

У

На правах рукописи



Остаев Гамлет Яковлевич

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВА И КОНТРОЛЬ
ИСПОЛЬЗОВАНИЯ КОРМОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ
ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Специальность 08.00.12 - бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ФГОУ ВПО
«Ижевская государственная сельскохозяйственная академия»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Алборов Ролик Архипович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Клычова Гузалия Салиховна

кандидат экономических наук, доцент
Хорохордин Николай Никитович

Ведущая организация - Московская сельскохозяйственная академия
имени К.А. Тимирязева

Защита состоится «24» февраля 2005 г. в 14⁰⁰ часов на заседании
диссертационного совета Д 212.083.01 в Казанском государственном
финансово-экономическом институте по адресу: 420012, Республика Татарстан,
г. Казань, ул. Бутлерова, 4, ауд.34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Казанского
государственного финансово - экономического института.

Автореферат разослан «24» января 2005 года

Ученый секретарь
диссертационного совета
доктор экономических наук, профессор

Куликова

Л.И. Куликова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Развитие рыночных отношений в агропромышленном комплексе страны предполагает поиск рациональных и эффективных мер проведения аграрной реформы. Переход к рыночным отношениям заставляет производство ориентироваться на рыночный спрос, на всемерное снижение издержек производства. Вместе с тем производство продукции сельского хозяйства остается одним из самых важных и сложных проблем в современных условиях из-за хронического недостатка средств производства, развития неплатежей, инфляционных процессов и др.

Для эффективного развития сельского хозяйства, в том числе таких важных отраслей как кормопроизводство и животноводство, необходимо создание условий становления и функционирования новых экономических отношений, направленных на формирование мобильных внутрихозяйственных структурных подразделений кормопроизводства и животноводства, установление экономических взаимоотношений между ними. Поэтому в кормопроизводстве и животноводстве возникает объективная необходимость совершенствования управления производственными процессами на базе широкого использования его экономических методов. Осуществление этих мероприятий, в свою очередь, требует рационализации учета и внутрихозяйственного контроля, усиления их роли в управлении процессами кормопроизводства и животноводства.

В условиях формирования новых организационно-правовых форм сельскохозяйственных экономических субъектов и видов хозяйствования, с представлением организациям полной самостоятельности в решении вопросов деятельности и выбора общепринятых правил и методических аспектов бухгалтерского учета, вопросы учета и контроля затрат на производство и использования кормов, калькуляции их себестоимости для решения различных задач управления требуют детального изучения и дальнейшего совершенствования.

Состояние изученности проблемы. Проблемы развития теории, методологии и совершенствования учета и контроля освещены в трудах известных отечественных ученых - экономистов: А.Ф. Аксененко, П.С. Безруких, С.М. Бычковой, К.М. Гарифуллина, В.Г. Гетьмана, Л.Т. Гиляровской, Ю.А. Данилевского, В.Б. Ивашкевича, Н.П. Кондракова, М.И. Кутера, Е.А. Мизиковского, С.А. Николаевой, О.М. Островского, В.Ф. Паляя, Я.В. Соколова, В.И. Ткача, А. Д. Шеремета и др.

Общие вопросы управленческого учета и контроля освещены в работах видных зарубежных ученых: Х. Андерсона, Э.А. Арренса, П. Арнольда, М. Беккера, К. Друри, Д. Коллдуэлла, Ж. Ришара, Б. Нидлза, И.Т. Хорнгрена, Ф. Шмаунца, Р. Энтони и др. Проблемам становления и развития управленческого учета и контроля, применительно к сельскому хозяйству, посвятили свои работы Р.А. Алборов, Н.Г. Белов, А.Я. Бажов, Ф.И. Васькин, Г.С. Клычова, Н.А. Кокорев, И.А. Ламыкин, А.Д. Ларионов, А.И. Павлычев, М.З. Пизенгольц, Л.И. Хоружий, Н.Н. Хорохордин, В.Г. Ширококов и др.

Вместе с тем вопросы организации, методики и ведения управленческого учета и осуществления контроля производства и использования кормов в сель-

скохозяйственных организациях исследованы недостаточно. Многие теоретические разработки до сих пор не применяются в практической деятельности. Дискуссионными остаются вопросы сущности и содержания управленческого учета, его роли в системе управления производством. Требуют соответствующего изменения показатели учета, характер и степень обобщения учетной и контрольно-аналитической информации, а так же (главное) формы и способы представления информации о кормопроизводстве и использовании кормов в животноводстве управленческому персоналу организации для принятия решений. Указанные предпосылки обусловили выбор темы диссертации, ее цель, задачи и последовательность научного исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является обоснование методологических положений моделирования и разработка организационно-методических рекомендаций управленческого учета и контроля кормопроизводства. В соответствии с поставленной целью определены основные задачи диссертации:

- исследование состояния эффективности производства и использования кормов, обоснование объективной необходимости формирования рациональной модели управленческого учета и контроля в отрасли кормопроизводства;

- разработка методических и практических рекомендаций по оценке материальных затрат и рационализации первичного, аналитического и синтетического учета в кормопроизводстве;

- обоснование предложений и рекомендаций по совершенствованию внутрихозяйственного контроля сохранности и использования кормов;

- разработка рекомендаций по совершенствованию исчисления себестоимости продукции кормопроизводства с учетом информационных потребностей управления

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретические и практические проблемы функционирования управленческого учета и контроля в кормопроизводстве. Объектом практической реализации исследования являются сельскохозяйственные организации Удмуртской Республики. Более углубленные научно-практические исследования были проведены в СХПК имени Мичурина Вавожского района, УОХ «Июльское» Боткинского района Удмуртской Республики.

Теоретической и методологической основой исследования послужили положения экономической теории, фундаментальные труды отечественных и зарубежных ученых по теории и методологии бухгалтерского учета, контролю, управлению и другим экономическим и аграрным наукам по широкому кругу вопросов, законодательные и нормативные акты, регулирующие бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации. В процессе исследования применялись системный и процессный подходы к изучаемым проблемам, общенаучные и специальные методы: анализ и синтез, моделирование и абстрагирование, расчетно-конструктивный, экономико-статистический, приемы апробирования, обследования, систематизации изучаемого теоретического и практического материала. При разработке вопросов диссертации использовались данные сельскохозяйственных организаций Министерства сельского хозяйства и продо-

вольствия Удмуртской Республики, материалы Госкомстата РФ и Удмуртской Республики, научных учреждений, а также результаты личных наблюдений автора. Диссертация выполнена в соответствии с научным направлением кафедры бухгалтерского учета и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии «Совершенствование учета, контроля и финансово - кредитных отношений в организациях АПК в условиях рыночной экономики».

Научная новизна результатов исследования состоит в обосновании теоретических положений и разработке организационно-методических рекомендаций по совершенствованию управленческого учета и контроля в кормопроизводстве. В процессе исследования получены следующие основные результаты:

- проведена оценка состояния кормопроизводства и обоснованы теоретические положения моделирования рациональной системы управленческого учета затрат и анализа их результативности в кормопроизводстве;

- разработаны рекомендации по рационализации первичного, аналитического и синтетического учета в кормопроизводстве, методические аспекты оценки и учета затрат на корма в животноводстве, семян в полевом кормопроизводстве;

- обоснованы предложения и практические рекомендации по совершенствованию внутривладельческого контроля сохранности и эффективности использования кормов в животноводстве;

- разработаны более совершенные методики исчисления себестоимости продукции кормопроизводства, отвечающие информационным потребностям системы экономических методов управления.

Практическая значимость исследования заключается в моделировании и разработке практических рекомендаций по организации и совершенствованию методики управленческого учета и контроля в кормопроизводстве сельскохозяйственных организаций. Практическое применение полученных результатов позволит: создать в организациях рациональную систему информационной базы для планирования, прогнозирования, анализа, выработки и принятия управленческих решений по повышению эффективности кормопроизводства и животноводства; обеспечить системный подход к оценке, расстановке и использованию производственного потенциала, оптимизации производственных факторов в кормопроизводстве путем разработки системы норм и нормативов, а также гибких бюджетов и производственных заданий для подразделений кормопроизводства.

Апробация и практическая реализация результатов исследования. Результаты исследования представлялись в форме научных докладов, рекомендаций и получили положительную оценку на научно-практических и научно-методических конференциях Ижевской ГСХА (2001 - 2004гг.), Московской сельскохозяйственной академии имени К.А. Тимирязева (2003 - 2004гг.). Основные научные результаты диссертации были приняты к практическому внедрению Министерством сельского хозяйства и продовольствия Удмуртской Республики. Материалы исследования соискателя внедрены в СХПК имени Мичурина Вавожского района Удмуртской Республики, а также использованы

при выполнении хозяйственной темы № 64 «Разработка информационной базы управления сельскохозяйственным производством». По теме исследования опубликовано 9 работ общим объемом 2,5 п.л., из них авторских 14 п.л..

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений (15 таблиц). Основное содержание работы изложено на 157 страницах машинописного текста, содержит 24 таблицы, 8 схем и рисунков.

Во введении обоснована актуальность темы диссертации, сформулирована суть проблемы, и определены цель и задачи исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость научных результатов.

В первой главе - «Теоретические и методологические основы управленческого учета и контроля в кормопроизводстве» - исследованы направления развития кормопроизводства, вопросы необходимости организации и теоретические положения управленческого учета затрат и контроля их результативности в кормопроизводстве.

Во второй главе — «Организационно-методические и информационные аспекты управленческого учета производства и контроля использования кормов» - обоснован комплекс рекомендаций по рационализации первичного, аналитического и синтетического учета кормопроизводства, внутривладельческого контроля сохранности и использования кормов в животноводстве.

В третьей главе - «Совершенствование калькулирования себестоимости продукции в системе управления эффективностью кормопроизводства» - разработаны рекомендации по совершенствованию методов исчисления себестоимости кормов в соответствии с информационными потребностями управления эффективностью кормопроизводства.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ

1. Оценка современного состояния и необходимость организации управленческого учета кормопроизводства. Несмотря на негативные явления, происходящие за годы реформ и перевода аграрного сектора экономики на рыночные отношения, сопровождающиеся спадом производства, значительным сокращением поголовья скота и др., за последние годы в сельском хозяйстве Удмуртской Республики наблюдается в какой-то мере оживление сельскохозяйственного производства, в том числе кормопроизводства и животноводства. Некоторые хозяйства республики проделали определенную работу по увеличению поголовья скота и птицы, обеспечению их помещениями, повышению уровня механизации ферм, улучшению зоотехнической работы и ветеринарного обслуживания животных, внедрению передовых технологий кормопроизводства и животноводства. Однако в целом животноводство в республике не получило достаточного развития, если сравнивать его с 1990 годом (табл.1.).

Таблица 1. Поголовье скота и производство продукции животноводства в колхозах, совхозах и коллективных хозяйствах Удмуртской Республики

Год	Поголовье скота, тыс. гол.				Производство мяса в живом весе, тыс. тонн	Производство молока, тыс. тонн	Удой молока на 1 корову в год, ц
	Крупного рогатого скота	В том числе коровы	Свиньи	Овцы			
1990	570	186	234	107,0	125	508	27,0
1995	450	156	278	9,0	75	382	24,5
1996	424	149	266	5,6	65	336	23,1
1997	394	140	224	4,7	55	341	24,8
1998	370	133	198	4,1	61	385	28,0
1999	368	136	192	2,9	57	372	27,2
2000	371	135	191	2,7	61	344	26,2
2001	354	128	168	2,6	60	368	28,9
2002	354	129	150	2,7	64	402	31,8
2003	349	128	170	2,8	70	415	32,8

Недостаточные темпы развития животноводства объясняются целым рядом причин (трудности восстановления необходимого поголовья скота, диспаритет цен на продукцию и т.д.). Но главной из всех причин является постоянный недостаток заготовленных кормов собственного производства и их низкое качество. Ежегодная потребность животноводства в кормах собственного производства обеспечивается лишь на 56 - 65 %. Научно доказано, что для пропорционального развития животноводства превышение роста производства кормов должно достигать 20-30 % годовой их потребности. В хозяйствах же Удмуртской Республики производят корма недостаточно (при норме потребности 30-35 ц корм. ед. на одну условную голову скота, производят 19-20 ц корм. ед.), что сдерживает рост поголовья скота и производства продукции животноводства. Из-за недостаточного производства кормов собственного заготовления ощущается и недостаток их использования (потребления) в животноводстве (табл.2).

Таблица 2. Расход кормов скоту и птице в хозяйствах всех категорий Удмуртской Республики

Показатель	1990 г.	1995 г.	1997 г.	1998 г.	1999 г.	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.
Расход кормов в пересчете на комовые единицы, тонн	2295,6	1994,0	1706,6	1698,3	1554,4	1531,1	1594,6	1657,1	1825,6
Расход кормов в расчете на одну условную голову скота, ц корм. ед.	29,0	28,2	28,0	29,2	27,0	27,0	28,9	30,0	29,6

Отсюда следует вывод, что при недостаточном производстве кормов собственного производства и при условии роста цен на покупные корма в хозяйствах следует повысить эффективность учета и контроля как заготовления, так и

рачительного использования кормов в животноводстве. Эффективность использования кормов в животноводстве зависит не только от роста объемов заготовленных кормов, но и от качества и себестоимости произведенных кормов в каждом хозяйстве (табл.3).

Таблица 3. Динамика себестоимости единицы кормов и продукции животноводства в сельскохозяйственных организациях Удмуртской Республики (руб.).

Виды продукции	1999г.	2000г.	2001г.	2002г.	2003г.
Молоко	205	289	324	344	373
Прирост КРС	1158	1853	2401	2636	2883
Прирост свиней	2177	2590	2864	2748	2646
Центнер корм ед	120	129	133	149	155

Анализ состава и структуры расхода фуражного фонда кормов показал, что в хозяйствах на корм скоту недостаточно используются такие виды кормов, как сено, сенаж и зеленые корма. Образовавшийся дефицит питательных веществ указанных кормов в значительной мере восполняют за счет дорогостоящих концентрированных кормов. Повышению качества заготавливаемых кормов, полному сбору всех кормов, своевременной уборке урожая мешают слабое оснащение хозяйств высокопроизводительной кормоуборочной техникой, агрегатами для переработки, хранилищами кормов и др.

Недостаточность эффективности производства и использования кормов в хозяйствах связано не только с выше указанными факторами, но и с несовершенством системы управления кормопроизводством. В хозяйствах слабо используются экономические методы управления, которые пока что ориентированы на решение текущих проблем без учета стратегий развития кормопроизводства и животноводства. Поэтому для более эффективного развития указанных отраслей необходимо не только совершенствование технологии производства, но и его организации, а так же труда и оплаты труда работников кормопроизводства и животноводства. Все это требует совершенствования методов управления и рационализации его информационной базы, то есть управленческого учета в кормопроизводстве. Учет должен обеспечивать достоверными данными для планирования, определения нормативов затрат, текущего и перспективного анализа и управления эффективностью кормопроизводства в каждой организации по модели «затраты - выпуск - результат». Этого можно и нужно достичь путем организации системы управленческого учета и комплексного (системного) контроля кормопроизводства, важнейшей отрасли сельского хозяйства, от эффективности ведения которой во многом зависит развитие продовольственной безопасности страны.

2. Моделирование системы управленческого затрат и контроля их результативности в кормопроизводстве. Изучение и анализ теоретических аспектов позволяют сделать вывод о том, что управленческий учет является частью бухгалтерского учета для объективного отражения фактов хозяйственных процессов (снабжения, производства, продажи), а также подготовки и представления информации внутренним пользователям, необходимой для контроля, анализа, принятия управленческих решений, регулирования, планирования и

прогнозирования. Объектами наблюдения управленческого учета являются стадии воспроизводства совокупного продукта (снабжение, производство, продажа), а основными функциями - информационная, контрольно - аналитическая, оценочно-сравнительная, прогнозическая (прогнозирование будущих событий), моделирование (моделирование проектов управленческих решений). Содержание управленческого и производственного учета в рамках хозяйственных подразделений (центров ответственности, сегментов деятельности) кормопроизводства совпадает. Если рассматривать управленческий учет кормопроизводства в целом по организации, то производственный учет в данной отрасли является составной частью управленческого учета. Система управленческого учета включает в себя не только методы производственного учета, но и локальные системы учета затрат «директ-костинг», «стандарт-кост», систему учета полных фактических производственных затрат (в зависимости от выбранной учетной политики организации) (рис. 1).



Рис. 1. Содержание системы управленческого учета в кормопроизводстве (информационная модель)

Приведенная схема (рис.1) содержания управленческого учета в кормопроизводстве характеризуется свойствами многомерности, многоаспектности и вариантности. Управленческий учет кормопроизводства в данной модели представлен двумя уровнями его составляющих: методами производственного учета и системами учета затрат, которые могут быть использованы в различных вари-

антах оптимального сочетания. Подфункция X_1-U_1 характеризует контрастное содержание учета и контроля кормопроизводства на уровне подразделения путем использования позаказного метода производственного учета; X_2-U_2 - конкретное содержание учета и контроля кормопроизводства на уровне подразделения путем использования попередельного метода производственного учета и т.д. Подфункция C_1-D_1 - конкретное содержание учета и контроля кормопроизводства, как на уровне подразделения, так и на уровне организации в целом путем использования системы «директ-костинг» в сочетании с любым методом производственного учета; C_2-D_2 — конкретное содержание учета и контроля кормопроизводства как на уровне подразделения, так и на уровне организации в целом путем использования традиционной системы учета полных фактических производственных затрат в оптимальном сочетании с методами производственного учета и т.д. Подфункции A_1-B_1 ; A_2-B_2 означают прямые и обратные связи между управляющей и управляемой системами кормопроизводства посредством процессов коммуникации информации управленческого учета.

Данная система содержания управленческого учета в кормопроизводстве включает в себя многотипность ее поведения в различных формах организации производства и методах управления: активное - определяемое внутренней средой и функцией саморегуляции, присущей данной системе; адаптивное — в которой существенную роль играют цели и задачи системы управления, преобразование и представление информации об управляемой системе в соответствии с потребностями управления. В процессе исследования обоснованы теоретические положения учета затрат и экономическое содержание себестоимости продукции кормопроизводства.

Многообразие производимых организацией затрат невозможно правильно спланировать (нормировать) без надлежащей научно-обоснованной их классификации. Классификация затрат по тому или иному признаку или нескольким признакам одновременно лежит в основе организации учета и контроля производственных затрат, калькулирования себестоимости продукции, анализа ее показателей и принятия на этой основе управленческих решений. Поэтому уточнены признаки классификации и группы затрат в кормопроизводстве, а также предложены новые группировочные признаки; по видам кормопроизводства (затраты лугопастбищного кормопроизводства; затраты полевого кормопроизводства; затраты промышленного производства кормов); по отношению к этапам заготовления и перемещения кормов (затраты на заготовку кормов; затраты на перемещение кормов с мест хранения на места их потребления) и др. По отношению к объему производства предложено делить затраты на переменные, условно-переменные, смешанные и постоянные. Ежемесячное (ежеквартальное) списывание постоянных затрат за счет финансовых результатов соответствующей отрасли и организации в целом позволяет снизить трудоемкость учета затрат и отказаться от условного распределения и перераспределения этих затрат.

В результате можно добиться того, что оставшиеся виды затрат станут более контролируемыми, а результаты факторного экономического анализа показателей себестоимости более достоверными, объективными (табл.4).

Таблица 4. Модели учета затрат и формирования себестоимости в кормопроизводстве

Варианты моделей								
Вид себестоимости	I вариант		II вариант		Вид себестоимости и финансовых результатов	Затраты, включаемые в себестоимость и финансовый результат	Корреспонденция счетов	
	Затраты, включаемые в себестоимость	Корреспонденция счетов		дебет			кредит	
		дебет	кредит					
1. Прямая производственная (П _р П)	ПЗ	20	70, 10, 23 и др.	1. Переменная производственная (П _е П)	ПЗ+УПЗ+СЗ	20	70, 10, 23, 25 и др.	
2. Переменная производственная (П _е П)	ПЗ+УПЗ+СЗ	20	70, 10, 23, 25 и др.	2. Полная производственная (пол)	П _е П+ ПОЗ	20	70, 10, 23, 25, 26 и др.	
3. Полная производственная (пол)	П _е П+ПОЗ	20	25, 26, 70, 10 и др.	3. Убытки	ПОЗ	99	25, 26	

Примечание: ПЗ - переменные затраты; УПЗ - условно-переменные затраты; СЗ - смешанные затраты; ПОЗ - постоянные затраты.

При формировании себестоимости продукции кормопроизводства и животноводства важное значение имеет правильная стоимостная оценка входящих в нее затрат на потребление, соответственно, семян и кормов собственного производства.

Действующий порядок оценки и учета кормов, потребляемых внутри хозяйства, по себестоимости, исключает возможность объективной оценки работы производителей кормов и животноводства. Добившись низкой себестоимости кормов, работники кормопроизводства тем самым обеспечивают рентабельность отрасли животноводства и наоборот. В связи с этим считаем, что в каждом хозяйстве должна действовать глубоко продуманная система организации данной отрасли, в т.ч. организации труда и его оплаты. Оплата труда работников кормопроизводства должна зависеть не только от стоимостных и натуральных показателей производства кормов, но и от результатов их конечных потребителей - животноводства. Здесь, как нигде, должна проследиваться биологическая взаимосвязь: земля - продукция растениеводства (корма) - животные (продукция животноводства) - прочая продукция животноводства (снова земля).

Взаимосвязь, определенная самой природой, должна лежать в основе организации кормопроизводства, оплаты труда и материального поощрения за конечные результаты производства продукции животноводства. Этого можно достичь при внутрихозяйственном расчете путем учета выхода продукции кормопроизводства, ее внутрихозяйственной реализации и оценки затрат на корма по справедливой стоимости.

При этом, исходя из принципа осторожности (консерватизма), наиболее обоснованным будет использование как для справедливой оценки затрат на семена (в полевом кормопроизводстве) и корма (в животноводстве), так и для объективной оценки деятельности трудовых коллективов кормопроизводства себестоимости в предложенной цене (трансфертная цена):

$$P_c = P_q \times (Y_{зк(c)} : 100),$$

где P_c - расчетная себестоимость (трансфертная цена) 1 ц данного вида семян или кормов, руб.; P_q - продажная (рыночная) цена 1 ц продукции кормопроизводства или животноводства, на производство которой используются, соответственно, корма и семена, руб.; $Y_{зк(c)}$ - удельный вес затрат на семена или корма в себестоимости, соответственно, продукции кормопроизводства и животноводства.

Предлагаемая методика оценки затрат на семена и корма позволяет: соблюдать требования МСФО 40 «Сельское хозяйство» по справедливой оценке биологических активов; учитывать инфляционные процессы; получать в управленческом учете более обоснованные показатели эффективности кормопроизводства и животноводства для их анализа и принятия управленческих решений (табл.5).

Таблица 5. Оценка затрат на корма и ее влияние на финансовые результаты производства продукции молочного скотоводства в СХПК им. Мичурина Вавожского района Удмуртской республики (2003 г.)

Варианты оценки затрат на корма	Расход кормов на производство 1 ц молока, ц к.ед.	Затраты на корма в расчете на 1 ц молока, руб.	Себестоимость 1 и молока, руб.	Продажная цена 1 ц молока, руб.	Прибыль(+), убыток (-) от производства 1 ц молока, руб.	Уровень рентабельности, %
1 По фактической себестоимости	1,33	184	275	425	+150	55
2 По себестоимости в продажной цене	1,33	300	390	425	+35	9,0
2. По средней продажной цене 1 ц овса	1,33	288	379	425	+46	12

Выводы и решения по данным таблицы 5: а) при оценке затрат на корма по фактической себестоимости прибыль организации от производства молока искусственно значительно увеличивается, это создает ложную видимость благополучия; б) при оценке затрат на корма по себестоимости в продажной цене (трансфертной цене) прибыль от производства молока получается на 76,7% ниже, чем при оценке кормов по фактической себестоимости. Отсюда следует решение: реальная (достоверная) прибыль для использования и накопления как источник финансирования от производства 1 ц молока составляет 35 руб., а реальный уровень рентабельности молока - 9%.

3. Рационализация первичного, синтетического и аналитического учета кормопроизводства. Известно, что для каждого хозяйства большое значение имеет как количество заготовленных кормов, так и их питательная ценность. Даже один и тот же вид корма в зависимости от источника получения, сроков и способов заготовки и т.д. имеет различные питательные достоинства. Так, один кг клеверного сена содержит 0,49 кормовых единиц; 6,9 МДж обменной энергии для крупного рогатого скота; 69,7 г переваримого протеина; 13 мг каротина; 20, 1 г жира, 357 г БЭВ, а 1 кг сена викового - 0, 56 кормовых единиц; 7,2 МДж обменной энергии, 131,7 г переваримого протеина; 14 мг каротина; 14,3 г жира, и 350 г БЭВ.

Таким образом, учет только объемов заготовленных кормов еще не дает полной характеристики действительной обеспеченности животноводства соответствующим полноценным кормом. Только при наличии данных о питательности кормов можно судить о прочности кормовой базы. Поэтому предлагается учитывать в бухгалтерских документах те показатели, которые характеризуют общую питательность и качество кормов, а также отвечают современным требованиям науки и практики кормления сельскохозяйственных животных. Такими показателями могут стать энергетические кормовые единицы и классность качества кормов.

Качество кормов, выраженное в энергетических кормовых единицах (ЭКЭ), следует определять при оприходовании урожая и списания его на затраты животноводства по фактическим материалам лабораторного анализа состава кормов. Только на этой основе возможна достоверная оценка питательности кормов и полноценное сбалансированное кормление сельскохозяйственных животных. В диссертации для учета продуктивности пастбищ предложено использовать более упрощенный, но надежный метод. Сущность данного метода заключается в том, что продуктивность пастбища определяется расчетным (упрощенным) методом с корректировкой на средний процент (коэффициент) отклонений от результатов экспериментально проведенного укосного метода учета урожайности пастбища в данном хозяйстве. Такой эксперимент (опыт) можно проводить в хозяйстве 1-2 раза в 5 лет. При этом средний коэффициент отклонений (\bar{K}) в данной выборке можно определить:

$\bar{K} = \frac{\sum K_i - n}{n}$, где n – число выборки. Отсюда продуктивность пастбища расчетным путем следует определить по формуле: $\bar{Y}_n = \left[\frac{V_{\text{жк}} \times C_1}{\Pi} - O_{\text{жк}} \right] : C_2 \times (1 \pm \bar{K})$,

где \bar{Y}_n – средняя продуктивность (урожайность) с 1га пастбища, ц зеленой массы; $V_{\text{жк}}$ – валовое производство полученной продукции животноводства в пастбищный период, ц; C_1 – норма расхода кормов на производство единицы продукции животноводства, ц корм.ед. или ЭКЕ (энергетических кормовых единиц); $O_{\text{жк}}$ – фактический расход кормов на подкормку животных в пастбищный период, ц корм.ед. или ЭКЕ; C_2 – содержание в 1 ц зеленой массы пастбища, ц корм.ед. или ЭКЕ; Я – площадь загона, га.

В соответствии с предлагаемыми показателями учета питательности и качества кормов, а также предложенным методом учета продуктивности пастбищ и для уменьшения количества форм первичных документов можно применять для учета поступления грубых, сочных и пастбищных кормов унифицированный, единый первичный документ – Акт приема грубых, сочных и пастбищных кормов, где предусмотрены все необходимые показатели, характеризующие как количество, так и качество кормов, разработанный в диссертации.

Важным фактором роста производства кормов и повышения их качества является широкое внедрение разработанных наукой прогрессивных технологий их заготовки. Следует отметить, что в хозяйствах республики уже сейчас передовые методы переработки кормов получили довольно широкое распростране-

ние. Поэтому представляется целесообразным унифицировать соответствующие первичные документы о первичной и промышленной переработке продукции так, чтобы они были приемлемы для учета всех видов переработанной продукции растениеводства, в том числе и кормов, и использовались во всех сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятиях АПК. Такими документами могут служить разработанные в диссертации: Акт о сушке, сортировке и переработке продукции растениеводства; Отчет о переработке продукции. Требуют унификации и совершенствования также некоторые документы по учету затрат в кормопроизводстве. Так, в настоящее время расход материальных ценностей в растениеводстве, в том числе кормопроизводстве, списывают на основании составления различных актов: расхода семян и посадочного материала; расхода органических, минеральных и бактериальных удобрений и т.д. Все эти документы можно объединить и использовать только одну унифицированную форму (где предусмотрены все необходимые реквизиты) - Акт расхода материалов. Стационарные механизированные работы в земледелии, осуществляемые тракторами и другими агрегатами (вспашка зяби, другие полевые работы тракторов), а также работы в период массовой прополки культур, уборки урожая оформляются также разными документами: учетный лист тракториста-машиниста; наряд на сдельную работу; учетный лист труда и выполненных работ и т.д. Все эти документы предлагается объединить в один универсальный и унифицированный документ: Наряд - учетный лист тракториста-машиниста. Все разработанные первичные документы максимально приспособлены для обработки новейшими средствами вычислительной техники, внедрение которых в практику значительно сократит количество действующих типовых документов, а также документооборот. Повысится обоснованность информации об объемах и качестве получаемых кормов с различных угодий, усилится оперативный контроль за затратами и сохранностью кормовых ресурсов.

В настоящее время, как показали исследования, ощущается недостаток информации по издержкам производства кормов в сельскохозяйственных организациях. В действующем плане счетов для учета затрат, выхода и исчисления себестоимости продукции кормопроизводства предусмотрены субсчета 20-1 «Растениеводство» и 20-3 «Промышленное производство». На счетах 20-1 и 20-3 затраты и выход продукции учитывают по объектам учета затрат. Однако сосредоточение на одних и тех же счетах столь различных по своим признакам группировок затрат (затраты по хозяйственным подразделениям и затраты по хозяйству в целом) делает учет громоздким, сложным, затрудняет получение информации для управления издержками кормопроизводства. Кормопроизводство является самостоятельной отраслью сельского хозяйства. Здесь, в свою очередь, выделяют крупные подотрасли и производства: лугопастбищное кормопроизводство; полевое кормопроизводство; промышленное производство кормов. Кроме того, для организации финансового и управленческого учета затраты по элементам и затраты по статьям для производства товарной продукции и для производства нетоварной продукции (кормов) должны учитываться и группироваться на отдельных синтетических счетах.

В связи со сказанным возникает объективная необходимость учета затрат кормопроизводства на отдельном синтетическом счете и построения многоступенчатой структуры этого счета в соответствии с признаком группировки счетов «по объему информации». В качестве такого синтетического счета можно использовать свободный счет под шифром 22 в плане счетов и назвать этот счет «Кормопроизводство» (табл.6).

Таблица 6. Предлагаемая структура счета 22 «Кормопроизводство» в системе управленческого учета

Синтетический счет (счет первого порядка)	Субсчета (счета второго порядка)	Субаналитические счета (полусубсчета - счета третьего порядка)
22. Кормопроизводство	1. Лугопастбищное кормопроизводство	11 Производство кормов культурных сенокосов и пастбищ 12. Производство кормов улучшенных сенокосов и пастбищ 13. Производство кормов естественных сенокосов и пастбищ 14. Производство кормов прочих естественных угодий
	2. Полевое кормопроизводство	21. Производство зернофуража 22. Производство грубых кормов 23. Производство сочных кормов 24. Производство зеленых кормов и др.
	3. Промышленное производство кормов	31. Производство кормовых брикетов 32. Производство травяной муки 33. Производство кормовых гранул 34. Производство мясокостной муки и др.

Приведенная структура предлагаемого счета 22 «Кормопроизводство» может быть расширена аналитическими счетами четвертого и даже пятого порядка (например, в полевом кормопроизводстве можно открыть в качестве аналитических счетов счета по видам и группам кормовых культур, технологическим процессам, переделам и т.д.). Необходимость такой дифференциации счета 22 «Кормопроизводство» и субсчетов данного счета обуславливается необходимостью детализации внутренней информации о кормопроизводстве с целью управления данной сложной отраслью сельского хозяйства, а также обоснованной группировки аналитических счетов по субсчетам и целесообразностью приближения системы счетов к требованиям международных стандартов учета.

Анализ информации, содержащейся в документах и регистрах бухгалтерского учета сельскохозяйственных организаций, свидетельствует о частом ее несовпадении. Основными причинами этого являются: недостаточное использование возможностей методов производственного и систем учета затрат; неприемлемость типовых сводных документов и регистров учета для отражения производственных затрат и других показателей хозрасчетных подразделений и свода их в целом по хозяйству. Для устранения этих недостатков и повышения контрольных функций учета уже в данное время необходимо менять порядок постановки действующего учета затрат в таком направлении, чтобы, во-первых, объектами аналитического учета являлись не все затраты, а только отклонения от нормативных (плановых) их величин; во-вторых, в хозяйствах, где внедрена и применяется нормативно-чексовая система планирования, учета и контроля за-

трат, действует полный хозрасчет, учет затрат в производственных отчетах ведется в целом по хозрасчетным подразделениям и по статьям затрат.

Более трудоемким, но эффективным будет использование в кормопроизводстве сочетания нормативного метода учета с попроцессным, попередельным и другими методами, а также с системой «директ-костинг». В диссертации разработаны модели организации аналитического учета по указанным методам и системам в оптимальном их сочетании в полевом и промышленном кормопроизводстве.

Следующей проблемой организации учета затрат в кормопроизводстве является необходимость разработки научно-обоснованной номенклатуры элементов и статей учета затрат. В связи с этим в диссертации предложена детализированная структура, состав и последовательность учета статей затрат в лугопастбищном, полевом и промышленном кормопроизводстве. Данная номенклатура позволяет максимально учесть всю величину расходов, которые несет хозяйство в целом, его хозрасчетные подразделения (бригады, цехи) по производству кормов. Прежде всего здесь выделяются те затраты, которые зависят и подконтрольны трудовым коллективам хозрасчетных бригад и формируют бригадную себестоимость кормов (переменные затраты, условно-переменные затраты и смешанные затраты). При разработке номенклатуры элементов и статей затрат автором учтены специфические технологические особенности кормопроизводства, особенности организации производства на принципах хозяйственного расчета и коллективных форм организации труда и его оплаты, формирования полной или переменной производственной себестоимости кормов, а также обеспечения преемственности данных и интеграции информации в финансовом и управленческом учете.

Существенное значение для совершенствования аналитического учета в кормопроизводстве, обеспечения уместной и полезной информацией системы управления имеет разработка методики ведения управленческого учета. В этой связи в диссертации предложены ряд документов и регистров по учету и контролю затрат и результатов в кормопроизводстве. Они включают: Производственный отчет хозрасчетного подразделения; Сводный производственный отчет по хозрасчетным подразделениям; Ведомость аналитического учета и контроля отклонений затрат от установленных норм (лимитов); Лицевой счет хозрасчетного подразделения; Аналитические таблицы контроля затрат. Практическое применение этих регистров и предлагаемой постановки учета и контроля затрат позволяет: повысить объективность и достоверность учета затрат на производство кормов; ликвидировать дублирование данных учета и вместе с тем обеспечить наглядность и аналитичность информации о производственных затратах и выходе продукции кормопроизводства; усилить контроль за производственными расходами в кормопроизводстве непосредственно по местам их возникновения в процессе выполнения работ; выявлять причины и лиц, виновных в необоснованном перерасходе (экономии) средств, что необходимо для оперативного принятия управленческих решений с целью немедленного устранения недостатков (рис.2).



Рис. 2. Методика ведения управленческого учета и коммуникации информации в системе управления кормопроизводством

4. Организация внутривозвратного контроля сохранности и использования кормов. Решающим условием увеличения производства и снижения себестоимости продукции животноводства является организация в сельскохозяйственных предприятиях надлежащего учета и контроля за сохранностью кормов. В связи с этим для учета и контроля качества кормов на стадии их хранения предлагается использовать Ведомость учета и контроля сохранности продукции.

Причинами потерь питательности кормов могут быть: погоня работников кормопроизводства за объемом заготавливаемых кормов и несоблюдение ими технологии их укладки, низкая обеспеченность хранилищами, техническая их неисправность и т.д. Подобные потери, по мнению автора, должны рассматриваться как потери от брака и недостачи от порчи ценностей. Как первые, так и вторые должны получить документальное оформление и отражение на счетах бухгалтерского учета. Так, если потери питательных веществ кормов на стадии

хранения произошли по вине работников хозрасчетного подразделения, которые произвели их, и выявлены в текущем году, то такие потери следовало бы рассматривать как потери от брака в производстве и оформлять следующими бухгалтерскими записями: 1) дебет счета 10 «Материалы» кредит счета 20 «Основное производство» - сторнировочная запись ранее сделанной при оприходовании кормов на сумму стоимости потерь качества; 2) дебет счета 28 «Брак в производстве» кредит счета 70,69 и т.д. - дополнительные затраты на (переработку) исправление брака качества в производстве; 3) дебет счета 20 «Основное производство» кредит счета 28 «Брак в производстве» - списание дополнительных затрат на исправление брака качества, на затраты производства кормов данного подразделения. При таком списании дополнительных затрат на эту сумму снизится хозрасчетный доход и, следовательно, погашение этих затрат осуществится за счет резерва данного подразделения.

Если же потери питательности и качества кормов на стадии хранения (по вине работников кормопроизводства) выявлены в следующем году (после их оприходования), т.е. после 1 января, то следовало бы рассматривать их как недостачи от порчи материальных ценностей и оформлять следующими записями: 1) дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» кредит счета 10 «Материалы» - на сумму стоимости потерь; 2) дебет счет 73 субсчета 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - списание на счет виновных лиц на сумму стоимости потерь; 3) дебет счета 96 «Резервы предстоящих платежей» кредит счета 73 субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» — погашение сумм на стоимость потерь питательных веществ и качества кормов за счет резерва данного подразделения.

Предлагаемый порядок учета и контроля хранения кормов, а также оформление их результатов на счетах бухгалтерского учета позволит повысить ответственность работников кормопроизводства за производством и соблюдением технологии заготовки кормов, правильно оценивать деятельность хозрасчетных подразделений, сохранить необходимое качество кормов для сбалансированного кормления сельскохозяйственных животных. Потери питательности кормов представляется возможным оценивать по планово-учетным ценам, а контроль качества хранимых кормов осуществлять ежемесячно после их оприходования, особенно грубых и сочных кормов. Это позволит предупредить ухудшение качества кормов, снизит затраты на производство продукции животноводства путем сбалансированного кормления животных.

Важный резерв повышения качества и снижения себестоимости кормов - рациональное их использование в животноводстве. При этом следует исходить из возможностей кормовой базы и с учетом профессионализма зоотехнической и экономической служб организаций. Особое значение в современных рыночных условиях имеет контроль соблюдения кормовых рационов и текущий контроль фактического расхода кормов не только по сбалансированности питательности и качеству, но и самое главное, по прибыльности и рентабельности использования каждого вида корма в животноводстве.

Отсюда возникает необходимость разработки методики внутривладельческого контроля использования кормов в животноводстве, которая бы позволила выявить экономические показатели эффективности использования кормов или же прогнозировать конечные экономические результаты в будущем. Это соответствует требованиям информации управленческого учета для принятия оперативных, тактических и стратегических управленческих решений. Известно, что чем выше доля продуктивной части кормов в рационе, тем эффективнее результат (продуктивное использование). Поэтому первый этап контроля следует начинать с этого показателя (делением энергии продукции животноводства на обменную энергию израсходованных кормов определяется уровень продуктивного использования кормов). Второй этап контроля заключается в определении прибыльности и рентабельности кормов через стоимость реализованной продукции животноводства. Ведь продукция животноводства — это, по существу, корма, переработанные организмом животных. Такая взаимосвязь, определенная самой природой, должна лежать и в основе расчета вышеуказанных экономических показателей. Другими словами, корма являются энергией, а реализация этой энергии осуществляется через продукцию животноводства (в мясе, молоке и т. д.).

Следовательно, зная себестоимость произведенной энергии (корма) и стоимость ее реализации (пропорционально доле затратам на корма от стоимости продукции животноводства), легко выявить экономическую эффективность использованных кормов (табл.7).

Таблица 7. Контроль экономической эффективности использования кормов в молочном скотоводстве СХПК имени Мичурина Вавожского района Удмуртской Республики (2003г.)

Виды кормов	Себестоимость использованных кормов, тыс. руб.	Стоимость использованных кормов, тыс. руб.	Прибыль (+), убыток (-) от использования кормов, тыс. руб.	Уровень рентабельности (убыточности) от использования кормов, %
Мука, крупа, отруби	147	142	-5	-3,4
Сено	69	222	+153	+221
Силос	905	1739	+834	+92
Солома	518	482	-36	-6,9
Зеленные корма	284	987	+703	+248
Корнеклубнеплоды	298	137	-161	-54
Картофель	715	172	-543	-76
Концентраты	1068	1902	+834	+78,1
Жмых	48	53	+5	+10,4
Патока	16	12	-4	-25
Прочие корма	71	64	-7	-9,9
Итого	4139	5912	+1773	+42,8

Эффективное управление требует оперативной информации о количестве и качестве кормов, использованных в животноводстве, с целью выявления более широкого перечня причин отклонений фактического расхода кормов от норм расхода. Для этого целесообразно периодически производить контроль и пересчет норм расхода кормов с учетом содержания в них питательных ве-

ществ. Результаты контроля предлагается отражать в специальной Ведомости контроля отклонений расхода кормов от их норм. При этом организация эффективной системы контроля и учета результатов использования кормов может быть обеспечена только при тесной взаимосвязи указанных функций управления с нормированием и анализом.

5. Совершенствование калькуляции себестоимости продукции кормопроизводства. Сущность калькуляции в условиях рынка определяется реальными производственными условиями организации, необходимостью получения показателей себестоимости для соизмерения затрат, назначения цены, контроля и принятия решений. Необходимость калькуляции себестоимости продукции кормопроизводства диктуется еще и тем, что в кормопроизводстве сельскохозяйственных организаций нет альтернативного стоимостного показателя себестоимости, так как практически не существует рынка грубых, сочных, зеленых, пастбищных и других кормов собственного производства или скормленных скоту на корню. Поэтому только себестоимость, полученная путем калькулирования затрат на производство кормов, является основным показателем оценки эффективности выращивания тех или иных кормовых культур, оценки эффективности использования кормов на корм скоту, основой трансфертного ценообразования как инструмента оценки деятельности центров ответственности в кормопроизводстве, оценки затрат на корма. Таким образом, калькулирование себестоимости продукции кормопроизводства - объективно необходимый процесс завершения управленческого учета затрат в кормопроизводстве, позволяющий измерять (оценивать) затраты на производство единицы и валового производства кормов. Важным методологическим моментом при калькуляции себестоимости является определение и выбор объектов калькуляции. Объектами калькуляции в кормопроизводстве для конкретного объекта производства и учета затрат должны быть качественно однородные промежуточные и конечные виды продукция, а в отдельных случаях - выполненные работы. При этом в кормопроизводстве в качестве калькуляционных единиц можно использовать натуральные, условно-натуральные, базисно-натуральные (сено 1 класса, 2 класса и др.), видовые (для отдельных видов работ) и др.

Одна из задач калькулирования себестоимости продукции кормопроизводства - правильно распределять затраты по объектам, чтобы относить их на каждый производственный продукт в той мере, в какой они отражают стоимость используемых средств в соответствии с фактической степенью участия затрат в производстве продукта. Это означает соблюдение принципа пропорциональности, то есть, величина затрат, относимая на себестоимость той или иной продукции, должна быть пропорциональна размерам фактических затрат, понесенных на ее производство. Соблюдение принципа пропорциональности требует распределения: общих агротехнических затрат (обработка почвы, удобрения и т.д.) между покровной и подпокровной кормовыми культурами поровну; затрат на выращивание многолетних трав по годам использования пропорционально выходу продукции.

Весьма важным вопросом в процессе калькулирования себестоимости продукции кормопроизводства является наиболее точное распределение основ-

ных (технологических) затрат между несколькими видами продукции, полученными в результате возделывания, например, зернофуражной культуры, картофеля и др. Прямые же затраты должны относиться на себестоимость соответствующих видов продуктов. Поскольку основные (технологические) затраты на выращивание конкретной культуры невозможно учитывать обособленно по объектам калькуляции, то в основе их распределения должна лежать землеемкость продукции (земельная площадь, необходимая для получения урожая конкретного вида продукции с 1 га). При этом необходимо также учитывать предназначение производимой продукции. Например, при производстве продукции зерновых культур исключительно на фуражные цели, по мнению автора, затраты на зерно и солому необходимо распределять пропорционально содержанию в этих видах продукции обменной энергии для животных. Расчеты по указанным и другим методам приведены в диссертации.

Что касается калькулирования себестоимости продукции кормовых корнеплодов, то затраты между ботвой и корнеплодами вполне обоснованно можно распределять в соответствии с кормовыми достоинствами, так как они имеют одинаковое целевое назначение - являются кормами. Проблемным вопросом в учете до настоящего времени остается методика исчисления себестоимости продукции однолетних и многолетних трав. Основным путем повышения достоверности показателей себестоимости продукции сеяных трав, является экономически обоснованное разграничение затрат между видами продукции. Это может быть достигнуто разграничением прямых расходов, связанных с уборкой урожая и относящихся к одному виду продукции. Общие затраты, связанные с подготовкой почвы к посеву, посевом, уходом за посевами и т.д., необходимо распределять на конкретные виды продукции пропорционально использованной площади. Сложение прямых затрат с частями общих (распределяемых) даст нам сумму расходов, которая будет определять себестоимость отдельных кормов (табл.8).

Таблица 8. Себестоимость продукции многолетних трав в СХПК им. Мичурина Вавожского района УР (2003 г.)

Виды продукции	Уборочная площадь, га	Выход продукции, ц	Распределение затрат (тыс. руб.) и исчисление себестоимости 1 ц продукции, руб.		
			по коэффициентному методу	затраты на уборку и доработку продукции	по предлагаемому методу
1	2	3	4	5	6
Сено	280	8575	$\frac{154}{17,9}$	38,5	$\frac{227}{26,5}$
Зеленая масса	700	108290	$\frac{650}{6,0}$	364	$\frac{660}{6,1}$
Зеленая масса на выпас	150	23290	$\frac{140}{6,0}$	-	$\frac{70,0}{3,0}$
Семена	10	20	$\frac{27}{1350}$	5,0	$\frac{12,8}{640}$
Солома	-	250	$\frac{0,41}{1,6}$	1,0	$\frac{1,61}{6,44}$
Итого	1140	X	971,41	408,5	971,41

Примечание: числитель - затраты на производство; знаменатель - себестоимость единицы продукции

В настоящее время при исчислении себестоимости картофеля по действующему методу не калькулируют себестоимость ботвы, что является не вполне оправданным. Ботва картофеля в отдельных регионах страны является полноценным кормом (в 1 ц ботвы картофеля содержится 0,12-0,15ц кормовых единиц) или же используется в качестве зеленого удобрения. В последнем случае целесообразно затраты, приходящиеся на долю ботвы картофеля при калькуляции себестоимости списывать на издержки незавершенного производства растениеводства (дебет сч.20-1 кредит сч.20-1). Это позволяет более реально отнести затраты по направлениям их фактического воплощения. В диссертации предложена также методика калькулирования себестоимости продукции кормопроизводства с учетом качества кормов.

Основные положения диссертации нашли отражение в следующих публикациях:

1. Остаев Т.Я. Селезнева И.П. Направления совершенствования организации управленческого учета в сельском хозяйстве // Актуальные проблемы развития АПК Удмуртской Республики в современных условиях. Труды региональной научно-практической конференции. - Ижевск: Шеп, 2001. - С. 115 - И 8 (0,30 п.л., в т.ч. авт. 0,20 п.л.).
2. Остаев Г.Я. Концевая СМ. Некоторые аспекты аудита затрат в сельском хозяйстве // Актуальные проблемы развития АПК Удмуртской Республики в современных условиях. Труды региональной научно-практической конференции. - Ижевск: Шеп, 2001. — С.113 -115 (0,24 п.л., в т.ч. авт. 0,14 п.л.).
3. Хохрякова В.Н. Остаев Г.Я. О переходе на новый план счетов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2001. - №12 - С.27 - 29 (0,44 п.л., в т.ч. авт. 0,34 п.л.).
4. Остаев Г.Я. Концевая СМ. Контроль и ревизия эффективности использования кормов // Аграрная наука - состояние и проблемы. Труды региональной научно - практической конференции. Т 1. - Ижевск: Изд - во Иж ГСХА, 2002. - С105 - 106 (0,12 п.л. авт. 0,06 п.л.).
5. Остаев Г.Я. Ильина Т.А. Учет производства и управления качеством кормов // Перспективы развития регионов России в XXI веке. Материалы межрегиональной научно-практической конференции молодых ученых и специалистов. Том 2. - Ижевск: Изд-во ФГОУ ВПО Иж ГСХА, 2003. - С.251 - 252 (0,12 п.л. авт. 0,08 п.л.).
6. Алборов Р.А. Ильина Т.А. Остаев Г.Я. и др. Развитие системы информации управленческого учета в сельскохозяйственном производстве // Актуальные вопросы реформирования бухгалтерского учета в сельском хозяйстве. Материалы Всероссийской научно - практической конференции «Особенности бухгалтерского учета и налогообложения в сельском хозяйстве» в рамках Конгресса бухгалтеров и аудиторов России (2 - 3 декабря 2003 г.). - М.: Изд-во МСХА, 2004. - С23 - 42 (0,92 п.л., в т.ч. авт. 0,4 п.л.).

7. Ильина Т.А. Остаев Г.Я. Децентрализация управления и необходимость производственного учета по центрам ответственности. // Перспективы развития регионов России в XXI веке. Материалы межрегиональной научно-практической конференция молодых ученых и специалистов. Том 2. - Ижевск: Изд-во ФГОУ ВПО Иж ГСХА, 2003. - С. 185 - 186 (0,12 п.л. авт. 0,06 п.л.).

8. Остаев Г.Л. Концевая С.М. Планирование и постатейный учет затрат в системе кормопроизводства // Перспективы развития регионов России в XXI веке. Материалы межрегиональной научно-практической конференция молодых ученых и специалистов. Том 2. - Ижевск: Изд-во ФГОУ ВПО Иж ГСХА, 2003. - С.252 - 253 (0,12 п.л. авт. 0,06 п.л.).

9. Дилянов Д.В. Остаев Г.Я. Стратегические задачи учета издержек производства (обращения) // Перспективы развития регионов России в XXI веке. Материалы межрегиональной научно-практической конференция молодых ученых и специалистов. Том 2. - Ижевск: Изд-во ФГОУ ВПО Иж ГСХА, 2003. - С.154 - 155 (0,12 п.л. авт. 0,06 п.л.).

Отпечатано с оригинал-макета заказчика

Подписано в печать 20.01.2005. Формат 60x84/16.

Тираж 100 экз. Заказ №62.

Типография Удмуртского государственного университета
426034, Ижевск, ул. Университетская, 1, корп. 4.

22 MAR 2005

1425