

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ
КЫРГЫЗСКО-РОССИЙСКИЙ СЛАВЯНСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ им. Б.Ельцина
КЫРГЫЗСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ им. Ж. Баласагына

Диссертационный совет Д.08.15.519

На правах рукописи

УДК: 336. 717.6

Назарова Вера Леонидовна

СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УЧЕТ: ПОИСК ЭКОНОМИЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

08.00.12 -Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Бишкек - 2017

**Работа выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Международной академии управления, права, финансов и бизнеса.**

Научный консультант: доктор экономических наук, профессор
Исраилов Мукаш Исраилович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Алиев Мурат Капбарович

доктор экономических наук, профессор
Тайгашинова Кусникамал Тортабаевна

доктор экономических наук, профессор
Ураков Дустмурад Уракович

Ведущая организация: кафедра «Бухгалтерского учета, анализа и
аудита» Кыргызского экономического
университета им. М.Рыскулбекова

Защита состоится «31» марта 2017 года в 14-00 часов на заседании
диссертационного совета Д.08.15.519 по защите докторских (кандидатских)
диссертаций при Кыргызско-Российском Славянском университете им.
Б.Н.Ельцина и Кыргызском национальном университете им. Ж.Баласагына
по адресу г.Бишкек, проспект Чуй, 6, корп. 14/213

С диссертацией можно ознакомиться в Научном зале библиотеки Кыргызско-
Российском Славянском университете им. Б.Н.Ельцина по адресу; 720000,
Кыргызская Республика, г.Бишкек, ул. Киевская, 44

Автореферат разослан « 01 » марта 2017 г.

Ученый секретарь диссертационного совета,
кандидат экономических наук

Мырзахматова Ж.Б.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Предприятия бизнеса, для нормального функционирования должны извлекать максимальный доход от своей деятельности. Поэтому им необходимо иметь адекватную рыночным отношениям систему в распоряжении ресурсов. В условиях рыночной экономики представления учетной информации, которая позволяла бы с наиболее максимальной отдачей использовать имеющиеся ресурсы, предполагается наличие и выбор альтернативных вариантов, требуется осуществлять выбор ресурсов, источников финансирования, форм и способов инвестирования и т.п., то есть принимать различные управленческие решения, которые связаны с собственностью организации. Для этого необходимо иметь хорошо сформированную в рамках бухгалтерского учета информацию, которая могла бы служить базой для принятия различных управленческих решений, оценки результатов деятельности и управления собственностью организации.

На каждом предприятии в административную структуру обычно входят бухгалтерия, юридическая служба, отдел экономического планирования, программисты и др. службы, которые работают параллельно друг другу и занимаются одним делом. Однако бухгалтера работают в соответствии с правилами, установленными нормативными документами и считают, что все ради чего они работают это налоги и налоговая проверка. Этому же мнению придерживается руководство компаний. Они не знают, как получить у бухгалтера нужную для принятия управленческих решений информацию, а бухгалтер не знает, как ее предоставить. Менеджеры, нуждающиеся в представлении информации в нестандартном для бухгалтера формате, которая имеется в бухгалтерии, но не знают о том, что она имеется.

Устранению этой проблемы способствует стратегический управленческий учет, ориентированный на удовлетворение потребностей как стратегического, так и текущего управления, на оптимизацию использования ресурсов, обеспечение объективной оценки деятельности подразделений и отдельных менеджеров. Следовательно, стратегический управленческий учет является составной частью процесса управления и обеспечивает информацию, важную для: определения стратегии и планирования будущих операций организации; осуществления контроля ее текущей деятельности; оптимизации использования ресурсов; оценки эффективности деятельности; снижения субъективности в процессе принятия решений и др.

Как показывает опыт, стратегический управленческий учет на промышленных предприятиях развивается по следующим основным направлениям: своевременное обеспечение информацией для выработки оптимальных решений, комплексный (системный) анализ, учет интересов всех подразделений управляемого объекта для принятия решений, поведенческий аспект учета и центров издержек, центров прибыли, центров инвестиций и др. В отличие от обычного бухгалтерского учета, стратегический учет предполагает системного подхода к учетной политике предприятия, требует

комплексно учитывать интересы всех структурных подразделений управляемого объекта для принятия наиболее оптимальных, с точки зрения выгоды, решений. Бухгалтеры снабжая руководителей информацией по различному кругу вопросов, должны иметь сведения о реакции работников на отчеты фирм, о поведении их в организации, а так же об отношении руководителей к исследованиям психологов, социологов и других специалистов по поведению человека.

Научная постановка проблемы стратегического управленческого учета, требует комплексного, системного использования теоретического наследия отечественных и зарубежных ученых для познания закономерностей ее функционирования и развития. В этой связи в диссертационной работе проанализированы труды ученых дальнего зарубежья, исследующих проблемы управленческого учета Х. Андерсона, К.Друри, Д. Колдуэлла, Б. Нидлза, Б. Райана, Дж. Г. Сигела, Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Шима, Дж. Фостера, и др.

В процессе исследования изучались теоретические разработки ряда видных известных ученых стран СНГ в области бухгалтерского управленческого учета: П.С. Безруких, И.Н. Богатой, А.Б.Борчаковой, М.А. Бахрушиной, М.И. Исраилова, Э.У. Куловой Т.П., Т.Суранаева, Карповой, В.З. Керимова, О.Е. Николаевой, В.Ф. Палия, Н.Г. Шевченко, А.Д. Шеремета, Т.В. Шишковой, и др.

Различные аспекты данной проблемы отражены в трудах отечественных ученых: К.Н. Нармбаева, В.К. Радостовца, С.С. Сатубалдина, М.С. Ержанова, К.Ш. Дюсембаева, К.К. Кеулимжаева, Ф.С. Сейдахметовой, Е.Т. Тулегенова, К.Т. Тайгашиновой, Ж.Н.Айтжановой, С.Т.Миржакыпова, А.А. Сатмурзаева и др.

Но, тем не менее, в выше перечисленных трудах не в полной мере исследованы существующие проблемы стратегического управленческого учета и поэтому все выше изложенное обусловило системного исследования данной проблемы, имеющей большую значимость как в теоретическом так и в практическом плане.

Решение рассматриваемой проблемы предполагает проведение целого ряда мероприятий, базирующихся на отечественном и зарубежном опыте отражения затрат производства в управленческом учете. Как показывает практика работы отечественных предприятий, в складывающихся новых условиях хозяйствования и многолетняя деятельность иностранных фирм, они должны проводиться в комплексе. Указанные задачи, предстоящие для решения перед современными компаниями Казахстана возможны только в рамках стратегического управленческого учета, теоретическое исследование и практический анализ которого и предопределил не только актуальность, но и цель и задачи диссертационной работы.

Связь темы диссертации с крупными научными программами и основными научно-исследовательскими работами. Тема диссертационного исследования осуществлялась в рамках «Стратегии развития Казахстана – 2050» и инициативной научно-исследовательской прикладной работы

«Теоретические и практические аспекты учета, аудита и анализа хозяйственной деятельности предприятий РК» на базе кафедры «Учет и аудит» Алматинской академии экономики и статистики (Госрегистрация № 0111РК00396).

Цель и задачи исследования состоит в разработке методологии системного подхода к анализу, обобщении теоретического и практического опыта по внедрению принципов стратегического управленческого учета, обоснованию и разработке его модели применительно к современным предприятиям РК.

Для достижения поставленной цели в ходе исследования решались следующие задачи:

- раскрыть сущностное содержание и принципы организации стратегического управленческого учета как одного из важного компонента рыночного механизма ведения бухгалтерского учета на предприятии;
- определить новые подходы к классификации определения издержек производства в стратегическом управленческом учете;
- изучить опыт зарубежных стран по внедрению элементов стратегического управленческого учета в контексте их использования на предприятиях современного Казахстана;
- рассмотреть организационные системы стратегического управленческого учета в современных промышленных предприятиях;
- раскрыть содержание и специфику производственного учета и калькулирования себестоимости продукции как способов практической реализации функций стратегического учета в контексте управления издержками производства применительно к складывающимся рыночным условиям хозяйствования;
- определить состав, порядок получения и передачи информации, используемой для контроля и регулирования затрат с целью обоснования концепции построения развитой информационно-контрольной системы управления издержками производства;
- показать процесс развития управленческого учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности;
- выработать рекомендации по усилению контроля управленческих решений, определяющих эффективность потребления ресурсов на основе современных достижений в стране и за рубежом;
- разработать принципы составления управленческой отчетности по сегментам деятельности предприятий на основе потоков информации и распространения ее в производственной и реализационной сферах;
- обосновать методологию и методику обоснования безубыточной продажи промышленной продукции в условиях рынка.

Научная новизна проведенного исследования заключается в том, что разработанные теоретические положения создают методологическую основу для решения практических вопросов применения стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях в рыночных условиях. В результате чего:

- выявлена специфика, сущностное содержание, принципы организации и внедрения стратегического управленческого учета как важной и рыночной формы ведения учетной политики предприятия;

- изучен зарубежный опыт использования стратегического управленческого учета, а также его организационные системы в целях его адаптации и применимости к современным предприятиям Казахстана;

- установлены рыночные механизмы и подходы к определению классификации издержек производства в системе стратегического управленческого учета с учетом выявления специфики и особенностей производственного учета и калькулирования себестоимости продукции как способов практической реализации элементов ведения стратегической учетной деятельности предприятия;

- обоснована концепция построения развитой информационно-контрольной и учетной системы управления издержками производства в целях обеспечения эффективности деятельности предприятия;

- показана взаимосвязь развития управленческого учета и процесса бюджетирования, его классификация в системе стратегического управления современного предприятия;

- на основе получения объективных информационных потоков по производственной и маркетинговой деятельности предприятия разработаны и рекомендованы основные принципы составления управленческой отчетности;

- выработаны рекомендации по усилению учетного контроля за исполнением принятых решений по каждому сегменту деятельности предприятия;

- с учетом требований рыночной системы хозяйствования предложена методология и методика обоснования точки безубыточности предприятия на основе анализа «издержки-объем-доход».

Практическая значимость полученных результатов состоит в том, что выдвинутые и аргументированные в работе методологические и методические рекомендации направлены на повышение эффективности промышленного предприятия с помощью стратегического управленческого учета. Результаты, полученные в ходе исследования, призваны способствовать развитию теории и практики стратегического управленческого учета и организацию контроля применительно к промышленным предприятиям в условиях рыночных отношений.

Результаты исследования используются при подготовке студентов и магистрантов, при чтении лекций по дисциплинам Стратегический управленческий учет, Продвинутый управленческий учет, Бюджетирование.

Экономическая значимость полученных результатов. Рекомендации, предложенные в диссертации, могут найти практическое применение при разработке принципов организации и ведения стратегического управленческого учета на конкретном промышленном предприятии. Посредством практического осуществления намеченных в работе мероприятий по совершенствованию бюджетирования учета и анализа производственных затрат представляется возможным повысить

обоснованность, а также эффективность принимаемых руководством предприятия стратегических управленческих решений и обеспечить их наиболее полную реализацию.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту.

- теоретико-методологическое обоснование организационных аспектов стратегического управленческого учета как формы ведения учетной политики предприятия, соответствующей условиям рыночных методов хозяйствования;

- изучение и анализ зарубежного опыта внедрения элементов и принципов стратегического управленческого учета в целях их адаптации к промышленным предприятиям республики;

- обоснование новых подходов классификации определения методов учета и калькулирования затрат и в целом издержек производства как важных элементов и способов практической реализации стратегического управленческого учета;

- оценка положительных и отрицательных аспектов различных методов учета затрат, используемых как в зарубежной, так и в отечественной практике и формулировка, на этой основе, требований по их оптимизации

- обоснование концепции построения развитой информационно-контрольной системы учета и управления издержек производства в целях более эффективной деятельности предприятия

- определение взаимосвязи развития управленческого учета и бюджетирования как процесса сегментарного планирования, его классификации в системе стратегического управления предприятием

разработан новый подход организации и ведения сегментарного учета как системы сбора, отражения и обобщения информации о деятельности отдельных структурных подразделений (сегментов) предприятия;

- формулировка основных принципов организации внутреннего экономического анализа, нацеленного на оценку как прошлых, так и будущих результатов хозяйствования как важнейшего элемента системы управленческого учета и анализа;

- выработка рекомендаций по усилению контроля исполнения управленческих решений в сфере обеспечения эффективности потребления ресурсов предприятия на основе широкого и объективного использования информационных данных

- разработка методики и методологии обеспечения безубыточной продажи продукции предприятия на основе анализа «издержки- объем-доход».

Личный вклад соискателя. Полученные в диссертационной работе научные результаты как личный вклад соискателя результаты исследования были внедрены в учебных программах Алматинской академии экономики и статистики, университета «Туран», книготорговой компании «All&Company». Теоретические выводы, сформулированные в диссертационном исследовании, используются при разработке курсов лекций, практикумов и проведении занятий со студентами КазЭУ им.Т.Рыскулова, Университетов «Туран», «Кайнар», «Международного бизнеса (UIB), в филиале Московской академии

труда и социальных отношений, АО Казахстанско Британском техническом университете, на тренингах по повышению квалификации практикующих бухгалтеров, ИД «БИКО» и др.

Апробация результатов исследования. Основные положения и выводы диссертационного исследования докладывались, обсуждались и получили одобрение на 30 международных, региональных и республиканских научно-практических конференциях, в частности: Проблемы инновационного развития нефтегазовой индустрии» (Алматы, КБТУ, 2-4 мая, 2007г.); «Проблемы инновационного развития нефтегазовой индустрии.(Алматы, 3-4 апреля, 2009г.); Методологические проблемы развития экономики, социальных отношений и социальной политики в Республике Казахстан, Актуальные проблемы современных наук - 2009 (27-28 июня 2009г.Болгария г. София) ; Инновационное развитие в экономике, социологии, образовании, юриспруденции, управлении проектами, медицине, экологии.- Сборник научных статей по итогам международной научно-практической конференции 23-24 ноября 2012г. Санкт-Петербург; Seattle-2013: 4th International Academic Research Conference on Business, Education, Nature and Technology. icet International Center for Education & Technology 2013, USA; Известия Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии. Международный теоретический и научно-практический журнал №1,2,3 2011-2015гг.; Concepts of principles «Science: Integrating Theory and Practice» в г. Vozeman, штат Montana (USA) 24-25 февраля 2014 г.; Россия и Европа: связь культуры и экономики Материалы VIII международной научно-практической конференции 28.02.2014. Прага 2014г. и др.

Полнота отражения результатов диссертации в публикациях. По теме диссертации опубликовано 90 работ общим объемом более 270 п.л., в т.ч. 2 монографии, 8 учебников, 5 учебных пособий, а так же 75 статей рекомендованных ВАК КР и РИНЦ, в т. Ч. 3 статьи в SCOPUS.

Полнота отражения результатов диссертации в публикациях. По теме диссертации опубликовано 90 работ общим объемом более 270 п.л..в т.ч. 2 монографии, 8 учебников, 5 учебных пособий,60 статей.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, четырех глав, выводов и практических рекомендаций, списка использованных источников и приложений. Объем диссертации составляет 265 страниц компьютерного текста. В работе приведены данные, оформленные в таблицах и рисунках.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, четырех глав, выводов и практических рекомендаций, списка использованных источников и приложений. Объем диссертации составляет 265 страниц компьютерного текста. В работе приведены данные, оформленные в таблицах и рисунках.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** диссертационной работы обосновывается актуальность и научная новизна исследования, формулируется его цель, определяются задачи,

объект и предмет исследования, положения, выносимые на защиту, характеризуется теоретическая и практическая значимость, новизна полученных результатов. Также определены доктринальные, эмпирические и методологические основы исследования, приведены сведения об апробации достигнутых результатов.

Глава 1 диссертационного исследования **«Теория и методология стратегического управленческого учета и его основные принципы»** посвящена определению и раскрытию вопросов получения информации, необходимой для оперативного руководства, которая содержится в системе стратегического управленческого учета, и является одним из перспективных направлений бухгалтерского учета. Дается определение, что стратегический управленческий учет - это связующее звено между учетным процессом и управлением предприятием.

В подразделе 1.1 *«Сущность стратегического управленческого учета и его основных принципов»* анализируется процесс возникновения и дано определение понятиям производственного и стратегического управленческого учета и их взаимосвязи.

Исследованием установлено, что на базе информации стратегического управленческого учета должны решаться следующие задачи:

1. оперативные состоящие из:
 - определения точки безубыточности;
 - планирования выпуска продукции;
 - определения структуры продукции;
 - отказа или привлечения дополнительных заказов;
 - принятия решений по ценообразованию в условиях конкуренции.
2. перспективные, имеющие долгосрочное стратегическое значение:
 - о капиталовложениях;
 - о реструктуризации бизнеса;
 - о целесообразности освоения новых видов продукции.

По нашему мнению, в качестве основных функций системы стратегического управленческого учета можно выделить:

- планирование (бюджетирование) на определенную перспективу и периоды для решения задач в целях их достижения;
- внутреннее управление организацией для достижения поставленных целей;
- учет и контроль обеспечивающих выполнение поставленных плановых задач, бюджетов, смет, нормативных показателей;
- компенсации и вознаграждения за труд работников организации;
- самооценка и оценка менеджеров и персонала - сопоставление собственных результатов с достижениями других работников;
- координация и обмен информации менеджерами всех уровней организации.

Стратегическим учетом можно назвать определенный способ отражения финансовых и учетных проблем организации, состоящий из следующих основных элементов:

- экономически целесообразных обязательств, принимаемых на себя организацией для обмена ценностей;

- наращивание потенциальных возможностей и определение диапазона альтернативных возможностей, которые могут привести к увеличению наличности;

- затрат (наличности);

- контроль и анализ последствий после принятия решений.

В процессе планирования стратегический управленческий учет дает основную информацию для разработки перспективных планов по затратам на производство, реализацию продукции, потребности в материальных затратах. В тоже время управленческая бухгалтерия играет одну из главных ролей при подготовке краткосрочных планов, отвечая при этом за формирование данных о результатах прошлого периода, необходимых для прогнозирования различных показателей.

Выполненное нами исследование позволило уточнить место стратегического управленческого учета в организациях как самостоятельную научную дисциплину с ее предметом, объектами, методом и функциями.

Предметом стратегического управленческого учета является имущество, используемое в процессе производства, и результаты деятельности структурных подразделений.

К объектам стратегического управленческого учета следует относить:

- издержки производства (постоянные и переменные затраты), их нормирование, планирование, контроль и анализ;

- центры возникновения затрат, центры ответственности, носители затрат (объекты калькулирования);

- результаты от производства сельскохозяйственной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Перечисленные объекты в системе стратегического управленческого учета отражаются с учетом целесообразности использования их в процессе хозяйственной деятельности организации.

На современном этапе развития системы стратегического управленческого учета ученые-экономисты проявляют к нему глубокий интерес, что обуславливается наличием в отечественной практике серьезных проблем, преодолеть которые простым усовершенствованием старой системы бухгалтерского учета не представляется возможным. Следует отметить, что зарубежный стратегический управленческий учет обладает такими приемами и методами, адаптированное использование которых позволит решить если не все, то большинство из имеющихся трудностей. Однако его внедрение ставит перед отечественной учетной системой, выдвигает новые проблемы. Отсюда, успешное их решение явился бы одним из важных условий достижения соответствия отечественного бухгалтерского учета и поднимет его на уровень мировых учетных стандартов. Исходя из этого необходимо, выделить наиболее значимые, фундаментальные проблемы, решение которых обеспечит дальнейшее развитие отечественного учета по всем направлениям. На наш взгляд они следующие:

- сертификация бухгалтерских кадров, систематическое повышение квалификации, подготовка новых кадров с учетом знания современных учетных приемов и методов;

- стратегический управленческий учет оперирует разными показателями затрат на производство: полными, нормативными, переменными, маржинальными, технологическими, производственными и т.п. Поэтому формальное наложение западных методов учета и калькулирования затрат на отечественную систему представляется неэффективным и нецелесообразным. Возможно и необходимо научно обосновать адаптацию их к современным условиям деятельности казахстанских предприятий;

- стратегический управленческий учет как система характеризуется обособленностью и автономностью в целях соблюдения коммерческой тайны. Решение этого вопроса может вызвать определенные трудности, преодолеть которые можно лишь соединением функций учета, контроля, анализа и регулирования производства в пределах одного подразделения в организации - управленческой бухгалтерии.

Обобщение вышесказанного позволяет сделать вывод: управленческий учет - это научно обоснованная, исторически сложившаяся система, необходимость становления которой была вызвана изменяющимися условиями производства и совершенствованием структурных форм организации, что определило его роль в качестве основного инструмента принятия стратегических управленческих решений.

Обособление различных функций стратегического управленческого учета вызвало его дальнейшее развитие и совмещение в нем системы производственного учета, включающего в себя учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции. Это позволило разграничить указанные понятия, определить их взаимосвязь и взаимозависимость.

Современный стратегический управленческий учет представляет собой сложную систему отношений между объектами и субъектами управления, решающую вопросы не только учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции, но и оценку деятельности организации и ее подразделений, принятия и обоснования управленческих решений в условиях риска и неопределенности.

Разработка и внедрение этой подсистемы бухгалтерского учета может осуществляться только в едином комплексе, а никак не по отдельным сферам, методам или конкретным направлениям. Единичные усилия (внедрение нормативного метода или метода учета по переменным затратам), что и показывает практика будут заранее обречены на неудачу. Необходимо также учитывать значительную роль временного фактора для отечественной учетной системы. Исходя из этого, возникает необходимость проведения более детального исследования системы учета производственных затрат как базового процесса организации управленческого учета, основного поставщика информации внутри организаций, определения его целей и задач, а также комплекса проблем, решение которых позволит сделать новый

качественный скачок в становлении отечественной структуры бухгалтерского учета.

В разделе 1.2 рассмотрено «*Взаимодействие систем производственного и стратегического учета*» В современной экономической литературе часто отождествляются понятия «производственный» и «управленческий» учет. Однако это суждение неверно, так как исторически сложилось, что производственный учет – это предшественник управленческого учета. К производственному учету в современных условиях хозяйствования предъявляются большие требования, поскольку он призван следить за затратами производства, анализировать причины перерасхода по сравнению с предыдущими периодами, со сметами или прогнозами, а также выявлять возможные пути их снижения.

Основными объектами производственного учета являются:

- учет затрат по видам – показывает, какие группы затрат возникли на предприятии в процессе производства продукции;
- учет затрат по местам их возникновения – позволяет распределять их между отдельными подразделениями, в которых они возникли;
- учет затрат по носителям – предполагает определение всех затрат, связанных с производством единицы какой-либо конкретной продукции или с выполнением определенного заказа.

Учет затрат и исчисление себестоимости продукции на современном этапе представляет собой комплекс мероприятий, определенная последовательность выполнения которых позволяет исчислить себестоимость продукции, работ, услуг.

Отсюда, метод учета затрат на производство выражается в определенной последовательности взаимосвязей, приемов и способов контроля и отражения затрат в документации, регистрах бухгалтерского учета и на основании созданной информации калькулирования себестоимости продукции. Исходя из этого определения, следует, что каждый метод характеризуется определенной взаимностью элементов составляющих его.

Основными элементами методов учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются:

- классификация затрат;
- бухгалтерский учет затрат;
- калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг.

Каждый из перечисленных элементов имеет свою экономическую сущность.

Исходя из всего вышеизложенного, можно сделать вывод, что только в рамках производственного учета можно рассчитать себестоимость единицы продукции, приходящейся на нее доход и уровень рентабельности. Но производственный учет – это не самоцель организации. Его информация необходима менеджерам для принятия оперативных производственных решений.

Исследуя теорию и практику производственного и стратегического управленческого учета, мы можем отметить, что в системе производственного учета находят отражение учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции и конечной целью выступает формирование информации для правильной оценки доходов от производства. В системе же стратегического управленческого учета аккумулируется и классифицируется информация, которая необходима администрации организации для анализа и принятия управленческих решений, планирования, осуществления контроля и регулирования деятельности. Если проанализировать зарубежный опыт, то можно утверждать, что в книгах ряда известных за рубежом авторов, также существует разграничение понятий управленческого и производственного учета.

Исследуя теорию и практику производственного и стратегического управленческого учета, мы пришли к выводу, что в системе производственного учета находят отражение учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции и конечной целью выступает формирование информации для правильной оценки доходов от производства. В системе же стратегического управленческого учета аккумулируется и классифицируется информация, которая необходима администрации организации для анализа и принятия управленческих решений, планирования, осуществления контроля и регулирования деятельности.

Поэтому мы считаем, что производственный учет – это прежде всего учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг), включая технико-экономическое планирование и комплексный анализ производственных затрат, тогда как управленческий учет обслуживает менеджеров и руководителей организации, представляя им информацию для принятия решений, планирования, контроля и регулирования деятельности.

Рассматривая последовательность и особенности учетной работы по формированию затрат в организациях различных отраслей экономики, а также, учитывая теорию и практику современного бухгалтерского учета, нами выявлены закономерности составляющих (элементов) методов учета затрат на производство.

Как было отмечено выше, большое значение в методологии учета затрат на производство имеет научно-обоснованная классификация затрат по определенным признакам, которая напрямую зависит от вида деятельности организации, структуры управления, технологических и других особенностей производства.

Вне зависимости от состава потребленных материальных, трудовых и других ресурсов, себестоимость произведенной продукции (работ, услуг) будет состоять из следующих компонентов:

- 1) стоимости сырья, материалов и других запасов, непосредственно входящих в себестоимость изготавливаемой продукции;
- 2) стоимости труда, непосредственно затрачиваемого на изготовление продукции (работ, услуг);
- 3) определенной доли затрат (накладных расходов), связанных с

процессом производства, но которые можно непосредственно отнести на изделие только путем распределения, т.е. при помощи дополнительных расчетов и использования различных методов их включения в себестоимость конкретных видов продукции.

Перечисленные составные части себестоимости продукции, (работ, услуг) соответствуют задачам учета затрат на производство, предъявляемым к системе современного бухгалтерского учета.

В процессе проведенного нами исследования установлено, что существенным недостатком современной методологии учета затрат является отсутствие единого подхода к определению метода учета затрат на производство и метода калькулирования как несовпадающих объектов исследования. В одних случаях при определении метода принимается во внимание принцип учета затрат на производство, в других - принципы калькулирования себестоимости продукции.

В разделе 1.3 *«Классификация издержек в стратегическом управленческом учете»* отмечается, что одним из методологических аспектов правильной организации стратегического управленческого учета является экономически обоснованная классификация производственных затрат, поскольку она позволяет их точнее планировать и учитывать, более обоснованно анализировать влияние факторов на величину себестоимости, выявить резервы ее снижения и определить их влияние на уровень рентабельности производства.

Исследование показало, что в современных условиях хозяйствования нужны новые подходы к решению вопросов классификации затрат на производство, выбора методов учета и калькулирования себестоимости продукции, учета и распределения расходов, так как экономическое обоснование ее является основой организации учета производственной деятельности.

В настоящее время в отечественной теории учета и практике проявляется глубокий интерес управленцев к поведению затрат по отношению к объему производства. Такая классификация становится во главу угла стратегического управленческого учета, так как динамика этих затрат позволяет выделить постоянные и переменные расходы.

Сущность этой классификации заключается в том, что различные виды затрат по-разному реагируют на изменение объема производства. Такая зависимость не всегда является пропорциональной, а деление затрат на две указанные группы сопряжено с известными условностями и трудностями.

Мы считаем, что при классификации производственных расходов надо исходить не из того, каким образом – прямо пропорционально или непропорционально изменяются расходы к объему производства, а из того, что величина переменных затрат изменяется по отношению к объему производства в значительных размерах, а постоянных – не меняется или меняется незначительно, и их доля в себестоимости единицы продукции с ростом производства уменьшается. В подтверждение этому уместно привести высказывание профессора Исраилова М.И. «при высоких темпах развития

производства, движение общих затрат на производство продукции не соответствует движению расходов на единицу продукции – происходит объективное относительное сокращение последних» (с.113)

С нашей точки зрения существующая классификация затрат стратегического управленческого учета является недостаточной, так как бухгалтерская информация, необходимая для управления производством, имеет свои особенности. В зарубежной практике управленческому учету присуща классификация производственных затрат, где основными являются входящие и истекшие затраты. К входящим затратам относятся средства и ресурсы, которые были приобретены и имеются в наличии с целью принесения дохода в будущем. Если эти средства и ресурсы израсходованы для получения дохода и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд истекших.

По нашему мнению, для управленческого учета возникает необходимость группировки затрат по этапам производственного процесса. В этом случае из общей суммы затрат, включаемых в себестоимость отдельных видов продукции, выделяются относящиеся к соответствующим процессам, этапам, переделам, видам работ, операциям и т.п. Такие группировки используют для выявления звеньев технологического процесса, в которых появились отклонения принятой технологии и норм затрат; для определения экономической эффективности различных способов, схем технологии и организации производства; для сравнительного анализа себестоимости одинаковой продукции, выпускаемой разными организациями, что важно, особенно, в условиях конкуренции.

Затраты следует группировать по их целесообразности. В этой связи важен вопрос о выделении отдельных наиболее значительных видов потерь (от брака, простоев, недостачи и пр.). Отражение их в составе других статей приводит не только к завуалированию, но и к тому, что фактические потери затем попадают в базу планирования и нормирования.

Для обоснованного контроля затрат необходимо их деление по ответственным лицам, работающим в организации на контролируемые и неконтролируемые. Такая группировка имеет большое значение для управленческого контроля в организациях с многоцеховой структурой. Одновременно с делением затрат по ответственным лицам (центрам ответственности) производится группировка затрат по видам деятельности (заготовлению, основному и вспомогательным производствам, реализации готовой продукции и маркетингу, управлению производством).

Вне зависимости от того какая информация нужна тому или иному специалисту ее необходимо группировать по направлениям:

- Затраты для определения себестоимости продукции, работ, услуг;
- Затраты для принятия управленческих решений;
- Затраты, используемые для планирования, контроля и регулирования.

К первому направлению относятся:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;

- отчисления от оплаты труда;
- амортизация основных средств и нематериальных активов;
- накладные расходы.

Одним из элементов стратегического управленческого учета является экономический анализ, посредством которого возможно оценить достигнутые результаты структурных подразделений организации, выявить резервы снижения затрат. В этой связи затраты группируются на фактические затраты текущего года, предыдущего, плановые, по элементам и статьям затрат.

Классификация затрат по элементам с учетом специфики технологии и организации производства, предлагаемая нами, представлена в таблице 1.

Таблица 1. Классификация затрат в стратегическом управленческом учете

Направление в учете	Классификационные признаки и группы	Цель классификации
1. Затраты для определения себестоимости продукции, работ, услуг	Элементы затрат, статьи затрат. По времени возникновения: предыдущих периодов, отчетного периода, будущих периодов. По включению в себестоимость: включаемые и не включаемые в себестоимость По отношению к объему производства: условно-переменные; условно-постоянные.	Для целей выполнения плана по уровню и динамике себестоимости; определения экономической выгоды отдельных видов продукции, работ и услуг; осуществления внутрихозяйственного расчета; выявления резервов снижения себестоимости; определения трансфертных цен
2. Затраты для принятия управленческих решений	По возможности принятия решений: безвозвратные, вмененные, инкрементные. По отношению к нормированию: нормы и нормативы, отклонения от норм	Для оценки выполнения производственной и коммерческой деятельности; определения упущенной выгоды, выявления эффективности производства от дополнительных затрат, внедрения нормативного учета; организации текущего оперативного контроля за уровнем издержек производства
3. Затраты, используемые для планирования, контроля и регулирования	По отношению выполнения плановых заданий: планируемые и непланируемые По эффективности: производительные и непроизводительные По обеспечению эффективности производства: контролируемые и неконтролируемые Для оценки результатов работы центра затрат: фактические затраты предыдущих периодов, плановые затраты, затраты текущего периода	Определение полноты охвата затрат для осуществления производственной деятельности; выявление результативности принимаемых решений, обеспечение полноты и правильности действий в будущем; оценка эффективности затрат по объектам учета, в сферах производства и распределения, применяемой технологии и организационно – экономической структуры организации

Классификация затрат на производство, применяемая на практике подчинена одной главной цели – обеспечить достоверное исчисление себестоимости выпускаемой продукции.

Для принятия оптимальных управленческих решений необходимо контролировать формирование затрат на всех этапах производственной деятельности организации. Анализ затрат помогает оценивать их эффективность, установить, не будут ли они чрезмерными, проверять качественные показатели работы, правильно устанавливать цены, регулировать и контролировать расходы, планировать уровень прибыли и рентабельности производства. Отсюда, затраты являются одним из основных объектов стратегического управленческого учета.

Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет важное значение для определения себестоимости произведенной продукции, при исчислении прибыли и убытков, оценке активов предприятия.

Разница между истекшими и входящими затратами показана на рис. 1.

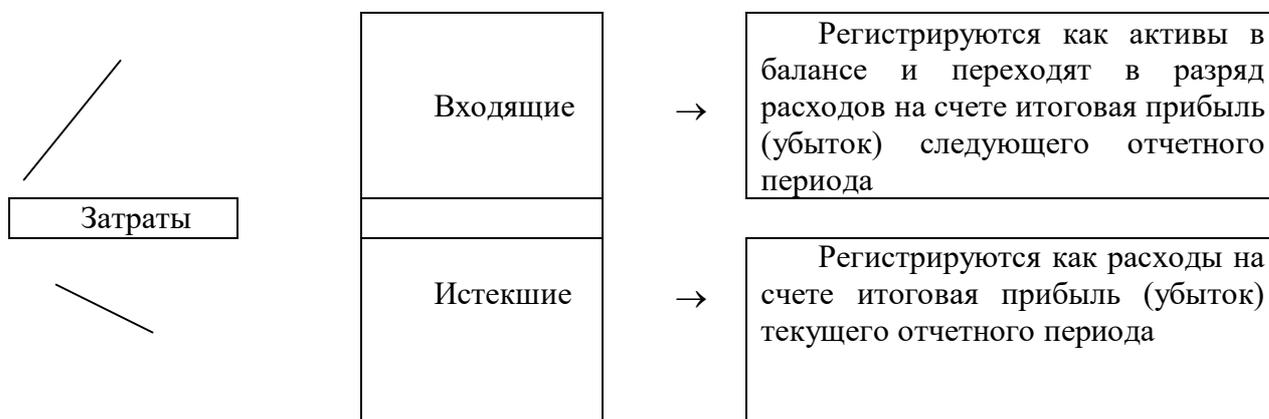


Рис. 1 Истекшие и входящие затраты

Примечание – Составлена автором

Для создания системы контроля и исчисления прибыли, раскрытия факторов, влияющих на непроизводственные издержки, было бы целесообразно сгруппировать их по функциональному назначению, а внутри – по элементам затрат.

Выбранное направление классификации затрат позволяет локализовать расходы по местам их возникновения, раскрывает содержание затрат по службам предприятия и создает возможности их распределения и перераспределения как по отношению к видам продукции, так и на производственные расходы и содержание рабочей силы и т.п.

Для описания поведения переменных затрат используют коэффициент реагирования затрат K_{pz}

$$K_{pz} = \frac{T_{pz}}{T_{pda}}, \tag{1}$$

где T_{pz} – темпы роста затрат, %;

$T_{рда}$ – темпы роста деловой активности, %.

Этот коэффициент (расчет) можно использовать и для постоянных затрат. Например, стоимость аренды помещений не изменится при увеличении объема продаж на 20%. Тогда K_{pz} составит

$$K_{pz} = \frac{0}{20} = 0. \quad (2)$$

Следовательно, если $K_{pz} = 0$, мы имеем дело с постоянными затратами.

Разновидностью переменных затрат считаются пропорциональные затраты, которые растут соразмерно деловой активности предприятия. Например, при увеличении объема производства на 20% пропорциональные затраты возрастут в той же пропорции.

$$K_{pz} = \frac{20}{20} = 1. \quad (3)$$

Следовательно, если $K_{pz} = 1$, затраты считаются пропорциональными.

Различают дигрессивные переменные затраты, когда их рост отстает от темпов роста деловой активности предприятия

$$K_{pz} = \frac{10}{20} = 0,5. \quad (4)$$

Так, например, при увеличении объема производства на 20% издержки возрастают на 10%, то есть при условии $0 < K_{pz} < 1$ затраты считаются дигрессивными.

Затраты, растущие быстрее деловой активности предприятия, называются прогрессивными затратами, например, при росте объема производства на 20%, а росте издержек производства – 40%

$$K_{pz} = \frac{40}{20} = 2. \quad (5)$$

При значении $K_{pz} > 1$ затраты являются прогрессивными.

Как было показано выше, в основе разделения затрат на переменную и постоянную составляющие лежит их поведение в зависимости от изменения уровня деловой активности организации. На основе подобного разделения выполняется анализ соотношения затрат, прибыли и объема производства. При этом объем производства характеризуется показателем производственной мощности, т.е. предельным объемом производства при существующем объеме производственных ресурсов.

Рассмотрим статьи затрат и их деление на регулируемые и нерегулируемые (табл.2).

Неконтролируемые затраты – это расходы, не зависящие от сотрудников предприятия. Например, переоценка основных средств, изменение норм амортизационных отчислений по основным средствам и т.д.

Таким образом, рассмотренная и предложенная нами классификация затрат необходима в целях управления предприятием, позволит учету быть более аналитичным и превратить в средство контроля за затратами как предприятия в целом, так и его структурных подразделений.

Таблица 2 - Отчет об использовании сметы центра ответственности

(в тыс. тенге)

Наименование	Сметные затраты	Фактические затраты	Отклонение от сметы (+,-)
Регулируемые затраты:			
основные материалы	16 500	15 300	-1200
труд производственных рабочих	21 000	22 000	+1000
труд вспомогательного персонала	3000	3200	+200
время простоя	500	400	-100
горючее	800	1000	+200
вспомогательные (смазочные) материалы	400	500	+100
канцелярские товары	300	280	-20
Итого:	42500	42680	+180
Нерегулируемые затраты:			
реклама	14 000	14 000	-
амортизация	5000	5000	-
страхование	2000	2200	+200
Итого:	21 000	21 200	+200

Примечание – Составлена автором

В разделе 1.4 «*Становление и тенденции развития стратегического управленческого учета в зарубежных странах и в Республике Казахстан*» определено, что выполненное нами исследование позволило сделать вывод, о том, что стратегический управленческий учет имеет следующие отличительные особенности от производственного учета:

- стратегический управленческий учет оперирует с двумя типами данных: данные о свершившихся событиях; оценочные данные будущих периодов;
- при решении проблем управления исходная информация никогда не бывает полной, то есть полнота данных носит относительный характер в зависимости от решаемой проблемы и субъекта управления;
- стратегический управленческий учет позволяет исчислить маржинальный доход с использованием системы «директ-костинг»;
- для стратегического управленческого учета характерен дифференцированный учет, включающий расходы и доходы по центрам возникновения затрат и центрам ответственности;
- стратегический управленческий учет – это вид информации с дифференциацией по центрам ответственности.

Зарубежный управленческий учет обладает такими приемами и методами, адаптированное использование которых позволит решить если не все, то большинство из имеющихся трудностей. Однако внедрение зарубежных приемов управленческого учета ставит перед отечественной учетной системой новые проблемы.

Необходимо, выделить наиболее значимые, фундаментальные проблемы, решение которых обеспечит его дальнейшее развитие по всем направлениям. На наш взгляд это:

1. Переподготовка, систематическое повышение квалификации, подготовка новых кадров с учетом знания современных учетных приемов и методов;

2. Разработка методологии налогового учета в комплексе позволит организациям реализовать основы управленческого учета на практике для сравнения величин затрат, прибыли и объемов производства в целях снижения себестоимости продукции;

3. Стратегический управленческий учет оперирует разными показателями затрат на производства: полными, нормативными, переменными, маржинальными, технологическими, производственными и т.п. Поэтому проведение формального наложения западных методов учета и калькулирования затрат на отечественную систему представляется неэффективным и нецелесообразным;

4. Стратегический управленческий учет как система характеризуется обособленностью и автономностью (в целях соблюдения коммерческой тайны). Решение этого вопроса в условиях применения старой системы бухгалтерского учета может вызвать определенные трудности, преодолеть которые можно лишь соединением функций учета, контроля, анализа и регулирования производства в пределах одного подразделения в организации – управленческой бухгалтерии. Образование и функционирование этой структуры значительно облегчит внедрение и использование на практике зарубежных методов и приемов учета.

Обобщение вышесказанного позволяет сделать вывод: стратегический управленческий учет – это научно обоснованная, исторически сложившаяся система, необходимость становления которой была вызвана изменяющимися условиями производства и совершенствованием структурных форм организации, что определило роль в качестве основного инструмента принятия управленческих решений.

Любая потеря времени при разработке и внедрении новых, более современных приемов и методов учета в организациях Казахстана приведет к дальнейшему снижению их конкурентоспособности.

Исходя из этого, возникает необходимость проведения более детального исследования системы учета производственных затрат как базового процесса организации стратегического управленческого учета, основного поставщика информации внутри организаций, определения его целей и задач, а так же комплекса проблем, решение которых позволит сделать новый качественный скачок в становлении отечественной структуры бухгалтерского учета.

Современный стратегический управленческий учет представляет собой сложную систему отношений между объектами и субъектами управления, решающую вопросы не только учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции, но и оценку деятельности

организации и ее подразделений, принятия и обоснования управленческих решений в условиях риска и неопределенности.

Глава 2 Организационные системы стратегического управленческого учета в промышленных предприятиях Республики Казахстан посвящена сравнению признаков классификации методов учета затрат, применяемых в отечественном и зарубежном учете, и установлению их общих моментов и различий.

Исследованием вопросов *«Сущность производственного учета и калькулирования себестоимости продукции как способа практической реализации функции стратегического управления затратами»* установлено, что существенным недостатком современной методологии учета затрат является отсутствие единого подхода к определению метода учета затрат на производство и метода калькулирования как несовпадающих объектов исследования. В одних случаях при определении метода принимается во внимание принцип учета затрат на производство, в других – принципы калькулирования себестоимости продукции.

Существенным недостатком рассмотренных классификаций методов учета затрат как показала практика является, неправомерность выявления признаков классификации, то есть попытки классифицировать методы по отношению к тем признакам, которым они не могут соответствовать.

Такое положение предопределило появление классификации методов учета затрат, где выявленные признаки классификации четко соответствуют основным принципам соответствующего метода. На этой основе нами предложена классификация существенных различий между методами по полноте включаемых затрат, не применявшаяся ранее, приведенная в таблице 3.

Следует учесть, что учет затрат в системе попередельного метода формировался и начал применяться в условиях социалистического воспроизводства, а попроцессный метод ориентирован на условия рыночной экономики.

К сожалению, в отечественной практике недооценивается группировка затрат по центрам затрат и центрам ответственности, что снижает контрольные функции учета. Такая группировка затрат – одно из перспективных направлений совершенствования отечественной методологии учета затрат.

Учет затрат при попередельном и попроцессном методах учета затрат на производство дает административно-управленческому персоналу ряд преимуществ, обеспечивающих:

- оценку деятельности подразделений организации;
- выявление к концу отчетного периода незавершенного производства, что позволяет определить, насколько быстро это производство будет завершено в последующем отчетном периоде;

Таблица 3. Классификация методов учета затрат на производство

Признаки классификации	Название методов учета затрат:	
	отечественных	зарубежных
1. по отношению к технологическому процессу:	простой позаказный попередельный (попроцессный)	простой позаказный попередельный (попроцессный)
а) по процессам	попередельный- полуфабрикатный попередельный- бесполуфабрикатный	попередельный- полуфабрикатный попередельный- бесполуфабрикатный
б) по числу объектов учета	однопродуктовый многопродуктовый	Однопродуктовый Многопродуктовый
2. по полноте и классификации включаемых в себестоимость затрат:		Учет поглощенных затрат функциональный учет затрат
а) предполагает полный учет затрат	калькуляционный	«директ-костинг» - учет по маржинальной усеченной себестоимости
б) предполагает частичный учет затрат	усеченной себестоимости	
3. по отношению к прошлым затратам	нормативный	«стандарт-кост», «абзорпши-костинг»

Примечание – Составлена автором на основе изучения специальной литературы

- последовательность и объемы учетной работы при анализируемых методах учета затрат менее трудоемки, чем при позаказном методе учета затрат на производство.

В Казахстане традиционно применяют калькуляционный подход к учету затрат для последующего процесса калькулирования, который заключается в полном учете всех фактически осуществленных затрат путем их прямого отнесения на объекты учета или с предварительным их распределением. Калькуляционный подход дает возможность исчислить максимально объективную себестоимость продукции (погрешность может быть лишь при распределении косвенных и накладных затрат), но не способствует получению оперативных данных о себестоимости, так как распределяемые затраты можно отнести на объект лишь по окончании отчетного периода.

Таблица 4 - Сравнительная характеристика попердельного и попроцессного методов учета затрат на производство

№ п/п	Характеристики сравнения	Особенности методов учета затрат на производство	
		попердельного (отечественного)	попроцессного (зарубежного)
1	Особенности организации учета затрат	Обусловлены технологическим процессом (передель переработки продукции)	Обусловлены организационной структурой организации (подразделения, центры затрат)
2	Классификация затрат в системе метода	Прямые – накапливаются по переделам; Косвенные – накапливаются по цеху, распределяются пропорционально принятой в отрасли базе в конце отчетного периода	Прямые материальные затраты; Конверсионные затраты (прямая оплата труда плюс заданная ставка накладных расходов). Эти затраты накапливаются по процессам и центрам возникновения затрат
3	Определение степени завершенности продукции	Полуфабрикатный вариант; Бесполуфабрикатный вариант	Осуществляется отдельно – по прямым материальным затратам и по конверсионным затратам. Существуют методики определения соответствующей части прямых материальных и конверсионных затрат, необходимых для завершения процесса.
4	Способы приведения полуфабрикатов различной степени готовности к единому измерению (показателю)	Коэффициентный	При помощи пересчета единиц частично завершенной продукции в эквивалентные единицы
5	Методы (способы) оценки незавершенной продукции	По плановой; по фактической; нормативной себестоимости (применяется один из методов в конкретном виде производств)	Метод средневзвешенного; метод ФИФО (используется один из методов в конкретном виде производств)

6	Возможность контроля и ответственность административно-управленческого персонала	Учет затрат по переделам снижает контрольные функции управленческого персонала, так как не применяется учет затрат по центрам персональной ответственности	Осуществляется учет затрат по центрам ответственности и центрам персональной ответственности управленческого персонала
7	Возможность сочетания метода с элементами нормирования	Имеется, используется в организациях различных отраслей народного хозяйства	Имеется, используется

Примечание – Составлена автором на основе изучения специальной литературы

Зарубежная методология учета затрат на производство получила развитие в этом направлении.

Основная идея в том, что для расчетов многие компании используют данные о себестоимости трех типов:

- о себестоимости по центрам ответственности – для планирования и контроля деятельности ответственных исполнителей;
- о полной производственной себестоимости – для установления цен и принятия других оперативных решений при нормальных обстоятельствах;
- о сокращенной производственной себестоимости – для установления цен и принятия других управленческих решений в специфических обстоятельствах

Учет затрат, обусловленных процессом организации, обслуживания производства и управления имеет важное значение в отечественных организациях и в зарубежных компаниях, так как, в конечном итоге, накладные расходы обязательно должны быть включены в полную себестоимость продукции.

Отсюда, более трудоемкий участок работы – учет и распределение накладных расходов.

Иные подходы при учете накладных расходов применяются в зарубежной методологии учета затрат на производство.

Для калькулирования полной себестоимости продукции используется метод учета поглощенных затрат «Full costing», известный так же, как учет по полной себестоимости.

Сравнительная характеристика калькуляционного метода и метода учета поглощенных затрат дана в табл. 5.

Информация, представленная в данной таблице, послужила основанием для выводов о том, что калькуляционный метод учета затрат и метод учета поглощенных затрат имеют одну цель – формирование полных затрат для определения полной себестоимости продукции.

Таблица 5- Сравнительная характеристика калькуляционного метода и метода учета поглощенных затрат

№ п/п	Характеристики сравнения	Методы учета полных затрат	
		Калькуляционный	Учет поглощенных затрат
1.	Цель метода	Определение полной себестоимость продукции	Определение полной себестоимость продукции
2.	Классификация затрат, положенная в основу метода	Прямые – относятся к конкретному виду продукции. Косвенные – относятся к подразделению и распределяются на виды продукции. Накладные – относятся к отрасли, организации, подлежат распределению.	Прямые – относятся к конкретному виду продукции. Косвенные – относятся к подразделению и распределяются на виды продукции. Накладные – относятся к центрам учета затрат, стоящим выше по иерархии (многоступенчатый учет).
3.	Базы распределения накладных расходов	Базы распределения, принятые в отрасли (оплата труда основного производственного персонала, прямые затраты)	Прогнозируемые расходы, оплата труда основного производственного персонала, затраты на материалы, совокупные прямые затраты и др.
4.	Способ распределения накладных расходов	В конце отчетного периода с применением коэффициента	В течение отчетного периода с применением коэффициента поглощения
		распределения фактически осуществленных накладных расходов	накладных расходов
5.	Периодичность включения накладных расходов в себестоимость продукции	В конце отчетного периода	В конце отчетного периода
6.	Оценка выпускаемой продукции (работ, услуг) в течение отчетного периода	По плановой или нормативной себестоимости	По себестоимости, максимально приближенной к фактической

Примечание – Составлена автором на основе изучения специальной литературы

Преимуществом учета поглощенных затрат является возможность оперативного формирования информации о себестоимости продукции (работ, услуг), максимально приближенной к фактической, в течение отчетного периода, что способствует принятию оперативных управленческих решений о ценообразовании, номенклатуре производства, рынках сбыта и т.д.

Выявлено, что основные различия в методологии учета затрат указанными методами – включение в себестоимость прямых и накладных расходов

подтверждает о наличии определенной взаимосвязи между ними. В тоже время следует отметить, что существование взаимосвязи между прямыми затратами и накладными расходами спорно, так как уровень накладных расходов не всегда зависит от уровня прямых затрат.

Как показывает практика, наиболее распространенным методом распределения накладных расходов является их списание пропорционально трудозатратам или основной заработной плате производственных рабочих

С нашей точки зрения управленческий учет может быть организован на основе следующих двух принципиально разных типов отношения к нему, которые имеют положительные и отрицательные стороны.

Первый тип характерен для представительств и филиалов зарубежных компаний. Работники этих организаций хорошо знают и формулируют требования к управленческой информации корпоративного масштаба. Они требуют тщательного сбора данных, которые затем обрабатываются на уровне основного товарищества, но с большой задержкой во времени. Отсюда теряется роль оперативности данных, предназначенных для целей краткосрочного планирования и оперативного управления. Такой подход можно считать односторонним, так как он нацелен лишь на стратегические аспекты управленческого учета.

Второй тип отношения к управленческому учету свойственен крупным казахстанским предприятиям. Однако такие организации в управленческом учете прежде всего ориентируются на учет затрат и оценку себестоимости продукции, что является ошибочной крайностью в управленческом учете.

В разделе 2.2 «*Позаказный, попроцессный и попередельный методы калькулирования себестоимости продукции*» говорится о том, что в настоящее время в отечественной и зарубежной научной литературе имеют место классификации методов учета затрат по различным признакам. В большинстве работ выделяется несколько основных методов учета затрат: позаказный, попередельный, нормативный.

Сущность позаказного метода калькулирования себестоимости продукции состоит в том, что все прямые основные затраты (стоимость сырья, материалов, заработная плата производственных рабочих и т.д.) учитываются в разрезе установленных статей калькуляционного листа по отдельным производственным заказам. Остальные (косвенные) затраты учитываются по местам возникновения расходов, по назначению (либо при обобщении расходов по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, либо общепроизводственных расходов, либо расходов вспомогательных производств), по соответствующим статьям заказов (на основе установленной базы распределения).

Фактическую себестоимость калькуляционной единицы продукции или работ исчисляют путем деления суммы затрат на количество изготовленной продукции или выполненных работ.

Себестоимость единицы продукции определяется как результат деления накопленной по отдельному заказу суммы затрат на количество единиц продукции, изготовленной по данному заказу. Поэтому принципиальной

особенностью позаказного метода является формирование объема затрат по каждому завершенному заказу, а не за промежуток времени.

Таким образом, логическим завершением учетного процесса позаказным методом является получение информации о финансовом результате реализации каждого конкретного заказа. В общем виде схема данного метода представлена на рис. 2.

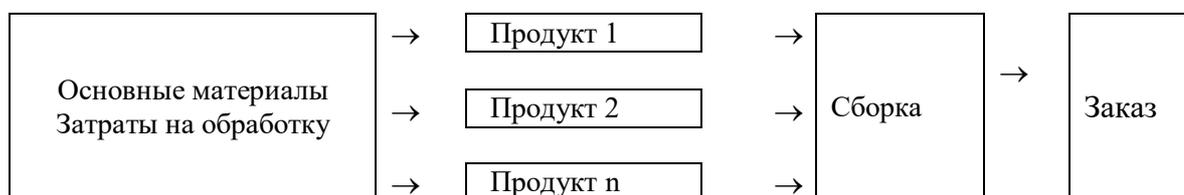


Рис.2 Схема позаказного метода

Примечание – Составлена автором

Попередельный метод калькулирования. Данный метод распространен наиболее широко. Он применяется на всех предприятиях, где продукцию получают путем переработки исходного сырья на отдельных стадиях технологического процесса.

Метод получил название попередельного в связи с тем, что объектом калькулирования выступает некоторый процесс, этап производства, называемый переделом. При этом под переделом понимается законченная часть технологического процесса, которая завершается выпуском промежуточного продукта (полуфабриката). Выделение этого промежуточного продукта осуществляется при условии, что он имеет собственное направление использования, а значит, может быть реализован на сторону.

На примере шоколадного производства покажем принцип попередельного метода исчисления себестоимости продукции. Какао- продукты, полученные в результате переработки сырых какао-бобов, могут быть реализованы на сторону или использованы внутри предприятия как основные части при выработке шоколада, шоколадных изделий, шоколадной глазури и т.п. (рис.3). производства по всему предприятию.

Недостатком полуфабрикатного варианта является то, что в себестоимости готовой продукции большой удельный вес занимает комплексная статья «Себестоимость полуфабрикатов собственного производства», которую при анализе структуры себестоимости необходимо разложить на отдельные составные части.

I	Сырье (какао-бобы)	+	Затраты I передела по обработке (производство какао-крупки)	=	Себестоимость продукции I передела (какао-крупка)
II	Себестоимость какао-крупки	+	Затраты II передела по обработке (производство тертого какао)	=	Себестоимость продукции II передела (тертое какао)
III	Себестоимость тертого какао	+	Затраты III передела по обработке (производство какао-масла, какао-жмыха)	=	Себестоимость продукции III передела (с учетом выходов двух полуфабрикатов: какао-масло, какао- жмых)

Рис. 3 Попередельный метод исчисления себестоимости продукции
Примечание – Составлена автором

При этом не требуется одновременная инвентаризация незавершенного производства.

Бесполуфабрикатный вариант калькулирования применяется только по отношению к готовой продукции, выпущенной из производства, то есть прошедшей все технологические переделы (рис.4).

Д 8110 Основное производство	К	Д 1320 Готовая продукция	К
Цех 1 – заготовительный 800 000	Затраты на готовую продукцию 800000	→	800 000
Цех 2 – механический 600 000	Затраты на готовую продукцию 600000	→	600 000
Цех 3 – сборочный 400 000	Затраты на готовую продукцию 400000	→	400 000
Итого:1800000	Итого: 1800000		Итого:1800000

Рис. 4. Учет затрат при использовании бесполуфабрикатного метода
Примечание – Составлен автором

В итоге выпускаемая продукция является одновременно объектом учета затрат и объектом калькулирования. Себестоимость единицы продукции

определяется делением суммарных издержек за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции.

Попроцессная калькуляция затрат приведена на рис. 5, а изменение себестоимости в системе попроцессной калькуляции затрат на производство - на рис. 5.

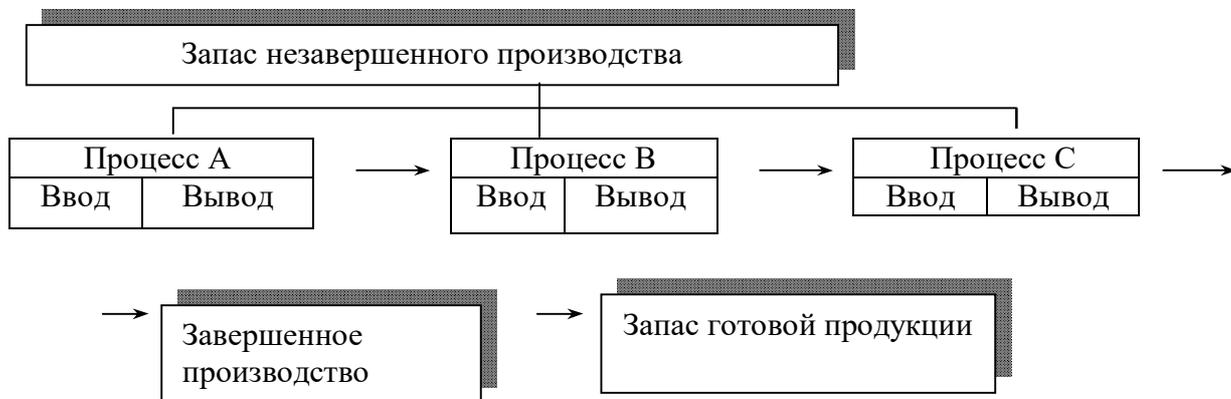


Рис.5 Попроцессная калькуляция затрат

Примечание – Составлен автором

Предприятие, подобное угольной промышленности, может применять метод простой калькуляции.

Себестоимость единицы продукции рассчитывается по формуле

$$C_{ед} = \frac{З}{К}, \quad (6)$$

где $C_{ед}$ – себестоимость единицы продукции, тенге;

З – совокупные затраты за отчетный период, тенге.;

К – количество произведенной за отчетный период продукции в натуральном выражении (штуки, тонны, метры и т.д.).

При этом обязательно соблюдаются два принципа:

- 1) производится один вид продукции;
- 2) не возникают запасы полуфабрикатов.

В разделе 2.3 рассмотрены «Международные методы калькулирования себестоимости продукции». Международная практика выработала разные методы калькулирования себестоимости продукции, но в тоже время они все объединены задачей осуществления контроля и регулирования производственных затрат.

Многие затраты не находятся полностью под контролем отдельного исполнителя. Вопрос не в том, кто контролирует затраты, а в том, кто в лучшем положении, чтобы влиять на уровень затрат. Ниже приведены статьи затрат и их деление на регулируемые и нерегулируемые (табл.6).

Таблица 6 - Статьи затрат и их деление

Статьи затрат	Исполнитель	Классификация
Затраты на сырье, используемое для производства продукта	Контролер цеха по производству продукта	Регулируемые (по количеству)
Затраты на бумагу в типографии	Мастер цеха	Регулируемые (по количеству)
Затраты на рекламу туристской фирмы	Администратор туристской фирмы	Нерегулируемые
Затраты по учету и обработке данных для торговой фирмы	Администратор торговой фирмы	Нерегулируемые

Примечание – Составлена автором

Для предприятия важно иметь возможность управлять своими издержками, влиять на себестоимость, т.е. ему необходима достоверная информация о структуре себестоимости. Именно такая информация формируется в системе бухгалтерского управленческого учета.

Калькулирование на любом предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии с определенными принципами.

Общим для всех отраслей является выделение в качестве объектов учета затрат, степени использования ресурсов прямых материальных и трудовых затрат в производстве; расходы на организацию и обслуживание производственных процессов, затраты на управление.

Выбор объекта учета затрат зависит от особенностей технологии производства, типа организации производства, структуры управления предприятием, технических параметров вырабатываемой продукции, степени развития внутренних хозяйственных отношений и др.

При рассмотрении системы учета затрат на производство с точки зрения полноты включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) можно выделить систему полного включения затрат в себестоимость продукции и систему неполного, ограниченного включения затрат себестоимость.

Учет по полной себестоимости широко распространен в отечественной практике и имеет большое значение при определении финансового результата предприятия, исчислении налоговых платежей, для оценки перспектив в развитии производства.

С точки зрения полноты включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) система учета полной себестоимости не полностью обеспечивает информацией, необходимой для эффективного управления затратами. Поэтому в международной практике все чаще применяется учет ограниченной себестоимости «директ-костинг».

«Директ-костинг» - система управленческого учета, базирующаяся на категории переменных (либо частичных) затрат. Эта система не лишена недостатков, но имеет и некоторые преимущества по сравнению с системой

полного учета и распределения затрат. Выбор одной из них зависит, прежде всего, от практической пользы применения той или иной системы.

В отличие от «директ-костинга» система «стандарт-кост» состоит в том, что должно произойти, а не то, что произошло, учитывается не фактическое, а должное, и обособленно отражаются возникшие отклонения. В ее основе лежит четкое, твердое установление норм затрат материалов, энергии, добавочного времени, труда и всех других расходов, связанных с изготовлением какой-либо продукции или полуфабрикатов.

Наряду с указанными системами существуют абсорпшн-костинг, ABC-костинг (Activity Based Costing) и таргет-костинг.

Сущность системы абсорпшн-костинг (absorption costing) полного распределения затрат между изделиями заключается в том, что в себестоимость продукции включаются все производственные затраты.

Об ABC-костинге говорят по-разному. Некоторые восхищены им и убеждены, что любая система управленческого учета должна быть разбита на мелкие процессы, на основании чего и определяется себестоимость. Но существует и противоположное мнение: ABC-костинг слишком сложный, поэтому детальное прописывание процессов не имеет смысла.

В 60-х годах прошлого века японские специалисты по производственному менеджменту и управленческому учету разработали концепцию управления по целевой себестоимости - систему таргет-костинг (target costing). Идея, положенная в основу концепции таргет-костинг несложна и революционна одновременно. Японские менеджеры просто вывернули "наизнанку" традиционную формулу ценообразования. Это простое решение позволило получить прекрасный инструмент превентивного контроля и экономии затрат ещё на стадии проектирования.

Таргет-костинг помогает мотивировать ориентированное на рынок поведение сотрудников, указывая на допустимую с точки зрения рынка себестоимость.

Процесс управления целевой себестоимостью приведен на рисунке 6.

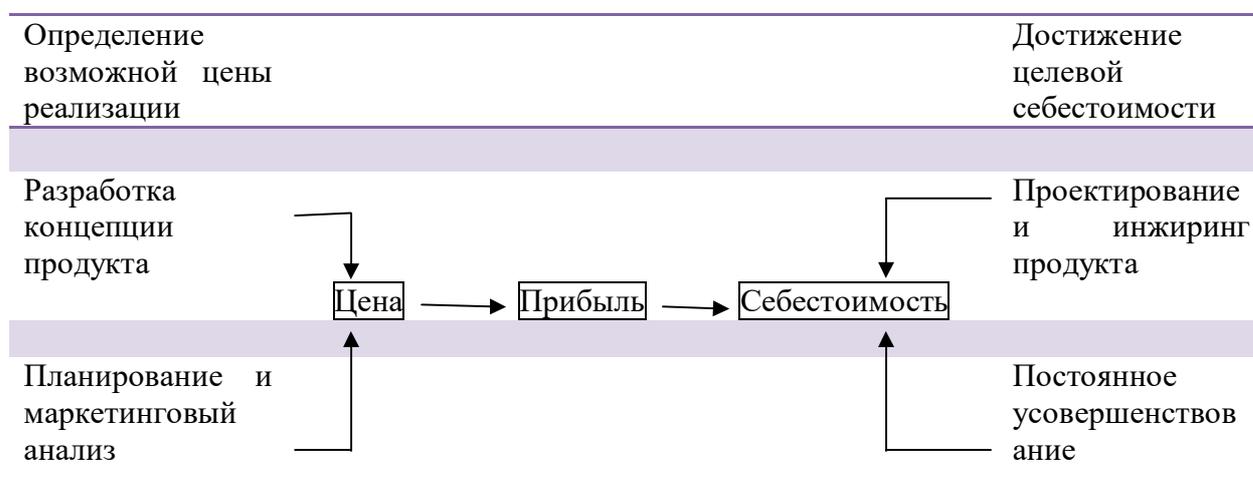


Рис. 6 Процесс управления по целевой себестоимости (таргет-костинг)

Примечание– Составлен автором (irki@mail.lviv.ua)

Для того чтобы правильно определить целевую себестоимость продукта и на каждом предприятии выбрать наиболее оптимальный для него вариант применяемой системы учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо проведение глубокого маркетингового исследования текущего состояния рынка и его перспектив, приведение сметной себестоимости в соответствие с целевой.

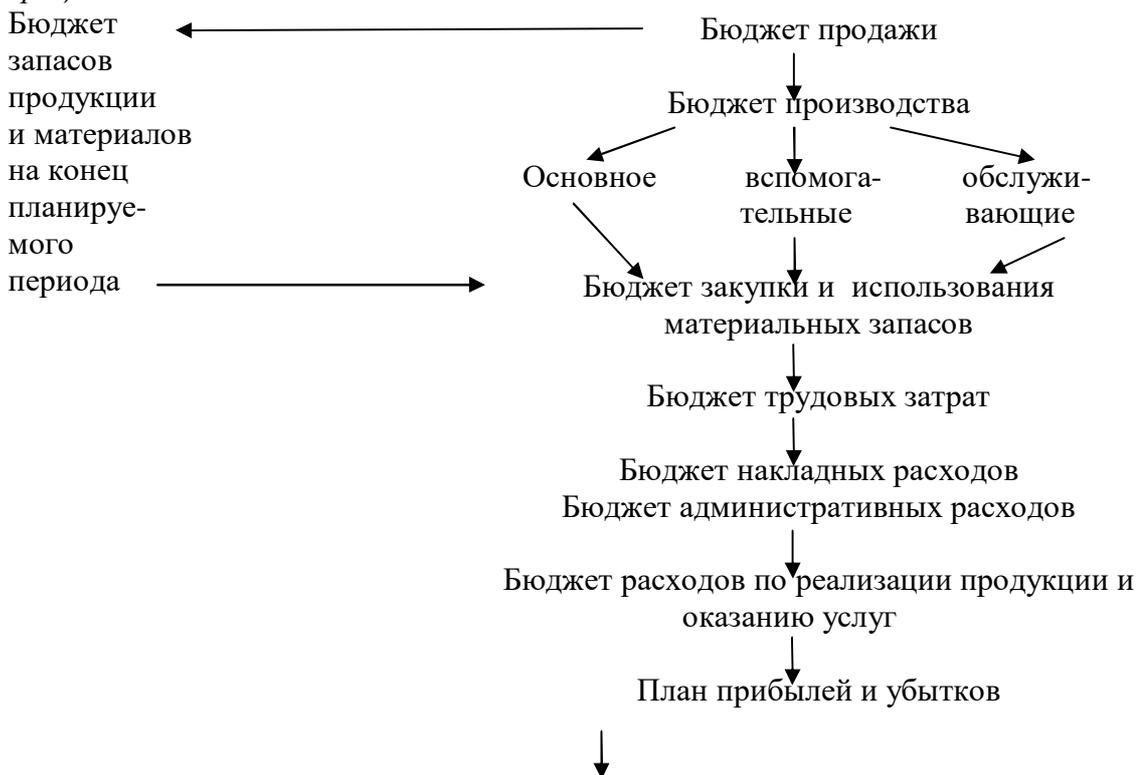
Глава 3 Бюджетирование в системе стратегического управленческого учета. Все элементы управленческого учета связаны с менеджментом. Бюджетированию при этом отводится особая роль: оно принадлежит одновременно обеим системам - управленческому учету и менеджменту. Оно является одновременно и важнейшим поставщиком информации в управленческом учете, и его отправной точкой.

В разделе 3.1 «Понятие и функции системы бюджетирования» рассматривается значение бюджетирования его понятие и системы.

Бюджеты разрабатываются как в целом для организации, так и для ее структурных подразделений или отдельных видов деятельности.

Схема бюджета представлена на рис. 7.

I Операционный бюджет:



II Финансовый бюджет:

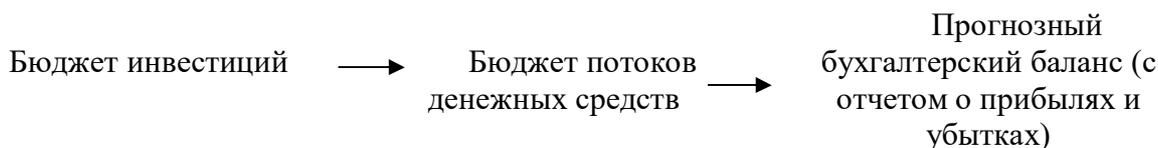


Рис. 7 Взаимосвязь и взаимообусловленность бюджетов промышленного предприятия
Примечание – Составлен автором

Бюджетирование позволяет более четко определить задачи, стоящие перед собственниками на планируемый период, осуществлять контроль за выполнением производственной программы, формированием доходов и расходов, состоянием расчетов, а в целом повышает ответственность трудовых коллективов за конечные результаты их деятельности.

В разделе 3.2 рассматривается «Классификация бюджетов и процесс бюджетирования в стратегическом управленческом учете». В зависимости от целей сравнения и анализа в организации могут быть составлены статические и гибкие бюджеты.

Статический бюджет - это бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации. В нем доходы и расходы планируются только из одного уровня продажи. Сравнение фактических результатов с прогнозными осуществляется независимо от достигнутого объема продажи (табл. 7).

Таблица 7 - Статический бюджет АО «Машиностроительный завод имени С. М. Кирова» (тыс. тенге) на 2015г.

№ п/п	Показатели	Основной бюджет	Факт	Отклонение от основного бюджета
1.	Продажа, шт.	8000	6000	-2000
2.	Выручка от продажи	260000	247000	-13000
3.	Переменные производственные затраты	210400	183300	-27100
4.	Маржинальный доход	49600	63700	+14100
5.	Постоянные производственные затраты	31400	31200	-200
6.	Расходы на продажу	30	30	-
7.	Операционная прибыль	18170	32470	+14300

Примечание – Составлена автором

Приведенные данные таблицы 7 свидетельствуют о том, что маржинальный доход и операционная прибыль возросли за счет отставания темпов уменьшения затрат от темпов снижения объемов продаж.

Поскольку более детального анализа деятельности организации статический бюджет не представляет, возникает необходимость использования гибкого бюджета.

Под бюджетом понимают количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода времени, обычно показывающий планируемый доход или (и) расход. Бюджет является основой для оценки выполнения плана центрами ответственности.

Гибкий бюджет учитывает изменение затрат и доходов в зависимости от уровня продаж (таблица 8).

Таблица 8- Гибкий бюджет организации АО «Машиностроительный завод имени С. М. Кирова» на 2015г

(тыс. тенге)

№ п/п	Показатели	Статический бюджет	Факт	Гибкий бюджет на объем продажи	Отклонение от гибкого бюджета
1.	Продажа, шт.	8000	6000	6000	-
2.	Выручка от продажи	260000	247000	195000	+52000
3.	Переменные производственные затраты	210400	183300	184100	-800
4.	Маржинальный доход	49600	63700	10900	+52800
5.	Постоянные производственные затраты	31400	31200	31200	-
6.	Расходы на продажу	30	30	30	-
7.	Операционная прибыль	18170	32470	-20330	+52800

Примечание – Составлена автором

Влияние цены здесь не зависит от управленческих решений, а определяется спросом и предложением.

Посредством стратегического планирования принимаются решения о том, как расширить деятельность в области бизнеса, создать новые сферы бизнеса, стимулировать процесс удовлетворения нужд потребителей, какие условия следует предпринять для удовлетворения рыночного спроса, на каких рынках лучше действовать, какую продукцию выпускать, или какие услуги оказывать, с какими партнерами вести бизнес т.е. ставит перспективные цели и вырабатывает средства их достижения.

По результатам выполненного исследования и оценки имеющихся определений понятия бюджетирования мы считаем, что его следует рассматривать как процесс сегментарного планирования, предполагающего формирование планов для каждого сегмента бизнеса и их консолидацию.

Глава 4 Проблемы организации системы стратегического управленческого учета. Успешное функционирование системы стратегического управленческого учета предполагает предварительное выполнение ряда организационных процедур: сегментацию бизнеса; формирование организационной структуры предприятия и определение места в ней службы, занимающейся стратегическим управленческим учетом; классификацию затрат сегментов, выбор метода признания их доходов и расходов; определение формы взаимодействия правленческого учета с финансовым, что осуществляется посредством разработки учетной политики, рабочего плана и корреспонденции счетов.

В разделе 4.1 «Оценка типового плана счетов Республики Казахстан и разработка рабочего плана счетов» рассматриваются вопросы сегментации бизнеса и разработка рабочего плана счетов.

Успешное функционирование системы стратегического управленческого учета предполагает предварительное выполнение ряда организационных процедур:

- сегментацию бизнеса;
- формирование организационной структуры предприятия и определение места в ней службы, занимающейся стратегическим управленческим учетом;
- классификацию затрат сегментов, выбор метода признания их доходов и расходов;
- определение формы взаимодействия управленческого учета с финансовым, что осуществляется посредством разработки учетной политики, рабочего плана и корреспонденции счетов.

Логическая взаимосвязь вышеизложенных процедур иллюстрируется:

1. Сегментация бизнеса (подготовка информации, пригодной для целей управления)

По нашему мнению сегменты бизнеса должны быть расположены в последовательности возрастания степени ответственности руководителей за результаты хозяйствования, что в свою очередь, предполагает делегирование им большей самостоятельности в принятии управленческих решений, в последовательности, приведенной в таблице 9.

Таблица 9 - Степень влияния руководителей организационных сегментов бизнеса на параметры производственной деятельности

Вид центра ответственности (ЦО)	Показатель, контролируемый руководителем ЦО, и составляющий основу его мотивации
Центр затрат	S
Центр доходов	N
Центр прибыли	$P = N - S$
Центр инвестиций	$Ra = P/A = (N - S)/A$

Примечание – Составлен автором на основе изучения финансовой отчетности ОАО «Машиностроительный завод имени С. М. Кирова»

2. Формирование организационной структуры предприятия и определение в ней места службы занимающейся стратегическим управленческим учетом.

3. Классификация затрат сегментов, выбор метода признания их доходов и расходов.

4. Выбор форм взаимодействия стратегического управленческого учета с финансовым учетом: разработка учетной политики, рабочего плана и корреспонденции счетов.

Таким образом, анализ организационных аспектов управленческого учета позволяет сделать вывод о том, что эта система должна быть:

- рациональна;
- адаптирована к конкретным условиям производства;
- обеспечена программным продуктом, оптимальным для каждой конкретной организации;

- созвучна реальным потребностям менеджмента организации;
- востребована руководством и собственником организации.

Анализ счетов производственного учета «Типового плана счетов бухгалтерского учета» позволил нам сформулировать основные принципы их построения и предложить модель Рабочего плана счетов для учета затрат на производство.

Система учета затрат на производство может соответствовать требованиям рыночной экономики только при отдельном учете затрат в разрезе элементов расходов и статей калькуляции с тем, чтобы учет затрат по элементам обеспечивал возможность управления финансовой устойчивостью организации, а учет затрат по статьям - создал основу простого и эффективного контроля за использованием производственных ресурсов, исчисление себестоимости продукции в соответствии с поставленными целями управления производством.

Кроме того, стратегический управленческий учет должен обеспечить необходимой информацией тех лиц которые должны принимать соответствующие управленческие решения по изменениям важнейших экономических показателей.

В таблице 10 приведены экономические показатели за 2011-2015годы в целом по отрасли машиностроения РК.

Таблица 10 - Экономические показатели отрасли Машиностроения РК за 2011-2015 г.г.

Показатели	Годы				
	2011	2012	2013	2014	2015
объем производства продукции (в млн.тенге)	127853	179491	228732	281243	302770
Численность персонала основной деятельности, тыс.чел.	72,5	80,0	81,0	84,3	85,6
в % к предыдущему году	102,7	110,3	101,3	104,1	101,5
Среднемесячная производительность труда, тыс. тенге	147,1	187,0	235,3	278,0	294,8
в % к предыдущему году	97,3	127,1	125,8	118,1	106,0
Среднемесячная заработная плата персонала основной деятельности, тенге	29253	36318	42967	51890	61928
Прибыль (убыток) до налогообложения, млн. тенге	6477,8	18421,8	17555,0	21219,0	18083,3
Уровень рентабельности, в %	5,4	7,1	7,6	6,9	4,4
Инвестиции в основной капитал, млн. тенге	11660	11681	17687	14824	13084
в % к предыдущему году	107,1	100,2	151,4	83,8	88,3
Удельный вес инвестиций, в %	1,7	1,4	1,8	1,2	1,0

Примечание – Составлена и рассчитана по данным Агентства РК по статистике за 2011-2015 гг.

Исходя из приведенных в таблице 10 данных видно, что среднемесячная производительность труда увеличилась на 147,7 тыс. тенге, или более чем в 2

раза. Оба эти показателя отражают устойчивую тенденцию к росту точно так же как и среднемесячная заработная плата персонала основной деятельности.

Вместе с тем сравнение темпов роста производительности труда и заработной платы показывает, что если с 2011 по 2012 годы выдерживалось требование одного из важнейших экономических законов развития, т.е. что темп роста производительности труда должен превышать темп роста средней заработной платы, то в 2014 и 2015 годах это соотношение оказалось нарушенным, поскольку прирост заработной платы стал превышать прирост производительности труда. В 2014 году заработная плата возросла на 20,8%, а производительность труда только на 18,1%, а в 2015 году соответственно на 19,3% и 6,0%.

Абсолютная величина прибыли по годам не стабильная, но в 2015 году по сравнению с 2011 годом она возросла в 2,8 раза, тогда как уровни рентабельности оказались, очень низкими и в 2015 году в сравнении с 2011 годом он снизился на 1,0% и составил всего 4,4%.

Размер инвестиций является незначительным как в абсолютных суммах, так и по удельному весу. Несмотря на то, что их абсолютная сумма в 2015 году в сравнении с 2009 годом возросла на 1424 млн. тенге или на 12,2%, удельный вес снизился на 0,7% и составил всего 1,0%. Все эти данные говорят о том, что внутри отрасли имеются значительные проблемы как внутреннего, так и внешнего характера. Внутренними проблемами можно считать относительно низкий уровень контроля за соотношением показателей производительности труда и заработной платы, а внешние проблемы связаны со сложностью привлечения инвестиций.

Приведенные в таблице 4 данные говорят о том, что внутри данной отрасли имеются значительные проблемы как внутреннего, так и внешнего характера. Внутренними проблемами можно считать относительно низкий уровень контроля за соотношением показателей производительности труда и заработной платы, а внешние проблемы связаны со сложностью привлечения инвестиций, которые могут, на наш взгляд вытекать из имеющихся внутренних проблем.

Изучение этих проблем как в целом по отрасли машиностроение РК, так и по производству различных видам производимой в ней продукции, таких как электрооборудование, электронного и оптического оборудования, транспортных средств в увязке с формированием их фактической себестоимости по предприятиям являющимся флагманами в производстве и в оценке с их важнейшими финансовыми показателями позволило нам дать рекомендации по реорганизации существующих ныне на промышленных предприятиях, структурных подразделений, ответственных за информационное обеспечение стратегического управления затратами на производство и ведение контроля за ними.

Выводы и практические рекомендации

В диссертационной работе на основе выполненных автором исследований, осуществлено теоретическое обоснование и предложено решение актуальных задач разработки концепции и моделей построения управленческого учета в свете поиска альтернативных вариантов его организации и ведения, исходя из специфики отдельных видов промышленных предприятий.

Полученные основные выводы и рекомендации:

- даны теоретическое и практическое обоснования организационных аспектов управленческого учета на промышленных предприятиях в условиях рыночных отношений;
- в результате изучения методологии учета затрат предложена классификация методов учета затрат, отличная от существующей по таким основным признакам как отношение к технологическим процессам, по полноте включения затрат, по степени их нормирования, по местам формирования, по продолжительности отчетного периода, по методам калькулирования себестоимости;
- управленческий учет использует не только финансовые, но и другие экономические данные, поскольку информация ему необходима одновременно в денежном и в количественном выражении. При этом используются различные математические и статистические методы для сбора, обработки, анализа и представления информации. В связи с этим предложена новая трактовка особенностей задач и сферы применения информации, предоставляемой управленческим учетом, значительно расширяющая границы ее нынешнего использования.
- результаты выполненного исследования позволили автору сделать вывод о том, что вся совокупность используемых методов учета затрат на производство в конечном итоге позволяет подразделить их на уровни взаимосвязи от принимаемых в расчет цен, использования производственных мощностей и объема выпуска продукции. На этой основе дана оценка положительным и отрицательным аспектам различных методов учета затрат, используемых как в зарубежной, так и в отечественной практике и на этой основе сформулированы основные требования по их оптимизации.
- бюджетирование определено автором как процесс сегментарного планирования. Составление операционных бюджетов предполагает формирование планов для каждого сегмента бизнеса, финансовых планов и их консолидацию. Подобная концепция бюджетирования способствует реализации метода «расходы-доходы» применительно к деятельности сегментом еще на стадии планирования, когда ожидаемые доходы отдельных единиц предпринимательской деятельности сопоставляются с предполагаемыми расходами. Это позволило по-новому дать определение бюджетирования как процесса сегментарного планирования, предполагающего формирование планов для каждого сегмента бизнеса и их консолидацию.
- сегментарный учет, как одна из составляющих управленческого учета, идентифицирует затраты и результаты с деятельностью сегментов, критерии

которых определяются организацией самостоятельно. Финансовая и нефинансовая информация о результатах их деятельности аккумулируется в учете их производственных затрат. В сегментарном учете очень существенна организационная и мотивационная психология. На этой основе разработан новый подход к организации и ведению сегментарного учета как системы сбора, отражения и обобщения информации о деятельности отдельных структурных подразделений (сегментов) предприятия.

- управленческий анализ на основе изучения прошлой, текущей, а главное будущей выгоды деятельности сегментов бизнеса, основанном на прогнозировании их доходов, расходов и финансовых результатов, оптимизирует соотношение «расходы-доходы» на этапе предварительного управления деятельностью сегментов бизнеса. Автором сформулированы принципы организации внутреннего экономического анализа, нацеленного на оценку как прошлых, так и будущих результатов хозяйствования сегментов бизнеса как важнейшего элемента системы управленческого анализа;

- маневренность и жизнеспособность предприятия в рыночных условиях во многом зависит от организации внутреннего управления им. Управленческий учет позволяет спланировать работу отдельных сегментов бизнеса, скоординировать и мотивировать их деятельность, повышая эффективность бизнеса в целом. Он позволяет рассматривать экономическую ситуацию организации в целом. Этим обосновано предпочтение использования децентрализованной структуры управления предприятием, позволяющей более эффективно координировать и мотивировать деятельность отдельных сегментов бизнеса;

- на основе анализа счетов производственного учета Типового плана счетов бухгалтерского учета сформулированы основные принципы их построения и предложена модель разработки и формирования рабочих счетов для учета затрат на производство;

- организация и ведение, полнота, непротиворечивость и достоверность базы данных в сочетании с организацией и ведением финансового и управленческого учета обеспечивается построением полной базы данных для решения задач формирования хозяйственных решений и управления предприятием. В соответствии с этим разработана концепция организации и ведения управленческого учета, структура и содержание которого определяются методологией решения практических задач управления производственными затратами, постоянным анализом и управлением безубыточностью на основе мониторинга, объекты которого не противоречат элементам объектов управленческого учета;

- даны рекомендации по реорганизации существующих ныне на промышленных предприятиях структурных подразделений, ответственных за информационное обеспечение управления затратами на производство и ведение контроля за ними;

- разработана и апробирована в Казахстанско-Британском Технологическом Университете (КБТУ) методика построения курса лекций по управленческому учету для специальности «Финансы», в Университете

«Туран» и Алматинской академии экономики и статистики для специальности «Учет и аудит» и в других Вузах Алматы.

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Монографии, учебники, учебные пособия

1. Назарова В.Л. Стратегический управленческий учет и его роль в управлении предприятием [Текст]: монография/ В.Л.Назарова.- Б., 2014.-163с.
2. Назарова В.Л. Бюджетирование в системе стратегического управленческого учета, проблемы его организации на промышленном предприятии: [Текст]: монография/ В.Л.Назарова.- Алматы, 2016.- 230с.
3. Назарова В.Л. Бухгалтерский учет у хозяйствующих субъектов [Текст]:/ В.Л.Назарова // Учебник: Под редакцией профессора Мамырова Н.К. Изд. «Экономика» Алматы, 2003.-298с.
4. Назарова В.Л. Бухгалтерский учет хозяйствующих субъектов (Издание второе, дополненное и переработанное) [Текст]: / В.Л.Назарова // Учебник. Под редакцией профессора Мамырова Н.К. Изд. «Экономика» Алматы, 2004-308с.
5. Назарова В.Л., Фурсов Д.А., Фурсова С.Д. Управленческий учет. [Текст]: / В.Л.Назарова // Учебник: Под редакцией профессора Мамырова Н.К. Изд. «Экономика» Алматы, 2004.- 308с. (в соавторстве -
6. Назарова В.Л., Фурсов Д.А., Фурсова С.Д., Джапарханова М. Управленческий учет (на казахском языке) [Текст]: / В.Л.Назарова // Учебник: Под редакцией профессора Мамырова Н.К. Изд.: «Экономика» Алматы, 2005.-298с.
7. Назарова В.Л. Бухгалтерский учет хозяйствующих субъектов (Издание третье, дополненное и переработанное) [Текст]: / В.Л.Назарова // Учебник: Под редакцией профессора Мамырова Н.К. Изд.: «Экономика» Алматы, 2005. -3105с.
8. Назарова В.Л. Бухгалтерский учет хозяйствующих субъектов (на казахском языке) [Текст]: / В.Л.Назарова // Учебник: Под редакцией профессора Мамырова Н.К. Изд. «Экономика» Алматы, 2005.-315с.
9. Назарова В.Л. Бухгалтерский учет в отраслях [Текст]: / В.Л.Назарова // Учебник. Изд.: «Экономика» Алматы, 2005.-512с.
10. Назарова В.Л. Бухгалтерский учет [Текст]: / В.Л.Назарова // Учебное пособие Изд. Алматыкітап баспасы», 2009.-624с.
11. Назарова В.Л. Бухгалтерский учет [Текст]: / В.Л.Назарова // Учебное пособие Изд. Алматыкітап баспасы», 2011.-624с.
12. Назарова В.Л. Бухгалтерлік есеп учет. [Текст]: / В.Л.Назарова // Учебное пособие: Оқулық .Изд.: Алматыкітап баспасы», 2012. -624с.
13. Назарова В.Л. Бухгалтерский учет в отраслях. [Текст]: / В.Л.Назарова // Учебник. Изд.: «Экономика» Алматы, 2014.- 426с.
14. Назарова В.Л. Бухгалтерский учет: от первичного документа до отчетности. [Текст]: / В.Л.Назарова // Учебное пособие: Изд.: «Экономика» Алматы, 2016.- 230с.

В международных рецензируемых научных журналах

15. Назарова В.Л., Штиллер М.В., Селезнева И.В., Когут О.Ю. Budgeting Systems in the Strategic Management Accounting [Текст]: [Текст]: / В.Л.Назарова и др.// Indian Journal of Science and Technology, [Текст]: Vol 9(5), DOI: 10.17485/ijst/2016/v9i5/87602, February 2016.- P.388-398. (в соавторстве (1,4/0,3п.л.)
16. Назарова В.Л. Штиллер М.В., Даузова А.М., Селезнева И.В., Когут О.Ю Strategic Management Accounting: Legal Aspects and Practical Significance [Текст]: [Текст]: / В.Л.Назарова и др. // Journal of Advanced Research in Law and Economics, (Volume VII, Summer), 4(18): P. 870 – 886, DOI:10.14505/jarle.v7.4(18).19 (2,1/0,4п.л.)
17. Назарова В.Л., Штиллер М.В., Селезнева И.В., Когут О.Ю., Бекенова Л.М., Джондельбаева А.С., Корвяков В.А. Tax Risks in the Company's Accounting System: Essence, Identification and Control [Текст]: / В.Л.Назарова и др. // International Journal of Economics and Financial Issues, 2016, 6(4), P.1791-1797. ISSN: 2146-4138 (09/0,3п.л.)

В издательствах рекомендованных комитетом по контролю в сфере образования и наука МОН РК, МОН КР

18. Назарова В.Л. Альтернативные издержки и принятие экономических решений. [Текст]: / В.Л.Назарова // Вестник КазНУ им. Аль-Фараби, № 6 (40) 2003.- 101-104с.
19. Назарова В.Л. Бюджетирование и его значение в управленческом учете. [Текст]: / В.Л.Назарова // Вестник КазНУ им. Аль-Фараби, № 1 (41) 2004.- 16-19с
20. Назарова В.Л. Проблемы калькулирования себестоимости продукции. [Текст]: / В.Л.Назарова // Вестник Университета "Туран" 1-2 (22), Алматы 2004.- 86-91с.
21. Назарова В.Л. Проблемы организации системы управленческого учета. Проблемы организации системы управленческого учета. [Текст]: / В.Л.Назарова // Вестник науки Казахского агротехнического университета им. С.Сейфулина №4 (55) 2009 .- 62-66.
22. Назарова В.Л. Роль альтернативных издержек в системе управленческого учета. [Текст]: / В.Л.Назарова // Вестник науки Казахского агротехнического университета им. С.Сейфулина №4 (55) 2009.- 3-10с.
23. Назарова В.Л. Сущность производственного учета и калькулирования себестоимости продукции как способ практической реализации функции стратегического управления затратами. [Текст]: / В.Л.Назарова // Вестник Университета Международного бизнеса UAB №2 (16) апрель-июнь 2010.- 136-139с.
24. Назарова В.Л. Становление и тенденции развития стратегического управленческого учета в зарубежных странах и в Республике Казахстан [Текст]: / В.Л.Назарова // Вестник Международного экономического университета UAB №3 (17) июль-сентябрь 2010.- 124-129
25. Назарова В.Л. Построение системы стратегической управленческой отчетности, [Текст]: / В.Л.Назарова // Статистика, учет и аудит № 1(36) 2010.- 47-53

26. Назарова В.Л. Система контроля и анализ выполнения бюджетов [Текст]: / В.Л.Назарова // АльПари №3(63) 2010.- 142-145с.
27. Назарова В.Л. Построение системы стратегической управленческой отчетности. [Текст]: / В.Л.Назарова // Вестник Кыргызского национального университета им. Ж.Баласагына. Спец./Выпуск посвященный Исык-Кульскому форуму «Исраиловские чтения» 6-10 июля 2011г., г.Чолпон-Ата, 2011.- 47-53с.
28. Назарова В.Л. Особенности разработки учетной политики строительных организаций [Текст]: / В.Л.Назарова // Вестник Кыргызского национального университета им. Ж.Баласагына. Спец.\ Выпуск посвященный Исык-Кульскому форуму «II Исраиловские чтения» 7-10 июля 2012г., г.Чолпон-Ата 2012.- 394-395с.
29. Назарова В.Л. Проблемы учета производственных затрат и их отражение в системе стратегического управленческого учета [Текст]: / В.Л.Назарова // Известия Исык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии №1-2 (12-13) 2016 Часть1,2 - 218-222 с.

В трудах международных конференций и в других изданиях

30. Назарова В.Л. Организация и порядок проведения аудита затрат на производстве. [Текст]: / В.Л.Назарова // Вестник Казахстанско-Британского технического университета №1 (4) 2008 (Терликбаева Р.А.) 2008.- 93-96с.
31. Назарова В.Л. Управленческий учет на современном предприятии. [Текст]: / В.Л.Назарова // Интеграционные процессы в международной экономике и образовании: сборник научных трудов (по материалам международной научно-практической конференции. – Новосибирск: САФБД, 2009.- 155-159с.
32. Назарова В.Л. Современный уровень и перспективы развития управленческого учета. [Текст]: / В.Л.Назарова // Научно-практическая конференция “Рыночные отношения и интеграция в мировое пространство. Проблемы и решения ф-л МАТИСО г.Алматы 27-28 июня 2002.- 350-354с.
33. Назарова В.Л. Роль и значение учета в управлении предприятием. [Текст]: / В.Л.Назарова // Национальная экономика Республики Казахстан в условиях глобализации. Сб.науч. трудов//Под общ.ред. Н.К.Мамырова.- Алматы: Экономика, 2002.- Ч.3-2002.-302с. 2002.-86-89 с.
34. Назарова В.Л. Альтернативные издержки как база разработки стратегического учета[Текст]: / В.Л.Назарова // Материалы международной научно-практической конференции Бухгалтерский учет и аудит: перспективы развития. Алматы: Экономика, 2006.- 101-104с.
35. Назарова В.Л. Организация учета производственных затрат. [Текст]: / В.Л.Назарова // Международная научно-практическая конференция «Финансовый учет: решения, аспекты» ф-л МАТИСО, г. Алматы, 6 июня 2006.-136-144с.
36. Назарова В.Л. Классификация затрат в управленческом учете. [Текст]: / В.Л.Назарова // Научно-практический форум «Общечеловеческие ценности – основа современной экономики Казахстана» Алматы, КБТУ 5 мая 2007 г. Сатубалдин С.С. 2007.- 189-193с.

37. Назарова В.Л. Проблемы организации системы управленческого учета [Текст]: / В.Л. Назарова // Ползуновский альманах №1 / 2009. Сборник научных докладов Международной научно-практической конференции «Наука и практика управления в 21 веке: традиции и тенденции» г. Новосибирск 2009 С.62-69
38. Назарова В.Л. Классификация затрат для принятия решений и планирования. [Текст]: / В.Л. Назарова // Сборник трудов конференции «Актуальные проблемы современных наук - 2008» 27-28 июня 2008г. Болгария г. София (0,4п.л.) (<http://www.rusnauka.com>)
39. Назарова В.Л. Последующие капитальные затраты в основные средства [Текст]: / В.Л. Назарова // Труд и социальные отношения № 2 (18) 2002 г. Научный журнал Академии труда и социальных отношений г. Москва 2002.- 18-25с
40. Назарова В.Л. Учет производственных затрат [Текст]: / В.Л. Назарова // Труд и социальные отношения №2 (22) 2003г. Научный журнал академии труда и социальных отношений г. Москва.- 160с. С.88-93
41. Назарова В.Л. Порядок отражения производственных затрат в системе стратегического управленческого учета. [Текст]: / В.Л. Назарова // Международная научно-практическая конференция «Инновационное развитие и стратегия ускоренной диверсификации экономики Казахстана», ф-л МАТиСО (20-21 мая 2010) 2010.-169-175с.
42. Назарова В.Л. Система производственного и стратегического управленческого учета, их взаимодействие [Текст]: / В.Л. Назарова // Акционерное развитие в экономике, социологии, образовании, юриспруденции, управлении проектами, медицине, экологии Сборник научных статей по итогам международной научно-практической конференции 23-24 ноября 2012г. Санкт-Петербург 2012.-93-96с.
43. Назарова В.Л. Содержание управленческого анализа и его место в системе экономического анализа [Текст]: / В.Л. Назарова // Социальные и гуманитарные науки № 3-4 г. Бишкек 2012.- 89-93с.
44. Назарова В.Л. Анализ поведения затрат – инструмент управленческого планирования и контроля [Текст]: / В.Л. Назарова // Социальные и гуманитарные науки № 3-4 г. Бишкек 2012. - 82-85с.
45. Назарова В.Л. Особенности разработки учетной политики строительных организаций [Текст]: / В.Л. Назарова // Вестник Кыргызского национального университета им. Ж.Баласагына. Спец.\ Выпуск посвященный Иссык-Кульскому форуму «II Израйловские чтения» 7-10 июля 2012г., г. Чолпон-Ата 2012.-394-395с.
46. Назарова В.Л. Производственный учет и калькулирование себестоимости продукции функции стратегического управления затратами [Текст]: / В.Л. Назарова // Вестник Кыргызского национального университета им. Ж.Баласагына. Спец. Выпуск посвященный Иссык-Кульскому форуму «II Израйловские чтения» 6-9 июля 2013г., г. Чолпон-Ата 2013.-14-19с.
47. Назарова В.Л. Unit factor analysis of budget task implementation on enterprise profits [Текст]: / В.Л. Назарова // Seattle-2013: 4th International

- Academic Research Conference on Business, Education, Nature and Technology. icet International Center for Education & Technology 2013, USA 2013.- 320-323с.
48. Назарова В.Л. International methods of calculation product cost. [Текст]: / В.Л.Назарова // Построение системы стратегической управленческой отчетности: журнал «European Applied Sciences», № 1 2013 (Германия) 2013.- 156-158с.
49. Назарова В.Л. Стратегический управленческий учет и бюджетирование. [Текст]: / В.Л.Назарова // Россия и Европа: связь культуры и экономики. Материалы VIII международной научно-практической конференции. Прага, Чешская республика, 28 февраля 2014 года 2014.- 283-285с.
50. Назарова В.Л. Strategic management accounting: concepts of principles. [Текст]: / В.Л.Назарова // «Science: Integrating Theory and Practice» в г. Vozeman, штат Montana (USA) 24-25 февраля 2014. 307-309с.
51. Тенденции развития стратегического управленческого учета [Текст]: / В.Л.Назарова // Материалы IX международной научно-практической конференции Проблемы экономики, организации и управления в России и мире: 9 октября 2015 года). Прага, Чешская Республика: Изд-во WORLD PRESS s.r.o., 2015 .- 165-169с
52. Назарова В.Л. Проблемы внедрения стратегического управленческого учета на предприятии. учета [Текст]: / В.Л.Назарова // Сборник научных статей по итогам международной научно-практической конференции «Инновационный потенциал, состояние и тенденции развития в экономике, проектном менеджменте, образовании, политологии, юриспруденции, психологии, экологии, медицине, филологии, философии, социологии, технике, физике, математике». 30-31 октября 2013 Санкт-Петербургский институт проектного менеджмента. СПб.: Изд-во «КультИнформПресс».- 2013.- 340-344с.
53. Назарова В.Л. Место и роль бюджетирования в системе стратегического управленческого учета [Текст]: / В.Л.Назарова // Сборник научных статей по итогам международной научно-практической конференции «Наука сегодня. Ключевые проблемы и перспективы развития» 19 – 20 декабря 2015 года, Санкт-Петербургский институт проектного менеджмента. – СПб.: Изд-во «КультИнформПресс», 2015.-155-156с.
54. Назарова В.Л. Системы бюджетирования в стратегическом управленческом учете [Текст]: / В.Л.Назарова // Аудит. Издательство: Аспект г. Москва.- 2015. С.5-8.
55. Назарова В.Л. Аналитическая функция стратегического управленческого учета. [Текст]: / В.Л.Назарова // Современные парадигмы научных воззрений: сборник научных статей по итогам международной научно-практической конференции. И издательство: общество с ограниченной ответственностью "редакционно-издательский центр "КультИнформПресс"

Назарова Вера Леонидовнанын 08.00.12 –Бухгалтердик эсеп, статистика адистиги боюнча экономика илимдеринин доктору окумуштуу даражасын изденүүгө “Стратегиялык эсепке алуу: экономикалык чечимдерди издөө” темасында аткарылган диссертациясынын

Резюмеси

Негизгир создор.Стратегиялык эсепке алуу,башкаруу эсеби, бюджеттоо, жоопкерчилик борборлору, натыйжалуулугу.

Изилдөөнүн объекттери – Казакстан Республикасынын машина куруу тармагынын ишканалары.

Изилдөөнүн предмети Казакстан Республикасынын өнөр жай ишканаларындагы стратегиялык башкаруучулук эсепке алууну адаптациялоого байланыштуу экономикалык жана башкаруучулук тутумду изилдөө, ар бир башкаруучу ишкананын чыгымдарын азайтуу жана кирешесин максималдаштыруу чечимдерин кабыл ала тургандай, өндүрүштүн чыгымдарын эффективдүү башкаруунун талаптарын көбүрөөк деңгээлде канааттандырган, сунушталган бирдиктүү методикалык жана методикалык негиз боюнча өндүрүштүн чыгымдарын башкаруунун маалыматтык-контролдоочу тутумун куруу.

Изилдөөнүн максаты стратегиялык башкаруучулук эсепке алуу боюнча теориялык жана практикалык тажрыйбаларды жалпылаштыруу, башкаруучулук эсептин Англо-америкалык концепциясына багытталган стратегиялык башкаруучулук эсепке алууну негиздөө жана иштеп чыгуу, бул олуттуу деңгээлде окумуштуулардын маалыматтын айрым түрлөрүн калыптандыруу маселелерине адистешкендиги жана аларды алуу менен алекттенген экономикалык бөлүмдөрдү уюштуруунун бар болгон тажрыйбасы менен шартталган.

Маалыматтык база катарында иште Казакстан Республикасынын Улуттук статистика боюнча комитетинин материалдары, мезгилдүү басылмалар, иштеп чыгууда автор тарабынан алынган атайын экономикалык изилдөөлөрдүн жыйынтыктары колдонулду.

Изилдөөнүн илимий жаңылыгы – рынок шарттарында өнөр жай ишканаларында стратегиялык башкаруучулук эсепке алууну колдонуунун практикалык маселелерин чечүү үчүн методологиялык негизди түзгөн теориялык жоболор иштелип чыкты.

Изилдөө процессинде алынган материалдар 7 окуу китебин, 3 окуу пособиесин, 1 монографияны жазууда, ошондой эле Казакстан ЖОЖдорунун студенттери үчүн “Калкуляция”, “Башкаруучулук эсеп”, магистрлер үчүн “Бухгалтердик эсептин теориясы жана методологиясы” жана “Стратегиялык эсеп” курстары боюнча сабактарды өткөрүүдө колдонулду.

Изилдөөнүн жыйынтыктары ТОО «All&Company» Басмаканасынын өндүрүштүк процессине киргизилген. Ошондой эле изилдөөнүн жыйынтыктары “Туран”, практикумдарды иштеп чыгууда жана Алматы экономика жана статистика академиясынын.

Резюме

на диссертационную работу Назаровой Веры Леонидовны, выполненную на тему «Стратегический учет: поиск экономических решений» на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

Ключевые слова: стратегический учет, управленческий учет, бюджетирование, центры ответственности, управленческий анализ.

Объектом исследования стали предприятия отрасли машиностроения Республики Казахстан.

Предмет исследования система экономических и управленческих отношений, связанных с адаптацией стратегического управленческого учета на промышленных предприятия Республики Казахстан, построение информационно-контрольной системы управления затратами производства по предлагаемой единой методологической и методической основе удовлетворяющей требования эффективного управления затратами производства в наибольшей мере, когда каждый управленец принимал бы решения снижения затрат и максимизации прибыли предприятия.

Цель исследования состоит в обобщении теоретического и практического опыта по стратегическому управленческому учету, обоснованию и разработке модели стратегического управленческого учета ориентированного на Англо-американскую концепцию управленческого учета, что в значительной степени обусловлено специализацией ученых на вопросах формирования отдельных видов информации и существующей практикой организации экономических подразделений, занимающихся их получением.

В качестве информационной базы в работе были использованы материалы Национального Комитета по статистике РК, периодические издания, результаты специальных экономических исследований, полученные автором при разработке.

Научная новизна исследования - разработаны теоретические положения, которые создают методологическую основу для решения практических вопросов применения стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях в рыночных условиях.

Основные положения и результаты работы докладывались автором и обсуждались на научных конференциях, семинарах и форумах, в том числе на международных научно-практических конференциях, при написании 8 учебников, 5 учебных пособий, 2 монографий, а также при проведении занятий по курсам «Калькуляция», «Управленческий учет» для студентов Вузов Казахстана, «Теория и методология бухгалтерского учета» и «Стратегический управленческий учет» для магистров.

Результаты исследования были внедрены в учебных программах Алматинской академии экономики и статистики, университета «Туран», книготорговой компании «All&Company».

SUMMARY

Nazarova L. Vera

«The Strategic accounting: search of economic decisions»

On the abstract of dissertation on conferring scientific degree of doctor of economic sciences on specialty

08.00.12 - Accounting, statistics

Keywords: strategic accounting managerial accounting, budgeting, centers of responsibility, managerial analysis.

Object of research have been the enterprise of branch of machine-building of Republic Kazakhstan.

Subject of research system of the economic and administrative relations connected with adaptation of the strategic administrative account on industrial enterprise of Republic Kazakhstan, construction of an information-control control system by manufacture expenses on an offered uniform methodological and methodical basis satisfying requirements of efficient control manufacture expenses in the greatest measure when each manager would make decisions of decrease in expenses and maximization of profit of the enterprise.

The theoretical and methodological basis of research

Theoretical and methodological basis of dissertational work - economic doctrines of various directions and schools about capital and cost movement, about essence and profit formation, and also proceedings of the Kazakhstan and foreign scientists in the field of the economy, the managements devoted to actual problems of costs about- manufacture , its supply with information and the control of expenses with reference to features of functioning of the industrial enterprises in the conditions of the market.

As information base in work materials of National Committee according to Republic of Kazakhstan, periodic editions, results of the special economic researches, lichen the have been used by the author by working out.

Scientific novelties of research - theoretical positions which create a methodological basis for the decision of practical questions of application of the strategic administrative account at the industrial enterprises in market conditions are developed.

The materials received in the course of research, are used at a writing of 8 textbooks, 5 education guidance's, 2 monographs', and also at carrying out of employment at courses "Accounting", «the Administrative account» for students of Universities of Kazakhstan, «the Theory and book keeping methodology» and «the Strategic account» for masters.

Results of research were implemented in training programs of the Almaty academy of economy and statistics, Turan university, book-selling company «by All&Company»

НАЗАРОВА ВЕРА ЛЕОНИДОВНА

СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УЧЕТ: ПОИСК ЭКОНОМИЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

Диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук

Подписано в печать _____ 2017 г. Формат бумаги 60x84 1/16.

Бумага "Multilaser". Печать - RISO.

Гарнитура "Тайме". Объем 3,25 п.л. Тираж 150 экз.

Заказ N___. Обложка - Colorit.

Отпечатано в типографии _____

Тел. _____