

*На правах рукописи*

**Мосунова Екатерина Леонидовна**

**ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО  
УЧЕТА В ЛЬНОВОДСТВЕ**  
(на примере Удмуртской Республики)

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика  
(бухгалтерский учет и экономический анализ)

**АВТОРЕФЕРАТ**  
**диссертации на соискание ученой степени**  
**кандидата экономических наук**

**Ижевск – 2004**

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 –** Министерство сельского хозяйства и продовольствия  
Удмуртской Республики

Защита состоится «28» декабря 2004г. в 16<sup>00</sup> часов на заседании диссертационного совета ДМ.212.275.04 в ГОУ ВПО «Удмуртский государственный университет» по адресу: 426034, г. Ижевск, ул. Университетская, 1, корп.4, ауд. 431.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Удмуртский государственный университет».

Автореферат разослан « 26» ноября 2004 года

Ученый секретарь  
диссертационного совета  
кандидат экономических наук,  
профессор

А.С. Баскин

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Становление и развитие рыночных отношений в агропромышленном комплексе страны совершенно по-иному определяют место сельскохозяйственных организаций в экономике Российской Федерации. Эффективность работы сельскохозяйственных организаций, в том числе организаций льноводства, во многом зависит от развития и совершенствования управленческой деятельности, обеспечивающей реальную экономическую самостоятельность хозяйствующих субъектов, их конкурентоспособность и положение на рынке. В этих условиях требуются соответствующие подходы к организации информационной системы экономических методов управления.

Целевая система управления льноводством должна распространяться на все уровни управления, в том числе и на самые нижние – структурные подразделения, участки, бригады. Эта система должна «пронизывать» все области деятельности – от подготовки производства до реализации готовой продукции и получения конечного результата. Информационной основой данной системы является управленческий учет, цель которого заключается в том, чтобы обеспечивать соответствующей информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей. Система управленческого учета, которую можно адаптировать к условиям конкретной сельскохозяйственной организации, должна быть выбрана и разработана исходя из целей и возможностей управления. Целевая функция управленческого учета в льноводстве – обеспечение информацией не только о затратах производства и себестоимости продукции, но и о результатах данного вида деятельности конкретных сегментов хозяйствующего субъекта. Управленческий учет должен быть организован так, чтобы по его данным могли разрабатывать различные сметы, бюджеты, хозрасчетные задания, осуществлять контроль и анализ льнопроизводства по модели управления «затраты-выпуск-результат» с целью оценки эффективности данного вида деятельности организаций и их подразделений.

Несмотря на то, что на западе управленческий учет прочно занял свои позиции в экономике развитых стран, в Российской Федерации это все же относительно новое понятие, что предопределяет необходимость дальнейшего исследования и обоснования методологических положений и организационно-методических аспектов его функционирования в системе управления сельскохозяйственным производством, в том числе льноводством. Область исследования соответствует требованиям паспорта специальности ВАК 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика (1.9 - Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа).

**Состояние изученности проблемы.** Проблемы развития теории, методологии и совершенствования управленческого учета освещены в трудах известных отечественных ученых экономистов: А.Ф. Аксененко, П.С. Безруких, К.М. Гарифуллина, В.Г. Гетьмана, Л.Т. Гиляровской, А.Г. Грязновой, О.В. Голосова, В.Б. Ивашкевича, Н.П. Кондракова, М.И. Кутера, Е.А. Мизинковского, С.А. Николаевой, В.Д. Новодворского, О.М. Островского, Я.В. Соколова, С.А. Стукова, С.К. Татура, В.И. Ткача, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана и др.

Зарубежный опыт бухгалтерского учета, в том числе управленческого, в условиях рынка освящен в работах: П. Арнольда, М. Беккрера, К. Друри, Д. Коллдуэлла, Ж. Ришара, Г. Мюллера, Б. Нидлза, Д. Фостера, Э.С. Хендриксона, И.Т. Хорнгрена, Ф. Шмаунца, Р. Энтони и др. Проблемам совершенствования управленческого учета, применительно к сельскохозяйственному производству посвятили свои работы Р.А. Алборов, Н.Г. Белов, А.Я. Важов, А.П. Варавва, Ф.И. Васькин, Н.А. Кокорев, Г.С. Клычева, И.А. Ламыкин, А.Д. Ларионов, А.И. Павлычев, М.З. Пизенгольц, Д.Н. Письменная, Е.Х. Румак, Л.И. Хоружий, Н.Н. Хорохордин, В.Г. Широбоков и др.

Проблемы организации детального учета затрат на производство, выхода готовой продукции, контроля и анализа ее себестоимости в сельском хозяйстве, в том числе льноводстве, продолжают оставаться актуальными, несмотря на то, что многие ученые экономисты-аграрники занимались их изучением и решением. В новых условиях рыночной экономики, развитии информационных технологий и экономических методов управления производством требуются и новые подходы к решению указанных проблем.

Основными составляющими содержания системы управления технологическими процессами и результатами льноводства являются: нормирование, планирование, учет, калькулирование, контроль, экономический анализ и организация деятельности. В нее должны быть включены также и такие экономические рычаги, как экономическая заинтересованность и ответственность за процесс формирования затрат, маржинального дохода и прибыли, снижения себестоимости продукции. Структурные подразделения в льноводстве должны функционировать как производственные центры прибыли и инвестиций на принципах самоуправления, самоконтроля, самокупаемости и самоинвестирования.

Поэтому любое управленческое решение и оптимизация производственных факторов в льноводстве должны базироваться на достоверной, своевременной и полной учетной информации. Все это требует рационализации первичного учета, совершенствования методов производственного и систем управленческого учета затрат, выпуска продукции и результатов производства в льноводстве. Недостаточная разработанность указанных вопросов обусловили выбор темы диссертационной работы, ее цель, задачи и последовательность научного исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационной работы является обоснование теоретических положений управленческого учета и разработка организационно-методических рекомендаций его функционирования в системе управления эффективностью льноводства сельскохозяйственных организаций. В соответствии с поставленной целью определены основные задачи диссертации:

- исследование состояния эффективности отрасли льноводства как объекта наблюдения управленческого учета и определение предпосылок рациональной его организации в системе управления сельскохозяйственных организаций;
- обоснование теоретических положений функционирования управленческого учета, разработка его концептуальной модели по учету затрат, формиро-

ванию маржинального дохода и прибыли в системе управления эффективностью льноводства;

- разработка рекомендаций по эффективному использованию методов производственного и систем управленческого учета, определению его объектов и уточнению элементов и статей затрат в финансовом и управленческом учете льноводства;

- обоснование предложений по рационализации первичных документов, их унификации и стандартизации, совершенствованию организации и методики управленческого учета и производственной отчетности в льноводстве;

- разработка рекомендаций по совершенствованию методов распределения косвенных затрат на объекты производства (учета) и калькуляции себестоимости продукции, исходя из информационных потребностей системы управления эффективностью льноводства.

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования выступают информационные системы учета и контроля льноводческих организаций. Объектом исследования явились сельскохозяйственные организации Удмуртской Республики, занимающиеся производством продукции льноводства. Изучение конкретных вопросов организации и методики бухгалтерского учета проводилось в льноводческих хозяйствах Дебесского, Увинского и Можгинского районов Удмуртской Республики.

**Методология и методика исследования.** Теоретической и методологической основой исследования послужили положения экономической теории, произведения классиков экономической науки, труды ведущих отечественных и зарубежных ученых в сфере учета и контроля, законодательные, нормативные и инструктивные акты, регулирующие ведение бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Разработка вопросов диссертационной работы строилась на основе данных первичного, аналитического и синтетического учета, отчетов и планов сельскохозяйственных организаций, материалов органов статистики, научных учреждений, а также личных наблюдений автора. В ходе выполнения исследования применялись системный и процессный подходы к изучаемым проблемам, общенаучные и специальные методы познания: наблюдение, конкретизация и абстрагирование, моделирование, расчетно-конструктивный, монографический, статистический, приемы обследования, сравнения, обобщения и систематизации теоретического и практического материала.

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 исследования.** Научная новизна выполненной диссертационной работы заключается в обосновании комплекса теоретических положений и разработке организационно-методических рекомендаций функционирования управленческого учета в системе управления эффективностью льноводства. В ходе исследования достигнуты и выносятся на защиту следующие наиболее существенные научные результаты, разработанные лично автором:

- исследовано и оценено состояние эффективности отрасли льноводства как объекта наблюдения управленческого учета и объекта управления сельскохозяйственным производством;
- определены предпосылки организации рациональной системы управленческого учета и обоснованы теоретические положения его сущности, содержания и места в системе управления льноводством;
- обоснованы положения по формированию издержек производства, себестоимости продукции, маржинального дохода, прибыли и по классификации затрат в системе управленческого учета льноводства;
- разработаны концептуальная модель управленческого учета и рекомендации по эффективному использованию его методов, систем учета затрат и результатов в льноводстве;
- обоснованы предложения по рационализации, унификации и стандартизации первичных документов, сегментной производственной отчетности и совершенствованию методики практического ведения управленческого учета в льноводстве;
- разработаны рекомендации по совершенствованию способов распределения косвенных затрат на объекты учета и калькуляции и методов исчисления себестоимости продукции льноводства с учетом информационных потребностей управления эффективностью сельскохозяйственного производства.

**Практическая значимость исследования** заключается в разработке положений и рекомендаций, направленных на совершенствование и повышение эффективности функционирования управленческого учета в системе управления льноводством. Практическое применение полученных результатов предполагает: проектировать организационно-методические аспекты внедрения и функционирования управленческого учета в льноводстве; создать в организациях рациональную систему информационной базы для планирования, прогнозирования, анализа, контроля, выработки и принятия управленческих решений по повышению эффективности льнопроизводства.

Материалы диссертации могут быть использованы при совершенствовании методических рекомендаций Министерства сельского хозяйства РФ по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции в сельском хозяйстве, а также в учебном процессе в высших учебных заведениях при преподавании учебных дисциплин «Теория бухгалтерского учета», «Бухгалтерский управленческий учет» студентам по экономическим специальностям.

**Апробация и реализация результатов исследования.** Основные положения диссертационной работы были доложены и одобрены на научно-практических и методических конференциях Ижевской государственной сельскохозяйственной академии – 2002-2004гг., Московской сельскохозяйственной академии им. К.А. Тимирязева – 2004г. Рекомендации, разработанные в диссертационной работе, были приняты Министерством сельского хозяйства и продовольствия Удмуртской Республики к практическому внедрению. Отдельные рекомендации внедрены в СПК имени Ленина Увинского района Удмуртской

Республики. По теме исследования опубликовано 10 научных публикаций, общим объемом 8 п.л. (личный вклад 5,7 п.л.).

**Объем и структура работы.** Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы – 195 наименований, 18 приложений. Основное содержание работы изложено на 156 страницах машинописного текста, содержит 20 таблиц, 7 схем и рисунков.

## **СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ**

**Во введении** обоснована актуальность темы исследования, дана характеристика степени разработанности рассматриваемых проблем; определены цель, задачи, предмет и объект исследования, практическая значимость полученных результатов и их апробация.

**В первой главе** – «Теоретические и методологические основы управленческого учета в системе управления льноводством» - исследовано современное состояние льноводства как объекта наблюдения управленческого учета; определены предпосылки, необходимость, сущность, содержание и место управленческого учета в системе управления льноводством; раскрыто экономическое содержание издержек производства и разработаны рекомендации по классификации затрат льноводства в системе управленческого учета.

**Во второй главе** – «Организационно-методические аспекты управленческого учета и контроля затрат в льноводстве» - разработан комплекс мероприятий по совершенствованию методов производственного и систем управленческого учета в льноводстве; предложены рекомендации по выбору объектов аналитического учета затрат в льноводстве; построена и предложена номенклатура элементов и статей затрат для организации планирования, финансового и управленческого учета издержек производства в льноводстве.

**В третьей главе** - «Совершенствование методики управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции льноводства» - разработаны рекомендации по рационализации первичных документов, совершенствованию методики управленческого учета затрат и исчисления себестоимости продукции с учетом информационных потребностей управления эффективностью льноводством.

## **ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Исследование состояния эффективности и обоснование необходимости формирования рациональной системы управленческого учета льноводства.** Годы реформ, переход экономики страны от жесткого планирования к рыночным условиям, привели к распаду экономических связей, и без проведения структурной перестройки возможно ухудшение ситуации в льноводстве и текстильной промышленности. Посевные площади под льном уменьшились по стране с 481 тыс.га в среднем за 1986-1990 годы до 104 тыс.га в 1999 –2003 го-

ды, или в 4,6 раза; валовой сбор льноволокна за этот период упал со 124 тыс. т до 24 тыс.т (в 2,5 раза). Аналогичная ситуация в льноводстве складывается и в Удмуртской Республике.

Удмуртский лен издавна славился высоким качеством и имел свою славную историю. В Удмуртской Республике возделывают лен-долгунец в 18 районах свыше 130 хозяйств, 15 крестьянских (фермерских) хозяйств и пять льнозаводов. Первичной переработкой льна занимаются 10 льнозаводов. Несмотря на ценность и государственную стратегичность этой культуры, в настоящее время многие организации сокращают объем производства льна, льнопродукции. По производству льнопродукции сельскохозяйственные организации Удмуртской Республики имеющийся производственный потенциал используют всего лишь на 30-40%. За последние годы, из-за указанной причины, производство льняного волокна в Республике сократилось с 5, 6 тыс. т в 1990 году до 1,4 тыс. т в 2003 году. Растет также себестоимость льнопродукции, что связано с ростом затрат на 1 га посевной площади (табл. 1).

**Таблица 1. Производственные затраты на 1га посева льна-долгунца и себестоимость 1ц льнопродукции в сельскохозяйственных организациях Удмуртской Республики**

Год	Затраты на 1га, руб.	Себестоимость 1ц, руб.		
		семян	соломки	тресты
1999	1498,5	347,4	70,6	59,0
2000	4436,7	416,4	88,6	95,0
2001	4760,1	537,0	89,4	133,6
2002	3662,0	788,5	103,8	170,2
2003	3125,8	720,6	96,3	158,9

Отрасль льноводства слабо обеспечена средствами производства, здесь с каждым годом растет нагрузка пашни на производственный потенциал. Кроме того, лен-долгунец продолжает оставаться одной из самых трудоемких культур, затраты труда на 1т льнотресты почти в 3 раза выше затрат труда на производство 1т зерна. Одним из важных результативных показателей деятельности организаций является прибыль. Но более полно эффективность производства характеризует рост прибыли с единицы площади (табл. 2).

**Таблица 2. Прибыль (убыток) от реализации льнопродукции в сельскохозяйственных организациях Удмуртской Республики**

Год	Получено прибыли (убытка) в расчете, руб.			
	на 1га	на 1 центнер		
		семян	соломки	тресты
1999	-249,7	+80,3	-26,4	-38,1
2000	+859,0	+314,1	+19,2	+43,3
2001	+1063,0	+484,6	+39,9	+41,3
2002	-536,9	+7,0	-75,8	-55,7
2003	+433,5	+229,8	+4,9	+19,2

Данные таблицы 2 показывают, что прибыль была получена в 2000, 2001 и 2003 годах за счет увеличения государственных дотаций, а в другие годы льнопродукция оказалась убыточной. Все это лишний раз доказывает необхо-

димось государственной поддержки льноводческих организаций.

Существенное влияние на эффективность производства продукции льноводства оказывают такие факторы и условия, как: уровень специализации производства; обеспеченность организаций кадрами механизаторов; оснащенность основными средствами производства и материальными оборотными активами; удельный вес посевов льна в площади пашни и др. Однако наибольшее влияние на эффективность льнопроизводства все же оказывает разумное, экономное (оптимальное) использование в процессе производства материальных, трудовых и финансовых ресурсов. На микроуровнях (на уровне организаций, их подразделений) существенное значение для развития льноводства, повышения эффективности производства, переработки и продажи льнопродукции имеет совершенствование системы управления данным стратегическим видом производства на базе развития управленческого учета и контроля, как в оперативном аспекте, так и в тактическом и стратегическом аспектах. Так, принятые управленческие решения в льноводстве могут претендовать на реальность (в условиях риска, неопределенности) в той мере, в которой они осуществимы в принципе. Основопологающей для принятия как оперативных, так и стратегических управленческих решений является релевантная информация управленческого учета, всесторонне характеризующая процессы льнопроизводства и используемая для разработки краткосрочных тактик (смет, бюджетов) и стратегического плана развития льноводства в конкретной организации. Таким образом, создание стратегического хозяйственного механизма в льноводческих организациях, диктует необходимость организации более гибкой, активно-адаптивной (к новым условиям) системы управленческого учета, что предопределяет обоснование ее основополагающих положений и разработки организационно-методических и технических аспектов функционирования применительно к успешному решению задач управления эффективностью льноводства.

**2. Теоретические положения, определяющие сущность, содержание и место управленческого учета в системе управления льноводством.** Исследования многих экономистов, а также личные наблюдения автора показали, что при нынешнем состоянии организации и постановки бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях наблюдается значительная нехватка информации, ее запаздывание, а с другой стороны, большая часть информации, представляемой системой всего хозяйственного учета, является абсолютно бесполезной для управления организацией. Поэтому в сельскохозяйственных организациях по производству льнопродукции специалисты имеют возможность объяснения только происходящих отдельных событий или уже произошедших фактов, нежели определения тенденций развития льноводства. При представлении информации в виде изживших себя форм и методов отражения нет возможности достичь требуемой аналитичности, своевременности, полноты и гибкости учетной информации. Чтобы устранить указанные недостатки, целесообразно изменить показатели учета, характер и степень их обобщения, а главное, формы и способы их представления потребителям. Кроме того, правильные управленческие решения на любой период времени станут возможными в сель-

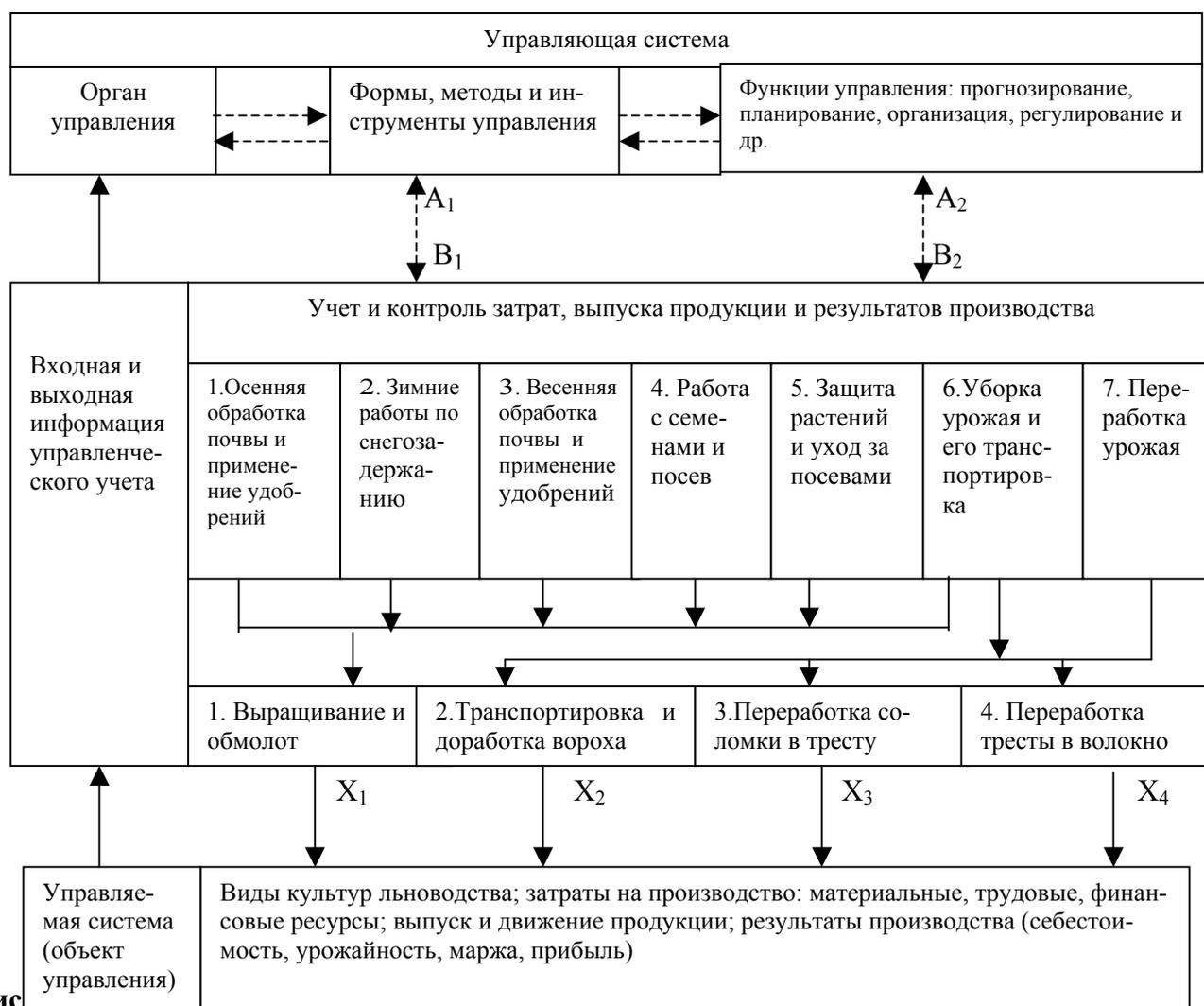
ском хозяйстве, в том числе в льноводстве, только при наличии информации, отражающей в динамике результаты деятельности за предыдущий и настоящий периоды, позволяющие установить положительные и отрицательные стороны и определить или прогнозировать ожидаемые результаты.

В условиях рыночной экономики существенное значение в системе управления приобретает требование полноты характеристики управляемого объекта и его внешнего окружения. Это требование должно стать исходным условием формирования информации в управлении, а также организации ее сбора и обработки. Отсюда можно сделать вывод, что для системного подхода в управлении раздельный учет, контроль и анализ стоимостных и натуральных показателей недостаточен, необходим контроль и анализ их взаимосвязей. В системе управления все более необходимой в интересах текущих и будущих событий становится комплексная бухгалтерская и контрольно-аналитическая информация для установления или выяснения причинно-следственных связей, зависимостей между факторами. В льноводстве осуществлять такой учет, контроль и анализ является актуальной задачей, так как здесь на достигнутые или предполагаемые результаты влияют биологические и природные факторы. На формирование затрат, себестоимости и результаты деятельности организаций льноводства можно воздействовать не только через стоимостные и натуральные показатели, но и приспособлением к погодным условиям и рациональным использованием биологических особенностей, что можно учитывать в рамках специальной подсистемы бухгалтерского управленческого учета. Основой построения такой подсистемы бухгалтерского управленческого учета должна стать теория как статической, так и динамической концепции бухгалтерского учета с преобладанием использования методологии и методики последней.

Важное значение в системе информационного обеспечения управления имеет обеспечение согласованности, сопоставимости показателей планирования и учета. В льноводстве имеются такие затраты и доходы, наблюдение за формированием которых, выявлением отклонений от плана (нормативов) необходимо осуществлять систематически (по процессам, переделам производства, циклам и времени производства и т.д.). Среди них такие, как использование средств защиты растений, удобрений, семян и т.д. Сопоставимость показателей и согласованность системы планирования и учетной информационной системы организации делает возможным разработку надежных норм затрат и смет расходов, а также повышает эффективность контроля. При этом в условиях рыночной экономики, когда основной целью любого коммерческого экономического субъекта является получение максимума прибыли при минимуме затрат, полной хозяйственной самостоятельности и выборе видов деятельности, возникает необходимость в льноводстве создания системы управленческого учета по модели управления производством «затраты - выпуск - результат». В связи с этим при внедрении управленческого учета большое значение имеет учет технико-экономических, технологических, агробиологических и агроэкологических особенностей, присущих отрасли льноводства. На организацию эффективной системы управленческого учета и внутрихозяйственного контроля затрат

вливают также организационно-правовые формы хозяйствующих субъектов, формы и виды хозяйствования, организация труда и его оплаты.

По мнению автора, управленческий учет является частью бухгалтерского учета для отражения фактов хозяйственных процессов (снабжения, производства, продажи) в их реальной действительности, а также подготовки и представления информации внутренним пользователям, необходимой для контроля, анализа, принятия управленческих решений, регулирования, планирования и прогнозирования. Правильное понимание сущности и содержания управленческого учета очень важно для определения границ, функций, предмета и объекта познания, а также разработки организационно - методических аспектов его ведения. Этот учет в каждой отрасли производства может отличаться вариантно-стью, методическими и техническими аспектами, и самое главное, составом элементов, связей между ними и содержанием (рис.1).



Рис

Приведенная схема (рис. 1) содержания управленческого (производственного) учета в льноводстве отвечает свойствам многомерности, многоаспектности и вариантности. Учет затрат по данной схеме разделен на конкретные подфункции: подфункция  $Y_1 - X_1$  характеризует конкретное содержание учета и контроля затрат в первом переделе;  $Y_2 - X_2$  – конкретное содержание учета и контроля затрат во втором переделе;  $Y_3 - X_3$  – конкретное содержание учета и

контроля затрат в третьем переделе;  $У_4 - X_4$  – конкретное содержание учета и контроля затрат в четвертом переделе. Зная конкретное содержание подфункций управленческого (производственного) учета в льноводстве, можно успешно управлять затратами и результатами по переделам и процессам льнопроизводства. Подфункции  $A_1 - B_1$ ,  $A_2 - B_2$  означают прямые и обратные связи между управляемой и управляющей системами посредством коммуникации информации управленческого (производственного) учета. Приведенная модель содержания управленческого (производственного) учета и его форма выражают неразрывно связанные аспекты: организационные, методические и технические. Она по форме отвечает принципу упорядоченности, т.е. способу организации и продвижения в практическую жизнь содержания системы учета затрат. Данная система включает в себя многотипность ее поведения в разных формах организации производства и методах управления: адаптивное – определяемое внутренней средой и функцией саморегуляции, присущей данной системе; активное – в котором существенную роль играют цели и задачи системы управления, преобразование и представление информации об управляемой системе в соответствии с потребностями управления. Таким образом, разработанная модель управленческого учета в льноводстве способствует развитию системы информации не эволюционно-запоздалым путем ее преобразования, а активно-адаптивным путем, что позволит эффективно управлять и через систему управления влиять на прогрессивно-динамическое развитие всей системы производства в льноводстве. Управленческий учет путем системного применения инструментов (методов учета, систем учета и др.) обеспечивает взаимодействие функций бухгалтерского, оперативно-технического и статистического учета с функциями прогнозирования, планирования, организацией деятельности, экономического анализа, контроля и регулирования.

**3. Рекомендации по классификации затрат и построению гибких моделей управленческого учета и способов текущего контроля затрат в льноводстве.** Основным объектом наблюдения управленческого учета в льноводстве является процесс производства льнопродукции. Поэтому в диссертации уточнено экономическое содержание затрат, издержек производства и себестоимости продукции в системе управленческого учета. Многообразие производимых в льноводстве затрат невозможно правильно спланировать (нормировать) без надлежащей научно обоснованной их классификации, которая одновременно лежит в основе организации учета и контроля производственных издержек, калькулирования себестоимости продукции, анализа ее показателей и принятия на этой основе управленческих решений. В связи с этим в диссертации уточнены признаки классификации и групп затрат, предложены новые группировочные признаки и виды затрат, а по отношению к объему производства разделены на переменные, условно-переменные, смешанные и постоянные затраты. На основании последнего группировочного признака затрат в диссертации разработаны концептуальные модели управленческого учета переменных и полных производственных затрат в льноводстве (табл. 3).

Для организации рациональной системы управленческого учета существенное значение имеет выбор такого оптимального сочетания методов производственного и систем учета затрат, которое отвечает реализации следующих задач: оперативное и постоянное (непрерывное) информационное обеспечение менеджеров, специалистов для принятия управленческих решений и корректировки планов (проектов, бюджетов, заданий); обеспечение реальной и достоверной информационной базой ценообразование; получение информации о результатах для контроля экономической эффективности в льноводстве; обеспечение реальной и правдивой информационной базой для расчета стоимостной оценки продукции и незавершенного производства и т.д.; создание необходимой информационной базы не только для текущего планирования и управления, но и для стратегического планирования, управления, анализа и проектирования решений на перспективу (табл. 4).

В льноводстве, на наш взгляд, из приведенных моделей реализации производственного учета наиболее эффективным и результативным при использовании могут быть вторая и третья модели. Изучаемый предмет является определяющим в формировании метода его познания, а предметом в льноводстве, например, в процессе выращивания льна-долгунца, выступают факты о затратах, произведенные на каждом этапе технологического передела (процесса) производства, то и методом познания этого предмета здесь должен быть поперечный (попроцессный) метод учета затрат. При получении же урожая предметом выступает фактическая себестоимость продукции конкретных объектов производства.

Использование на практике предлагаемой классификации затрат и предлагаемых моделей постановки производственного учета позволяет ориентироваться на выполнение прежде всего управленческой функции учета по модели управления «затраты – выпуск – результат» по каждому виду продукции, по структурным подразделениям и в целом по организации. Следует отметить, что учет полных затрат и исчисление себестоимости по совокупным издержкам должны применяться в условиях принятия перспективных программ и долгосрочных управленческих решений, а учет затрат по ограниченной себестоимости (по системе «директ-костинг») наиболее эффективен при принятии оперативных управленческих решений. Практическое использование любой из приведенных систем управленческого учета, особенно «директ - костинга», в сочетании с нормативной системой и любым из методов производственного учета значительно повышает эффективность коммуникации бухгалтерской информации между уровнями и подразделениями по: восходящей (снизу вверх), нисходящей (с высших уровней управления на низшие) – вертикальной, горизонтальной (между подразделениями, отделами), линейной (руководителями и работниками) и обратной связью.

**Таблица 3. Концептуальные модели управленческого учета затрат в льноводстве**

Варианты моделей											
I вариант (ныне действующий)				II вариант (предлагаемый)				III вариант (предлагаемый)			
Вид себестоимости	Затраты, включаемые в себестоимость	Корреспонденция счетов		Вид себестоимости	Затраты, включаемые в себестоимость	Корреспонденция счетов		Вид себестоимости и финансовых результатов	Затраты, включаемые в себестоимость и финансовый результат	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит			дебет	кредит			дебет	кредит
1.Производственная (П <sub>р</sub> С)	ПЗ+УПЗ+СЗ+ПОЗ	20	70, 69, 10, 02, 23, 25, 26 и др.	1.Прямая производственная (П <sub>р</sub> П)	ПЗ	20	70, 10	1.Переменная производственная (П <sub>с</sub> П)	ПЗ+УПЗ+СЗ	20	70, 10, 23, 25 и др.
2.Полная (коммерческая) (КС)	П <sub>р</sub> С+КР	90	43, 44	2.Переменная производственная (П <sub>с</sub> П)	ПЗ+УПЗ+СЗ	20	70, 02, 23, 25	2.Полная (коммерческая) (КС)	П <sub>с</sub> П+КР <sub>пе</sub>	90	43, 44
-	-	-	-	3.Полная (коммерческая) (КС)	П <sub>с</sub> П+ПОЗ+КР	90	25, 26, 43, 44	3.Потенциальные убытки	ПОЗ+КР <sub>по</sub>	99	25, 26, 44

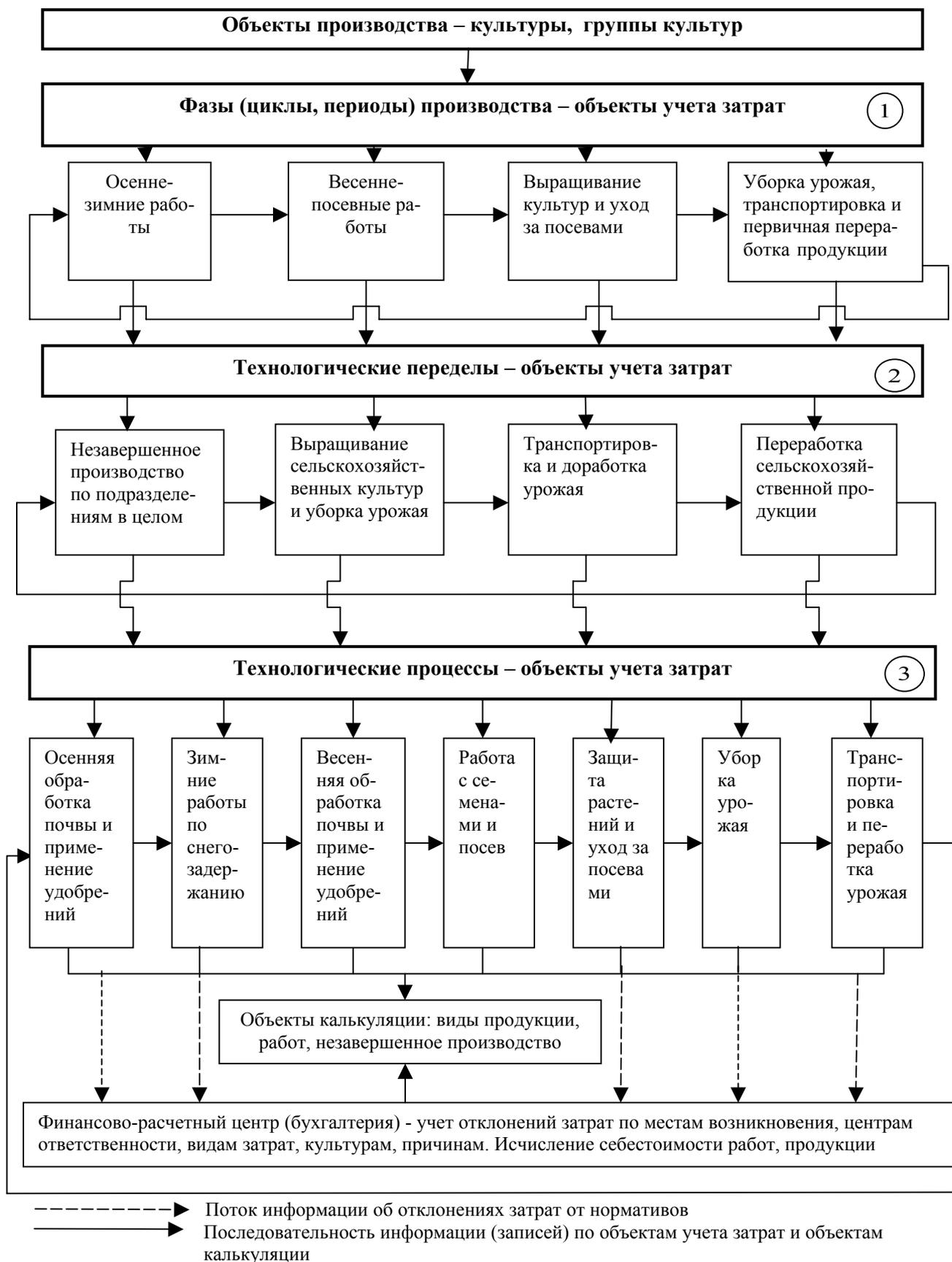
Примечание: КР – коммерческие расходы, КР<sub>пе</sub> – переменные коммерческие расходы, КР<sub>по</sub> – постоянные коммерческие расходы

**Таблица 4. Модели организации методов производственного учета и способов оперативного (текущего) контроля затрат в льноводстве**

Варианты	Предмет познания	Объект учета затрат	Метод производственного учета	Организационно-технические аспекты реализации методов учета и контроля затрат		
				I этап	II этап	на I и II этапах
1	Факты затрат на производственный заказ	Культуры и группы культур	Показанный; позаказный в сочетании с нормативной системой	Производственный учет затрат - по культурам, группам культур	Сводный учет затрат – по культурам, группам культур нарастающим итогом (за месяц, с начала года)	Познание, соизмерение, контроль и обобщение затрат в пределах каждого аналитического счета путем сопоставления и анализа отклонений фактических их величин от плановых (нормативных)
2	Факты затрат на технологический передел производства	Технологические стадии или переделы производства продукции	Попередельный; попередельный в сочетании с нормативной системой	Производственный учет затрат - по технологическим переделам	Сводный учет затрат - по технологическим переделам (стадиям); по полуфабрикатному варианту; по бесполуфабрикатному варианту	Познание, соизмерение, контроль и обобщение затрат путем сопоставления и анализа отклонений фактических их величин от плановых (нормативных) по технологическим переделам
3	Факты затрат на технологический процесс производства	Технологические процессы производства продукции	Попроцессный; попроцессный в сочетании с нормативной системой	Производственный учет затрат – по технологическим процессам	Сводный учет затрат - по технологическим процессам в разрезе культур, групп культур	Познание, соизмерение, контроль и обобщение затрат путем сопоставления и анализа отклонений фактических их величин от плановых (нормативных)
4	Факты затрат на период производства	Периоды или циклы производства	Пофазный; пофазный в сочетании с нормативной системой	Производственный учет затрат - по периодам (циклам)	Сводный учет затрат - по периодам (циклам) производства в разрезе культур, групп культур	Познание, соизмерение, контроль и обобщение затрат путем сопоставления и анализа отклонений фактических их величин от плановых (нормативных)
5	Факты затрат на хозяйственное подразделение	Хозрасчетные подразделения (звенья, бригады, цеха)	Котловой; позаказный; позаказный в сочетании с нормативной системой	Производственный учет затрат - по хозяйственным подразделениям	Сводный учет затрат - по хозяйственным подразделениям нарастающим итогом (за месяц, с начала года)	Познание, соизмерение, контроль и обобщение затрат путем сопоставления и анализа отклонений фактических их величин от плановых (нормативных)

**4. Объекты, элементы и статьи затрат в финансовом и управленческом учете льноводства.** Установление объекта учета затрат является начальным этапом управленческого учета при любых технических условиях его осуществления. Учитывая особенности системы управления биологическими акти-

вами, являющимися основой и основной субстанцией льноводства, можно определить, что в основе выбора объектов учета затрат в льноводстве следует положить обобщение и свод затрат на различных иерархических уровнях процесса производства и управления льноводством (рис.2).



**Рис. 2. Модель определения объектов и организации аналитического учета затрат по фазам производства – 1, технологическим переделам – 2, технологическим процессам – 3**

Для удовлетворения потребностей управления в оперативной, более точной и объективной информации, а также контроля и анализа затрат вариант учета затрат по технологическим процессам (вариант 3, рис.2) является универсальным. База данных об издержках увеличивается в несколько раз, но наряду с этим увеличивается и объем работ бухгалтерской службы. Однако указанный вариант можно использовать в узкоспециализированных организациях, а также там, где широко используются ЭВМ при обработке данных первичного и сводного учета. Большинство же хозяйствующих субъектов являются многоотраслевыми организациями со слабой организацией бухгалтерского учета, а поэтому данный вариант учета могут использовать в будущем при совершенствовании специализации производства, бухгалтерского учета и всей экономической работы.

Второй вариант предполагает организацию учета затрат по передельному методу, т.е. объектами аналитического учета затрат здесь выступают производственные переделы. Данный вариант постановки учета является менее трудоемким и может быть использован также в сочетании с элементами нормативного метода учета затрат. Учет затрат по переделам можно вести в разрезе каждой культуры (объекта производства), а также в целом по хозрасчетным подразделениям (при коллективных формах организации и оплаты труда) организации (табл.5).

**Таблица 5. Схема отражения операций на счетах бухгалтерского учета при попередельном методе производственного учета**

№ п/п	Производственные переделы	Содержание операции на каждом переделе	Корреспонденция счетов	
			дебет	кредит
1.	Выращивание льна и обмолот	Учет затрат на стадии выращивания и обмолота льнопродукции	20 – 1	70, 69, 02, 10 и др.
		Выход продукции:		
		а) соломка как готовая продукция	43 – 1	20 – 1
		б) соломка как промежуточная продукция (полуфабрикат)	21	20 – 1
		в) льноворох как готовая продукция	43 – 1	20 – 1
2.	Транспортировка и доработка льновороха	Учет затрат по транспортировке и доработке льновороха	20 - 1	21; 23; 70; 69; 02 и др.
		Выход продукции от доработки льновороха:		
		а) семена	10 - 8	20 – 1
		б) полова	10 - 7	20 - 1
		3.	Переработка соломки в тресту	Учет затрат по трансформации соломки в тресту
Выход продукции от переработки соломки в тресту:				
а) треста как готовая продукция	43 - 1			20 – 1
б) треста как промежуточная продукция (полуфабрикат)	21			20 - 1
4.	Переработка тресты в волокно			Учет затрат по переработке тресты в волокно
		Выход продукции от переработки тресты в волокно:		
		а) волокно	43 - 3	20 – 3
		б) костра	10 - 7	20 - 3

Таким образом, при попередельном методе учета затрат в льноводстве учет можно вести на 4-х аналитических счетах: 1 «Выращивание льна и обмолот»; 2 «Транспортировка и доработка льносемян (вороха); 3 «Переработка соломки в тресту»; 4 «Переработка тресты в волокно». На первом аналитическом счете необходимо учитывать все затраты, связанные с выращиванием льна, начиная с осенне-зимних работ и кончая обмолотом урожая, на втором аналитическом счете – расходы по транспортировке и доработке семян, на третьем аналитическом счете – затраты, связанные с переработкой соломки в тресту (затраты на мочку, расстил, подъем тресты, амортизацию мочильных сооружений, расходы по транспортировке на завод), на четвертом аналитическом счете – затраты на сушку, мятье, трепанье, амортизацию основных средств мяльнотрепального пункта и так далее, то есть затраты на переработку тресты в волокно.

Для внедрения различных прогрессивных методов производственного учета затрат, исчисления себестоимости продукции, систем управленческого и финансового учета, номенклатуру элементов и статей затрат в льноводстве предложено использовать в следующем составе, структуре и последовательности (табл. 6).

**Таблица 6. Номенклатура элементов и статей затрат в льноводстве для организации финансового и управленческого учета**

Элементы затрат	Статьи затрат
Финансовый учет	Управленческий учет
1. Оплата труда	<b>А. Переменные и условно-переменные прямые затраты (ПЗ; УПЗ)</b> 1.1. Оплата труда основных работников 1.2. Оплата труда привлеченных работников 1.3. Дополнительная оплата труда основных работников 1.4. Натуральная оплата труда
2. Материальные затраты	2.1. Семена: собственного производства; покупные 2.2. Удобрения: органические; минеральные; микробиологические; прочие 2.3. Средства защиты растений: гербициды; ядохимикаты; пестициды; прочие 2.4. Топливо: жидкое; твердое
3. Работы и услуги	<b>Б. Переменные и условно-переменные косвенные затраты (ПЗ; УПЗ)</b> 3.1. Работы и услуги собственных вспомогательных производств: грузовых автомашин; тракторов; гужевого транспорта; водоснабжение; электроснабжение 3.2. Работы и услуги сторонних организаций
4. Затраты на содержание основных средств	<b>В. Смешанные прямые и косвенные затраты (СЗ)</b> 4.1. Затраты на ремонт основных средств 4.2. Амортизация основных средств 4.3. Арендная и лизинговая плата по основным средствам
5. Прочие затраты	5.1. Потери от брака 5.2. Непроизводительные затраты 5.3. Отчисления в страховые резервы 5.4. Общебригадные расходы
6. Организационно-управленческие расходы	<b>Г. Постоянные прямые и косвенные затраты (ПОЗ)</b> 6.1. Общеотраслевые (общепроизводственные) расходы 6.2. Общехозяйственные расходы
7. Страховые платежи и отчисления на социальные нужды	7.1. Страховые платежи по страхованию имущества и посевов 7.2. Отчисления на социальное страхование и социальное обеспечение
8. Внепроизводственные расходы	8.1. Издержки обращения 8.2. Расходы по маркетингу 8.3. Прочие внепроизводственные расходы

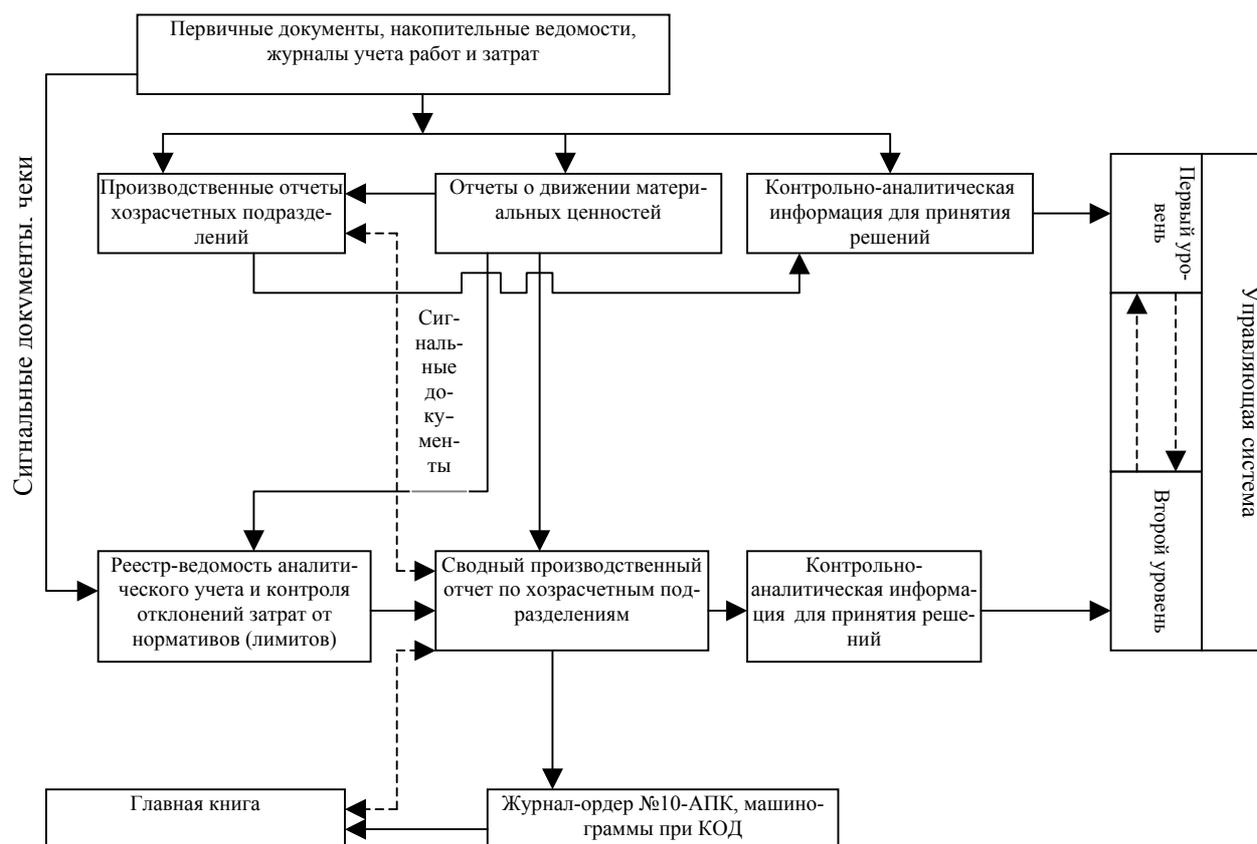
Приведенный перечень элементов и статей затрат является гибким для адаптации применительно построению учета затрат и их обобщению по технологическим процессам, переделам, циклам и периодам (фазам) производства, видам и группам льнокультур, иерархическим уровням оперативного контроля, анализа и управления издержками производства.

Предлагаемая номенклатура элементов и статей затрат позволяет внедрить системы учета затрат «директ-костинг», «стандарт-кост», вести обособленно или в единой системе учет переменных и совокупных затрат, создает условия для контроля и анализа окупаемости издержек производства по прямым, переменным и совокупным затратам на любой период производственного цикла и пространства его осуществления.

**5. Рекомендации по рационализации методики ведения управленческого учета в льноводстве.** В системе бухгалтерского управленческого учета документы имеют важное практическое, контрольно-аналитическое, организационно-управленческое и экономическое значение. Информативность и контрольная функция первичного учета чрезвычайно важны, так как на основании его данных ведется аналитический и синтетический учет, составляется отчетность и выражается аудиторское мнение о ее достоверности, осуществляется оперативное управление хозяйственными процессами и т.д. В этой связи возникает объективная необходимость оптимизации документов, их упорядоченности, усовершенствования в направлении ликвидации ненужных реквизитов и ненужных форм документов, унификации и стандартизации документов, создания унифицированной системы документации (УСД). В настоящее время проблемным вопросом остается вопрос учета продукции льноводства. Данная проблема связана с технологическими особенностями заготовки урожая, ее первичной трансформации, например, соломки льна в тресту и т.д. Поэтому предлагается, перед уборкой (обмолотом) урожая проводить фактическую проверку (инвентаризацию) размеров посевных площадей и урожайности данной культуры путем проверки выхода продукции с 1 га выборочным методом (теребления, обмолота и взвешивания продукции - вороха, соломки с учетных площадок). Результаты указанной проверки необходимо оформить актом инвентаризации, а для учета выхода соломки после обмолота урожая посевов льна-долгунца можно использовать предлагаемый "Акт выхода урожая соломки льна с уборочной площади". Выход же урожая льнотресты предлагается учитывать путем составления такого документа, как «Акт выхода льнотресты с убранной площади». Для учета труда, его оплаты, а также материальных затрат в льноводстве автором предлагается использовать разработанные унифицированные формы документов: «Наряд - учетный лист тракториста машиниста», «Акт расхода материалов».

Важной проблемой управленческого учета в льноводстве в современных условиях является разработка его методики практического ведения с учетом информационных потребностей управления эффективностью деятельности центров ответственности в данной отрасли. В связи с этим в диссертации предложена классификация отклонений затрат от их нормативных (плановых) вели-

чин и методика их выявления, учета и контроля, а также ряд регистров сводного документирования учета, контроля и анализа затрат, маржинального дохода и прибыли, оценки деятельности хозрасчетных подразделений льноводческих сельскохозяйственных организаций: Производственный отчет хозрасчетного подразделения; Сводный производственный отчет по хозрасчетным подразделениям; Реестр-ведомость аналитического учета и контроля отклонений затрат от установленных норм (лимитов). Их практическое применение существенно меняет способы, методы, формы и периодичность представления бухгалтерской и контрольно-аналитической информации с учетом требований управляющей системы к информации об управляемых объектах (рис.3).



**Условные обозначения:** —————> последовательность записей и передачи информации  
 - - - - -> сверка данных

**Рис. 3. Схема учета, контроля деятельности центров ответственности и коммуникации контрольно-аналитической информации в системе управления льноводством**

При организации учета затрат и формировании себестоимости продукции льноводства важное значение имеет использование методики стоимостной оценки входящих в нее затрат на потребление средств производства, таких, как семена собственного производства, работы и услуги вспомогательных производств. В условиях рыночной экономики в сельском хозяйстве для оценки материальных затрат, в том числе семян собственного производства, работ и услуг вспомогательных производств, можно использовать как историческую оценку (по себестоимости), так и приемлемые варианты оценки (стоимость замещения, равновесная стоимость, трансфертная цена), которые в управленческом учете

обладают большой релевантностью, надежностью, сравнимостью и смыслом для управления затратами. В диссертации разработаны варианты отражения операций по оценке материальных затрат, потенциальных и конечных результатов на счетах бухгалтерского учета.

**6. Рекомендации по совершенствованию исчисления себестоимости продукции с учетом информационных потребностей управления льноводством.** Завершающей стадией управленческого учета в льноводстве является процесс калькуляции себестоимости продукции. Сущность калькуляции в условиях рынка определяется реальными производственными условиями организации, необходимостью получения показателей себестоимости для соизмерения затрат, назначения цены, контроля и принятия решений, а также для указанных целей, использованием методов (методических приемов и способов) исчисления себестоимости продукции. В связи с этим объектом калькуляции в сельском хозяйстве, в том числе в льноводстве, для конкретного объекта производства и учета затрат должна быть качественно однородная промежуточная и конечная продукция, а в отдельных случаях – выполненные работы. По мнению автора, периодичность составления калькуляций, временные границы калькуляционного периода должны определяться, обуславливаться существующими потребностями в такой информации с целью возможности осуществления более оперативного и эффективного управления производством.

Одной из проблемных задач при исчислении себестоимости продукции льноводства является правильное распределение косвенных затрат по объектам производства (учета) и калькуляции для того, чтобы отнести их на каждый произведенный продукт в той мере, в какой они отражают стоимость используемых средств в соответствии с фактической стоимостью участия последних в производстве продукта. В связи с этим с целью правильного списания затрат на удобрения предлагается учитывать эти затраты предварительно на счете 97 «Расходы будущих периодов». В последующем эти затраты необходимо отнести на себестоимость продукции культур в севообороте с учетом действия и последствия удобрений в почве.

Процесс производства представляет собой соединение живого и овеществленного труда. Поскольку объектами управления и обслуживания выступают хозяйственные процессы, а не отдельные пассивные элементы (так как бездействующие средства, как и бездействующий работник, не нуждаются в управлении), то и необходимо распределять расходы по обслуживанию производства с учетом всех факторов, взаимосвязь и движение которых образуют содержание процесса производства. В связи со сказанным, является правомерным общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределять на объекты планирования и учета в растениеводстве, в том числе в льноводстве, пропорционально уборочной площади каждой культуры.

С целью распределения общих технологических затрат между видами полученной продукции в первом переделе производственного цикла льноводства определены коэффициенты и пропорции отнесения затрат: а) коэффициенты: для оценки семян – 1; соломки – 0,204; б) пропорции: на долю производства

семян – 44,28%; на долю производства соломки – 55,72%. На стадии выращивания льна-долгунца выделен объект учета «Выращивание льна и обмолот». По окончании этого этапа производства хозяйства получают льносоломку и ворох, которые являются объектами калькуляции на данном переделе. Себестоимость единицы каждого из этих видов продукции определяется делением доли (пропорции) относимых затрат, на количество продукции:  
 $W_B = (W_6 \times 0,4428) : M_B$ ;  $W_C = (W_6 \times 0,5572) : M_C$ , где  $W_B$  – себестоимость 1 ц вороха, руб.;  $W_C$  – себестоимость 1 ц соломки, руб.;  $M_B, M_C$  – соответственно, общая масса полученного вороха и соломки, ц.;  $W_6$  – объем общих технологических затрат, руб. (табл.7).

**Таблица 7. Распределение затрат и исчисление себестоимости продукции льноводства по различным способам в хозяйствах УР (2002г.)**

Показатели	Сельхозорганизация			
	СПК им. Ленина Увинского района	СПК им. Калининна Дебесского района	СПК «Труженник» Дебесского района	СПК «Восход» Можгинского района
Площадь, га	300	46	50	174
Затраты всего, тыс. руб.	616	81,4	107,6	510
в т.ч. в:				
1-м переделе	561	74	98	464
2-м переделе	41	5,4	7,2	34
3-м переделе	14	2,0	2,4	12
Объект калькуляции (выход продукции), ц:				
ворох	1170	263	195	1177
соломка	6870	1122	1080	7378
семена после очистки и сушки	893	201	149	898
полова (мякина)	277	62	46	279
треста	5411	897	805	5812
Себестоимость 1ц, руб., исчисленная по действующему методу:				
семян	364,4	234,0	389,9	289,6
соломки	42,1	31,0	45,8	34,0
Распределение и сложение затрат по объектам калькуляции, тыс.руб.:				
ворох	248,4	33	43,3	205,5
соломка	312,6	41	54,7	258,5
семена	283,3	37	61,0	233,4
полова	6,1	1,4	1,01	6,14
треста	326,6	43	57,1	271
Себестоимость 1ц, руб., исчисленная по предлагаемой методике:				
семян	317,2	184,1	409,3	260,0
соломки	45,5	36,5	50,6	35,0
тресты	60,4	47,9	71,0	47,0

На следующем этапе производства льнопродукции выделен такой объект учета, как «Транспортировка и доработка семян». Затраты по данному объекту распределяются на два объекта калькуляции: семена и полова (мякина). Семена представляют собой, в данном случае, основной вид продукции, а полова – побочная продукция, которая используется только на корм скоту. Поэтому предполагается из всех затрат на транспортировку и доработку вороха в семена исключать стоимость побочной продукции (половы) в оценке по цене возможного использования. Такой ценой может стать себестоимость 1ц соломы овсяной.

Следующим объектом учета затрат в льноводстве является «Переработка соломки в тресту». Здесь объектом калькуляции является треста, т.е. объект учета затрат и объект калькуляции в данном случае совпадают. Поэтому все затраты, связанные с переработкой соломки в тресту, необходимо отнести на себестоимость тресты прямым порядком. Последним из объектов учета затрат в льноводстве является «Переработка тресты в волокно». Здесь объект учета затрат и объект калькуляции (волокно, костра) не совпадают, а поэтому затраты, связанные с переработкой тресты в волокно необходимо определить путем исключения из совокупных затрат данного передела стоимости побочной продукции в оценке по цене возможного использования.

Предлагаемый способ распределения, суммирования локализованных затрат и исчисление по ним себестоимости конкретных видов продукции устраняет существующие недостатки, позволяет анализировать затраты на каждом технологическом процессе (переделе), а также управлять ими и принимать научно обоснованные решения по корректировке процессов производства, нормативов затрат, производственных программ, заданий и т.д.

Предлагаемый нами вариант исчисления себестоимости продукции предполагает распределять на полученные виды продукции (семян, соломки) после обмолота только общие затраты единого технологического передела (выращивание и обмолот). Прямые же затраты, связанные с доработкой (переработкой) каждого конкретного вида продукции относятся на затраты этой продукции прямым порядком. Недополучение одного вида продукции не отражается на себестоимости другого вида продукции.

**Основные положения диссертации нашли отражение в следующих публикациях:**

1. Мосунова Е.Л. Совершенствование управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции льноводства. – Ижевск: Изд-во ИжГСХА, 2003. – 80с. (4 п.л.).

2. Мосунова Е.Л. Предпосылки и необходимость организации управленческого учета в льноводстве // Вестник ИжГСХА. – 2004. - №2. – С.25-27 (0,5 п.л.).

3. Алборов Р.А., Мосунова Е.Л. Сущность и содержание управленческого учета и его роль в управлении льноводством // Экономика и управление АПК в XXI. Материалы всероссийской научно-практической конференции, посвященной 20-летию экономического факультета и 50-летию аграрного образования УР. – Ижевск: Изд-во ИжГСХА, 2004. – С.183-188 (0,3 п.л., в т.ч. авт. 0,1 п.л.).

4. Алборов Р.А., Мосунова Е.Л., Князева О.П. Совершенствование бухгалтерского учета в сельскохозяйственных производственных кооперативах // Вестник ИжГСХА. – 2004. - №1. – С.22-24 (0,5 п.л., в т.ч. авт. 0,2 п.л.).

5. Алборов Р.А., Мосунова Е.Л., Князева О.П., Насырова А.Д. Методология нормирования и организация учета и контроля деятельности центров ответственности в сельском хозяйстве // Вестник ИжГСХА. – 2004. - № 2. – С.37-41 (0,65 п.л., в т.ч. авт. 0,20 п.л.).

6. Шляпникова Е.А., Мосунова Е.Л. Учет производственной деятельности в крестьянском (фермерском) хозяйстве // Материалы XX научно-практической конференции ИжГСХА. - Ижевск: Изд-во ИжГСХА, 2000. С.225-226 (0,15 п.л., в т.ч. авт. 0,08 п.л.).

7. Алборов Р.А., Мосунова Е.Л., Тришканова И.Е. Методические аспекты оценки материальных затрат в управленческом учете // Экономика и управление АПК в XXI. Материалы всероссийской научно-практической конференции, посвященной 20-летию экономического факультета и 50-летию аграрного образования УР. – Ижевск: изд-во ИжГСХА, 2004. – С.111-113 (0,19 п.л., в т.ч. авт. 0,06 п.л.).

8. Алборов Р.А., Тришканова И.Е., Мосунова Е.Л. Качественные характеристики бухгалтерской информации в системе управления сельскохозяйственным производством // Экономика и управление АПК в XXI. Материалы всероссийской научно-практической конференции, посвященной 20-летию экономического факультета и 50-летию аграрного образования УР. – Ижевск: изд-во ИжГСХА, 2004. – С. 105-108 ( 0,25 п.л., в т.ч. авт. 0,08 п.л.).

9. Алборов Р.А., Ильина Т.А., Мосунова Е.Л., Остаев Г.Я. 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 года). – М.: Изд-во МСХА, 2004. – С.23-42 (1 п.л., в т.ч. авт. 0,3 п.л.).

10. Селезнева И.А., Мосунова Е.Л., Тришканова И.Е. Организационно-методические аспекты внутреннего контроля в сельском хозяйстве // 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 года). – М.: Изд-во МСХА, 2004. – С.123-133 (0,5 п.л., в т.ч. авт. 0,2 п.л.).