоимости, указывать подразделения, которые осуществили изменения норм и степень их участия в достигнутых результатах.

Основное требование к учету изменений норм состоит в постоянном обеспечении тождественности норм, используемых в первичных документах, лимитирующих отпуск материальных ценностей в производство, начисление заработной платы и норм, применяемых при составлении нормативных калькуляций.

В сахарной отрасли нормы расхода сырья, материалов и затрат труда принято устанавливать на длительный срок – квартал, полугодие. Такой порядок установления норм мотивируется тем, что основные мероприятия по внедрению новой техники и технологии, которые могут значительно влиять на изменение текущих норм, осуществляются, как правило, в ремонтный период сахарных заводов. В сезон переработки свеклы проводятся лишь незначительные организационно-технические мероприятия.

Однако анализ работы предприятий Кыргызской Республики показывает, что практика установления норм на длительное время не отвечает современным требованиям. Дело в том, что именно в сезон производства на сахарных заводах внедряются элементы научной организации производства и труда, которые должны способствовать повышению прогрессивности норм. В сахарной отрасли Кыргызской Республики на изменение норм могут влиять климатические и погодные

условия. Поэтому целесообразно устанавливать нормы расхода сырья, материалов и затрат труда на более короткие сроки, т.е. на каждый месяц, квартал. Это окажет свое положительное влияние на организации учета изменения норм.

Организация учета затрат и калькулирования себестоимости производства любого вида продукции зависят от особенностей технологии и организации производственного процесса.

Технология и организация производства в сахарной отрасли имеют свои особенности, которые вытекают из того, что сахарные заводы функционируют во взаимосвязи с другими хозяйствами и организациями, в рамках кооперирования и комбинирования свеклосахарного производства и межотраслевых связей. Необходимость этого вызвана тем обстоятельством, что к настоящему времени в Чуйской долине, которая является единственным регионом свеклосеяния страны сложились локальные аграрно-промышленные субъекты. В состав этих комплексов входят:

- сельскохозяйственные объекты (свеклосеющие и свеклосеменоводческие крестьянские хозяйства и др.);
- обслуживание хозяйства (специализированные, транспортные и сбытовые организации);
- промышленные предприятия по переработке сельскохозяйственного сырья (сахарные и спиртовые заводы).

Производство фабричной сахарной свеклы и промышленная ее переработка – взаимосвязанные звенья единого процесса создания конечной продукции – сахара. Поэтому сахарные заводы являются составной частью локального комплекса, завершающим звеном в цепи сельскохозяйственного производства, заготовки и промышленной переработки сельскохозяйственного сырья – сахарной свеклы.

Отличительной особенностью сахарной отрасли является высокая материалоемкость продукции, удельный вес сырья и основных материалов составляет до 85% в структуре всех затрат. Поэтому основной целью управления на сахарных заводах является: своевременная заготовка, правильное хранение и эффективная промышленная переработка сырья без существенного снижения его качества и максимальное получение сахара из массы заготовленного сырья. Особое место при этом занимает выполнение операций по учету заготовки, хранения и переработки сахарной свеклы.

Исходя из особенностей технологии и организации свеклосахарного производства на сахарном заводе учет и калькулирование заготовленной сахарной свеклы организуется отдельно от учета затрат и калькулирования себестоимости сахара-песка.

Поступление сахарной свеклы от свеклосдатчиков на свеклоприемные пункты или непосредственно на сахарные заводы оформляется накладной типовой формы № 3 СВ-1.

Свекла принимается по чистому весу и содержанию в ней сахара. Перед взвешиванием приемщик завода определяет качество свеклы. Если сахарная свекла однородная и степень загрязненности не превышает 10%, а

степень порчи 5%, приемщик ставит в левом верхнем углу накладной штамп «Кондиционная», в правом верхнем углу отмечает место укладки свеклы, номер кагата, бурачной и подписывает документ.

Если сахарная свекла оказывается некондиционной, то направляется на сортировочную площадку, на которой свеклосдатчик обязан своими силами рассортировать и сдать отдельно кондиционную и некондиционную свеклу.

После проверки представитель сдатчика предъявляет книжку - накладные весовщику, который проверяет правильность реквизитов сдатчика и проставляет в накладной номер весовой будки, вес свеклы брутто, подписывает ее и возвращает сдатчику. При разгрузке свеклы кагатчик в накладной отмечает способ разгрузки, время прибытия и убытия автомашины, записывает номер кагата или бурачной и подписывает ее. После выгрузки свеклы весовщик тары производит взвешивание автомашины и в накладной указывает ее вес. Он же записывает вес нетто свеклы и расписывается. Заполненные накладные весовщик тары отрывает из книжки и направляет первый экземпляр сдатчику, второй – в бухгалтерию свеклоприемного пункта.

По данным накладных составляется ведомость поступления свеклы по каждому свеклосдатчику в отдельности, а в конце дня оформляется приемная квитанция по установленной норме. Скидки с веса свеклы на загрязненность в приемных квитанциях проставляются на основании данных специальных актов, составляемых сырьевой лабораторией завода по данным проб, взятых при поступлении свеклы. Акты проб подписываются лаборантом, кагатчиком и представителем свеклосдатчика.

На свеклоприемных пунктах принятую свеклу учитывают по кагатам в специальной ведомости.

Отправка сахарной свеклы из кагатов в бурачную завода или для погрузки и отправки другим сахарным заводам учитывается в ведомости по форме № 3 СВ-5, которая открывается на каждый кагат. Ежедневно по ведомости учета отправки свеклы и кагата подсчитываются итоги веса нетто свеклы в кагатах и бурачной по форме № 3 СВ-6. Учет содержащегося в свекле сахара ведется в ведомости по форме № 3 СВ-9.

По окончании вывозки свеклы из кагата составляют акт о результатах хранения свеклы. Если между количеством свеклы, уложенной в кагатах, и количеством свеклы, вывезенной из кагата, имеются расхождения, заведующий свеклопунктом представляет письменное объяснение, по которому дается заключение начальника сырьевого отдела. В зависимости от характера расхождения руководство сахарного завода принимает соответствующее решение. Приемка сахарной свеклы, поступающей по железной дороге, осуществляется комиссией, образованной по приказу директора сахарного завода и оформляется актом по форме №3 СВ-8.

Контроль за качеством свеклы организуется аппаратом сырьевых лабораторий и осуществляется с момента ее поступления на свеклоприемные пункты. В этих целях на каждом приемном пункте ведется журнал сырьевой лабораторий по учету качества свеклы. Для контроля

качества и количества свеклы при хранении ведутся специальные паспорта для каждого кагата. Паспорт выписывается в начале закладки кагата, в процессе хранения в нем отражаются все количественные и качественные изменения, включая и результаты хранения свеклы.

Качество свеклы, определяемое в процессе хранения, регистрируется в журнале химико-фитопатологического контроля свеклы в кагатах. Общие результаты хранения свеклы выявляются в «Сводной ведомости учета результатов хранения свеклы», которая составляется работниками сырьевой лаборатории с участием кагатчиков. Здесь выявляются недостатки свеклы и потери в ней сахара сверх допустимых норм по окончании забора свеклы из кагатов.

Учет затрат на заготовку сахарной свеклы осуществляется на счете №1627 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», где отдельно отражаются покупная стоимость свеклы, расхода по ее заготовке, приемке, хранению и общезаготовительные расходы.

В покупную стоимость свеклы входят: закупочная цена, надбавки, доплаты, премии и компенсации. К покупной стоимости относятся также доплаты или скидки за повышение или понижение сахаристости свеклы по сравнению с базисной, если она принимается заводом с учетом содержания сахара в ней.

К расходам по заготовке свеклы могут быть включены стоимость перевозки свеклы с полей свеклосдатчиков на приемные пункты, если это предусмотрено договором: расходы по выгрузке свеклы, доставленной с полей на пункты приемки; затраты на транспортировку сахара, жома, патоки и свеклосемян для отпуска дальним посевицам, включая погрузочно-разгрузочные работы.

К операционным расходам (расходам по приемке и хранению свеклы) относятся: заработная плата с отчислениями на социальное страхование работников заготовительного аппарата, не относящихся к административно-управленческому персоналу; премии работникам отдела заготовки; затраты на подготовку кагатных полей, известкование и кагатирование; сумма износа и затрат на восстановление камышевых, соломенных и других видов матов, используемых для укрытия свеклы; затраты, связанные с замораживанием и вентиляцией свеклы в кагатах; расходы на содержание сырьевых лабораторий; прочие операционные расходы.

Общезаготовительные расходы подразделяются на две группы:

- 1) административно-управленческие;
- 2) прочие общезаготовительные.

В административно-управленческие расходы входят: заработная плата с отчислениями на социальное страхование административно-управленческого персонала; расходы на служебные командировки и перемещения работников отдела заготовки сырья завода, свеклобазы и заведующего свеклоприемными пунктами; прочие расходы. Во вторую группу расходов включаются: расходы на текущий ремонт основных средств отдела заготовки; амортизация основных средств; расходы по организации

сырьевой базы (ремонт дороги и др.); прочие общезаготовительные расходы на отопление зданий, заключение договоров на закупку свеклы. Кроме того, в эту группу включают непроизводительные расходы общезаготовительного характера.

Покупная стоимость заготовительной сахарной свеклы отражается на дебете счета №1627 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Расходы по заготовке свеклы, операционные и общезаготовительные расходы в течение месяца, в разрезе соответствующих статей учитываются на счете №1628 «Транспортно-заготовительные расходы», а по истечении месяца эти расхода относят на счет №1630 для включения в себестоимость заготовления сахарной свеклы.

Калькулирование себестоимости свеклы осуществляется ежемесячно. Форма отчетной калькуляции включает три раздела: выполнение плана заготовок сахарной свеклы – франко-заготовительный пункт, т.е. калькуляция сахарной свеклы; состав расходов по приемке и хранению свеклы (операционные расходы) и накладные расходы.

Заготовленная сахарная свекла учитывается на счете № 1620 «Сырье и материалы» по франко-заготовительной стоимости. На количество вымытой и взвешенной свеклы, переданной на производство, оформляется акт формы №3 СВ-10а и списывается со счета № 1620 «Сырье и материалы» на счет № 1630 «Незавершенное производство».

Переданная в переработку сахарная свекла оценивается по средневзвешенной цене, т.е. с учетом стоимости свеклы, полученной извне и переданной другим заводам. На производство также списываются потери свеклы при хранении и транспортировке в пределах норм.

Отчетные калькуляции на сахар-песок составляются за месяц, квартал, первое полугодие, второе полугодие и за год. Форма калькуляционного листа содержит три раздела:

- А. Техничко-производственные показатели;
- Б. Калькуляция себестоимости сахара-песка;
- В. Определение затрат на сырье (стоимость свеклы франко-завод).

В разделе «А» приводятся следующие основные плановые и фактические показатели: количество переработанной свеклы, потери свеклы в процентах к весу принятой для переработки свеклы, потери сахара в производстве в процентах к весу переработанной свеклы, содержание сахара в мелассе, выход сахара в процентах к весу переработанной свеклы, количество полученного сахара, затраты труда на 100 т переработанной свеклы, расход топлива на сокодобывание, расход известкового камня в справочно-сахаристость свеклы по приемке. Содержание раздела «Б» – отражает калькуляцию себестоимости сахара-песка из свеклы.

Данные для составления калькуляции накапливаются в соответствующих учетных регистрах, которые затем вносятся в форму калькуляционного листа. Цена на единицу затрат определяется делением общей стоимости на количество сырья, топлива, материалов в т.д. Затраты на 1 т сахара-песка исчисляются также делением затрат по каждой статье на

количество тонн выработанного сахара-песка, указанного по строке «Полная себестоимость», в граф.3. В разделе «В» отражается стоимость свеклы франко-заготовительный пункт, расходы по хранению свеклы в первом полугодии, расходы по доставке свеклы от заготовительных пунктов и других заводов, затраты на свеклу, отнесенные на незавершенное производство и полуфабрикаты.

Таким образом, особенности свеклосахарного производства определяют специфику бухгалтерского учета, которая отражается на основных участках учета: производства и калькулирования себестоимости продукции, заготовки сахарной свеклы и ее хранения, «отгрузки и реализации готовой продукции и отказов производства.

На сахарных заводах применяется попередельный метод учета затрат на производство, который фактически является однопредельным, где без особых ограничений все затраты относятся на единичный конечный продукт – сахар-песок. Специфика сахарного производства позволяет обеспечить нормирование затрат на материалы, заработную плату, обслуживание производства и управление, а также нормирование выхода сахарной продукции. Это облегчает внедрение нормативного метода учета на предприятиях сахарной отрасли.

На предприятиях сахарной отрасли большой удельный вес в себестоимости сахара занимают прямые материальные затраты (91,8% в общей сумме затрат - см.табл.№1).

Таблица №1

Структура затрат на производство сахарной продукции за 2009г. (в действующих ценах; в процентах к итогу всех затрат на производство)

	Всего затрат	В том числе						
		Сырье и основные материалы	Вспомогат. материалы	топливо	энергия	амортизация	Зарплата и отчисления на соц. страх-е	Пр. затраты не распределенные по элементам
Перерабатывающая отрасль	100	66,0	3,4	2,3	1,3	5,3	12,3	9,4
в том числе: сахарная отрасль	100	91,7	1,1	1,6	0,2	2,3	2,7	0,4

Материальные и трудовые затраты составляют 95,5% (91,7 + 1,1 + 2,3), а затраты, поддающиеся научному нормированию 99,6% в общей сумме затрат на производство сахарной продукции (100,0 - 0,4). Основными ресурсосберегающими направлениями в сахарной отрасли являются снижение потерь сырья при хранении и транспортировке и увеличение выработки продукции из единицы сырья. Рациональному и экономному использованию материалов в производстве в значительное мере способствует хорошо налаженный учет и действенный контроль.

На предприятиях сахарной отрасли Кыргызстана (Кантском, Кара-Балтинском, Ак-Суйском заводах) применяется оперативно-бухгалтерский метод учета сырья и материалов. Системный учет движения материалов осуществляется по плановой себестоимости. Отдельно учитываются отклонения между фактической и плановой себестоимостью.

Рыночные цены применяются при акцепте счетов на материалы для нужд строительства и капитального ремонта. В этих случаях накладные расходы на материалы в счетах показываются в плановой оценке отдельной строкой.

Разница между фактической и плановой себестоимостью учитывается по однородным группам материалов и относится на те счета, на которых отражен расход материалов пропорционально их плановой себестоимости.

Учет материалов в складском хозяйстве осуществляется в соответствии с учетной политикой сахарного предприятия.

Порядок оформления отпуска материалов со складов предприятия зависит от типа производства и характера материалов. На сахарных заводах Кыргызстана отпуск материалов со складов производится, в основном, по лимитно-заборным картам и требованиям.

Наиболее распространенным видом документов являются заборные карты. Это связано с тем, что сахарная свекла, топливо, известковый камень, т.е. все основные виды материалов, подаются на производство по мере потребности, и в большей части, без установления лимитов (нормативов).

Отпуск вспомогательных материалов (диффузионных ножей, напильников, фрез, кальцинированной соды, соляной кислоты и др.) производится по лимитно-заборным картам, а материалы, которые потребляются в производстве сравнительно редко – по разовым требованиям.

При оформлении документов на отпуск материалов в производство важно разграничить плановый и внеплановый их отпуск, что позволяет своевременно выявлять отклонения от норм, устанавливая причины исполнителей и принимать действенные меры к их устранению. Однако на сахарных заводах Кыргызстана такой порядок оформления документов применяется только к отдельным видам вспомогательных материалов. По основным видам материалов отклонения от норм расхода и их причины выявляются посредством составления суточных, декадных и месячных расчетов на основе учета расхода этих материалов по данным заборных карт.

Правильная организация учета отпуска материалов в производство имеет большое значение как предварительный контроль, но она не обеспечивает действенного контроля за фактическим расходом материалов непосредственно в производстве. Реальным условием эффективного использования материалов является научно обоснованное нормирование их расхода и системный учет отклонений фактического расхода материалов от установленных норм. Для выявления отрицательных и положительных отклонений следует применять метод сигнального документирования, а где невозможно его применение – инвентарный.

Отклонения, возникшие вследствие замены одного вида материала другим, а также отклонения, связанные со сверхнормативным расходом материалов, выявляются методом сигнального документирования.

Инвентарный метод применяется в тех случаях, когда отклонения не могут быть определены методом прямого счета. Этот метод требует обязательной сплошной инвентаризации остатков материалов в конце отчетного периода на рабочих местах.

На сахарных заводах Кыргызстана инвентарный метод выявления отклонений по расходу материалов является почти основным. Он применяется для выявления отклонений по расходу всех основных и даже большинства вспомогательных материалов. Особенности свеклосахарного производства указывают влияние на применение этого метода. Рассмотрим некоторые из них.

Расход сырья – свеклы на 1 т сахара находится в прямой зависимости от ее дегестии (сахаристости). Поэтому и норму расхода свеклы устанавливают исходя из фактической ее сахаристости. На основе этих норм и данных о количестве выработанного сахара исчисляют расход свеклы по норме. Фактический расход определяют по данным взвешивания свеклы на автоматических весах при поступлении ее на переработку. Показания весов за смену и в целом за сутки отражают в журнале сырьевой лаборатории по контролю за соблюдением технологического процесса производства. Составляя фактические данные о расходе свеклы с затратами по норме, определяют негативные и позитивные отклонения от норм, в разрезе исполнителей и центров ответственности.

Выход сахарной продукции зависит от размера потерь сахара в производстве и содержания его в мелассе. Таким образом, на отклонения фактического расхода свеклы от установленной нормы оказывает влияние не выход сахара, а факторы, влияющие на изменение его выхода. Этими факторами являются сверхнормативные потери сахара в производстве и содержание его в мелассе.

Расчет отклонений расхода сырья от норм составляется на основании данных журнала сырьевой лаборатории по контролю за технологическим процессом, отчета о ходе свеклосахарного производства (за декаду по форме № 54-ТП, за месяц – по норме № 45-ТП) и норм потерь сахара в производстве, норм содержания его в мелассе, предусмотренных в техпромфинплане. Расчет отклонений расхода сырья от норм составляется отделом главного технолога.

Указанные в расчете положительные и отрицательные отклонения от норм заносят в специальные карточки, затем по окончании месяца итоговые данные карточек – переносят в сводную ведомость отклонений от норм.

Учет фактических затрат сырья на производство сахарной продукции ведется в ведомости № 12. Учет затрат цехов осуществляется на основании акта о количестве переработанной свеклы (форма №3св-10а) и расчета отклонений от норм.

Необходимо подчеркнуть, что на сахарных заводах Кыргызстана учет затрат на производство сахара-песка ведется, в основном, в целом по предприятию, без выделения затрат по бригадам, участкам и цехам. Для этого в больших случаях используют журнал -ордер № 10. Однако его форма не предусматривает учета затрат по нормам, изменениям норм и отклонениям от норм, поэтому более эффективно такой учет вести в ведомости № 12, дополнив ее специальными; графами для учета затрат по текущим нормам, изменениям норм и отклонениям от норм.

Одним из важнейших условий успешной работы предприятия является правильная организация учета выработки продукции и заработной платы.

Принципиальные вопросы организации учета выработки продукции и заработной платы регламентированы МСФО.

Основными формами оплаты труда, применяемыми на предприятиях сахарной отрасли, являются сдельно-премиальная и повременно-премиальная. В зависимости от характера производства, системы организации и оплаты труда на предприятиях, в цехах применяются различные методы учета и форм, первичных документов.

Наиболее распространенными формами первичных документов, используемых на сахарных заводах для учета выработки и заработной платы являются бригадные и реже индивидуальные наряды на сдельную работу.

В зависимости от продолжительности выполняемых работ наряды на сдельную работу выписываются на один день и более продолжительный период времени. На заводах, где на участках основного производства применяется повременная оплата труда, получили широкое распространение накопительные наряды (наряды-ведомости). Такой документ выписывается на месяц по каждой смене отдельно на каждую бригаду, группу или отдельных рабочих, для которых установлены одинаковые виды и сложность работ, нормы выработки и расценки. Наряд-ведомости составляются и выдаются до начала работ, предварительно расцененных нормировщиком. После приемки от рабочих выполненных работ руководителем работ и бригадиром наряды утверждаются главным инженером завода.

Учет заработной платы наиболее эффективно может быть организован в условиях нормативного метода, который позволяет выявлять в процессе производства отклонения фактических затрат от норм, устанавливать причины и виновников отклонений по бригадам и участкам и предупреждать возникновение непроизводительных расходов.

Нормативный метод позволяет организовать учет производственной заработной платы с подразделением на заработную плату по нормам, изменениям норм и отклонениям от норм по видам продуктов. Под заработной платой по нормам понимается оплата за работы, предусмотренные установленной организацией производства, технологией изготовления продукции в утвержденных действующими нормами.

Отклонения от норм по заработной плате представляет собой оплату за дополнительные работы, ее предусмотренные технологическим процессом производства и различные доплаты к основным сдельным расценкам,

вызываемые отдельными нарушениями и отступлениями от технологического регламента и нормальных условий работы.

Завершающим этапом учетного процесса является сводный учет производственных затрат. На основе данных сводного учета затрат исчисляется фактическая себестоимость продукции и отдельных продуктов.

На сахарных заводах сводный учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции осуществляется по видам продукции и в разрезе калькуляционных статей расходов по заводу в целом. Все затраты в учете следует подразделять на затраты по нормам, изменениям норм и отклонениям от норм. Учет отклонений от норм следует организовать в разрезе калькуляционных статей и видов расходов, таким образом, чтобы можно было выявить причины и исполнителей, от которых они зависели, место возникновения отклонений, ответственную службу и их влияние на себестоимость продукции.

Особенностью сводного учета затрат на производство, характерной для сахарных заводов является то, что в сахарной отрасли не производится пересчет незавершенного производства на начало месяца и по текущим нормам и по изменениям норм. Это обуславливается небольшим удельным весом стоимости незавершенного производства в общей себестоимости продукции, а также тем, что незавершенное производство оценивается исходя из плановой себестоимости продукции в установленном размере. Вместе с тем, не составляет трудности оценивать незавершенное производство по действующим нормам.

Для ведения сводного учета затрат на производство целесообразно применять специально разработанные учетные регистры – Сводная ведомость. Форма ведомости построена с учетом особенностей выявления отклонения от норм, учета и оценки незавершенного производства на предприятиях сахарной промышленности.

При составлении сводной ведомости учета затрат на производство в разделе «Незавершенное производство на начало месяца» заполняются входящие остатки незавершенного производства по данным ведомостей за предыдущий месяц.

Раздел «Затраты за отчетный месяц» (графи «по текущим нормам» и «по отклонениям от норм») заполняются на основании данных отчетов: о расходе сырья, материалов и топлива в производстве; о расходах на содержание и эксплуатацию оборудования; накладных расходов (отражаемых при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 10 и при аналитическом учете затрат - в ведомости №12), а при автоматизации учета с помощью 1-С.Предприятие в соответствующих машинограммах и нормативных калькуляциях.

Разница между отклонениями от норм, выявленными в оперативном порядке, и отклонениями, отраженными в сводной ведомости учета затрат на производство, будет представлять собой неучтенные отклонения.

Данные раздела «Фактическая себестоимость товарного выпуска продукции» исчисляется таким образом:

- данные графы «по текущим нормам» - на основе нормативной калькуляции себестоимости сахар-песок в расчете на весь выпуск;

- данные графы «по отклонениям от норм» - посредством вычитания из сумм остатка незавершенного производства и затрат за четный месяц выпуска по текущим нормам и стоимости остатка незавершенного производства на конец месяца.

Раздел «Незавершенное производство на конец месяца» определяется на основе данных инвентаризации остатков незавершенного производства. Во всех разделах сводной ведомости учета затрат на производство данные приводятся в разрезе калькуляционных статей расходов. При этом по статьям затрат сырья, топлива, материалов, труда расходы учитываются как в количественном, так и стоимостном измерении.

Проверка данных сводной ведомости осуществляется балансовым методом. На основе данных сводного учета производственных затрат составляются калькуляции фактической себестоимости продукции и отдельных продуктов.

В четвертой главе **“Методология и организация системы бухгалтерского управленческого учета и анализа себестоимости продукции хозяйствующих субъектов в условиях современных рыночных отношений”** рассматриваются классификация и методология формирования затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в бухгалтерском управленческом учете, организация учета затрат по центрам ответственности и методология развития бухгалтерского управленческого учета с целью создания и функционирования системы учетно-аналитической информации.

Решение задачи совершенствования методов управления предприятиями сахарной отрасли в целях повышения экономической эффективности их функционирования не представляется возможным без развития информационной базы управления, основой которой должен стать управленческий учет. В диссертации предложено рассматривать управленческий учет как систему сбора, интерпретации и представления соответствующей информации, используемой для бюджетирования, принятия стратегических управленческих решений, контроля и регулирования деятельности организации по таким объектам, как ресурсы; процессы финансово-хозяйственной деятельности; расходы; доходы и финансовые результаты.

Исследования показывают, что именно система бухгалтерского управленческого учета способна генерировать данные, отвечающие требованиям и информационным запросам предприятий. Принимая во внимание организационно-правовые и экономические особенности функционирования субъектов сахарной отрасли, выявленные в диссертации, систему управленческого учета следует строить, учитывая, в первую очередь, факторы неопределенности внешней среды и риски,

сопровождающие их деятельность. По моему мнению, управленческий учет призван объединить собственно учет, контроль, стратегическое планирование, бюджетирование, управление денежными потоками, управленческий анализ.

Построение системы бухгалтерского управленческого учета представляет собой определение и соблюдение организационных процедур, регламентирующих вопросы сбора, обработки и представления данных для обеспечения руководителей предприятий сахарной отрасли необходимой управленческой информацией.

Система управленческого учета будет эффективна лишь в том случае, если при ее организации будут учтены влияющие на нее факторы.

С учетом выявленных факторов, следует выделить следующие этапы построения системы управленческого учета на предприятиях сахарной отрасли:

1. Определение финансовой структуры субъектов сахарной отрасли;
2. Разработка классификаторов управленческого учета, определяющих и описывающих различные объекты учета;
3. Создание системы документооборота;
4. Формирование управленческого плана счетов;
5. Определение приемов и методов управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости предприятий сахарной отрасли;
6. Разработка политики управления денежными активами;
7. Организация планирования и бюджетирования.

Таблица № 2

Факторы, влияющие на организацию управленческого учета на предприятиях сахарной отрасли

Группа факторов	Характер факторов	Проявление факторов	Направления формирования учетной информации
Первая группа	Технологические особенности предприятий сахарной отрасли	Сортировка и прием свеклы у крестьянских хозяйств, частных и физических лиц, у хозяйствующих субъектов по приему свеклы; невозможность передачи и перепродажи свеклы третьему лицу	Организация учета предусматривает использование счетов 1620 "Материальные затраты" и соответствующих субсчетов. Невозможность применения синтетического счета 1630 "Незавершенное производство"
Вторая группа	Общеэкономические факторы	Сложная организационная структура хозяйствующего субъекта; большой размер организации; разнообразный характер производственного цикла; различные категории участников процесса производства; высокий уровень конкуренции	Учет затрат по местам их возникновения; учет затрат и калькулирование себестоимости сахара, определение рентабельности продукции сахарной отрасли; учет по сегментам деятельности; анализ прибыльности по потребителям; формирование информации о конкурентах
Третья группа	Факторы, вызванные неопределенностью внешней среды	Высокая степень финансового риска; изменение валютных курсов; инфляция; невозможность точного прогноза продаж	Планирование денежных потоков; стратегическое бизнес-планирование; организация бюджетирования

Основным принципом организации бухгалтерского управленческого учета должно стать максимальное упрощение процедур ведения счетоводства. В этой связи необходимо использования монистическую систему учета с использованием специальных счетов управленческого учета. Общеизвестно, что в финансовом учете в соответствии с принципом достоверности подлежит регистрации лишь информация о свершившихся хозяйственных операциях. В управленческом учете в соответствии с принципом уместности могут быть отражены и предполагаемые (планируемые) затраты и результаты.

Проведенное исследование показало, что главным направлением развития учетной парадигмы на современном этапе является повышение экономической обоснованности показателей отчетности, усиление контрольных и аналитических возможностей учетной информации для удовлетворения индивидуализированных потребностей пользователей. Тенденции, происходящие в современном мире, свидетельствуют об эволюционировании теорий бухгалтерского учета, направленных на поиск наиболее адекватных теоретических и практических подходов к учетному отражению фактов хозяйственной деятельности в условиях изменившейся внешней среды. Наиболее перспективны в этом отношении международные стандарты финансовой отчетности.

Произведенный в работе анализ концептуальных подходов к качественным характеристикам отчетности, основанный на МСФО, показал, что, несмотря на существующие различия в терминологии и содержании экономических категорий, приоритетности требований к отчетности, ориентированности на различные категории пользователей, общим является цель подготовки отчетности – обеспечение полезной информацией для принятия решений, тип принимаемых решений – экономические, и полезность предоставляемой информации для пользователей. Стройная и выверенная международной практикой иерархия требований позволяет признать информацию отчетности, несущей требуемую заинтересованными пользователями нагрузку, реальным фактором делового оборота для всех участников рыночных отношений.

С целью выявления последовательности изменения требований к учетной информации в диссертации установлено, что усложнение производственных отношений, развитие техники и технологии, актуализация прав и экономических интересов различных социальных групп в обществе оказали существенное влияние на этапы развития бухгалтерского учета, совершенствование его методологии и смену ориентации на интересы пользователей.

Выявлено, что необходимость ориентации учета на пользователей была обоснована еще Лукой Пачоли в 15 веке. Одним из его основных постулатов была ясность, под которой понималось, что бухгалтерский учет должен предоставлять пользователям ясную и понятную им информацию. Первоначально в качестве пользователей выступал только собственник,

который при этом и выполнял бухгалтерские функции. Со временем, многое из различных аспектов этого постулата претерпело существенную эволюцию в связи с резким возрастанием числа пользователей, что вынудило бухгалтера в процессе интерпретации фактов хозяйственной деятельности рассматривать и учитывать интересы различных пользователей: собственников, администраторов, служащих, подотчетных лиц, дебиторов и кредиторов. Так, в табл.№3 систематизированы исторические предпосылки, вызвавшие появление различных информационных потребностей для разных категорий пользователей.

На различных этапах развития экономики менялись подходы к формированию учетной информации для заинтересованных пользователей, требования по составу информации и формат ее представления.

Таблица №3

Генезис подготовки учетной информации для пользователей

Исторические предпосылки возникновения информационных потребностей	Период	Категория заинтересованных пользователей	
Развитие итальянской бухгалтерии, в рамках которой были сформулированы основные учетные категории: баланс, счета, двойная запись, сальдо; разработаны интерпретационные, преимущественно персоналистические схемы	XV век	Собственник, самостоятельно выполняющий бухгалтерские функции	
Возникновение процедур выверки взаимных обязательств в интересах собственника и лиц, связанных с ним деловыми отношениями	XVI век	Кредиторы	Экономические партнеры (поставщики, покупатели)
Формирование первых налоговых систем, включающих в себя прямые и косвенные налоги, появление налогообложения как науки. Налоги становятся ведущим источником доходной части бюджетного устройства	конец XVII - начало XVIII в.в.		Государство
Развитие банковского дела, формирование банковской системы, необходимость предоставления баланса для выдачи кредитов			Банки
Появление акционерных обществ, которые развились из итальянских товариществ и стали предшественниками современных корпораций	XVII век	Инвесторы	
Повсеместное распространение акционерных обществ привело к необходимости публикации отчетности, что потребовало жесткой регламентации правил составления отчетности в виде специального закона	Конец XIX начало XX вв.	Акционеры	
Развитие науки и техники, появление менеджмента как науки	Конец XIX начало XX вв.	Менеджеры	
Совершенствование теории и практики менеджмента, появление перспективных научных направлений и разработка действенных инструментов, позволяющих на принципиально новой основе осуществлять хозяйственную деятельность. Развитие управленческого учета.	XX в.		
Разделение функций владения и управления собственностью привело к отстранению собственников от информационных источников непосредственно в организациях	XX в.	Собственники	
Возникновение трудового права, повышение социальной защищенности, предоставление пенсионных гарантий, появление опционных схем	XX в.	Сотрудники	

Существенные различия в запросах привели к необходимости разграничения информации в рамках параллельных подсистем финансового, налогового и управленческого учета и подготовки соответствующих видов

отчетности. Информационные потребности внешних и внутренних потребителей информации определяются их ожиданиями и интересами. Пользователи информации различаются по уровню существенности интереса и типу используемой ими информации для принятия решений (преимущественно финансовая или наоборот нефинансовая). При этом интересы у них могут быть схожи, но требования к объему и ракурсу запрашиваемой информации, а также степени приоритетности представленных им показателей или информационных единиц различны (табл.4).

Для характеристики разносторонних информационных запросов пользователей в МСФО применяется такой термин как «будущие экономические выгоды», которые могут быть выражены в приросте активов и уменьшении обязательств, выручки от продажи товаров и услуг, экономии затрат, повышении эффективности, снижении рисков. Для каждой категории пользователей будущие экономические выгоды могут быть выражены через различные показатели исходя из их специфических запросов и ожиданий, ранжированные для каждой группы по степени важности.

Таблица № 4

Источники получения информации пользователями отчетности

Группы пользователей	Ожидания, интересы	Источник информации
Акционеры (собственники) крупных пакетов акций	размер дивидендов	Отчет о прибылях и убытках (ОПУ)
	прирост капитала	баланс
	надежность инвестиций	баланс
	уровень рисков	Пояснения к финансовым отчетам
Акционеры-миноритарии, инвестиционные организации, потенциальные инвесторы	размер дивидендов	ОПУ
	надежность инвестиций	баланс
	уровень рисков	Пояснения к финансовым отчетам
Займодавцы (финансовые кредиторы)	Максимизация процентных ставок	ОПУ
	гарантия выплаты сумм кредита	ОПУ, баланс, ОДДС
	регулярность платежей по кредитам	ОПУ, баланс, ОДДС
Эксперты и советники	Максимизация уровня доходности	ОПУ, баланс
	стабильность финансового положения	ОПУ, баланс
Поставщики	Регулярность платежей	ОДДС
	стабильность, выгодность и длительность сотрудничества	Финансовые отчеты и пояснения к ним
Потребители (клиенты)	Качество продукции, обслуживания	Пояснения к финансовым отчетам
	повышение потребительской ценности товара (услуги)	Пояснения к финансовым отчетам
Правительство	Размер налоговых платежей	ОПУ
	занятость трудовых ресурсов	Пояснения к финансовым отчетам
	сохранение ресурсов	Пояснения к финансовым отчетам
Общественность	Уровень экологической безопасности	Пояснения к финансовым отчетам
	Наличие рабочих мест	Пояснения к финансовым отчетам
Менеджеры	уровень властных полномочий	Управленческая отчетность
	Размер реального или потенциального вознаграждения	Пояснения к финансовым отчетам
Сотрудники	Гарантия занятости	Управленческая отчетность

	размер денежного вознаграждения за труд	Управленческая отчетность
Аналитики	Разнообразные финансовые и нефинансовые показатели	Финансовые и управленческие отчеты и пояснения к ним

Источником информации для оценки экономических выгод пользователей является финансовая отчетность, однако ее объем и содержание не всегда отвечает их ожиданиям, поскольку не позволяют оценить уровень рисков и прогнозировать ожидаемую доходность, не отражают перспектив рыночной и маркетинговой составляющей, характеризующей конкурентоустойчивость организации.

В связи с возрастающими запросами пользователей к количественным и качественным характеристикам отчетности, расширению спектра финансовых и нефинансовых показателей в пояснениях к отчетности, информационная модель, помимо учетной информации, должна включать нормативную, плановую, правовую, оценочную, аналитическую и статистическую. Только качественная совокупность разносторонней информации об организации является необходимой предпосылкой для принятия эффективных решений заинтересованными пользователями. В табл. №5 приведена предложенная нами классификация информации, циркулирующей в системе ведения учета и составления отчетности, а также выделенные и структурированные основные группы источников учетных и внеучетных данных учетно-аналитической системы обеспечения принятия решений пользователями.

Таблица №5

Классификация экономической информации по различным признакам

Признаки для классификации			Характеристика источников
Среда функционирования	Направление информационных потоков	Источники	
Внешняя информационная среда	Входящая информация	Внеучетные источники	Нормативно-правовые акты; рейтинги; аналитические обзоры; материалы аудиторских и налоговых проверок; статистические данные; материалы маркетинговых исследований
	Исходящая информация	Учетные источники	Первичные документы; договоры Финансовая отчетность, пояснения и раскрытия; налоговая отчетность; статистическая отчетность
Внутренняя информационная среда	Входящая информация	Внеучетные источники	Регламентные документы; технико-технологическая информация; планово-бюджетные показатели
		Учетные источники	Учетная политика организации; данные финансового, налогового, управленческого и оперативного учета
	Исходящая информация		Аналитические справки; внутренняя отчетность

Классификация данных, функционирующих в информационной среде подготовки отчетности, позволяет осуществить начальный этап формирования стратегии в вопросах организации информационного обеспечения – определить тип той конкретной среды, в которой формируется

отчетность, степень ее динамичности и влияние на количественные и качественные характеристики отчетных данных.

В диссертационных исследованиях мною была обоснована возможность использования информационных ресурсов управленческого учета в целях формирования финансовой отчетности по требованиям МСФО – как отдельных показателей основных финансовых отчетов, так и дополнительной информации, которую невозможно или высокзатратно формировать в рамках финансового учета. Активное внедрение международных стандартов финансовой отчетности в практику предприятий сахарной отрасли обусловлено тем, что современные реалии функционирования на рынке требуют разносторонней информации об организации, позволяющей не только оценить действующее положение, но и предвидеть будущие экономические процессы.

Практика свидетельствует, что применение предприятиями сахарной отрасли принципов МСФО при подготовке отчетности дает доступ на международные рынки капитала с финансированием на более выгодных условиях, поскольку предоставленный достаточный объем информации позволяет заимодавцам или потенциальным инвесторам понять и оценить риски, с которыми связано предоставление финансирования.

Многолетнее исследование автора позволило заключить, что крупные предприятия сахарной отрасли активно используют требования МСФО для постановки управленческого учета, поскольку разработанные профессионалами и апробированные в течение ряда лет передовыми компаниями многих стран мира, эти правила наилучшим образом отражают экономическую суть операций и максимально пригодны для экономического обоснования управленческих решений. Большинство руководителей предприятий, не уделяя должного внимания управленческому учету, используют его исключительно как официальную базу для расчета налогов.

В связи с тем, что МСФО практически не охватывает управленческий учет, поэтому предлагаю в связи с невозможностью интеграции систем МСФО и управленческого учета возможность слияния или внедрение отдельных элементов и подходов МСФО в организации управленческого учета. Восприятие стандартов руководством предприятий сахарной отрасли позволит повысить качество управленческой отчетности и результативность принимаемых на ее основе решений, поэтому при выработке методологии управленческого учета на основе МСФО важно, сохраняя специфику методов и приемов управленческого учета, организовать процедуры сбора, обработки и интерпретации информации таким образом, чтобы обеспечить соблюдение правил МСФО. Существующие ограничения использования МСФО в управленческом учете, связанные с различием целей составления отчетности, объемом и составом предоставляемой информации, можно минимизировать путем разработки учетной политики, формирования бюджетных статей и установления форматов внутренней отчетности.

Требования к составу и качеству показателей финансовой отчетности устанавливаются на этапе формирования учетной политики на основе

принципа комплексного целевого подхода. Целевой характер подразумевает, что при разработке элементов учетной политики приоритетом должен стать не процесс учета, а конечный результат – состав и формат отчетности, с оговоркой, где, в какой подсистеме будет сформирован каждый показатель отчетности, на основании какой информации будет осуществляться процедура раскрытия каждого показателя.

Проведенное в работе исследование показало, что никаких принципиальных различий, которые сделали бы невозможным применение требований МСФО для составления управленческих отчетов нет, за исключением принципа конфиденциальности представления информации, что касается, в первую очередь, данных учета, а не отчетности, составляемой на его основе. Для соблюдения конфиденциальности учетных данных в работе предложено использовать процедуры фильтрации информации при подготовке отчетности по запросам пользователей, имея в виду степень их интересов.

Научно-методическим разработкам по анализу затрат и себестоимости продукции в кыргызской теории традиционно придавалось большое значение. Однако, на наш взгляд, необходимо адаптировать накопленный ранее научно-практический потенциал отечественной учетно-аналитической школы к современным особенностям рыночного хозяйствования. Кроме того, автоматизация бухгалтерского учета, в том числе и учета производственных затрат, с одной стороны, открывает новые возможности для анализа, а с другой, требует определенных изменений в организации анализа.

Действенность анализа во многом зависит от четкого, глубокого понимания содержания, присущей ему внутренней логики, системы его внутренней организации. Содержание как философская категория представляет собой совокупность частей (элементов) целого предмета или явления. Содержание экономического анализа включает такие элементы, которые в упорядоченной совокупности обеспечивают выполнение анализом своей роли. К числу таких элементов, по нашему мнению, относятся следующие: определение целей и задач анализа; формирование информационной базы; организация анализа; выбор системы показателей; выбор методов, приемов и разработка процедур анализа; обобщение и интерпретация результатов анализа; разработка вариантов управленческих решений; выбор оптимального варианта решения; осуществление реагирующего воздействия; проверка эффективности принятого решения.

Рассмотрим характерные особенности каждого элемента применительно к анализу производственных затрат и себестоимости продукции.

Таким образом основными этапами применения методологических принципов МСФО в управленческом учете при формировании управленческой учетной политики являются: описание базовых условий, установление критериев классификации активов и учетных принципов преимущественно на основе требований МСФО, а также разработка стандартов и регламентов управленческого учета – единых классификаторов

и справочников, управленческого плана счетов, системы управленческой отчетности.

В результате проведенного управленческого анализа определена модели управления, ориентированной на выполнение основной цели предприятия. В этой связи в аналитической части диссертации особое внимание уделено соотношению централизации и децентрализации аналитических работ.

Заключение

Проведенные в диссертационной работе исследования системы бухгалтерского управленческого учета в условиях современных рыночных отношений на материалах предприятий сахарной отрасли Кыргызской Республики позволили сделать следующие выводы и предложения, направленные на выработку рекомендаций по развитию бухгалтерского управленческого учета:

1. Управленческий учет представляет собой сложный, многогранный процесс, обеспечивающий достижение различных целей. Поэтому дать исчерпывающее определение метода учета затрат, с нашей точки зрения, практически невозможно. Учет затрат является одним из участков управленческого учета, следовательно, невозможно представить учет затрат без использования элементов метода бухгалтерского учета, особенно таких, как документация, инвентаризация, счета и двойная запись, оценка и калькуляция. Технические расчеты по исчислению себестоимости продукта (калькуляция) выполняются как самостоятельная часть, мало чем похожая на процедуру аналитического бухгалтерского учета, однако считаем, что о методах учета затрат следует говорить с точки зрения достижения определенной цели, решения конкретной задачи. Решение большинства задач управленческого учета обеспечивается путем группировки информации, полученной на этапе первичного учета. Для этого необходимо, чтобы в первичных документах был зафиксирован факт отнесения затрат на подразделение, т. е. имелся определенный признак, по которому можно выделить затраты из общей их совокупности. Внутри подразделения затраты можно разграничить на контролируемые и неконтролируемые и т.п. Такие группировки обеспечивают в основном контрольные функции. Исчисление себестоимости изделия в определенном смысле также можно рассматривать как некую группировку затрат, но, как правило, помимо собственно группировки необходимо выполнить и определенную совокупность расчетных процедур, т. е. решение данной задачи подразумевает наличие специальных методов обработки исходной информации о затратах – методов калькулирования. С этой точки зрения методы калькулирования можно рассматривать как специальные методы учета затрат, применяемые для расчета себестоимости определенных видов, групп продукции (работ, услуг).

2. С нашей точки зрения, учет затрат на производство следует рассматривать как совокупность взаимосвязанных и выполняющихся в

определенной последовательности организационных, логических, расчетных операций и процедур формирования информации о затратах. В этом учетном процессе можно выделить две стадии: первичный учет и группировку и систематизацию информации. Учет затрат на производство можно вести в любой детализации, но для этого необходимо, во-первых, чтобы такая разнообразная информация представляла интерес для управляющих, а значит, была востребована ими, а во-вторых, чтобы достаточное число признаков группировки информации было заложено в первичных документах. Калькулирование себестоимости продукции представляет одну из задач, решаемых на второй стадии, поэтому рассматривать учет затрат и калькулирование обособленно, на наш взгляд, не имеет смысла. Тем более, что даже по определению себестоимость представляет собой сумму затрат на производство продукции (работ, услуг).

3. Роль управленческого учета в условиях развития рыночных отношений - как важнейшей функции управления производством еще более возрастает в связи с использованием нормативного метода хозяйствования, который охватывает все функции, подфункции и виды управленческих работ и распространяется на все виды хозяйственного учета и все сферы сельскохозяйственной и промышленной деятельности. В этой связи, в работе показана эволюция развития, значение и методологическая сущность нормативного метода организации учета и ведения хозяйственной деятельности и доказано, что в современных условиях развития рыночной экономики отождествление понятия нормативного метода организации учета, как метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции принижает его роль и не соответствует действительному положению дел.

При этом, на предприятиях, внедривших нормативный метод, затраты на производство учитываются по заказам, переделам, по группам однородных изделий, по процессам и конкретным изделиям. Чисто нормативный метод учета вне связи с другими методами учета затрат на производство не применяется ни в одной отрасли. Нормативный метод необходимо понимать глубже и шире, как метод, обеспечивающий все функции и подфункции управления хозяйственной деятельностью предприятий – планирование и учет, контроль и анализ, оценку и формирование управленческих решений информацией о нормах, изменениях норм и об отклонениях от нормативной информации (норм, нормативов и нормативных показателей) в единой системе производства.

4. В целях дальнейшего развития управленческого учета на сахарных заводах и в свеклосахарных предприятиях необходимо создать полное нормативное хозяйство, система которого должна содержать: классификацию норм и нормативов; общую блок-схему управления нормативным хозяйством; нормы и нормативы средств труда, норм и нормативы предметов труда; нормы и нормативы затрат живого труда; нормативы качества продукции; нормы и нормативы производственных запасов, формирование нормативной себестоимости продукции, нормативы выхода продукции и норматива прибыли; учет изменения нормативов в результате внедрения

новой техники, технологии и мероприятий по совершенствованию организации производства, труда и управления; нормативные показатели хозяйственной деятельности; формирование лентотеки (картотеки) восполнения и обновления норм и нормативов и внутренней отчетности о состоянии нормативного хозяйства; анализ и оценка качества применяемых норм и норматив; рекомендации по внедрению нормативного метода организация учета с отражением особенностей деятельности хозяйствующего субъекта. Необходимо четко персонифицировать ответственность за полное внедрение управленческого учета между экономическими, техническими, технологическими, снабженческими и сбытовыми информационно-вычислительными и общими службами предприятия. При этом проверку полноты и качества норм и нормативов необходимо приурочить к срокам проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей и расчетных статей баланса, пополнив состав инвентаризационной комиссии соответствующими специалистами (инженерами и технологами). Предусмотреть персональную ответственность функциональных отделов и служб за качество применяемых норм и нормативов использования производственных ресурсов.

5. Анализ методов, применяемых для оперативного контроля за формированием производственных затрат и других показателей показал, что нормативный метод организации учета занимает в системе этих методов особую роль. В настоящее время он охватывает всю систему управления хозяйственной деятельностью по отклонениям от нормативной и плановой информации. Неправомерная зауженная трактовка этого метода только для учета затрат и калькуляционных целей (исчисления себестоимости продукции) явилась сдерживающим тормозом еще на заре советской власти в деле становления и развития нормативного метода учета. Это привело к отрыву снабженческих и сбытовых, инженерных, технических и технологических служб от нормативного метода организации учета в самом начале его формирования. В диссертации обоснованы рекомендации по формированию норм, организации учета изменения и отклонений от норм, восполнения норм и нормативов от начала работ по выращиванию свеклы до нормативного выхода сахарной продукции. Даны рекомендации по унификации первичной документации в условиях нормативного метода организации учета и электронной обработки информации и предложены методические основы и модель системного нормативного метода организации учета на предприятиях сахарной промышленности.

6. В нынешних условиях важным вопросом остается разработка методологии организации управленческого учета в тех случаях, когда в разрезе объектов калькулирования учитывается неполная, ограниченная, себестоимость, особенность которого состоит в системе учета неполной себестоимости ("директ-костинг", системы учета прямых затрат, системы учета сумм покрытия, системы учета предельных затрат). Имея учетные данные об ограниченной себестоимости и суммах покрытия (маржинальном доходе) по изделиям, можно решать такие управленческие задачи, как оптимизация ассортимента выпускаемой продукции

при наличии "узких" мест, целесообразность принятия дополнительного заказа по ценам ниже обычных, производство комплектующих на предприятии или закупка их на стороне, определение оптимального размера партии деталей (продуктов), выбор и замена оборудования и др. При калькулировании по прямым (переменным) затратам очевидна окупаемость изделий, так как она не искажается в результате условного распределения косвенных расходов. Если рассматривать управленческий учет как совокупность взаимосвязанных и выполняющихся в определенной последовательности организационных, логических, расчетных операций и процедур формирования информации о затратах, то имеет смысл говорить не о выборе какого-либо одного метода учета затрат и калькулирования себестоимости, а о создании на каждом предприятии системы учета затрат, обеспечивающей достижение различных целей, решение разнообразных задач. При этом необходимо учитывать специфику предприятия: особенности технологии и организации производства, характер выпускаемой продукции, наличие и степень полноты нормативной базы, возможности, в том числе финансовые и технические, внедрения новых информационных технологий и т. п.

7. Одним из главных недостатков производственного учета перед управленческим учетом является то, что ответственность за все виды производственных ресурсов на всех без исключения этапах кругооборота средств: в процессе производства или обращения не была закреплена за кем-либо персонально. В экономически развитых странах организация такого вида учета, т.е. учета по сферам деятельности поставлена на должном уровне. При организации учета здесь тенденция сводится к тому, что чем ближе бухгалтер к производству, тем аналитичнее и информация. Управленческий учет по своему характеру и содержанию призван служить интересам предприятия и всячески содействовать эффективным методам управления предприятия. Это учет, направленный на службу аппарата управления. И он не может абстрагироваться от технологии и от отраслевых особенностей производства, изучения и анализа спроса и предложения на рынке, приемов экономической статистики, развития социальной сферы и т.д.

8. Эволюция развития и изучение взглядов свидетельствует о том, что имеются различные подходы к экономическому понятию управленческого учета. Одни трактуют его как сложную систему внутреннего управления экономического предприятия; Другие – как нечто искусственное и надуманное, неоправданно подменяющее ранее устоявшиеся понятия учета затрат и калькулирования себестоимости; Третьи считают, что управленческий учет – это часто, выделившаяся из бухгалтерского и оперативного учета, и не выходит из рамки собственно учета.

Такие буквальные понимания управленческого учета только как учетной системы, на наш взгляд, неверно, ибо любой вид учета – это прежде всего система непрерывного наблюдения и контроля основанной на информации.

9. В организации управленческого учета детальный аналитический учет объектов исследования или сегментный учет может быть организован на

основе индивидуального плана счетов управленческого учета. Вопрос о создании такого плана счетов необходимо решить централизованно на уровне государства. В условиях полного отсутствия методологических основ построения и организации бухгалтерского управленческого учета, прежде всего, требуется выработка методологии управленческого учета.

Методология – как учение о структуре, логической организации, методик и средствах ведения управленческого учета в работе представлена с целью оказания помощи в процессе организации управленческого учета и выполнения отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО.

Трансформация первичной информации в выходную – это процесс сжатия исходных данных с целью получения конечной информации в форме, удобной для пользователей, отвечающей их потребностям.

10. Методологическую базу управленческого учета формируют субъективные факторы, и методология понимается как совокупность приемов, используемых какой-либо наукой. Методологические приемы могут основываться на независимых от человека обстоятельствах, но могут и целиком определяться им. Поэтому любая методология несовершенна, но несовершенство учетной методологии во многом определяется тем, что этого можно было избежать. Глубочайшей ошибкой является восприятие учетной методологии как глубоко продуманной и логически обоснованной системы, обладающей лишь частными недостатками. Методология и организация управленческого учета в условиях рыночных отношений требуют рассмотрения, прежде всего вопросов, касающихся методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. В методологии и организации управленческого учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции до сегодняшнего дня дискуссионным остается вопрос о соотношении понятий "учет затрат" и "калькулирование", а следовательно, и вопрос о единстве и разграничении методов учета затрат и калькулирования.

11. Построение системы бухгалтерского управленческого учета представляет собой определение и соблюдение организационных процедур, регламентирующих вопросы сбора, обработки и представления данных для обеспечения руководителей предприятий сахарной отрасли необходимой управленческой информацией.

Система управленческого учета будет эффективна лишь в том случае, если при ее организации будут учтены влияющие на нее факторы.

С учетом выявленных факторов, следует выделить следующие этапы построения системы управленческого учета на предприятиях сахарной отрасли:

- Определение финансовой структуры субъектов сахарной отрасли;
- Разработка классификаторов управленческого учета, определяющих и описывающих различные объекты учета;
- Создание системы документооборота;
- Формирование управленческого плана счетов;

- Определение приемов и методов управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости предприятий сахарной отрасли;
- Разработка политики управления денежными активами;
- Организация планирования и бюджетирования.

12. В новых условиях хозяйствования актуальны теоретические и практические исследования, направленные на дальнейшее развитие методологии управленческого учета и разработку процедур, позволяющих осуществлять гармоничный перелив информации из одной учетной системы в другую, трансформировав информационные ресурсы управленческого учета в эффективные системы отчетности. Обозначенная проблема требует принципиально нового теоретического обоснования содержания, методологии сбора и обработки информации до ее последующей генерации в разном целевом назначении, а также разработки методик постепенного и последовательного сжатия обширной первичной информации финансового и нефинансового характера для получения выходной информации в специальных форматах внешней и внутренней отчетности. Решение поставленных задач, с одной стороны обеспечит экономичность информационно-аналитического обеспечения заинтересованных пользователей, с другой – повысит качество принимаемых ими управленческих решений.

Современные концепции развития бухгалтерского учета связаны с эволюцией подготовки и обработки учетно-финансовой информации, генерируемой в рамках учетной системы организаций, качество и эффективность функционирования которой возможно оценить только сквозь призму удовлетворения информационных потребностей лиц, нуждающихся для целей принятия решений, в информации об активах, капитале, обязательствах, доходах и расходах хозяйствующего субъекта.

13. В результате проведенного управленческого анализа и оценки использования затрат и результатов прошлой, настоящей и будущей производственной деятельности, определена модели управления, ориентированной на выполнение основной цели предприятия. В этой связи в аналитической части диссертации особое внимание уделено соотношению централизации и децентрализации аналитических работ. В теории и на практике существует два варианта решения данной проблемы. Первый вариант- обособление всех работ по проведению анализа в отдельные службы или выделение конкретных исполнителей в аппарате управления. Второй вариант предполагает распределение аналитических работ по различным функциональным подразделениям и службам предприятия. В диссертации нами предпочтение отдается первому варианту, который дает ряд преимуществ, обусловленных специализацией труда, хотя на практике чаще встречается децентрализованная система проведения анализа

п	п	Эмгектердин Наименование трудов	аталышы	И штин мунозу.Х арак-тер работы	Басманын аты,журналдын(номери же автордук куболуктун жана дипломдун ачылышына карата) Название издательства, журнала(номер, год) или номер авторского свидетельства	К оному Объем	Авт орлодун аты жону Фам илия соавторов
		2		3	4	5	6
1		Нормы и нормативы прдметов и средств труда. Анализ и оценка качества норм и нормативов.	статья		В мет. Пособие. Организация нормативного хозяйства производственного объединения/под ред. Проф. А.Ф.Аксененко/. – М.:Изв-во МГУ,1986.	.1	
2		Совершенствование норматив-ного метода учета в системе хозяйственного механизма АПО	статья		В сб. материалов всесоюзной научно-практической всофференции «Совершенствование хозяйственного механизма в условиях расширения экономической самостоятельности производственных объединений /предприятий», М.: Союзполиграфпром, 1986.	0.2	
3		Текущий анализ эффективности производства.	статья		В монографии: Учет и анализ эффективности производства./под ред. Проф. А.Ф.Аксененко/, - М.:Финансы и статистика,1986.	0.5	
4		Учет отклонений от ком расходов материалов в производстве. Сводный учет затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости продукции. Формирование внутренней отчетности по отклонениям от норм.	статья		В методике: . Нормативный учет и калькулирование факти-ческой себестоимости продукции производственного объединения./ под ред. проф. А.Ф. Аксененко и проф. А.Д. Шеремета /.-М.:Изд-во МГУ,1987. хозяйства производств -енного объединения/ под ред.проф. А.Ф.Аксененко/. – М.:Изв-во МГУ,1986.	0.8	
5		Методика учета и анализа себестоимости продукции	статья		Методика учета и анализа себестоимости продукции/А.Ф. Аксененко,В.И. Сидоров и др.; под ред. Проф. А.Д.Шеремета, - М.: Фин. и статистика,1987.	0.5	
6		Контроль и анализ использования производственных ресурсов в условиях нормативного метода учета.	статья		В сборнике материалов семинара «Совершенствование бухгалтерского учета производственных ресурсов»- М: МДНП им. Ф.Э. Дзержинского,1987.	0.3	Аксе ненко А.Ф. Пен дик В..М.
7		Нормативный учет себестоимости продукции на предприятиях сахарной промышленности Кир-ской ССР.	статья		Нормативный учет анализ себестои- мости продукции на предприятиях сахарной промышлен-ности Кир-ской ССР./под ред. Ботобекова А./ М.ОРТП МГТ,1987.	.0	1
8		Комплексная оценка деятельности предприятия и его структурных подразделений на основе анализа в условиях нормативного метода.	статья		В сб. "Развитие экономического анализа и его информационное обеспечение в условиях интенсификации производства"/Под ред. Проф. Аксененко, доц. Куракин Ю.Я./М.: 1987. справка о депонирования рукописи ИНИОН АН СССР от 11.08.1987г.	0.5	

9	Учет материальных затрат в пищевой промышленности в условиях хозяйственного расчета	статья	Учет и анализ в условиях интенсификации производства. Сборник научных трудов/Кир. Гос. Университет. – Фрунзе, 1989. - 103 с.	0.3	
10	Анализ практики учета затрат и создания методических основ системного нормативного учета	статья	Хозрасчет, учет и экономический анализ в новых условиях хозяйствования /Под. Ред. А.Д.Шеремета, А.Ф. Аксененко. – М.: Из-во МГУ, 1989. – 0224 с. Стр. 11-29	1.0	А.Ф. Аксененко, А. Хакимов
11	Оценка деятельности предприятия и его структурных подразделений на основе результатов анализа в условиях нормативного метода	статья	Экономический анализ в условиях совершенствования хозяйственного механизма: Сборник научных трудов /Кир. гос. ун-т. – Фрунзе, 1990. -112 с.	0.5	Пиримбаев Ж.Ж.
12	Методические указания по выполнению упражнений и заданий контрольных работ по курсу «Бухгалтерский учет в торговле».	Учебное пособие	Методические указания по выполнению упражнений и заданий контрольных работ по курсу «Бухгалтерский учет в торговле». Для студентов - з/о 4 к. (специальность 07.09)/Сост. Ботобеков А.Б., Пиримбаев Ж.Ж., Урмамбетова С.М.; Кир. гос. уни-т – Ф., 1990. - 62 с.	2.6	Пиримбаев Ж.Ж., Урмамбетова С.М.
13	Экономический и финансовый расчет	Учебное пособие	Анжелье Ж.П. Экономический и финансовый расчет Учеб. Пос. /Пер. с фр. Н.А. Мамашева, А.Ф. Заитова. Спец. Ред. – к.э.н. доц. А. Ботобеков. Ун-т имени Пьера Мандеса Франса. – Б. ИИМОП КГНУ, 1998. - 138 с	5.75	Н.А. Мамашева, А.Ф. Заитова.
14	Программа по курсу «Введение в бухгалтерский учет»	Учебное пособие	Руководство по обучению для студентов 2 курса специальностей: «Финансы и кредит», «Экономика предприятий», «Государственное и региональное управление», «Бухгалтерский учет и аудит» /Составители д.п.н. проф. Бекбоев И.Б. к.ф.н., доц. Озмитель Б.М. к.ф.н. Прытков В.Г. и др. – Б. ИИМОП КГНУ, 1997 г. – 186 с.	1.0	
15	Бухгалтерский учет в информационной системе управления экономикой организации (Учебное пособие по дисциплине «Теория бухгалтерского учета»)	Учебное пособие	Бухгалтерский учет в информационной системе управления экономикой организации (Учебное пособие по дисциплине «Теория бухгалтерского учета» для студентов ВУЗов экон. фак. /Проф., к.э.н. Назарматова К.М., к.э.н. Ботобеков А.Б. ст. преп. Н.Б. Касымбаева Бишкек, 2006 – 55(3 печ. листа). ISB № 9967-02-465-8	3	Пиримбаев Ж.Ж., Назарматова К.М., ст. преп. Касымбаева Н.Б.
16	Реформирование бухгалтерского учета на предприятиях реального сектора экономики в Кыргызской Республике	статья	Вестник КНУ им. Ж.Баласагына: Серия 6. Труды институтов и центров. Выпуск 8. Труды Центра Менеджмента и Бизнеса –	0.5	

Бишкек:КНУ,2006. 227 с.
ISSN 1694-575

17	Государственный образовательный стандарт высшего профессионального образования по специальности Г-16.304 «Финансы и кредит»	статья	Государственный образовательный стандарт высшего профессионального образования по специальности Г-16.304 «Финансы и кредит». – Бишкек 2000 г. - 26 с.	1.0	А к. Койчуев Т.К к. э.н.Бай босунова С.Т., д.э.н.Турсун ова, Игнатова Е.К к.ф.м.н. Талипова Л.А.
18	Государственный образовательный стандарт высшего профессионального образования по специальности Г-16.304 «Финансы и кредит»	статья	Государственный образовательный стандарт высшего профессионального образования по специальности 521604 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». – Бишкек,2003 – 29 с.	1.0	Д.э.н. Исраилов М.И., Назарматова К.М., Абдыкаиров Т.А. и др.
19	Современная трактовка понятий «Учет затрат» и «Калькулирования себестоимости»	Статья	ИЗВЕСТИЯ ВУЗОВ, №8,2009 г. Стр.54-56 Бишкек.2009/ ISSN 1026-9045	0,5	
20	Формирование бюджета как основной инструмент управленческого учета	Статья	ИЗВЕСТИЯ ВУЗОВ, №8,2009 г. Стр.64-68. Бишкек.2009/ ISSN 1026-9045	0,5	
21	«Управленческий учет - как «привлечение внимания»	Статья	Наука и новые технологии, №8, 2009 г. Стр.91+94. Бишкек, 2009. ISSN 1026-9045	0,5	
22	Организационно-методические аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости	Статья	Наука и новые технологии, №8, 2009 г. Стр.104+107. Бишкек, 2009. ISSN 1026-9045	0,5	
25	О соотношении понятий «Учет затрат» и «Калькулирования себестоимости»	Статья	Саясат-POLICY? №7, 2010 г. Стр. 12-14. Г.Астана. РК.	0,5	
26	О методах учета затрат и калькулирования в Кыргызской Республике	Статья	Наука и новые технологии, №3, 2010 г. Стр.180+182. Бишкек, 2010. ISSN 1026-9045	0,5	
27	Жизненный цикл продукта и анализ цепочки ценности, и их влияние на управленческие системы учета	Статья	Наука и новые технологии, №3, 2010 г. Стр.190+193. Бишкек, 2010. ISSN 1026-9045	0,5	
28	Об учете и аудите затрат на производство	Статья	ИЗВЕСТИЯ ВУЗОВ, №3,2010 г. Стр.148-152. Бишкек.2010/ ISSN 1026-9045	0,5	
29	Бюджетирование – основа управленческого анализа	Статья	Банки Казахстана, №8, 2010 г. Стр.34-39	0,5	
30	Объекты учета затрат и калькулирования – как основы управленческого учета	Статья	Банки Казахстана, №9, 2010 г. Стр.33-35	0,5	
31	Эволюция развития управленческого учета в Кыргызской Республики	Статья	КазЭУ Хабаршысы, №4, 2010 г. Стр.43-47. Г. Алматы. Республика Казахстан	0,5	
32	Об управленческом учете	Статья	КазЭУ Хабаршысы, №5, 2010 г. Стр. 333-337. Г. Алматы. Республика	0,5	

33	Правленческий учет как информационная основа управления предприятием	Статья	Казахстан Вестник КазЭУ Хабаршысы, №6, 0,5 2010 г. Стр. ?????? Г. Алматы. Республика Казахстан
34	Развитие методов учета затрат и калькулирования в Кыргызской экономике	Статья	Казахстан Евразийское сообщество, №3, 0,5 2010 г. Стр. ?????? г.Астана, Республика Казахстан