

2001-235

МЕЖВЕДОМСТВЕННЫЙ ДИССЕРТАЦИОННЫЙ  
СОВЕТ Д 08.00.102

*На правах рукописи*  
УДК 658.012+657.22

**ПИРИМБАЕВ Жусупжан Жунусбаевич**

**ПРОБЛЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ  
ПРОИЗВОДСТВОМ И ОРГАНИЗАЦИИ  
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА  
В УСЛОВИЯХ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ**

Специальности: - 08.00.05. – Экономика и управление  
народным хозяйством  
08.00.12. – Бухгалтерский учет, контроль  
и анализ хозяйственной  
деятельности

**А В Т О Р Е Ф Е Р А Т**  
диссертации на соискание ученой  
степени доктора экономических наук

Бишкек - 2000

Диссертационная работа выполнена в  
Кыргызско-Российском Славянском Университете

Официальные оппоненты: доктор экономических наук,  
профессор ЕСЕРКЕПОВ Т.А.  
Заслуженный деятель науки и техники  
Республики Казахстан, член-корр.  
Национальной Академии наук Респу-  
блики Казахстан, доктор экономических  
наук САТУБАЛДИН С. С.  
Доктор экономических наук,  
профессор КАЖМУРАТОВ К.К.

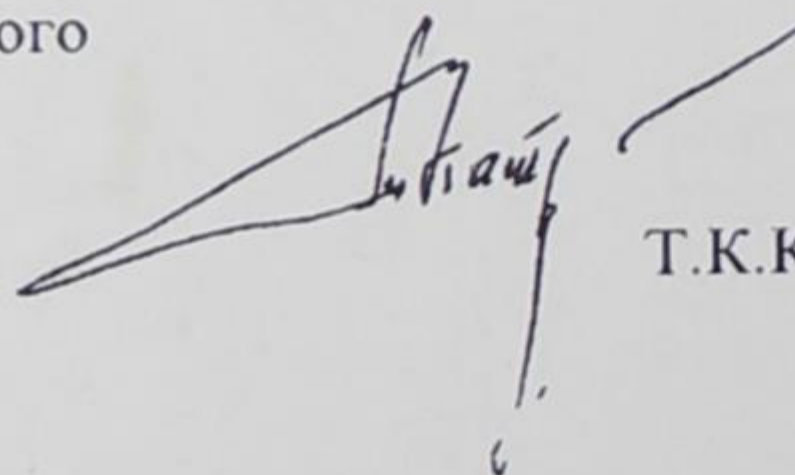
Ведущая организация: Бишкекский государственный институт  
экономики и коммерции

Защита состоится “ 26 ” января 2001 г. в 14<sup>00</sup> часов на Межведом-  
ственном диссертационном Совете Д 08.00.102. по защите докторских  
(кандидатских) диссертаций по адресу: 720033, г. Бишкек, улица Того-  
лок Молдо, 58.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Национальной  
Академии наук Кыргызской Республики.

Автореферат разослан “ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 2000 г.

Ученый секретарь  
Межведомственного диссертационного  
Совета Д. 08.00.102  
Кандидат экономических наук,  
Доцент



Т.К.Камчыбеков

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы и состояние ее разработки.** Кыргызстан в настоящее время вступил в новую фазу экономического развития. Современное экономическое состояние страны характеризуется наличием различных форм собственности, условий для конкуренции, возможностями регулирования цен через рынок, частной собственностью на землю, функционированием налогового кодекса, соответствующего рыночным методам хозяйствования, различных форм организации производства типа АО, АООТ, ОсОО, СП, МП и другими нововведениями, присущими механизмам рыночной экономики и являющимися совершенно непривычными и новыми для традиционной экономической жизни. Безусловно, дальнейшее реформирование экономики в республике внесет все больше изменений в экономическую жизнь и потребует своевременной адаптации, прежде всего предприятий-производителей к новым условиям. Обусловленные этим экономические отношения в производстве требуют необходимости создания соответствующей системы управления производством. Именно соответствующий уровень управления производством может обеспечить интеграцию наших предприятий в международный процесс функционирования в условиях рынка.

В настоящее время система управления на промышленных предприятиях все еще находится под прессом административного подхода и многоступенчатого уровня принятия управленческих решений. Хотя предпринимаются определенные меры по совершенствованию управления производством на предприятиях. Одним из главных мер в этом направлении является принятие Правительством Кыргызстана Постановления №433 от 26.07.97., "О мерах по внедрению принципов корпоративного управления в Кыргызской Республике", которое утвердило в качестве нормативного документа для акционерных обществ Типовой устав открытого АО, имеющего более 50 акционеров. Однако, этот документ не является решением проблемы управления производством, а является отправным пунктом для перестройки системы управления производством на наших предприятиях, что переориентирует и исследовательские работы по управлению с учетом происходящей в экономике

нашей республики реформы. Задачи по подъему экономики в целом требуют дальнейшей разработки и изучения этой проблемы.

Вопросам управления производством посвящено много исследований. Большой вклад в их решение был сделан такими видными отечественными и зарубежными учеными как: К.О. Оторбаев, Т.К. Койчуев, А. У. Орузбаев, Е.П. Чернова, Ш.М. Мусакожоев, И.Б. Балбаков, В.И. Кумсков, П.К. Купуев, А.Ф. Аксененко, Б.З. Мильнер, Г.Е. Слезингер, В.С. Раппопорт, С.Б. Каменицер, А.А. Модин, Г.Х. Попов, Д.М. Гвишиани, Н.С. Тульская, В.Г. Воронин, В.В. Денискин, Р.В. Кружкова, С.С. Елагина, В.Д. Пантелеев, С. Янг, Е. Бовен, Р. Веллер, Дж. Харингтон, Дж. Гиг и другие. Однако эти исследования посвящены проблемам организационного механизма управления производством в промышленности или ведущих отраслях экономики с учетом обеспеченности соответствующим кадровым потенциалом. Вопросы информационного обеспечения управления производством ими в силу объективных причин аналитично не рассматривались.

Эффективность управления производством обеспечивается созданием соответствующей информационной базы. Управленческий состав в производстве для обеспечения принятия действенных управленческих решений нуждается в различной информации. Вот почему на предприятиях, фирмах и корпорациях создаются управленческие информационные системы, которые состоят из взаимосвязанных подсистем, обеспечивающих необходимой для управления производством информацией.

В практике западных стран, основополагающую роль в управлении производством занимает именно управленческая информационная система, позволяющая найти адекватные жестким требованиям рыночной экономики управленческие решения. Организационная структура управленческой системы становилась по мере развития рыночных отношений, и имеет специфическую форму, сочетающую интересы государства и владельцев. Исторический процесс формирования управленческой информационной системы западной практики показал насколько сложно создание соответствующей информационной базы.

Переход на новые условия хозяйствования в нашей экономике не только требовал и требует новой информации о хозяйственной деятельности предприятий, но и соответствующей информации для управления производством в непривычных условиях. Однако в решении этих требований свою негативную роль сыграла привычка ожиданий соответствующих указаний и разработок со стороны.

Между тем вопросы методологии и организации информационной базы управления производством еще не нашли достаточно полного ос-

вещения в специальной литературе с учетом современных требований, хотя по данной проблеме известны фундаментальные труды таких ученых как: А.Ф. Аксененко, П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, А.Ш. Маргулис, П.П. Новиченко, С.С. Сатубалдин, В.Ф. Палий, А.Д. Шеремет, Н.Г. Чумаченко, М.С. Ержанов и др. Безусловно, такое положение не позволило обосновать общие закономерности и методологию формирования затрат на производство в новых условиях хозяйствования. Переход Кыргызстана к созданию отечественной системы бухгалтерского учета с учетом международных стандартов требует незамедлительной разработки систем учета производственного процесса и его результатов.

Недостаточная разработанность и актуальность проблем управления производством в новых условиях и особенно организации управленческого учета как информационной базы повышения эффективности управления производством предопределили выбор темы, цель и последовательность научного исследования.

**Цель и задачи исследования.** Основная цель диссертационной работы заключалась в разработке методологии организации и укрепления системы управления производством в Кыргызстане в условиях рыночной экономики, включающие один из его главных рычагов – управленческого учета. Для достижения этой цели в диссертации поставлены и решены следующие задачи:

- определены основные параметры организационного механизма управления производством в новых условиях хозяйствования;
- разработаны требования, предъявляемые к управленческому составу производства с учетом зарубежного опыта и классических задач по менеджменту;
- обоснованы основные проблемы подготовки производственных управленческих кадров в нашей стране;
- разработана методология организации управленческого учета в условиях реформирования и рыночной экономики;
- критически переосмыслена положительная практика управления производством в Кыргызстане и определены пути адаптации их к новым условиям;
- разработана методика системного подхода к организации учета затрат на производство и калькулированию себестоимости изготавливаемой продукции.
- намечены пути организации контроллинга в системе управленческого учета;
- определены рекомендации по внедрению управленческого учета на практику промышленных предприятий.

**Объект исследования.** Объектом исследования явились предприятия промышленности Кыргызской Республики в условиях проведения экономической реформы и функционирования рыночной экономики.

**Предмет исследования.** Предметом исследования являются структура управления производством в промышленности Кыргызстана, система производственного учета предприятий, методологическая основа организации управленческого учета, методика исчисления себестоимости продукции, а также вопросы адаптации на практике промышленных предприятий контроллинга как инструмента управления производством.

**Методология и методика исследования.** Методологической и теоретической основой исследования явились фундаментальные труды зарубежных и отечественных экономистов, государственные программные документы, законодательные акты по проблемам управления в целом, Постановления Правительства по вопросам хозяйственного строительства, а также разработки ученых СНГ, посвященные рассматриваемому кругу проблем.

Выполненная работа основывается на системном подходе к объектам исследования. В процессе исследования применялись методы наблюдений, расчетов, сопоставлений, обследований, группировки, анализа и обобщений теоретического и фактического материалов предприятий и объединений промышленности республики.

При проведении исследований использовались данные Национального статистического комитета при Президенте КР, Министерства финансов и экономики КР, рекомендации МВФ, Всемирного Банка, Программы PESAC и FINSAC, отчетов о финансово-хозяйственной деятельности промышленных предприятий, а также результаты научно-исследовательской деятельности с участием автора.

Кроме того, в работе изучен и обобщен опыт организации управления производством, управленческого учета зарубежных стран с развитой рыночной экономикой применительно к практике предприятий Кыргызской Республики.

**Научная новизна исследования.** Настоящая диссертационная работа является первой попыткой комплексного изучения проблем управления производством в Кыргызской Республике с учетом решения проблем информационной базы управления в условиях осуществления независимой экономической политики.

Кроме того, впервые вводится в научный оборот широкий круг проблем управленческого учета, включающий результаты многолетнего исследования теории и практики отечественного и зарубежного калькулирования.

Научная новизна диссертационного исследования отражена также в следующих результатах:

- определены и обоснованы пути решения проблем организационного механизма управления производством в условиях трансформации экономики;
- доказана необходимость выделения управленческого учета и его роль в обеспечении эффективности управления производством;
- сформулированы рекомендации по планированию работы предприятий по управлению издержками в новых условиях;
- обоснована теоретическая база по адаптации управленческого учета к практике наших предприятий, где указаны пути перестройки производственного учета и приемлемая группировка затрат для их управления;
- разработана методология организации управленческого учета на предприятиях, включающая различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции;
- разработана методика функционирования контроллинга в системе управленческого учета;
- даны конкретные предложения по внедрению управленческого учета в практику предприятий.

**Теоретическая и практическая значимость исследования.** Диссертационная работа обобщает эффективность проводимой в Кыргызстане экономической реформы и обращает внимание на длительность этого процесса. Главной задачей экономической реформы в нашей стране в целом следует считать создание условий для полного функционирования рыночных отношений в обществе. Именно с этой точки зрения предлагается произвести оценку проводимой реформы.

Теоретико-методологические выводы диссертационной работы имеют важное теоретическое значение для систематизации всех направлений экономической реформы, для обеспечения стабилизации экономики и дальнейшего его развития.

Результаты исследования могут быть использованы всеми заинтересованными сторонами для обеспечения эффективности управления. Разработанную методологию организации информационной базы управления производством можно положить в основу определения отечественной учетной политики, что позволит снижать степень погрешности при определении затрат на производство, увеличить информационную емкость для планирования проведения экономического анализа и принятия управленческих решений, а также могут быть широко использованы

в хозяйственной практике предприятий Кыргызской Республики. Многие положения диссертационной работы могут быть использованы для обучения и переподготовки специалистов в духе проводимой экономической реформы.

**Апробация исследования и реализация результатов.** Основные положения диссертации докладывались на различных международных, межреспубликанских и республиканских научно-практических конференциях.

Материалы исследования автором были использованы в разработке отдельных законов Кыргызской Республики, Программы социально-экономических реформ и антикризисных мер в г. Бишкеке, в реализации программы FINSAC, методической документации Государственной комиссии по аудиту при Правительстве КР, а также Концепции становления национальной системы бухгалтерского учета Кыргызской Республики.

Курс лекций, разработанный автором с использованием содержания диссертации, читается как дисциплина “Управленческий учет” в Кыргызско - Российском Славянском университете.

Диссертационная работа обсуждена на совместном заседании кафедр “Финансы и кредит” КРСУ, “Бухгалтерского учета и аудита” КГНУ и “Бухгалтерского учета и аудита” БВКК с участием доктора экономических наук, профессора, заведующего кафедрой “Бухгалтерского учета и аудита ВЭД” Ташкентского государственного экономического университета Н. Дж. Джураева и была рекомендована к защите.

**Публикации.** Основное содержание диссертации опубликовано в различных работах автора общим объемом более 35 печатных листов.

**Структура диссертации.** Работа состоит из введения, пяти глав, заключения, списка использованной литературы и приложения.

## **II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

Во введении обоснована актуальность темы диссертационной работы, определены цели и задачи, объект, предмет и методология исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость, а также приведены данные об апробации и реализации научных разработок.

В первой главе – “Рыночная экономика – объективная основа управления материальным производством” – приводится краткий анализ современного экономического положения Кыргызстана с целью обоснования вывода о том, что в стране созданы и создаются необходимые условия для функционирования рыночных отношений, а также показана мас-



штабность проводимой экономической реформы. Обоснована необходимость сложившегося положения реорганизации управления материальным производством и даются решения проблем его организационного механизма.

Перевод экономики Кыргызстана на рельсы рынка объективно определяет экономические цели страны, стремящейся строить общество с рыночными отношениями. Рыночные отношения развития экономики создают условия для интеграции в мировые экономические структуры отдельных предприятий и лиц, наиболее конкурентоспособных в своей деятельности.

Претворение в жизнь этой цели по масштабу равносильно всей работе семидесятилетней деятельности Кыргызстана за годы пребывания в составе СССР, где она имела другую экономическую цель, которая так и осталась не достигнутой. Поэтому экономическая реформа, проводимая для достижения поставленной цели, является прямо пропорциональной ее масштабу. В противном случае она будет охватывать отдельные слагаемые экономики, которые даже становятся тормозом потенциального движения экономики в целом к осуществлению поставленной цели. Масштабность проводимой экономической реформы делает ее в целом трудновоспринимаемой, что может породить всякие сомнения и неуверенность у большинства членов общества.

В настоящее время экономика страны продолжает находиться в процессе трансформации по углублению рыночных отношений и демократических преобразований в обществе. Процесс демократизации общества невозможно рассматривать вне рыночных отношений, ибо демократизация в экономике достигается через рыночные отношения.

Безусловно, рыночные отношения требуют от предприятий и людей больше мобильности, гибкости и быстрой реакции ко всему новому, что происходит в обществе и вне его. Чтобы достичь этого требуется время для переоценки ценностей и условий для достижения поставленной цели. От последнего зависит эффективность и результативность всей экономической реформы по реализации экономической цели общества.

Искусственное форсирование экономической реформы может привести к кампанейщине, как это наблюдалось в процессе приватизации, или порождению командно-административного метода управления, не считающегося ни с какими экономически целесообразными мнениями. Или еще хуже, порождает неуверенность в выборе пути развития экономики в целом, направленной к рынку или даже недоверия рынку, как экономической системе в нашем обществе.

Как показывают данные исследования принятых законов, регулирую-

ющих экономическую жизнь страны, выполняя требования полномасштабной экономической реформы, начатой в нашей республике в силу объективных причин начиная с 1991 года, они полностью направлены на применение рыночных отношений, большинство из них прошли экспертизу и нашли поддержку у специалистов различных стран с развитой экономикой.

На наш взгляд, главной задачей экономической реформы в нашей стране в целом следует считать создание условий для полного функционирования рыночных отношений в обществе. Именно с этой точки зрения предлагается произвести общую оценку реформ. Сроки создания условий для полного функционирования зависят от ведения экономической политики государства. Таковы реалии истории развития экономического строя общества.

Из числа условий, созданных для функционирования рыночных отношений особое значение имеют три момента: первое, условие, допускающее возможность приживания иностранного капитала в Кыргызстане; второе, условие жесткой конкурентной среды, наличие возможности законного банкротства предприятий, не умеющих вести хозяйство в новых условиях; и третье, условие, позволяющее землепользователям получить земли в свое распоряжение на 99 лет, что позволит ускорить ход экономических реформ.

Однако возникает объективный вопрос, если все принятые решения создали определенные условия для рыночных отношений и пригодны для достижения цели, где же результат? Понятно, что требуется время, но где адекватный эффект от уже созданных условий? Какова степень ответственности и роль государственной политики? Если большинство не замечает экономический эффект от принятых решений, вполне отвечающих требованиям рыночных отношений, то здесь искать ответ на вопрос насколько целесообразны экономические реформы не вполне корректно. Поскольку предполагать, что экономическое и технологическое развитие, повышение жизненного уровня станут естественным следствием принятых мер, обеспечивающих рыночные отношения, в наивысшей степени наивно. Рыночные отношения требуют динамичной системы управления, обеспечивающей ритмичную реализацию принятых решений.

Поэтому, ответ на поставленные вопросы нужно искать в издержках системы управления, в ее методах и способах осуществления, исходя из уровня соответствия управленческих кадров требованиям проводимой экономической реформы, от степени ответственности за выполняемую работу.

Так, наличие большой задолженности предприятий друг другу, на

первый взгляд, фактически сводит к нулю смысл проведения экономической реформы. На 1-ое января 1998 года уровень кредиторской задолженности в республике составил 6690,8 млн. сомов, а дебиторской задолженности - 5750,0 млн. сомов. Это означает, что объем взаимных неплатежей превышает 12 млрд. сомов, тем самым сковывается финансовая деятельность предприятий. Достаточно сравнить эту цифру с налоговыми поступлениями 1997 года, которые составили 3,7 млрд. сомов и общей суммой доходов консолидированного бюджета страны на 1997 год, которые составили 5038,6 млн. сомов. В экономическом смысле эти долги характеризуют неплатежеспособность тех предприятий, которые не могут рассчитаться за долги, и тянут за собой те предприятия, которым они должны. Такое положение чревато опасностями жизнеутверждения бартерных расчетов, различных взаимозачетов, что деградирует финансовые отношения между предприятиями и способствует развитию теневой экономики. Однако такие "узкие" места в экономике не связаны с "провалом" или безрезультативностью экономической реформы в стране, а свидетельствуют об отсутствии условий для эффективного управления производством в условиях формирования рыночных отношений.

Как показала практика хозяйствования многих промышленных предприятий, главной причиной сложившегося положения явилось несоответствие структуры, методов и форм управления производством новым условиям хозяйствования, когда от руководителей требовалось принятие самостоятельных решений по обеспечению эффективности производства и реализации его продукции на рынке. Исчезновение государственного заказа на изделия этих предприятий показало истинный потенциал управленческих решений и управленческого персонала, отсутствие в них гибкости и творческого подхода к новым условиям хозяйственной среды, что требует целенаправленной работы по улучшению системы управления производством и подготовки управленческих кадров.

К издержкам неэффективного управления производством относится также наличие убыточных предприятий по отраслям экономики, которые составляют: в промышленности 37,1%, в строительстве 39,3%, на транспорте 35,1%, в связи 22,6%, в снабжении и сбыте 52,6% от общего числа предприятий. Общая сумма убытков этих предприятий переваливает за 355 млн. сомов. Если сюда еще причислить неумение предприятий в использовании кредитных ресурсов, проведении маркетинговых работ, определении стратегии развития собственного производства, организации учета риска, ошибки в управлении кадрами, культуре ведения хозяйства и многое другое, являющееся неотъемлемой частью процесса управления производством в условиях рынка, то становится бесспорной оче-

видностью, что решение проблем управления производством, его реорганизация, исходя из общих требований экономической реформы в целом, отвечающих законам рыночных отношений остается еще желаемой. Эта проблема является очень сложной и требует соответствующего времени, поскольку многолетний опыт командно-административного метода управления, объективные и субъективные условия для реорганизации управления производством не позволяют одним махом принять результативные решения.

Как показали результаты теоретических исследований и практики организации управления производством, требуется решить следующие основные проблемы, включающие в себя:

- организационный механизм управления производством;
- человеческий фактор, связанный с обеспечением управленческими кадрами;
- социальные вопросы управления;
- создание соответствующей информационной базы.

Организационный механизм рассматривался наряду с экономическим механизмом управления. При этом особо выделялись планово-хозрасчетные методы управления экономического механизма. Целая плеяда советских ученых, такие как С. К. Татур, А. Д. Шеремет, А. Ф. Аксененко и другие посвящали свои труды экономическим методам управления производством<sup>1</sup>. Выделялись и труды кыргызских экономистов, в основном посвященные проблемам реализации хозрасчетных отношений в различных отраслях республики. Именно два этих механизма, или их совокупность – экономико-организационный механизм, по мнению многих ученых, в наибольшей полноте образовали сердцевину хозяйственного механизма социалистической экономики.

Теперь, когда мы оказались лицом к лицу с рыночными отношениями, наша экономика в действительности почувствовала всю серьезность положения дел. Переход экономической системы, основанной на централизованном планировании, к рыночной экономике для действовавших в этой системе предприятий связан с большими изменениями всех внутренних и внешних факторов, влиявших на экономику. Чтобы успешно пережить этот сложный, сопряженный с радикальными политическими, экономическими и социальными преобразованиями процесс перехода к рынку, произошли и происходят коренные изменения на предприятиях. Во-первых, уже реорганизованы или идет реорганизация предприятий на базе различных форм собственности; во-вторых, предоставляется полная са-

<sup>1</sup> См.: Интенсификация экономики: вопросы теории и практики. М., 1986; Планово-хозрасчетные методы управления экономикой. М., 1984.

мостоятельность предприятиям; в-третьих, предприятиям необходимо разрабатывать, производить и сбывать новые или измененные виды продукции или услуг, внедрять необходимые для этого технологии и технические системы; и, наконец, в-четвертых, требуется изменить организационный механизм управления производством, с учетом сложившегося положения.

Если сегодня практика организационного механизма исходит из практики многоуровневой системы управления, то сейчас назрела необходимость выбора уровня управления исходя из практики стран, имеющих рыночные отношения. Как показали исследования, в условиях рыночной экономики действует двухуровневое управление предприятием, то есть:

- менеджмент со стороны правления, а также
- наблюдательный совет в качестве вышестоящего контролирующего органа предприятия.

Как показывают данные изучения квалификации, способность управленческого персонала ряда предприятий, а также практика поведения управленческой деятельности некоторых хозяйств, настало время, когда от управленческого персонала требуется постепенно и систематически трансформировать свои способности безмолвно исполнять директивные указания сверху на способности, требующие творчества и уверенности. Исходя из этого, считаем целесообразным добиваться того, что способности руководящих кадров для выполнения классических задач по менеджменту должны дополняться элементами, позволяющими решать новые задачи по трансформации отношений в производстве.

В этих условиях как никогда ранее велика роль реализации требований, предъявляемых к руководящему составу предприятий, что достигается через профессиональную подготовку и обучение на всех уровнях: на предприятиях, в вузах страны, за рубежом и организациях повышения квалификации. Все безоговорочно признают эти факты.

В основу социальных проблем управления положены человеческие отношения в производстве. "Если мы разрешим в настоящее время проблему человеческих отношений на производстве, - писал Генри Форд II по этому поводу, - то снизим себестоимость продукции на следующие десять лет не меньше, чем методом массового выпуска снизили себестоимость автомобилей за последние четверть века"<sup>2</sup>.

Управленческая информационная система охватывает очень сложную и многофункциональную область процесса производства. Уровень уп-

<sup>2</sup> Васильев Ю. П. Новые методы совершенствования управления США: экономика, политика, идеология. М., 1973.

равленческой информационной системы будет определять уровень не только производственно-финансовой деятельности, но и уровень производственной культуры предприятия.

В диссертации подробно изложены пути решения вышеперечисленных проблем, которые, по нашему мнению, способствуют безболезненному переходу к новой системе управления производством, отвечающей требованиям стихийных законов рыночной экономики.

Во второй главе – “Экономическое содержание и роль управленческого учета в управлении производством” – рассматриваются методологические проблемы перестройки производственного учета и становления управленческого учета на предприятиях Кыргызстана.

Организация учетной работы на предприятиях в условиях рыночных отношений требует критического осмысления и переоценки экономической работы, которая бы проводилась для обеспечения управленческих решений по обеспечению достижения поставленной цели. В прежних условиях преимущественно экстенсивного развития сложились и прочно укрепились методы экономической работы, стимулирующие в первую очередь количественный рост производства: увеличение объема добываемого и перерабатываемого сырья и материалов, производимой продукции, парка машин и оборудования, численности работающих. Так как эти методы отвечали требованиям тех времен, качественной стороне этого роста и его объективной оценке должного внимания не уделялось. Это проявлялось и в непродуманной инвестиционной политике, и в ограничении прав и самостоятельности руководителей предприятий, что мешало им проявлять инициативу в принятии управленческих решений. Безусловно, в этих условиях производственный учет не мог использоваться в качестве управленческого инструмента, хотя это широко декларировалось.

Производственный учет больше проявлял свою контролируемую функцию, нежели управленческую функцию. Это было связано еще и с тем, что в учетных кадрах государство видело своего контролера. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции на предприятиях должно было организовываться так, чтобы можно было обеспечить системный текущий контроль за издержками производства. И это разграничивалось различными отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

Поэтому изучение достижений других стран в области организации учета для обеспечения управления производством и будет способствовать укреплению системы бухгалтерского учета в целом в рамках требований рыночной экономики. Тем более, в экономической литературе в

последние годы появилось достаточное количество переводных изданий, а также работ по организации производственного учета в условиях рыночной экономики. Эти труды являются новыми тенденциями в создании и развитии рыночного производственного учета в нашей стране.

При этом не следует стремиться к слепому перенесению в нашу практику того, что устанавливалось в тех странах десятилетиями и имело много схожего с нашими методами калькулирования себестоимости готовой продукции. Механическое перенесение любого опыта приводит к оглуплению творческой мысли в данной области, прерывая временные связи прошлого с будущим. А надо создать базу для творческого совершенствования передового опыта, принятого для нашей практики в сочетании с собственной практикой хозяйствования, что обеспечит положительный эффект.

В плане использования зарубежного опыта в нашей стране сделан конкретный шаг и приняты новые кыргызские стандарты бухгалтерского учета, разработанные на базе Международного стандарта бухгалтерского учета. Эти стандарты вместе с новым Планом счетов бухгалтерского учета утверждены приказом Министерства финансов Кыргызской Республики №242/п. от 22 июля 1997 года вводятся в практику предприятий и учреждений с 1-го января 1998 года. По значимости этот шаг является равнозначным с принятием национальной валюты и имеет решающее значение в перестройке экономической работы на предприятиях. Это определяет одной из главных задач руководства Кыргызского правительства в стремлении приблизить к международным стандартам.

Новый План счетов принципиально отличается от ранее действовавшего по форме, составу, нумерации и порядку размещения счетов. Он не носит нормативного характера как было раньше и дает больше шанса предприятиям проявлять самостоятельность в проведении учетной политики. В инструкции по применению Генерального плана счетов бухгалтерского учета отмечается, что: "Предприятиям необходимо на основе предложенного общего плана счетов составить собственный рабочий План счетов бухгалтерского учета хозяйственных операций, который позволит вести учет активов предприятия и источников их образования в учетных регистрах на отдельных счетах. Рабочий план счетов может иметь большее или меньшее количество счетов, но при этом выбранная группировка счетов должна обеспечить учет всех хозяйственных операций в соответствии с видом деятельности предприятия. Порядок нумерации и количество знаков в номерах произвольны, однако, желательно, чтобы нумерация была гибкой и позволяла вносить дополнительные счета".

Однако, этот шаг направлен на становление финансового учета в республике, что требует настоятельной необходимости решения методологических проблем перестройки производственного учета для цельного функционирования информационной базы управления производством. Тем самым, создавая условия для становления отечественной системы управленческого учета.

Управленческий учет практически не использовался в нашем лексиконе экономической литературы. Однако мы имели дело практически со схожей системой учета, о которой была написана специальная литература, посвященная проблемам учета затрат на производство в контексте с управленческим учетом. Среди них особо нужно отметить работу академика Н. Г. Чумаченко и профессоров С. С. Сатубалдина и А. Ф. Мухина, которые внесли большой вклад в развитие теории учета издержек производства. Кроме того, механизмы стандарт-коста и директ-костинга адаптировались с методикой исчисления себестоимости продукции в различных вариантах учета затрат на производство.

Исходя из этого, в диссертации обоснована роль управленческого учета в управлении производством, которая проявляется в обеспечении и способствовании:

- Экономической стратегии развития данного производства.
- Контроля и управления за затратами на производство готовой продукции.
- Установления ответственности каждого работника предприятия.
- Воспитания в управленческих персоналах самодисциплины.
- Атмосферы развития экономического мышления на производство.
- Вариации в организации учета издержек производства в зависимости от развития технологического процесса.

Трансформация производственного учета в управленческий, по нашему мнению, должна осуществляться по следующим направлениям:

- весь объем учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции должен трансформироваться к управленческому учету;
- построение управленческого учета должно сочетать технологическую особенность производства;
- создание коммуникационной системы информационного обеспечения на основе требований потребителей;
- совместное изучение и анализ спроса и предложений на управленческую информацию в целях устранения в недостатках предложенной информации;



- на основе глубокого и всестороннего изучения отраслевых особенностей формировать:

а) места возникновения затрат (объекты управления);  
б) центры ответственности (субъекты управления, а также поставщики информации);

- в целях полного отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций организовывать учет по сферам и видам деятельности;

- классификация затрат в целом по предприятию, а также структурным подразделениям, по местам возникновения затрат и центрам ответственности в целях успешной организации управленческого учета;

- предварительное составление смет (бюджетов, планов) затрат и определение показателей экономической эффективности по сферам деятельности, по структурным подразделениям, по местам формирования затрат и центрам ответственности;

- организация инвентарно-стоимостного учета активов в целях точного исчисления себестоимости по сферам деятельности, по структурным подразделениям, по местам возникновения затрат и центрам ответственности для защиты предприятия от инфляционных процессов;

- формирование центров рентабельности по сферам деятельности, по структурным подразделениям, по местам возникновения затрат и центрам ответственности для оценки их деятельности и вклада в общую прибыль предприятия;

- организация сводного учета затрат по сферам деятельности, по структурным подразделениям, по местам возникновения затрат и по центрам ответственности;

- калькулирование затрат на выпуск продукции, работ и услуг по предприятию, по сферам деятельности, по структурным подразделениям, по местам возникновения затрат и по центрам ответственности;

- на основе калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг определение трансфертных цен (в каком-то смысле показателей, характеризующих работу подразделений);

- в целях улучшения калькуляционного дела создания калькуляционных единиц и объектов калькулирования;

- обеспечение подлинной взаимосвязи учета затрат с калькулированием себестоимости продукции работ и услуг.

В целях обеспечения соответствующего управления производством в новых условиях, а также построения привычных группировок затрат, в диссертации, обоснованно предлагается выбрать и использовать следующие признаки и классификационные группы:

- По экономическому содержанию: основные и накладные;

- По способу отнесения: прямые и косвенные;
- По отношению к объему производства: переменные и постоянные;
- По отношению к производственному процессу: производственные и непроизводственные;
- По охвату времени: прошлые затраты и сметные затраты;
- По степени агрегирования: общие и средние затраты на единицу;
- По местам возникновения: центры издержек и центры ответственности.

Третья глава – “Организация управленческого учета” – посвящена проблемам методологии организации управленческого учета и исчисления себестоимости продукции в новых условиях.

Одна из главных проблем организации управленческого учета состоит в прививании в учетный аппарат предприятия функции планирования, которая в нашей практике выполнялась специальной управленческой структурой. Цель такой постановки исходит из экономической целесообразности очертить производственный потенциал предприятия с учетом его финансовой возможности, а также определить степень конкурентоспособности выпускаемой продукции и возможности ее реализации.

Возникает объективный вопрос: ведь в практике и наших предприятий проводились работы по планированию деятельности предприятий, существовали целые планово-экономические отделы, а нельзя ли оставить их функциональную деятельность и не загружать наши предприятия и учреждения дополнительными теоретическими разработками и терминами. Ответ на этот вопрос не прост. Конечно, можно однозначно отвергать работу наших экономистов, ссылаясь на то, что наше планирование исходило из директивных указаний и самое отрицательное, все плановые показатели стартовали от достигнутого уровня.

Однако нельзя не признать квалификационный уровень отечественных плановиков, которые обеспечивали выход из сложного экономического положения в условиях всеобщей директивы. Разрабатывались реальные планы, характеризующие действительные потенциалы предприятий, обсуждались, многие экономисты отстаивали эти реальные планы, подвергали критике директивные установки, переживали за перспективы своего производства и т. д. и т. п.

Исходя из этого, мы далеки от нигилистического взгляда на экономическую работу наших предприятий и специалистов. Мы исходим из реально сложившейся экономической ситуации нашей страны и, опираясь на плановое мышление наших специалистов, предлагает опыт зарубежных коллег по планированию своих работ в непростых условиях рыночной экономики. При этом стараемся изложить все вопросы с учетом

адаптации новых понятий, исходя из необходимости их в нашей практике, избегая механического введения их в нашу экономическую лексику.

Поэтому, в диссертационной работе предлагается осуществление планирования на наших предприятиях, с учетом традиций отечественной практики, осуществлять по следующим методам:

- расчет соотношений прибыли, затрат и объема продаж (CVP анализ);
- бюджетирование или расчет соответствующего бюджета;
- нормативный расчет, проводимый на базе прогрессивных норм.

Экономическое содержание расчета соотношений прибыли, затрат и объема продаж заключается в получении заданной величины дохода, превышающего критическую точку. Критическая точка, это та точка объема продаж, в которой затраты равны выручке от реализации всей продукции, т. е. когда полученный доход покрывает только затраты предприятия и он не имеет ни прибыли, ни убытка. Поэтому иногда этот метод называют еще расчетом или анализом критической точки.

Когда мы говорим о бюджете, наша экономическая литература ассоциирует это понятие с государственными расходами и с государственным бюджетом. Но в понятиях управленческого учета бюджетирование является неотъемлемой частью планирования работы предприятий в целом, а также отдельных его подразделений. В общем, бюджет предприятий, применяемый на западных предприятиях, соответствуют нашей технико-экономической обоснованной смете. Вначале составляется основной бюджет, включающий оперативное и финансовое управление предприятием. На базе основного бюджета достигается разработка обособленных бюджетов, охватывающих различные стороны деятельности предприятий (бюджет материалов, трудовой бюджет, бюджет денежных средств и т. д.).

Нормативы, применяемые в практике зарубежных стран, также, как и в нашей практике, еще не достигли такого понимания, когда все вместе решили, что нормативы должны быть вот такие. Или отсутствует единая методика их определения. Однако многие экономисты сходятся во мнении о том, что при разработке норм нужно придерживаться определенных требований и условий.

Наиболее привлекательной среди них является точка зрения профессора А. Ф. Аксененко, который считает, что нормы должны: «устанавливаться на основе изучения и обобщения передовых методов работы, позволяющих наиболее эффективно их использовать; ориентировать на освоение новой техники, внедрение современной технологии и передовой организации производств; отражать планируемую экономию произ-

водственных ресурсов, мобилизовать резервы производства на дальнейшее снижение их расхода; быть динамичными, т. е. совершенствоваться по мере развития технического прогресса; основываться на планомерном повышении уровня технического развития, уровня организации производства, труда и управления предприятий, объединений и отраслей промышленности”<sup>3</sup>.

На базе предложенных методов планирования, в работе осуществлена методика расчетов каждого из них для использования на практике. Безусловно, предлагаемая методика может быть изменена с учетом особенностей технологии каждого производства и соответствующим образом адаптирована, а также усовершенствована с учетом изменений уровня организации производства и управления.

На наш взгляд, выбор методов учета затрат на производство должен исходить только из одного принципа, а именно из объекта учета затрат на производство. А выбор объекта учета всецело зависит от особенностей организации производства и технологии изготовления продукции на отдельных предприятиях. Такой подход к определению методов учета затрат на производство, полностью отвечает требованиям адаптации управленческого учета нашим условиям на базе его позаказных и попроцессных методов. Поэтому, когда речь идет о методах учета затрат на производство следует иметь виду отражение результатов учетных работ в бухгалтерском учете, т. е. осуществление синтетического учета затрат на производство, а когда говорим о методах калькулирования, следует иметь виду исчисление всех расходов на изготовление конкретного вида изделия, выполненного заказа и оказанной услуги.

Безусловно, любой из этих методов имеют цели, направленные на рациональное ведение хозяйства, а также повышения действенности принимаемых управленческих решений. Поэтому выбор окончательного метода учета затрат на производство остается за производителями и зависит от уровня квалификации учетно-экономических работников.

Процесс калькулирования продукции, его многовариантность, безграничная возможность организации учета расходов предприятий и большая аналитичность привели к появлению и выделению управленческого учета как самостоятельный участок бухгалтерского учета. Поэтому изучение различных методов калькулирования, в условиях законного действия коммерческой тайны, дело очень сложное, вместе с тем интересное. Дело в том, что методологические аспекты каждого варианта или метода калькулирования себестоимости продукции позволяют специалистам

---

<sup>3</sup> Аксененко А. Ф. Информационное обеспечение экономического анализа. М., 1987, с. 58.

предприятий выбрать тот вариант, который более глубоко охватывает производственную и технологическую особенность их предприятий.

Зарубежная практика, используя калькулирование как способ управления издержками производства, отмечает и те ее стороны, которые могут при определенных условиях изменить назначение калькулирования для достижения других целей. Так, Акиро Ваказути утверждает, что исключительные прибыли монополий надежно защищены правилами калькулирования, которые позволяют монополистам осуществлять контроль над ценами. Досиро Асаба подчеркивает, что калькулирование – это грим, с помощью которого скрывается эксплуатация монополиями рабочих и служащих<sup>4</sup>. Учитывая наш и зарубежный опыт, а также в целях не допустить того, что не является желательным при калькулировании, специалисты стремятся к унификации каждого из ее вариантов, для укрепления позиции управления производством.

Многое зависит от умения сочетания способов одних вариантов с другими, с помощью чего можно достичь более желаемых результатов. В данной работе не ставится цель, чтобы доказать противоположность каждого рассматриваемого метода калькулирования, их обособленность друг от друга или преимущества одних методов над другими. Наоборот, излагается методология всех методов и способы калькулирования во взаимосвязи друг с другом с тем, чтобы специалисты могли оценить каждый из них и выбрать то, что нужно в настоящее время. Потому что, если вести дискуссию вокруг тех методов, которые используются в западной практике, это приведет к “пагубной самонадеянности”, да и некорректно. Исходя из этого, название методов калькулирования приводится без изменения их английского названия, хотя и ведутся споры по их уточнению. Тем более, эти названия так или иначе известны нашим читателям по отечественной литературе и не вызывают риторических вопросов.

Большое внимание в работе уделяется методике исчисления себестоимости продукции на базе нормативного, позаказного и попроцессного методов калькулирования с использованием практики применения за рубежом директ - и абзорпшен костинга. В этой связи, все расчеты произведены с учетом наличия различных вариантов, что позволяет специалистам получить свободный выбор каждого из них, исходя из потребности в информации, необходимой для принятия более приемлемых управленческих решений.

В нашей практике организации производственного учета основная ставка делалась на учет особенностей отдельных отраслей народного

---

<sup>4</sup> Йоширо Кимизука. Учет затрат и калькулирования себестоимости в Японии. “Бухгалтерский учет”. 1997, №9, с. 82-83

хозяйства. При этом, отраслевой производственный учет исходил из опыта самых передовых как технологическом, так и организационном плане предприятий. Такой механизм учета подкреплялся отраслевыми инструкциями по планированию, учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции и носил директивный характер. Поэтому многие предприятия в этих отраслях, имеющие свои производственные особенности руководствовались этими инструкциями формально, чтобы их не упрекали или не наказали за не соблюдение указаний инструкций. Несмотря на это, такой порядок устраивал, поскольку придерживались единой методологии в каждой отрасли и давалась творческая самостоятельность каждому предприятию. Парадокс заключается в том, что ни одно предприятие не могло проявить самостоятельность вне пределов указаний инструкций.

Исходя из этого, многие наши специалисты призывают устранить из теории и практики учета отраслевой подход, ссылаясь на отсутствие такового в зарубежной практике. На наш взгляд, не следует проявлять спешку, т. к. отраслевой подход в сочетании с особенностями отдельных производств внутри этих отраслей не только поднимает производственный учет на новый уровень, но создает почву для совершенствования учетной информации в целом для улучшения управления производством. Поскольку совершенствование технологии отдельных производств, в современных условиях требует от наших зарубежных коллег поиска новых путей и подходов организации учета затрат, отвечающих требованиям управления высокотехнологичных производств. В результате этих поисков к концу 80-х гг. на основе JIT производственных систем появилось понятие JIT-калькулирование<sup>5</sup>.

JIT методы направлены на обеспечение системы контроля за затратами и оценки деятельности высокотехнологичной индустриальной среды и борьбе с бесполезными затратами производства. “JIT производственную систему можно описать как философию управления, направленную на устранение бесполезных затрат и непрерывное совершенствование производственного процесса. Бесполезные затраты – это любые затраты, не увеличивающие потребительскую стоимость продукции, ее полезность в глазах покупателя. Время, затраченное на производство и реализацию продукции, включает в себя технологическое время, время на проверку качества продукции, время на транспортировку из цеха в цех, время прошедшее в ожидании своей очереди на обработку и время хранения. Из перечисленных пяти элементов только технологическое время (т.

<sup>5</sup> JIT – сокращенное обозначение от английского “just-in-time”, что в дословном переводе означает “только вовремя”.

е. время непосредственной обработки) увеличивает потребительную стоимость продукции. Все остальное увеличивает лишь себестоимость и, с позиции JIT философии, считаются бесполезными затратами”<sup>6</sup>.

Кроме JIT-калькулирования, широко стали использовать пооперационное калькулирование, суть которого заключается в обобщении затрат по местам проведения операций с использованием различных материалов по изготовлению конечной готовой продукции. Как видим, дальнейшее развитие управленческого учета все больше исходит из требования уровня технологий и организации производства. Поэтому попроцессный учет, позволяя использовать различные его формы, не только учитывает особенности производств, но и появление различных новых его проявлений в высокотехнологической среде.

Ознакомившись с методами калькулирования себестоимости продукции управленческого учета, применяемых в странах с рыночной экономикой с точки зрения интересов нашей практики, можно сделать вывод о том, что все эти методы направлены на управление и контроль за издержками производства, от которых зависит величина прибыли любой фирмы или компании. Кроме того, результаты этих расчетов определяют реальную картину отчетов о прибылях и убытках за финансовый год компании. От того, насколько мы сумеем использовать преимущества этих методов на базе нашей практики зависит успех адаптации наших производств к условиям рыночной экономики и степень управления материальным производством.

**Четвертая глава – “Контроллинг как способ совершенствования управленческого учета”** - рассматривает проблемы организации контроллинга в условиях становления управленческого учета.

Безусловно, с организационной точки зрения контроллинг превращается в контроль со стороны руководства за финансово-экономической деятельностью предприятия. Определить его можно так: это способ, с помощью которого руководство распределяет полномочия и ответственность по управлению производством, тем самым освобождая себя от ненужной детализации и представляя возможность для специализации. Одновременно оно оставляет за собой право убедиться в том, что полученные результаты удовлетворяют нормам и политике высшего руководства в области экономической и производственной деятельности.

Функция контроллинга включает в себя, кроме экономических и производственных вопросов, систему всестороннего контроля за качеством выпускаемой продукции. Согласно трактовке А. Фейгенбаума система всестороннего контроля определяется как: “Согласованная рабочая струк-

<sup>6</sup> Друри К. Учет затрат методом стандарт-костс. 1998, с. 191.

тура, распространяющаяся на всю форму, состоящая из документированных методик технического и административного контроля, предназначенная для руководства и выступающая в виде координированных и оптимальных воздействий персонала, оборудования и информации фирмы, направленных на гарантированное удовлетворение потребностей потребителя в качестве продукции и обеспечение оптимальных затрат на качество этой продукции”<sup>7</sup>.

С учетом особенностей производства на предприятиях промышленности перед службой контроллинга стоят следующие задачи:

- обеспечение системы управления необходимой информацией;
- сравнительный анализ информации различных уровней управления;
- проверка адекватности технологических процедур формирования информации, реальности их выполнения в целях совершенствования производственного процесса;
- проведение профилактических работ для эффективности функционирования управленческих структур;
- непосредственное участие в разработке форм внутренней отчетности в зависимости от потребностей служб и отделов управления;
- определение бюджета затрат предприятия и отдельных его звеньев, на основе чего можно формировать показатели эффективности;
- содействие в создании и совершенствовании эффективной коммуникационной системы внутри предприятия.

Для своего эффективного функционирования служба контроллинга должна выполнить ряд требований:

- контролерам необходимо знать особенности организации производства, его технологические структуры, организацию бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности. Это потому что, во-первых, система контроля не может абстрагироваться от отраслевых особенностей производства и, во-вторых, контролируется информация, полученная посредством бухгалтерского учета и экономического анализа. Эти два фактора определяют компетентность и профессиональный уровень контролеров;
- определение сфер своей деятельности, прав и обязанностей контролеров. Так как служба контроллинга является составной частью управления, она подчиняется ему. Управляющий на более высоком уровне может дать задание, которое не входит в компетенцию службы контроллинга. Следовательно, надо уяснить условия, в которых осуществляется контроль, а именно, какова его цель, в чьих интересах он проводится,

<sup>7</sup> Фейгенбаум А. Контроль качества продукции. М., 1986, с. 467.



какие функции он должен выполнить. Ко всему этому служба контроллинга должна определить объекты своего контроля;

- уяснить границы своей независимости. Здесь имеется в виду, что служба контроллинга в рамках предприятия имеет относительно ограниченную независимость. Так как в задачи службы контроллинга входит контроль за информацией, то она должна быть независимой от этих звеньев. Но при этом служба контроллинга и контролеры должны находиться в подчинении руководства предприятия в рамках своих прав, обязанностей и сфер деятельности. Однако необходимо признать, что одна сторона должна подчиняться другой, и должен осуществляться контроль за выполнением данных обязанностей, причем этот контроль подразумевает получение некоторой информации, разъяснения или отчета;

- важным является поведенческий аспект, т. е. поведение контролеров при их работе. Здесь речь идет о требованиях к выполнению контролером своих обязанностей. Во-первых, служба контроллинга и руководители структурных подразделений работают с одними целями, т.е. эффективного функционирования предприятия, во-вторых, давление со стороны контролеров во время работы на руководителей подразделений не должно проявляться. В-третьих, контролер должен выявить недостатки и резервы. При их наличии он обязан содействовать устранению недостатков или использованию резервов в структурных подразделениях, т. е. он должен консультировать руководителей производственных звеньев. В-четвертых, в обязанности контролера входит убеждение оппонента в правильности своих выводов о деятельности руководимого им подразделения;

- страховая гарантия проверенной информации со стороны службы контроллинга также является одним из главных требований. Страховая гарантия осуществима тогда, когда служба контроллинга имеет положительный результат своей деятельности. Тем самым руководители структурных подразделений по данным оценки результатов деятельности со стороны службы контроллинга будут знать о том, что они работают согласно производственной программы. И если учесть практические рекомендации по улучшению деятельности производственных звеньев со стороны службы контроллинга, то они выполняются.

Между службой контроллинга и руководством предприятия устанавливается тесный контакт, и поэтому служба строит свою деятельность в том же направлении, что и руководство. В результате анализа данных отчетов, служба смотрит вперед, а не назад и развивает примеры по разработке перспективных расчетов. Следовательно, внимание службы контроллинга, бесспорно, переключается на выявление развития тенденции

в будущем. Теперь работники службы контроллинга не ограничиваются простым анализом прошлого, а используют учетные данные для проверки перспективных расчетов с точки зрения их разумности и достоверности.

В диссертации обосновано, что понятие функции и задачи контроллинга охватывают все стороны деятельности предприятия в целях обеспечения эффективности производства и конкурентоспособности выпускаемой продукции, что является гарантом финансовой состоятельности предприятия. Контроллинг содействует выполнению тех задач, которые ставятся перед управленческой структурой предприятия в условиях рыночной экономики. Тем самым, обеспечивается расширение функциональной значимости управленческого учета, позволяющее его совершенствовать, исходя из потребностей повышения эффективности управления производством, устойчивая выживаемость, проведение антикризисной политики и поддержания потенциала предприятий.

В пятой главе – “Организационная и подготовительная работа по внедрению управленческого учета” - разработаны организационные и подготовительные мероприятия по внедрению управленческого учета.

Внедрение управленческого учета представляет совокупность взаимосвязанных мероприятий, охватывающих все стороны деятельности и затрагивающих все экономические, технические, коммерческие и общие службы предприятия. Попытки внедрить управленческий учет силами лишь учетного персонала или с привлечением специалистов извне не достигают целей. В этих случаях его внедрение ограничивается отдельными участками учетного процесса, охватывая лишь прямые затраты или приводит к пассивному участию наших специалистов в становлении нашего отечественного управленческого учета, что порождает новые проблемы в производстве на перспективу.

В диссертационной работе критически переосмыслена практика внедрения в производство нормативного метода учета и калькулирования себестоимости продукции в свете Постановления Совета Министров СССР от 24 января 1980 года “О мерах по совершенствованию организации бухгалтерского учета и повышению его роли в рациональном и экономном использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов”. Это было одной из последних директивных попыток обеспечить всеобщий контроль в производстве, который остался незавершенным.

Объективно возникает вопрос: какая взаимосвязь между невыполненными решениями Советского правительства в условиях всеобщей директивы и внедрением управленческого учета в условиях рыночной экономики? Взаимосвязь прямая – в желании реализации принятого решения

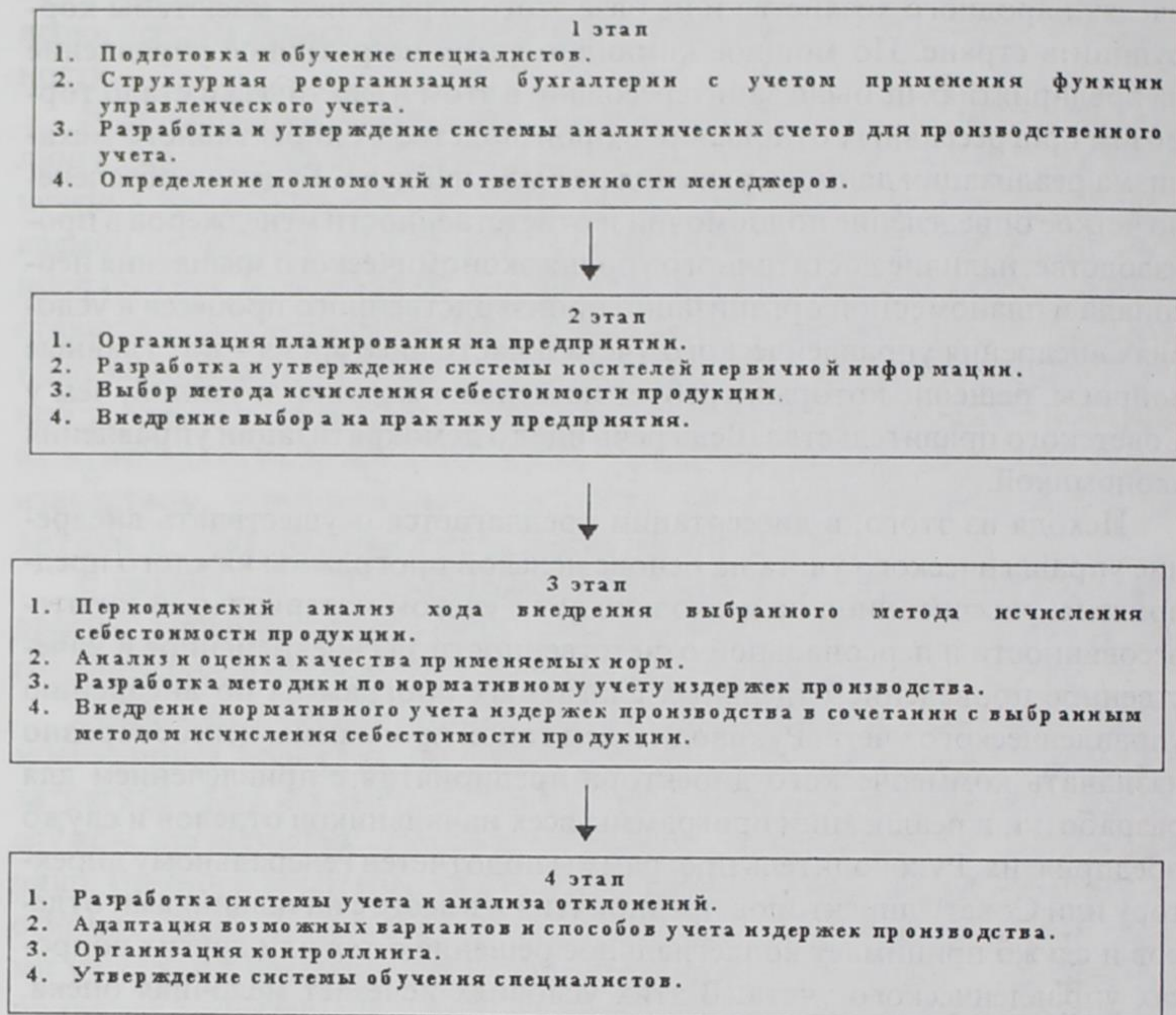
на практике, обеспечение механизма достижения цели. Желание Советского правительства было велико – обуздать всеобщую приписку в отраслях народного хозяйства и на базе этого ограничить масштабы коррупции в стране. Но мощное командно-административное управление на предприятиях не было заинтересовано в этом и фактически стало тормозом прогрессивных отношений в производстве. А директивного механизма реализации данного решения не было найдено. Будет ли обеспечено четкое определение полномочий и ответственности менеджеров в производстве, наличие достаточного уровня экономического мышления персонала и планомерной организации производственного процесса в условиях внедрения управленческого учета в настоящее время – вот главные вопросы, решение которых требует не меньше желаний и усилий, чем у Советского правительства. Ведь речь идет о демократизации управления экономикой.

Исходя из этого, в диссертации предлагается осуществлять внедрение управленческого учета на основе целевой программы каждого предприятия, рассчитанной на несколько лет с учетом материальной заинтересованности и персональной ответственности за своевременное и качественное проведение отдельных слагаемых программы по внедрению управленческого учета. Руководителем такой программы целесообразно назначать коммерческого директора предприятия с привлечением для разработки и реализации программы всех начальников отделов и служб предприятия. Руководитель программы подотчетен генеральному директору или Совету директоров предприятия и вместе с начальниками отделов и служб принимает коллегиальное решение о тех или других вопросах управленческого учета. В этих условиях исчезает мелочная опека, повышается творческая инициатива работников, лучше балансируются коллективные усилия персонала, эффективно реализуется целевая программа, оценкой которой являются достигнутые результаты по внедрению управленческого учета.

В работе доказана необходимость внедрения управленческого учета в четыре этапа, которые позволяют разграничивать результаты каждого этапа и их анализа для своевременного внесения соответствующих корректив в ход внедрения. Кроме того, такой подход позволяет избежать излишней нервозности управленческого персонала и представляет необходимое время для решения профессиональных задач. Достигается возможность надзора для выяснения узких мест каждого этапа, уточнения взаимосвязи отделов и служб аппарата управления и утверждения определенных стандартов работ

(см. схему 1).

Схема 1. Укрупненные вопросы проведения организационной и подготовительной работы по внедрению управленческого учета



На первом этапе необходимо провести обучение специалистов учетного профиля, исходя из требований управленческого учета, где должны сочетаться сравнительный анализ действующего в практике предприятия калькулирования себестоимости продукции, что способствует развитию критического мышления специалистов. Провести структурную реорганизацию бухгалтерии промышленных предприятий, при этом нужно исходить из того факта, что бухгалтерия в новых условиях становится центром самостоятельного осуществления учетной политики предприятий. Время, когда слепо следовали указаниям узкопрофильных инструкций, а также надежда на указания вышестоящих организаций, безвозвратно прошло. Даже никогда не свойственная бухгалтерии отдельного предприятия функция – разработка системы счетов для производственного учета – становится одним из главных ее управленческих функций.

Самым сложным моментом первого этапа реализации целевой программы является определение полномочий и ответственности менеджеров. Четкого рецепта решения этого вопроса нет. Однако нужно помнить, что информация управленческого учета предназначена для менеджеров, чтобы они принимали соответствующие управленческие решения. Поэтому, оттого какими полномочиями наделены менеджеры по принятию управленческого решения и какова их степень ответственности за эти решения, зависит общий успех предприятия. Полномочия, не подкрепленные ответственностью, деградируют системность и престижность управления не только в производстве. Учетное определение полномочий позволяет не только выявить качества лидера управленческого персонала, но и подготовить руководителей крупных производств страны.

На втором этапе организуется система планирования на предприятии с использованием различных методов планирования управленческого учета. Утверждается их управленческий статус и стимулирующая роль, решаются вопросы по отслеживанию деятельности предприятия согласно плановым показателям.

Разрабатываются и утверждаются носители первичной, возможно и сводной информации. Здесь может применяться несколько способов: сплошное и выборочное обследование документооборота, хронометраж и фото хронометраж по видам работ соответствующих служб аппарата управления, а также сравнительный анализ действующей системы документооборота с аналогами при внедрении управленческого учета. Одновременно с обследованием документооборота по видам деятельности (снабженческо-заготовительной, производственной, финансово-сбытовой и организационной, включая вспомогательные производства и непромышленную сферу) проводится выбор одного из основных методов калькулирования себестоимости продукции.

Наиболее практичным при выборе метода калькулирования является остановка на директ-костинге, требования которой соответствуют нашей многолетней практике калькуляционного учета. Прямое отнесение затрат в себестоимость продукции при директ-костинге позволяет, одновременно укреплять нормативную базу статей прямых издержек для последующего внедрения на практике методов стандарт-коста. Можно внедренческую работу вести параллельно, однако распыление сил по внедрению управленческого учета снижает качество выполняемых работ и приводит к неполноценному восприятию специалистами действительного потенциала управленческого учета в управлении производством.

Третий этап сопровождается периодическим анализом хода внедрения выбранного метода исчисления себестоимости продукции, а также

на нем осуществляется анализ и оценка качества применяемых норм и нормативов и восполнения их в соответствии с потребностями управления предприятиями разрабатывается методика по нормативному учету издержек производства с определением мер ее реализации. При этом должны быть в полной мере соблюдены требования организации соответствующего уровня экономического анализа и управления производством по отклонениям от нормативной информации, т. е. по отклонениям от норм, нормативов и нормативно-плановых показателей, имея в виду, что отдельные плановые показатели будут последовательно заменяться нормативными.

Внедрение нормативного метода калькулирования на промышленных предприятиях требует повышения организационно-технического уровня производств. Отсутствие такового в значительной мере затрудняет функционирование нормативного учета, прежде всего на стадии формирования технологических норм прямых издержек и первичной нормативной документации. При этом не обязательно спешить установить полноту внедрения всей системы стандарт-коста. Она со времени своего возникновения в начале двадцатого века успешно развивалась и сейчас развивается в зависимости от конкретных экономических положений и технологических особенностей различных фирм и компаний. Поэтому предприятие должно стремиться к созданию всех условий для функционирования системы нормативного учета. Важно также, чтобы система нормативного учета затрат постоянно пересматривалась и, в случае необходимости, модернизировалась, чтобы отражать изменения, происходящие в производственной среде.

На четвертом этапе происходит не только разработка системы учета и анализа отклонений, но и установление порядка использования этой информации в целях управления производством. Наряду с действием директ-костинга и стандарт-коста, происходит охват учета затрат на производство в целом по предприятию, четко ориентируя к использованию попередельного и попроцессного методов учета затрат на производство. Расширяются возможности адаптации различных способов управленческого учета путем опробования их на действующих методах на практике данного предприятия. Создаются условия для полноценного функционирования управленческого учета, его дальнейшего укрепления и совершенствования на основе новых разработок отечественных и зарубежных специалистов.

Система обучения специалистов на этом этапе предполагает утверждения, как правило, на предприятии, охватывающей как систему непрерывного образования, так и систему повышения квалификации. По мере

изменения и развития экономических отношений в производстве возрастает необходимость постоянного совершенствования экономического образования, включая обучение самих экономических специалистов экономистов.

В ходе выполнения организационных и подготовительных работ всех этапов следует избегать тех ловушек, о которых подробно описали в своей книге профессора В. В. Рей и В. Ф. Палий<sup>8</sup>. Затраты на разработку и внедрение механизмов управленческого учета должны определяться по плану НИР предприятия.

При составлении целевой программы внедрения управленческого учета, каждое предприятие исходит из объема выполняемых работ и может сократить этапы внедрения, расширить круг решаемых вопросов, а также аккумулировать все силы на организацию одного конкретного метода калькулирования. Но приведенные этапы более полно охватывают все вопросы управленческого учета и гарантируют перспективы его совершенствования. Реализация же укрупненных вопросов на практике, предложенная нами выше в схеме, позволяет усилить регламентацию организации и внедрения управленческого учета и постепенно расширить сферу его применения, обеспечить взаимосвязь планирования, нормирования и учетного процесса, более грамотно принимать управленческие решения. Управленческий учет в целом позволит создать целостную систему управления издержками производства в условиях рыночных отношений, тем самым обеспечивая интеграцию кыргызских производителей в мировой производственный процесс.

В заключении диссертационной работы обобщены итоги исследования, сформулированы выводы и изложены рекомендации по обеспечению действенности управления производством и организации управленческого учета на предприятиях Кыргызстана.

### **III. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ ОПУБЛИКОВАНЫ В СЛЕДУЮЩИХ РАБОТАХ:**

1. Монографии, брошюры и отдельные издания
  - 1.1. Управление и управленческий учет. Бишкек, 1999, 14,5 п. л.
  - 1.2. Управленческий учет на промышленных предприятиях в условиях формирования рыночных отношений. М., 1994, (в соавт.), 6 п. л. авторских.
  - 1.3. Учет и анализ производственно-хозяйственной деятельности малых предприятий. Бишкек, 1994, (в соавт.), 3,0 п. л. авторских.

<sup>8</sup> Рей В. В., Палий В. Ф. Управленческий учет. М., 1997, с 439-452.

1.4. Сквозная программа практики. (специальность 1739 – “Ревизия и контроль”). Фрунзе, 1986, 3,0 п. л.

## 2. Научные статьи

2.5. Факторы снижения себестоимости молочной продукции. “Коммунист”, №9, 1981, 0,8 п. л.

2.6. Вопросы совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости молочной продукции. Тезисы докладов 1 республиканской конференции молодых ученых. Фрунзе, 1981, 0,2 п. л.

2.7. Нормативный учет затрат в молочной промышленности МДНТП им. Дзержинского. В кн.: “Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции на современном этапе”. М., 1981, 0,4 п. л.

2.8. Учет брака в молочной промышленности. В кн.: “Проблемы учета и экономического анализа в условиях совершенствования хозяйственного механизма”. М., 1983, 0,3 п. л.

2.9. Семинар по бухгалтерскому учету. “Бухгалтерский учет”, №5, 1983, 0,4 п. л.

2.10. Учет хозрасчетных показателей подразделений предприятий молочной промышленности. В кн.: “Учет и анализ в условиях внутреннего хозрасчета”. М., 1983, 0,5 п. л. (в соавт.).

2.11. Совершенствование учета отходов молочного производства. В кн.: “Учет, калькулирование и анализ себестоимости продукции”. М., МГУ, 1984, 0,5 п. л.

2.12. Хозрасчет и учет затрат в автохозяйствах АПО. “Бухгалтерский учет”, №10, 1985, 0,5 п. л. (в соавт.).

2.13. Организация учебной и производственной практики ревизоров. В кн.: “Проблемы интенсификации учебно-воспитательной работы”. Фрунзе, 1986, 0,2 п. л.

2.14. Как считать затраты. “Сельское хозяйство Киргизии”, 1987, №9, 0,5 п. л.

2.15. Семинар по нормативному методу. Ж. “Бухгалтерский учет”, №2, 1988, 0,3 п. л.

2.16. Совершенствование калькулирования себестоимости молочной продукции. В сб.: “Учет и анализ в условиях интенсификации производства”. Фрунзе, 1989, 0,5 п. л.

2.17. Совершенствование учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в условиях применения ЭВМ. В сб.: “Проблемы учета и анализа в условиях интенсификации производства”. Фрунзе, 1987, 0,5 п. л.

2.18. Учет и анализ в условиях внутреннего хозрасчета АПК. В кн.



“Хозрасчет, учет и экономический анализ в новых условиях хозяйствования. М., 1989, 0,5 п. л.

2.19. Оценка деятельности предприятия и его структурных подразделений на основе результатов анализа в условиях нормативного метода. В сб.: “Экономический анализ в условиях совершенствования хозяйственного механизма”. Фрунзе, 1990, 0,5 п. л.

2.20. Организационный механизм управления производством в условиях рыночной экономики. Сб. научных трудов ЖАКИ. Джалал-Абад, 1996, 0,5 п. л.

2.21. Проблемы методологии организации учета в новых условиях. Сб. научных трудов КРСУ. Бишкек, 1999, 0,7 п. л. (в соавт.).

2.22. Методология перестройки производственного учета. Юбилейный сб. научных трудов, посв. 45-летию БВКК. Бишкек, 1999, 0,7 п. л.

2.23. Роль управленческого учета в организации стимулирования внутрипроизводственных экономических отношений. Там же. 0,3 п. л. (в соавт.).

2.24. Методологические основы финансового анализа акционерных предприятий. Там же. 0,5 п. л. (в соавт.).

2.25. Бухгалтерский учет как ключ к успеху в предпринимательстве. Там же. 0,3 п. л. (в соавт.).

2.26. Контроллинг в системе управленческого учета. Материалы региональной научно-практической конференции “Социально-экономические проблемы Южного региона Кыргызстана в условиях перехода к рынку”, посв. 70-летию проф. М. С. Осипова. Ош, 1999, 0,5 п. л. (в соавт.).

2.27. Организационная и подготовительная работа по внедрению управленческого учета. Там же, 0,4 п. л. (в соавт.).

### **3. Научно-методические публикации.**

3.28. Сквозная программа практики для студентов III и IV курсов. Фрунзе, 1988, 3,0 п. л. (в соавт.).

3.29. Программа производственной практики для студентов V курса. Фрунзе, 1988, 2,5 п. л. (в соавт.).

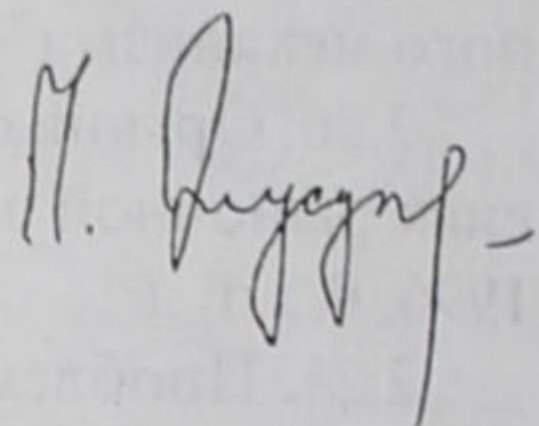
3.30. Методические указания по выполнению упражнений и заданий контрольных работ по курсу “Бухгалтерский учет в торговле”. Фрунзе, 1990, 3,0 п. л. (в соавт.).

3.31. Управленческий учет. Методические указания и контрольные задания для студентов дистантного обучения. Бишкек, 1999, 1,0 п. л.

#### 4. Научные рецензии.

4.32. Арзыбаев А. А., Токтомаматов К. Ш., Алманбетов Ш. Б. Основы бухгалтерского учета. Джалал-Абад. 1994, 4 п. л. (рецензент).

4.33. Арзыбаев А. А., Токтомаматов К. Ш., Алманбетов Ш. Б. Бухгалтерский учет в акционерных предприятиях. Джалал-Абад. 1995, часть I. II, 5 п. л. (рецензент).



### АННОТАЦИЯ

Аткарылган иш Кыргызстандагы ишканалалардын өндүрүштү башкаруу системасын көп жылдык изилдөөнүн жыйынтыгы болуп саналат. Ошондуктан бул илимий иште өндүрүштү башкарууну уюштуруу проблемаларын чечүүчү жана анын эффективдүүлүгүн жогорулатууга өбөлгө түзүүчү материалдар чогултурулган.

Өндүрүштү башкарууну уюштуруучу кыймылдаткычтар, башкаруучу кадрлар жана аларды даярдоо, башкаруунун социалдык проблемалары жана анын информациялык базасы менен байланышкан маселелердин методологиялык проблемалары чечилип жана экономиканы трансформациялоо жүрүп жаткан шартта, өндүрүштү башкарууну жакшыртуунун, тийиштүү денгээлде уюштуруунун конкреттүү кадамдары аныкталган. Ошону менен бирге, ишканаларды башкаруунун системасын ылайыктуулук экономиканын шарттарында иш жүзүнө ашыруусу каралган.

Өндүрүштү башкаруунун информациялык базасын түзүүгө басымдуу көңүл бурулган. Башкаруунун информациялык базасы башкаруу боюнча таасирдүү чечимдерди кабыл алуунун чечүүчү фактору катары жана ал чечимдердин каталыгын дээрлик жок эсеге чыгаруу жолдору каралган. Ушуга байланыштуу, илимий иште башкаруу эсеп-кысабыны негиздөөчү маселелери коюлуп, Кыргызстанда жүрүп жаткан экономикалык реформанын талаптарына жооп берген чечимдердин жолдору табылган. Өндүрүштүк чыгымдардын эсептөө жана продукциянын өздүк наркын аныктоо методтору, өнүккөн ылайыктуулук экономикасы бар чет өлкөлөрдүн тажрыйбасынын негизинде системалаштырылган.

Аткарылган иштин жыйынтыктары жана сунуштары ишканалардын адистеринин, изилдөөчүлөрдүн жана башкаруучу кадрларды даярдоочу окуу жайларынын кызматкерлеринин арасында профессионалдык кызыгууларды туудурусуну талашсыз, ошондой эле Кыргызстандын башкаруу системасын ылайыктуулук экономиканын мыйзамдарына ылайык калыптандырууга жана мындан ары өнүктүрүүгө өбөлгө түзөт.

## АННОТАЦИЯ

Настоящая работа является итогом многолетних исследований автора по совершенствованию управления производством на примере предприятий Кыргызстана. Поэтому в ней систематизированы материалы, позволяющие решить проблему организации управления производством и повысить его эффективность.

В исследовании раскрывается экономическое содержание вопросов, связанных с организационным механизмом управления производством, обеспечением управленческими кадрами и их подготовкой, социальными проблемами управления и организацией его информационной базы. В работе на достаточном уровне решены методологические вопросы перечисленных проблем и определены конкретные шаги по улучшению и организации управления на предприятиях в условиях трансформации экономики, а также функционирования системы управления предприятиями в условиях рыночной экономики.

Большое внимание в работе уделено созданию информационной базы управления производством. Информационная база управления рассматривается как решающий фактор принятия действенных управленческих решений и обеспечения максимально низкого уровня погрешности в принимаемых решениях. В этой связи, в работе были поставлены основополагающие задачи управленческого учета и найдены пути их решения, исходя из общих требований проводимой в Кыргызстане экономической реформы. Систематизированы методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции с учетом опыта зарубежных стран с развитой рыночной экономикой.

Выводы и рекомендации данной работы, несомненно, вызовут профессиональный интерес среди широкого круга специалистов-практиков, исследователей и работников учебных заведений, связанных с подготовкой управленческих кадров, а также будут способствовать становлению и развитию системы управления производством Кыргызстана в соответствии с законами рыночной экономики.

## ANNOTATION

The present work is a result of the long-term researches of the author on perfection of production management on the example of the Kyrgyz enterprises. Therefore in it the materials allowing to solve a problem of the production management organization and increasing its efficiency were systematized.

In the research work the economic contents of problems connected with production management organizational mechanism, its supply of the administrative staff and its training, social problems of management and organization of its information base were investigated in detail. At a sufficient level the methodological problems of the listed matter were solved and the concrete steps on the enterprises' management improvement and its organization during the period of economic transformation, and also functioning of the enterprises' control system in conditions of market economy were determined.

An overwhelming attention in the research work was paid to the creation of production management information base. The management information base was considered as a decisive factor for making effective administrative decisions and achieving the lowest possible number of mistakes in the final decisions. In this connection, the basic tasks of the administrative accounting were revealed in the research work and were found the ways for their implementation, proceeding from the general requirements of the current economic reforms in Kyrgyzstan. The methods of the expenses' accounting in manufacturing and the production cost calculating were systematized taking into account the foreign experience of advanced market economy.

Undoubtedly, the conclusions and the recommendations of the research work will cause professional interest among the wide circle of experts, research and educational workers connected with training of the administrative staff, and also will promote establishment and development of manufacturing system of management in Kyrgyzstan according to the laws of market economy.