

На правах рукописи

Насырова Альмира Давлетовна

**ФОРМИРОВАНИЕ РАЦИОНАЛЬНОЙ СИСТЕМЫ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПО ЦЕНТРАМ
ОТВЕТСТВЕННОСТИ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОМ
ПРОИЗВОДСТВЕ**

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
Гарифуллин Казим Мугаллимович

кандидат экономических наук, профессор
Кокорев Николай Александрович

Ведущая организация – Министерство сельского хозяйства и продовольствия
Республики Башкортостан

Защита состоится «28» декабря 2004г. в 14 часов на заседании диссертационного совета ДМ. 212.272.04 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. В современных условиях рыночной экономики возникает объективная необходимость перестройки системы управления сельскохозяйственными организациями и их сегментами, а также улучшения качества его функций путем широкого использования экономических методов управления процессами производства и одновременного развития внутривладельческих экономических отношений. Основопологающей для развития и совершенствования внутривладельческих экономических отношений должно стать создание новых организационных форм производства, труда и его оплаты посредством формирования сегментов деятельности и центров ответственности, функционирующих на принципах хозяйственного расчета (самоуправления, самоконтроля, самокупаемости и т.д.).

В этих условиях любое управленческое решение и оптимизация производственных факторов, в том числе рациональное использование всего производственного потенциала по сегментам деятельности и центрам ответственности должны базироваться на достоверной, своевременной, правдивой и полной учетной информации. Как свидетельствует международная практика, а также отечественный прогрессивный опыт – это может быть реализовано посредством организации гибкой системы управленческого учета и обеспечения на этой основе системы управления эффективностью деятельности сегментов релевантной информацией для осуществления взаимодействия всех функций управления центрами ответственности сельскохозяйственных организаций. Область исследования соответствует требованиям паспорта специальности ВАК 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (1.7 – Адаптация различных систем бухгалтерского учета. Их соответствие международным стандартам).

Состояние изученности проблемы. Проблемы развития теории, методологии и совершенствования управленческого 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, В.Б. Ивашкевича, Н.П. Кондракова, М.И. Кутера, Е.А. Мизиковского, С.А. Николаевой, В.Ф. Палля, 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. Коллдуэла, 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. Важов, Ф.И. Васькин, Г.С. Клычова, Н.А. Кокорев, И.А. Ламыкин, А.Д. Ларионов, А.И. Павлычев, М.З. Пизенгольд, Л.И. Хоружий, Н.Н. Хорохордин, В.Г. Ширококов и др.

Вместе с тем вопросы организации, методологии и практики управленческого учета и осуществления контроля применительно к деятельности центров ответственности сельскохозяйственных организаций исследованы недостаточно. Так, дискуссионными остаются вопросы сущности и содержания управленческого учета, его роли в системе управления сегментами деятельности, центрами

ответственности и организации в целом. Не разработана методика практического ведения управленческого учета затрат и контроля их окупаемости продукцией центров ответственности в сельском хозяйстве. Недостаточно исследованными остаются также вопросы организации управленческой бухгалтерии и децентрализации части управленческого учета и методические аспекты его практического ведения при различной ступенчатости системы управления производством. Недостаточная разработанность указанных вопросов, а также необходимость исследования взаимодействия управленческого учета с другими функциями управления производственной деятельностью центров ответственности сельскохозяйственных организаций обусловили выбор темы диссертации, ее цель, задачи и последовательность научного исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является обоснование теоретических положений и разработка организационно-методических рекомендаций функционирования управленческого учета в системе управления деятельностью центров ответственности сельскохозяйственных организаций.

В соответствии с поставленной целью определены основные задачи диссертации:

- исследование состояния эффективности сельскохозяйственного производства и обоснование объективной необходимости формирования рациональной модели управленческого учета по центрам ответственности и сегментам деятельности сельскохозяйственных организаций;

- обоснование теоретических положений, определяющих сущность, содержание, место и роль управленческого учета в системе управления центрами ответственности и сегментами деятельности сельскохозяйственных организаций;

- разработка рекомендаций по организации центров ответственности, совершенствованию внутривладельческих экономических отношений и методов управления хозрасчетными подразделениями на базе объективной оценки, анализа и нормирования их деятельности в сельском хозяйстве;

- моделирование и разработка методики управленческого учета и контроля деятельности центров ответственности при различных формах организации хозяйствования производственных подразделений сельскохозяйственных экономических субъектов.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретические и практические проблемы функционирования учета и контроля в системе управления деятельностью центров ответственности сельскохозяйственных организаций. Объектом практической реализации исследований явились сельскохозяйственные организации Республики Башкортостан. Более углубленные научно - методические исследования были проведены на примере СПК «Большевик», СПК «Алга» Кушнаренковского района Республики Башкортостан.

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, 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 продовольствия Республики Башкортостан, материалы Госкомстата Республики Башкортостан, 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 рекомендаций по организации и совершенствованию методики управленческого учета и контроля деятельности центров ответственности сельскохозяйственных организаций. В процессе исследования получены следующие основные результаты:

- проведена оценка состояния эффективности сельскохозяйственного производства и обоснованы теоретические положения сущности, содержания и необходимости формирования рациональной модели управленческого учета в системе управления центрами ответственности и сегментами деятельности сельскохозяйственных организаций;

- определены основные условия, принципы создания различных организационных форм функционирования центров ответственности, совершенствования экономических отношений между ними в системе управления сельскохозяйственным производством;

- разработаны рекомендации по совершенствованию нормирования показателей, методики анализа и трансфертного ценообразования для оценки деятельности центров ответственности сельскохозяйственных организаций;

- предложены модели формирования гибкой системы управленческого учета и разработана методика учета и контроля деятельности центров ответственности при различных формах хозяйствования, организации труда и его оплаты в сельском хозяйстве.

Практическая значимость исследования заключается в разработке рекомендаций по организации и функционированию методики управленческого учета и контроля деятельности центров ответственности сельскохозяйственных организаций. Практическое применение получаемых результатов позволит: создать в сельскохозяйственных организациях рациональную систему информационной базы управления центрами ответственности путем улучшения планирования, прогнозирования, нормирования, анализа и контроля их деятельности; обеспечить комплексный подход к оценке использования ресурсов, опти-

мизации производственных факторов посредством разработки реалистичных смет, бюджетов и хозрасчетных заданий центров ответственности сельскохозяйственных организаций.

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 Башкирского государственного аграрного университета (1998 – 2004 г.г.), Ижевской государственной сельскохозяйственной академии (2003 – 2004 г.г.), Казанской государственной сельскохозяйственной академии (2004 г.). Основные научные результаты диссертации были приняты к практическому внедрению Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Башкортостан. Отдельные разработки внедрены в СПК «Большевик» Кушнаренковского района Республики Башкортостан. Теоретические положения и методические аспекты, выдвинутые в диссертации могут быть использованы в учебном процессе подготовки экономистов, профессиональных бухгалтеров при изучении дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет».

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, приложений (9). Основное содержание работы изложено на 168 страницах машинописного текста, содержит 18 таблиц, 7 схем и рисунков.

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

В первой главе – «Теоретические и методологические основы управленческого учета в системе управления центрами ответственности» - проведена оценка состояния сельскохозяйственного производства и обоснованы положения, определяющие сущность, содержание, место и необходимость формирования информационной системы управленческого учета по центрам ответственности в сельскохозяйственном производстве; обоснованы рекомендации по классификации производственных затрат в управленческом учете деятельности центров ответственности.

Во второй главе – «Управленческие аспекты организации, нормирования и оценки деятельности центров ответственности в сельском хозяйстве» - определены предпосылки, сущность, необходимость, принципы организации и управления центрами ответственности; предложена методика трансфертного ценообразования, анализа оценки деятельности и нормирования затрат центров ответственности как объекта учета и бюджетирования в сельском хозяйстве.

В третьей главе – «Организация и совершенствование методики управленческого учета и контроля деятельности центров ответственности» - разработан комплекс мероприятий по организации, моделированию и совершенствованию методики практического ведения управленческого учета и осуществления контроля деятельности центров ответственности в сельскохозяйственных организациях.

ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Теоретическое обоснование положений по формированию информационной системы управленческого учета по центрам ответственности в сельском хозяйстве. Анализ результатов проводимых преобразований в аграрном секторе Российской Федерации и в Республике Башкортостан за последние годы позволяет сделать выводы о том, что избранная модель аграрной реформы, включающая изменение форм собственности, переход на слабо регулируемые рыночные отношения и игнорирование ее социально-экономических последствий, не принесла заметных положительных результатов, которые должны характеризоваться ростом объемов и повышением эффективности производства.

Производимые реформы должны были дать мощный толчок для динамичного развития агропромышленного комплекса, насыщения рынков собственными продовольственными товарами. Однако, в условиях общего кризиса экономики, спада производства, инфляции, бюджетного дефицита и финансовой нестабильности, начиная с 1990 года, в аграрном секторе нарастали негативные явления, которые не удалось приостановить и в последние годы. Производство продукции сельского хозяйства снижается из-за уменьшения посевных площадей, поголовья скота, сокращения фондооснащенности, фондовооруженности труда, трудовых ресурсов.

За последние годы (годы реформ) из-за падения производственного потенциала и объемов производства в сельскохозяйственных организациях Республики Башкортостан выросло число убыточных хозяйств с 2,6% в 1990 году до 39,2% в 2002 году. В сельском хозяйстве Республики Башкортостан за анализируемый период (1990-2003г.г.) наблюдается тенденция снижения обеспеченности хозяйств тракторами и сельскохозяйственной техникой, использования топлива и потребления электроэнергии, органических и минеральных удобрений. Несмотря на это, из года в год в республике снижается удельный вес инвестиций в основной капитал агропромышленного комплекса, результатом чего является низкий уровень ввода в действие производственных мощностей в сельском хозяйстве. Сокращение объемов производства объясняется следующими причинами: резкое сокращение уровня государственной поддержки, особенно в инвестиционной деятельности, систематическое увеличение диспропорций в ценах на сельскохозяйственную продукцию и материально-технические ресурсы, потребляемые сельскохозяйственными товаропроизводителями, отсутствие четкой финансово-кредитной политики, неплатежи, снижение платежеспособного спроса населения, несовершенство системы управления производством, функций управления.

По мнению автора, выход из существующего ныне положения не должен происходить на основе отрицания всего ранее накопленного опыта, а на основе выбора и применения на практике всего прогрессивного, что было в прошлом и предлагается в настоящее время. Вместе с тем, без создания эффективной системы управления и активно-адаптивного применения его экономических мето-

дов невозможно эффективное ведение производственной деятельности в сельском хозяйстве, невозможно выявление и мобилизация внутренних резервов в производстве, что является самой актуальной задачей любой сельскохозяйственной организации, так как извне в сельское хозяйство (как показали результаты анализа) вряд ли скоро потекут капиталы или же существенные государственные дотации, субсидии и субвенции. Реализация экономических методов управления возможна путем организации центров ответственности в сельскохозяйственных организациях на принципах внутрихозяйственного и коммерческого расчета. В этих условиях любое управленческое решение и оптимизация производственных факторов, в том числе рациональное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов по центрам ответственности и сегментам деятельности должны базироваться на достоверной, оперативной и полной информации.

Основной информационной базой эффективного управленческого труда в системе управления сельскохозяйственным производством является управленческий учет и контроль. Отсюда следует, что при организации управленческого учета по центрам ответственности и сегментам деятельности следует учитывать основные требования, предъявляемые к управленческому учету, свойства и качество его информации (рис.1).



Рис.1. Информационная система управленческого учета по центрам ответственности в системе управления сельскохозяйственным производством

С целью повышения эффективности управления сельским хозяйством, необходимо менять формы и методы представления информации управленческому аппарату, ее систематизации и обобщения для принятия управленческих решений по центрам ответственности, что требует совершенствования организации, методики управленческого учета и его сегментной отчетности в сельскохозяйственных организациях.

В последние годы на страницах различных изданий неоднократно поднимались проблемы управленческого учета, необходимости его внедрения в организациях сельского хозяйства. Возросший интерес к проблемам управленческого учета очевиден, однако далеко не всегда можно наблюдать среди специалистов единое мнение по вопросам о сущности, роли и назначении управленческого учета, его месте в системе управления организаций и их сегментами. По мнению автора, управленческий учет представляет собой подсистему общей системы бухгалтерского учета для отражения, количественного и качественного измерения информации о фактах хозяйственной жизни, ее интерпретации и передачи управляющей системы в целях принятия оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития организации, ее сегментов, а также для осуществления планирования, контроля, прогнозирования и других функций управления производством. Следует отметить, что внедрение управленческого учета – это не самоцель. Управленческий учет объективно составляет необходимую подсистему управления хозяйствующими субъектами и их подразделениями при различных формах организации производства, труда и его оплаты в сельском хозяйстве.

2. Классификация затрат в системе управленческого учета деятельности центров ответственности сельскохозяйственных организаций. Основным объектом наблюдения управленческого учета в широком смысле является процесс производства, а объектами учета – затраты, выпуск продукции и результаты производства по центрам ответственности и сегментам деятельности сельскохозяйственных организаций. В связи с этим исследование теоретических аспектов и обоснование целостной системы классификации затрат в сельскохозяйственном производстве имеет существенное значение для организации управленческого учета.

Для того, чтобы принимать эффективные управленческие решения, необходимо иметь четкое представление о том, какие затраты несут информацию, необходимую для планирования, оценки расходов, осуществления процесса контроля и регулирования. При классификации затрат по тому или иному признаку, по мнению автора, необходимо учитывать: особенности технологии и организации производства внутри отдельных отраслей сельского хозяйства, обуславливающие формирование специфических видов затрат; экономические условия, сложившиеся при переходе к рынку и свободной конкуренции, являющиеся объективными предпосылками внедрения и развития управленческого (производственного) учета с использованием систем «директ-костинг», «стандарт-кост»; наличие средств вычислительной техники и средств программного обеспечения для расширения сферы использования классификации затрат по разным признакам; внутривозрастные отношения при различных

формах организации производства и организационно-правовой структуре управления экономическим субъектом.

При этом деление издержек на различные группы должно исходить из целей и задач организации управленческого учета: а) потребность в получении реальной информации в обобщенном виде, которая может быть извлечена из учетных записей; б) получаемая информация должна быть уместной и гибкой; в) оказание информационной помощи управляющим в принятии оперативных управленческих решений; г) приоритета быстроты представления требуемой информации над ее точностью. На основании научного анализа в диссертации доказано, что наиболее объективной, полезной для организации управленческого учета, контроля, анализа и управления издержками хозрасчетных подразделений является классификация затрат в сельском хозяйстве (отвечающая современным требованиям перехода на международную систему учета) по следующим признакам: экономическому содержанию (затраты на потребление средств труда; затраты на потребление предметов труда; затраты на оплату стоимости живого труда; затраты на воспроизводство рабочей силы); отношению к технологическому процессу (основные - технологические; организационно-управленческие); месту возникновения (бригадные; отраслевые; хозяйственные); видам продукции, работ и услуг (единицы продукции; единицы работ, услуг); способу распределения на объект производства (учета) (прямые; косвенные); отношению к объему производства (переменные; условно-переменные; смешанные; постоянные); статьям и элементам расходов; отношению к плану (планируемые, нормируемые; отклонения от плановых, нормативных затрат); в зависимости от времени возникновения затрат и отнесения на себестоимость продукции (текущие; периодические; предстоящие; будущих периодов). Данная классификация позволит организовать учет затрат как в единой системе бухгалтерского учета, так и по его подсистемам – финансовом и управленческом учете. Кроме того, данная классификация затрат может быть использована с большим успехом в текущем (оперативном), перспективном и стратегическом планировании, а также при разработке бюджетов всех уровней организационной структуры хозяйствующего субъекта, в т.ч. центров ответственности.

3. Организационные формы и показатели оценки деятельности центров ответственности в сельскохозяйственных организациях. Составной частью децентрализованной системы управления являются способы реализации методологии управленческого учета, позволяющие измерять и контролировать результаты деятельности внутренних структурных единиц. Преимущество децентрализации управления подразделениями заключается в том, что: менеджеры подразделений имеют больше информации о местных условиях для принятия решений; деятельность менеджеров и трудовых коллективов становится более мотивированной путем проявления собственной инициативы; повышается уровень ответственности всех работников подразделений и их руководителей за эффективное решение всех производственных задач; формируется дружный коллектив при решении определенных задач и др.

Благодаря спецификации делегирования полномочий подразделению, собственно и определяющих его статус как центра ответственности, любые отклонения от плановых показателей фиксируются не только по месту возникновения, но и по ответственному лицу (подразделению). Концепция учета, контроля и анализа по центрам ответственности предусматривает применение к различным подразделениям предприятия различных целевых функций, которые наиболее эффективно стимулируют указанные подразделения в хозяйственной деятельности организации. Собственно, эффективная система материального стимулирования на предприятии становится возможной благодаря учету по центрам ответственности, который позволяет количественно сопоставлять и оценивать вклад различных подразделений в изменение конечных финансовых результатов предприятия. Следует отметить, что деление производственной организации на центры ответственности зависит от отраслевых особенностей деятельности организации, особенностей технологии и организации производственных процессов, методов управления производством, состава производимой продукции или выполняемых работ (оказываемых услуг), уровня технической оснащенности производства и обеспеченности квалифицированным кадровым персоналом экономистов, бухгалтеров, менеджеров и других факторов.

Поэтому, исходя из системы экономических методов управления деление организации на центры ответственности должно определяться спецификой конкретной организации, ее целями и задачами достижения запланированного уровня эффективности предпринимательской деятельности. Для создания центров ответственности, не как формальной организационной структуры хозяйствующего субъекта, а как платформы построения современного внутреннего организационно – экономического механизма хозяйствования, необходимо выполнение основных требований: центры ответственности необходимо увязать с производственной и организационной структурой организации; каждый центр ответственности должно возглавлять ответственное за эффективность деятельности должностное лицо – менеджер (звеньевой, бригадир, завфермой и т.д.); для каждого центра ответственности должны быть разработаны бюджеты (сметы, производственные задания) и определены показатели оценки эффективности их деятельности, а также параметры показателей материального и морального поощрения трудовых коллективов центров ответственности; для каждого центра необходимо разработать систему производственного учета и определить формы и периодичность отчетности за свою деятельность; для каждого центра ответственности необходимо четко определить последовательность процесса внутривладельческого (управленческого) контроля с учетом среды контроля; при делении организации на центры ответственности возникает необходимость учета социально-психологических факторов, которые могут повлиять на мотивацию руководителей соответствующих центров. Значительное влияние на обоснованность создания центров ответственности оказывает не только децентрализация системы управления, не только методы управления, но и формы организации управления. Кроме того, при создании центров ответственности на принципах внутривладельческого расчета в сельскохозяйственном производстве, как показали исследования, необходимо учитывать следующие условия и

факторы: хозрасчетное подразделение (центр ответственности) должно представлять собой в своей деятельности законченный технологический цикл производства продукции или самостоятельную, обособленную его часть, иметь постоянный состав работников, размер земельной площади и других средств производства; хозрасчетное подразделение (центр ответственности) должно являться комплексным, самостоятельно формировать производственную программу на основе плана – заказа на продукцию; обеспечение прибыльности своего производства и рентабельности для самоокупаемости и для самофинансирования и т.д.

Исследования показали, что в сельскохозяйственных организациях приоритетными основаниями создания указанных центров могут быть организация внутри хозяйства различных коллективных форм труда и его оплаты, самостоятельных подразделений: на принципах внутрихозяйственной кооперации (кооперация имущественных и земельных паев), внутрихозяйственной аренды (с правом и без права выкупа арендованного имущества); коллективные и семейные подряды; простое товарищество и другие (табл. 1).

Таблица 1

Типы центров ответственности и показатели оценки их деятельности в сельскохозяйственных организациях

Тип центра ответственности	Организационная форма центра ответственности	Показатели оценки деятельности центра ответственности	Показатели материального поощрения трудового коллектива центра ответственности
1. Центры управленческих затрат	Службы аппарата управления, административные службы (отделы)	1. Строгое соблюдение сметы управленческих и хозяйственных затрат 2. Приемлемое выполнение целевого плана (бюджета)	1. Экономия сметы управленческих и хозяйственных затрат 2. Персональное материальное поощрение за выполнение целевого плана
2. Центры нормативных затрат	Вспомогательные и обслуживающие подразделения, служба снабжения	1. Выполнение производственной программы (структуры и объема работ, услуг) 2. Непревышение совокупной нормативной себестоимости продукции (работ, услуг)	1. Экономия затрат 2. Выполнение производственной программы (структуры и объема работ)
3. Центры доходов	Маркетинговая служба, отдел сбыта продукции	1. Непревышение бюджета подконтрольных расходов 2. Достижение планового объема выручки от продажи продукции	1. Экономия расходов на продажу 2. Выполнение или превышение планового объема выручки от продажи при ее плановом физическом объеме
4. Центры прибыли	Производственные подразделения (коллективные и семейные подряды; внутрихозяйственные арендные подразделения; внутрихозяйственные кооперативы)	1. Достижение нормативного объема валовой прибыли при нормативном уровне затрат	1. Выполнение или превышение нормативного объема прибыли в расчете на единицу продукции
5. Центры инвестиций	Самостоятельные производственные подразделения на отдельном балансе (внутрихозяйственные арендные подразделения; внутрихозяйственные кооперативы; крестьянское хозяйство в кооперации с подразделением организации)	1. Достижение нормативного объема валовой прибыли при бюджетных издержках 2. Соблюдение нормативов финансовых инвестиций в свою деятельность 3. Выполнение централизованных квот инвестиционного бюджета организации	1. Выполнение или превышение нормативного объема прибыли в расчете на единицу продукции; 2. Выполнение всех финансовых инвестиций

Важным методологическим аспектом организации и внедрения указанных центров ответственности и их эффективного функционирования в условиях хозрасчетных (внутрихозяйственных рыночных) отношений, является создание стройной (единой) системы управления затратами и результатами деятельности подразделений по модели «затраты – выпуск – результат». Основными элементами содержания такой системы управления на уровне центров ответственности должны стать совокупность общих функций (рис.2).

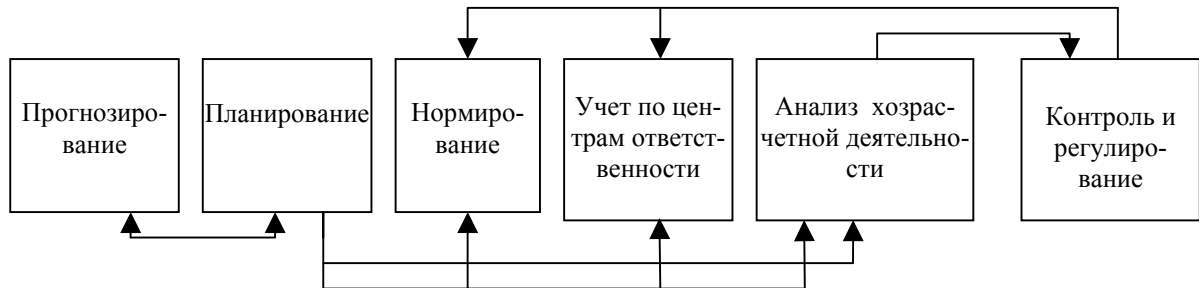


Рис.2. Система управления производственной деятельностью центров ответственности (хозрасчетных подразделений)

При полном хозяйственном расчете эффективность работы каждого центра ответственности зависит не только от оптимизации деятельности и работы каждого трудового коллектива центров ответственности, но и их взаимодействия с другими центрами ответственности, (например, с производственными). Оплата труда за конечные результаты и в целом эффективность деятельности всех центров в основном зависит от эффективности деятельности производственных центров ответственности растениеводства и животноводства. Поэтому все усилия других центров, особенно административно – управленческих, должны быть направлены на всемерное повышение эффективности производства продукции растениеводства, животноводства и промышленного производства, т.е. в производственных центрах ответственности.

4. Методика расчета трансфертных цен и анализа оценки деятельности центров ответственности в сельскохозяйственном производстве. При организации учета по центрам ответственности важное значение имеет разработка методологии трансфертного ценообразования как инструмента оценки деятельности центров ответственности и трудовых коллективов подразделений сельскохозяйственных экономических субъектов. Именно данная проблема занимает центральное место при реформировании внутрихозяйственных производственных отношений, внедрении коллективных форм организации труда на принципах хозрасчета в хозяйствах Республики Башкортостан, где автором диссертации проводились базовые исследования.

При расчете трансфертных цен в составляемой модели целесообразно учитывать трудоемкость, качество и доходность произведенной продукции (или средний уровень рентабельности по организации для выравнивания условий функционирования центров ответственности).

В расчетной цене для оценки валовой продукции (или для расчета нормы арендной платы) в плане (смете), а потом и фактической ее суммы необходимо,

кроме выше сказанного, учитывать затраты центров ответственности при различных их экономических взаимоотношениях между собой и организацией в целом при централизованной, децентрализованной или смешанной (централизованной и децентрализованной) системе управления сельскохозяйственным производством. Трансфертные цены должны обеспечивать равные условия для всех подразделений (центров ответственности) для получения прибыли (дохода); полностью учитывать спрос и предложение на услуги и продукцию внутри подразделений, а также основополагающие принципы планового ценообразования. Принцип планового ценообразования означает, что в условиях рыночных отношений трансфертные цены на продукцию и услуги для взаиморасчетов подразделений должны устанавливаться исходя из необходимости не только обеспечения возмещения производственных затрат, но и воспроизводства как рабочей силы, так и средств производства. Это может быть достигнуто посредством включения в договорную цену нормативной прибыли на уровне, обеспечивающем такое воспроизводство. В диссертации для выравнивания экономических условий хозяйствования, при расчете трансфертных цен предложена следующая формула:

$$TC = W \times (1 + P : 100),$$

где TC – трансфертная цена 1 ц продукции, руб.; W – нормативная переменная (технологическая) себестоимость 1 ц продукции, руб.; P – средняя нормативная рентабельность по организации, %.

В условиях инфляции предлагается пересматривать трансфертные цены из расчета сохранения простого воспроизводства путем корректировки (ограничения) средней нормативной рентабельности по организации:

$$P \geq 1 - (1 + i) : (1 + W_n : W_n),$$

где P – ограничение рентабельности; i – темп прироста затрат из-за инфляции за месяц; t – число месяцев в производственном цикле; W_n – затраты, не подверженные инфляции; W_n – затраты, подверженные инфляции.

Значение ограничения рентабельности показывает, каков должен быть минимальный уровень рентабельности, в связи с происходящими инфляционными процессами. Организация учета по центрам ответственности и использование предлагаемой методики расчета трансфертных цен позволяет оценивать по этим центрам: окупаемость переменных затрат доходом (валовой продукцией) подразделения и вклад его в конечные финансовые результаты в целом по хозяйству, планировать объемы производства с учетом имеющихся ресурсов (сырья, материалов, средств труда и т.д.) и устанавливать оптимальные пределы реализационных цен на продукцию (табл. 2). Данную методику анализа можно использовать также при составлении производственных заданий (смет, бюджетов). При помощи данных анализа легко просчитать различные варианты производственной программы, когда изменяются, например, переменные затраты, условно-переменные затраты, смешанные затраты или валовая продукция.

Последовательность анализа затрат, формирования маржинального дохода и прибыли в бригаде по производству пшеницы СПК «Большевик» Кушнаренковского района РБ (2002 г.)

При учете и формировании переменной производственной себестоимости	Сумма, тыс. руб.		При учете и формировании полной производственной себестоимости
	факт	норматив	
1	2	3	4
1. Валовая продукция подразделения (центра) в оценке по трансфертным ценам	1760	1600	1. Валовая продукция подразделения (центра) в оценке по трансфертным ценам
2. Переменные затраты подразделения	708	600	2. Переменные затраты подразделения
3. Условно-переменные затраты подразделения	173	200	3. Условно-переменные затраты подразделения
4. Производственный маржинальный доход	879	800	4. Производственный маржинальный доход
5. Смешанные затраты подразделения	142	130	5. Смешанные затраты подразделения
6. Маржинальный доход подразделения	737	670	6. Маржинальный доход подразделения
7. Постоянные затраты подразделения	70	64	7. Постоянные затраты подразделения
8. Прибыль подразделения	667	606	-
-	47	35	8. Доля постоянных расходов организации, относящихся к подразделению по расчету
-	620	571	9. Прибыль подразделения

Другими словами, анализ «затраты – выпуск – результат» по предлагаемой методике в планировании отвечает на вопрос, что мы будем иметь, если изменится один параметр производственного процесса или несколько таких параметров.

5. Рекомендации по организации и моделированию управленческого учета деятельности центров ответственности в сельском хозяйстве. Распределение ресурсов, создание запасов, а также оценка результатов противозатратных мероприятий, текущий контроль за использованием материальных средств производства и, безусловно, учет и материальное стимулирование ресурсосбережения только тогда будут эффективны, когда они поставлены на нормативную основу. Нормативы должны обеспечивать рост эффективности производства, но при этом быть реально выполнимыми (социальный интерес).

По мнению автора, наиболее объективным является способ определения конечного лимита производственных затрат на основе установленных нормативов затрат при классификации их по функциональной связи с объемом произведенной продукции. С использованием подобных нормативов система планирования и материального стимулирования становится гибкой и экономически оправданной. Данные нормативы позволяют рассчитать сумму затрат на любые объемы производства, для различных бригад и подразделений, а также определить величину материального вознаграждения за экономию затрат при определенном фактически достигнутом уровне производства. В диссертации разработана концептуальная модель разработки системы норм и нормативов (виды нормативов; принципы и требования обоснования; факторы, влияющие на величину нормативов; методы обоснования).

Переход организаций на самоуправление и организация в них центров ответственности предполагает, что назрела необходимость четкого определения и разграничения обязанностей всех работников экономических служб хозяйств.

Одни служащие должны заниматься совместно планированием, учетом, анализом, контролем и прогнозированием деятельности всего хозяйствующего субъекта в целом. Другие же, непосредственно, решают конкретные планово-учетные и контрольно-аналитические задачи на местах производства продукции (работ, услуг). Это позволяет, как показывает опыт работы многих организаций, упорядочить огромный поток бухгалтерской и другой информации о затратах, объемах производства продукции и результатах производства по степени надежности, необходимости и полезности для управления по центрам ответственности, местам возникновения, отклонениям от нормативов, причинам отклонений во времени и пространстве и др. Все это требует передачи (децентрализации) части функций бухгалтерского учета и планирования непосредственно в трудовые коллективы и рассредоточения определенной части экономистов и бухгалтеров по центрам ответственности (арендным подразделениям, кооперативам, цехам и т.п.). Вместо планово-экономического отдела и центральной бухгалтерии целесообразно создать единую учетно-экономическую службу, т.е. финансово - расчетный центр (ФРЦ), на который следует возложить все функции как централизованного учета, так и планирования. Это позволит не только улучшить качество учета и планирования путем интеграции деятельности специалистов по учету и экономической работы (планированию, прогнозированию и т.д.), но и ликвидировать разногласия между службами, которые нередко возникают в организациях. Концентрация указанных служб и интеграция их работы в едином финансово - расчетном (информационном пространстве) центре будет способствовать действительному созданию, а не на словах, подсистем бухгалтерской информации – финансового и управленческого учета.

Для оптимизации централизации и децентрализации бухгалтерского учета и экономической работы и создания единой учетно-экономической службы необходимо учитывать ступенчатость организационной структуры и структуры управления организации. На состав, объем, трудоемкость и содержание функций управления, а следовательно и численность работников, занятых их выполнением, на формирование отделов данной службы влияют различные факторы производства. Поэтому, прежде чем выполнить работу по проектированию структуры данной службы, необходимо установить состав, содержание работ по каждой функции, которые объективно необходимы для достижения целей, стоящих перед организацией и ее сегментами.

Анализ различных типов организации структуры единой учетно-экономической службы (линейно-иерархической, линейно-штабной и комбинированной – функциональной) показал, что наиболее оптимальной пропорциональности централизации и децентрализации данной службы и ее работы можно добиться при функциональной (комбинированной) организации структуры указанной службы при любой степени ступенчатости организационной структуры и структуры управления сельскохозяйственной организации. Часть прав руководителя ФРЦ в этом случае передаются руководителям подразделений ФРЦ в пределах установленной компетентности (рис.3).



Рис. 3. Соотношение централизации и децентрализации бухгалтерского учета в системе экономических методов управления сельским хозяйством

Из данной схемы (рис.3) видно, что бухгалтерский учет функцию управления (обеспечения оперативной информацией менеджеров подразделений) осуществляет непосредственно на местах производства, что очень важно как для самоуправления, так и самоконтроля. Кроме того, бухгалтер – экономист в подразделении занимается контролем затрат, анализом окупаемости затрат продукцией и прогнозированием производственной деятельности подразделения с целью получения максимальной прибыли (хозрасчетного дохода) от данной деятельности.

При освоении данной системы работы единой учетно-экономической службы организации, когда подразделения наделяются высокой степенью самостоятельности, основными задачами, решаемыми указанной службой, являются следующие: обеспечение руководителей подразделений и организаций данными, необходимыми для контроля и управления за выполнением производственной программы, формированием себестоимости, получением прибыли; контроль за наличием и движением имущества коллектива, имущественных и земельных паев; контроль за рациональным и экономным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, доходностью совершаемых структурными формированиями операций; рациональная организация учета результатов деятельности организации и ее подразделений, правильное начисление и своевременное перечисление платежей в бюджет и различные фонды; формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности подразделений и организаций, необходимых для оперативного, тактического и стратегического руководства и управления, а также для использования внутренними аудиторами и другими службами.

Для повышения эффективности системы управленческого учета по центрам ответственности особое значение приобретает внедрение нормативного метода учета затрат и исчисления себестоимости сельскохозяйственной продукции. Вместе с тем, нормативный метод учета должен быть использован в сочетании с другими методами производственного учета и прогрессивными системами управленческого учета. Иначе один только нормативный метод не может обеспечить управляющую систему необходимой фактической информацией для принятия решений. В этой связи большое значение приобретает выбор и оптимальное сочетание методов и систем учета затрат в сельском хозяйстве.

Исследования показали, что наиболее эффективными методами учета затрат по центрам ответственности являются попроцессный, попередельный и

пофазный в сочетании с нормативным методом и системой «директ-костинг» а также с другими системами учета затрат. С помощью предлагаемых методов и систем учета затрат можно определять, контролировать и анализировать затраты, выпуск продукции и результаты производственной деятельности центров ответственности на окончании каждого этапа технологического процесса, либо передела, либо фазы производства, что вполне отвечает требованиям управления деятельностью по схеме «затраты – выпуск – результат». Учет затрат по полной себестоимости должен применяться в условиях долгосрочных управленческих решений, а учет затрат по ограниченной себестоимости наиболее эффективен при принятии оперативных управленческих решений по регулированию процессов и контролю за затратами, выпуском продукции и ее реализации, установлению нижних границ цен с учетом спроса и предложения на рынке, инфляционных процессов.

При организации учета затрат по центрам ответственности в сочетании с системой «директ-костинг» во внутрихозяйственных целях организация должна иметь возможность выбора варианта (модуля) корреспонденции счетов. Одним из вариантов таких учетных схем может быть следующий: по дебету счета 20 «Основное производство» отражаются переменные производственные затраты; по дебету счета 44 субсчет «Коммерческие расходы» и 25 «Общепроизводственные расходы» в разрезе аналитических счетов – переменные и постоянные затраты; по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» - постоянные. При закрытии счетов нами предлагаются следующие записи (табл.3).

Таблица 3

Схема отражения операций по списанию переменных и постоянных косвенных расходов (вариант «а», «б», «в»)

№ п/п	Содержание операции	Вариант «а»		Вариант «б»		Вариант «в»	
		дебет	кредит	Дебет	кредит	дебет	Кредит
1	Списание общепроизводственных расходов на основное производство	20	25	-	-	-	-
2	Списание общехозяйственных расходов	90	26	90	26	99	26
3	Списание коммерческих расходов	90	44	90	44	99	44
4	Списание общепроизводственных переменных расходов на основное производство	-	-	20	25	20	25
5	Списание общепроизводственных постоянных расходов	-	-	90	25	99	25

Для детализации информации о деятельности центров ответственности с целью оперативного, тактического и стратегического управления сельским хозяйством, объектами учета аналитических затрат должны стать технологические процессы, переделы, фазы и традиционные объекты - сельскохозяйственные культуры, группы культур, сельскохозяйственные животные, группы животных, хозрасчетные подразделения, элементы и статьи затрат, смешанные объекты. Наиболее эффективными, хотя и трудоемкими, получаются модели попроцессного, попередельного и пофазного аналитического учета, используемые в сочетании с нормативной системой планирования, учета и контроля затрат. Вместе с тем, указанные модели определения объектов учета затрат в

сельском хозяйстве позволяют: оперативно сопоставлять затраты с нормативными их величинами, определять отклонения от нормативных затрат по местам возникновения, причинам, виновникам и т.д., анализировать окупаемость затрат продукцией по модели «затраты – выпуск – результат»; исчислять и анализировать показатели себестоимости продукции не только в конце года, как это предусмотрено в настоящее время действующими положениями, а на этапе окончания каждого передела, процесса, фазы (периода, цикла) производства, что очень важно для принятия управленческих решений и своевременного регулирования производственных процессов в случае риска и неопределенности.

Для доказательства вышесказанного раскроем содержание предлагаемой модели производственного учета в системе управленческого учета по центрам ответственности сельскохозяйственных организаций. Содержанием формы предлагаемой модели учета является его информация, которая раскрывается посредством осуществления функций и подфункций учета затрат на производство продукции в информационной системе управления (рис.4).

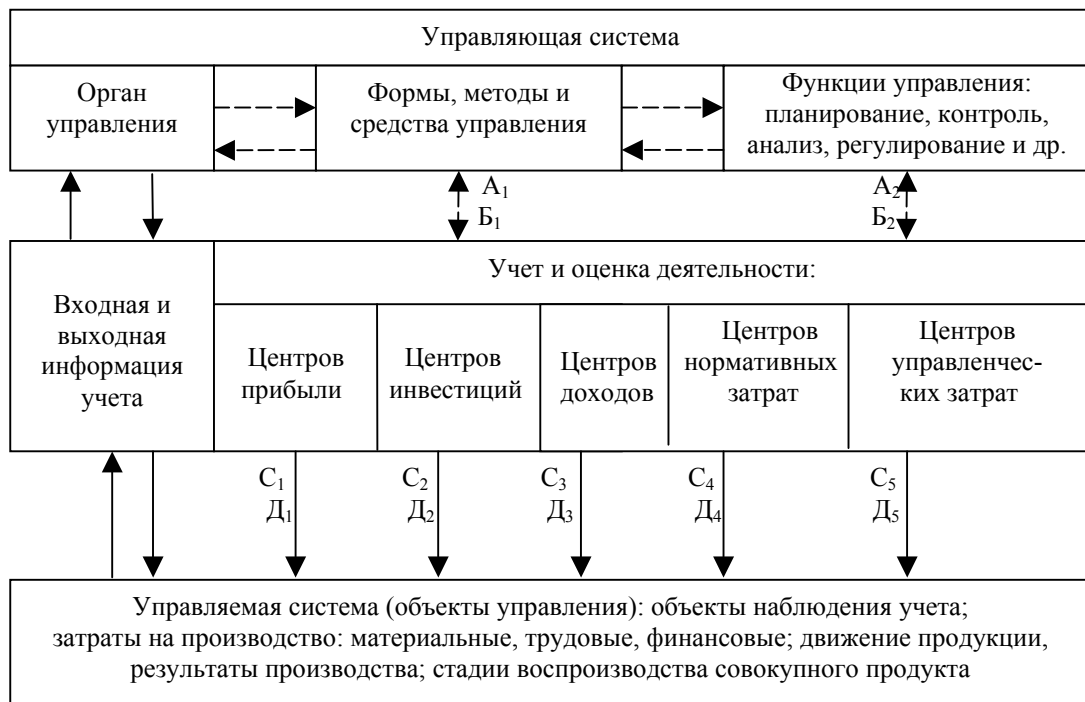


Рис. 4. Функциональная модель производственного (управленческого) учета по центрам ответственности в сельском хозяйстве

Приведенная схема (рис.4) содержания производственного учета по центрам ответственности отвечает свойствами многомерности, многоаспектности и вариантности. Управленческий учет деятельности центров ответственности в данной схеме разделен на конкретные подфункции: подфункция учета C₁ – D₁ характеризует конкретное содержание фактов хозяйственной деятельности центров прибыли; C₂ – D₂ - конкретное содержание фактов хозяйственной деятельности центров инвестиций и т.д. Зная конкретное содержание подфункций производственного учета, то есть раскрывая посредством производственного учета содержательные аспекты фактов хозяйственной жизни центров ответственности можно успешно управлять затратами, выпуском продукции и результатами производства сегментов и в целом организаций. Подфункции A₁ – B₁,

$A_2 - B_2$ - означают прямые и обратные связи между управляемой и управляющими системами через коммуникационные процессы информации управленческого (производственного) учета.

6. Методика ведения управленческого учета и осуществления контроля деятельности центров ответственности в сельскохозяйственном производстве. Существенное значение для правильной организации учета деятельности центров ответственности имеет научнообоснованное построение статей и элементов учета затрат в планировании и учете. Для внедрения различных методов производственного и систем управленческого учета номенклатура статей и элементов затрат в сельском хозяйстве предлагается использовать в следующем составе и последовательности отражения (табл.4).

Таблица 4

Номенклатура статей и элементов учета затрат в сельском хозяйстве

Наименование элементов и статей затрат	Учет и контроль затрат, исчисление себестоимости продукции	
	по центрам ответственности	по организации в целом
1	2	3
1. Оплата труда:		
1.1. Оплата труда основных работников	+	+
1.2. Оплата труда привлеченных работников	+	+
1.3. Дополнительная оплата труда	+	+
1.4. Натуральная оплата труда	+	+
2. Материальные расходы:		
2.1. Семена и посадочный материал: а) прошлых лет; б) текущего года	+	+
2.2. Корма: а) прошлых лет; б) текущего года	+	+
2.3. Средства защиты растений	+	+
2.4. Средства защиты животных	+	+
2.5. Удобрения: а) органические; б) минеральные; в) прочие	+	+
2.6. Топливо: а) жидкое; б) твердое	+	+
3. Работы и услуги:		
3.1. Работы и услуги сторонних организаций	+	+
3.2. Работы и услуги вспомогательных производств: а) автотранспортного хозяйства; б) машинотракторного парка; в) ремонтно - технического производства; г) прочих вспомогательных производств	+	+
4. Затраты на содержание основных средств:		
4.1. Амортизация основных средств	+	+
4.2. Затраты на ремонт и техническое обслуживание	+	+
4.3. Арендная и лизинговая плата по основным средствам	+	+
5. Прочие расходы:		
5.1. Резервы предстоящих расходов	+	+
5.2. Страховые резервы	+	+
5.3. Непроизводственные затраты	+	+
5.4. Потери от брака	+	+
6. Организационно-управленческие расходы:		
6.1. Общебригадные (фермские, цеховые) расходы	+	+
6.2. Межотраслевые (общепроизводственные) расходы	А. Бригадная (фермская) себестоимость	+

1	2	3
6.3. Общехозяйственные расходы	-	+
7. Страховые и финансовые платежи:		
7.1. Отчисления на социальное страхование и обеспечение	-	+
7.2. Платежи по имущественному страхованию	-	+
7.3. Налоговые платежи	-	+
		Б. Производственная себестоимость
8. Расходы на продажу:		
8.1. Внепроизводственные расходы	-	+
8.2. Маркетинговые расходы	-	+
8.3. Прочие коммерческие расходы	-	+
		В. Полная коммерческая себестоимость

Предлагаемая номенклатура элементов и статей учета затрат отличается от типовой – последовательностью построения элементов и статей затрат, их детализацией. Она позволяет организовать управленческий учет затрат по центрам ответственности и финансовый учет расходов по элементам в целом по организации, а также способствует интеграции информации о затратах финансового и управленческого учета, исчислять сегментную, производственную и коммерческую себестоимость продукции (работ, услуг), анализировать затраты, маржинальный доход и прибыль на любой период (цикл) производственного процесса.

Следующей важной проблемой комплексной реализации (внедрения и эффективности использования) разработанной методологии управленческого учета по центрам ответственности является разработка методических и технико-практических аспектов учета и контроля деятельности центров ответственности. В этой связи нами разработана новая форма сегментной производственной отчетности. В этом отчете соединены возможности: использования любого из методов производственного учета затрат и способов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг); организации учета по любым выбранным из всего разнообразия объектов учета затрат в зависимости от принятой методологии иерархического уровня обобщения затрат; градации доходов и расходов, связанных с технологическим процессом, организацией производства и управлением, а также доходов и расходов, оказывающих влияние на формирование и размер маржинального дохода и прибыли подразделения; управления деятельностью центров ответственности по схеме «затраты – выпуск – результат»; учета затрат по разработанной классификации статей и признаку группировки их по отношению к объему производства; соединения систематической и хронологической записей; обеспечения мобильности и маневренности информации.

Данный регистр (отчет) состоит из трех разделов. Первый раздел предназначен для отражения производственных затрат и других показателей производства. Во втором разделе, соответственно, по графам отражается выход продукции с учетом ее качества (или объемы выполненных работ во вспомогатель-

ных производствах). В данном разделе отражается также бригадная (цеховая) себестоимость продукции (работ, услуг). Третий раздел предназначен для отражения, контроля и анализа результатов производства продукции (работ, услуг). Общая схема документооборота при двухступенчатой организации и управлении, и, соответственно, организации оптимальной пропорциональности централизации и децентрализации бухгалтерского учета, может быть представлена следующим образом (рис.5).

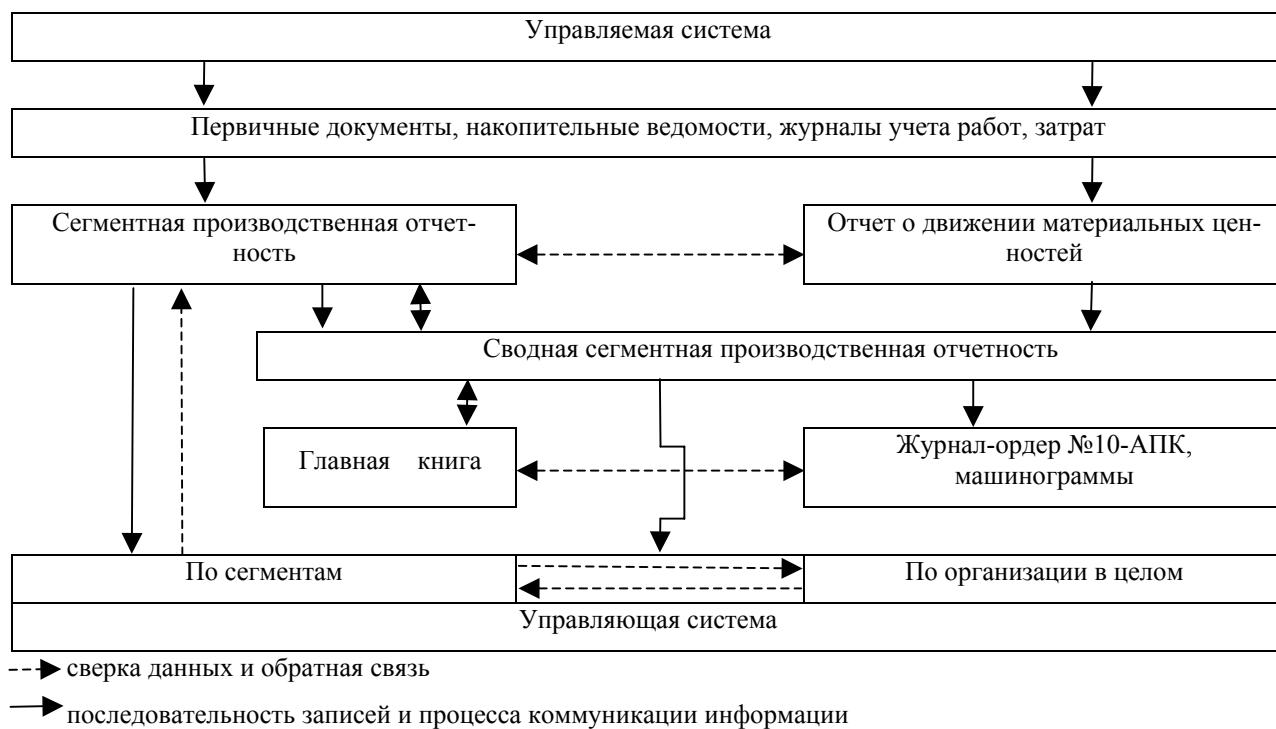


Рис. 5. Схема документооборота и коммуникации информации о производственной деятельности центров ответственности

Одним из важнейших направлений совершенствования системы экономических отношений является аренда. Арендные отношения представляют собой наиболее адекватную рынку форму реализации отношений собственности, которая обеспечивает реальное участие в этих отношениях всех субъектов: государства, коллектива, индивида.

Оценка эффективности деятельности арендных коллективов в условиях рынка также является актуальной задачей, что обусловлено практической необходимостью определения трудового вклада арендных коллективов в общие конечные результаты деятельности организации, установления наиболее эффективных видов производств, выявления неиспользуемых резервов и их мобилизации в производство, а также теоретическими, экономическими, юридическими и социально-нравственными основами арендных отношений в сельском хозяйстве.

По мнению автора, наиболее обоснованным будет использование в качестве оценочных критериев себестоимости продукции (работ, услуг), маржинального дохода и прибыли. Использование этих показателей в качестве оце-

ночных позволяет: избежать множественности, разрозненности и разнопорядковости системы критериев; удовлетворить информационные запросы арендных подразделений и управляющей системы организации; упростить систему оценочных критериев; приблизить подсистемы производственного учета, анализа и контроля затрат к принципам международной практики.

Существует мнение, что: реализация сельскохозяйственной продукции арендодателю по договорным ценам не позволяет определять фактическую прибыль. По мнению автора, в условиях внутривладельческих арендных отношений финансовый результат целесообразно определять на базе метода «затраты - выпуск» (с возможно максимальной степенью приближения к оригиналу). Реализация этого возможна только в условиях достоверного и своевременного определения результатов при условии рациональной организации учета затрат по местам их возникновения, объектам и центрам ответственности. При этом учетная система должна быть направлена на организацию учета затрат, подконтрольных арендаторам (переменные, условно-переменные и смешанные затраты), а также на правильное измерение конечного результата арендного подразделения в приемлемые для управления сроки и обеспечивать контроль затрат и получение результатов на уровне технологических процессов, переделов, циклов производства, видов деятельности, центров ответственности и т.п.

В системе арендных отношений важное место занимают условия аренды имущества, включая определение размера и порядок проведения арендных платежей. Важно, по нашему мнению, реалистично подойти к расчетной базовой величине арендной платы. Арендную плату в этом случае надо устанавливать по договорным нормативам, в основе которых лежат расчетные показатели эффективности хозяйства. Исключительно важное значение при определении договорных нормативов имеет объективная оценка качества земли и амортизационных отчислений по основным средствам. При таком порядке определения арендной платы все дополнительные результаты деятельности арендатора (хозрасчетный доход) остаются в полном его распоряжении. Внедрение в сельскохозяйственное производство арендных отношений требует также внесения значительных изменений в существующую методику учета затрат и доходов в сельскохозяйственных организациях. В связи с этим считаем, что синтетический учет доходов и расходов в условиях аренды необходимо вести на соответствующих счетах по учету производства (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и т.д.).

Не все обстоит благополучно и с организацией первичного учета трудовых и материальных затрат. При решении данной проблемы целесообразно учитывать конкретные условия договоров, заключенных между арендодателем и арендаторами. Аналитический учет затрат целесообразно вести в финансово-расчетном центре по культурам (группам культур), видам и группам животных и т.д. и по статьям затрат. Это не только позволит улучшить информационную основу системы управления производством, но и будет способствовать определению фактической себестоимости продукции без произвольного распределения и перераспределения затрат; определению маржинального дохода, прибыли и других необходимых оценочных показателей, в т.ч. хозрасчетного дохода с

целью начисления оплаты труда за конечные результаты каждого объекта производства.

С учетом вышеуказанных условий и предварительно разработанных нами мероприятий для организации аналитического и синтетического учета затрат, доходов и производственных результатов в условиях арендных отношений и внутрихозяйственного расчета можно использовать предлагаемую форму сегментной производственной отчетности по центру (ам) ответственности (арендного подразделения), а в качестве носителей исходной информации о расходах - чеки из книжки чеков (ф. №249-АПК). В диссертации разработаны схемы отражения операций по учету: доходов и расходов арендаторов – центров ответственности; расчетных взаимоотношений арендаторов с организацией; расчетных отношений между арендаторами – центрами ответственности (табл.5).

Таблица 5

Расчеты между подразделениями и отражение операций на счетах бухгалтерского учета

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Основание, документ
		дебет	кредит	
1.	Куплены материальные ценности (работы, услуги) у другого подразделения	10, 23	78	Чеки-накладные
2.	Списаны материальные ценности, стоимость работ, услуг на затраты подразделения	20	10, 23	Документы по учету затрат
3.	Оплата стоимости купленных материальных ценностей, работ и услуг с субсчета данного подразделения (ФРЦ)	78	51	Авизо
4.	Отпущены (реализованы) материальные ценности другим подразделениям	78	10, 43	Чеки-накладные
5.	Зачисление стоимости проданных материальных ценностей на субсчет данного подразделения (ФРЦ)	51	78	Авизо
6.	Выявлен финансовый результат подразделения	78	92	Расчет бухгалтерии, справка бухгалтерии

Примечание: счет 78 «Расчеты между центрами ответственности», 92 «Потенциальные прибыли и убытки» - введен автором

Основные положения нашли отражение в следующих публикациях:

1. Насырова А.Д., Шайнурова З.М. Основы управленческого учета деятельности центров ответственности в системе управления сельскохозяйственным производством. – Уфа: Изд-во БГАУ, 2003. – 65с. (3,8 п.л., в т.ч. авт. 3 п.л.).
2. Насырова А.Д. Организация и совершенствование методики управленческого учета и контроля деятельности центров ответственности. - Уфа: Изд-во БГАУ, 2004. – 63с. (3,72 п.л.).
3. Насырова А.Д. Экономическое стимулирование производства в условиях многоукладной аграрной экономики // Человек, общество, образование. Материалы межвузовской конференции БГАУ. – Уфа: Изд-во БГАУ, 1997. - С.93-94 (0,14 п.л.).
4. Насырова А.Д. Экономическое стимулирование повышения эффективности сельскохозяйственного производства // Проблемы стабилизации АПК. Материалы межвузовской конференции, посвященной 30-летию эконо-

- мического факультета БГАУ.- Уфа: Изд-во БГАУ, 1997. – С.97-99 (0,14 п.л.).
5. Насырова А.Д. Организация управленческого учета // Финансовое оздоровление предприятий АПК. Труды НАЭКОР. – М.: Изд-во МСХА, 2001.– С.258-262 (0,23 п.л.).
 6. Насырова А.Д. Организация учета производственных затрат // Достижения аграрной науки производству. Материалы научно-практической конференции преподавателей и сотрудников экономического факультета 26-28 января 2004г. – Уфа: Изд-во БГАУ, 2004. – С.218-223 (0,2 п.л.).
 7. Насырова А.Д. Учет производства как начальный этап управленческого учета // Достижения аграрной науки производству. Материалы научно-практической конференции преподавателей и сотрудников экономического факультета 26-28 января 2004г. – Уфа: Изд-во БГАУ, 2004. – С.213-218 (0,27 п.л.).
 8. Насырова А.Д., Исмаилова Л.А. Организация учета производственных запасов во внутрихозяйственных кооперативах в условиях перехода к рынку // Человек, общество, образование. Материалы межвузовской конференции БГАУ. – Уфа: Изд-во БГАУ, 1997. – С.24-28 (0,31 п.л., в т.ч. авт. 0,22 п.л.).
 9. 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 Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. – 2004. - №2. – С.37-41(0,65 п.л., в т.ч. авт. 0,15п.л.).