

На правах рукописи

**УТЕБАЕВА ГУЛЬНАРА МАКСУТОВНА**

**ФОРМИРОВАНИЕ И НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ  
УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва 2012

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета Автономной некоммерческой организации высшего профессионального Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации».

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент  
**Леошко Валентина Петровна**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор,  
зав. кафедрой бухгалтерского учета и финансов НОУ ВПО «Московский институт государственного и корпоративного управления»  
**Егорова Стэлла Курбановна**

кандидат экономических наук, доцент,  
доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита ГОУ ВПО «Королевский институт управления, экономики и социологии»  
**Чугунова Оксана Викторовна**

Ведущая организация: ФГБОУ ВПО «Российский государственный торгово-экономический университет»

Защита состоится 11 мая 2012 года в 10-00 часов на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 513.002.03 при АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» по адресу: 141014, Московская область, г. Мытищи, ул. В. Волошиной, д. 12/30, зал заседаний диссертационных советов (корпус 4, ауд. 235)

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации»,

Объявление о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ, а также на официальном сайте АНО ВПО Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации» [www.ruc.su](http://www.ruc.su).

Автореферат разослан «10» апреля 2012 года.

Ученый секретарь  
совета по защите докторских и  
кандидатских диссертаций Д 513.002.03  
д.э.н., профессор

Е.В. Зубарева

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы.** Экономические реформы, осуществляемые в рамках государственной стратегии Индустриально-инновационного развития Казахстана на 2003 -2015 годы и реализации Стратегии вхождения Казахстана в число пятидесяти наиболее конкурентоспособных стран мира, определяют необходимость коренных преобразований в системе бухгалтерского учета, что невозможно без проведения теоретических исследований по проблемам формирования и развития новой системы бухгалтерского учета, преодоления имеющихся противоречий между теоретическими и методологическими основами исторически сложившейся и развивающейся системы учета. Научное исследование системы учета обусловлено развитием рыночных отношений, возникновением новых требований к учету и оценке объектов учета, к организации бухгалтерского учета в условиях глобализации экономики и переходом на международные стандарты финансовой отчетности, что требует более подробного исследования исторического процесса формирования национальных систем учета по взаимосвязи со всей совокупностью определяющих ее факторов.

На формирование национальных систем бухгалтерского учета в Республике Казахстан и ее совершенствование оказывают влияние различные факторы, основными из которых являются: исторические и социально-экономические условия развития страны, история ее культуры, регулирующая роль государственных и профессионально-общественных организаций и структур, государственно-правовая среда и правовое регулирование, и другие факторы, определяющие особенности учетной системы. Она имеет совершенно разные теоретические и методологические основы, анализу которых до настоящего времени не было уделено должного внимания, что и определило актуальность темы исследования.

**Степень разработанности проблемы.** Теоретические и научно-методические работы по изучаемым проблемам получили широкое развитие в экономической литературе, и нашли отражение в работах таких авто-

ров Республики Казахстан, как: А.А. Абдыманапов, М.С. Ержанов, К.К. Кеулимжаев, В. К. Радостовец, С.К. Суроганова, К.А. Сагадиев, С.С. Сатубалдин, Ф.С. Сейдахметова, К.Т. Тайгашинова, С.Д. Тажибаев. Значительный вклад в теорию и практику учета, анализа и контроля внесли такие ученые Российской Федерации, как: Н.А. Адамов, П.С. Безруких, Е.А. Еленевская, В. Б. Ивашкевич, Р.В. Калининичева, Е. А. Мизиковский, М.В. Мельник, В.И. Петрова, В.Ф. Палий, М.З. Пизенгольц, М.Ф. Овсийчук, В.Я. Овсийчук, Т.М. Рогоуленко, Я.В. Соколов, С.А. Стуков, Е.А. Суглобов, И.А. Слабинская, А.Д. Шеремет, Л.И. Хоружий и др.

Среди работающих в этой области науки и практики зарубежных авторов можно выделить К. Друри, Д. Колдуэл, М.Р. Мэтьюс, Х.Б. Перер, Ж. Ришар, Э.С. Хендриксен и др.

В работах, указанных авторов в основном рассматриваются отдельные проблемы финансового, управленческого и производственного учета, финансового и управленческого анализа, внутрихозяйственного контроля и аудита. Что касается организации бухгалтерского учета, то в их работах содержится дискуссия по вопросам разграничения предмета, объектов и методов данных видов учета. Нет четких разграничений таких видов учета, как финансовый и производственный, финансовый и управленческий, производственный и управленческий, бухгалтерский и налоговый.

В полной мере пока не разработаны теоретические и методологические основы организации налогового учета, не уделяется должного внимания теоретическим и методологическим аспектам развивающейся системы учета в Республике Казахстан. Отсутствие комплексного исследования совокупности теоретических и методологических проблем становления новой системы бухгалтерского учета в Республике Казахстан в условиях рыночной экономики определило выбор данной темы и направления исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью является разработка основных путей совершенствования системы учета в Республике Казахстан в

условиях глобализации экономики и гармонизации бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Достижение поставленной цели предполагает последовательное решение ряда взаимосвязанных следующих задач:

- разработать классификацию национальных школ бухгалтерского учета и систем учета по модели экономических отношений хозяйствующих субъектов;

- определить основные направления развития новой системы бухгалтерского учета;

- дать определение предмета, объекта и элементов метода информационных подсистем финансового, производственного, управленческого и налогового учета;

- определить информационные взаимосвязи и иерархию информационных подсистем учета в рамках единой системы бухгалтерского учета;

- изучить основные направления совершенствования информационных подсистем финансового, производственного, управленческого и налогового учета;

- изучить основные пути совершенствования системы учета Республики Казахстан.

**Областью исследования** является экономические процессы и закономерности формирования, развития и совершенствования системы учета предприятий отраслей реальной экономики Республики Казахстан и комплекс методических, организационно - экономических мер по их реализации.

**Предметом исследования** является совокупность организационных и экономических отношений, складывающихся при формировании и эффективном развитии системы учета в Республике Казахстан.

**Объектом исследования** является система бухгалтерского учета предприятия, органов управления, учреждений в Республике Казахстан.

**Теоретическую и методологическую основу исследования** составили научные труды классиков экономической науки, результаты фундаментальных и прикладных исследований современных отечественных и зарубежных специалистов в области бухгалтерского учета.

В ходе исследования изучены законодательные и нормативные акты, Указы Президента и постановления Правительства Республики Казахстан, обзоры периодических изданий по рассматриваемой проблеме.

**Информационной базой исследования** послужили данные Агентства Республики Казахстан по статистике, материалы министерств и ведомств. В процессе исследования применялись методы: системный подход, наблюдение, сравнение, группировка и моделирование.

**Научная новизна исследования** заключается в разработке основных путей совершенствования системы учета в Республике Казахстан в условиях глобализации экономики.

Полученные научные результаты выносимые на защиту:

- разработана концептуальная основа классификации национальных школ и систем бухгалтерского учета по методологическому подходу к трактовке объектов бухгалтерского учета и модели экономических отношений хозяйствующих субъектов;

- предложена в качестве классификационного признака классификация национальных счетов бухгалтерского учета по модели экономических отношений хозяйствующих субъектов;

- обосновано авторское определение предмета, элементов метода и объектов учета информационных подсистем финансового, производственного, управленческого и налогового учета;

- разработаны методологические, методические и практические аспекты совершенствования информационной подсистемы финансового и налогового учетов во взаимосвязи с целями и задачами информационной подсистемы финансового учета в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета и финансовой отчетности;

- определены основные пути совершенствования учетной системы в Республике Казахстан в условиях глобализации экономики.

**Практическая значимость** результатов диссертации заключается в том, что в ней исследованы особенности развития системы учета в Республике Казахстан, даются основы развивающейся системы бухгалтерского учета в современных условиях глобализации экономики и гармонизации бухгалтерского учета, предложения по внедрению и практическому применению организациями Республики Казахстан и предприятиями международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности, по совершенствованию системы бухгалтерского учета в рамках информационных подсистем финансового, производственного, управленческого и налогового учета. Все эти аспекты связаны в диссертации единой логикой и концептуальной завершенностью.

Научные положения исследования доведены до уровня конкретного анализа эффективности системы учета, и разработанные рекомендации и предложения по оценке его состояния, сближению национальных систем бухгалтерского учета с международным стандартом и систематизирующим информационных потоков в рамках информационной системы финансового и налоговых учетов; классификации национальных школ и систем бухгалтерского учета; совершенствованию систем учета переданы для использования департаменту экономики и бюджетного планирования г. Астаны (справка от 23 июля 2007 года). Также результаты исследования используются в процессе подготовки курсов, семинаров по повышению квалификации практических бухгалтеров по международным стандартам бухгалтерского учета и финансовой отчетности при Министерстве финансов; формировании Учетной политики хозяйствующих субъектов в соответствии с международными стандартами; разработке рабочих учебных программ подготовки бакалавров учета и аудита Евразийского национального университета им. Л.Н. Гумилева.

Практическая значимость выполненного исследования заключается в разработке рекомендаций по совершенствованию системы учета, оказании методологической помощи при организации бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующих субъектов Республики Казахстан.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения диссертационного исследования получили апробацию на международных, республиканских научно-практических и научно-методических конференциях в г.г. Астана, Алматы, Караганда. Автор принимала участие в международных научно-практических конференциях г.г. Москва, Минск и другие.

Отдельные результаты исследования докладывались на семинарах проводимых Администрацией г. Астана и Акмолинской области, Министерства финансов, использованы в практической деятельности предприятий Акмолинской области и при формировании Учетной политики хозяйствующих субъектов Республики Казахстан.

**Публикации.** По результатам диссертационного исследования опубликовано 8 работ общим объемом 3,3 п.л., в том числе пять статей в сборниках международных научно-практических конференций.

**Структура и объем работы.** Особенности изучаемых проблем, цель и задачи исследования определили структуру диссертационной работы, представленной введением, тремя главами, заключением, списком литературы, включающим 109 источников и 8 приложениями. Работа изложена на 156 листах машинописного текста, содержит 17 таблиц и 17 рисунков.

**Во введении** обоснована актуальность и выбор темы диссертационной работы, определены цель, задачи и объекты исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость проведенного исследования, апробация и внедрение его результатов.



**В первой главе** «Теоретические основы формирования и развития национальных систем учета» исследованы основные направления развития новой системы бухгалтерского учета; изучена информационная система, в основе которой лежит модель социально-экономических отношений хозяйствующих субъектов.

**Во второй главе** «Информационная система бухгалтерского учета в условиях глобализации экономики» исследовано развитие учетной системы в Республике Казахстан; формирование и становление новой системы учета; развитие информационных подсистем финансового, производственного и управленческого учета.

**В третьей главе** «Совершенствование системы бухгалтерского учета в Республике Казахстан в условиях реализации МСФО» рассмотрены вопросы по совершенствованию системы учета; сравнительная оценка казахстанской и российской систем учета; рассмотрены проблемы трансформации национальной системы учета и ее гармонизация с МСФО.

**В заключении** обобщены итоги исследования, сформулированы основные выводы и предложения, вытекающие из его результатов.

## **2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**Концептуальная основа классификации национальных школ и систем бухгалтерского учета.**

Исторически развившиеся на основе теории статического и динамического баланса учетные системы Европейских стран и британо-американская имеют определенные различия в организации учета. Однако эти учетные системы базируются на единой микроэкономической модели экономических отношений хозяйствующих субъектов, что определило коренные отличия в содержании объектов и организации учета от учетных систем стран СНГ. Исследование автора позволяет сделать вывод, что учетные системы стран СНГ базируются на единой макроэкономической

модели экономических отношений хозяйствующих субъектов. В связи с этим разработана классификация национальных систем учета на основе этих моделей, рекомендованная в качестве классификационного признака, что представлено на рис. 1.

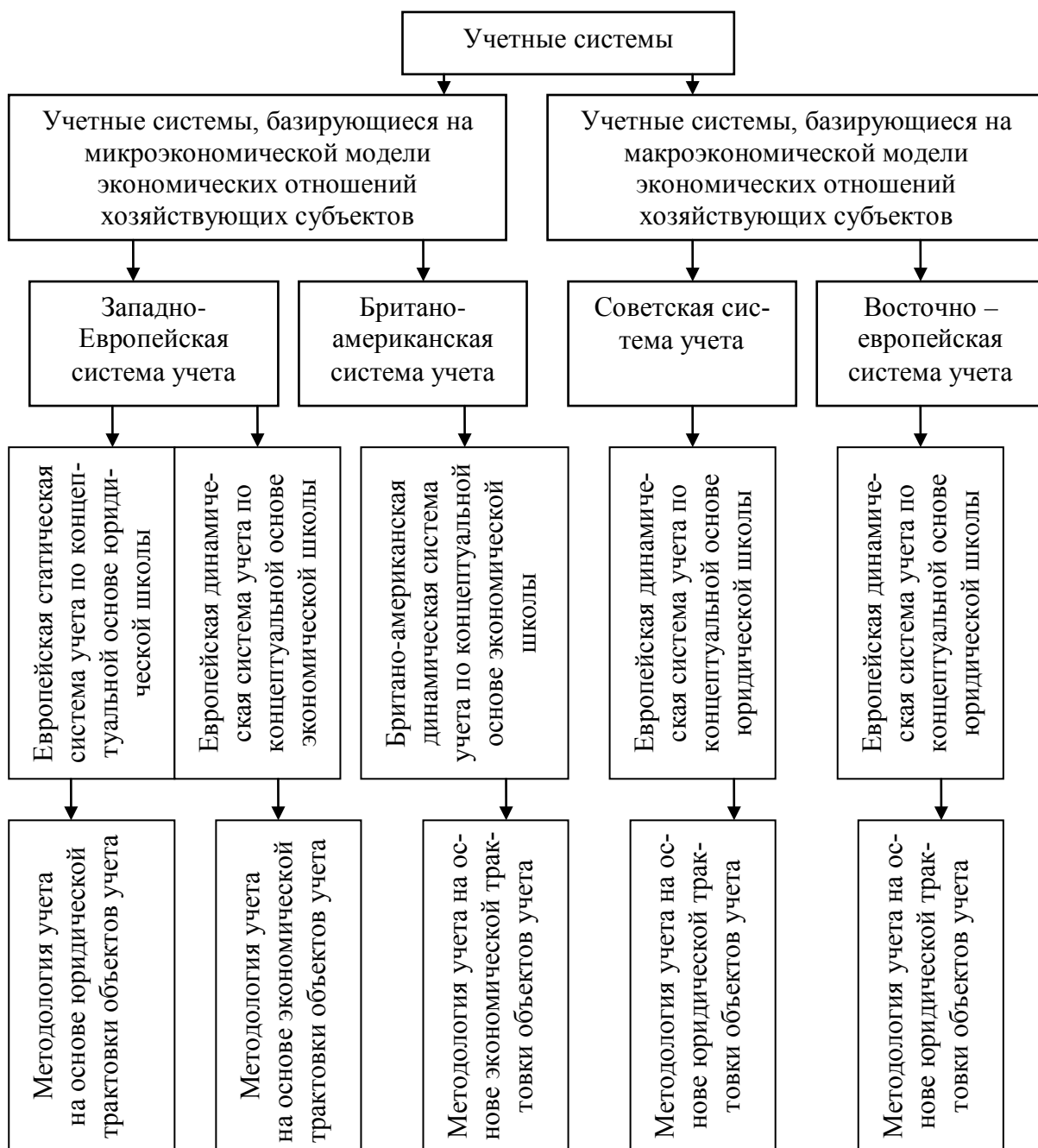


Рисунок 1 – Классификация национальных систем учета по модели экономических отношений, хозяйствующих субъектов

Исследуя существующие классификации национальных учетных систем, можно сделать следующий вывод: они не имеют единой основополагающей базы, определяющей не только особенности методологии бух-

галтерского учета, но и характерные особенности различных национальных систем и отсутствует разработанная теоретическая их основа.

В зависимости от формирующей модели экономических отношений хозяйствующих субъектов, учетные системы можно разделить на две следующие группы:

- учетные системы, базирующиеся на микроэкономической модели экономических отношений хозяйствующих субъектов;

- учетные системы, базирующиеся на макроэкономической модели экономических отношений хозяйствующих субъектов.

В системе учета Казахстана модель экономических отношений хозяйствующих субъектов в бухгалтерском учете находила отражение в применении отдельных счетов и субсчетов по учету товарно-материальных ценностей в разрезе отраслей экономики, где нет существенной разницы между готовой к реализации продукцией и товаром, приобретенным с целью перепродажи, где бухгалтерский учет базируется на различных теоретических подходах к трактовке и оценке объектов учета, что позволит разработать концептуальную основу формирования национальных систем бухгалтерского учета.

Развитие новых учетных систем требует проведения исследования теоретических и методологических основ исторически сложившейся и развивающейся систем учета. В законе Республики Казахстан от 28 февраля 2007 № 234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» финансовый учет определен как система сбора, регистрации и обобщения информации об активах, собственном капитале, обязательствах, доходах и расходах субъекта.

В целях обеспечения дальнейшего перехода организаций на МСФО Правительством Республики Казахстан принято постановление «Об утверждении плана мероприятий по обеспечению перехода всех юридических лиц на МСФО на 2007 – 2009 годы», который содержит комплекс действенных мер.

Результаты проведенного исследования позволяют сделать вывод, что методологические подходы в системе учета стран СНГ, а также в Республике Казахстан являются различными к оценке одинаковых объектов учета. Так, в системе учета Республики Казахстан метод оценки трактуется лишь как способ определения стоимости товарно-материальных запасов, поэтому он не отражает экономического подхода к оценке объектов учета, согласно которому приобретенные активы понимаются как понесенные затраты.

В трактовке и оценке объектов учета экономический подход определяет процессы приобретения и реализации, как совокупность операций, связанных с понесенными затратами, капитализированными в составе активов и подлежащих в процессе продаж списанию в составе себестоимости реализованных товаров или расходов отчетного периода.

Однако данному подходу характерно противоречие между практической методикой и концептуальными основами методологии новой системы учета, что привело к неверной трактовке некоторых объектов учета. Так сложилась неверная трактовка метода текущей инвентаризации, как адекватной ранее существовавшей практике сплошного и непрерывного учета товарно-материальных запасов, методики оценки товарно-материальных запасов по методам ФИФО, средневзвешенной стоимости и специфической идентификации в соответствии с международными стандартами.

Исследования автора систем учета Республики Казахстан позволили сделать вывод, что метод оценки трактуется лишь как способы определения стоимости товарно-материальных запасов. Однако он не отражает экономического подхода к оценке объектов учета, согласно которому приобретенные активы понимаются как понесенные затраты.

На практике применение регулирующих, контрарных счетов в учетной системе, основывающейся на экономической трактовке объектов учета, связано с необходимостью правильного соотнесения информации о

понесенных затратах и заработанных доходов, подлежащей признанию в данном отчетном периоде, между балансовыми и транзитными статьями отчета о прибылях и убытках (отчета о доходах и расходах).

Следовательно, использование регулирующих счетов в учетной системе по экономической трактовке объектов учета и микроэкономической модели является одним из важнейших методических приемов бухгалтерского учета, так как регулирующие счета (контрарные) позволяют регулировать показатели основного счета, не меняя его экономического содержания.

Методологии международных стандартов финансовой отчетности в отличие от способа оценки себестоимости реализованных товарно-материальных запасов и периодичности включения понесенных затрат в состав текущих расходов отчетного периода, выделяют метод текущей инвентаризации и метод периодической инвентаризации, применяемый в учетной практике по британо-американской системе учета. Эти методы коренным образом отличаются от метода инвентаризации, применяемые в практике учетной системы стран СНГ, в том числе и в Республике Казахстан.

В настоящее время в Республике Казахстан учет товарно-материальных запасов ведется как непрерывный, отражающий каждую операцию, связанную с движением товарно-материальных запасов. Методология учета товарно-материальных запасов базируется на исторически сложившемся юридическом (имущественном) подходе к оценке активов. На основе изучения учета и оценки товарно-материальных запасов, можно сделать следующие выводы:

- методы оценки себестоимости реализованных товарно-материальных запасов, по методу ФИФО, не востребованы и не могут быть востребованы в методологии учетной системы с юридическим (имущественным) подходом к трактовке и оценки объектов учета;

- в Республике Казахстан проводится широкомасштабное реформирование бухгалтерского учета целью, которого является приведение в соответствие изменившегося экономического содержания объектов бухгалтерского учета и ставшей неадекватной ему устаревшей формы организации бухгалтерского учета;

- процесс реформирования учетной системы в Республике Казахстан, привел к преодолению различий методики организации учета, основанной на методологии двух противоположных учетных систем;

- учетные системы Европейских стран, исторически развившиеся на основе теории статического баланса в форме юридической и экономической европейских учетных школ, и британо-американская учетная система, представляющая британо-американскую экономическую школу, имеют существенные различия в организации учета.

Элементы, методы и объекты учета информационных подсистем финансового бухгалтерского учета должны исходить из единого методологического подхода, последовательной позиции с точки зрения характеристики данных элементов метода, как элементов метода единой информационной системы. При этом учетный процесс следует разграничить на процедуры сбора, регистрации, систематизации и представления информации. Исследования автора позволяют сделать вывод, что в научных исследованиях ученых экономистов элементы метода бухгалтерского учета ранее не трактовались, как способы регистрации, систематизации и представления информации, что не соответствует концепции, основанной на микроэкономической основе экономических отношений хозяйствующих субъектов.

Следовательно, элементы метода бухгалтерского учета следует определять как способы регистрации, систематизации и представления информации, которая более подробно изложена на рис. 2.

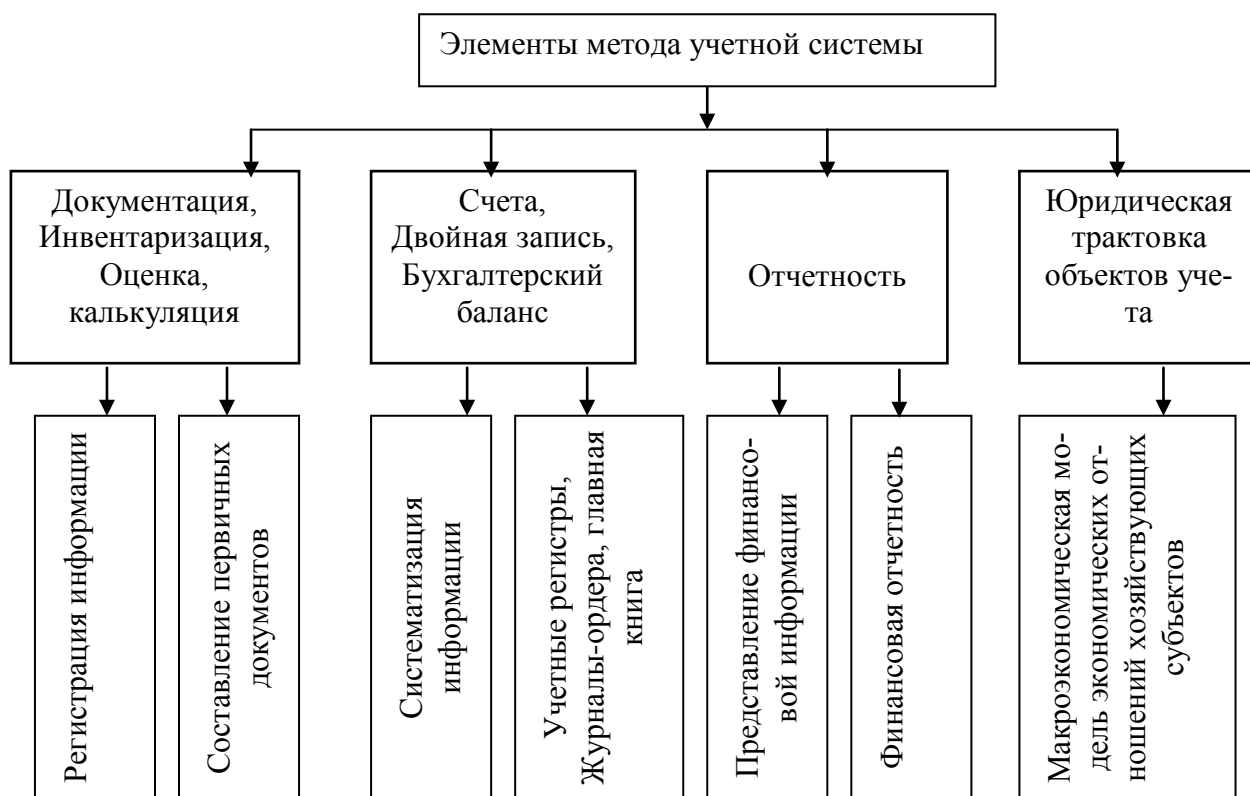


Рисунок 2 – Элементы метода учетной системы

Исследование существующих периодизаций учетных систем в историческом и географическом аспекте, проведение анализа теоретических и методологических основ исторически сложившихся школ бухгалтерского учета, необходимо для разработки концептуальных основ развивающейся системы учета.

**Методологические и практические аспекты совершенствования информационной подсистемы финансового и производственного учета.**

Комплексный подход к исследованию исторически сложившихся систем бухгалтерского учета позволил проанализировать и систематизировать особенности теории и методологии бухгалтерского учета в различных странах и определить основные направления развития системы бухгалтерского учета.

В стандартах и нормативных актах Республики Казахстан, регулирующих вопросы концепции системы учета, не были разработаны теоретические и методологические аспекты новой развивающейся системы учета,

что привело к совершенствованию информационной подсистемы финансового и налогового учета, где более выражены противоречия теории и методологии старой, исторически сложившейся и развивающейся новой системы учета. В связи с этим, формирование и становление новой системы учета требует проанализировать теоретические и методологические аспекты данных видов учета.

В действующем законе «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» отсутствует ряд важных основных принципов, к которым относятся следующие: денежное измерение, регистрация, стоимость, учетный период, осмотрительность, реализация, достаточная аналитичность, эффективность. Основными требованиями могут являться: единство форм и методов составления отчетности; правдивость, значимость, проверяемость, прозрачность, открытость, подотчетность, результативность, экономичность. При этом показатели каждой строки бухгалтерской отчетности строго регламентируются и легко идентифицируются по их содержанию. Таким образом, представление дополнительных бухгалтерских проводок на счетах бухгалтерского учета не целесообразно.

Правильно соотносить начисленные доходы и понесенные расходы, связанные с получением данных доходов, позволяет применение принципа начисления, однако это может привести к завышению начисленных доходов, которые начисляются с одновременным увеличением дебиторской задолженности, при этом существует риск неоплаты счетов покупателями или заказчиками. Механизм, позволяющий реализовать принцип осмотрительности при признании доходов, отраженных в бухгалтерском учете по методу начисления, представлен в стандарте 5 «Доход», статье 24 «Дебиторская задолженность и ее признание», в соответствии с которой, хозяйствующий субъект оценивает и признает как расход сумму сомнительных долгов. Следовательно, учитывая начисленные доходы хозяйствующий субъект должен признавать как расходы ту часть дебиторской задолженности, по которой существует риск или вероятность неполучения эко-



номических выгод, что отражается корреспонденцией счетов: дебет счета «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков», кредит счетов «Учета доходов». Одновременно должен начисляться резерв по сомнительным долгам, в учете отражаться корреспонденцией счетов: Дебет счета «Административные расходы», Кредит счетов: «Резерв по сомнительным требованиям». Данная методика позволит в том же отчетном периоде, в котором были начислены доходы, признать в составе расходов ту часть дебиторской задолженности, по которой не существует вероятность получения экономических выгод, и этим реализовать принцип осмотрительности, в соответствии которого доходы и активы не должны быть завышены.

В рамках подсистем финансового и производственного учета формируется информация о состоянии и изменениях объектов учета, по учету затрат экономических ресурсов хозяйствующего субъекта по производству продукции, выполнению работ и оказанию услуг, которые не могут быть одновременно признаны в составе объектов учета финансового учета.

Производственный учет следует считать подсистемой бухгалтерского финансового учета, так как учет затрат в целях оценки товарно-материальных запасов выполняет функцию оценки объектов, подлежащих признанию в финансовой отчетности.

Производственный учет отличается от финансового учета последовательностью учетных процедур, так как он включает в себя следующие этапы учетных процедур: первичная систематизация информации, учтенной в рамках финансового учета, по объектам производственного учета, далее перераспределение информации, отраженной по объектам производственного учета, по объектам финансового учета. Общие отличительные признаки производственного учета и финансового бухгалтерского учета приведены в табл. 1.

Таблица 1 – Отличительные особенности финансового бухгалтерского и производственного учета

Признаки сравнения	Виды учета	
	финансовый	производственный
1	2	3
Объекты учета	Активы, обязательства, капитал, доходы и расходы	Производственные затраты, подлежащие капитализации в составе активов
Система учета	Система двойной записи	Система двойной записи
Регулирование	Международные или национальные стандарты финансовой отчетности	Международные или национальные стандарты финансовой отчетности
Измерители	Денежные	Денежные
Периодичность	Год	Год
Пользователи	Внешние	Внешние, внутренние
Последовательность учетных процедур	Сбор и регистрация информации, систематизация по объектам учета, представление отчетной информации для внешних пользователей	Первичная систематизация информации по объектам производственного учета, перераспределение информации, учтенной по объектам производственного учета, по объектам финансового учета, представление информации для внутренних пользователей
Оценка, методы учета	Документация и инвентаризация, счета и двойная запись, бухгалтерский баланс и отчетность	Калькуляция
Примечание - Составлено автором		

Данные табл. 1 свидетельствуют, что производственный учет группирует информацию для целей внешней финансовой отчетности.

Развитие бизнеса, возрастание роли международной интеграции в сфере экономики требует унификации учета, его гармонизации, единообразия и прозрачности, применяемых в разных странах принципов бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, что возможно при МСФО.

Преимущества перехода на МСФО заключается в следующем:

- позволит в первую очередь инвесторам и кредиторам оценить способность предприятия доходно динамично развивать бизнес и погашать долги;

- обеспечит сопоставимость финансовой отчетности организаций независимо от местонахождения и отраслевой принадлежности, а также отчетности предшествующих периодов;

- является одним из моментов вхождения в международный рынок капитала;

- формирует высокую информативность и полезность для пользователей;

- позволяет значительно сократить время и ресурсы, необходимые для разработки новых национальных правил отчетности.

Международные стандарты финансовой отчетности должны применяться при подготовке и представлении консолидированной финансовой отчетности, а именно при представлении финансовой позиции, результатов деятельности и потоков денежных средств группы организаций под контролем материнской компании.

В управленческом учете формируется внутренняя информация о деятельности предприятия, т. е. информация о затратах на производство по конкретным статьям затрат по центрам ответственности, поэтому довольно часто управленческий учет отождествляют с производственным учетом (учетом затрат на производство). Однако это утверждение неверное, потому как в понятие управленческого учета, также входит оперативный учет, элементы планирования, нормирования, контроля, анализа производственной деятельности предприятия.

В данной концепции управленческий учет представляет собой систему экономической информации о ресурсах, затратах и доходах по различным объектам управления, представленной в различных аналитических группировках и по различным признакам. Это позволяет выявить все факторы, влияющие на затраты, объем производства, объемы продаж и прибыль организации, воздействовать на них. В управленческом учете формируется информация как фактического, так и прогнозируемого характера (табл. 2).

Таблица 2 – Особенности национальных традиций основных систем управленческого учета и единство их функционального назначения

Страна	Ориентация концепций управленческого учета в рамках национальных традиций	Назначение, совпадающее у различных систем	Единство функционирования системы
1	2	3	4
Англия, США	На систему управления (с акцентом на координацию)	Перераспределение ресурсов на приносящие доход участки бизнеса, информационное обеспечение стратегии и тактики по внутреннему управлению	Система управленческого учета и контроля по центрам ответственности
Франция	На функционирование информационной системы управления (с акцентом на планирование)	Организация эффективной обратной связи, предоставление руководителям дополнительных рычагов управления, позволяющих осуществлять выбор производственных затрат, тип контроля в области управления, формирования бюджетов	Система эксплуатационного (производственного) учета, анализа затрат и доходов с целью определения результатов по центрам ответственности и сегментам деятельности
Германия	На функционирование информационной системы управления (с акцентом на контроль)	Увеличение количества и повышение уровня самоорганизации менеджеров, прямо работающих на конечные результаты деятельности фирм, в первую очередь – прибыль	Производственный учет и контроллинг деятельности подразделений
Россия, Казахстан	На систему учета затрат и калькуляцию себестоимости продукции, работ, услуг	Способ планирования, учета и контроля за уровнем затрат, позволяющий повысить ответственность за издержки и результаты хозяйственной деятельности производственных подразделений	Система функционального внутрихозяйственного расчета и контроля
Примечание – Составлено автором			

Ее основное назначение – обеспечение принятия рациональных управленческих решений, направленных на получение экономической выгоды и достижение тактических и стратегических целей, эффективное управление структурными подразделениями. Обозначенная концепция со-

ответствует всем требованиям управления согласно сложившимся условиям внутренней и внешней среды.

Управленческий учет является системой, обеспечивающей получение информации, необходимой для функционирования системы управления на предприятии, и соотношение бухгалтерского, финансового и управленческого учета, рис. 3.



Рисунок 3 – Взаимосвязь бухгалтерского, производственного и управленческого учета

### **Основные пути совершенствования учетной системы в Республике Казахстан.**

Развитие национальной учетной системы по пути унификации отчетности с применением международных стандартов финансовой отчетности следует определить по двум следующим направлениям:

- унификация финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами;
- гармонизация бухгалтерского учета в соответствии с учетной системой, основывающейся на микроэкономической модели экономических отношений хозяйствующих субъектов.

Использование международных стандартов финансовой отчетности позволяет сократить расходы на подготовку финансовой отчетности, облегчает анализ деятельности филиалов в различных странах, способствует

оптимизации управленческих решений и привлечению финансов на международные рынки.

Внедрение международных стандартов наряду с национальными стандартами, где законодательство о бухгалтерском учете допускает подготовку финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами. При этом преимуществами являются: свобода компаний в выборе стандартов для подготовки отчетности, возможность одновременно удовлетворить требования инвесторов и государственных контролирующих органов. Сложность такого внедрения международных стандартов состоит в отсутствии готовых решений и подходов, и частичное применение их не обеспечивает реализацию задач международной интеграции, экономического роста, а также формирование полной и достоверной информации.

Вместе с тем МСФО не лишены следующих недостатков: обобщенный характер, отсутствие подробных интерпретаций и примеров использования МСФО в конкретных ситуациях. Поэтому активная подготовка интерпретаций, позволяющих конкретизировать отдельные положения МСФО в практической деятельности - одно из приоритетных направлений деятельности казахстанского учета, основными целями которого должны быть: разработка и публикация международных стандартов финансовой отчетности; пропаганда и внедрение стандартов во всем мире; унификация правил и стандартов бухгалтерского учета, процедур составления и представления финансовой отчетности.

Исследование тенденции в развитии методологии международных стандартов позволяет сформулировать вывод о приоритетном направлении учетной системы на решение задач прогнозирования будущих потоков экономических выгод и затрат, потоков денежной наличности.

При формировании системы бухгалтерского учета и отчетности каждая страна в той или иной степени опирается на законодательные акты и влияние их на создание системы бухгалтерского учета различно. В связи с этим необходимо совершенствовать правовую основу для более объек-

тивного установления бухгалтерских принципов, правил составления бухгалтерских отчетов и проведения аудиторских проверок.

Реформирование в Республике Казахстан системы бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности необходимо осуществлять в целях сопоставимых информационно-аналитических данных этой отчетности, позволяющих всем ее пользователям создать одинаковые информационные условия для поиска внутренних и внешних факторов повышения эффективности хозяйствования. Для этого необходимо повысить аналитичность учета, т.к. часто только количественные показатели, которые предоставляет бухгалтерский учет, оседают в бухгалтерии и только часть из них выходит во внешнюю среду в виде отчетов. Является важным, чтобы учет не только рационально отражал хозяйственные процессы, но и наилучшим образом интерпретировал их в целях управления. Учет, как поставщик информации, в первую очередь должен удовлетворять требованиям анализа, синтезирующего в себе все нужды управления в информации.

Одним из главных требований к единице информации должна быть ее полезность с точки зрения решения задач управления. Данные, не являющиеся необходимыми для системы управления должны быть исключены из потока информации. На сегодняшний день важнейшей задачей информационных систем создаваемых на фирмах является объединение задач решаемых локально в комплексы, в которых должны входить отдельные автоматизированные подсистемы планирования, бухгалтерского учета, экономического анализа, логистики, управления производством и др. в единую интегрированную систему комплексной автоматизации управления фирмой. В связи с этим основным направлением совершенствования учета является неразрывная связь с его автоматизацией и компьютеризацией. На основе проведенного нами исследования различных организаций г. Астаны, бухгалтерский учет в традиционной ручной форме ведут только 10% организаций (причем это характерно для небольших организаций).

Комплексная информационная система состоит из функциональных блоков, подсистем, которые решают определенные

задачи. В основе ее лежит принцип интеграции подсистем, где взаимодействие происходит на базе взаимного использования информации, общности первичных источников информации, единстве системы кодирования, единстве системы показателей, интеграции обработки данных.

Из проведенного исследования выявлено, что в области автоматизации бухгалтерского учета необходимо выделять следующие элементы гибкости АСБУ: функциональная гибкость, маршрутная гибкость, технологическая гибкость, гибкость по масштабу, гибкость по расширению (расширяемость), гибкость по отчетности. Наиболее распространенным комплексом в Казахстане, отвечающим этим требованиям гибкости, является система «1С:Предприятие». Как было отмечено выше, она состоит из трех компонентов: «Бухгалтерский учет», «Оперативный учет» и «Расчет».

Предлагаемый подход позволит обеспечить функциональную и частично маршрутную гибкость, перестройку на реализацию новых функций или перераспределение функций между модулями.

### **3. ОБЩИЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

Выполненное исследование позволяет сформулировать следующие

#### **ВЫВОДЫ:**

1. Актуальность исследования проблем обусловлена современными преобразованиями в экономике Республики Казахстан, переориентацией управления на рыночный механизм хозяйствования, переходом к свободному предпринимательству, расширением участия работников во владении собственностью через акционирование и приватизацию, трансформацией системы бухгалтерского учета корпоративных предприятий и реализацией МСФО, необходимостью приведения в соответствие действующей системы организации бухгалтерского учета с требованиями теории и практики, недостаточной разработанностью отдельных научно-теоретических и организационно-методических вопросов их осуществле-



ния. Все это требует надлежащего контроля за эффективностью формирования структуры и улучшения практики учета на предприятиях.

2. Исследованиями установлено, что основной проблемой перехода хозяйствующих субъектов Республики Казахстан на МСФО является несовместимость международных стандартов с традициями, психологией и существующей практикой ведения учета, что требует, прежде всего, совершенствования вузовской подготовки бухгалтеров высокой квалификации и системы повышения квалификации бухгалтерских кадров. Помимо этого, определенную трудность в ведении бухгалтерского учета представляет несоответствие некоторых МСФО и статей Налогового кодекса Республики Казахстан, принятые стандарты имеют сложности практического применения.

3. Развитие бизнеса, возрастание роли международной интеграции в сфере экономики требует унификации учета и аудита, их гармонизации, единообразия и прозрачности, применяемых в разных странах принципов бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности. В связи с этим возросла потребность в переходе на международные стандарты финансовой отчетности и аудита, преимущества которого для Республики Казахстан заключается в следующем:

- во-первых, финансовая отчетность, составленная с требованиями МСФО, позволит в первую очередь иностранным инвесторам и кредиторам оценить способность предприятия доходно функционировать и погашать долги;

- во-вторых, соблюдение требований МСФО обеспечит сопоставимость финансовой отчетности организаций независимо от местонахождения и отраслевой принадлежности, а также отчетности предшествующих периодов;

- в-третьих, составление финансовой отчетности в соответствии с МСФО является одним из важных шагов, открывающих отечественным организациям возможность войти в международный рынок капитала;

- в-четвертых, международная практика показывает, что отчетность, сформированная согласно МСФО, отличается высокой информативностью и полезностью для пользователей;

- в-пятых, использование МСФО позволяет значительно сократить время и ресурсы, необходимые для разработки новых национальных правил отчетности.

4. Исследуя информационную функцию существующей системы бухгалтерского учета с позиции требований и нужд системы управления компанией в условиях рыночных отношений можно отметить следующие недостатки в его организации: отражение в бухгалтерском учете только уже свершившихся событий и соответственно ретроспективный характер принимаемых на основании ее решений; недостаточная оперативность учетной информации и ее непригодность для принятия оперативных управленческих решений, повышению рентабельности производства.

Комплексная информационная система состоит из функциональных блоков, подсистем, которые решают определенные задачи. В основе ее лежит принцип интеграции подсистем, где взаимодействие происходит на базе взаимного использования информации, общности первичных источников информации, единстве системы кодирования, единстве системы показателей, интеграции обработки данных.

5. Активное внедрение передовых форм и методов управления требуют от учета не просто отражения тех или иных хозяйственных процессов, а также их фиксации, которая максимально удовлетворяет нужды управления.

В связи с изложенным, в целях совершенствования системы учета в Республике Казахстан, **рекомендуется:**

1. Совершенствовать систему формирования информационной базы учета, базирующейся на разработке принципов и требований, предъявляемых к информации, используемой для учета, контроля и анализа (досто-

верность, материальность, точность, своевременность и т.д.), а также совершенствовать систем изучения данных о недостатках в организации сбора, обобщения и использования информации в хозяйствующих субъектах Республики Казахстан;

2. Совершенствовать подготовку бухгалтеров высокой квалификации и системы повышения квалификации бухгалтерских кадров и разработать на базе МСФО национальные стандарты, приемлемые для казахстанской экономики.

3. Внести соответствующие изменения в организацию системы бухгалтерского учета, определить специфические особенности ведения бухгалтерского учета по таким признакам как назначение, информационность, план счетов, система записей и степень восприятия.

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

##### **в изданиях, рекомендованных ВАК:**

1. Утебаева Г.М. Развитие национальных систем учета. Аль-Пари экономический журнал. Алматы. – 2008. –1/2. – С. 73 – 75. – 0,19 п.л.

2. Утебаева Г.М. Развитие учетной системы в Республике Казахстан / Утебаева Г.М.// - Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. Научно – теоретический журнал. – №1 январь-февраль. – М: Российский университет кооперации, 2011. – С. 64 – 67 – 0,5 п.л.

##### **в других изданиях:**

3. Утебаева Г.М. Сущность продовольственного рынка в социально-рыночных условиях / Г.М. Утебаева // Гуманитарное образование в условиях модернизации казахстанского общества: опыт и перспективы. Материалы республиканской научно-практической конференции – Астана: ЕАГИ, 2005. – С. 268 – 269. – 0,22 п.л.

4. Утебаева Г.М. Вопросы нормативно-правового обеспечения системы регулирования и поддержки малого бизнеса / Утебаева Г.М.//

Конкурентоспособность экономики Республики Казахстан: состояние, проблемы и приоритеты развития. Материалы международной научно-практической конференции. – Астана: ИЭФ КазЭУ им. Т.Рыскулова, 2005. – С. 593 – 595. – 0,33 п.л.

5. Утебаева Г.М. Становление и развитие малого и среднего бизнеса в Республике Казахстан / Утебаева Г.М. // Ломоносов-2005, посвященная 250-летию МГУ им. Ломоносова. Материалы международной научной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых – Астана: Изд-во ТОО «Издательский дом TI», 2005. – С. 148 – 150. – 0,16 п.л.

6. Утебаева Г.М. Қазақстандағы бухгалтерлік есеп жағдайын талдау (Анализ состояния бухгалтерского учета в Казахстане) / Утебаева Г.М.// Ломоносов-2006. Материалы международной научной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых – Астана: Казахстанский филиал МГУ им. М.В. Ломоносова, 2006. – С. 232 – 233. – 0,11 п.л.

7. Утебаева Г.М. Факторы, влияющие на развитие малого и среднего предпринимательства / Утебаева Г.М.// Новый Казахстан в новом мире. Материалы международной научно-практической конференции молодых ученых. Астана: Ассоциация молодых ученых Казахстана. Астана, 2007. – С.6 – 9. – 0,4 п.л.

8. Утебаева Г.М. Гармонизация бухгалтерского учета в условиях глобализации экономики / Утебаева Г.М // Социально-экономические проблемы кооперативного сектора экономики. Материалы III Международной научно-практической конференции молодых ученых – преподавателей, сотрудников, аспирантов и соискателей. – М: Российский университет кооперации, 2010. – С. 443 – 447 – 0,25 п.л.