

На правах рукописи

Тришканова Ирина Евдокимовна

**РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ
КРЕСТЬЯНСКИХ (ФЕРМЕРСКИХ) ХОЗЯЙСТВ**

Специальность 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством
(экономика, организация и управление предприятиями, отраслями,
комплексами - АПК и сельское хозяйство)

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

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

Ижевск – 2005

Работа выполнена в ФГОУ ВПО «Ижевская государственная сельскохозяйственная академия»

Научные руководители: доктор экономических наук, профессор
Алборов Ролик Архипович

кандидат сельскохозяйственных наук, доцент
Концевая Светлана Михайловна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Клычова Гузалия Салиховна

кандидат экономических наук, доцент
Бушмелева Галина Владимировна

Ведущая организация – Министерство сельского хозяйства и продовольствия
Удмуртской Республики

Защита состоится «12» апреля 2005 г. в 16⁰⁰ 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 «11» марта 2005 года

Ученый секретарь
диссертационного совета
кандидат экономических наук,
профессор

А.С. Баскин

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В последние десятилетия на селе происходили важные преобразования, связанные с реорганизацией колхозов и совхозов в иные организационно-правовые формы. Одной из новых и наиболее перспективных организационно-правовых форм хозяйствования в сельской местности являются крестьянские (фермерские) хозяйства. Развитие крестьянских хозяйств – сложный исторический процесс, обусловленный рыночными отношениями. В настоящее время в России насчитывается более 260 тыс. крестьянских (фермерских) хозяйств. Крестьянские (фермерские) хозяйства наряду с другими сельскохозяйственными предприятиями составляют основное звено единого агропромышленного комплекса. В основе их хозяйственной деятельности лежат самостоятельное формирование и организация структуры производства продукции (работ, услуг), использование крестьянином (фермером) результатов своего труда и др. Для обеспечения эффективности управления работой крестьянского (фермерского) хозяйства, предупреждения возможных диспропорций в их производственно-хозяйственной и финансовой деятельности, для проведения анализа и контроля состояния и движения имущества, обязательств хозяйства, сохранности собственности крестьянина (фермера) необходима учетная информация. Эффективность использования учетной информации во многом зависит от состояния системы управления и уровня профессиональной подготовленности глав и специалистов крестьянских (фермерских) хозяйств в области экономики, управления, права и др.

Указанные проблемы управления, а также вопросы теории, организации и методики учета имущества, обязательств и хозяйственных процессов, применительно к крестьянским (фермерским) хозяйствам, требуют дальнейшего исследования и разработки. Область исследования соответствует требованиям паспорта специальностей ВАК 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством (15.48 – Экономика, организация и управление крестьянскими (фермерскими) хозяйствами); 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (1.8 – Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей).

Состояние изученности проблемы. Общие проблемы развития теории, методологии и совершенствования управления и бухгалтерского учета в хозяйствующих субъектах предпринимательства освещены в трудах известных отечественных экономистов: П.С. Безруких, О.И. Боткина, К.М. Гарифуллина, В.Г. Гетьмана, А.Г. Грязновой, О.В. Голосова, В.Б. Ивашкевича, Н.П. Кондракова, М.И. Кутера, Е.А. Мизиковского, В.И. Некрасова, С.А. Николаевой, В.Д. Новодворского, О.М. Островского, Я.В. Соколова, С.А. Стукова, С.К. Татура, В.И. Ткача, А.Д. Шеремета, М.И. Шишкина, Л.З. Шнейдмана и др.

Зарубежный опыт бухгалтерского учета как информационной базы системы управления в условиях рынка освещен в работах: П. Арнольда, М. Беккера, 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 бухгалтерского учета и его управленческих аспектов, применительно к системе управления сельскохозяйственным производством в кре-

стьянских (фермерских) хозяйствах посвятили свои работы: Р.А. Алборов, Н.Г. Белов, М.Ф. Бычков, Ф.И. Васькин, Н.А. Кокорев, Г.С. Клычова, А.И. Павлычев, М.З. Пизенгольц, Л.И. Хоружий, Н.Н. Хорохордин, В.Г. Широбоков и др.

Вместе с тем научная разработка теоретических, методологических, организационно-методических и практических положений формирования организационных форм хозяйствования, адаптации и функционирования гибких систем бухгалтерского учета применительно к субъектам малого предпринимательства, к которым относятся и крестьянские (фермерские) хозяйства, в условиях трансформационной экономики недостаточна. Отсутствие систематического решения названных проблем организации бухгалтерского учета деятельности крестьянских (фермерских) хозяйств, слабая гибкость и адаптивность к условиям развития системы управления производством не позволяет осуществлять анализ, контроль, планирование и регулирование хозяйственных процессов в условиях рыночной экономики. Любое управленческое решение и оптимизация производственных факторов в крестьянских (фермерских) хозяйствах должны базироваться на достоверной, своевременной и полной учетно-аналитической информации. Все это требует формирования организационных форм хозяйствования, рационализации первичного учета, разработки организационных аспектов и методических рекомендаций применения различных упрощенных форм бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах. 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 формирования крестьянских (фермерских) хозяйств и разработка организационно-методических рекомендаций упрощенных форм бухгалтерского учета их деятельности для принятия управленческих решений по стратегии развития. В соответствии с поставленной целью определены основные задачи диссертации:

- исследование тенденций развития, оценка состояния эффективности деятельности и моделирование формирования организационных форм хозяйствования крестьянских (фермерских) хозяйств как объектов управления сельскохозяйственным производством;

- установление предпосылок и обоснование объективной необходимости организации гибких моделей бухгалтерского учета в системе управления крестьянских (фермерских) хозяйств;

- обоснование теоретических положений и определение основных направлений развития управления и бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах;

- разработка концептуальных основ организации содержания, формы и процесса бухгалтерского учета в системе управления эффективностью деятельности крестьянских (фермерских) хозяйств;

- разработка вариантов методики ведения бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах при диграфической и униграфической системах, отвечающих информационным потребностям функций управления сельскохозяйственным производством.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретические и практические проблемы формирования крестьянских (фермерских) хозяйств, развития в них бухгалтерского учета как основной информационной базы управления производством. Объектом исследования избраны крестьянские (фермерские) хозяйства Удмуртской Республики. Изучение конкретных вопросов управления производством, организации и методики бухгалтерского учета проводилось в крестьянских (фермерских) хозяйствах Каракулинского, Завьяловского и Малопургинского 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 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 крестьянских (фермерских) хозяйств, 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, абстрагирование, моделирование, расчетно - конструктивный, монографический, статистический, приемы обследования, сравнения, обобщения и систематизации теоретического и практического материала.

Научная новизна исследования. Научная новизна выполненной диссертационной работы заключается в обосновании комплекса теоретических положений по формированию крестьянских (фермерских) хозяйств и разработке организационно-методических рекомендаций функционирования гибких моделей бухгалтерского учета в системе управления их деятельностью. В ходе исследования достигнуты и выносятся на защиту следующие наиболее существенные научные результаты, разработанные лично автором:

- исследованы тенденции развития, состояние эффективности деятельности и предложены модели формирования организационных форм хозяйствования крестьянских (фермерских) хозяйств как объектов бухгалтерского наблюдения и объектов управления сельскохозяйственным производством;
- определены предпосылки организации рациональных гибких моделей бухгалтерского учета в системе управления сельскохозяйственным производством в крестьянских (фермерских) хозяйствах;
- обоснованы теоретические положения и установлены основные направления развития управления и совершенствования бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах;
- предложены концептуальные решения по организации содержания, формы и процесса бухгалтерского учета в системе управления эффективностью деятельности крестьянских (фермерских) хозяйств;
- разработаны варианты методики практического ведения бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах при диграфической и униграфической

ческой системах учета, отвечающих современным требованиям управления сельскохозяйственным производством.

Практическая значимость исследования заключается в разработке положений и рекомендаций, направленных на совершенствование организационных форм хозяйствования и повышение эффективности функционирования бухгалтерского учета в системе управления деятельностью крестьянских (фермерских) хозяйств. Практическое применение полученных результатов предполагает: проектировать организационные формы хозяйствования, модели управления и организационно-методические аспекты внедрения и эффективности функционирования гибких систем бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах; создать в крестьянских (фермерских) хозяйствах рациональную систему информационной базы для планирования, прогнозирования, анализа, контроля, выработки и принятия управленческих решений по повышению эффективности сельскохозяйственного производства.

Материалы диссертации могут быть использованы при разработке методических рекомендаций Министерства сельского хозяйства Российской Федерации по бухгалтерскому учету деятельности крестьянских (фермерских) хозяйств, а также в учебном процессе в высших учебных заведениях при преподавании учебной дисциплины "Учет в субъектах малого предпринимательства" 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 – 2000-2004 г.г., Ижевского государственного технического университета – 1999-2000 г.г., Московской сельскохозяйственной академии имени К.А. Тимирязева – 2004г. Рекомендации, разработанные в диссертационной работе, были приняты Министерством сельского хозяйства и продовольствия Удмуртской Республики к практическому внедрению. Отдельные рекомендации внедрены непосредственно в конкретных крестьянских (фермерских) хозяйствах. По теме исследования опубликовано 7 работ, общим объемом 4,5 п.л. (из них авторских 4,03 п.л.).

Объем и структура работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы - 167 наименований, 8 приложений. Основное содержание работы изложено на 129 страницах машинописного текста, содержит 26 таблиц, 5 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 основы развития крестьянских (фермерских) хозяйств" – исследованы тенденции развития сельскохозяйственного производства, методологические аспекты формирования организационных форм хозяйствования, состояния системы управления и определены предпосылки организации гибких систем бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах.

Во второй главе – “Основные направления развития управления и бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах” – определены принципы организации и приоритетные направления развития управления и бухгалтерского учета, его методических приемов и правил в крестьянских (фермерских) хозяйствах.

В третьей главе – “Методика организации бухгалтерского учета в системе управления деятельностью крестьянских (фермерских) хозяйств” – разработаны концептуальные основы единства функционирования основных компонентов формы и содержания бухгалтерского учета, варианты его методики и гибких форм в крестьянских (фермерских) хозяйствах.

ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Обобщены теоретические положения развития крестьянских (фермерских) хозяйств и формирования их организационных форм. В России понятие “крестьянское хозяйство” появилось с 1906 года, когда одной из основных форм хозяйствования на земле было общинное хозяйство. В 1907 году крестьяне получили право свободного выхода из общин и создания (развития) собственных (единоличных) хозяйств. Начало этому положила реформа, начатая главой тогдашнего Российского Правительства П.А. Столыпиным. Реформа П.А. Столыпина была рассчитана на двадцать лет, но не была осуществлена. Тем не менее, она привела к серьезным изменениям в производственных отношениях тогдашней аграрной России. Следующий период передачи земли крестьянам приходится на время после Октября 1917 года, когда Вторым съездом Советов был принят Декрет о земле. Крестьяне тогда получили более 150 млн. га земли. В 1928 году, накануне коллективизации, в стране насчитывалось уже более 25 млн. единоличных крестьянских хозяйств, которые обрабатывали около 97% посевных площадей, имели 90% средств производства, причем лишь каждое пятое хозяйство пользовалось наемным трудом. В период НЭПа широко развернулось кооперирование крестьянских хозяйств в сфере снабжения средствами производства, переработки и сбыта сельскохозяйственной продукции, сельскохозяйственного кредита. Все это дало толчок развитию сельского хозяйства страны. Третий период передачи земли крестьянам и создания крестьянских (фермерских) хозяйств совпал с коренными реформами (с 1992 года), т.е. с переводом всего народнохозяйственного комплекса страны на рыночную экономику.

Крестьянское хозяйство - это не только особая форма производственной деятельности, это и особенный образ жизни, составляющий фундамент культурных традиций народа, источник жизненной силы нации. В центре внимания - принцип хозяйственной самостоятельности земледельца, без которой на селе невозможно и эффективное производство и, что не менее важно, возрождение целомудренной и здоровой крестьянской жизни, основанной на прочных нравственных устоях.

Модели формирования базы для создания крестьянского (фермерского) хозяйства предлагались разные. Однако анализ теории и изучение практики организации крестьянских (фермерских) хозяйств позволили нам определить следующие модели (рис. 1): а) крестьянское (фермерское) хозяйство создается как внутрихозяйственное подразделение, осуществляющее производственную деятельность на принципах аренды и выполняет заказ коллективного хозяйства на производство продукции или оказание услуг. Практически все виды помощи, услуг и ресурсы для своего развития оно получает от общественного производства; б) крестьянское (фермерское) хозяйство создается как структурное подразделение коллективного хозяйства, самостоятельно осуществляет производство и определяет каналы реализации продукции. Услуги и помощь со стороны общественного производства предоставляются ему на взаимовыгодной договорной основе; в) крестьянское (фермерское) хозяйство создается как независимое, полностью самостоятельное формирование, ведущее производственную деятельность на полной коммерческой основе, используя принципы самофинансирования и самокупаемости, отношения между коллективными организациями и крестьянскими хозяйствами строятся на партнерских началах - через рынок продукции и услуг;



Рис.1. Модели формирования организационных форм крестьянских (фермерских) хозяйств

г) крестьянское хозяйство является подсобным цехом промышленного предприятия и в своей деятельности тесно связано с ним; д) крестьянское хозяйство является полноправным членом какого-либо производственного или иного другого кооператива, сформированного для совместного производства или переработки сельскохозяйственной продукции. В этом случае производственные отношения строятся на взаимных интересах равноправных партнеров с учетом долевого (паевого) участия каждого в кооперативном предпринимательском деле.

Следует отметить, что из всех перечисленных выше направлений наибольшее распространение получили в Российской Федерации полностью самостоятельные формирования и крестьянские (фермерские) хозяйства как члены какого-либо производственного кооператива. Крестьянские (фермерские) хозяйства, образовавшиеся в первые годы реформы и получившие стартовую фи-

нансовую поддержку, добиваются высокой экономической эффективности производства. Фермеры создают ассоциации и кооперативы по переработке и сбыту продукции, снабженческие, кредитные и производственные кооперативы, а также кооперативы по оказанию различных услуг (например, по совместному использованию техники, транспортных средств и т.д.). При этом создание новых кооперативных формирований должно основываться на следующих принципах: все члены кооператива участвуют в коллективном принятии решений; все члены кооператива работают на равных условиях, используя имеющиеся у них технические средства; предоставляют всем членам кооператива взаимную помощь в области здравоохранения и образования; сохраняется ряд совместных услуг, включая предоставление средств производства, взаимное кредитование и сбыт продукции. В диссертации установлены основные условия, факторы формирования крестьянских кооперативных объединений, основным направлением которых является сельскохозяйственное производство. Разработана организационная структура кооперативного объединения, которая представляет собой кооперацию кооператива производителей, кооператива по переработке сельскохозяйственной продукции, снабженческого кооператива и крестьянского кредитного кооператива. Развиваются и другие формы малого предпринимательства. Все они требуют особого научного изучения и разработки соответствующих рекомендаций по повышению эффективности их деятельности на базе развития системы управления крестьянскими (фермерскими) хозяйствами и ее основных функций – учета, контроля, планирования, организации и др.

2. Систематизированы направления развития бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах. В Удмуртской Республике зарегистрировано 3361 крестьянское (фермерское) хозяйство. За ними закреплено 75202 га земельной площади, в том числе 65828 га пашни, что составляет 4,8% всего пахотного клина республики (табл.1).

Таблица 1. Численность и средний размер крестьянских (фермерских) хозяйств Удмуртской Республики по состоянию на начало года

Показатель	Год					
	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Число зарегистрированных крестьянских (фермерских) хозяйств	3366	3421	3356	3341	3375	3361
Площадь предоставленных им земельных участков, га	73238	70809	72261	73326	75553	75202
в т.ч. сельскохозяйственных угодий, га	68891	68233	68487	68652	70073	71207
из них пашни, га	63896	63015	63802	63982	66186	65828
Средний размер фермерского хозяйства по наличию:						
общей земельной площади, га	21,8	20,7	21,5	21,9	22,4	22,4
сельскохозяйственных угодий, га	20,5	19,9	20,4	20,5	20,8	21,2
пашни, га	19,0	18,4	19,0	19,2	19,6	19,6
Число вновь организованных хозяйств	372	35	179	140	72	-
Число хозяйств, прекративших свою деятельность за год	317	100	194	106	86	-
то же с 1 января 1992г.	1503	1603	1797	1903	1989	-

В республике 1345 фермерских хозяйств или 39,9% имеют земельную площадь в размере до 10 га, в том числе 89 хозяйств (2,6%) – до 3 га. Наибольшее число хозяйств (907 или 26,9%) представлено в группе с земельной площадью 21-50 га. И только 58 хозяйств (1,7%) наделены земельным участком свы-

ше 100 га. Имея небольшие земельные участки, в том числе пашни, значительную ее часть фермеры не засевают. До 2003 г. в структуре посевных площадей преобладали зерновые культуры. В последующем наблюдается тенденция роста удельного веса кормовых культур при одновременном снижении доли зерновых культур. В 2003 г. площадь, занятая кормовыми культурами, на 0,6% или 0,3 тыс.га превышает посевную площадь зерновых культур. На изменение структуры посевных площадей оказывает влияние специализация фермерских хозяйств и наметившийся рост поголовья животных.

Несмотря на трудные экономические условия для развития сельскохозяйственного производства и небольшую финансовую поддержку, фермерские хозяйства в 2000-2003 г.г. добились более высоких показателей урожайности зерновых культур и картофеля, чем коллективные хозяйства. И эти показатели у фермеров имеют тенденцию роста. Тенденция роста наблюдается также в динамике численности поголовья животных (табл.2).

Таблица 2. Численность поголовья животных в фермерских хозяйствах на начало года, гол

Вид животных	Год					
	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Крупный рогатый скот, всего голов	5961	6093	6445	6510	7130	7893
В т.ч. коровы	3250	3206	3084	3006	3236	3488
Свины	3931	4640	4855	5905	4535	6343
Овцы	3164	2996	2692	2738	2752	2902

В фермерском секторе республики с 1999 г. наблюдается устойчивая тенденция роста производства основных видов продукции. О чем свидетельствуют данные таблицы 3.

Таблица 3. Производство основных видов сельскохозяйственной продукции в крестьянских (фермерских) хозяйствах, т

Продукция	Год				
	1999	2000	2001	2002	2003
Зерно (в массе после доработки)	17382	24102	36050	32791	33529
Картофель	11768	13401	18680	19345	26748
Овощи	2138	1285	1713	1150	2324
Лен-волокно	14	49	98	11	22
Мясо (в жив.массе)	831	837	815	955	1188
Молоко	7179	6559	7224	7745	8945
Шерсть, ц	62	56	47	41	59
Яйцо, тыс.шт	1722	1921	1806	1554	2082
Мед (товарный), ц	215	337	263	196	347

Наиболее заметно за 1999 – 2003 г.г. увеличился объем производства картофеля - в 2,3 раза, зерна – в 1,9 раза и меда – в 1,6 раза. Важно то, что в 2003 г. показатели производства картофеля, овощей, молока, яиц и меда были самыми высокими за весь период деятельности крестьянских (фермерских) хозяйств в республике (1990-2003 г.г.). По темпам роста производимой продукции сельского хозяйства за 1999-2003 г.г. фермеры значительно обогнали как хозяйства населения, так и коллективные сельскохозяйственные организации. В 2003 г. по сравнению с предыдущим годом производство фермерской продукции в сопоставимой оценке возросло на 26,5%. Для дальнейшего развития крестьянских (фермерских) хозяйств необходима эффективная система государственной поддержки. Общие финансовые средства, выделенные на поддержку развития

фермерских хозяйств из бюджета Удмуртской Республики, составляют 58608,4 тыс. руб. Кроме финансовой поддержки, развития производственного потенциала, технологии производства, инфраструктуры функционирования крестьянских (фермерских) хозяйств на рынке и активного развития их предпринимательской деятельности, необходимо в этих хозяйствах развивать систему умелого управления сельскохозяйственным производством. Оптимальное, умелое управление, преследующее разумные цели, предполагает объективную и полную информацию. Информация и управление – это своего рода функциональные "близнецы". Исходным пунктом любого хозяйственного управленческого процесса (главным среди которых является выработка и принятие управленческих решений, а также его исполнение) - получение и обработка информации. Основным поставщиком такой информации является учет. Поэтому в крестьянских (фермерских) хозяйствах необходимо развивать гибкие системы бухгалтерского учета их деятельности.

Исследования многих экономистов, а также личные наблюдения автора показали, что при нынешнем состоянии организации и постановки бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах наблюдается значительная нехватка информации, ее запаздывание или вообще отсутствие. Поэтому в крестьянских (фермерских) хозяйствах их главы и специалисты имеют возможность объяснения только происходящих отдельных событий или уже произошедших фактов, нежели определения тенденций развития основных видов деятельности. Входные и выходные данные, получаемые при помощи, например, ныне действующей простой формы бухгалтерского учета по принципу "расход-доход" труднообозримы, не всегда имеют глубокое экономическое содержание и поэтому малопригодны к использованию в управлении. Чтобы устранить указанные недостатки, целесообразно изменить показатели учета, характер и степень их обобщения, а главное, формы и способы их представления для управления крестьянским (фермерским) хозяйством. Кроме того, правильные управленческие решения на любой период времени станут возможными в крестьянских хозяйствах только при наличии информации, отражающей в динамике результаты деятельности за предыдущий и настоящий периоды, позволяющей 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 крестьянским (фермерским) хозяйством, а также организации ее сбора и обработки. На формирование затрат, себестоимости и результаты деятельности крестьянского (фермерского) хозяйства можно воздействовать не только через стоимостные и натуральные показатели, но и приспособлением к погодным условиям и рациональным использованием биологических особенностей, что можно фактически учитывать только в рамках бухгалтерского учета. Поэтому для более объективного отражения эколого-экономических и земельных отношений учет должен в равной степени оперировать следующими показателями: физическими измерителями, качественными параметрами, стоимостными экви-

валентами, ориентацией объектов наблюдения в системе учетных координат, временной и пространственной идентификацией. Важное значение при формировании информационной системы управления крестьянским (фермерским) хозяйством имеет также обеспечение согласованности, сопоставимости показателей планирования и учета. В крестьянских (фермерских) хозяйствах при производстве продукции имеются такие затраты и доходы, наблюдение за формированием которых, выявление 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 и животных, удобрений, семян, кормов и т.д. Сопоставимость показателей и согласованность системы планирования и учетной информационной системы хозяйства делает возможным разработку надежных норм затрат и смет расходов, а также повышает эффективность контроля и управления издержками производства.

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 организации в крестьянских (фермерских) хозяйствах всей системы бухгалтерского учета с целью управления хозяйством по модели "расходы - валовая продукция – конечный результат". Такая организация учета ориентирована на конечный результат деятельности крестьянского (фермерского) хозяйства. Она позволяет укрепить взаимосвязь, взаимодействие всех функций и значительно повысит эффективность процесса управления крестьянским (фермерским) хозяйством (рис. 2).

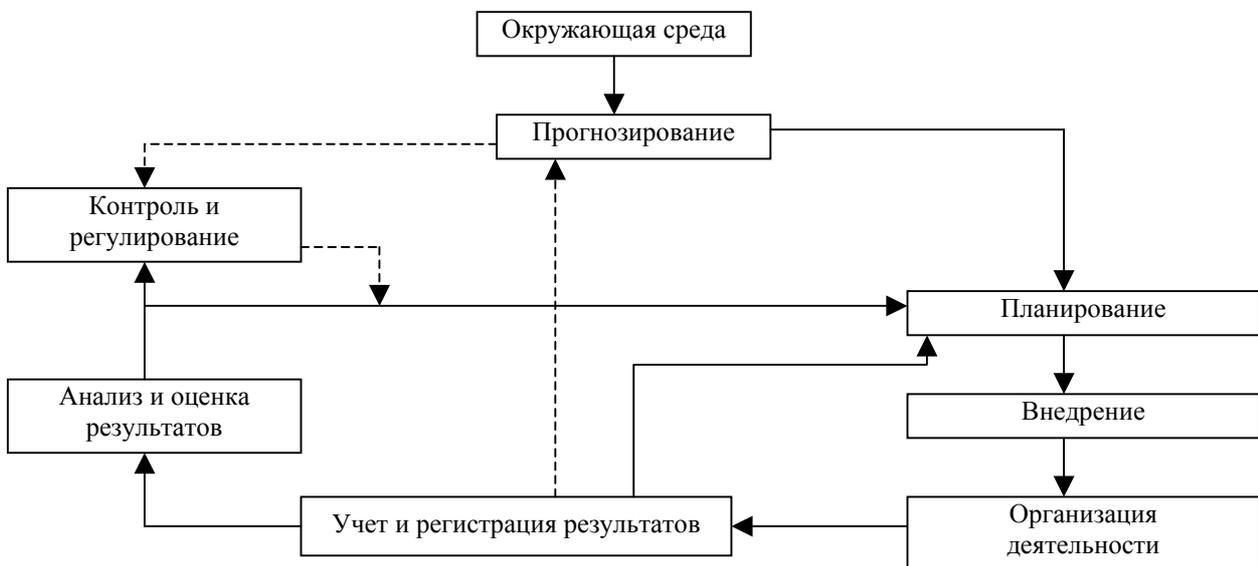


Рис.2.Основные функции управления и их взаимосвязь в крестьянском (фермерском) хозяйстве

Построение указанной системы учета, ориентированной на управленческие аспекты, может обеспечиваться выполнением и соблюдением следующих принципов: единая методологическая основа построения системы, ориентиро-

ванная на самостоятельном ведении учета крестьянином или одним из членов семьи крестьянского (фермерского) хозяйства; определение упрощенной группировки объектов бухгалтерского учета и полнота отражения фактов хозяйственной жизни по принципу "двойная запись"; единая основа комплектации (унификации) первичных документов, регистров бухгалтерского учета и отчетности; простота процедур бухгалтерского учета и своевременность формирования информации для принятия управленческих решений, анализа, контроля, прогнозирования и планирования деятельности хозяйств.

3. Разработаны рекомендации по использованию методических приемов и правил бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах для осуществления функций управлений. В сельскохозяйственных организациях всех форм собственности, в том числе и в крестьянских (фермерских) хозяйствах, возможно применение унифицированных форм первичной документации. Но в связи с тем, что бухгалтерский учет фермеры ведут в основном сами, то учетные документы здесь должны быть менее трудоемкими, такими, которые по возможности давали бы одновременно сводную информацию для финансовой, управленческой и налоговой отчетности. В то же время документы должны отражать детализацию доходов и расходов крестьянского (фермерского) хозяйства. Поэтому в крестьянских (фермерских) хозяйствах в первичной документации по отдельным объектам учета предложено соединять как аналитическую, так и синтетическую информацию, которую в крупных сельскохозяйственных организациях ведут в учетных регистрах.

По поводу методологической основы организации построения системы бухгалтерского учета мнения ученых экономистов аграрников имеют резко противоположный характер. Ряд экономистов предлагает упростить учет и вести его по принципу "приход-расход-остаток", а другие - вести учет в крестьянских (фермерских) хозяйствах с использованием системы счетов и двойной записи. По мнению автора, в крестьянских (фермерских) хозяйствах при организации учета можно использовать оба варианта - в индивидуальных хозяйствах с единственным, например, видом производства - первый вариант, а в более крупных крестьянских (фермерских) хозяйствах с различными видами производства продукции - второй вариант с использованием упрощенного плана счетов бухгалтерского учета, сокращением количества документов упрощенных форм регистров бухгалтерского учета. В связи с этим при определении объектов бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах необходимо, с одной стороны, опираться на общие теоретические основы определения предмета бухгалтерского учета, а с другой стороны - учитывать индивидуальные особенности и интеграционные принципы базы функционирования указанных хозяйств. Вместе с тем, по мнению автора, без использования в учете такого элемента его метода, как "счета и двойная запись" очень сложно составить достоверный баланс, а без калькуляции себестоимости получаемой продукции невозможно определить эффективность вложенных средств в производство и выявить бухгалтерскую прибыль, а, следовательно, рассчитать рентабельность производства в крестьянском (фермерском) хозяйстве. Хотя прибыль крестьянского хозяйства можно рассчитать по балансу, то есть балансовым методом

контроля. Для этого предлагаются следующие методы расчета: а) при использовании в бухгалтерском учете "счетов и двойной записи":

$P_{(y)} = A_k - A_n \pm ИС \pm ИК$, где $P_{(y)}$ – прибыль (убыток) отчетного периода, руб.; A_k, A_n – итоги актива баланса на конец и на начало отчетного периода, руб.; ИС – сумма изменений статей пассива баланса, представляющих собой собственные источники, руб.; ИК – сумма изменений статей пассива баланса, представляющих собой кредиторскую задолженность, руб.; б) при ведении учета по простой системе (по принципу "расход – доход"): $P_{(y)} = Д - З \pm А$, где Д – доходы (кредитовый оборот), руб.; З – затраты (расходы – дебетовый оборот), руб.; А – изменение остатков активов баланса (незавершенного производства, производственных запасов, основных средств, капитальных вложений и др.).

По балансу невозможно определить прибыль (убыток) конкретного вида производства продукции (работ, услуг), вида деятельности, сферы воспроизводства и т.д. В балансе аккумулированы все доходы и расходы, в том числе операционные, внереализационные, инфляционные, дотационные, потенциальные, а поэтому прибыль (убыток), определенный по балансу, не может служить критерием оценки эффективности производственной деятельности крестьянского (фермерского) хозяйства. Балансовый расчет прибыли необходим для установления общего финансового состояния хозяйства, но не для текущего контроля и управления конечными результатами.

Исследования автора и социологические опросы глав крестьянских (фермерских) хозяйств показали, что отражение хозяйственных операций на счетах с помощью двойной записи, их разноска по регистрам бухгалтерского учета и составление отчетности более понятны, доступны, чем проведение операции по простой системе и принципу "расход-доход". Двойная запись и система счетов главам крестьянских (фермерских) хозяйств больше предпочтительна для практической работы и развития творческой мысли в деле оптимизации производственно-финансовых операций и управления ими. При любой системе учета, тем более при двойной, начинать учет необходимо с инвентаризации хозяйственных средств и обязательств. Инвентаризация, как в прочем и другие элементы метода бухгалтерского учета, должна быть использована в крестьянских (фермерских) хозяйствах как методический прием фактической проверки наличия, состояния и правильности оценки имущества и обязательств указанных хозяйственных формирований (и не обязательно при этом составлять акты инвентаризации, и не понимать инвентаризацию здесь как инструмент выявления "злоупотреблений").

Калькуляция как элемент метода бухгалтерского учета не менее важна как для оценки работы крестьянского (фермерского) хозяйства, так и для сопоставления и сравнения деятельности хозяйства в текущем году с предшествующими годами и с данными других хозяйств. Чтобы правильно определить эффективность работы крестьянского (фермерского) хозяйства, необходимо видеть, за счет каких затрат была получена продукция. Поэтому расчет себестоимости продукции необходим также для обоснования ассортимента и структуры производимых продуктов применительно к складывающейся конъюнктуре рынка, для прогнозирования будущего крестьянского (фермерского) хозяй-

ства и текущего планирования предпринимательской деятельности, для предупреждения необоснованных действий, которые могут привести к большим и часто непоправимым последствиям: недобору продукции, снижению ее качества и уменьшению прибыли.

Таким образом, методологической основой организации и построения бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах должны стать все основные элементы метода бухгалтерского учета, т.к. крестьянское (фермерское) хозяйство имеет в наличии все многообразие средств и их источников, несмотря на небольшие размеры по сравнению с другими сельскохозяйственными организациями, хозяйственные процессы протекают в них аналогично и требуют правильного отражения в учете.

Основой организации крестьянского (фермерского) хозяйства является наличие земли в собственности или в аренде. Для учета земельных участков достаточно документов, по которым местная администрация передает землю в собственность или в аренду фермеру. Для принятия к бухгалтерскому учету основных средств, особенно технических, необходимо использовать общепринятые типовые документы. Общепринятые соответствующие типовые документы предлагается использовать также при списании объектов основных средств. В противном случае, фермер в условиях неплатежеспособности и банкротства будет сокрывать свое имущество от кредиторов и государства (необоснованно списывать, нелегально продавать и т.д.). При покупке или расходовании материально-производственных запасов необходимость первичного учета этих ценностей возникает из-за существования ответственности одного члена или главы крестьянского (фермерского) хозяйства перед другими членами этого хозяйства или ассоциации и т.п. Поэтому предлагается здесь использовать унифицированные документы, применяемые во всех сельскохозяйственных организациях. Информацию об остатках и расходах производственных запасов можно получить и без системного учета прихода и расхода их на аналитических счетах. Для этого предлагается пользоваться формулой: $C_{п} = O_{к} - C_{лп} - C_{нр} - C_{пр}$, где $C_{п}$ - стоимость материалов, потраченных на производство; $O_{к}$ - общая стоимость списанных материалов; $C_{лп}$ - стоимость материалов, потраченных на личное потребление; $C_{нр}$ - стоимость материалов, потраченных на непроизводственные нужды; $C_{пр}$ - стоимость проданных материалов. В диссертации обоснованы также рекомендации по первичному учету выхода сельскохозяйственной продукции, труда и его оплаты наемных работников в крестьянских (фермерских) хозяйствах.

4. Предложена упрощенная номенклатура системы счетов бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах. Для оперативного (текущего), тактического и даже стратегического управления хозяйственной деятельностью необходимы систематизированные сведения (показатели) о фактах хозяйственной жизни организации. Такую информацию бухгалтерский учет обеспечивает путем ее организации, упорядочения, выражения, коммуникации, накопления и хранения. Упорядочение, накопление бухгалтерской информации означает ее систематизацию и классификацию по определенным признакам, что обеспечи-

вается при помощи системы счетов. В зависимости от использования системы счетов определяется структура фактов хозяйственной жизни и их содержание.

Исходя из анализа отечественного и зарубежного опыта построения и применения номенклатуры счетов, предложена рабочая гипотеза номенклатуры счетов на базе ныне действующего Плана счетов для соблюдения принципа преемственности и не усложнения бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах (табл.4).

Счет 01 "Основные средства" - для учета собственных и полученных по лизингу (или в аренду) основных средств, нематериальных активов; счет 02 "Амортизация основных средств" - для учета амортизации основных средств и нематериальных активов; счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" - для учета затрат по строительству и приобретению объектов основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных инвестиций; счет 10 "Материалы" - для учета производственных запасов, готовой продукции и товаров; счет 11 "Животные на выращивании и откорме" - для учета наличия и движения молодняка и животных на откорме; счет 20 "Основное производство" - для учета затрат на производство продукции (работ, услуг); счет 90 "Продажи" - для учета продажи продукции (работ, услуг) и выявления финансовых результатов; счет 50 "Касса" - для учета наличных денег; счет 51 "Расчетные счета" - для учета всех денежных средств хозяйства в банках; счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - для учета расчетов с поставщиками, подрядчиками, покупателями, заказчиками и другими организациями и лицами, в том числе наемными работниками, бюджетом и внебюджетными фондами; счет 99 "Прибыли и убытки" - для учета полученной и использованной прибыли (убытков) хозяйства; счет 80 "Уставный капитал" - для учета собственного капитала, всех фондов и резервов, создаваемых крестьянским (фермерским) хозяйством; счет 67 "Расчеты по кредитам и займам" - для учета кредитов банка и займов, полученных от других организаций.

Таблица 4. Рабочий План счетов бухгалтерского учета крестьянского (фермерского) хозяйства

Наименование счета	Номер счета	Счет: активный (А), пассивный (П), активно-пассивный (А-П)
Основные средства	01	А
Амортизация основных средств	02	П
Вложения во внеоборотные активы	08	А
Материалы	10	А
Животные на выращивании и откорме	11	А
Основное производство	20	А
Касса	50	А
Расчетные счета	51	А
Расчеты по кредитам и займам	67	П
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	А-П
Уставный капитал (собственный капитал фермера)	80	П
Продажи	90	А-П
Прибыли и убытки	99	А-П

Приведенный рабочий план счетов (номенклатура системы счетов) достаточен для организации бухгалтерского учета деятельности крестьянских (фер-

мерских) хозяйств, полностью отвечает информационным требованиям их хозяйственных механизмов управления указанными экономическими субъектами предпринимательства. Прежде всего, приведенный рабочий план счетов позволяет отражать всю хозяйственную деятельность крестьянского (фермерского) хозяйства в процессе кругооборота всего совокупного продукта. Кроме того, данный рабочий план счетов с достаточной полнотой позволяет группировать, систематизировать информацию о фактах хозяйственной жизни и трансформировать эту информацию в различные формы отчетности для внутреннего управления и внешних пользователей информации.

5. Обоснованы концептуальные решения по организации процесса бухгалтерского учета в системе управления деятельностью крестьянских (фермерских) хозяйств. Крестьянское (фермерское) хозяйство имеет право самостоятельно выбрать форму бухгалтерского учета. При выборе формы бухгалтерского учета для конкретного крестьянского (фермерского) хозяйства следует иметь в виду, что форма учета должна соответствовать его содержанию, то есть информационному обеспечению управления хозяйством, всеми процессами его деятельности в современных рыночных условиях. Этим проблемам в научной и учебной литературе отводится недостаточное внимание, а поэтому развитие бухгалтерского учета в целом в сельском хозяйстве и, в частности в крестьянских (фермерских) хозяйствах, идет медленно, эволюционно-запоздалым, а не прогрессивным путем.

Процесс развития бухгалтерского учета, как правило, предполагает наличие содержания и формы. Ведущей стороной в развитии бухгалтерского учета является его содержание. В современных условиях содержание бухгалтерского учета предлагается определить как совокупность его информации, выражающей признаки связей во времени и пространстве отражаемых фактов хозяйственной жизни и обладающей определенными свойствами и качественными характеристиками для управления хозяйственными процессами организации. Эффективное использование информации в управлении и внешними пользователями посредством решения задач и выполнения назначения бухгалтерского учета возможно только путем развития и осуществления всех его функций, технологии и механизмов. Исходя из этого, должны определяться (выбираться) процедуры учета, алгоритмы обработки данных, регистры бухгалтерского учета, способы и формы обобщения и представления информации, периодичность ее получения, что во многом зависит от выбранной формы учета. Поэтому, по мнению автора, форма бухгалтерского учета - это способ организации, выражения (отражения), накопления и хранения для управления информацией о фактах хозяйственной жизни, определяемый совокупностью взаимосвязанных структурных элементов (регистров, счетов), процедурами и правилами обработки первичных данных, их регистрации и преобразования в бухгалтерскую отчетность. При этом форма учета должна отвечать следующим требованиям: организации содержания учета; прогрессивного развития системы бухгалтерского учета; преемственности и рациональности; экономичности и качеству работы бухгалтерии и получения необходимой информации о хозяйственных процессах организации.

Процесс развития форм и в целом системы учета не может осуществляться без элементов и связей между ними. Причем главным в процессе развития являются элементы, а связи - производные от элементов. Они зависят от количества и качества элементов. Кроме того, в процессе развития бухгалтерского учета важную роль играет последовательность действий (технология учета) и способ взаимодействия элементов (механизм учета). Эти моменты необходимо учитывать в процессах форменного и содержательного развития бухгалтерского учета. Поэтому необходимо при совершенствовании бухгалтерского учета исходить из диалектического единства форменного и содержательного его развития (рис. 3).

Цель бухгалтерского учета в крестьянском (фермерском) хозяйстве	Задачи бухгалтерского учета в крестьянском (фермерском) хозяйстве	Функции бухгалтерского учета в крестьянском (фермерском) хозяйстве	Содержание бухгалтерского учета	Форма бухгалтерского учета		
			Технология учета: принципы; допущения; требования; методические приемы; правила; средства учета	Механизм учета: законодательный; нормативный; методический; внутренней регламентации; организационно-управленческий	Связи: между регистрами; регистрами и счетами; счетами аналитического и синтетического учета	Состав элементов: регистры учета; счета синтетического и аналитического учета
Стратегическая направленность учета			Развитие учета		Структура учета	
			Процесс ведения бухгалтерского учета			
Система бухгалтерского учета крестьянского (фермерского) хозяйства						

Рис. 3. Концептуальная модель единства функционирования основных компонентов системы бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах

Приведенная модель позволяет проектировать и организовывать бухгалтерский учет в крестьянских (фермерских) хозяйствах так, чтобы он решал поставленные перед ним задачи и выполнял основные предписанные функции с целью повышения эффективности внутреннего управления всеми видами деятельности указанных хозяйствующих субъектов предпринимательства.

6. Разработаны варианты методики ведения бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах при диграфической и униграфической системах, отвечающих современным информационным потребностям управления производством. В настоящее время основной дискуссионной проблемой при моделировании проектных решений и организации бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах являются вопросы разработки регистров и организации методики непосредственного ведения бухгалтерского учета в указанных хозяйствах. На основании изучения теории, обобщения практики и передового опыта, а также полученных результатов при внедрении в производство разработанных рекомендаций, в диссертации определено, что применяемые регистры в крестьянских (фермерских) хозяйствах должны отвечать следующим требованиям: единая методологическая основа (принцип "доход-расход" или принцип "двойной записи"); взаимосвязь данных аналитиче-

ского и синтетического учета; сплошное отражение всех хозяйственных операций в регистрах на основании первичных учетных документов; накапливание и систематизация данных первичных документов в разрезе показателей, необходимых для составления бухгалтерской отчетности, контроля и управления эффективностью хозяйственной деятельности.

Кроме того, регистры бухгалтерского учета должны позволять: вести учет в крестьянских (фермерских) хозяйствах с использованием счетов бухгалтерского учета или без их использования; группировать и систематизировать информацию об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях так, чтобы эта информация с максимальной эффективностью была использована в управлении крестьянским (фермерским) хозяйством: для принятия и реализации управленческих решений; для регулирования хозяйственных процессов; для прогнозирования и планирования производственной и финансово-хозяйственной деятельности; для контроля, анализа деятельности, а также оперативного осуществления необходимых действий при резких изменениях внешней среды, неопределенности и риска, роста инфляции и др. При этом регистры учета, систему счетов бухгалтерского учета необходимо строить так, чтобы можно было использовать различные формы учета, в том числе упрощенные, по мере необходимости.

В односемейных крестьянских (фермерских) хозяйствах, специализирующихся исключительно на производстве одного или даже нескольких видов сельскохозяйственной продукции, но одной отрасли, можно вести учет по простой схеме. Основу такого учета составляет ведение Книги учета доходов и расходов по форме, сходной с формой № 82-АПК, т.е. по принципу «приход-расход». Формирование и развитие многоотраслевого крестьянского производства неизбежно приводит к увеличению как объектов учета (производства), так и учетной информации в целом. В этой связи возникает необходимость более детальной систематизации и контроля хозяйственных операций. Поэтому предлагается организовать учет деятельности в таких хозяйствах в учетных регистрах несложной формы и на отдельных счетах, предложенных автором. При этом бухгалтерский учет в крестьянских (фермерских) хозяйствах предложено организовать с использованием специальных книг учета имущества, затрат, обязательств и финансовых результатов, разработанных автором, опробированных и внедренных в базовых крестьянских (фермерских) хозяйствах Удмуртской Республики (рис. 4).

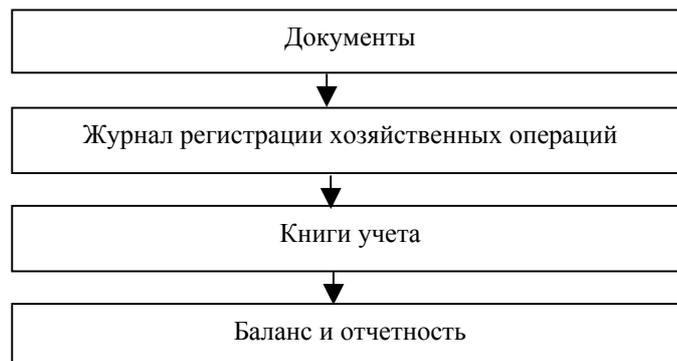


Рис. 4. Схема организации бухгалтерского учета в крестьянском (фермерском) хозяйстве

Все хозяйственные операции, происходящие в крестьянском (фермерском) хозяйстве, сначала записываются в журнале регистрации хозяйственных операций. В конце отчетного месяца (периода) все хозяйственные операции из журнала регистрации хозяйственных операций разносятся в регистры бухгалтерского учета по методу "двойная запись", т.е. каждая операция при разноске записывается в двух регистрах: на дебете (приходе) одного регистра и на кредите (расходе) другого регистра. Такими регистрами бухгалтерского учета являются предложенные формы Книг учета. Так, аналитический и синтетический учет движения наличных денег фермера, операции по расчетному и ссудному счетам, а также собственному капиталу можно вести в Книге учета денежных средств, кредитов и капитала. Для учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами в крестьянском (фермерском) хозяйстве предложено использовать разработанную Книгу учета расчетов с дебиторами и кредиторами (табл.5).

Таблица 5. Книга учета расчетов с дебиторами и кредиторами за _____ 20 ____ г.

Счет №76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

№ п/п	Наименование дебитора, кредитора	Остаток задолженности на начало месяца		Начисление задолженности за месяц			Погашение (списание) задолженности за месяц			Остаток задолженности на конец месяца	
		Фермеру (дебет)	Фермера (кредит)	Содержание операции	Фермеру (дебет)	Фермера (кредит)	Содержание операции	Фермера (дебет)	Фермеру (кредит)	Фермеру (дебет)	Фермера (кредит)
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	СПК "Родина"	-	-	За купленные корма, 7.01.	-	4500	-	-	-	-	4500
2.	Иванов С.В.	-	-	Зарплата, 10.01.	-	1520	Зарплата, 26.01.	1520		-	-
3.	Петров В.М.	-	-	За услуги автотранспорта, 22.01.	420	-	За услуги автотранспорта, 27.01.	-	420	-	-
	И т.д.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Итого	-	-	X	13720	251420	X	246520	13720	-	4900

Учет наличия и движения основных средств и нематериальных активов, а также амортизации их стоимости в крестьянских (фермерских) хозяйствах рекомендуется вести в Книге учета основных средств и начисленной амортизации. Аналитический и синтетический учет производственных запасов и готовой продукции и товаров крестьянского (фермерского) хозяйства предложено вести в разработанной Книге учета материально-производственных запасов. Для аналитического и синтетического учета наличия и движения молодняка животных и животных на откорме рекомендуется крестьянским (фермерским) хозяйствам использовать Книгу учета животных на выращивании и откорме. В указанных выше книгах учет также можно вести без использования счетов, для чего помимо терминов "дебет", "кредит" в соответствующих графах книг предусмотрены такие названия как: приход, расход, задолженность фермера, задолженность фермеру.

Процесс производства – основной в хозяйственной деятельности крестьянского (фермерского) хозяйства. Поэтому учет затрат на производство и выхода продукции – ответственный участок работы бухгалтерии крестьянского (фермерского) хозяйства. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) в крестьянском (фермерском) хозяйстве можно вести на активном счете 20 "Основное производство" в разрезе субсчетов: 1. "Растениеводство"; 2. "Животноводство"; 3. "Промышленное и вспомогательное производство" по следующим, соответственно, статьям затрат, обозначенных знаком "+" (табл. 6).

Такая группировка затрат по статьям дает возможность организовать не только учет затрат, но и ступенчатость их контроля, анализа маржинального дохода и прибыли крестьянского (фермерского) хозяйства по каждой сельскохозяйственной культуре, группе культур, группе сельскохозяйственных животных, виду производства.

Таблица 6. Группировка затрат по статьям в крестьянских (фермерских) хозяйствах

№ п/п	Наименование статей затрат	Животноводство	Растениеводство	Промышленное и вспомогательное производство
Переменные затраты (ПЗ)				
1.	Семена и посадочный материал	-	+	-
2.	Удобрения	-	+	-
3.	Средства защиты растений	-	+	-
4.	Корма	+	-	+
5.	Средства защиты животных	+	-	-
6.	Топливо, сырье и материалы	+	+	+
Условно-переменные затраты (УПЗ)				
7.	Работы и услуги	+	+	+
8.	Оплата труда наемным работникам с отчислениями на социальные нужды	+	+	+
9.	Амортизация ОС	+	+	+
Постоянные затраты (ПОЗ)				
10.	Прочие расходы	+	+	+

Так, маржинальный доход хозяйства от производства конкретной продукции можно определить: $МД = В_{п} - ПЗ - УПЗ$, где МД – маржинальный доход хозяйства, руб.; $В_{п}$ – валовое производство продукции в оценке по рыночным ценам или внутрихозяйственным трансфертным ценам, руб. Прибыль от производства конкретной продукции в данном случае можно определить: $П = МД - ПОЗ$, где П – прибыль хозяйства от производства конкретной продукции, руб. Такой контроль и анализ рекомендуется проводить в крестьянском (фермерском) хозяйстве систематически, предварительно при планировании затрат, в последующих фазах, периодах производства продукции с целью принятия управленческих решений и устранения негативных явлений, регулирования хода производственных процессов. Аналитический и синтетический учет затрат на производство и выхода продукции (оказанных услуг и выполненных работ) можно вести в Книге учета затрат на производство и выхода продукции (работ, услуг). Получение сведений о затратах по каждой из статей затрат в данном регистре обеспечивается соответствующим построением бухгалтерского учета.

Второй раздел данной книги предназначен для контроля и анализа маржинального дохода и прибыли от производства продукции.

Аналитический и синтетический учет продажи продукции и финансовых результатов крестьянского (фермерского) хозяйства предложено вести в Книге учета продажи продукции (работ, услуг) и финансовых результатов. По итоговым данным указанных выше регистров составляется баланс крестьянского (фермерского) хозяйства. Заполнение балансовой таблицы обязательно для крестьянского (фермерского) хозяйства, так как данные баланса наглядно показывают, какими средствами, в каких размерах располагает хозяйство и каковы источники их образования. Кроме того, баланс является основной формой отчетности и характеризует финансовое состояние, а также платежеспособность крестьянского (фермерского) хозяйства.

В диссертации также предложены упрощенные формы бухгалтерского учета для односемейных и небольших крестьянских (фермерских) хозяйств: а) упрощенная форма учета по диграфической системе (регистры: Книга “Журнал - Главная”; Конторрентная книга для учета расчетов с организациями и лицами; Книга многографной формы для учета затрат и выхода продукции; Книга количественно - суммового учета); б) упрощенная форма учета по униграфической системе (регистры: Книга учета имущества; Книга учета продукции и материалов; Книга учета доходов и расходов). Практическое применение разработанных форм бухгалтерского учета способствует существенному повышению эффективности процесса коммуникации бухгалтерской информации и ее качества для принятия научно-обоснованных управленческих решений по стратегии развития крестьянского (фермерского) хозяйства.

Основные положения диссертации нашли отражение в следующих публикациях:

1. Тришканова И.Е. Моделирование бухгалтерского учета в управлении деятельностью крестьянских (фермерских) хозяйств / Ижевск: Изд-во Ижевской ГСХА, 2005.-60 с. (3 п.л.)
2. Тришканова И.Е. Методика управленческого и финансового учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах // Вестник Ижевской ГСХА. – 2004. - № 3. – С. 35-37 (0,5 п.л.).
3. 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.).
4. Алборов Р.А., Тришканова И.Е., Мосунова Е.Л. Качественные характеристики бухгалтерской информации в системе управления сельскохозяйственным производством / Экономика и управление АПК в XXI веке: Материалы всероссийской научно-практической конференции, посвященной 20-летию эко-

номического факультета и 50-летию аграрного образования в УР, 11-12 марта 2004 года / ФГОУ ВПО Ижевская ГСХА. Т. II. – Ижевск: РИО Ижевской ГСХА, 2004. – С.105-107 (0,20 п.л., в т.ч. авт. 0,10 п.л.).

5. Алборов Р.А., Тришканова И.Е., Мосунова Е.Л. Методические аспекты оценки материальных затрат в управленческом учете / Экономика и управление АПК в XXI веке: Материалы всероссийской научно-практической конференции, посвященной 20-летию экономического факультета и 50-летию аграрного образования в УР, 11-12 марта 2004 года / ФГОУ ВПО Ижевская ГСХА. Т. II. – Ижевск: РИО Ижевской ГСХА, 2004. – С.111-112 (0,15 п.л., в т.ч. авт. 0,08 п.л.).
6. Тришканова И.Е. Оценка экономической эффективности сельскохозяйственного производства с учетом экологического фактора. – Материалы XX научно-практической конференции Ижевской ГСХА. – Ижевск: "Шеп", 2000. – С. 200-201 (0,05 п.л.).
7. Тришканова И.Е. Организация внутреннего аудита / Международная научно-практическая конференция "Предпринимательство: состояние и перспективы". Тезисы докладов. – Ижевск: Изд-во УдГУ, 1999. – С. 82-84 (0,10 п.л.).