

Министерство образования и науки Кыргызской Республики

**Кыргызско-Российский Славянский университет
им. Б. Н. Ельцина**

Кыргызский национальный университет им. Ж. Баласагына

Диссертационный совет Д 08.13.006

На правах рукописи
УДК 657.471

Узенбаев Расулбек Ашырбекович

**Проблемы учета и анализа производственных затрат
в условиях применения МСФО:
теория, методология и практика**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Бишкек - 2014

Диссертационная работа выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет и аудит» факультета экономики и управления Ошского технологического университета.

Научный консультант: доктор экономических наук, доцент
Курманбеков Оболбек Курманбекович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Ержанов Мухтар Салтаевич

доктор экономических наук, профессор
Тажибаев Серик Дуйсеналиевич

доктор экономических наук, доцент
Низомов Самаридин Фахриевич

Ведущая организация: Южно-Казахстанский государственный университет им. М. Ауэзова, 160012, Республика Казахстан, г. Чимкент, ул. Тауке Хан 5,

Защита диссертации состоится 1 октября 2014 года в 14⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета Д 08.13.006 по защите докторских (кандидатских) диссертаций при Кыргызско-Российском Славянском университете имени Б. Н. Ельцина и Кыргызском национальном университете имени Ж. Баласагына по адресу: 720022, Кыргызская Республика, г. Бишкек, проспект Чуй, 6, корпус №3, ауд. 207.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Кыргызско-Российского Славянского университета имени Б. Н. Ельцина по адресу: 720000, г. Бишкек, ул. Киевская, 44.

Автореферат разослан ____ августа 2014 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
кандидат экономических наук, доцент

Кулова Э. У.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В настоящее время отсутствие системности и достаточной внутренней учетной информации о производственных затратах, включая анализ и оценку их эффективности является не только серьезным препятствием для принятия оптимальных управленческих решений, но и рости конкурентоспособности производственных компаний. При формировании бухгалтерского учета производственных затрат в рамках рыночной модели необходимо использовать современные инструменты управленческого учета. Новые возможности и определенная свобода в выборе учетной политики организации позволяют переосмыслить место производственного учета в системе бухгалтерского учета как части финансового и управленческого учета. Поэтому введение системы управленческого учета и анализа в производственных компаниях как главного источника управленческой информации является необходимой предпосылкой для создания оптимальной рыночной инфраструктуры, выживания компаний в условиях свободной конкуренции и роста их экономического потенциала.

Инертное становление управленческого учета объясняется не только недостатками практики и опыта ведения, но и отсутствием единой методологической основы, методических рекомендаций и разработанных стандартов. В связи с этим возникает необходимость проведения глубоких исследований сущности и содержания производственного учета и его фундаментальных теоретических и методологических основ, а также решения проблем, связанных с организацией управленческого учета и анализа затрат в производственных компаниях в условиях применения международных стандартов учета.

Следует отметить, что многие научно-теоретические методологические вопросы учета производственных затрат и их управления исследовались учеными стран дальнего и ближнего зарубежья, такими как: Х. Андерсон, К.Д. Гаррисон, К. Друри, Дж.П. Нортон, В. Патон, Б. Нидлз, Дж. Робертс, П.И. Рейнбот, Дж. Фостер, Дж. Фельс, Ч.Т. Хорнгрен, Дж.П. Хиггинс, Р. Энтони, А.Ф. Аксененко, П.С. Безруких, К.Ш. Дюйсембиев, С.М. Жакипбеков, А.Ф. Жуманов, М.С. Ержанов, В.Б. Ивашевич, Н.П. Кондраков, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, С.Ф. Низомов, В.Ф. Палий, С.С. Сатубалдин, Я.В. Соколов, С.А. Стуков, А.А. Сатмурзаев, С.Д. Тажибаев, К.Т. Тайгашинова, С.К. Татур, А.Д. Шеремет и другие. Отдельные аспекты проблемы производственного и управленческого учета и анализа затрат в условиях перехода на МСФО рассматривались в трудах отечественных ученых – А.А. Арзыбаева, А.Б. Ботобекова, М.И. Исраилова, О.К. Курманбекова, Э.У. Куловой, К.М. Назарматовой, Ж.Ж. Пиримбаева, Т.Ж. Суранаева, Д.К. Омуралиевой, А.О. Осмоналиевой и др.

Необходимость совершенствования научно-теоретических и методологических основ управленческого учета и анализа

производственных затрат и оптимизация управленческих решений современных производственных компаний, а также острая потребность в обосновании для кыргызской учетной системы их основных направлений развития в соответствии с общепринятыми принципами учета и рыночными преобразованиями определили актуальность и выбор темы диссертации.

Тема исследования тесно связана с процессом преобразования системы отечественного бухгалтерского учета в соответствии с МСФО реального сектора экономики Кыргызской Республики (Указ Президента Кыргызской Республики от 3.04.2000 г.) по реализации программы “Национальная стратегия устойчивого развития Кыргызской Республики на период 2013-2017 годы” (Указ Президента КР №11 от 21 января 2013 г.) развитию высшего образования в части подготовки кадров экономических специальностей (Государственные образовательные стандарты высшего профессионального образования Кыргызской Республики по направлению 580100 «Экономика» (профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»).

Связь темы диссертации с крупными научными программами и основными научно-исследовательскими работами. Диссертационная работа выполнена в рамках плана научно-исследовательских работ Ошского технологического университета по направлению «Проблемы перехода хозяйствующих субъектов Кыргызской Республики на МСФО и поиск путей их решения».

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является глубокое изучение теории эволюции учета издержек, совершенствование методологии и методики управленческого учета производственных затрат и выработка рекомендаций по их улучшению и организации в производственных компаниях.

В соответствии с поставленной целью исследования определены и решены следующие задачи:

- **исследовать** эволюцию развития теории издержек производства, их учетное отражение и современные трактовки сущности и понятий о затратах в контексте управления и управленческого учета;
- раскрытие особенностей становления и развития управленческого учета в условиях внедрения МСФО и определить возможности гармонизации его методологической базы;
- выявление организационных и технологических особенностей производственных компаний и их влияния на учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции;
- определение и систематизация проблем, связанных со становлением и развитием управленческого учета и анализа производственных затрат;
- разработка методики прямого отнесения затрат на продукты по бизнес-процессам, способствующий получения надежной информации об уровне затрат по переделам и по видам продукции;

- обоснование целесообразности применения интегрированного метода учета затрат, позволяющего формировать себестоимость продукции по переменным и постоянным расходам;
- оценка нарастающих потребностей пользователей в разнообразной информации бухгалтерского управленческого учета и отчетности производственных затрат и повышение их аналитических возможностей с целью принятия оптимальных управленческих решений;
- разработка и предложение методики анализа производственных затрат применительно к производственным компаниям, с учетом оценки их влияния на точку безубыточности;
- сравнительная оценка действующих методик распределения накладных расходов и разработка учетного регистра, учитывающего влияние методов учета затрат на финансовые результаты;
- раскрытие аналитических возможностей действующих форм отчетности в Кыргызской Республике и внесение изменений с целью повышения эффективности интерпретации данных форм отчетности пользователями.

Научная новизна полученных результатов.

В результате проведенного исследования получены следующие результаты, обладающие научной новизной:

1. В целях гармонизации теоретико-методологической базы и практики ведения управленческого учета впервые рекомендованы двенадцать методических руководств управленческого учета (МРУУ) для отечественных производственных компаний, позволяющие определить концептуальную основу и унифицировать методологическую базу управленческого учета, четко разграничить конфиденциальную и публичную информацию, степень ответственности менеджеров за предоставленную информацию, порядок движения потока управленческой информации и в конечном итоге могут способствовать эффективному использованию информационного потока в системе управления компанией;

2. Уточнены трактовки таких понятий, как «расходы», «затраты», «издержки производства», «себестоимость», определены разграничивающие и обобщающие критерии, показывающие нетождественность указанных терминов;

3. Впервые технологический процесс рассматривается как самостоятельный объект учета и носитель, что позволило обосновать необходимость ведения обособленного учета;

4. Дана авторская трактовка, отражающая единство и различие двух составляющих учетного процесса в системе производственного учета. Расширен понятийный аппарат управленческого учета: от простого производственного до аналитико-проектного, выработано его авторское толкование;

5. Усовершенствована методика прямого отнесения затрат и калькуляции себестоимости по бизнес-процессам, включающая классификацию затрат по бизнес-процессам и subprocessам, что позволит иметь реальную экономическую информацию об уровне затрат по бизнес-процессам в рамках как одного передела, так и в целом по себестоимости продукции (многоуровневая калькуляция себестоимости).

7. Осуществлена периодизация реформирования учетной системы и внедрения МСФО в Кыргызской Республике, дана соответствующая оценка итогам трансформационного процесса, выявлены тормозящие причины, а также определены направления дальнейшего развития.

8. Рекомендовано введение новых счетов синтетического и аналитического учета производственных затрат, в целях бюджетирования, контроля и анализа, а также разработана новая структура внутренней отчетности центров ответственности производственных компаний, усиливающая бюджетно-контрольную функцию управленческого учета.

9. Рекомендована методика определения потребностей пользователей в разнообразной информации о производственных затратах и проведена реклассификация экономической информации, влияющей на прибыль.

10. На основе зарубежного и отечественного опыта рекомендован интегрированный метод учета затрат и калькуляции себестоимости, который позволяет сочетать учет затрат с анализом безубыточности – CVP-анализом.

11. Обоснована и доказана экономическая значимость оптимизации учета затрат с использованием математических моделей для выбора альтернатив.

12. Определены основные направления с разработкой методики управленческого анализа и раскрыты способы составления основного и гибкого бюджета, а также расширения его рыночных инструментариев (использование трехмерного графика и др.).

13. Для повышения степени раскрытости и полезности предоставляемой информации внесены изменения и рекомендована усовершенствованная форма статистической отчетности.

Практическая значимость полученных результатов. Основные положения диссертационной работы могут быть использованы в деятельности производственных компаний при разработке учетной политики, оценке эффективности производственной деятельности и проектировании их стратегического развития. Отдельные разработки и рекомендации диссертационной работы имеют практическую ценность в оптимизации учета и анализа производственных затрат. Некоторые предложенные разработки носят прикладной характер, направлены на совершенствование организации и ведения управленческого производственного учета и решение организационно-методологических проблем в условиях применения МСФО.

Материалы диссертационного исследования используются в учебном процессе вузов Кыргызской Республики при подготовке бакалавров и магистров по направлению 58 01 00 «Экономика» (профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит») и на краткосрочных курсах по подготовке бухгалтеров.

Экономическая значимость полученных результатов.

Разработанная методология управленческого учета и анализа затрат в производственных компаниях способствует решению задач оптимизации затрат производственных компаний, эффективной организации управленческого учета производственных затрат и решению проблем, связанных с применением МСФО.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту. На защиту выносятся следующие результаты исследования:

1) Углублены теоретические положения, определяющие сущность производственных издержек, раскрыты содержание и концептуальный характер управленческого учета затрат, обоснована авторская позиция в определении категорий и понятий составляющих контент управленческого учета; критически оценены место и роль управленческого учета в системе управления компанией, определены основные проблемы учета и анализа затрат, а также возможности его стандартизации в условиях применения МСФО;

2) уточнена периодизация процесса разработки МСФО и реформирования бухгалтерского учета в Кыргызской Республике в соответствии с международными правилами учета, а также дана оценка итогам реформ и выявлены тормозящие причины и пути их преодоления;

4) выявлены особенности учета производственных затрат в зависимости от организационных и технологических процессов и постановки метода учета затрат и калькуляции себестоимости по бизнес-процессам. Разработана методика прямого отнесения затрат по бизнес-процессам в рамках одного передела, по себестоимости передела и в целом по себестоимости продукции. Технологический процесс выбран как самостоятельный объект учета, и технологические затраты выделены как отдельный вид производственных затрат;

6) обоснована необходимость разработки новой структуры внутренней отчетности по центрам ответственности производственных компаний;

7) достигнута взаимосвязь учета производственных затрат с инструментами производственного анализа;

8) рассмотрены методологические вопросы использования методов математического моделирования в учете и анализе производственных затрат в целях оптимизации прибыли производственных компаний;

9) оценены возможности и преимущества применения бюджетов в производственном учете, разработана авторская формализованная методика их составления;

10) предложена усовершенствованная методика структурного анализа переменных и постоянных затрат производственных компаний с целью повышения превентивного управления удельными затратами на производство;

11) разработана форма учетного регистра по распределению производственных накладных расходов и дана оценка влияния методов учета затрат на финансовые результаты;

12) усовершенствована существующая форма внешней отчетности о затратах на производство продукции производственных компаний, обеспечивающая взаимосвязь учета и анализа производственных затрат.

Личный вклад соискателя. Обобщены теоретико-методологические и практические аспекты развития управленческого учета и анализа затрат в производственных компаниях, изучены возможности внедрения результатов исследования и дальнейшего совершенствования. Разработаны методические руководства управленческого учета, внесены уточнения в понятийный аппарат, дополнения и изменения в порядок организации аналитического и синтетического учета и анализа производственных затрат, а также усовершенствованы формы внешней и внутренней отчетности по затратам производственных компаний.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и результаты диссертационного исследования были доложены и обсуждены на следующих международных научно-практических конференциях:

“Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций” (РФ, Воронеж, 2008 г.); Проблемы и перспективы развития национальных систем бухгалтерского учета и аудита в странах Центральной Азии: теория, методология и практика (Чолпон-Ата, 2011 г.);

Проблемы и перспективы развития национальных систем учета и аудита в условиях Евразийской экономической интеграции» (Чолпон-Ата, 2012 г.); Проблемы консолидации национальных систем учета и аудита на пути к Евразийской экономической интеграции» (Чолпон-Ата, 2013 г.);

Экономические аспекты развития современного общества: теория, методология, практика (Ош, 2013 г.);

Проблемы интеграции в экономику Евразийского и Таможенного союза: экономические, учетно-информационные и правовые» (Чолпон Ата, 2014 г.).

Основные положения диссертационного исследования были использованы:

Управлением государственной статистики Ошской области при обработке и обобщении данных статистической отчетности (ф. № 53);

ОО «Профессиональные бухгалтера юга Кыргызстана» при подготовке рекомендаций и предложений по применению МСФО для МСП Кыргызской Республики;

организационно-методические разработки по вопросам учета и анализа производственных затрат в системе управленческого учета были внедрены в учетный процесс АО «Ош Ак-Таш» (Акт внедрения от 11 февраля 2013 г.), ОсОО «Вайс» (Акт внедрения от 20 апреля 2012 г.) и рекомендованы для внедрения ООУГС (Акт внедрения от 22 июня 2014 г.), а также используются в учебном процессе подготовки бакалавров по направлению 58 01 00 «Экономика».

Полнота отражения результатов диссертации в публикациях. Основные результаты исследования опубликованы в 42 работах, в том числе в 11 статьях в изданиях, рекомендованных ВАК КР.

Структура и объем работы. Структура диссертационной работы состоит из введения, четырех глав, заключения, библиографического списка использованных источников и приложений. Объем диссертации составляет 262 страниц, в том числе 33 таблицы и 26 рисунков, 249 наименований источников библиографического списка, 5 приложения.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В первой главе «**Теоретико-методологические основы учета и анализа производственных затрат в современных условиях**» раскрыты вопросы, связанные с теоретико-методологическими основами учета и анализа производственных затрат в современных условиях. В частности, исследована эволюция теории и методологии учета и анализа производственных затрат, в том числе их современный аспект. Далее определены роль и место учета производственных затрат в информационной системе управления бизнес-компаниями, при этом особое внимание уделено организации бухгалтерского учета в производственных компаниях и постановке управленческого учета.

Проблема внедрения управленческого учета в отечественную практику приобретает первостепенное значение, возникает необходимость проведения глубоких научных исследований экономической природы, сущности и содержания управленческого учета, его концептуальных, фундаментальных теоретических и методологических основ. Новым концептуальным подходом в управлении производственными затратами является их подразделение на переменные и постоянные, что обусловлено возможностью воздействия со стороны менеджеров производственных компаний на их поведение. На этом концептуальном подходе основывается определение переменной и полной себестоимости произведенной компаниями продукции. Подразделение производственных затрат на

вышеуказанные виды предполагает выделение из состава производственных косвенных затрат их переменную часть, связанную с изменением объема производственной продукции и постоянную часть, относимую на периодические затраты. Такой концептуальный подход учета производственных затрат позволяет разработать новую методологическую основу организации управленческого учета в производственных компаниях. Формирование рыночной методологии управленческого учета требует системного и комплексного подхода, начиная от его интерпретации и до разграничения производственных затрат по бизнес-процессам, так как «управленческий учет по информационному содержанию и кругу решаемых задач не замыкается чисто учетным процессом, а использует таких подсистем как планирование, контроль и анализ»¹. Отсюда вытекает, что первостепенными задачами руководителей и менеджеров отечественных производственных компаний являются: определение места и роли бухгалтерской службы в системе управления компанией, восстановление бухгалтерского (финансового) учета в соответствии с требованиями нормативно-правовых актов Кыргызской Республики и МСФО, а также постановка управленческого и налогового учета в соответствии с потребностями компании. На практике отсутствие учетной практики организации управленческого учета не разработанность нормативно-правовой базы в стране привели к тому, что управленческий учет пока ещё не может занять свое место в системе менеджмента компаний.

В отличие от финансового учета управленческий учет рассматривается как система управления затратами и прибылью компаний с целью принятия оптимальных управленческих решений внутренними пользователями. В статье А.Д. Баталова и М.С. Рыбьянцевой «Управленческий учет и контроллинг: соотношение категорий», анализируются теоретические основы управленческого учета и приводится более 35 определений, сформулированных разными авторами в разное время².

Например, в научной работе К.И. Гапеева указывается на то, что «многие менеджеры воспринимают управленческий учет обособленно от бухгалтерского учета и считают возможным отказ от методов учета в принципе...».³ Мы разделяем точку зрения К.И. Гапеева и отмечаем, что такой отказ неизбежно влечет за собой искажение информации в базе данных и принятие неверных управленческих решений.

Обобщив различные интерпретации понятия «управленческий учет» и изучив разные научные подходы к его определению, мы даем свое

¹ Исраилов М.И. Проблемы аграрной реформы: управленческо-информационные аспекты [Текст] / М.И. Исраилов. – Бишкек: 1997 – С. 133.

² Баталов А.Д. [и др.]. Управленческий учет и контроллинг: соотношение категорий [Текст] / А.Д. Баталов, М.С. Рыбьянцева // Научный журнал Куб ГАУ. – 2001 г. – № 69. – С. 5-

³ Гапеев К.И. Управленческий учет [Текст] / К.И. Гапеев. Материалы международной научно-практической конференции РФ. – Воронеж: ВГУ, 2008. – Ч.3. – С. 39.

толкование данного понятия. Мы считаем, что управленческий учет – это, прежде всего, внутренний учет поиска резервов и альтернатив для принятия управленческих решений с целью максимизации прибыли компании.

Одним из решений проблемы организационной и теоретико-методологической основы управленческого учета, на наш взгляд, является разработка собственных стандартов управленческого учета в Кыргызской Республике. Поэтому в целях стандартизации теоретико-методологических основ управленческого учета и усовершенствования его организационной системы в диссертации предложены разработанные автором следующие методические руководства управленческого учета (МРУУ):

МРУУ № 1. Правила и процедуры ведения управленческого учета;

МРУУ № 2. Представление внутренней (управленческой) отчетности;

МРУУ № 3. Документация и документооборот по управленческому учету;

МРУУ № 4. Учет затрат (переменные и постоянные, прямые и косвенные);

МРУУ № 5. Распределение производственных накладных расходов;

МРУУ № 6. Применение методов калькулирования себестоимости;

МРУУ № 7. Распределение косвенных (управленческих) расходов (расходов обслуживающих и административных подразделений);

МРУУ № 8. Амортизация активов компаний (ОС, НМА и др.);

МРУУ № 9. Бюджетирование;

МРУУ № 10. Оценка безубыточности компаний (СVP-анализ);

МРУУ № 11. Ценообразование;

МРУУ № 12. Перспективный план-прогноз (на краткосрочный и долгосрочный периоды).

Как бы не назывался учет производственных затрат, в целом это и есть производственный учет, который был в научно-методическом плане достаточно разработан и систематизирован в период плановой экономики, и который на сегодня почти потерян. Мы считаем, что производственный учет должен быть информационной базой для ведения в части обобщенных данных (синтетический учет) финансового учета и в вопросах аналитических данных управленческого учета. И все же следует признать, что в большей части производственный учет состоит в системе управленческого учета, как внутренний учет, имеющий конфиденциальный характер.

В современных условиях учет затрат становится многоцелевым, все более ориентированным на управление. Для того, чтобы удовлетворять потребности управления, необходимы различные группировки затрат, а следовательно, и различные объекты учета.

Последние научные публикации все больше и больше обращают внимание на основные термины, используемые в производственном учете.

К ним можно отнести такие экономические понятия, как: «затраты», «расходы», «издержки производства», «калькуляция», «себестоимость», «центры затрат», «центры ответственности», «места возникновения затрат», что показывает на возрождение научного интереса со стороны отечественных специалистов. Обобщая взаимозависимость основных объектов производственного учета затрат О.К. Курманбеков отмечает, что «... объект учета затрат всегда определяет и центр ответственности и место их возникновения, а также, что объекты калькуляции зависят от объектов учета».⁴

Расходы как экономическая категория достаточно емкое и концептуальное понятие. Отсюда разное толкование термина «расходы» в научной литературе и существующей практике. Вот какое определение дают Э. Хендриксен и М. Ван Бреда: «расходы – это неблагоприятное движение ресурсов, уменьшающее прибыль фирмы», с чем можно согласиться.⁵

В соответствии с МСФО понятию «расходы» дается следующее определение: «расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме выбытия или истощения активов, или уменьшение активов, которое приводит к уменьшению капитала, не связанному с выплатами собственникам». Далее указывается: «определение расходы включает убытки, а также расходы, возникающие в процессе обычной деятельности компании». В том же МСФО издания 2001 г., на стр. 119 дается определение понятию «затраты»: «затраты переработки запасов включают затраты, непосредственно связанные с единицами продукции». Соответственно, понятие «расходы» более емкое, чем понятие «затраты», и включает в себя «затраты на продукцию».⁶

По этому поводу В.К. Радостовец отмечает: «Не следует в полной мере отождествлять понятия «затраты» и «расходы». Расходы – это статьи издержек, относящиеся к текущему учетному периоду. Затраты – уменьшение активов или увеличение обязательств, связанных с возникновением издержек производства. И все-таки указанные выше определения в полной мере не раскрывают сущности исследуемых понятий, из-за того, что данное издание является нормативным актом и его рамки не позволяют раскрыть объект в научном плане.

Так, М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера считают, что термин «затраты» относится ко всякому использованию ресурсов, в том числе на приобретение активов, в то время как термин «расходы» касается

⁴ Курманбеков О. Учет доходов и расходов [Текст] / О. Курманбеков. – Бишкек: Изд-во «Учкун», 2003. – 500 с.

⁵ Хендриксен Э.С. [и др.]. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов, Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – Москва: ФиС, 2000. – 576 с.

⁶ Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) 2001. IASC. 166 Fleet Street. London. EC 4 A. 2 DY. United Kingdom. – 1242 pages.

использования лишь тех ресурсов, которые при определении прибыли хозяйствующего субъекта за данный период времени ставятся в соответствии с доходом».

В этом плане наиболее полную формулировку понятий «затраты» и «расходы» дает К.Т. Тайгашинова в своем учебном пособии «Управленческий учет», где она отмечает, что не следует в полной мере отождествлять понятия «затраты» и «расходы».⁷ Далее она предлагает авторскую классификацию издержек фирмы, с указанием соответствующих синтетических счетов, что представляет большой интерес с точки зрения взаимодействия управленческого и финансового учета.

Изучив те или иные трактовки в отношении основных исследуемых понятий «затраты» и «расходы», мы близки к определению, данному в учебнике «Бухгалтерский (финансовый) учет» под редакцией проф. М.И. Исраилова. В указанном учебнике дается следующее определение: «затраты – это ресурсы, использованные для изготовления продукции и оказания услуг с целью получения доходов, и расходы представляют собой издержки и убытки, возникающие в процессе деятельности и не имеющие непосредственного отношения к процессу производства».⁸

В результате исследования теоретических основ и понятийного аппарата управленческого учета нами впервые выполнена выборка обобщающих (оттоки финансовых средств, потери для компании, требует восполнения, несут убытки) и разграничивающих (привязанность к конкретной продукции и к отчетному периоду, материально-вещественная форма, применяемые учетные измерители) критериев отнесения объектов к затратам и расходам.

Методология учета производственных затрат в условиях рыночных отношений требует рассмотрения вопросов, касающихся методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. У истоков этого направления учетной науки стояли П.И. Рейнбот (Фабричное счетоводство, 1875), Р.Я. Вейцман (Фабрично-заводское счетоводство, 1916), Дж. Рорбах, М.Н. Смит (1926), К. Хегнер, Ч. Гаррисон (1930) и другие зарубежные ученые. Неоценимый вклад в теорию и методологию калькулирования себестоимости внесли В.Ф. Палий, П.П. Новиченко, П.С. Безруких, И.А. Басманов, Н.Г. Чумаченко, В.К. Радостовец, К.Т. Тайгашинова, М.И. Исраилов, О.К. Курманбеков и др.

Совершенствование методологии и улучшение организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции традиционно находились в центре внимания специалистов, но до

⁷Тайгашинова К.Т. Теория и методология учета затрат и калькуляция продукции, работ и услуг [Текст]: учеб. пособ. / К.Т. Тайгашинова. – Алматы: Экономика, 2014. – 137 с.

⁸Исраилов М.И. Бухгалтерский учет [Текст]: учеб. пособ. / М.И. Исраилов. – Бишкек: Изд-во «Турар», 2012. – 587 с.

сегодняшнего дня дискуссионным остается вопрос о соотношении понятий «учет затрат» и «калькулирование», а следовательно, и вопрос о единстве и различии методов учета затрат и калькулирования.

Перспективы развития управленческого учета и современные тенденции показывают на переориентацию учета затрат от отдельно взятого вида продукции на центры ответственности или на бизнес-процессы. Несмотря на общепризнанность существования учета затрат по центрам ответственности, полагаем, что в нынешних условиях более привлекательным является организация учета затрат по бизнес-процессам. Организация учета затрат по бизнес-процессам сочетается с современными методами эффективного менеджмента известных западных и японских компаний как система всеобщего качества (TQS – Total quality system), описанная известным ученым Э. Голдратом в своей книге «Критическая цепочка».⁹

Исходя из вышеуказанных положений и различных трактовок понятий «учет затрат» и «калькулирование себестоимости», считаем, что эти два вида учетного процесса едины в системе производственного учета, который включает в себя и учет затрат на производство, и калькулирование себестоимости продукции.

Публикации последнего времени показывают развитие научных исследований в плане использовании разнообразной информации, не учитываемой на счетах бухгалтерского учета, но представляющей большую экономическую ценность для менеджеров бизнес-компаний. Например, определенный научный интерес представляют научные разработки проф. А.М. Джуманова по ведению новых учетных регистров для стратегического учета: сбалансированной учетной ведомости, производных балансов и стратегических карт.¹⁰ Отсюда выполненная в диссертационной работе реклассификация информационного потока позволит улучшить процесс обработки информации в производственных компаниях и расширить информационную базу, а также повысить эффективность их использования.

Законы рыночной экономики и усиливающаяся конкуренция привели к тому, что бухгалтерский учет, с точки зрения предоставления информации, разделился на две подсистемы: управленческий и финансовый учет. Существует огромное количество противников и сторонников взаимодействия финансового и управленческого учета.

На основе обобщения интерпретаций понятия управленческого учета и изучения различных научных подходов к его определению предложено

⁹ Голдрат Э. Критическая цепочка [Текст] / Э. Голдрат. – Москва, 2005. – 156 с.

¹⁰ Джуманов А.М. Вопросы организации стратегического учета. Израйловские чтения [Текст]: материалы 2-го форума бухгалтеров и аудиторов ЦА / А.М. Джуманов. – Бишкек, 2012. – С. 30.

авторское толкование данного понятия. Управленческий учет – это прежде всего внутренний учет поиска резервов и альтернатив для принятия управленческих решений с целью максимизации прибыли компании.

В результате исследования выявлена целесообразность дополнения типичных критериев сравнения основных видов бухгалтерского учета (финансового, управленческого и производственного) такими критериями, как: принятие конечных управленческих решений, характер выполняемых работ, целевое направление, уровень конфиденциальности (секретности) данных и др.

Обобщение и критическая оценка научных материалов позволили сделать вывод о том, что управленческий учет имеет колоссальные возможности в совершенствовании системы управления производственных компаний, в том числе и системы бухгалтерского учета.

Оценивая разграничивающие и обобщающие критерии оценки таких понятий, как «расходы», «затраты», «издержки производства», «себестоимость», которые показывают на их нетождественность, считаем, что термин «затраты» больше связан с конкретным объектом, а термин «расходы» позволяет ближе подойти к общеэкономическому пониманию сути деятельности производственных компаний. В процессе исследования разных трактовок понятий «учет затрат» и «калькулирование себестоимости» было замечено, что эти два вида учетного процесса едины в системе производственного учета, который включает в себя и учет затрат на производство, и калькулирование себестоимости продукции, а рассматривая сущность и содержание таких понятий, как «затраты» и «издержки производства и обращения», мы пришли к выводу, что понятие «издержки производства и обращения» является более емким, чем понятие «затраты».

В диссертации выделены технологические затраты (энергия, топливо, амортизация оборудования, транспортно-заготовительные расходы и др.) как отдельный объект учета и соответственно ведения обособленного учета, что, на наш взгляд, позволит менеджерам контролировать технологический процесс с точки зрения экономической эффективности и своевременно реагировать на возможные отклонения.

В международной практике в бухгалтерском учете существуют понятия внутренний и внешний учет. Внутренний учет – это учет для внутреннего пользования (руководители, менеджеры всех рангов, ответственные лица и др., то есть лица, принимающие управленческие решения). А внешний учет – это учет для внешних пользователей (госорганы, банки, партнеры по бизнесу, клиенты и др.). Однако следует отметить, что в профессиональной среде признанным является разделение бухгалтерского учета на финансовый (внешний) и на управленческий (внутренний) учет. В связи с этим практическое разделение отделов бухгалтерии и рабочих процессов в них, а также функциональных обязанностей сотрудников по степени важности, конфиденциальности и

публичности обрабатываемой информации является востребованным современной теорией и практикой для отечественных компаний и фирм. Отсюда в диссертационной работе выполнена реструктуризация бухгалтерской службы и разграничение функциональных особенностей двух видов бухгалтерского учета (управленческий – внутренняя бухгалтерия и финансовый – внешняя бухгалтерия), что создает организационно-методическую основу для организации управленческой (внутренней) бухгалтерии компании. В связи с этим, в диссертационной работе дополнены критерии сравнения финансового, управленческого и производственного учета.

Считаем, что научно-теоретическое обоснование и методико-методологическое решение указанных и других проблем, связанных с организацией управленческого учета производственных затрат, способствуют становлению и развитию управленческого учета производственных затрат в Кыргызстане и обеспечению эффективной работы бухгалтерской службы отечественных производственных компаний.

Во второй главе **«Современные проблемы организации учета производственных затрат и калькуляция себестоимости в условиях трансформации на МСФО»** рассматриваются организационно-методические аспекты учета производственных затрат и калькуляции себестоимости в условиях трансформации на МСФО. Нами изучены вопросы становления и развития системы учета производственных затрат в Кыргызской Республике в соответствии с МСФО. Если рассмотреть эволюцию развития бухгалтерского учета в современном независимом Кыргызстане, то можно выделить нижеследующие этапы развития:

первый этап – 1990-1997 гг. – использование традиционной системы бухгалтерского учета;

второй этап – 1998-2003 гг. – принятие Кыргызских стандартов бухгалтерского учета;

третий этап – 2003-2013 гг. – принятие Международных стандартов финансовой отчетности;

четвертый этап – 2013 г. и далее – принятие МСФО для МСП и некоммерческих организаций.

Однако, несмотря на полученные в ходе реформ положительные результаты, все ещё существует достаточно большое количество проблем, связанных с адаптацией МСФО в республике, к которым мы отнесли следующие:

1) слабое внедрение МСФО на практике и частые переносы графика перехода хозяйствующих субъектов Кыргызской Республики на международные стандарты;

2) использование МСФО в издании 2001 и 2009 гг., которые не учитывают последние изменения, внесенные в КМСФО;

3) слабые возможности государственных органов в обеспечении соблюдения МСФО и осуществлении мониторинга;

4) отсутствие национальных методических нормативных основ организации управленческого учета.

На основе вышеизложенного рекомендуем нижеследующие меры по активизации внедрения МСФО в республике:

1) перевод, публикация и распространение по республике последнего издания МСФО;

2) усиление требований по публикации финансовой отчетности и обеспечение внешних пользователей содержанием финансовой отчетности хозяйствующих субъектов через размещение их на веб-сайтах или создание государственного регистра финансовой отчетности в структуре госфиннадзора, статкома или налоговой службы республики;

3) ужесточение штрафных санкций за невыполнение требований, касающихся публичного раскрытия финансовой отчетности хозяйствующих субъектов;

4) широкое обсуждение разработанных методических материалов по организации учета производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции.

Переход к МСФО полностью решил вопросы ведения финансового учета и отчетности в Кыргызстане, тогда как проблемы, связанные с организацией учета производственных затрат (управленческий учет) остались без внимания, если учесть практику некогда единой системы производственного учета в республике. Считаем, что вопросы организации учета производственных затрат хотя бы на уровне существовавшего ранее производственного учета в отечественных производственных компаниях являются актуальными и требуют решения.

Результаты проведенных исследований показали на существование ряда проблем, связанных с организацией бухгалтерского учета в Кыргызской Республике, в частности, с организацией управленческого учета:

1) проблемы, связанные с теоретическими и фундаментальными вопросами основ управленческого учета: неопределенность целей управленческого учета, вопросы жизнеспособности и разное толкование его понятий, вопросы постановки управленческого учета и др.;

2) нормативно-правовые проблемы организации управленческого учета. Этот блок проблем связан с недоработкой законодательных органов республики и отсутствием соответствующих правовых актов;

3) организационно-структурные проблемы ведения управленческого учета, которые предполагают отсутствие четкой границы в организации финансового и управленческого учета, а также единой структуры управленческой бухгалтерии. Обеспечение взаимодействия управленческого учета с другими механизмами управленческой системы;

4) методико-методологические проблемы основ управленческого учета, связанные с наличием произвольной методологической базы и отсутствием единой методической основы;

5) функциональные проблемы, связанные с неотработанностью вопросов разграничения функциональных обязанностей внутри управленческой бухгалтерии, и в целом бухгалтерии компании;

6) информационно-базовые проблемы, затрагивающие вопросы управления информационным потоком, исключение дублирования, создания внутреннего учета, оценки уровня конфиденциальности данных и усиления ответственности носителей информации за ее предоставление;

7) проблемы ведения учета затрат и калькулирования себестоимости, к которым следует отнести:

выбор научно обоснованной классификации затрат;

выбор объектов учета затрат и методов калькуляции себестоимости продукции;

признаки и критерии отнесения уменьшения активов и потерь (увеличение обязательств) к затратам или расходам;

учет вспомогательных материальных затрат;

группировка затрат;

отнесение затрат на условно-постоянные и условно-переменные;

организация логистического учета;

выбор методов оценки ТМЗ;

отраслевые особенности учета производственных затрат;

учет ТЗР (транспортно-заготовительные расходы);

учет побочного продукта и отходов производства;

учет дополнительной заработной платы и других выплат;

организация учета накладных расходов (ПНР, ОАР);

выбор методов распределения накладных расходов;

выбор базы распределения накладных расходов и т.д.

Организация аналитического учета в производственных компаниях предусматривает детализацию информации о расходах, организацию синтетических счетов, субсчетов (аналитических счетов) и внутренней отчетности, каждый из которых предназначен для группировки информации по выбранному аналитическому признаку.

Для учета затрат основного, вспомогательного и обслуживающего производства нами предлагается использовать синтетические и аналитические счета.

Последние публикации показывают, что в современных условиях актуальным становится организация учета производственных затрат по центрам ответственности. Обобщая имеющиеся точки зрения по вопросу организации учета и составления отчетности по центрам ответственности и в целях усиления бюджетно-контрольной функции производственного

учета, нами рекомендуется новая структура внутренней отчетности центров ответственности производственных компаний.

Современная компания – это гибкая организация, имеющая нетипичную структуру, состоящая из многих меняющихся центров прибыли и различных бизнес-процессов.

Бизнес-процессы необходимо отличить от производственных и технологических процессов. Это рабочие моменты или движение информационного потока, которые в той или иной мере влияют на эффективность. Известно, что любой процесс состоит из множества subprocesses. Наиболее простой ответ – это поток работы, переходящий от одного человека к другому, а для больших процессов, вероятно, – от одного отдела к другому. Проще говоря, любая операция состоит из нескольких бизнес-процессов. Например, продажа готовой продукции состоит из следующих бизнес-процессов: выборка, складирование, погрузка, перевозка, разгрузка, реализация и оплата. Нами был проведен анализ организационно-технологического процесса АОТ «Ош Ак-Таш». На данном предприятии применяется традиционная структура организации учета на основе попередельного метода учета затрат с использованием элементов нормативного метода калькуляции себестоимости продукции. Объектами учета выступали виды выпускаемой продукции (жженный кирпич, щебень, песок и др.). Учет затрат был организован по следующим переделам: 1) карьерные работы; 2) суглинок; 3) обжиг; 4) сушка; 5) сбыт.

После тщательного изучения и оценки организационно-технологических процессов руководству АОТ было предложено провести реинжиниринг производственного процесса и организации учета затрат по бизнес-процессам в рамках одного передела, путем прямого списания затрат, с целью снижения производственных накладных расходов. В качестве эксперимента был выбран передел «Карьерные работы», который в свою очередь состоит из следующих subprocesses: 1) материальные затраты; 2) технологические затраты; 3) трудовые затраты. В результате аналитические расчеты показали на планируемый эффект в размере 14 000 сомов ежеквартально. При этом годовая сумма экономической эффективности составила 56 000 сомов. В результате организации учета затрат по бизнес-процессам и калькулирования себестоимости продукции по переменным затратам мы пришли к нижеследующим положительным выводам:

- 1) повысилась контрольная функция бухгалтерского учета;
- 2) укрепилась ответственность менеджеров за результаты центров ответственности;
- 3) снизились затраты по переделам и по объектам учета в целом;
- 4) проведение хронометража по производственным и технологическим процессам выявило завышение и устаревание установленных норм;

5) формирование себестоимости по бизнес-процессам позволило идентифицировать данные аналитического и синтетического учета; далее, итоговые данные «Ведомости затрат по бизнес-процессам» дали возможность сопоставления данных управленческого и финансового учета, тем самым обеспечив их единство.

В новых условиях хозяйствования планирование и контроль результатов и их компонентов невозможны без формирования бюджета. С помощью гибкого и основного бюджета должны осуществляться разработка стратегии эффективного развития промышленных производственных компаний в условиях конкуренции и финансовой нестабильности, а также анализ и оценка деятельности производственных компаний.

А.Д. Шеремет дает следующее определение бюджета, которое имеет следующий вид:

$$\text{Бюджет} = \text{Переменные затраты на единицу продукции} * \text{Количество произведенных единиц продукции} + \text{Бюджетные постоянные затраты.}$$

Развивая эту точку зрения, попытаемся придать данному определению формализованный завершающий вид:

$$B = VC * N + FC, \quad \text{где } VC = (M + LC + FOv);$$

B – (Budget) бюджет;

VC – (Variable costs) переменные затраты на единицу продукции;

N – (Product volume) количество произведенных единиц продукции;

FC – (Fixed costs) бюджетные постоянные затраты;

M – (Direct materials costs) материальные затраты;

LC – (Direct labor costs) трудозатраты;

FOv – (Factory overhead variable) переменные общепроизводственные расходы;

FO_f – (Factory overhead fixed) постоянные общепроизводственные расходы.

Рассмотрим предлагаемую структуру гибкого и основного бюджета для производственных компаний.

Таблица 2.1 – Структура гибкого бюджета (Flexible budget) и методика расчета основных показателей

№	Вид бюджета	Методика расчета
1-й уровень		
1.	Выручка (доход)	Выручка = V (Объем производства) * (Q) Цена
2.	Переменные расходы	Основные материалы (N) + Основные зарплата + Переменные ОПР
3.	МД - Маржинальный доход	(1-2)
4.	Постоянные расходы	Общие и административные расходы + Коммерческие расходы
5.	ОП - Операционная прибыль	(3-4)

2-й уровень	
1.	Выручка (Доход)
2.	Переменные расходы: <ul style="list-style-type: none"> •Материалы •Заработная плата •Переменные ОПР Всего переменные производственные расходы Переменные административные и коммерческие расходы Всего переменных расходов
3.	МД - Маржинальный доход (1-2)
4.	Постоянные расходы Производственные административные и коммерческие расходы Всего постоянных расходов
5.	ОП - Операционная прибыль (3-4)

Как показано в табл. 2.1, гибкий бюджет подразумевает 2-уровневую детализацию. Хотя для получения более точных данных 2-уровневая детализация не предел и может быть развита далее по иерархии управления. Например, 3-й уровень бюджетирования может быть составлен по видам продукции, по сегментам рынка, по центрам ответственности и т. д. Однако целесообразна ли такая детализация и оправданы ли затраты на его составление? Отсюда для средних производственных компаний считаем оптимальным 2-уровневое бюджетирование, представленное в виде схемы (рис. 2.1).

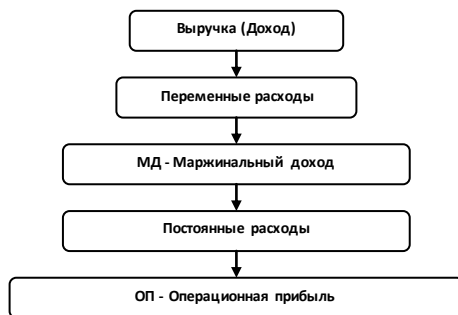


Рис. 2.1. Блок-схема гибкого бюджета

1-й блок. Бюджет продаж – обобщающий показатель, отражающий общую сумму выручки (доходов) от продажи. Выручка (доход) = V (объем производства) * Q (цена).

2-й блок. Бюджет переменных расходов определяется как сумма основных материалов из заработной платы, а также переменных

общепроизводственных расходов (электроэнергия и топливо на производственные нужды).

3-й блок. Маржинальный доход (МД) определяется как разность между 1-м и 2-м блоками.

4-й блок. Бюджет постоянных затрат определяется как сумма общих и административных расходов, а также сумма коммерческих расходов.

5-й блок. Бюджет операционной прибыли (ОП) рассчитывается как разность между 3-м и 4-м блоками.

Полученный формализованный вид определения бюджета и составленная блок-схема, мы считаем, упростить расчет составления бюджета на производственных компаниях.

Одним из фундаментальных вопросов организации учета и анализа производственных затрат выступает использование методов учета затрат и калькулирования себестоимости. В данной главе существенное внимание уделено к исследованию совершенствования методов учета производственных затрат и калькулированию себестоимости продукции. Традиционная советская школа бухгалтерского учета и отечественная практика предполагают использование нижеследующих методов учета затрат и калькуляции себестоимости: простой (котловой), нормативный, позаказный, попередельный (попроцессный) и другие. Хотя данный список может быть дополнен и другими смешанными вариантами методов учета затрат и калькуляции себестоимости, как, например, поиздельный, попродуктный и т.д. Однако, по сути, в основе их лежат вышеперечисленные основные методы учета затрат.

Применение того или иного метода учета затрат и калькуляции себестоимости зависит от технологии и организации производства компании. Однако для анализируемых в диссертационной работе производственных компаний наиболее приемлемым является нормативный метод учета затрат и калькуляции себестоимости в сочетании с методом прямого списания по бизнес-процессам.

В западной модели бухгалтерского учета в соответствии с МСФО применяются следующие методы учета затрат и калькуляции себестоимости продукции:

- 1) метод поглощения затрат (Absorption Costing);
- 2) метод полного поглощения затрат (Full Absorption Costing);
- 3) калькуляция себестоимости нормальная (Normal Costing);
- 4) калькуляция себестоимости позаказная (Job Order Costing);
- 5) калькуляция себестоимости полная (Full Costing);
- 6) калькуляция себестоимости попроцессная (Process Costing);
- 7) по прямым затратам, директ-костинг (Direct Costing);
- 8) по прямым затратам, стандарт-костинг (Standard Costing);
- 9) по фактическим затратам (система) (Actual Costing);
- 10) таргет-костинг (Target Costing) (цена – затраты = прибыль);

11) JIT-калькулирование (Just in Time) и др.

В практике отечественных производственных компаний часть традиционных методов устарела и не может отвечать сегодняшним требованиям бизнес-сферы, то другая часть методов в соответствии с МСФО не может быть применена в силу отсутствия практики и наличия внутренних нормативно-законодательных нестыковок.

На наш взгляд, традиционные статьи калькуляции себестоимости продукции не учитывают признаки затрат во взаимосвязи с объемом выпуска. Так как цель управленческого учета и анализа производственных затрат в современных условиях состоит не в том, какие виды затрат и в каком объеме должны быть израсходованы на выпуск продукции, то целесообразны ли такие затраты? Для принятия управленческих решений по снижению затрат мы считаем их недостаточными. В этой связи предлагаем структуру статей калькуляции себестоимости продукции на основе интеграции существующих методов калькуляции себестоимости.

Себестоимость продукции по переменным затратам является обобщающим показателем, отражающим сумму переменных затрат. Данный показатель показывает, какую долю в себестоимости продукции составляет сумма переменных затрат, которые прямо зависят от объема выпуска продукции. Переменные затраты неизбежны и прямо пропорциональны объему. Переменные затраты считаются затратами на продукт и составляют основу себестоимости продукции, без переменных затрат продукция не может быть выпущена. А что касается постоянных затрат, то здесь дело обстоит несколько иначе. Выделение общей суммы постоянных затрат позволяет определить, какую долю в себестоимости продукции составляют постоянные затраты, которые не зависят от объема выпуска и являются основным источником снижения затрат.

Считаем, что постоянные затраты как затраты на период, а не на продукт должны быть четко прослежены, так как в большей части суммарное их сокращение является основным источником будущих экономических выгод.

В целях установления взаимосвязи между производственными затратами и объемом производства нами предлагается интегрированный метод калькуляции себестоимости продукции, который предполагает составление калькуляции себестоимости по бизнес-процессам на основе разграничения накладных расходов на переменные и постоянные. В отличие от других методов калькулирования себестоимости интегрированный метод используется не только в производстве, но и на всех уровнях управления. Тем самым администрация компании может получить информацию о затратах на всех стадиях производства и иерархии управления. Ведь компании нужны данные не о том, что произошло и какие при этом понесены затраты, а о том, обоснованы ли такие затраты и как ими управлять?

Интегрированный метод по бизнес-процессам позволяет составлять калькуляцию себестоимости на всех уровнях производственной и непроизводственной деятельности. Оправдана ли такая многоступенчатая, громоздкая, углубленная калькуляция себестоимости? С точки зрения целесообразности затрат и недопущения неоправданных расходов она необходима. Технически выполнима ли столь многоступенчатая и сложная калькуляция? Если учесть возможности компьютерной бухгалтерии и целевое использование рекомендуемого метода, то можно считать, что вполне. Целевое использование метода предполагает предупреждение неоправданных потерь в тех бизнес-процессах, которые требуют особого контроля и принятия срочных управленческих решений со стороны администрации. Например: пуск новых мощностей, наличие большого объема брака продукции, простоев, убыточная смета, факт мошенничества, снижение качества продукции и др.

При этом структура калькуляции себестоимости будет иметь следующий вид:

1-й уровень – деятельность центра;

2-й уровень – бизнес-процессы центра;

3-й уровень – subprocesses отдельных бизнес-процессов центра и др.

В результате такого углубленного анализа менеджер получит большую аналитическую информацию, необходимую для принятия управленческих решений.

Конечной целью интегрированного метода является анализ поведения затрат и их влияние на финансовый результат через изменения точки безубыточности с корректировкой суммы переменных и постоянных затрат в отчетном периоде.

Третья глава **«Совершенствование организации учетных процедур и отчетности по производственным затратам»** посвящена вопросам совершенствования организации учетных процедур и отчетности по производственным затратам. В данной главе раскрыта действующая методика отражения величины производственных затрат в отчетности производственных компаний и практика применения математического моделирования в выборе альтернативных затрат. Исследована практика распределения накладных расходов и методы ее адаптации в отечественной практике. Рекомендована «Ведомость распределения накладных расходов».

Попытки использовать статистические показатели (данные) в бухгалтерском производственном учете принимались и в далеком прошлом. Например, западные ученые имели разные точки зрения на решение методологической задачи учета производственных затрат и накладных расходов с целью достижения единства видов хозяйственного учета. Как отмечено в книге Я.В. Соколова «Бухгалтерский учет: от истоков до наших

дней», взгляды ученых того времени можно представить в соответствии со следующими направлениями методологии исследования:

- 1) Д.Р. Логнман и М. Шиф – построение коэффициентов корреляции между отдельными видами затрат и степенью занятости;
- 2) К. Руммель – расчет коэффициента корреляции между потреблением (издержками) и выпуском готовой продукции;
- 3) А. Вольтер – графический метод взаимодействия издержек и таких статистических данных, как, например, занятость или объем выпуска.

На наш взгляд, современные достижения науки и информационной технологии порождают максимум возможностей импровизации и поиска альтернативных способов оценки поведения производственных затрат и накладных расходов. По нашим предположениям, в недалеком будущем вышеуказанная тенденция развития информационно-технологической поддержки учета и анализа может привести к опередившей свое время идее Ф.В. Езерского об «определении результатов деятельности на любой момент времени», что невозможно было осуществить методами традиционной бухгалтерии.

Мы считаем, что утвержденная Национальным статистическим комитетом Кыргызской Республики структура отчета о затратах на производство продукции (работ, услуг) производственной компании отличается сложностью, громоздкостью (представляется на четырех страницах) и слабой аналитичностью. Отчет содержит ряд дополнительных данных справочного характера. При этом не отражается такая значимая для государственных органов и общественности информация, как расходы на охрану окружающей среды и экологию, затраты на инновации и др. В связи с этим возникла необходимость пересмотреть действующую форму статистической отчетности по затратам на производство продукции (работ, услуг) с учетом потребностей пользователей статистических данных, причем в динамике, с целью сопоставления данных для принятия эффективных, экономически обоснованных решений.

Предлагаемая нами структура отчета о затратах на производство продукции (работ, услуг) бизнес-компания имеет следующие положительные моменты:

- 1) учитывает международную практику учета и анализа затрат в соответствии с МСБУ и МСС;
- 2) обеспечивает тесную взаимосвязь двух видов учета: статистического и бухгалтерского;
- 3) позволяет производить исчисление основных статистических показателей на основе единых правил и методики учета;
- 4) упрощает форму отчета, сбрасывая статьи, которые обычно на практике не заполняются и не участвуют в расчете основных аналитических показателей;

5) в силу важности и необходимости контроля в данную отчетную форму рекомендуются новые статьи затрат: затраты на ООС и экологию, затраты на инновации.

6) имеет динамическую структуру с целью выявления тенденций;

7) затраты на производство продукции сгруппированы по отношению к объему выпуска продукции, то есть на переменные и постоянные;

8) для придания завершенности структуре введена новая строка для отражения результатов деятельности бизнес-компании, что, несомненно, усилит такие качественные характеристики и критерии, как сопоставимость, сравниваемость, полезность, проверяемость, непрерывность и др.

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. В этих условиях возможности применения прогнозирования на базе моделирования увеличиваются.

Впервые моделирование было удачно предпринято для учета затрат Э.К. Гильде, который составил модель, основанную не на отрасли промышленности, а на технологическом типе производства. На примере ОсОО «Вайс», используя фактические данные, рассмотрим возможности математического моделирования в целях прогнозирования ожидаемой прибыли.

Например, производственная компания располагает основным оборудованием и может выпускать продукцию n видов, $j \in J = \{1, 2, \dots, n\}$, которые имеют возможности практически неограниченного сбыта. Компания в данном случае может самостоятельно планировать ассортимент и величину выпуска. Нет ограничений и в приобретении необходимых материалов (сырья).

Лимитирующим фактором являются лишь финансовые средства для приобретения необходимого сырья, объем финансовых средств задан и не может быть превышен.

Известны также нормы расходов каждого вида материала (сырья) $i \in I = \{1, 2, \dots, m\}$ на единицу объема продукции вида j , $j \in J$; оптовая рыночная реализационная цена на единицу объема готовой продукции и оптовая рыночная цена на единицу объема приобретаемого сырья. Кроме этого, известна доля управленческих расходов и заработной платы в единице объема на каждую отдельно выпускаемую продукцию.

Решением задачи методом целочисленного программирования был получен оптимальный план производства. Расчеты показали, что ОсОО «Вайс» из представленных видов продукции целесообразно производить

дверные рамки в количестве 2302 шт., а производство оконных горизонтальных и вертикальных рамок нецелесообразно.

Далее в данной главе рассмотрены возможности использования в отечественной учетной практике зарубежных методов распределения и списания косвенных расходов с разработкой соответствующего регистра бухгалтерского учета для отечественных предприятий.

В отечественной практике распределение накладных расходов в большей части выполнялось для исчисления себестоимости продукции, тогда как в западной модели бухгалтерского учета распределение производственных накладных расходов (ПНР) больше нацелено на определение финансового результата, поэтому списываются, в зависимости от вида накладных расходов, постоянные или переменные ПНР.

Производственные накладные расходы играют важную роль в системе западной модели бухгалтерского учета. Вследствие места, роли и значения производственные накладные расходы в составе производственных затрат для менеджеров западных производственных компаний представляют достаточно большой источник увеличения прибыли компании. Они полагают, что прямые затраты неизбежны и трудно поддаются изменениям, то есть не поддаются манипуляциям. В свою очередь финансирование косвенных затрат (производственные накладные расходы) в случае острого дефицита финансовых ресурсов компании может быть прекращено и тем самым будет создан определенный источник покрытия непредвиденных убытков или, наоборот, они могут быть полностью списаны в данном отчетном периоде при успешной бизнес-среде.

Разная методика используется при распределении общепроизводственных расходов в основных методах учета затрат в западной модели бухгалтерского учета: Absorption Costing и Direct Costing. При разных объемах реализованной продукции метод Absorption Costing предполагает разные суммы списания постоянных общепроизводственных расходов (ОПР) на себестоимость реализованной продукции. При методе Direct Costing сумма ОПР не меняется и списывается как затраты периода без распределения их на себестоимость реализованной продукции и на остаток готовой продукции (S ГП). Хотя этот метод спорный и применяется редко, но он быстро распространяется.

Это требует разработки соответствующего унифицированного учетного регистра по распределению накладных расходов.

На наш взгляд, учетный регистр по распределению накладных расходов следует считать удачным и широко информативным, если в нем найдет отражение большой объем бухгалтерской информации, касающейся распределения накладных расходов.

Вышеуказанные два типа распределения накладных расходов, практикующихся в отечественной и зарубежной (западной) системе бухгалтерского учета, имеющие разные цели и разную методику расчета

могут быть отражены в данном учетном регистре. Условно назовем рекомендуемый учетный регистр как «Ведомость распределения накладных расходов». Рассмотрим ее структуру.

Важно отметить, что сначала ОПР должны распределяться между реализованной продукцией (РП) и остатком готовой продукции (ГП), а далее часть ОПР, относящаяся к РП, должна быть распределена между видами выпускаемой продукции. Соответственно ведомость распределения должна состоять из двух взаимосвязанных таблиц (табл. 3.1).

Таблица 3.1

«Ведомость распределения накладных расходов»
за _____ 20__ г.

**А. Распределение производственных накладных расходов между
объемом реализованной продукции и остатком готовой продукции
(выпущенной, но не реализованной)**

№ п.п.	Объект распределения	База распредел. (объем выпущенной продукции)	Коэфф. распределения	Производственные накладные расходы
1.	Себестоимость РП	900 000	0.2646	23 814
2.	Остаток ГП на конец периода	100 000	0.2646	2 646
	Всего объем выпущенной продукции	1 000 000	0.2646	26 460

**Б. Распределение производственных накладных расходов
между видами реализованной продукции**

№ п.п.	Объект распределения (объем реализованной продукции)	База распредел. (осн. з/плата произ. рабочих)	Коэфф. распредел.	Производственные накладные расходы
1.	Жженный кирпич	19 000	0.61	11 590
2.	Камень	10 000	0.61	6 100
3.	Щебень	10 000	0.61	6 100
	Итого:	39 000		23 814

Результаты распределения и перераспределения производственных накладных расходов позволяют более точно определить финансовый результат от производственной деятельности компании, так как производственные накладные расходы будут распределяться между видами реализованной продукции, а не всем объемом выпущенной продукции и лишь в той части, которая относится к данному отчетному периоду.

Как показывает практика, при традиционной модели отечественной системы бухгалтерского учета основной целью распределения косвенных расходов являлось правильное исчисление себестоимости выпускаемой продукции и полное списание фактической суммы общепроизводственных

и общехозяйственных расходов на объекты учета. Тогда как западная методика распределения накладных расходов больше связана с финансовыми результатами. Однако западная система бухгалтерского учета допускает применение различных индивидуальных и нерегламентированных методик распределения накладных расходов, что позволяет мошенникам искажать данные бухгалтерского учета и манипулировать с прибылью компании.

Из вышеуказанного следует, что методика распределения накладных расходов прямо влияет на формирование финансового результата компании. Соответственно она должна быть точной, ясной, полной и достоверной, что достигается регламентацией методики распределения накладных расходов и унификацией применяемых учетных регистров. Для решения указанного вопроса и обеспечения единого подхода к процедуре распределения накладных расходов нами рекомендуется новый учетный регистр «Ведомость распределения накладных расходов».

Четвертая глава **«Теория и практика анализа и бюджетирования производственных затрат и пути его совершенствования»** посвящена анализу производственных затрат и его совершенствованию. В данной главе изучена методика организации анализа производственных затрат и себестоимости продукции, выявлены способы их улучшения, в разрезе переменных и постоянных затрат. Анализ производственных затрат завершается с рекомендацией по использованию применения нетрадиционных методов анализа в аналитической работе и в целом в управлении производственной деятельностью компании.

Научные исследования производственно-хозяйственных процессов, обусловленные действием объективных экономических законов и влиянием различных факторов, составляют основу экономического анализа производственной деятельности компании.

В нынешних условиях, в отличие от традиционных методов анализа производственных затрат чаще используются современные рыночные методы анализа, к которым и относится, например, CVP-анализ. CVP-анализ или так называемый операционный анализ является составной частью управленческого учета. Его ключевыми элементами являются: операционный рычаг, порог рентабельности, зональность прибылей и убытков и запас финансовой прочности. Названные элементы можно дополнить маржинальным доходом и операционной прибылью. Промежуточный маржинальный доход – это результат от реализации товаров после возмещения той части переменных и постоянных затрат, величина которой потребуется при производстве рассматриваемого изделия, либо изменяется с изменением объема выпуска.

Если анализ безубыточности позволяет определять и изучать точку безубыточности (порог рентабельности, критический объем производства и продаж), запас финансовой прочности (индекс безопасности), то более

широкое использование маржинального дохода в анализе позволяет также определить цену, объем производства и продаж для получения планируемой прибыли, обосновывать выбор оборудования, мощностей, технологий производства и т.п.

Обобщая вышеизложенное, следует отметить, что помимо оценки операционного рычага, анализа безубыточности к операционному анализу можно также отнести различные методы маржинального анализа; метод предельных затрат, изучающий изменение общей суммы затрат, полученное в результате увеличения выпуска продукции на одно изделие при неизменных общих факторах, которые достаточно широко рассмотрены в учебнике Ч.Т. Хоргрена и Дж. Фостера.

Важнейшей составляющей CVP-анализа является разделение затрат на переменные и постоянные, что вполне применимо во взаимосвязи с предлагаемым в диссертационной работе интегрированным методом учета затрат.

С целью достижения единства производственного учета и экономического анализа производственных затрат оптимальным следует считать проведение анализа в разрезе не только каждой статьи затрат, но и групп затрат, например, материальные затраты, технологические затраты, трудовые затраты, общепроизводственные расходы (ОПР) переменные и постоянные, общие и административные расходы (ОАР), производственная себестоимость и полная себестоимость.

Наличие условных переменных и постоянных затрат и их переход из одной группы в другую соответственно влияют на точку безубыточности и двигают данную точку «вниз» и «вверх» по линии выручки. В результате происходят изменения в зонах прибыли и убытков, обусловленные изменением содержания условно-переменных и условно-постоянных затрат. Например, транспортные расходы, связанные с доставкой и сбытом выпущенной продукции, являются в пределах планового объема постоянными, а при резком увеличении объема выпуска потребуются дополнительный транспорт, и указанные затраты становятся переменными. Необходимо отметить, что сумма дополнительных затрат, связанных с переводом фактических условно-постоянных затрат в группу условно-переменных, должна быть меньше, чем предполагаемая экономическая выгода от дополнительных транспортных средств.

В итоге гибкое управление условно-постоянными и условно-переменными затратами дает возможность менеджерам и руководителям манипулировать точкой безубыточности, двигая её по линии выручки вверх к «зоне прибыли» и вниз к «зоне убытков». Вышеуказанные приемы в свою очередь могут стать эффективным инструментом воздействия на финансовые результаты. Рекомендуемый интегрированный метод калькуляции себестоимости подразумевает использование новой структуры калькуляции себестоимости с группировкой затрат по переменным и

постоянным затратам и по условно-переменным и условно-постоянным расходам.

К преимуществам рекомендуемого метода учета затрат и калькулирования себестоимости можно отнести следующие:

1) методика расчета себестоимости интегрированным методом построена на принципах международных стандартов финансовой отчетности;

2) анализ производственных затрат проводится в разрезе переменных и постоянных затрат, что дает возможность определять маржинальную и операционную прибыль;

3) калькуляция себестоимости по рекомендуемому методу тесно взаимосвязывает два важных элемента анализа: анализ производственных затрат и CVP-анализ (Cost-Volume-Profit);

4) структура калькуляции себестоимости продукции учитывает использование финансовых показателей и др.

Вместе с тем, рекомендуемый метод калькулирования себестоимости приводит к увеличению:

1) показателей в структуре калькуляции себестоимости;

2) объема аналитических расчетов и трудоемкости учетно-аналитических работ.

Тем не менее, изучение и анализ современных источников по данному вопросу и состояние калькулирования себестоимости продукции в отечественных производственных компаниях показывают на необходимость внесения корректировок в методику анализа производственных затрат и калькуляцию себестоимости продукции. Итоговым моментом являются анализ методики расчетов (функциональный, графический и др.) и оценка влияния условно-переменных и условно-постоянных затрат на изменение точки безубыточности, следовательно, на финансовый результат деятельности компании.

Как известно, оценка поведения затрат – это выявление взаимосвязи затрат и объема выпуска прошлых периодов. При оценке можно допустить, что, во-первых, линейная функция затрат отражает динамику затрат и, во-вторых, колебание затрат вызвано изменением единственной переменной (например, трудозатраты), тогда функция затрат имеет следующий вид:

$$y = A + Vx$$

где y – оцениваемая величина (общие затраты);

x – переменные затраты (трудозатраты);

A – постоянная величина;

V – угловой коэффициент;

$y = Vx$ – колебание y прямо пропорционально изменению x ;

$y = 0$ – функция постоянных затрат, угловой коэффициент = 0, то есть величина затрат в релевантной области постоянна.

Условно-переменные и условно-постоянные затраты или пропорциональные затраты, где затраты имеют и постоянные и переменные элементы, достаточно подвижны и могут менять свой характер, переходя от одной группы к другой.

Прямые затраты Постоянные затраты Условно-постоянные затраты
 $y = Vx$ $y = A$ $y = A + Vx$

Анализ поведения затрат может продолжаться с построением графика взаимосвязи между затратами и объемом, то есть с определением корреляционной связи анализируемых показателей.

Что касается корреляционного анализа поведения затрат и влияния факторов на их изменение, то в сложившихся условиях считаем недостаточным использование известных и традиционных показателей детерминированного анализа, таких как объем производства, выручки и др. Кроме этого, в условиях меняющегося рынка не только можно, но и необходимо анализировать влияние внешних факторов, таких рыночных инструментов, как изменение курса валют и процентных ставок, ценовые изменения, снижение или повышение налоговых ставок. Соответственно линия каждого исследуемого фактора будет пересекать линию выручки (дохода) в разных местах, показывая при этом разные объемы производства продукции. В результате совмещения графиков исследуемых факторов мы получим совокупность факторов, влияющих на прибыль компании на разных уровнях. Далее проведение корреляционного анализа исследуемых факторов поможет определить степень влияния каждого фактора и их суммарные влияния, что позволит проводить их ранжирование и определить наиболее агрессивные факторы, с целью принятия эффективных управленческих решений.

Однако CVP-анализ имеет ряд недостатков, к которым можно отнести следующие:

- 1) анализ применим в абсолютном рынке, где известны и неизменны используемые величины. Данный метод также не учитывает форс-мажорные обстоятельства и рыночные колебания;
- 2) сложности при разграничении переменных и постоянных затрат и наличие смешанных (условно-постоянных и условно-переменных затрат);
- 3) линейность функций затрат, объема производства и неизменность цены в области релевантности (любые незначительные события могут нарушить линейность функций);
- 4) анализ эффективен при небольшом ассортименте, большой ассортимент опять-таки нарушает линейность функций;
- 5) анализ имеет краткосрочный характер, в долгосрочном периоде снижаются точность и аналитичность данных.

В перспективе исследование поведения затрат может быть продолжено не только в двумерном графике, но и в трехмерном пространстве с учетом временного фактора (рис. 4.7).

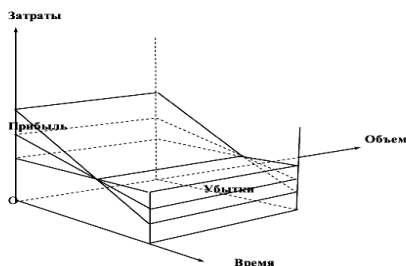


Рис. 4.7. Анализ поведения затрат в трехмерном пространстве, с учетом временного фактора

Анализ поведения затрат в разных отрезках времени имеет право на существование, если учесть несколько нижеследующих факторов:

фактор временной стоимости денежных средств, который показывает на то, что денежная сумма в данный момент времени стоит больше, чем в определенный отрезок времени в будущем;

бухгалтерская отчетность, составленная на 31.12.2013 г., не отражает реального финансового положения компании, например 05.01.2014 г. или 12.01.2014 г., и не может стать единственной базой данных для принятия управленческих решений, так как в указанные даты исследуемая компания находится в другой рыночной ситуации, например, вследствие изменения курсов валют, процентных ставок или конкурентной среды;

возможности информационной технологии позволяют обрабатывать большой объем экономической информации за короткое время, что создает предпосылки для пересмотра принципов составления бухгалтерской отчетности. Считаем возможным составление бухгалтерской отчетности за более короткие, чем месяц сроки или составление бухгалтерской отчетности после каждого крупного притока и оттока финансовых ресурсов, что позволяет реально оценить рыночную ситуацию и принять адекватные управленческие решения.

Анализ себестоимости продукции, работ и услуг имеет большое значение для определения финансового результата производственной компании. Он позволяет выяснить тенденции изменения данного показателя, выполнения плана по его уровню, определить влияние факторов на его прирост, установить резервы и дать оценку работы предприятия по использованию возможностей снижения себестоимости продукции. Снижение себестоимости является важнейшим фактором развития экономики хозяйствующего субъекта, основой соизмерения доходов и расходов.

Цитрусовая компания «Санкист Гроверс» (Sunkist Growers Inc. 14130 Riverside Drive, Sherman Oaks. California 91423-2313.

www.sunkistgrovers.com), созданная ещё в 1893г. и находящаяся в штате Калифорния (США), реализует цитрусовые продукты в более чем 50 странах мира и является лидером в данной отрасли. Компания объединяет более 6000 членов-собственников, владеющих цитрусовыми плантациями в Золотой долине (Orange Country), производит и реализует более 600 лицензированных видов продукции по всему миру.

Компания «Даймонд оф Калифорния» (Diamond of California (Diamond Walnut Growers). 1050 South Diamond Street Stockton CA 95205-7078 www.diamondnuts.com), созданная в 1912 г., производит и реализует сушеные орехи и тоже является известным брендом, владея 88% рынка реализации сушеных орехов в Северной Америке.

Как видно из табл. 4.16, американская практика допускает достаточно большую свободу в ведении не только управленческого учета, но и в составлении финансовой отчетности. Здесь реализуется в полной мере принцип преобладания содержания над формой. Полученные на нашем примере данные финансовой отчетности двух типичных производственных компаний из одного штата различаются показателями производственных затрат. В итоге можно заключить, что важнее не соблюдение утвержденной формы и структуры финансовой отчетности, а правильный расчет и объективное отражение данных в отчетности компании.

Таблица 4.16 – Сравнительный анализ показателей затрат и расходов

Sunkist Growers Inc	Diamond of California	АООТ «Ак-Таш»
Cost and expenses (Затраты и расходы)	Costs and expenses (Затраты и расходы)	Затраты и расходы
Production cost of fruit products sold (Затраты на продукцию)	Processing, packing and distribution (Производство, упаковка и реализация)	Сырье (глина)
Payments on products fruit delivered and sold (Оплата продукции)	Selling, general and administrative expense (Продажа, общие и административные расходы)	Топливо (уголь БСШ)
General administrative and other (Общие, административные и др.)	Advertising (Реклама)	Электроэнергия
Transportation (Транспортные расходы)	Interests - Net (Нетто – Прибыль)	Зарплата – всего
Advertising & Promotion (Реклама и продвижение)	Minority interest (Общая прибыль)	Соцфонд
Depreciation & amortization (Амортизация и выбытие)		Содержание оборудования

Необходимо также обратить внимание на некоторые организационно-методические особенности ведения управленческого учета в США и Кыргызстане. В частности, выделим следующие:

- отклонения фактических затрат от предполагаемых в США списываются сразу в дебет счета «Доходы», в Кыргызстане – на постоянные счета, к которым эти отклонения относятся: например, 1620, 1630 и т.д.;
- накладные расходы в США не входят в состав незавершенного производства, а в Кыргызстане являются их неотъемлемой частью;
- расходы на капитальный ремонт в США списываются на счет накопленного износа основных средств, в Кыргызстане – на счет 8000 «Общие и административные расходы»;
- косвенные расходы в США берутся в определенной процентной норме от каждой фиксации прямых расходов, в Кыргызстане косвенные расходы общей суммой по окончании отчетного периода списываются на счет 1630 «Основное производство», где распределяются по аналитическим счетам.

Таким образом, в отношении накладных расходов зарубежный подход более категоричен, ибо ограничивает суммы косвенных расходов заранее установленной нормой. Однако, как отмечает проф. Я.В. Соколов в предисловии к учебнику «Принципы бухгалтерского учета» (Б. Нидлз, Д. Колдуэлл, Ч. Андерсон), «не все в западном учете самое лучшее, так же как не все в нашем учет – плохо».

Вышеуказанное подтверждает, что любые попытки применения общепринятых методических и методологических принципов учета и анализа производственных затрат в соответствии с МСФО в отечественных производственных компаниях должны быть теоретически обоснованными и практически полезными.

ВЫВОДЫ И ПРАКТИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ

Проведенное диссертационное исследование теоретико-методологических и организационно-методических основ организации учета и анализа производственных затрат промышленных компаний позволило сделать следующие выводы и предложения, направленные на решение проблем и создание условий для эффективной организации системы управленческого учета и анализа затрат производственных компаний:

1. Развитие бухгалтерского учета производственных затрат связано, прежде всего, с освоением современной модели управленческого учета. Управленческий учет в большинстве производственных компаний Кыргызстана ведется не как самостоятельная система учета, а как необязательная и произвольная часть системы бухгалтерского учета. Многие его элементы не укладываются в традиционное понимание бухгалтерского, оперативного и статистического учета. Этому во многом способствует отсутствие официального признания понятия управленческого учета в законодательных и нормативных актах, международных стандартах

финансовой отчетности, входящих в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в Кыргызской Республике. Однако, по нашему мнению, при формировании бухгалтерского учета производственных затрат в рамках рыночной модели необходимо использовать элементы управленческого учета с целью обеспечения эффективного использования и управления ресурсами, контроля над качеством и объемом выпуска продукции, определения и сопоставления достигнутых финансовых результатов с затратами по видам производимой продукции и структурным подразделениям компаний. Решение многих оперативных, тактических и стратегических управленческих вопросов направлено на повышение эффективности снабженческой, производственной и реализационной деятельности. Поэтому ведение системы управленческого учета и анализа на промышленных производственных компаниях как главного источника управленческой информации является необходимой предпосылкой создания оптимальной рыночной инфраструктуры, выживания производственных компаний в условиях свободной конкуренции и роста их экономического потенциала.

2. В настоящее время в Кыргызской Республике в качестве нормативной базы выступают Международные стандарты финансовой отчетности, принятые Жогорку Кенешом КР и нормативные документы правительства республики, которые регламентируют организацию финансового учета. Проблема состоит в том, что полностью отсутствуют методологические основы построения и организации управленческого учета в целом и производственного учета, в частности. Поэтому в области бухгалтерского управленческого учета должна быть разработана и рекомендована методология организации управленческого учета. В данной диссертации предпринята попытка разработки методологии организации управленческого учета и формирования бухгалтерского управленческого учета и отчетности в соответствии с МСФО. В Кыргызской Республике стандарты управленческого учета пока не разработаны, поэтому, прежде всего, требуется выработка методологии учета в целом и управленческого учета, в частности.

3. Методология учета производственных затрат в условиях рыночных отношений требует рассмотрения вопросов, касающихся методов учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, где 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.

Одни экономисты рассматривают учет затрат и калькулирование как единый процесс исследования затрат на производство и потому отождествляют их как одно понятие. Другие, напротив, считают, что это два обособленных понятия. В этой связи в диссертационном исследовании была рассмотрена методология управленческого учета в контексте понятий «учет

затрат» и «калькулирование», а следовательно, и вопрос об единстве и разграничении методов учета затрат и калькулирования.

4. По нашему мнению 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, 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).

5. Важным моментом при выработке методологии и методики организации управленческого учета является выбор объектов учета затрат и объектов калькулирования. В современных условиях управленческий учет становится многоцелевым, все более ориентированным на управление. Для того чтобы удовлетворять потребностям управления, необходимы различные группировки затрат, а следовательно, и различные объекты учета. Полагаем, что объекты учета затрат следует объединить в две группы. Первая группа объектов, включающая место возникновения затрат, центры затрат, центры ответственности и т. п., связана с процессом потребления ресурсов и потому удовлетворяет в основном контрольные цели. Выделение второй группы обусловлено калькуляционными целями. Объекты этой группы в литературе нередко называют носителями затрат, в качестве которых могут рассматриваться виды продуктов, полуфабрикатов разной степени готовности, работ и услуг, имеющих потребительную стоимость. Объекты второй группы могут, с одной стороны, рассматриваться как объекты учета затрат, а с другой – как объекты калькулирования, то есть как объекты, себестоимость которых необходимо исчислить, что еще раз подчеркивает взаимосвязь и взаимозависимость учета затрат и калькулирования. Объекты калькулирования образуют подмножество множества объектов учета затрат, так как само калькулирование является одной из составляющих управленческого учета в широком смысле.

6. Управленческий учет представляет собой сложный, многогранный процесс, обеспечивающий достижение различных целей. Поэтому дать исчерпывающее определение метода учета затрат, с нашей точки зрения,

практически невозможно. Хотя обобщив все плюсы и минусы, мы даем следующее толкование данного понятия. Управленческий учет – это, прежде всего, внутренний учет поиска резервов и альтернатив для принятия управленческих решений с целью максимизации прибыли компании. 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. Таким образом, калькуляцию можно рассматривать как один из методов учета затрат. С другой стороны, если рассматривать калькуляцию как исчисление себестоимости единицы продукции, то для калькуляции продукта необходимы достоверные данные, получаемые в результате организованного определенным образом учета затрат.

По нашему мнению, под методом учета затрат в широком смысле следует понимать совокупность способов отражения, группировки и систематизации данных о производственных затратах, обеспечивающих достижение определенной цели, решение конкретной задачи. С этой точки зрения методы калькулирования можно рассматривать как специальные методы учета затрат, применяемые для расчета себестоимости определенных видов, групп продукции (работ, услуг).

7. Для экономических субъектов Кыргызской Республики, или в целом для кыргызской экономики важным вопросом остается разработка методологии организации управленческого учета в тех случаях, когда в разрезе объектов калькулирования учитывается неполная, ограниченная себестоимость, которая может включать в себя прямые затраты или переменные, то есть зависящие от изменения объемов производства; она может калькулироваться только на основе производственных расходов, связанных с изготовлением данной продукции, выполнением работ или оказанием услуг, даже если они носят косвенный характер. Но, несмотря на некоторые различия в составе затрат, включаемых в себестоимость объекта калькулирования, общим для этого подхода является то, что часть затрат не включается в себестоимость, а возмещается общей суммой из выручки. В этом состоит основная отличительная особенность системы учета неполной себестоимости («директ-костинг», системы учета прямых затрат, системы учета сумм покрытия, системы учета предельных затрат).

Считаем, что при классификации по полноте включения затрат в себестоимость уместно говорить о методах калькулирования, а не об управленческом учете, так как даже при исчислении сокращенной (неполной) себестоимости учитываются все затраты на производство продукции. Проблема заключается в другом: какие затраты включать в себестоимость, а какие относить сразу на финансовые результаты производственной деятельности, в этом смысле можно говорить о методах

калькулирования и учета результата от основной (производственной) деятельности.

8. Эволюция развития и изучения взглядов свидетельствует о том, что имеются различные подходы к экономическому понятию управленческого учета:

одни трактуют его как сложную систему внутреннего управления экономической производственных компаний;

другие – как нечто искусственное и надуманное, неоправданно подменяющее ранее устоявшиеся понятия учета затрат и калькулирования себестоимости;

третьи считают, что управленческий учет – это часть, выделившаяся из бухгалтерского и оперативного учета, и не выходит за рамки собственно учета.

Такое буквальное понимание управленческого учета только как учетной системы, на наш взгляд, неверно, ибо любой вид учета – это, прежде всего, система непрерывного наблюдения и контроля, основанная на информации.

На основе обобщения сложившихся подходов к определению управленческого учета, раскрытия содержания, сущности и прослеживания эволюции развития понятия управленческого учета, выработано его авторское толкование. Управленческий учет – это, прежде всего внутренний учет поиска резервов и альтернатив для принятия управленческих решений с целью максимизации прибыли компании. Выполненные разработки по разграничению финансовой и управленческой бухгалтерии, определение места и роли управленческого учета в системе управления компанией, предложенная организационная структура финансовой и управленческой бухгалтерии (внешняя и внутренняя) с распределением функциональных обязанностей формируют основу организации внутренней бухгалтерии компании. Использование метода сравнения и выбор специфических критериев позволили определить место производственного учета в системе бухгалтерского учета в целом.

9. 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 производственных компаний: 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.

10. Управленческий учет по своему характеру и содержанию призван служить интересам производственных компаний и всячески содействовать эффективным методам управления производственных компаний. Это учет, направленный на службу аппарата управления, имеющий следующие особенности:

управленческий учет не может абстрагироваться от техники, технологии, отраслевых особенностей производства, изучения и анализа спроса и предложения на рынке, приемов экономической статистики, развития социальной сферы и т.д.;

особенности и критерии управленческого учета заключаются в его пригодности. Если информация, полученная посредством управленческого учета, является пригодной, то управленческий учет считается полезным. Поэтому в системе управленческого учета большой упор делается на логику и опыт. Основываясь на них, работники бухгалтерских служб осуществляют эффективный хозяйственный учет и контроль в интересах самих производственных компаний.

11. Одним из главных недостатков производственного учета как часть управленческого учета 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 развитых странах организация такого вида учета, то есть 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.

12. В организации управленческого учета детальный аналитический учет может проводиться как бухгалтерскими, так и оперативными методами. В связи с этим отдельные авторы указывают на имеющее место нарушение связи между синтетическим и аналитическим бухгалтерским учетом. Отсутствие сверки показателей между ними ведет к утрате контроля правильности записей в аналитическом учете. Мы не согласны с таким мнением, так как аналитический учет, осуществляемый в управленческом учете бухгалтерскими методами, даже при простой записи на счетах позволяет сверять сальдо и обороты по синтетическому счету суммой соответствующих показателей по всему массиву аналитических счетов. Нарушений принципа увязки показателей аналитического и синтетического учета не возникает.

13. Управленческий учет необходимо строить на основе индивидуального плана счетов управленческого учета. Вопрос о создании такого плана счетов необходимо решать централизованно.

14. Проведенный анализ системы управленческого учета позволил дать рекомендации по повышению его аналитичности. Можно свести к минимуму количество дополнительных счетов и субсчетов. Необходимую степень детализации учетной информации можно получить за счет

использования возможностей учетных программ, которые позволяют в пределах одного синтетического счета получить несколько различных систем аналитических счетов. Такой подход способствует прозрачности учетной информации и является более удобным для менеджеров-управленцев, которые привыкли работать с экономическими категориями, а не со счетами.

15. В результате проведения управленческого анализа и оценки использования затрат и результатов прошлой, настоящей и будущей производственной деятельности определена модель управления, ориентированная на выполнение основной цели производственных компаний. В этой связи в аналитической части диссертации особое внимание уделено соотношению централизации и децентрализации аналитических работ. В теории и на практике существуют 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 производственных компаний. В диссертации нами предпочтение отдается первому варианту, который дает ряд преимуществ, обусловленных специализацией труда, хотя на практике чаще встречается децентрализованная система проведения анализа производственных затрат.

Научно-практические рекомендации, сделанные по итогам исследования, заключаются в следующем:

1. Итоги восемнадцатилетнего переходного процесса к МСФО, а также отсутствие учетной практики и неотрегулированность нормативно-правовой базы привели к тому, что управленческий учет остается неразработанным в научно-методическом плане и теоретически глубоко не исследованным. Одним из решений проблемы становления и развития управленческого учета в отечественной практике считаем разработку собственных стандартов управленческого учета Кыргызской Республики, которые на практике обеспечат восстановление ослабшей внутренней отчетности производственных компаний и, несомненно, приведут к усилению внутреннего учета.

В краткосрочной перспективе для отечественных производственных компаний рекомендуем принять и обеспечить внедрение двенадцати методических руководств управленческого учета (МРУУ):

2. Исследование процесса реформирования учетной системы и внедрения МСФО в Кыргызской Республике, а также оценка результатов проведенных реформ позволили выполнить периодизацию внедрения их в Кыргызстане (1-й этап – 1991-1998 гг., 2-й этап – 1998-2003 гг., 3-й этап – 2003-2013 гг., 4-й этап – с 2013 г.).

3. Исследованы и определены потребности пользователей в информации бухгалтерского учета о производственных затратах для повышения их аналитичности и принятия оптимальных управленческих решений. Проведена реклассификация экономической информации, учитывая ее влияние на производственно-финансовую деятельность компаний.

4. Оптимизация организации синтетического и аналитического учета производственных затрат позволила составить перечень основных корреспондентских счетов учета затрат до закрытия временных счетов.

5. Разработана авторская структура внутренней отчетности центров ответственности производственных компаний, обеспечивающая полноту предоставляемой информации для принятия управленческих решений.

6. Рекомендуемая методика прямого отнесения затрат на основе бизнес-процессов способствует предоставлению реальной экономической информации об уровне затрат по бизнес-процессам в рамках одного передела и в целом по себестоимости продукции.

7. Выявлены организационные и технологические особенности производственных компаний по производству строительных материалов и их влияние на учет производственных затрат и калькулирование себестоимости. Указанные особенности заключаются в наличии общей технологической цепочки основных и вспомогательных цехов по выпуску продукции, наличии нескольких переделов и отдельных бизнес-процессов в рамках одного передела. Впервые исследован технологический процесс как самостоятельный объект учета и выделены технологические затраты.

8. Выполнена оценка возможностей и показаны преимущества использования бюджетов в учете и анализе производственных затрат. Разработана методика расчета основного и гибкого бюджетов с составлением блок-схемы и использованием уравнений.

9. Обобщен накопленный опыт и рекомендован метод учета затрат и калькуляции себестоимости по переменным и постоянным затратам. Разработанный интегрированный метод позволяет сочетать учет затрат с анализом безубыточности (CVP-анализом).

10. Оценена степень полезности информации отчетности для производственных компаний о затратах на производство и рекомендована упрощенная форма № 5 З «Отчета о затратах на производство продукции (работ, услуг)», представляемого производственными компаниями.

11. Обоснована и доказана экономическая значимость оптимизации учета затрат с использованием математических моделей для выбора альтернатив.

12. С целью отражения суммы распределения накладных автором впервые разработана и рекомендована «Ведомость распределения накладных расходов», а также выполнена оценка влияния методов учета затрат на финансовые результаты.

13. Анализ производственных затрат позволил определить основные направления совершенствования производственного анализа и расширить его рыночный инструментарий (использование трехмерного графика, корреляционного анализа и др.).

14. Разработанная методика анализа структуры прямых и косвенных затрат в себестоимости может использоваться строительными производственными компаниями.

Практическое использование разработанных в диссертации положений будет способствовать повышению качественного уровня бухгалтерского управленческого учета и анализа производственных затрат компаний, положительно отразится на степени обоснованности управленческих решений и в конечном итоге на уровне эффективности работы экономических субъектов Кыргызской Республики.

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Монографии, учебники и учебные пособия:

1. Учет, калькулирование и анализ производственных затрат [Текст] Монография / Р.А. Узенбаев. – Бишкек: Издательство «Макспринт», 2013. – 288 с.

2. Бухгалтерский финансовый учет. [Текст] / Исраилов М.И., Узенбаев Р.А. и др. // Учебник. Издательство «Турар», – Бишкек, 2012. – 471-507.

3. Бухгалтердик эсептин негиздери [Текст] учебное пособие / Р.А. Узенбаев, М.Ж. Абдиев. – Ош: Ош ТУ, 2010 – 157 с.

4. Краткий курс лекций по международным стандартам финансовой отчетности [Текст]: учебное пособие / Р.А. Узенбаев, Д.А. Осмоналиева, Ж.С. Самудинова, К.А. Мамашев. – Ош: ОсОО «ДИП Полиграфия», 2003. – 155 с.

5. Кыргызские стандарты бухгалтерского учета [Текст]: учебное пособие / Р.А. Узенбаев, Ж.С. Самудинова. – Ош: Ош ТУ, 2001. – 125 с.

6. Совершенствование учета и анализа финансовой деятельности акционерных предприятий [Текст]: учебное пособие / А.А. Арзыбаев, Т.Б. Бусурманова, Р.А. Узенбаев, К.К. Токторов. – Ош: Полиграфическая фирма «ЖетиТус», 2001. – 154 с.

7. Основы бухгалтерского учета [Текст] / Р.А. Узенбаев, М.Ж. Абдиев. – Ош: ЦОП «Максимум», 2009. – 110 с.

8. Управленческий учет [Текст] практическое пособие / Р.А. Узенбаев. – Ош: Ош ТУ, 2011. – 126 с.

9. Финансылык эсеп [Текст] учебное пособие / Р.А. Узенбаев, И.А. Рыскулбеков. – Ош: Ош ТУ, 2012. – 137 с.

10. Промежуточный финансовый учет [Текст] учебное пособие / Р.А. Узенбаев, Ч.М. Эргешова, А.А. Бекмуратова. – Ош: Ош ТУ, 2013. – 86 с.

11. Бухгалтердик эсептин негиздери [Текст]: учебное пособие / А.А. Арзыбаев, Б.С. Саиев, Р.А. Узенбаев. – Джалалабат, 1995. – 83 с.

12. Совершенствование учета и отчетности на предприятиях малого бизнеса и применение метода предельных сумм [Текст]: Монография / Р.А. Узенбаев. – Ош, 1998. – 32 с.

Научные статьи:

1. Узенбаев Р.А. Бухгалтердик эсеп илимин кыргыз тилинде окутуп уйротуудогу кыйынчылыктарды жоюу ыкмалары. [Текст] / Узенбаев Р.А. // Материалы научно-практической конференции «Манас 1000». – Ош, 1995. . С. № 2. С. 128-131.

2. Узенбаев Р.А. Развитие учета и отчетности на малых предприятиях [Текст]: Сб. научн. тр. / Р.А. Узенбаев. – Ош: Ош ТУ, 1997. № 1. С. 159-162.

3. Узенбаев Р.А. [и др.]. Состояние и развитие учета и анализа в переходном периоде [Текст]: Сб. научн. тр. / Р.А. Узенбаев, А.А. Абдыкеримов. – Ош: Ош ТУ, 1997. № 2. С. 361-366.

4. Узенбаев Р.А. Учет и отчетность малых предприятий [Текст]: Сб. научн. тр. / Р.А. Узенбаев. – Ош: Ош ТУ, 1998. № 1. С. 129-134.

5. Узенбаев Р.А. Международное экономическое образование по бухгалтерскому учету: проблемы и решения [Текст]: материалы научно-практической конференции / Р.А. Узенбаев. – Ош: Ош ТУ, 1999. С. 279-284.

6. Узенбаев Р.А. Становление учета и отчетности на предприятиях малого бизнеса и перспективы их развития [Текст]: Сб. научн. тр. / Узенбаев Р.А. – Ош: Ош ТУ, 1999. – С. 124-128.

7. Узенбаев Р.А. [и др.]. Об организации учета и финансового анализа МП [Текст] / А.А. Арзыбаев, М. Маматжанов, Р.А. Узенбаев // Материалы научно-практической конференции ЖАКИ. – Джалал-Абад, 2001. – С. 84-89.

8. Узенбаев Р.А. [и др.] Некоторые проблемы перехода к МСБУ и пути их решения [Текст] / Б.К. Аширбаев, О.А. Шакиев, Р.А. Узенбаев // Международный научный журнал «Наука, образование, техника», Ош КУУ. – 2002. – №1. – С. 62-64.

9. Узенбаев Р.А. [и др.]. Экологическая безопасность и экономический эффект [Текст]: материалы научно-практической конференции / Р.А. Узенбаев, Н. Сулайманова, Ш. Жапарова. – Ош: Ош ТУ, 2002. № 1. С. 267-272.

10. Узенбаев Р.А. [и др.]. Усиление документального контроля за движением долгосрочных активов на предприятиях и в организациях [Текст]: материалы научно-практической конференции / Р.А. Узенбаев, К.А. Мамашев. – Ош: Ош ТУ, 2002. – С.123-128.

11. Узенбаев Р.А. [и др.]. Методология учета и парадигма учетной мысли [Текст]: материалы научно-практической конференции / Р.А. Узенбаев М. Карабаева, А.А. Кутманбекова, А.А. Мамасадыков. – Ош: Ош ТУ, 2002. – С.188-193.

12. Узенбаев Р.А. [и др.]. Концептуальные основы экономического анализа деятельности предприятий и выбор позиций [Текст]: материалы

научно-практической конференции / А.А. Арзыбаев, Р.А. Узенбаев, Н.Т. Сапарбаева. – Ош: Ош ТУ, 2002. – С. 193-197.

13. Узенбаев Р.А. [и др.]. Оценка показателей финансовой устойчивости предприятий [Текст]: материалы научно-практической конференции / М.А. Карабаева, Р.А. Узенбаев, А.А. Кутманбекова. – Ош: Ош ТУ, 2002. – С. 158-162.

14. Узенбаев Р.А. [и др.]. Переход стран Центральной Азии к МСБУ: проблемы и суждения [Текст]: материалы научно-практической конференции ЖАКИ / Р.А. Узенбаев, А. Арзыбаев, М.Ж. Абдиев, К.А. Мамашев. – Стамбул, 2004. № 2. С. 120-124.

15. Узенбаев Р.А. [и др.]. К вопросу смены методологических основ учетной науки: за и против [Текст] / А.А. Мамасадыков. [Текст]: материалы научно-практической конференции ЖАКИ / – Стамбул, 2005. С. 321-325.

16. Узенбаев Р.А. [и др.]. Что беспокоит нашего и американского фермера? [Текст]: материалы научно-практической конференции / Р.А. Узенбаев, К.А. Мамашев // Известия Ош ТУ. – 2005. – № 2. С. 178-181.

17. Узенбаев Р.А. К вопросу смены методологических основ отечественной учетной науки: парадигмы учетной мысли [Текст] / Р.А. Узенбаев // USDA. Printed by Washington., DC. 2005. С. 90-95.

18. Узенбаев Р.А. [и др.]. Аграрные проблемы Кыргызстана и опыт развитых стран [Текст]: материалы научно-практической конференции / О.К. Курманбеков, Р.А. Узенбаев. – Воронеж, 2008. – С.146-148.

19. Узенбаев Р.А. [и др.]. К вопросу смены методологических основ отечественной учетной науки [Текст]: Сб. научн. тр. / М.И. Исраилов, Р.А. Узенбаев // Известия Ош ТУ. – 2009. – № 1. – С. 116-119.

20. Узенбаев Р.А. Этапы развития и парадигмы современного бизнеса: история и глобальный подход [Текст]: Сб. научн. тр. / Р.А. Узенбаев. – Ош, 2009. – С. 119-121.

21. Узенбаев Р.А. [и др.]. Управление затратами в системе менеджмента производственных компаний [Текст]: сб. научн. тр. / Р.А. Узенбаев, М.Ж. Абдиев. – Ош, 2008. – С. 308-312.

22. Узенбаев Р.А. [и др.]. Современные парадигмы науки управления и учета затратами [Текст]: Сб. научн. тр. / О.К. Курманбеков, Р.А. Узенбаев. – Джалалабат, 2008. – С. 123-129.

23. Узенбаев Р.А. [и др.]. Историческое развитие бухгалтерского учета. Этапы развития и суждения [Текст] / Р.А. Узенбаев, М.Ж. Абдиев // Научно-популярный журнал «Вестник УЭП», Джалалабат. – 2008. – № 2. – С. 95-102.

24. Узенбаев Р.А. [и др.]. Теоретические вопросы современных принципов управления в бизнесе и реинжиниринг бизнес-процессов [Текст]: Сб. научн. тр. / О.К. Курманбеков, Р.А. Узенбаев. – Ош, 2010. – С. 189-191.

25. Узенбаев Р.А. [и др.]. Применение реинжиниринга в процессе разделения учета на внешний и внутренний [Текст]: Сб. научн. тр. / Р.А. Узенбаев, М.Ж. Абдиев. – Ош, 2010. – С. 172-175.

26. Узенбаев Р.А. [и др.]. О значении международных стандартов [Текст] / Б.М. Жолдошев, Р.А.Узенбаев // Иссык-Кульский форум «Исраиловские чтения 1» // Вестник КНУ. –2011. – № 1. – С. 198-201.

27. Узенбаев Р.А. [и др.]. Некоторые вопросы использования математических моделей в прогнозировании производственных затрат / Р.А. Узенбаев, С.Т. Умаров // Иссык-Кульский форум «Исраиловские чтения 2» // Вестник КНУ. Бишкек, – 2012. – С. 73-76.

28. Узенбаев Р.А. [и др.]. Анализ бизнес-процессов учетной системы и оптимизация структуры бухгалтерского аппарата компаний [Текст] / Б.М. Жолдошев, Р.А. Узенбаев // Иссык-Кульский форум «Исраиловские чтения 2» // Вестник КНУ. –2012. – С. 62-65.

29. Узенбаев Р.А. [и др.]. Изменения в содержании бухгалтерского учета и анализа с использованием компьютерной технологии. [Текст]: Сб. научн. тр. / Р.А. Узенбаев, Ч.М. Эргешова // Известия Ош ТУ. – Ош, 2012. – С. 210-212.

30. Узенбаев Р.А. [и др.]. Новые вызовы, стоящие перед учетом и управлением современных бизнес-компаний. [Текст]: Сб. научн. тр. / О.К. Курманбеков, Р.А. Узенбаев // Вестник УЭП. – Джалалабат, 2013.- С. 122-126.

31. Узенбаев Р.А. Развитие аналитических возможностей информационных потоков для оптимизации управления деятельности современных бизнес-компаний. [Текст] / Узенбаев Р.А. // Вестник КЭУ. Иссык-Кульский форум бухгалтеров и аудиторов «Исраиловские чтения 3». – 2013. № 2. С. 122-125.

32. Узенбаев Р.А. [и др.]. Оптимизация производственных затрат на базе математических моделей [Текст] / Р.А. Узенбаев, С.А. Асанкулова // Статистика, учет и аудит, Алматы. – 2013. № 2 (49). – С. 55-60.

33. Узенбаев Р.А. Интеграция методов калькуляции себестоимости продукции как эффективный управленческий механизм [Текст]: Сб. научн. тр. / Р.А. Узенбаев. Тадж-й. нац. универ. г. Душанбе. 2013 г. – С. 100-105.

34. Узенбаев Р.А. Теоретические и методологические аспекты предоставления производственными компаниями статистических отчетов. [Текст] / Узенбаев Р.А. // Вестник ИПиС, Тадж. Респуб., Душанбе. – 2013. – С. 57-62.

35. Узенбаев Р.А. Развитие производственного учета и учет затрат, связанных с технологическим процессом [Текст] / Р.А. Узенбаев // Материалы научно-практической конференции ВГУ РФ, Воронеж, 2013. № 2. С. 69-72.

36. Узенбаев Р.А. К вопросу об унификации управленческого учета на производственных компаниях [Текст] / Р.А. Узенбаев // Журнал «Известия», И-К фбасЦА. Бишкек. – 2013. № 2 (2). С. 110-113.

37. Узенбаев Р.А. Анализ производственных накладных расходов и методика расчета основного и гибкого бюджетов [Текст] / Р.А.Узенбаев // Журнал «Вестник Каз ЭУ», Казахская Республика. Алматы. – 2013. – С. 52-56.

38. Узенбаев Р.А. Существующая практика распределения косвенных расходов и оценка зарубежной методики распределения ПНР [Текст] / Р.А. Узенбаев // Вестник Унив. «Туран», Казахская Республика, Алматы. – 2013. № 4 (60) С. 27-32.

39. Узенбаев Р.А. Совершенствование управления и учета затратами в производственных компаниях [Текст]: Сб. научн. тр. / Р.А. Узенбаев // Известия Ош ТУ. – 2013. – №2 С. 69-72.

40. Узенбаев Р.А. Проблемы применения МСФО на практике и поиск путей их решения [Текст]: Сб. научн. тр. / Узенбаев Р.А. // Известия Ош ТУ. – 2013. – №1 С. 52-56.

41. Узенбаев Р.А., Самиева К.Т. Влияние калькуляции себестоимости с полным распределением затрат и по переменным затратам на величину прибыли АООТ «Ош Ак-Таш» [Текст] / Р.А. Узенбаев, К.Т. Самиева // Журнал «Известия», И-К фбасЦА. Бишкек. – 2013. № 3 (3). С. 111-115.

42. К вопросу о необходимости методического обеспечения управленческого учета в современных условиях [Текст] / Узенбаев Р.А. // «Известия». Исык-Кульский форум бухгалтеров и аудиторов «Исраиловские чтения 4». – 2014. – №2 (5) С. 114-117.

ТАРЖЫМАЛ

Узенбаев Расулбек Ашырбекович

“Финансылык отчеттуулуктун эл аралык стандарттарын колдонуу шартында өндүрүш чыгымдарынын эсебинин жана талдоонун көйгөйлөрү: теория, методология жана тажырыйба” темасында 08.00.12 – бухгалтердик эсеп, статистика адистиги боюнча экономика илимдеринин доктору илимий даражасын изденүүгө жазылган диссертация

Түйүндүү сөздөр: Финансылык отчеттуулуктун эл аралык стандарттары (ФОЭАС), башкаруучулук эсеп, чыгымдар, чыгымдардын эсебинин методдору, өздүк нарк, калькуляциялоо, өздүк наркты эсептөө, кошумча өндүрүш чыгымдарын бөлүштүрүү, бюджеттештирүү.

Изилдөөнүн объекти. Изилдөөнүн объекти болуп ар түрдүү менчик формасындагы жана башкаруудагы өндүрүш компанияларынын өндүрүш чыгымдарынын башкаруу эсеби жана анализинин уюштуруу методикалык жана теоретикалык методологиялык көйгөйлөрү болуп эсептелет. Изилдөөнүн объекти болуп курулуш материалдарын өндүрүүчү жана курулуш монтаждоо иштерин алып баруучу Кыргыз Республикасындагы чарба жүргүзүүчү субъектилер эсептелет.

Изилдөөнүн максаты болуп өндүрүш чыгымдарынын эсеби жана анализинин методикасы жана методологиясын өркүндөтүү жана анын негизинде өндүрүш компанияларынын өндүрүш чыгымдарынын эсебин жана анализин жакшыртууда болгон көйгөйлөрдү жана анын чечүү жолдорун аныктоо боюнча сунуштарды иштеп чыгуу эсептелинет.

Изилдөөнүн усулдары: Изилдөөнүн усулдары өндүрүштүк эсептин жана анализди аныктоого жана анын объектилерин талдоодогу негизделген. Өндүрүштүк эсеп жана анализ алардын багыттарын аныктоо, максаттарын белгилөө, өнүгүү багыттарын аныктоо, концептуалдык негиздерин жана негизги принциптерин, объектилер изилдөөдө болуп эсептелет. Диссертациялык жумуш Кыргыз Республикасынын мыйзам актыларына жана мыйзамдык укуктук иш кагаздарына, ошондой эле финансылык отчеттуулуктун эл аралык стандарттарына негизделген.

Изилдөөнүн илимий жаңылыгы: Диссертациянын илимий жаңылыгы болуп өндүрүш чыгымдарынын башкаруу эсебин жана анализин уюштуруудагы проблемаларды аныктоо жана аларды баалоо жана ал проблемаларды финансылык отчеттуулуктун эл аралык стандарттарын колдонуу абалында жоюу, өндүрүш чыгымдарынын башкаруу эсебинин өнүгүүсү боюнча жеке иштеп табуулардын теориялык жана методологиялык жактарын негиздөөдө турат. Илимий жыйынтыктар жана практикалык сунуштар өндүрүш чыгымдарынын башкаруу эсебин жана анализин уюштуруу процессин жана башкаруу эсебинин өнүгүүсүн тездетүүгө түрткү берет.

Колдонуу даражасы: өндүрүш чыгымдарынын башкаруу эсебинин жана анализинин өнүгүүсү боюнча жеке иштелип чыккан теориялык жана практикалык жыйынтыктар жана сунуштар өндүрүш компанияларындагы башкаруу эсебин уюштуруу жана чыгымдардын эсебин жана анализин финансылык отчеттуулуктун эл аралык стандарттарынын негизинде жүргүзүүнү камсыздайт.

Колдонуу чөйрөсү: Диссертациялык жумуштун алкагында алынган изилдөөлөрдүн жыйынтыктары жергиликтүү өндүрүш компанияларында башкаруу эсебин уюштурууда жана өндүрүш чыгымдарынын эсебин жана анализин алып барууда колдонулган.

Резюме

Узенбаева Расулбека Ашырбековича

Диссертация на тему «Проблемы учета и анализа производственных затрат в условиях применения МСФО: теория, методология и практика (на примере производственных компаний)» на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

Ключевые слова: управленческий учет, затраты, расходы, МСФО, методы учета затрат, себестоимость, калькуляция, исчисление себестоимости, бюджетирование.

Объект исследования: предмет исследования – теоретико-методологические и организационно-методические проблемы управленческого учета и анализа производственных затрат производственных компаний различных форм собственности и управления; объект изучения – хозяйствующие субъекты Кыргызской Республики, производящие строительные материалы и выполняющие строительные-монтажные работы.

Цель исследования: совершенствование методологии и методики управленческого учета производственных затрат и на данной основе выработка рекомендаций по решению возникших проблем и развитию учета и анализа затрат в производственных компаниях.

Методы исследования: исследование основано на изучении и обобщении накопленных теоретических знаний и опыта кыргызских и зарубежных авторов, оценке действующей системы учета и анализа затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, законодательных и нормативных актов по бухгалтерскому учету, международных стандартов финансовой отчетности, научно-методической литературы, материалов научных конференций и др. В процессе исследования применялись такие общенаучные методы исследования, как анализ и синтез, системность и комплексность, использовались исторический и логический подходы к получению доказательств и аргументации новых положений диссертационной работы.

Полученные результаты и их новизна: осуществлена попытка выявления и оценки проблем организации управленческого учета и анализа производственных затрат и решению проблем, связанных с применением МСФО, обоснования современных теоретических и методологических подходов к учету затрат в условиях МСФО и разработки собственных решений по их развитию. Научные разработки и практические рекомендации по решению проблем развития учета и анализа производственных затрат способны значительно ускорить процесс адаптации управленческого учета затрат и его дальнейшего развития.

Степень использования. Полученные в результате исследования теоретические и методологические разработки и практические рекомендации обеспечат эффективной организации управленческого учета и анализа производственных затрат в соответствии с МСФО.

Область применения: Полученные результаты проведенного исследования могут использоваться в организации и ведении управленческого учета производственных компаний Кыргызской Республики и в учебном процессе высших учебных заведениях экономического направления страны.

Brief description

Uzenbaev Rasulbek Ahsirbekovich

Dissertation on the theme “The problems of accounting and analyses manufacturing costs in conditions of using International financial reporting standards: theory, methodology and skills” in order to obtain degree in Doctor of Economic Sciences by specialization: 08.00.12 – Accounting and Statistics

Key words: management accounting, costs, expenses, IFRS, method of costing accounting, calculation, net cost, budgeting.

Subject and object of research: The subject of research work is the theoretical-methodological and organization-methodic problems of accounting and analyses manufacturing costs in various form and management of management accounting manufacturing companies.

The object of research work is the manufacturing companies in the Kyrgyz Republic producing building materials and completing building repairing activities.

Purpose of research is the development of methodological and methods of management accounting in manufacturing costs and work out recommendations to develop manufacturing costs accounting and analyses in manufacturing companies.

Methods of research work. The research methods of the work consist from main objects of cost accounting and analyses in manufacturing companies. Manufacturing accounting costs and analysis are studied by the point of view of designing their aims, ways of further development. The research work accumulates purposes of research, research areas, base concepts, research principals, objects of research etc.

By separate selected objects of manufacturing accounting and analysis by the aims and tasks are designed chosen information base, direction of the future development is detailed, the methods of study and possible ways of further improving are determined.

Also every research objectives have selected there were identified the purpose, database, areas, methods and ways of research in future.

Scientific results and their novelty: scientific novelty of the research is to research the problems of accounting and analyses of the manufacturing costs of companies in accordance with the requirements of the international standards of financial reporting, the research of theoretical and methodological aspects of the formation and further development of management accounting of manufacturing costs of local companies.

Extent of use: The theoretical and methodological recommendation of research works will provide formation effective organization of management accounting and analyses in manufacturing costs of companies on the base of international accounting standards.

Area of application: The outcomes of the research conducted were adopted within the conduction of practical activities by the Government service on financial inspection and regulation of Kyrgyz Republic financial market, State Statistics Comity of the Kyrgyz Republic, Public union “Professional Accountants of the South of Kyrgyzstan”, Study process of local universities (580100 Economic (Accounting)).

Подписано в печать 30.08.2014 г.
Формат 60x84 1/16
Объем 3,1 п.л.
Бумага офсетная.
Тираж: 100
Типография ОсОО «Махprint»
г. Бишкек, ул. Курманжан Датки, 207
Тел.: (+996 312) 48-31-85
e-mail: maxprint@mail.ru