

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ УКРАИНЫ

КИЕВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

КИЗЫМА АНДРЕИ ЯРОСЛАВОВИЧ

УЧЕТ, КОНТРОЛЬ И АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ

ЗАТРАТ ПРИ ПЕРЕХОДЕ К РЫНОЧНЫМ ОТНОШЕНИЯМ

/ на примере сельскохозяйственных предприятий

Тернопольской области /

08.00.12 - Бухгалтерский учет, контроль и анализ
хозяйственной деятельности

Диссертация на соискание
ученой степени кандидата
экономических наук

Научный руководитель -
д.э.н., проф. Литвин Ю.Я.

КИЕВ -1992

С О Д Е Р Ж А Н И Е

ВВЕДЕНИЕ.....	3
I. ЭКОНОМИЧЕСКИЕ И ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ АГРАРНЫХ ОТНОШЕНИИ И НОВЫЕ ЗАДАЧИ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА.....	8
1.1. Экономическое содержание, принципы и формы аренды, фер- мерских и крестьянских хозяйств.....	8
1.2. Цели и задачи производственного учета в условиях перехо- да к рыночным отношениям.....	41
2. РАЦИОНАЛЬНАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗ- ВОДСТВО В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ.....	58
2.1. Экономическая сущность, характеристика объектов и ста- тей учета затрат.....	58
2.2. Методика первичного и синтетического учета.....	80
2.3. Учет затрат на производство с использованием персо- нальных ЭВМ.....	118
3. МЕТОДИКА И ОРГАНИЗАЦИЯ ОПЕРАТИВНОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ И АНАЛИЗА ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	131
3.1. Оперативный контроль затрат на производство сельско- хозяйственной продукции.....	131
3.2. Методические основы осуществления оперативного анализа.....	149
3.3. Оперативный анализ затрат на производство сельско - хозяйственной продукции.....	160
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	176
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	181
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	193

В В Е Д Е Н И Е

Современный этап развития экономики суверенной Украины характеризуется стремительным переходом к рыночным отношениям во всех сферах производства.

Этот процесс сопровождается расширением прав и самостоятельности трудовых коллективов в вопросах формирования производственной программы, распределения произведенной продукции и полученного дохода и, в то же время, повышением ответственности за конечные результаты деятельности.

В настоящее время нет более важной и, в то же время, нерешенной проблемы в сельском хозяйстве, как разгосударствление и приватизация собственности и передача ее в пользование или собственность крестьянину.

Несмотря на то, что по этим вопросам парламент Украины принял немало законодательных актов, практическое их решение оставляет желать лучшего.

Изменения, происходящие в методах ведения хозяйства, определяют появление новых экономических категорий, таких как : арендная плата, хозрасчетный доход, плата за трудовые, водные ресурсы и т.д.

Все эти факторы вызывают настоятельную необходимость изменения порядка организации учета, контроля и анализа в коллективах, перешедших на рыночные отношения.

Переход от преимущественно административных методов хозяйствования к экономическим требует самого пристального внимания ученых-экономистов к вопросам организации учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности.

Среди экономистов, занимающихся исследованиями вопросов

организации учета, контроля и анализа в условиях приватизации собственности и перехода к рынку, выделим наиболее видных ученых-аграрников: И.А.Белебева, В.Г.Гетьман, В.Г.Линник, Ю.Я.Литвин, В.К.Радостовец, М.З.Пизенгольц, В.В.Сопко и др.

Изучение работ этих ученых по организации учета, контроля и анализа при новых формах хозяйствования наглядно показывает отсутствие единого мнения по этим вопросам.

Все это требует дальнейшего теоретического осмысления проблем, возникающих в учете, контроле и анализе в связи с развитием и распространением рыночных отношений в сельском хозяйстве и практического их решения.

Центральное место в системе учета, контроля и анализа занимают затраты на производство.

Большое разнообразие затрат, необходимых для производства продукции, особенности сельскохозяйственного производства, непосредственно влияющие на порядок их учета и контроля, вызывают определенные сложности в ведении этого участка учетной и аналитической работы.

В то же время без рационально построенной системы учета, контроля и анализа за затратами в процессе производства не может быть и речи о рациональном и эффективном ведении хозяйства.

Таким образом, выбор данной темы исследования вызван актуальностью и малоизученностью на современном этапе развития сельскохозяйственного производства проблем, возникающих в организации учета, контроля и анализа за затратами при производстве продукции в коллективах, перешедших на рыночные отношения.

Целью настоящей диссертационной работы является исследование природы аренды, фермерских /крестьянских/ хозяйств, как одних из прогрессивных форм организации производства и оплаты труда; роли, значения и основных направлений совершенствования

учета и контроля производственных затрат в условиях перехода сельскохозяйственных предприятий к рыночным отношениям; разработка предложений по совершенствованию и рационализации учета, оперативного контроля и анализа затрат на производство в коллективах разных форм собственности.

Для достижения намеченной цели были поставлены следующие задачи:

- исследование экономической сущности аренды, как формы разгосударствления собственности и переходной формы к фермерскому / крестьянскому / хозяйству, с указанием ее положительных и отрицательных сторон;
- обоснование необходимости процесса интеграции учета, контроля и анализа в новых условиях хозяйствования;
- изучение действующих на сегодняшний день методик учета, контроля и анализа производственных затрат в сельскохозяйственных предприятиях;
- разработать предложения по совершенствованию организации учета, оперативного контроля и анализа в коллективах, перешедших на рыночные отношения, сделав упор на оперативность получения учетных данных.

Объектом исследования в работе является процесс образования производственных затрат в сельскохозяйственных формированиях Тернопольской области.

Предметом исследования является система учета, оперативного контроля и анализа в предприятиях Тернопольской области, перешедших на новые методы хозяйствования.

Теоретической и методической основой исследования явились работы экономистов-аграрников рыночного направления по вопросам организации учета, контроля и анализа; решения и материалы сессий Верховного Совета Украины; постановления и Законы прави -

тельства Украины.

Основным принципом проведенного исследования является диалектико-материалистический, системный подход к сбору, анализу и обобщению экономической информации по направлениям исследования.

В работе использовались методы наблюдения, выборки, группировки, обобщения, сравнительные оценки и др.

В результате проведенного автором исследования были получены теоретические результаты, которые имеют определенную научную новизну и могут быть применены в практике хозяйствования коллективов, работающих при новых формах организации и оплаты труда, а именно:

- проведен детальный анализ процесса становления и развития аренды, как формы разгосударствления собственности и переходной к фермерству, и предложены конкретные меры по устранению препятствий на пути их распространения;
- обоснована необходимость процесса интеграции учета, контроля и анализа при переходе к рыночным отношениям;
- определен круг затрат, включаемых в состав расходов арендного подразделения и внесены предложения по усовершенствованию номенклатуры статей затрат с учетом потребностей арендаторов;
- усовершенствована действующая методика организации учета, контроля и анализа в сельскохозяйственных предприятиях;
- разработаны формы первичных документов по документированию отклонений фактических затрат от запланированных, используемые в условиях ведения нормативного метода учета затрат;
- предложен вариант организации аналитического и синтетического учета в крестьянских /фермерских/ хозяйствах.

Результаты проведенного диссертационного исследования целесообразно использовать при организации учета, контроля и анализа

в коллективах, перешедших на новые формы хозяйствования /аренда, фермерство/.

Реализация основных положений, изложенных в работе, позволит улучшить экономические взаимоотношения в сельскохозяйственных предприятиях, организацию учета, контроля и анализа и повысить их оперативность.

Результаты проведенного исследования частично внедрены в хозяйствах Тернопольской области.

Они докладывались и были обсуждены на следующих конференциях: республиканской научно-практической конференции "Социально-экономические проблемы перестройки" /Кривой Рог, 1991/; межобластной научно-практической конференции "Проблемы разгосударствления собственности и их реализация в условиях рыночной экономики" /Тернополь, 1991/; областном научно-практическом семинаре "Основные направления развития народного хозяйства в период перехода к рыночной экономике" /Тернополь, 1991/; областной научно-практической конференции "Методология бухгалтерского учета на предприятиях различных форм собственности" /Тернополь, 1992/.

По теме диссертации опубликовано 8 работ.

Диссертация изложена на 207 страницах машинописного текста, содержит 26 таблиц, 3 схемы и 9 приложений. Список использованной литературы состоит из 131 наименования.

ГЛАВА I. ЭКОНОМИЧЕСКИЕ И ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ АГРАРНЫХ ОТНОШЕНИЙ И НОВЫЕ ЗАДАЧИ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА.

1.1. Экономическое содержание, принципы и формы аренды, фермерских и крестьянских хозяйств.

Демократизация всех сторон общественной жизни, изменения, происходящие во всех сферах экономики независимой и суверенной Украины, выдвигают на первый план задачу обобществления и анализа всех ныне существующих форм хозяйствования с позиции того, что нового, рационального несет в себе та или иная форма, какие ее преимущества и недостатки.

Б.И.Пошкус /90;с.3/ выделяет шесть форм хозяйствования, ныне существующих в нашем сельском хозяйстве:

1. Тот колхоз и совхоз, какие мы породили за годы от начала коллективизации, со всеми преимуществами и недостатками.
2. Общественное хозяйство, переведенное на подрядные отношения.
3. Арендные договоры.
4. Кооператив в сельском хозяйстве.
5. Личное подсобное хозяйство сельской семьи.
6. Индивидуальное крестьянское хозяйство.

По нашему мнению, эта классификация не полностью отражает все то многообразие различных форм хозяйствования, реально существующих в нынешних условиях развития рыночных отношений.

В частности, мы считаем необходимым выделить еще ряд таких форм:

- акционерные товарищества или паевые хозяйства на базе бывших сельскохозяйственных предприятий;
- научно-производственные системы /производство+наука/;

- агроконсорциумы, агрокомбинаты, агропромышленные объединения.

Наличие стольких разнообразных форм организации производства свидетельствует об объективности признания у нас многоукладной экономики.

В связи с наличием многоукладности в сельском хозяйстве при переходе к рыночным отношениям, возникает ряд вопросов, ответ на которые можно получить, рассмотрев каждую из форм хозяйствования в ее диалектическом развитии, выделив главное в понимании ее сущности.

Арендные отношения не являются чем-то новым для сельскохозяйственной практики нашей страны. Но они приобрели большое значение в связи с тем тяжелым положением, в котором пребывает наше сельское хозяйство и той ролью, которую должна выполнить аренда для преодоления существующих трудностей в аграрном секторе.

Мы считаем, что одним из важнейших направлений перестройки производственных отношений в аграрном секторе является именно развитие и распространение арендных отношений. Они позволяют в полной мере возродить чувство хозяина в крестьянине, стимулировать его творческие возможности, материально заинтересовать его в высоких конечных результатах труда.

Несомненно, что сложность исследуемой темы требует объективной и непредвзятой оценки всех предлагаемых методов, способов и направлений изучения возникающих при этом проблем и научного обоснования наиболее эффективных форм и подходов к решению всего круга вопросов, связанных с арендой.

Как нам представляется, характерной чертой современного этапа развития арендных отношений является признание их как одного из средств /формы/ реализации отношений общенародной собственности на землю.

Такие ученые, как И.Н.Буздалов /29;с.18/, И.А.Икониц-

кая /46;с.3/, Н.Л.Копач /55;с.3/, М.П.Козлов, З.Л.Беридзе/26;с.12/ полностью стоят на этой позиции, отмечая при этом, что внедрение и развитие арендных отношений вызывает изменение базисных отношений общества, сопровождается совершенствованием производственных отношений в аграрном секторе страны.

В то же время В.Мергурьев /77;с.43/ ставит вопрос о том, что в результате перехода на аренду происходит перерастание общенародной собственности в коллективную.

Мы разделяем позицию А.В.Сидоровича /102;с.16/ о том, что аренда может обслуживать разные формы собственности /государственную, колхозно-кооперативную, общественных организаций/ не меняя их природы.

В экономической литературе по вопросам развития аренды большинство авторов в определении ее места среди других форм хозяйствования выходит из того, что все формы ведения хозяйства имеют равные права на организацию производства.

В частности, такие ученые-экономисты, как И.И.Лукинов /74;с.6/, В.А.Тихонов /115;с.8/, П.И.Гайдуцкий /36;с.31-32/, Ф.Ф.Бутынец /30;с.24-25/, отмечая, что аренда имеет важное значение для развития сельскохозяйственного производства, выступают и за развитие других возможных форм хозяйствования.

Но и среди них нет единства во мнениях относительно того, какой же форме отдать предпочтение. Так П.Т.Саблук /97;с.26-27/, исходя из реально сложившихся условий Украины, отдает предпочтение коллективным формам собственности, укреплению колхозов и совхозов, постепенной их трансформации в кооператив кооперативов. В.Ф.Башмачников /21;с.8-9/ выступает за более широкое развитие долевой /акционерной/ собственности, вместе с тем делая акцент и на крестьянские хозяйства.

Мы же считаем, что все формы хозяйствования агропромышлен-

ного комплекса /колхозы, совхозы, подсобные хозяйственные предприятия и организации, кооперативы, арендные коллективы, крестьянские и личные подсобные хозяйства граждан, агропромышленные объединения и агроконсорциумы/ имеют равные права на организацию и ведение производства; многоукладность аграрного сектора, на сегодняшний день – наиболее оптимальный вариант.

В таблице 1.1 дана сравнительная характеристика отношений собственности на средства производства; производимую продукцию и распределение дохода при разных формах организации и оплаты труда.

На основании этой таблицы можно сделать вывод о том, что наиболее полно рыночные отношения реализуются в крестьянском /фермерском/ хозяйстве, но и другие формы хозяйствования имеют свои как положительные, так и отрицательные стороны.

В вопросе же определения эффективности той или иной формы хозяйствования, по нашему мнению, следует придерживаться следующих методологических подходов:

1. Должна давать наибольший народнохозяйственный эффект.
2. Обеспечивать высокую /наибольшую/ эффективность производства, производительность труда и качество.
3. Обеспечивать не только экономические преимущества по сравнению с другими формами, но и социальные.
4. Органическое сочетание с другими формами.
5. В разных регионах, при выборе той или иной формы, исходить из сложившихся конкретных местных условий, традиций ведения хозяйства.
6. Формы организации производства выбирают сами трудовые коллективы.

Исходя из вышеизложенного, нельзя безоговорочно отдать предпочтение той или иной форме хозяйствования, так как каждая из них

Табл.1.1

Сравнительная характеристика отношений собственности
при различных формах хозяйствования

: Виды	: Наименование сельскохозяйственного предприятия		
N : отношений	: -----		
п/п: собственности:	колхоз	: аренда	: фермерское
:	:/совхоз/:	-----	: /крестьянское/
:	:	: свободная: внутрихозяй.	: хозяйство

1. Право собственности на средства производства	Отсутствует	Отсутствует	Полное
2. Пользование средствами производства	Полное	Полное	Полное
3. Право собственности на производимую продукцию	Отсутствует	Полное	Ограниченное
4. Распределение дохода между членами трудового коллектива	По трудовому вкладу	По трудовому вкладу	По договоренности

имеет свои положительные и негативные стороны.

Вместе с тем, мы считаем, что арендные отношения и, в частности, один из их видов - арендный подряд, можно рассматривать на современном этапе развития сельского хозяйства как переходный этап от старых экономических структур к новым, более прогрессивным и эффективным.

По нашему мнению, любая прогрессивная форма хозяйствования, даже если ей присущи и некоторые негативные стороны, должна иметь равные возможности для своего развития наравне с существующими. Только конкуренция между ними и позволит выявить наиболее эффективную форму организации производства.

Арендный подряд представляет собой отношения, которые развиваются между колхозами, совхозами и другими предприятиями с одной стороны, и их структурными звеньями или отдельными работниками - с другой.

Следует отметить, что среди ученых существуют разные мнения по поводу определения сути арендного подряда. Во многих публикациях арендный подряд рассматривается только с юридической точки зрения, согласно которой он представляет собой имущественный найм - суть которого состоит в том, что по договору одна сторона /наймодатель, арендодатель/ обязуется предоставить другой /нанимателю, арендатору/ имущество во временное пользование и за определенную плату.

Т.Н.Коновалова /54;с.137/ считает, что арендный подряд - это не аренда в чистом ее виде, а наиболее совершенная новая форма хозрасчета внутрихозяйственных подразделений.

Л.В.Никифоров /78;с.34/, З.Л.Беридзе /26;с.12-13/, М.П.Козлов /26;с.12-13/, Н.Л.Копач /55;с.7/ стоят на той позиции, что внутрихозяйственной аренде нельзя отводить роль одной из моделей хозяйственного расчета, она является арендой в чистом ее виде,

если понимать ее как экономическое отношение, а не только как имущественный наем.

Нам представляется, что заслуживает внимания позиция О. Лепендина /62;с.106/, согласно которой арендный подряд по своей экономической сущности имеет много общего с арендой, а по форме организации управления – с внутрихозяйственным расчетом.

Можно согласиться с точкой зрения В.Г. Линника, считающего, что "арендные отношения полной мерой реализуются в условиях второй формы хозрасчета" /66;с.16/. Одновременно он указывает на то, что "мы совсем не разделяем существующее утверждение, что аренду следует рассматривать как самостоятельную форму хозяйственного расчета. Для этого нет никаких оснований. В условиях аренды действительно есть некоторые особенности, но не настолько обстоятельные, чтобы создавать самостоятельную форму хозяйственного расчета" /66;с.16/.

Ни одна из форм хозяйствования не может успешно функционировать без надежной юридически-правовой базы. В этой связи отметим, что на сегодняшний день существуют законодательные акты бывшего СССР, регулирующие и регламентирующие производственную деятельность арендных коллективов.

Мы считаем, что уделяется слишком мало внимания юридическо-правовой базе арендных отношений в условиях, когда экономика независимой Украины переходит к рыночным отношениям.

Можем отметить лишь несколько таких документов /1;2;3;4;5;6/.

Обобщая практику хозяйствования коллективов в условиях арендных отношений, представляется возможным выделить следующие виды аренды: свободная /чистая/ и внутрихозяйственный арендный подряд.

Широко распространено мнение, часто встречающееся в литературе, что в убыточных и слабых, экономически нерентабельных хозяйствах целесообразнее применять хозяйственную аренду, т.е. когда

хозяйство в целом переходит на аренду, превращаясь тем самым в организацию арендаторов или кооператив арендных коллективов; а в сильных, с мощным потенциалом колхозах и совхозах – внутрихозяйственную аренду.

Мы считаем, что целесообразность применения той или иной формы аренды подскажет сама жизнь, хозяйства сами должны выбирать в зависимости от конкретных условий хозяйствования, какой вид производственной деятельности им больше подходит.

На сегодняшний день, как указывают большинство ученых, руководствуясь данными анализа о работе арендных коллективов, преимущественное развитие в аграрном секторе получила внутрихозяйственная аренда /арендный подряд/ при недостаточно широком распространении свободной /чистой/ аренды, фермерского /крестьянского/ хозяйства.

"На Украине в 1988-1990 гг. на таких условиях хозяйствовали 7 тыс. колхозов и совхозов /или 67,8 %/, включающих 36 тыс. подразделений... Различные арендные коллективы владеют 30,3% пашни, 21% поголовья КРС, 23% свиней, 12,2% основных фондов производственного назначения" /96;с.47/.

В Тернопольской области до настоящего времени наиболее широкого распространения получил арендный подряд. Об эффективности его внедрения свидетельствуют данные таблицы 1.2.

Безусловно, еще рано говорить о том, что арендный подряд может составить реальную конкуренцию колхозам и совхозам вследствие того, что и как все новое, его развитие требует большого промежутка времени.

Так, если коллективами, работающими на арендном подряде было выработано валовой продукции за 1989 г. на 191073,3 тыс. руб., то колхозами и совхозами Тернопольской области – 1061988 тыс.руб. Да и по масштабам распространения цифры разнятся: если количество

Таблица 1.2

Развитие арендного подряда в хозяйствах
Тернопольской области (по состоянию на 01.01.90 г.)*

п/п:	Показатели	Единица измерения:	Количество
1.	Общая численность колхозов и совхозов	ед.	443
2.	Количество хозяйств, применяющих арендный подряд /колхозы и совхозы/	"-	211
3.	Количество бригад и самостоятельных звеньев /кооперативов/, которые ра- ботали на арендном подряде.	"-	782
4.	Количество работников, занятых на арендном подряде, согласно договоров	чел.	20692
5.	Фонд оплаты труда работников, ра- ботающих на арендном подряде.	тыс.руб.	42656,7
6.	Передано в аренду согласно договоров:		
	а/ пашни	га.	158857
	б/ основных фондов /без скота/	тыс.руб.	154988,6
	в/ КРС на откорм	голов	72750,0
	г/ свиней	"-	66347,0
7.	Получено прироста:		
	а/ КРС	цнт	91934,0
	б/свиней	"-	43928,6
8.	Выработано валовой продукции аренд- ными коллективами /в сопоставимых ценах 1983 года/.	тыс.руб.	191073,3

* Согласно анкеты обследования Тернопольского управления ста-
тистики

работников, занятых на арендном подряде, составляло 20692 чел., то в колхозах и совхозах эта цифра составляла 186219 человек.

Тем не менее, данные таблицы о развитии арендного подряда свидетельствуют о том, что он хорошо вписывается в существующую структуру хозяйствования Тернопольской области. Но, например, сведения по Латвийской республике свидетельствуют о том, что большого, масштабного развития арендный подряд здесь не получил. Так, на конец 1988 года он применялся лишь в 63 хозяйствах республики /125;с.46/.

Это подтверждает наш вывод о том, что внедрение той или иной формы хозяйствования должно учитывать обязательно конкретные условия производства, местные традиции ведения хозяйства. В той же Латвии сильны традиции крестьянского хозяйства и естественно, что эта форма хозяйствования получает преимущественное развитие. Соответственно, масштабы распространения других форм организации производства уже не будут такими большими.

Нам представляется верной позиция А.М.Емельянова /43;с.73/, П.Т.Саблука /97;с.27/, считающих, что с дальнейшим углублением арендных отношений в колхозе и совхозе, они и дальше будут представлять собой крупное общественное производство, но уже модифицированное, превращаясь в кооператив первичных кооперативов или арендных коллективов.

Исходя из анализа условий, необходимых для успешного функционирования того или иного вида аренды, отметим, что и в этом плане налицо некоторые преимущества внутрихозяйственной аренды. В частности, в нынешних условиях, при отсутствии оптовой торговли средствами производства, дефиците материалов, топлива, запчастей, т.е. материальных ресурсов, сервисного обслуживания — деятельность арендаторов вне колхоза и совхоза представляется более чем проблематичной и абсолютная хозяйственная самостоя-

тельность, присущая внехозяйственной аренде, в основе которой лежит семейно-индивидуальная трудовая деятельность, нивелируется необеспеченностью в материально-техническом снабжении и обслуживании.

Вместе с тем, переход к рыночным отношениям не может не сопровождаться ломкой колхозно-совхозных производственных отношений, и поэтому более правильно рассматривать внутрихозяйственную аренду как переходный этап от старых сельскохозяйственных структур к новым, рыночным, таким как свободная /чистая/ аренда; фермерские /крестьянские/ хозяйства.

Можно согласиться с утверждением А.М.Югай /12;с.7/ о том, что на сегодняшний день масштабы распространения внутрихозяйственной аренды более широкие, нежели внехозяйственной, но нам представляется, что по мере развития арендных отношений, налаживания товарно-денежных отношений, пропорции между этими двумя формами аренды будут меняться.

По поводу развития свободной формы аренды интересной является точка зрения В.Г.Линника, считающего, что "в наиболее полной, завершенной форме свободная аренда имеет место в крестьянском хозяйстве как самостоятельная форма хозяйствования. Она в значительной мере приближается к принципам ведения фермерского хозяйства" /66;с.5/.

Что касается внутрихозяйственной аренды, то она по форме организации производства является наиболее простой, не требует дополнительных капитальных вложений в аграрный сектор, не сопровождается коренной ломкой существующих производственных отношений и инфраструктуры колхозов и совхозов, что имеет благоприятное воздействие на сельскохозяйственного работника. Следствием внедрения внутрихозяйственной аренды является быстрый рост производительности труда, качества продукции, снижения ее себестоимости.

ности.

Но в то же время, на основе анализа работы коллективов, перешедших на арендный подряд, можно выделить целый ряд его существенных недостатков, в частности:

- диктат хозяйства арендатору;
- неупорядоченность внутрихозяйственных цен;
- отсутствие полной свободы в действиях арендатора;
- нечеткое взаимодействие производственных подразделений внутри хозяйства.

Отметим еще один момент в понимании сущности внутрихозяйственной аренды, а именно: что же нового несет в себе эта форма аренды по сравнению с уже существующим подрядом в сельскохозяйственном производстве, если колхоз и совхоз при ее внедрении сохраняет свою прежнюю производственно-хозяйственную структуру.

Прежде всего не вызывает сомнения, что внутрихозяйственная аренда содержит в себе и общие черты, которые характерны и для подряда, а именно:

- хозяйство осуществляет материально-техническое снабжение и сервисное обслуживание подрядных коллективов;
- в повседневной работе имеют производственно-хозяйственную самостоятельность и организуют процесс производства по своему усмотрению;
- ориентированы на выпуск определенного вида продукции по заказу хозяйства;
- нарушение условий договора со стороны администрации хозяйства.

Но вместе с тем, наряду с отмеченными выше общими принципами деятельности, внутрихозяйственная аренда имеет ряд отличительных особенностей, благодаря которым она и приобрела большую практическую ценность:

- главная особенность здесь состоит в том, что гарантированного

- заработка работник уже не получает, оплата труда осуществляется в зависимости от размера полученного хозрасчетного дохода;
- существует полная материальная ответственность за использование вверенных коллективу ресурсов и фондов;
- в вопросе использования произведенной продукции существует частичная самостоятельность: вся продукция, которая получена сверх заказа, может быть реализована арендатором по своему усмотрению.

Сходство с подрядом вызывается еще и тем, что если колхозу или совхозу доводят жесткий государственный заказ на производство сельскохозяйственной продукции, то естественно, что и арендаторы будут ощущать на себе последствия доведения госзаказа: администрация волей или неволей будет доводить до арендаторов план производства продукции в счет выполнения госзаказа, поэтому производственная программа арендатора будет подчинена требованиям выполнения госзаказа.

Мы считаем, что в условиях рыночных отношений ни о каком госзаказе не может быть и речи. Вся производственная деятельность строится на основе выполнения договорных обязательств между арендатором и заготовительными организациями.

Государство и в дальнейшем будет оставаться основным покупателем сельскохозяйственной продукции, но эти отношения будут регулироваться только через систему взвешенных цен.

Таким образом, из вышеизложенного следует, что внутрихозяйственная аренда является шагом вперед в сравнении с традиционными формами организации и оплаты труда, несет в себе положительные моменты в вопросах непосредственного соединения производителя со средствами производства /в т.ч. и с землей/ и бережного отношения к ним, воспитания в работнике чувства хозяина, повышения его материальной ответственности за результаты хозяйст-
вова-

ния.

Необходимо полностью согласиться с утверждением Н.Л.Копача /55;с.7/ о том, что наиболее существенное преимущество внутрихозяйственной аренды состоит в том, что здесь полнее всего реализуются отношения непосредственно трудовой кооперации, восстановления кооперативных основ колхоза.

Необходимость внедрения и развития арендных отношений ставит перед наукой проблемы решения многих теоретических и практических вопросов механизма реализации этих отношений. Один из таких вопросов, требующий серьезной разработки – это определение субъектов и объектов аренды. Его решение будет служить более четкому пониманию экономического содержания арендных отношений.

Если с понятием "объект аренды" ученые определились : он представляет собой главный объект – землю и другие средства производства /здания, сооружения, сельскохозяйственные машины, поголовье основного стада животных/ и другие основные средства без включения в понятие "объект аренды" оборотных средств, которые не входят в состав средств, передаваемых в аренду /их стоимость возмещается на основе купли-продажи/, то определение субъектов требует единого методологического подхода.

В определении субъектов аренды мы исходим из того, что право сдачи имущества в аренду должно принадлежать собственнику. Арендодателями также могут быть органы и организации, которые уполномочены собственником сдавать имущество в аренду.

Соответственно, в качестве арендодателя должно выступать государство, в исключительной собственности которого находится земля, передавая это право всеобщего собственника-арендодателя на местах своим органам управления – Советам народных депутатов.

В качестве арендатора должны выступать сельскохозяйствен-

ные предприятия, которые арендуют землю и другие средства производства, их структурные подразделения /бригады, звенья, внутрихозяйственные кооперативы/, отдельные работники, другие граждане, которые изъявили желание заниматься индивидуальной трудовой деятельностью в сельском хозяйстве.

В этом плане внутрихозяйственную аренду можно рассматривать как предоставление земли первичным землепользователем, в роли которого будет выступать сельскохозяйственное предприятие, во второе землепользование арендным коллективам посредством реализации арендных отношений на основе договора аренды с уплатой арендной платы за землю и другие основные средства производства.

Имеющийся опыт внедрения внутрихозяйственной аренды в колхозах и совхозах Тернопольской области свидетельствует о том, что деятельность арендных коллективов должна базироваться на следующих основных организационных и экономических принципах:

- возвратности: земля и другие средства производства должны передаваться в аренду на определенный срок /по возможности на более длительный/;
- платности: все средства производства, в т.ч. и земля, передаются за определенную плату /арендную/;
- договоренности: основные условия функционирования и работы арендного коллектива должны быть зафиксированы в договоре;
- полного равноправия сторон: администрация /арендодатель/ и арендный коллектив становятся равноправными партнерами во взаимоотношениях друг с другом. Приоритет даже должен отдаваться арендатору, как субъекту, непосредственно хозяйствующему на земле, по сравнению с тем, кто имеет лишь титул ее собственника;
- материальная и моральная ответственность арендодателя и арендатора за выполнение взаимных обязательств, зафиксированных в

- договоре;
- оплата труда арендатора не должна быть гарантированной, а осуществляться за счет хозрасчетного /арендного/ дохода;
 - целевой характер использования земли, других средств производства и ресурсов;
 - невмешательство арендодателя в хозяйственную деятельность арендатора;
 - добровольность арендного коллектива или отдельного работника на заключение договора;
 - самостоятельность арендатора в своей хозяйственно-производственной деятельности;
 - научная обоснованность применения в каждом конкретном случае аренды;
 - передача арендаторам не только средств производства, но и основных функций управления производством - учета, контроля и анализа;
 - нецелесообразность большого числа арендных коллективов с той точки зрения, что небольшой коллектив имеет небольшой денежный оборот и доходы, а это влечет за собой негативные последствия: невозможность строительства производственных объектов для своих нужд, своевременной закупки современной техники, минеральных удобрений и других материальных ресурсов. На наш взгляд, выход здесь - в создании ассоциации арендных коллективов. Объединившись, они смогут маневрировать материальными и денежными ресурсами, оказывать друг другу помощь в назревших проблемах.

Нельзя сказать, что все из вышперечисленных принципов на практике действуют в полной мере. Многие из них либо вообще не функционируют, либо их суть искореживается до неузнаваемости.

Это, в частности, касается таких экономических и организацион-

ных принципов как: самостоятельность арендатора в своей хозяйственно-производственной деятельности; невмешательство арендодателя в хозяйственную деятельность арендатора; материальная и моральная ответственность арендодателя и арендатора за выполнение взаимных обязательств, зафиксированных в договоре; принцип обоюдной выгоды сторон; полное равноправие сторон.

Было бы необъективным не отметить и отрицательные стороны аренды, а именно:

- арендатор не является полным собственником, что главным образом и обуславливает все другие негативные моменты;
- даже при самых благоприятных условиях арендатор играет подчиненную роль по отношению к арендодателю, вследствие того, что арендодатель, являясь собственником средств производства, имеет преимущества по отношению к арендатору;
- сохраняются элементы найма рабочей силы. Это происходит по той причине, что арендодатель остается собственником средств производства;
- антагонизм между арендодателем и арендатором вследствие несовпадения их интересов /по отношению к арендной плате это проявляется в стремлении арендодателя ее увеличить, а арендатора ее снизить/;
- полная зависимость арендатора от арендодателя в вопросах обеспечения техникой, удобрениями и т.д.;
- следствием того, что арендатор не является полным собственником средств производства является и тот факт, что очень часто наблюдается варварское отношение к арендуемому объекту, стремление сразу же получить максимальную прибыль от его эксплуатации;
- во многих случаях арендаторы используют полученный доход в личных целях, не вкладывая их в развитие производства.

Кроме того, если рассматривать преимущества каждой формы хозяйствования с позиции отношения собственности на средства производства, производимую продукцию и т.д., то становится очевидным /табл.1.1/, что здесь налицо несомненные преимущества фермерского /крестьянского/ хозяйства.

Внутрихозяйственный арендатор в этих вопросах мало чем отличается от работника колхоза или совхоза: то же отсутствие собственности на средства производства; производимую продукцию и т.д.

Однако мы считаем, что аренда на данном этапе перестройки хозяйственного механизма, даже со всеми своими отрицательными сторонами, играет очень важную роль в становлении новых производственных отношений.

Главным моментом в понимании сути аренды в условиях рыночных отношений, на наш взгляд, есть то, что она является и формой разгосударствления собственности и переходной формой хозяйствования на пути становления фермерских /крестьянских/ хозяйств.

Мы считаем, что на сегодняшний день, при недостатке собственных средств и накоплений в коллективов, желающих функционировать самостоятельно в условиях рыночных отношений, аренда как раз и позволяет накопить необходимые денежные средства для выкупа сельскохозяйственного предприятия и стать его собственником.

Второй формой арендных отношений является свободная /чистая/ аренда. Мы рассматриваем внутрихозяйственную аренду именно как переходную форму от подряда к свободной аренде.

Коллективы, перешедшие на аренду, действуют в соответствии с вышперечисленными принципами функционирования подразделений, работающих на арендном подряде. Но есть ряд характерных особенностей, присущих этой форме арендных отношений.

Арендатор заключает договор с первичным пользователем земли, при этом фиксируют лишь передачу-прием в пользование средств производства и имущества, с указанием размера арендной платы; обоюдную ответственность за выполнение договорных обязательств.

Свободная /чистая/ аренда предполагает предоставление арендаторам права юридического лица, что дает возможность открывать расчетные счета в банке; выбора видов своей хозяйственной деятельности и структуры производства; самостоятельности в реализации продукции; установлении цен на нее, исходя из взаимодействия спроса и предложения, рынков сбыта; временного привлечения и найма рабочей силы. Арендаторы сами решают вопросы организации труда, режима работы и отдыха, распределения заработков.

Главное в том, что отсутствует диктат сельскохозяйственного предприятия, при этом права арендатора уравниваются с правами колхоза /совхоза/.

О масштабах развития других прогрессивных форм, в частности семейного и индивидуального подряда на личном подворье, свидетельствуют данные таблицы 1.3.

Не вызывает сомнения тот факт, что эти формы организации и оплаты труда нужно всемерно развивать и поощрять, рассматривая их как одну из возможностей воспитания у крестьянина чувства рачительного хозяина, ответственности за результаты своего труда.

Если по поводу развития арендных отношений, семейного и индивидуального подряда, подряда на личном подворье существует достаточное количество публикаций, работ и во многом это дискуссионная тема, то по вопросам развития крестьянских и фермерских хозяйств еще нет серьезных разработок, как в плане теоретического обобщения проблемы, так и в плане практического приме-

Табл.1.3

Развитие семейного, индивидуального подряда и подряда
на личном подворье в Тернопольской области
/ по состоянию на 01.01.90 г. / *

о:	:Единица:	Количество	
№ :	:измере-	-----	
п/п:	Показатели	: ния	: семейный и :подряд на
:	:	:	:индивидуал.:личн.подв.
1.	Заключено договоров в т.ч.:	ед.	4338 10591
	а/ в растениеводстве	"-	4129 1590
	б/ в животноводстве	"-	209 9001
2.	Работников, включенных в договора, в т.ч.:	чел.	5876 11101
	а/ в растениеводстве	"-	5618 2066
	б/ в животноводстве	"-	258 9035
3.	Закреплено согласно до- говоров :		
	а/ КРС на выращивании и откорме	голов	5200 9341
	б/ коров	"-	929 320
	в/ свиней	"-	5556 720
	г/ пашни	га	15451,3 -
4.	Получено привеса		
	а/ КРС	цнт	10928 -
	б/ свиней	"-	3132 -
5.	Надоено молока	"-	24820 -

* Согласно анкеты обследования Тернопольского управления
статистики

ния этих новых форм хозяйствования. Выделим наиболее существенные моменты, по поводу которых существуют наибольшие разногласия среди ученых-экономистов.

Мы считаем нужным, прежде всего отметить, что само определение сущности крестьянских и фермерских хозяйств, дано еще в работах А.В.Чаянова, который в своем труде "Сегодняшний и завтрашний день крупного земледелия" выделяет существующие типы хозяйств, указывая, что крестьянские хозяйства "то есть хозяйства, которые обрабатываются силой семьи владельца и по своим размерам соотнобразуются с запасами семейного труда". И далее: "хозяйства фермерского типа, в которых владелец принимает непосредственное участие в физическом труде по сельскохозяйственным работам, но в которых, наряду с ним, в размерах, соразмерных с его собственным трудом, принимают участие наемные рабочие" /124;с.9/.

Основным дискуссионным вопросом является вопрос о том, приемлемо ли крестьянское и фермерское хозяйство вообще для нашего сельского хозяйства, и какое место они должны занимать среди других форм хозяйствования.

Большинство экономистов придерживаются той точки зрения, что крестьянское и фермерское хозяйство должны иметь одинаковые условия для своего развития наряду с существующими сельскохозяйственными предприятиями /21;с.8/, /76;с.29/.

Ряд ученых считает, что эти две новые формы хозяйствования не будут преобладающими и не получат массового распространения среди крестьян. Так, М.М.Махненко в своей работе "Економічні відносини на селі", на основе анализа данных о развитии фермерских хозяйств в США и других западноевропейских странах, приведенных в книге В.С.Пчелинцева "Основные формы фермерских хозяйств в развитых капиталистических странах", делает вывод о

дальнейших путях развития сельского хозяйства в нашей стране. Он, в частности, указывает, что при условии создания равных условий для всех форм хозяйствования, победят большие хозяйства, которые имеют ряд преимуществ по сравнению с мелкими крестьянскими хозяйствами /76;с.29/.

На этот же момент указывает и В.А.Добрынин, считающий, что "колхозы и совхозы - главный, если не единственный, реальный источник производства продовольствия в настоящем. Важно и то, что за ними - будущее..." /39;с.20/.

Мы не согласны с данным утверждением автора вследствие того, что оно потеряло свою актуальность в связи с повсеместным проведением процесса приватизации на Украине.

Нам представляется более правильной позиция тех авторов, которые считают, что распространение крестьянских хозяйств является для нашего сельского хозяйства неизбежностью, вследствие того, что "данная форма индивидуализации крестьянской собственности в наибольшей мере соответствует биологической природе сельского хозяйства, особенно его фундамента - земледелия, поскольку обеспечивает хозяйское отношение сельского труженика ко всему сложному процессу производства" /21;с.6/.

Анализ работ, в которых приводятся практические данные о развитии фермерского хозяйства в зарубежных странах, свидетельствует о том, что большинство авторов /75;с.56/, /67;с.7/, считают, что мелкое крестьянское хозяйство постепенно уступает место огромным сельскохозяйственным конгломератам, крупным фермам и что "укрупнение и специализация - вот волна завтрашнего дня" /67;с.7/.

Но, в то же время, "вопреки господствующей и поныне в экономической науке догме о том, что концентрация производства в сельском хозяйстве должна иметь те же последствия в виде гигант-

ских предприятий, что и в промышленности, практике капиталистической экономики неизвестны случаи создания современных сельскохозяйственных предприятий с сотнями и тысячами наемных рабочих" /75;с.58/. Обычно фермерские хозяйства обслуживаются самим фермером и членами его семьи, с привлечением по мере надобности наемных рабочих /1-2 чел./ . Ферма с числом наемных рабочих свыше десяти - явление чрезвычайно редкое /75;с.56-57/.

На наш взгляд, дискуссионным является вопрос о том, что крупные фермы имеют преимущества перед мелкими, вследствие того, что понятия "крупный" и "мелкий" в зарубежных странах и у нас значительно отличаются.

Понятие "крупный" не подразумевает, что фермы в зарубежных странах имеют в наличии сотни крестьян и тысячи гектаров обрабатываемых площадей. Если в США на каждую крупную ферму "приходится в среднем 640 га обрабатываемой площади, в Великобритании - свыше 170 га, в большинстве стран капиталистической Европы - 80-100 га при существенных различиях в рамках этих средних величин /в США, например, от 400 до 1500 га, в европейских странах от 70-80 до 150-250 га и более/" /75;с.56/, то вряд ли будет правомерным считать у нас фермы с такой площадью крупными, скорее наоборот.

Причем в "мировой практике подмечено, что в крупнейших фермах проявляется тенденция снижения эффективности использования земли. Не случайно западноевропейские страны методами государственного регулирования сдерживают дальнейшую концентрацию сельскохозяйственного производства, хотя она значительно ниже американской" /49;с.2/.

Интересной представляется точка зрения по этому вопросу Н.М.Андреевой, которая пишет, что " многолетний опыт США свидетельствует о том, что нередко не существует четкой зависимос-

ти между размером предприятия и уровнем его эффективности. В ряде отраслей мелкие и средние предприятия столь же эффективны, как и крупные, а иногда превосходят их по динамике и уровню производительности труда" /13;с.13/.

В связи со спорностью этого вопроса целесообразно обратиться к работам видного ученого-аграрника А.В.Чаянова, многие положения теории которого были положены в основу ведения сельского хозяйства зарубежных стран.

В работах ученых, исследующих научное наследие А.В.Чаянова, в частности, В.А.Добрынина, А.А.Никонова, Е.В.Серовой, В.А.Матусевича, неоднократно подчеркивалось, что А.В.Чаянов признавал, что крупная форма производства имеет преимущества по сравнению с мелкой и "при прочих равных условиях хозяйство крупное почти всегда имеет преимущество перед хозяйством мелким. Это - основной экономический закон и было бы нелепостью его отрицать" /79;с.45/.

Но с другой стороны, он доказал, что это преимущество в одних отраслях производства проявляется с большой силой, а в других оно просто ничтожно. При этом он указывал, что в земледелии эта разница ничтожна, а вот что касается отраслей обрабатывающей промышленности, то здесь преимущество крупной формы над мелкой очевидно.

А.В.Чаянов считал, что извечный вопрос "о наилучших размерах сельскохозяйственных предприятий должен быть поставлен не в плоскость сравнения крупных и мелких, а в плоскость отношения оптимальных размеров..." /101;с.76/. Этот оптимум будет находиться там, где при "прочих равных условиях себестоимость получаемых продуктов будет наименьшая" /79;с.49/.

А.А.Никонов, на основе изучения работ А.В.Чаянова, указывает, что "оптимум зависит от природных географических условий,

производственного направления хозяйства и других объективных факторов. В сельскохозяйственных хозяйствах все элементы себестоимости ученый разделил на три группы:

- уменьшающиеся при укрупнении хозяйства /стоимость машинопользования, постройки, административные расходы/;
- увеличивающиеся при укрупнении хозяйства /транспортные издержки, потери от снижения надзора/;
- независимые от размеров хозяйства /стоимость семян, удобрений, погрузочно-разгрузочные работы/.

Методически найти оптимальный размер - значит найти точку минимальных издержек на единицу продукции при суммировании всех трех групп элементов" /79;с.49 /.

Естественно, что эта строго научная методика вряд ли использовалась при создании наших сельскохозяйственных предприятий. Как указывает В.А.Добрынин, "в последнее десятилетие мы стали свидетелями махрового волонтаризма в определении размеров сельскохозяйственных предприятий... В теории и практике сельского хозяйства акцентировалось внимание только на экономических преимуществах крупных хозяйств. Любые другие альтернативные варианты отвергались... Практика не восприняла этого шаблонного, одностороннего подхода к размерам производства... На своем горьком опыте мы пришли к выводу, что нельзя упускать из виду и многие достоинства так называемого мелкого производства" /38; с.126 /.

А достоинства эти несомненны, главными из которых являются:

- прежде всего в мелкокрестьянском и фермерском хозяйстве отдан приоритет самому труженику и первичному коллективу;
- процесс труда в таких хозяйствах отличается тем, что здесь он более приспособлен к индивидуальности каждого работника, более раскрывает его творческий потенциал. Человек трудится на

себя и для себя.

Кроме того, крестьянское хозяйство сделает из наемного работника, каким он является в сегодняшних колхозах и совхозах, настоящего хозяина. Крестьянин или фермер будет несомненно заинтересован в рачительном и эффективном ведении хозяйства, труд его уже не будет принудительным, а свободным, потому что желание работать производительно, качественно возникает лишь тогда, когда он почувствует себя действительно подлинным хозяином земли.

Не менее важным представляется и тот факт, что крестьянское хозяйство изменяет и психологию крестьянина, формирует совсем другой образ жизни. Фермерские и крестьянские хозяйства, несомненно, создадут конкуренцию всем другим существующим формам хозяйствования.

В пользу новых форм хозяйствования /аренды, фермерства/ свидетельствуют и данные таблиц 1.4, 1.5, 1.6, 1.7, в которых приведены данные об урожайности основных сельскохозяйственных культур в арендаторов, крестьянских хозяйствах и колхозах /совхозах/, межхозяйственных предприятиях.

По большинству культур /сахарная свекла, картофель, гречиха/ урожайность в арендаторов и фермеров выше, чем в сельхозпредприятиях, а по другим культурам лишь не намного отстает от их показателей.

При этом надо учитывать тот факт, что фермерство только начинает зарождаться - на 01.12.90 года в Тернопольской области насчитывалось 4 фермерских хозяйства, стываясь в процессе своего становления и развития как с объективными, так и с субъективными трудностями.

Обобщая изложенные в первом параграфе теоретические положения и практические данные, можно сделать ряд общих выводов.

Табл. 1. 4.

Размеры посевных площадей и фактического сбора урожая основных сельскохозяйственных культур в колхозах, совхозах, межхозяйственных предприятиях Тернопольской области. *

№ пп	Наименование сельскохозяйственных культур	Уточненная посевная площадь / тыс. га		Валовой сбор / тыс. цнт/		Урожайность / цнт с 1 га/	Относительные показатели, % /1991 г. в % к	
		1990	1991	1990	1991			
1.	Пшеница озимая	190.3	184.4	7471	6869	39.2	37.3	95.1
2.	Ячмень ярый	83.9	80.1	3258	2304	38.8	28.8	74.2
3.	Кукуруза на зерно	11.4	11.0	383	384	33.6	29.6	88.0
4.	Гречиха	16.5	15.8	189	203	11.4	12.8	112.2
5.	Сахарная свекла	107.2	100.3	33106	22005	309	219	70.8
6.	Картофель	22.0	18.2	3561	1290	162	71	43.8
7.	Овоши	7.5	5.7	1007	585	125	97	77.6

* Составлено на основе формы №29-сг /статистическая отчетность

Табл. 1.5.

Размеры посевных площадей и фактического сбора урожая основных сельскохозяйственных культур в хозяйствах арендаторов Тернопольской области. *

№	Наименование ПП сельскохозяйственных культур	Уточненная посевная площадь /тыс. га		Валовой сбор /тыс. цнт/		Урожайность / цнт с 1 га/ 1990 1991		Относительные показатели, % /1991 г. в % к
		1990	1991	1990	1991	1990	1991	
1.	Пшеница озимая	194	210	8830	7180	45.5	34.2	75.0
2.	Ячмень ярый	57	267	1749	7947	30.6	29.8	97.3
3.	Кукуруза на зерно	33	4	1578	60	47.8	15.0	31.0
4.	Гречиха	133	292	2007	4786	15.0	16.4	109.3
5.	Сахарная свекла	115	60	27770	15005	241.5	250	103.5
6.	Картофель	3	15	525	1228	175	82	46.8
7.	Овоши	6	5	1420	1076	236.7	199	84.0

* Составлено на основе формы №29-ст /статистическая отчетность

Табл. 1.6.

Размеры посевных площадей и фактического сбора урожая основных сельскохозяйственных культур в крестьянских хозяйствах Тернопольской области /по состоянию на 1.12.91г./*

№	Наименование сельскохозяйственных культур	Уточненная посевная площадь / га /	Фактический сбор со всей площади / цнт /	Урожайность /цнт с га/
1.	Пшеница озимая	30	1005	33.5
2.	Ячмень ярий	51	1517	29.7
3.	Кукуруза на зерно	3	71	23.7
4.	Гречиха	60	714	11.9
5.	Сахарная свекла	24	7410	309
6.	Картофель	18	1942	108

* Составлено на основе формы N29- сг /статистическая отчетность

Табл. 1.7.

Оценка эффективности аренды *

N	Наименование пп сельскохозяйст- венных культур	Урожайность /ц/га/													
		1990					1991								
		сельхоз предпри ятия	арендные коллекти вы	абсолют- ные по- казатели ц/га	относи- тельные показа- тели, %	сельхоз предпри ятия	арендные коллекти вы	абсолют- ные по- казатели ц/га	относи- тельные показа- тели, %	сельхоз предпри ятия	арендные коллекти вы	абсолют- ные по- казатели ц/га	относи- тельные показа- тели, %		
1.	Пшеница озимая	39.2	45.5	6.3	116.0	37.3	34.2	3.1	91.6						
2.	Ячмень ярый	38.8	30.6	-8.2	78.8	28.8	29.8	1.0	103.4						
3.	Кукуруза на зерно	33.6	47.8	14.2	142.2	29.6	15.0	-14.6	50.6						
4.	Гречиха	11.4	15.0	3.6	131.5	12.8	16.4	3.6	128.1						
5.	Сахарная свекла	309	241.5	-67.5	78.1	219	250	31	114.1						
6.	Картофель	162	175.0	13	108.0	71	82	11	115.4						
7.	Овоши	125	236.7	111.7	189.3	97	199	102	205.1						

* Составлено на основе формы №29-сг /статистическая отчетность

Экономический смысл новых форм хозяйствования в сельском хозяйстве состоит в удовлетворении потребностей общества в росте производства продукции аграрного сектора, как в количественном, так и в качественном отношении, на основе более эффективного и рационального использования имеющихся трудовых и материальных ресурсов.

Движущей силой при этом выступает несомненно материальная и моральная заинтересованность каждого работника в производстве экономически выгодной продукции на основе расширения самостоятельности в производственной деятельности и реализации продукции, ответственности за конечные результаты работы, при одновременном удовлетворении как своих потребностей, так и общества в целом.

Общая социальная основа новых форм хозяйствования – это процесс демократизации всех социальных, экономических и политических процессов в стране.

Несмотря на все очевидные положительные стороны процесса внедрения и развития новых форм хозяйствования на селе, на практике он проходит медленно, с большими трудностями.

Первый опыт работы в условиях рыночных отношений высветил ряд проблем в вопросах организации и внедрения новых форм хозяйствования в практику сельскохозяйственного производства. Систематизируя их, мы пришли к выводу, что главными препятствиями на пути их внедрения на предприятиях аграрного сектора являются следующие:

- ущемление права самостоятельности путем вмешательства в хозяйственную деятельность трудовых коллективов;
- краткосрочность договоров приводит к тому, что варварски эксплуатируется земля и все основные средства производства;
- отсутствие в договоре аренды четко обозначенного пункта о

- материальной ответственности арендодателя;
- отсутствие гарантии в вопросах обеспечения материально-техническими ресурсами и сервисного обслуживания;
 - неотработанность вопросов взаимодействия с отраслями перерабатывающей промышленности АПК;
 - шаблонное насаждение одних и тех же форм аренды, без учета конкретных условий функционирования каждого, отдельно взятого хозяйства, достигнутого им производственного потенциала;
 - недостаточная научная разработка и отработка на практике основных составляющих частей /элементов/ аренды: договора, субъекта, объекта, предмета арендных отношений; определения арендной платы, внутрихозяйственных цен, хозрасчетного дохода; прав и обязанностей сторон, а вследствие этого, отсутствие методологической, методической и нормативной базы арендных отношений;
 - неотработанность, как в теории так и на практике вопросов, связанных с изменением организации учета, контроля и анализа деятельности коллективов перешедших на аренду.

При организации крестьянских /фермерских/ хозяйств возникает ряд проблем, заключающиеся в том, что для их становления и развития требуются большие капитальные вложения. Кроме того, возникает необходимость обеспечения фермеров техникой, удобрениями, строительными материалами, что при нынешних высоких ценах и дефиците на них, является более чем проблематичным.

На основании изложенных выше положений об основных проблемах с которыми сталкивается развитие и становление новых форм организации и оплаты труда на селе, представляется возможным рекомендовать следующие пути их решения:

- четкое юридически-правовое обоснование условий арендного до-

говора, который предусматривал бы совершенно равноправные условия в правовом и экономическом положении арендодателя и арендатора, даже с предоставлением приоритета интересов арендаторов;

- обязательное включение в договор пункта о материальной ответственности арендодателя, а не только арендатора;
- строго научное обоснование, разработка и проверка на практике вопросов организации, внедрения и перспектив развития арендных отношений, их основных составляющих частей /элементов/ и атрибутов, с обязательным учетом конкретных условий хозяйствования в каждом регионе /в отдельном случае/ в соответствии с уровнем развития хозяйства, его материальной базы;
- подготовка специальных кадров для работы в условиях рыночных отношений, т.е. обязательное профессиональное образование;
- предоставление льгот крестьянским /фермерским/ хозяйствам в вопросах материально-технического снабжения, в частности: первоочередное обеспечение снабженческими организациями; низшие цены на приобретаемую технику или ссуда на эти потребности по более низким процентам;
- помощь государства в вопросах мелиорирования земельных участков, дорожного строительства;
- возможность арендовать технику и помещения у колхозов и совхозов;
- право привлекать наемную рабочую силу /естественно, в разумных пределах/, с оплатой по договоренности;
- освобождение крестьянских /фермерских/ хозяйств от налогов в первые годы их деятельности.

Мы считаем также, что все существующие проблемы и недостатки новых форм организации и оплаты труда должны решаться в комплексе, строго и последовательно, исходя из принципов равенности

интересов арендатора /фермера/ и арендодателя.

Немаловажную роль при этом играет правильное построение учета и контроля хозяйственной деятельности арендаторов.

Рациональная организация системы учета и контроля должна рассматриваться как главная предпосылка успешного функционирования арендных коллективов.

1.2. Цели и задачи производственного учета в условиях функционирования новых форм хозяйствования

Развитие новых форм хозяйствования невозможно без рационально организованного учета производственной деятельности. Причем, организация системы учета, в соответствии с требованиями работы трудовых коллективов в условиях функционирования арендных отношений, крестьянских (фермерских) хозяйств, кооператива кооперативов, должна рассматриваться в качестве одного из объективных условий эффективной их деятельности.

Отметим, что при новых методах хозяйствования (семейный, коллективный, арендный подряд, кооперативы, акционерные общества) процессы организации учета, контроля и анализа сближаются и большинство позиций совпадают, происходит неминуемый процесс интеграции планирования, учета, контроля и анализа. Поэтому к учетным работникам, безусловно, предъявляются повышенные требования к их эрудиции, квалификации, вследствие того, что все работы по планированию, учету, контролю и анализу зачастую выполняет один и тот же исполнитель. В связи с переходом первичных трудовых коллективов на арендный подряд, большинство учетных работ (ведение учета затрат на производство и реализацию продукции, учет труда, отражение хозрасчетного дохода), которые раньше выполнялись бухгалтерией предприятия, ведутся теперь непосред-

венно в арендных подразделениях.

Основу учета хозрасчетной деятельности производственных подразделений, его центральным звеном является учет затрат на производство.

В книге американского экономиста Чейта Келлера "Management Accounting for Profit Control" ("Предпринимательский учет для контроля прибыли") отмечено, что "сегодня учет затрат может быть определен как планирование, определение, регистрация, анализ и толкование уровня затрат производства и распределения продукции" /131; с.3/. В другом месте своей работы он указывает на то, что "учет издержек содействует планированию затрат, навлекая на себя ответственность каждого руководителя, собирает фактические затраты, сравнивая их с запланированными, анализирует и истолковывает их согласно влиянию на прибыль" /131; с.15/.

Безусловно, что это определение сущности учета затрат на производство вполне подходит и к нашим условиям хозяйствования.

Важность этого участка учетной работы особенно возрастает при функционировании производственных коллективов в условиях возрастания их самостоятельности и ответственности за результаты своего хозяйствования. На протяжении всего периода своей хозрасчетной деятельности производители должны иметь полные и достоверные сведения об уровне и структуре своих затрат на производство по каждому виду продукции. Не имея такой экономической информации, вряд ли возможно определить итоговые результаты своей деятельности, осуществлять по ходу работы контроль за уровнем издержек и активно влиять на процесс их формирования.

Получаемая в ходе производства информация должна быть достаточной для того, чтобы своевременно, без опоздания реагировать на изменения нормального хода производственного процесса и фиксировать вклад каждого хозрасчетного подразделения в итоговые

результаты деятельности. Кроме того, учет затрат на производство поставляет необходимую информацию для экономически обоснованного исчисления себестоимости продукции.

Эта работа немного облегчается, если на уровне каждого производственного подразделения внедрить средства вычислительной техники, что позволяет существенно сократить то количество дополнительных затрат, которыми сопровождается процесс получения данных о затратах по каждому виду продукции.

Важность этого этапа учетной работы обуславливается еще и тем, что здесь обобщаются все затраты, осуществляемые в процессе производства и одновременно их материальное воплощение — выход продукции.

Отметим, что организация и построение учета затрат на производство зависит от содержания производства, характера вырабатываемой продукции, структуры предприятия, его размеров, организации внутрихозяйственного расчета, степени распространения прогрессивных форм организации и оплаты труда.

Порядок ведения учета затрат предопределяется и системой информации, необходимой для руководства, контроля и анализа хозяйственной деятельности.

В зависимости от вышеперечисленных условий и разрабатываются на сельскохозяйственном предприятии объекты учета затрат на производство, способы и методы контроля за формированием издержек производства и исчисления себестоимости продукции, варианты организации первичного, синтетического и сводного учета затрат.

Учет, контроль и анализ, как показывают исследования, поставляет примерно 90% всей необходимой для управления экономической информации /98; с.16/.

Совершенствование системы оперативного управления процессом производства, укрепление и развитие внутрихозяйственного расчета

ставит перед учетом задачу усиления его двух основных функций: информационной и контрольной. Именно выполнение учетом этих двух функций и повышает его роль и значение в управлении процессом производства.

Функции учета определяют и основные задачи учета затрат на производство.

В.Ф.Палий считает, что наиболее общими задачами этого участка работы являются:

- контроль за выполнением планов по объему, номенклатуре, ассортименту и качеству продукции;
- достоверное и своевременное отражение фактических затрат на производство, необходимых для управления, контроль за выполнением плановых смет и лимитов;
- оперативный контроль за использованием материальных и трудовых ресурсов, денежных средств, выявление причин и виновников отклонения от нормативных и плановых затрат в ходе производства;
- отражение экономической эффективности научно-технических и организационных мероприятий, других факторов, влияющих на величину затрат на производство и себестоимость продукции;
- выявление хозрасчетных затрат и результатов деятельности производственных коллективов внутренних структурных подразделений /83; с.82-83/.

Ряд авторов, таких как Безруких П.С., Басманов И.А., в число задач, выполняемых учетом затрат, относят и соблюдение режима экономии /20; с.34/, /31; с.238/.

Мы согласны с мнением В.Ф.Палия, считающего, что в число задач, выполняемых учетом затрат, не следует включать такие важные и необходимые направления, как выявление резервов, соблюдение режима экономии. Эти задачи частично относятся к анализу хозяйственной деятельности, частично составляют более общие задачи

всей системы бухгалтерского учета.

А такие задачи как информирование коллектива и руководства, совершенствование учета под влиянием технического прогресса в производстве, выходят за рамки производственного учета и калькулирования. Как пишет В.Ф.Палий, это скорее даже не задачи, а основные принципы организации и использования информации бухгалтерского учета /83; с.83/.

И.А.Ламыкин, формируя задачу учета затрат в условиях максимального охвата учетом всех издержек производства, считает, что она должна сводиться прежде всего к установлению такого порядка регистрации расходов в момент их совершения, при котором путем систематической обработки данных первичного учета впоследствии оказалось бы возможным определить (прямым или косвенным путем) к какому объекту производства эти издержки относятся" /59" с.22/.

В условиях перехода к рыночным отношениям, существования новых форм хозяйствования к основным задачам учета затрат на производство, по нашему мнению, целесообразно отнести еще и ряд таких важных направлений экономической работы, как:

- обеспечение на протяжении всего периода производства информации о выполнении обязательств договора;
- прогнозирование развития хозяйственной деятельности;
- получение всех необходимых для управления показателей производственной деятельности.

Есть необходимость остановиться на основных задачах учета при нормативном методе, сущность которого заключается в том, что в процессе производства фактически расходуемые элементы затрат систематически сопоставляются с нормативными с целью выявления отклонений.

В условиях применения нормативного метода учета затрат на производство основной задачей учета становится полное и досто-

верное отражение всех фактически произведенных расходов сельскохозяйственного предприятия, а также их оперативный контроль путем сравнения с нормативными затратами и с обязательным выявлением отклонений (если они имели место) по причинам и конкретным виновникам.

Организация учета работы хозрасчетных подразделений должна предусматривать обеспечение всех звеньев управления необходимой экономической информацией, которая бы использовалась с целью предупреждения нерационального использования имеющихся трудовых, материальных, финансовых ресурсов, организации действенного стимулирования деятельности арендных коллективов.

Экономическая информация становится важнейшей предпосылкой обоснованности принятия управленческих решений, эффективности управленческой деятельности.

В связи с быстрым развитием масштабов производства, появлением новых форм хозяйствования, расширением хозяйственных и внутрихозяйственных связей на принципах полной или частичной самостоятельности подразделений происходит рост объемов и разновидностей экономической информации, получаемой с помощью учета. Соответственно происходит и увеличение объемов выполняемых учетных работ на предприятии. Встает вопрос о том, как предупредить и по мере возможностей, уменьшить их рост. Точка зрения, согласно которой одним из путей решения проблемы является упрощение учета и сокращение отчетности, правильна лишь отчасти. Сокращение учетных и отчетных данных о затратах на производство приводит к тому, что часть экономической информации, которая необходима для управления процессом производства не будет получена. Более целесообразным является широкое применение вычислительной техники, что на сегодняшний день также является более чем проблематичным.

При этом характер учетно-экономической информации, ее объем и содержание, которая используется на разных уровнях управления (звено, бригада, ферма, цех, предприятие в целом, вышестоящая организация), не может быть одинаковым на всех уровнях.

Для того, чтобы учет затрат обеспечивал получение всех необходимых для нужд управления показателей производственной деятельности как по отдельным хозяйственным коллективам, так и по предприятию в целом, необходимо иметь данные об объеме всех произведенных затрат, выходе продукции, как в натуральном, так и в стоимостном выражении; о фактической себестоимости того или иного вида продукции; о соблюдении нормативов и лимитов затрат и т.д.

В условиях арендного подряда, который является действенным противозатратным механизмом, где каждый работник заинтересован в рачительном ведении хозяйства, отпадает необходимость применения множества показателей, которые присущи традиционной системе ведения учета: объема выполняемых работ, тонно-километров, эталонных гектаров, нормо-смен, машино-смен, машино-дней, количество техники, отработанного времени, работников и другие аналогичные расчетные показатели.

Планирование, материальное стимулирование, учет, анализ и контроль организуются исходя из потребностей арендных коллективов.

Для арендатора главными становятся такие показатели, как объем продажи сельскохозяйственной продукции хозяйству (заготовительным организациям), планово-учетные цены на материальные ресурсы и внутрихозяйственные расчетные цены, т.е. те показатели, которые непосредственно влияют на формирование дохода хозяйственного подразделения. Однако арендаторы для собственных потребностей могут дополнительно рассчитывать необходимые им показа-

тели, делая это собственными силами и средствами.

Важным условием успешного функционирования арендных коллективов является четкое экономическое обоснование затрат, которые следует включать в себестоимость продукции арендаторов. Это должны быть только те затраты, которые непосредственно связаны с израсчетной деятельностью данных коллективов, являются предпосылкой производственного процесса и обусловлены оборотом основных и оборотных средств. Расходы, возникающие за пределами сферы производства и обращения и возмещение которых не будет являться экономической основой простого воспроизводства, т.е. те расходы, за которые арендные коллективы не могут нести ответственность, не должны включаться в себестоимость их продукции.

Такого же мнения придерживается и А.М.Фабричный, считающий, что "единственным научным критерием отнесения тех или иных расходов предприятия в себестоимость должно служить отношение их к процессу простого воспроизводства материальных благ и услуг" /119; с.134/. И далее он пишет: "основным принципом отнесения в себестоимость расходов предприятия является необходимость их возмещения для осуществления процесса простого воспроизводства материальных благ и услуг" /119; с.146/.

По этому вопросу существует точка зрения М.З.Лизенгольца, который считает, что критерием отнесения тех или иных видов расходов в себестоимость, следует считать "функциональную роль затрат в процессе воспроизводства. Все затраты предприятия на стадии кругооборота...П... должны включаться в себестоимость, затраты за пределами этой стадии имеют своим источником чистый доход или являются издержками обращения, которые следует относить на реализацию продукции либо на заготовление материалов" /88; с.28/.

Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, не мо-

нет оставаться неизменным. По мере развития производительных сил, развития хозрасчетных отношений и в связи с этим распространением новых форм организации и оплаты труда, изменяется и состав затрат, включаемых в себестоимость, появляются новые виды затрат. Так, в связи с развитием арендных отношений в сельском хозяйстве, возникает вопрос о том, включать ли арендные платежи в затраты производства или списывать их за счет хозрасчетного дохода. Арендные платежи для арендатора выступают самыми обыкновенными затратами, как и все другие расходы, а для арендодателя они представляют собой чистый доход.

Мы согласны с точкой зрения Л.К.Сука, считающего, что решать этот вопрос необходимо с учетом интересов производства, т.е. арендатора. Тогда арендные платежи, которые он платит за технику, строения, т.е. основные средства, а также за землю, следует относить на затраты производства параллельно с другими статьями /114; с.40/.

Не следует включать в себестоимость продукции арендаторов такие их расходы, как суммы, уплаченные в качестве штрафов за невыполнение обязательств договора, за нанесение ущерба земельным, водным ресурсам, т.е. экологической среде, за порчу арендованных основных средств производства. Все эти затраты не являются необходимыми условиями процесса производства, а вызваны упущениями в работе арендных коллективов и поэтому должны возмещаться за счет хозрасчетного дохода арендаторов.

Изучение вопроса об использовании при арендных отношениях категории себестоимости показало, что среди экономистов нет единства во взглядах на необходимость применения этого показателя.

Так, Н.А.Панин и А.С.Булат считают, что при арендном подряде "теряют свое значение такие оценочные показатели работ коллектива, как себестоимость единицы продукции, производительность

труда, уровень рентабельности и другие нормативные показатели /85; с.42/.

Большинство экономистов придерживаются той точки зрения, что нельзя отказываться от использования такого экономического показателя как себестоимость.

Ряд ученых, таких как Н.Т.Тяпкин, А.С.Ульянова, Т.И.Осипова считают, что "без определения достоверной и реальной себестоимости продукции укрепление хозрасчета невозможно" вследствие того, что "себестоимость продукции как синтетический показатель характеризует степень использования производственных ресурсов, является исходной базой формирования цен и одним из показателей эффективности производства" /117; с.29/.

По этому поводу В.П.Петров пишет, что фактическая себестоимость продукции "нужна не только в качестве показателя экономической эффективности для определения финансовых результатов и уровня рентабельности по видам производимой продукции, но и прежде всего для реальной оценки объектов учета в хозяйстве" /87; с.228/.

Ф.П.Васин отмечает, что "в новых условиях хозяйствования возрастает значение показателя себестоимости продукции как одного из основных оценочных и фондообразующих показателей. Это обстоятельство предопределяет важность рациональной организации учета затрат на производство и достоверного калькулирования себестоимости изготавливаемой продукции..." /32; с.18/.

За использование показателя себестоимости выступает и И.Н.Белый, считающий, что "себестоимость продукции надо определять в системе счетов бухгалтерского учета на всех предприятиях независимо от применяемой формы хозрасчета" /25; с.48/.

А.И.Малышкин необходимость исчисления себестоимости продукции внутрихозяйственных подразделений видит в следующем:

во-первых, в силу специфических особенностей сельского хозяйства при равном уровне затрат на единицу равноценной площади могут быть получены разные результаты или для получения одинакового количества продукции на разных площадях требуются неравно- великие производственные затраты. Это обусловлено тем, что теку- щие (внутригодовые) нормы и лимиты затрат не могут учесть влия- ния на производство человеческого фактора (хорошего ухода за растениями, животными; своевременности проведения агротехничес- ких мероприятий и т.п.), которые аккумулируется в текущих затра- тах и выходе продукции, но находит свое полное отражение в пока- зателе себестоимости.

Во-вторых, арендные коллективы заинтересованы в снижении себестоимости своей продукции (услуг). Определить экономию (пе- рерасход) средств на производственную программу в полном виде удаётся лишь при сопоставлении и в конце года плановой фактичес- кой себестоимости единицы продукции по ее наименованиям, как внутри хозяйства, так и при межхозяйственном анализе /118; с.27-28/.

Он же считает, что в перспективе при переходе на подлинную и полную аренду в масштабе всей страны "целесообразно будет в учете применять только те показатели, которые вытекают из самой сути аренды - показатель себестоимости заменить показателем мате- риальных и приравненных к ним расходов (сокращенной себестоимос- ти), а показатель прибыли - показателем хозрасчетного дохода" /118; с.14/.

Существует определенная взаимосвязь и взаимозависимость между формами хозяйствования и организацией, построением учета. Как основные цели, задачи, организационные принципы, сущность учета определяются особенностями функционирования той или иной формы, ее специфическими чертами, так и учет имеет обратное воз-

действие на нее. В частности, пренебрежение роли учета в хозяйственной деятельности арендных, крестьянских и фермерских коллективов приводит ко многим негативным последствиям, в том числе и к их распаду.

Следует согласиться с мнением Ф.Ф.Бутынца, считающего, что прогрессивные формы организации и оплаты труда оказывают самое непосредственное влияние на построение учета и контроля, но в то же время их распространение в большой степени ограничивается недостаточным уровнем учета /30; с.54-55/.

Например, становление и развитие арендных отношений вызвало необходимость применения в практике учетной работы так называемого "котлового" метода учета затрат, при котором учет затрат и выхода продукции осуществляют в целом по всех культурах и видах работ, но в разрезе основных статей и элементов затрат по каждому арендному коллективу.

Ранее считалось, что применение упрощенного "котлового" метода учета затрат является нецелесообразным. Так, И.А.Ламыкин писал по этому поводу следующее: "Себестоимость продукции только тогда будет достоверна, когда в практике откажутся от котлового метода учета затрат, а удельный вес доли затрат, которые распределяются с помощью условных методов, сократится до минимума" /59; с.22/. И ранее он писал, что "так называемый "котловой" метод учета затрат должен по возможности уступать место более детальному учету по объектам производства и калькуляции" /58; с.68/. Аналогичной точки зрения придерживается и А.Д.Ларионов, который считает, что "выявить экономическую эффективность каждой культуры можно только при раздельном учете затрат и реализации по каждой из них" /61; с.12/.

Безусловно, при существующей организации производства и структуре сельскохозяйственных предприятий возможность правиль-

ного распределения затрат при исчислении себестоимости выработанной продукции /выполняемых работ, услуг/ обеспечивается раздельным их учетом по отдельным культурам (группам культур), видам работ (услуг) в разрезе хозяйственных подразделений.

Дальнейшее же распространение арендных отношений позволяет в условиях функционирования коллективов на арендном подряде применять упрощенный "котловой" метод учета затрат по производственному подразделению в целом. На целесообразность применения этого метода учета затрат указывают в своих публикациях Э.В.Лизе /63; с.34/; В.К.Радостовец /92; с.30/.

Мы считаем, что этот метод имеет ряд положительных моментов именно в условиях функционирования арендных отношений, в частности:

- отпадает необходимость ведения учета затрат по отдельным культурам и видам продукции, что позволяет существенно сократить численность объектов учета;
- сокращается объем учетных работ;
- дает возможность сопоставлять затраты с полученным доходом;
- появляется возможность держать под контролем доходы и затраты не только на уровне предприятия в целом, но и каждого его подразделения.

Развитие и распространение коллективов, работающих на аренде, фермерских и крестьянских хозяйств и в связи с этим расширение экономических взаимосвязей и появление ряда новых элементов взаимоотношений в результате расширения процесса купли-продажи, несомненно, вызывает изменения в организации учета, его целей, задач и функций, так как он первым реагирует на такие изменения в процессе деятельности трудовых коллективов как расширение производственно-хозяйственной самостоятельности, передачу в аренду или пользование земли, техники, более широкое использование то-

варно-денежных отношений и сопутствующих им таких экономических рычагов как цена, кредит.

Мы считаем, что в настоящее время назрела настоятельная необходимость пересмотра назначения, роли и функций учета, порядка построения его основных организационных принципов, применительно к развитию новых экономических взаимоотношений на селе.

Нам представляется верной позиция тех авторов, которые считают, что экономические методы управления требуют нового подхода к построению учета. В частности, Коваленко Ю.С. пишет, что это должно быть существенное упрощение, значительное расширение самоучета выполняемого рабочими, превращение его в инструмент противозатратного механизма /52; с.9/. Этому же мнению придерживается и В.Г.Линник, считающий, что "в условиях аренды учет должен быть достаточно простым и понятным каждому арендатору" /52; с.80/.

По данному вопросу существует точка зрения П.И.Гайдуцкого, заключающаяся в том, что "поскольку в условиях арендных отношений учет, контроль и анализ в основном осуществляется на самостоятельной основе, то очень важно, чтобы эта система была нетрудоемкой, рассчитанной на непрофессиональных экономистов, а главное, полностью отвечала интересам арендаторов" /36; с.140/.

Следует заметить, что нельзя односторонне подходить к процессу упрощения учета, который происходит по мере дальнейшего развития арендных отношений.

Мы полностью согласны с мнением А.Д.Ларионова, считающего, что "упрощенство в учете противоречит как развитию самого производства, так и усилению экономических методов руководства народным хозяйством" /61; с.16/.

По нашему мнению, речь не идет и о такой перестройке учета, в ходе которой был бы отброшен весь тот положительный опыт, накопленный за предшествующие годы, прогрессивные формы и методы ве-

ления учета, контроля и анализа.

Но существующая система организации учета уже не отвечает потребностям развития новых форм хозяйствования. Так, Яцук Н.А. отмечает, что "в настоящее время широко наблюдается такое явление, когда получаемая в системе бухгалтерского учета информация отстает по времени от хода производственного процесса и во многих случаях на довольно большой срок. В частности, себестоимость сельскохозяйственной продукции исчисляют только в конце года. Анализ затрат на производство осуществляют тогда, когда уже многие недостатки в работе вообще нельзя устранить..." /130; с.5/.

Ныне существующая система организации учета затрат на производство выполняет прежде всего главную задачу, заключающуюся в сборе данных о затратах на производство сельскохозяйственной продукции и на их основе определения ее себестоимости, контроля за выполнением плана в конце отчетного периода.

На сегодняшний день учет в большинстве хозяйств носит последний характер. Нужные для оперативного управления производством сведения поступают не в ходе его осуществления, а по его завершении. Итоги деятельности, как принято обычно в практике ведения учета, подводятся 20-25 числа следующего за отчетным месяца. Естественно, что допущенные отклонения от нормального хода производства, если они имели место, уже нельзя исправить.

Как такового непосредственного в ходе производства контроля и анализа за формированием издержек производства и себестоимости продукции не осуществляется из-за отсутствия необходимой экономической информации.

Белебева И.А., обосновывая главную задачу учета в новых условиях, считает, что она заключается в том, чтобы не пассивно констатировать факты, а активно влиять на процесс формирования затрат производства /22; с.4/. В связи с развитием арендных от-

новений В.Г. Линник так обосновывает изменение функциональной роли учета в хозяйственной деятельности арендаторов: "Учет с информационного источника для составления отчетности превращается в важный инструмент контроля за формированием затрат и доходов, определения хозрасчетного дохода, активного инструмента повышения эффективности и противозатратного механизма, более важную функцию управления" /66; с.15/.

И еще ряд авторов (И.Д.Бодур, Н.Т.Тяпкин, А.С.Ульянова, Т.И.Осипова) придерживаются аналогичной точки зрения, которая заключается в том, что учет должен не только отражать положение дел на производстве, но и обеспечивать на протяжении всего периода производства информацию о выполнении обязательств договора, формировании затрат и результатах деятельности, способствовать прогнозированию развития хозяйственной деятельности /117; с.31/.

Мы считаем, что главной целью, стержнем современной системы организации учета в условиях рынка должна стать подготовка информации, необходимой для эффективного управления сельскохозяйственным производством, ориентации руководства подразделений и хозяйства в целом. Отметим, что она не должна быть одинаковой по своему объему и содержанию для разных уровней управления: звена, бригады, хозяйства в целом, вышестоящей организации.

В связи с развитием новых экономических отношений на селе, их влиянием на общие принципы построения учета, в условиях перехода к рыночным отношениям настало время пересмотреть назначение производственного учета. Он должен фиксировать не столько то, что было, хотя и это важно, сколько, и это будет являться главным, то, что будет в перспективе.

Вследствии этого повышаются требования к его оперативности даже в ущерб точности, достоверности, полноты охвата и степени аналитичности, ибо в новых условиях практическая ценность данных

себестоимости для хозяйственников будет зависеть в основном от быстроты и своевременности их предоставления учетом.

Прежде всего, учет должен представлять информационно-ориентировочные данные, необходимые для эффективного управления процессом производственной деятельности.

На наш взгляд, именно информационные и контрольные аспекты учета содействуют повышению его роли в новых условиях хозяйствования.

Естественно, что традиционная бухгалтерия, сложившаяся в колхозах и совхозах, где основная часть времени уходит на счетную работу, не может отвечать новым требованиям, предъявляемым к учету. Мы убеждены, что работники учета должны в гораздо большей степени заниматься разработкой планового предвидения, чем фиксацией событий прошлого.

Отметим, что развитие новых форм организации и оплаты труда, в том числе и арендных отношений, показало, что в учете существует много нерешенных проблем, отсутствуют глубокие теоретические и практические исследования особенностей построения учета применительно к новым условиям хозяйствования, особенно такого важного участка, как учет затрат на производство, который, без сомнения, является центральным и обобщающим участком учетной работы.

ГЛАВА II. РАЦИОНАЛЬНАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ.

2.1. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ, ХАРАКТЕРИСТИКА ОБЪЕКТОВ И СТАТЕЙ УЧЕТА ЗАТРАТ.

Решение учетом затрат на производство таких важных задач, как экономически обоснованное калькулирование себестоимости продукции, оперативный контроль за экономным и целесообразным расходованием материальных и трудовых ресурсов, денежных средств; достоверное и своевременное отражение фактически сложившихся затрат, в большой мере зависит от того, насколько обоснованно установлены сами объекты учета затрат. Трудности в организации учета затрат начинаются непосредственно с самого определения объекта учета затрат.

Обоснованное установление и применение объектов учета затрат является начальным этапом производственного учета.

Мы считаем, что прежде всего необходимо определить, что же следует понимать под объектом учета затрат.

В соответствии с указаниями директивных органов учет затрат и выход продукции осуществляются по объектам и статьям затрат, предусмотренным в производственно-финансовом плане предприятия и в планах его структурных подразделений /отделений, цехов, ферм, бригад/, отдельным производствам, видам культур /группам культур/, видам животных /группам животных/.

В экономической литературе авторы по-разному трактуют определение объекта учета.

Так, Басманов И.А. считает, что под объектом учета затрат следует понимать "группировку затрат на производство для:
а/ калькулирования себестоимости отдельных видов продукции;

б/ контроля использования средств по целевому назначению;
в/ организации, углубления и расширения внутривзаводского хозрасчета" /20;с.41/.

Нельзя не заметить, что автор неправомерно, на наш взгляд, включает в понятие объекта учета задачу группировки издержек для калькулирования себестоимости отдельных видов продукции: это более приемлемо для определения объектов калькуляции.

Также нельзя назвать удачным и такое определение объекта учета производственных затрат, под которым подразумевается "их совокупность на предприятии, сгруппированная для решения задач управления себестоимостью" /31;с.238/.

При раскрытии содержания объекта учета должен быть дан ответ на то, исходя из каких признаков группируются затраты на производство по объектам учета и с какой целью производится эта группировка. В этом же определении не содержится ответа на эти вопросы.

В.Ф. Палий дает определение объекта учета затрат, исходя из более общего определения объектов бухгалтерского учета, под которыми он понимает реально существующие объекты хозяйственной деятельности, составные элементы кругооборота средств и фондов предприятия, которые наблюдаются и познаются субъектом управления при помощи бухгалтерского учета /83;с.38/. Исходя из этого определения сущности объектов бухгалтерского учета он считает, что под объектом учета затрат на производство "следует понимать реально возникающие издержки производства, сгруппированные по различным признакам для формирования показателей себестоимости" /83;с.85/.

Ряд авторов, таких как Н.А.Ящук /130;с.72/; Н.Г.Белов, А.А.Краснопивцев /23;с.36/; И.А.Ламыкин /59;с.111/; В.К.Радостовец /93;с.220/ в целом едины в определении сущности объектов уче-

та затрат, считая, что в сельскохозяйственном производстве под объектом учета затрат следует понимать культуру /группу культур/, виды животных / группы животных/, виды вспомогательных производств, другие обособленные или объединенные сочетания элементов производства, в разрезе которых организуется планирование и учет затрат и выхода продукции.

В определении П.А. Костюка четко выделено, с какой же целью группируются затраты по объектам учета.

По его мнению, "объект учета затрат - это то производство, или его структурное подразделение, по которому учитываются затраты в разрезе калькуляционных статей с целью исчисления себестоимости продукции, контроля за целесообразным и экономным расходованием средств, определения экономической эффективности производства" /56;с.31/.

И.Н. Белый считает, что "правильный выбор объектов обеспечивает реальное исчисление себестоимости продукции, глубокий и всесторонний анализ деятельности предприятия в целях изыскания и мобилизации неиспользованных резервов снижения себестоимости продукции, а также способствует развитию внутрихозяйственного расчета" /25;с.34-35/.

Наиболее четко, как нам представляется, дано определение сущности объекта учета затрат на производство В.Г. Линником, считающим, что под объектом учета затрат "следует понимать затраты, которые отражаются в установленных пределах, обобщаясь по сельскохозяйственных культурах, группах культур, группах животных, отдельных работах, конкретным производствам или их процессам с целью осуществления контроля за затратами и определения себестоимости продукции, работ и услуг. В конечном итоге объекты учета затрат в сельскохозяйственных предприятиях представляют перечень аналитических счетов, по которым учитывают затраты, связанные с

определенным производством" /65;с.32/.

В условиях применения нормативного метода учета затрат на производство объектами учета становятся отклонения фактических затрат от норм и лимитов, которые определяют сравнением фактических затрат с нормативными в расчете на единицу фактически произведенной продукции.

Изучение вопроса о сущности понятия объекта учета затрат показывает, что их правильный выбор в большей мере зависит от особенностей производственного процесса и его технологии, от видов получаемой продукции, специализации данного предприятия, потребностей оперативного контроля и анализа в экономической информации, технической оснащенности сельскохозяйственного предприятия, целесообразностью детализации или укрупнения объектов учета.

По этому поводу существует точка зрения М.З. Пизенгольца, который пишет, что "при выделении объекта в качестве самостоятельной учетной группы основными критериями должны служить:
а/ значимость той или иной культуры в общем объеме производства;
б/ особенности агротехники выращивания отдельных культур"
/88;с.127/.

Что касается вопроса детализации или укрупнения объектов учета, то авторы придерживаются двух противоположных точек зрения: одни выступают за укрупнение объектов учета, другие, напротив - за их дальнейшую детализацию.

Мы не разделяем мнения Н.С. Смелика, считающего, что "применение укрупненных теоретически и практически объектов является важным средством сокращения трудоемкости учета и упрощения калькулирования себестоимости продукции" /105;с.9/.

Считаем, что укрупнение объектов учета затрат не дает всей необходимой информации для оперативного контроля и анализа за

процессом формирования уровня затрат и определения экономической эффективности сельскохозяйственного производства, лишает возможности исчислять себестоимость по отдельным видам продукции.

Безусловно, что чрезмерная детализация объектов учета приводит к увеличению объема учетной информации и соответственно работ по их обработке и систематизации. Но чем больше детализованы объекты учета, тем выше действенность, эффективность экономической информации. Все проблемы решаются с помощью механизации учетного процесса.

Таким образом, при решении вопроса о степени детализации объектов учета следует учитывать и обеспеченность сельскохозяйственного предприятия техническими средствами.

Кроме того, как считают И.А. Ламыкин и А.И. Малышкин, "группировка культур в один объект может быть произведена в исключительных случаях только при соблюдении следующих принципов: общности потребительских свойств продукции, одинаковой технологии, сроков возделывания и созревания; одинакового уровня урожайности, себестоимости и цен реализации" /60; с.22/. На практике же часто имеет место укрупнение объектов, которые не отвечают вышеперечисленным принципам группировки затрат на один объект.

Известно, что получение наиболее обоснованных, точных данных о себестоимости продукции обеспечивается в том случае, если достигается совпадение объектов калькуляции и объектов учета затрат на производство, что в сельскохозяйственном производстве не всегда достижимо по той причине, что многие растения в результате единого технологического процесса дают не один, а несколько видов продукции.

Кроме этого, как считает В.Г. Линник, "объект учета затрат никогда не может совпасть с объектом калькуляции, поскольку первый означает затраты, а второй - вид продукции. Значит, их тож-

дественности вообще не может быть" /65;с.32/. Но при том, что объекты учета и объекты калькуляции имеют разный экономический смысл и функциональное назначение, это не исключает, а наоборот, предопределяет их взаимосвязь.

В связи с этим В.Г.Линник пишет, что "установленные объекты в значительной степени определяют способ применения того или иного метода калькулирования себестоимости продукции. Таким образом, объекты учета затрат в сельскохозяйственных предприятиях значительно влияют на методику расчета себестоимости продукции, как и объекты калькуляции /65;с.32-33/.

Исходя из вышеизложенного, нам представляется, что выбор объектов учета затрат должен осуществляться на основе определенных критериев, главными из которых являются:

- выбор объектов учета должен иметь экономическое обоснование и соответствовать потребностям практики ведения хозяйства;
- должен обуславливаться особенностями того или иного производственного и технологического процесса и его конечными результатами деятельности;
- специализацией и концентрацией сельскохозяйственного производства;
- полное соответствие объектов учета в плановых и учетных регистрах;
- возможность расчета себестоимости каждого вида получаемой продукции;
- вопрос о целесообразности детализации или укрупнения объектов учета затрат на производство должен решаться, исходя из потребностей получения дополнительной информации для целей оперативного экономического контроля и анализа, управления производством в целом, укрепления основных принципов хозяйственного расчета в подразделениях.

Развитие арендных отношений предопределило то, что теперь, особенно в условиях работы коллективов на арендном подряде, упрощается система объектов учета затрат. Объектами учета выступают затраты по производственному подразделению в целом /без подразделения по культурам, группам животных, видам работ/.

В условиях хозрасчетной деятельности такими коллективами выступают коллективы арендаторов в тех или иных отраслях сельскохозяйственного производства, семьи арендаторов, отдельные лица, первичные кооперативы, объединения кооперативов, с которыми заключен договор на производство продукции.

Для определения фактических затрат по культуре, группе животных /в случае, если в течении года они отражались в целом по арендному подразделению/ по окончании года их распределяют на культуры, /группы животных/ постатейно, пропорционально плановой себестоимости /нормативам затрат/.

Безусловно, что получаемая экономическая информация по этим упрощенным объектам учета будет ориентирована главным образом на непосредственный контроль за формированием издержек производства, а не на первоочередное определение фактической себестоимости получаемой продукции.

Необходимость построения учета, при котором объект управления выступал бы объектом учета, как указывает Ю.С. Коваленко вызвана тем, что например, в растениеводстве по большей части культур на протяжении года непосредственно отражается 40-50% затрат, а остальные учитываются по другим объектам /общие расходы по орошению, сушению, машино-тракторный парк и др./, с которых в конце года распределяются по культурам /52;с.10/.

Для управления процессом формирования себестоимости сельскохозяйственной продукции большое значение имеет получение учетной информации в разрезе калькуляционных статей затрат.

От разработки научно-обоснованной номенклатуры статей затрат в первую очередь зависит рациональная организация аналитического учета затрат на предприятии.

Объективность планирования, учета, исчисления и анализа себестоимости продукции также зависит от того, насколько обоснованно сгруппированы затраты в калькуляционные статьи.

В экономической литературе существует большое количество точек зрения о целесообразности и рациональности ныне действующей номенклатуры статей, о том, какими же критериями следует руководствоваться при отнесении того или иного вида затрат в самостоятельную статью. При этом не наблюдается единства во мнениях по поводу выделения этих критериев.

Так, П.Д.Егоров считает, что при выделении таких критериев во внимание должны приниматься как минимум следующие условия:

1. Удельный вес данного вида затрат. Поскольку он предопределяется в значительной мере технологией производства, тем самым такая детализация будет отражать особенности отрасли.
2. В одну статью могут включаться лишь затраты, имеющие одинаковое целевое производственно-технологическое назначение. В противном случае снижаются аналитические качества калькуляции.
3. Должны приниматься во внимание и требования внутрихозяйственного расчета. Поэтому в отдельные статьи следует выделять затраты, не зависящие от деятельности хозяйственных подразделений.
4. В самостоятельные статьи обязательно нужно выделять затраты, являющиеся базой для распределения других расходов /например, для распределения расходов по обслуживанию и управлению/.
5. Учетная классификация всегда должна быть шире плановой /включать потери, брак и т.п./ /40;с.5; 41;с.6-7/.

В.Д.Смирнов при группировке затрат по статьям калькуляции

руководствуется двумя основными положениями:

- 1/ в статью должны быть объединены затраты, однородные по факторам, влияющим на их величину;
- 2/ удельный вес статьи в общей сумме себестоимости должен быть достаточным. Видимо, он не может быть меньше 1%. При этом он отмечает, что "если отражаемые в статье затраты специфичны и за их уровнем необходимо особое наблюдение и контроль, то для этих затрат может быть и менее указанной величины". /108;с.19/.

К вопросу о том, какой удельный вес должен составлять тот или иной вид расходов в общих затратах, чтобы его выделить в отдельную статью, разные авторы подходят неодинаково. М.З. Пизенгольц считает, что он должен составлять не менее 5-10%, а "при незначительном удельном весе в общих затратах /менее 5%/ соответствующие расходы должны показываться по статье "Прочие затраты." /88;с.173/.

Этого же мнения придерживается и Н.Ф. Смаглюк, выделяющая в качестве критерия условие, что "в отдельную статью рационально выделять затраты, составляющие 5% и более в структуре себестоимости продукции". /103;с.25/.

Обоснованию критериев отнесения расходов в самостоятельную статью уделил много внимания в своих работах В.Г. Линник. Во всех работах он отмечает, что в качестве критериев выделения затрат в статьи калькуляции может служить:

1. Роль и значимость определенного вида затрат в формировании себестоимости продукции, т.е. в отдельные статьи должны выделяться в первую очередь основные для данной отрасли затраты. Такое построение номенклатуры статей затрат позволяет отразить особенности технологии и организации производства отрасли. Эти затраты, как правило, занимают большой удельный вес в общих затратах.

2. В самостоятельную статью следует включить также затраты, характеризующие определенную сторону работы предприятия, за которой необходимо установить особо тщательный контроль /например, стоимость падежа животных; брак в производстве, стоимость простоев, порча сырья и др./.

3. Отдельной статьей необходимо выделить и такие затраты, которые являются базой для распределения каких-либо других затрат.

При этом отмечается, что в одну статью должны включаться лишь такие расходы, которые имеют одно и то же целевое производственно-технологическое назначение /69; с.12; 52; с.27; 64; с.15; 65; с.18/.

Точка зрения И.Н. Белого, как бы объединяет, систематизирует все выше перечисленные критерии выделения затрат в самостоятельные статьи.

При установлении номенклатуры статей затрат на производство он рекомендует руководствоваться следующими методологическими принципами:

- номенклатура статей затрат должна учитывать особенности технологии производства и организации его управления, уровень концентрации и специализации производства, а также степень развития кооперации;
- в одну статью должны включаться расходы, имеющие однородное экономическое содержание и одно и то же целевое назначение;
- обособлено следует учитывать непроизводственные расходы, а также затраты, принимающие форму распределенного чистого дохода и включаемые в себестоимость продукции;
- в планировании и учете должна применяться единая номенклатура калькуляционных статей;
- в отдельные статьи должны выделяться затраты, являющиеся базой распределения расходов на управление, организацию и обслужива-

ние производства, а также других /распределяемых/ издержек производства;

- номенклатура статей должна формироваться с учетом требований хозяйственного расчета и объективно отражать издержки, как зависящие, так и не зависящие от усилий трудовых коллективов хозрасчетных подразделений предприятия;
 - номенклатура статей затрат должна обеспечить проведение глубокого факторного анализа процесса формирования себестоимости продукции /работ, услуг/ и тем самым способствовать выявлению и мобилизации имеющихся внутрихозяйственных резервов дальнейшего повышения эффективности производства во всех звеньях агропромышленного комплекса;
 - по всем объектам учета издержек производства /аналитическим счетам/ должны четко разграничиваться элементарные и комплексные статьи затрат;
 - каждая комплексная статья должна отражать услуги одного вида вспомогательного производства или включать лишь те затраты, которые имеют одинаковое производственно-экономическое назначение;
 - номенклатура статей затрат должна обеспечивать калькуляцию себестоимости продукции по экономически однородным элементам.
- /24;с.126-127/

На сегодняшний день в соответствии с инструкцией по планированию, учету и исчислению себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий, производственные затраты в разрезе объектов учета группируются по таким калькуляционным статьям. /табл. 2.1/

Следует отметить, что номенклатура статей затрат является типовой, унифицированной для всех отраслей сельского хозяйства, что с одной стороны можно считать положительным моментом, так

Номенклатура статей затрат в основных отраслях
сельскохозяйственного производства.*

№пп	Статьи затрат	В расте- ниевод- стве	В жи- вотно- водст- ве	Во вспо- могатель- ных про- изводствах	В подсоб- ных про- мышленных пр-вах
1.	Затраты на оплату труда с отчислениями на соц. спрахование	+	+	+	+
2.	Семена и посадочный ма- териал	+			
3.	Удобрения	+			
4.	Средства защиты растений и животных		+		
5.	Корма		+		
6.	Сырье и материалы				+
7.	Работы и услуги	+	+	+	+
8.	Затраты на содержание ос- новных средств	+	+	+	+
9.	Затраты по организации производства и управлению	+	+	+	+
10.	Страховые платежи	+	+	+	+
11.	Прочие затраты	+	+	+	+
12.	Потери от брака, падежа животных /в учете/				

* Утверждена Госагропромом СССР 23 декабря 1986 года.

как это будет содействовать дальнейшему процессу унификации такого важного участка работы, как учет затрат на производство, его механизации, разработке типовых учетных регистров, документов, позволяет достичь сравнительности затрат и себестоимости продукции в рамках отрасли.

Но, с другой стороны, такая типовая номенклатура статей затрат, на наш взгляд, не является экономически научно обоснованной.

Каждая отрасль сельского хозяйства имеет свои специфические производственные и технологические особенности /например, такие отрасли как овощеводство, садоводство/.

Поэтому и номенклатура статей калькуляции должна учитывать эти особенности.

Но нельзя согласиться с утверждением В.Г. Линника, который в своей работе "Калькуляция себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий" /1986 г./ предлагает "на базе отраслевой номенклатуры статей затрат разработать номенклатуру для отдельных отраслей". /64;с.16/. Позднее, в 1991 году в его учебном пособии "Калькуляция себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий" этого положения уже нет, зато встречается более приемлемое, на наш взгляд, предложение, заключающееся в том, что утвержденную номенклатуру статей следует рассматривать как обязательную для отчетности. На предприятии при планировании, учете, а отсюда и калькуляции, может применяться и более детализированный перечень затрат, которые облегчают "их группировку по указанным статьям" /65;с.19/.

По нашему мнению, следует больше доверять хозяйствам в вопросе определения количества и состава статей затрат.

Каждое хозяйство, исходя из своих практических потребностей в соответствующей экономической информации и с учетом трудоемкости ее получения, может само определить оптимальное количество и

состав статей затрат, при этом обеспечивая обязательно их сопоставимость в планировании и учете.

Это положение приобретает особую актуальность в связи с развитием и становлением арендных и фермерских /крестьянских/ хозяйств, сопровождающееся расширением прав и самостоятельности в хозяйственной деятельности.

По нашему мнению, возникает настоятельная необходимость в том, чтобы коллективы, работающие на аренде, фермеры сами устанавливали количество и состав статей в объеме, необходимом для рациональной организации производственной деятельности.

Рациональная организация учета в большей степени зависит не столько от номенклатуры статей затрат на производство, сколько от того, насколько обоснованно включены в статью те или иные виды расходов.

Мы считаем, что существенным недостатком ныне существующей номенклатуры статей затрат является значительное укрупнение расходов, составляющих статьи затрат.

Это особенно наглядно видно при функционировании учета в условиях арендных отношений, когда он должен быть максимально простым и понятным как и руководителю подразделения, так и непосредственному исполнителю.

Ныне существующие укрупненные статьи затрат не могут быть пригодны для учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности арендных коллективов.

Вследствии их применения снижаются контрольно-аналитические функции учетной информации, используемой для нужд управления процесса формирования себестоимости сельскохозяйственной продукции на предприятии и контроля за издержками в ходе производства.

Такие статьи затрат как "Работы и услуги", "Затраты на содержание основных средств" включают в себя расходы, которые име-

ют неодинаковую экономическую сущность и отражают различные производственные процессы.

Так, в статье "Затраты на содержание основных средств" согласно инструкции по планированию, учету и исчислению себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий включают затраты, связанные с содержанием основных средств, используемых непосредственно в производстве: на обслуживание и эксплуатацию, амортизацию и ремонт указанных основных средств. В той же статье отражается износ и затраты на восстановление малоценных и быстроизнашивающихся инструментов и приспособлений.

Эта статья является чрезвычайно громоздкой и экономически необоснованной, не понятной ни арендатору, ни фермеру, так как в ней собраны неоднородные по своему содержанию расходы. Например, износ и затраты на восстановление малоценных и быстроизнашивающихся предметов не имеют прямого отношения к затратам на содержание основных средств.

Вследствии этой причины и того, что эти затраты занимают небольшой удельный вес в себестоимости продукции, было бы целесообразным учитывать их в статье "Прочие затраты".

Кроме того, как нам представляется, более рационально учитывать обособленно затраты по содержанию основных средств и по их ремонту, которые на сегодняшний день учитываются по статье "Затраты на содержание основных средств".

Мы считаем, что необходимо выделить в учете в качестве самостоятельных такие две статьи: "Затраты по эксплуатации и обслуживанию основных средств" и "Ремонт основных средств".

Нынешний период развития сельского хозяйства характеризуется широкими интеграционными процессами. Деятельность колхозов и совхозов зависит и от их взаимоотношений с обслуживающими предприятиями и организациями.

На сегодняшний день затраты на оплату услуг производственного характера, оказываемых данному предприятию сторонними организациями и предприятиями /кроме работ и услуг, затраты на которые включаются в другие статьи/, отражаются наряду с затратами на работы и услуги вспомогательных производств своего предприятия, по статье "Работы и услуги".

Мы считаем, что затраты на оплату услуг сторонних предприятий и организаций по выполняемым ими сельскохозяйственным работам, по транспортному и техническому обслуживанию, представляют экономически обоснованную самостоятельную часть расходов данного сельскохозяйственного предприятия.

Является более логичным выделить в качестве самостоятельной статьи затраты на оплату услуг производственного характера, оказываемых сторонними организациями.

Таким образом, детализацию статей затрат следует рассматривать как один из путей совершенствования учетной и калькуляционной работы. От правильности решения этого вопроса во многом зависит и объективность процессов планирования, учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, степень эффективного использования учетной информации для нужд управления производством.

Детальная номенклатура статей затрат самым благоприятным образом скажется и на улучшении экономического анализа производственной деятельности сельскохозяйственных предприятий, формирования себестоимости продукции и определения путей ее снижения.

Кроме этого, разукрупнение статей затрат не приводит к увеличению трудоемкости учетных работ, так как с широким развитием средств вычислительной техники этот вопрос отпадает сам по себе, и главная цель для предприятия будет заключаться в определении

наиболее рациональной и целесообразной номенклатуры статей затрат и обоснованного включения в них тех или иных расходов.

Безусловно, что группировка затрат по калькуляционным статьям, которая характеризует затраты соответственно их назначению и роли в процессе производства, играет важную роль в учетной работе на предприятии.

Такая группировка показывает, на что были израсходованы те или иные средства, она используется при определении себестоимости отдельных видов продукции.

Кроме того, постатейная группировка затрат расширяет круг объектов учета в самых различных направлениях; по бригадам, звеньям, цехам и другим производственным подразделениям.

Соответственно, ее назначение в учете определяется тем, что она используется для контроля затрат на производство их целевому назначению, анализа себестоимости сельскохозяйственной продукции, выявлению резервов ее снижения.

Информация, получаемая об уровне издержек с помощью группировки по калькуляционным статьям, позволяет экономически более обоснованно проводить такой анализ и выявлять неиспользованные резервы снижения затрат на производство продукции.

Кроме группировки затрат по калькуляционным статьям существует еще группировка по экономическим элементам /табл. 2.2/.

Главное назначение такой группировки заключается в том, что она показывает цель и назначение затрат на производство, их целесообразность, взаимосвязь затрат и результатов труда.

Необходимость такой группировки вызывается и тем, что на ее основе составляются сметы затрат на производство, рассчитывается материалоемкость, энергоемкость, трудоемкость производства. При определении структуры себестоимости продукции, планировании ее на будущий период, разработке финансовых планов и анализа их вы-

Табл. 2.2

Состав элементов и статей затрат, используемых на сельскохозяйственном предприятии. *

Нпп	Элементы затрат	Статьи затрат
1.	Затраты на оплату труда с отчислениями на социальное страхование /в колхозах, кроме того, отчисления в централизованный фонд социального обеспечения/.	1. Затраты на оплату труда с отчислениями на социальное страхование.
2.	Материальные затраты: а/семена и посадочный материал б/корма собственного производ- в/прочая продукция сельского хозяйства г/минеральные удобрения д/нефтепродукты е/топливо /кроме нефтепродуктов / ж/электроэнергия з/прочие материальные затраты	2. Семена и посадочный материал. 3. Удобрения. 4. Средства защиты растений и животных 5. Корма 6. Сырье и материалы 7. Работы и услуги 8. Затраты на содержание основных средств 9. Затраты по организации производства и управлению
3.	Амортизация основных средств	10. Страховые платежи
4.	Прочие затраты	11. Прочие затраты
		12. Потери от брака, падежа животных /в учете/

* Утверждено Госагропромом СССР 23 декабря 1986 года.

полнения, планировании и составлении отчетов по расходованию фондов оплаты труда, расчете величины нормируемых оборотных средств и их анализе, установлении доли предприятия в национальном доходе, используются данные о затратах по экономическим элементам.

Кроме того, при калькулировании себестоимости продукции по калькуляционным статьям в комплексных статьях объединяются различные отдельные элементы затрат.

С одной стороны, такой порядок исчисления себестоимости существенно упрощает расчеты, а с другой — возникает потребность в применении ряда условных методов, что не содействует раскрытию истинного состава затрат на производство. Вследствии этого возникает настоятельная необходимость в определении каждого элемента затрат.

В связи с переходом хозяйств на работу в условиях первой или второй модели хозрасчета, делаются попытки обеспечить системный учет одновременно и прибыли, и дохода, т.е. чтобы учет мог выполнять свои функции при функционировании как первой, так и второй модели.

Но, как считает В.Г. Линник, все попытки согласовать и одновременно показать в учете процесс формирования и прибыли, и дохода не имеют успеха. Это вызвано тем, что "для определения прибыли предусмотрен калькуляционный принцип построения учета затрат с отражением их в рамках установленных статей и обязательным определением в конце концов, производственной и полной себестоимости реализованной продукции, как в целом, так и по ее видам.

При определении же дохода затраты производства делятся лишь на материальные и трудовые, а себестоимость отдельных видов продукции имеет информационный характер". И далее он пишет, что "в условиях второй формы хозрасчета с использованием арендных отно-

нений учет должен строиться не по статьям, а по экономическим элементам". /66;с.19/.

Такого же мнения придерживается и Л.К. Сук, считающий, что на практике учет затрат "целесообразно вести по элементам затрат, каждый из которых будет отдельной статьей... Поэлементный учет затрат даст возможность усилить их контроль и углубить экономический анализ" /114;с.43/.

Так же считает и И.Н. Белый, который пишет, что для того, чтобы при обоих моделях /формах/ организации хозрасчета знать величину издержек производства по всем элементам и статьям затрат, а также себестоимость продукции, необходимо, чтобы учет расходов и исчисление себестоимости продукции осуществлялись по элементам затрат. При этом "целесообразно установить научно обоснованную номенклатуру калькуляционных статей и разработать способы разложения комплексных статей затрат на составные элементы, четко разграничить элементные и комплексные статьи затрат путем группировки элементных и комплексных расходов по всем аналитическим счетам" /25;с.49/.

По мнению же В.К. Радостовца, "в связи с расширением прав предприятий в области планирования отпадает необходимость в организации учета затрат на производство по элементам" /94;с.39/.

Это положение он аргументирует тем, что для руководства работой предприятия или получения каких-то выводов информация по затратам на производство по экономическим элементам предприятий и их вышестоящим органам не нужна. Кроме того, если в промышленности для учета затрат по экономическим элементам разработана четкая система учета в ж.-о. 10, то в сельском хозяйстве таких регистров пока не создано. Для получения такой информации в бухгалтериях ведут специальные книги, а чаще всего заполняют отчетность после выборки данных. Вследствии этого нельзя гарантировать

достоверность информации /94;с.39/.

По этому вопросу существует и точка зрения И.А. Ламыкина, считающего, что "построение структуры калькуляции по элементам затрат не позволит выявить хозрасчетные показатели работы составных звеньев предприятия. Оно неосуществимо и технически, так как подразделение всех затрат по элементам в сложном производстве колхозов и совхозов привело бы к расчленению себестоимости на столько составных частей, сколько имеется неоднородных видов издержек. В этом случае структура калькуляции была бы чрезмерно громоздка" /58;с.162/.

И еще ряд авторов уделяют в своих работах значительное место изучению вопроса целесообразности группировки затрат по экономическим элементам.

Так, И.А. Басманов пишет, что "группировка затрат лишь по элементам не отражает их целевое назначение, без которого невозможно раскрыть экономические связи между объемом продукции и суммой расходов на ее изготовление, а также обоснованность расходов. Калькуляция по элементам мало "пригодна для управления предприятием". И далее: "Большинство экономистов придерживаются мнения о калькулировании себестоимости продукции по статьям расходов, так как, во-первых, для руководства предприятием необходима калькуляция, отражающая издержки по их назначению, по связи с объемом производства, с указанием целесообразности произведенных расходов, и, во-вторых, калькулирование по элементам не везде возможно, а если и возможно, то весьма условно" /20;с.127/.

П.Д. Егоров отмечает, что хотя группировка затрат по экономическим элементам "и имеет весьма большое значение, все же она недостаточно пригодна для контроля за процессом формирования себестоимости по местам возникновения затрат /в хозяйственном подразделении/ и видам продукции. Поэтому более целесообразно осу-

ществлять группировку затрат в постатейном порядке" /42;с.8/.

В.Ф. Палий считает, что "рассматривая доводы в полемике о структуре калькуляции, нельзя не видеть настоятельной необходимости расширения содержания калькуляции за счет группировки по экономическим элементам" /83;с.143/. При этом он утверждает, что все аргументы экономистов против такой группировки, такие как невозможность и трудоемкость разложения комплексных статей калькуляции; что группировка затрат по элементам не отражает их целевое назначение, а следовательно, обоснованность расходов; затрудняет выявление резервов снижения себестоимости; мало пригодна для управления предприятием; что такая калькуляция весьма условна - нельзя признать обоснованными.

Рассматривая изложенные выше точки зрения относительно того, как вести учет затрат /по калькуляционным статьям или по элементам/, мы пришли к выводу, что большое число экономистов /В.Г. Линник, Л.К. Сук, В.Ф. Палий и др./ считают, что в условиях рыночных отношений, с появлением аренды, фермерских /крестьянских/ хозяйств, новой экономической категории - хозрасчетного дохода - созрела настоятельная необходимость ведения учета затрат по элементам.

Этому содействует также и то, что теперь объектами внутрихозяйственного планирования и учета затрат на производство могут выступать затраты арендного коллектива в целом или отдельного арендатора /фермера/.

Типовый перечень элементов затрат /табл. 2.2/ в целом удовлетворяет потребности планирования и учета затрат, но мы придерживаемся той точки зрения, что хозяйства самостоятельно, на свое усмотрение, имеют право решать вопрос об увеличении или уменьшении количества элементов затрат.

Так, по арендному коллективу, занятому в молочном животно-

водстве /колхоз "Заря" Тернопольского района/ применяемый в целях учета затрат перечень элементов отличается от типового /прил. 4/.

Арендаторы сами, исходя из практической потребности, устанавливают такой перечень элементов затрат, который был бы понятен и доступен в понимании и рядовому исполнителю.

В условиях же традиционного ведения хозяйства, когда для определения прибыли предусмотрен калькуляционный принцип построения учета затрат с отображением затрат по основным статьям калькуляции, с целью их группировки для определения себестоимости продукции, учет затрат должен вестись по основным статьям калькуляции.

2.2. МЕТОДИКА ПЕРВИЧНОГО И СИНТЕТИЧЕСКОГО УЧЕТА.

В экономической литературе большинство авторов, таких как М.З.Пизенгольц, В.К.Радостовец, А.П.Варава, И.Н.Белый, А.Д.Ларионов, И.А.Ламкин, прежде чем рассматривать организацию первичного, аналитического и синтетического учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции отмечают, что самое непосредственное влияние на этот процесс оказывают особенности технологии сельскохозяйственного производства.

Мы также считаем, что сам порядок построения учета и контроля затрат в значительной мере зависит от особенностей производственного процесса в сельском хозяйстве.

Особенности сельскохозяйственного производства определяют методы учета и калькулирования себестоимости продукции, учетную классификацию затрат, во многом влияют на организацию бухгалтерского учета в арендных коллективах.

Они оказывают самое непосредственное влияние на структуру затрат в сельскохозяйственных предприятиях, на методы оперативного контроля и анализа производственной деятельности.

Отметим некоторые основные моменты в понимании этой проблемы.

В растениеводстве основные технологические процессы связаны с длительным производственным циклом и неравномерным выходом продукции. При этом производственные затраты совершаются в течение длительного времени, причем неравномерно, а возмещение средств - выход продукции - происходит в определенные сроки вызревания сельскохозяйственных культур. Значительная часть осуществляемых затрат носит в растениеводстве многолетний характер.

Вследствие вышеперечисленных причин процесс осуществления затрат не совпадает по времени с процессом выхода продукции.

Естественно, что в этих условиях фактическая себестоимость может исчисляться лишь в конце года, когда будут учтены все затраты, относящиеся на ее производство и валовый сбор, а также сумма затрат за предшествующие или последующие периоды.

Кроме того, в растениеводстве заметен разрыв между временем производства и периодом.

Производство ведется непрерывно в течение всего года, а за определенными рабочими периодами прочно закреплены отдельные виды работ. Как отмечают В.К.Радостовец /93;с.216/, И.А.Ламыкин /58;с.44/, вследствие этого не может быть и речи о ежемесячном калькулировании себестоимости единицы продукции, она может быть выявлена за рабочий период, но сумма затрат может быть определена за календарный период /месяц, квартал/.

Процесс производства в растениеводстве носит длительный характер и затраты осуществляются под урожай двух смежных лет, соответственно в учете их необходимо разграничивать не только по

отдельным объектам, но и классифицировать их на затраты под уро- жай текущего года и на затраты под урожай будущих лет.

Следствием того, что в растениеводстве при выполнении кон- кретных работ производится множество самых разных затрат, явля - ется то, что все эти расходы в учете разграничиваются, но не учи- тываются общей суммой. Учет затрат ведется постатейно, согласно утвержденной номенклатуре статей /типовая номенклатура статей приведена в инструкции по планированию, учету и исчислению себе- стоимости продукции сельскохозяйственных предприятий/.

Кроме того, однородные виды работ ведутся одновременно в различных подразделениях хозяйства, следствием чего является раз- граничение затрат в учете в разрезе основных подразделений хо- зяйства.

В силу того, что в процессе производства от одной культу- ры получают несколько видов основной /сопряженной/ и побочной продукции, то возникает проблема распределения затрат между этими видами продукции. От ее правильного решения во многом зависит и точность исчисления себестоимости сельскохозяйственной продукции.

Что касается отрасли животноводства, то она также имеет ряд особенностей, отличающих ее от других отраслей сельского хозяй- ства.

В отличие от растениеводства, выход продукции в животновод- стве не связан с каким-то определенным периодом времени.

Вложение материально-технических средств и их освобождение из оборота не разграничивается строго по определенным отрезкам времени, т.е. технологический процесс отличается значительно большей равномерностью и однородностью операций.

Несмотря на то, что продукция производится постоянно, но одну из нее можно оприходовать на складе /молоко, яйца, мед/, а другая все время пребывает в процессе производства /прирост жи-

вой массы молодняка и животных на откорме связан лишь с поголовьем и использовать его отдельно не возможно/ и не может считаться готовой продукцией.

Все это вызывает ряд особенностей в организации учета, а именно: вследствие отсутствия большого разнообразия выполняемых работ, их непрерывности, в животноводстве отсутствует четко выраженное разграничение затрат во времени по видам работ, отдельным операциям. Следовательно, в учете отпадает необходимость разграничения, подразделения затрат по этому признаку.

По той причине, что в животноводстве производственный процесс, как правило, носит концентрированный характер /молодочное животноводство концентрируется на фермах КРС, свиноводство - на свинофермах/, то в учете нет необходимости разграничения затрат по отдельным производственным подразделениям.

Так как в этой отрасли сельского хозяйства отсутствуют резкие разрывы в сроках вложения средств и выхода продукции и считается, что все затраты данного календарного года относятся непосредственно к производству продукции данного года, то в учете затраты не разграничиваются по смежным годам.

Также одной из особенностей является то, что здесь с молодняка формируют основное стадо, т.е. оборотные средства переходят в основные, что требует в процессе производства необходимость сохранения поголовья животных.

Как отмечает А.Д.Ларионов, "сами технологические особенности ряда отраслей сельскохозяйственного производства не всегда позволяют обособить в учете затраты на производство каждого конкретного вида продукции даже и в тех случаях, когда в качестве самостоятельного объекта учета выступает отдельная сельскохозяйственная культура... Поэтому в сельском хозяйстве неизбежно применение тех или иных приемов условного распределения затрат

между отдельными видами продукции" /61;с.30/.

Нам представляется правильной позиция М.З.Пизенгольца, считающего, что в соответствии с особенностями производственного процесса в отрасли растениеводства, в учете должно быть обеспечено разграничение затрат и получение соответствующих итоговых данных:

- 1/ по смежным годам производства;
- 2/ в разрезе основных производств и культур;
- 3/ по видам выполняемых работ;
- 4/ в разрезе основных статей /видов/ затрат;
- 5/ по основным подразделениям хозяйства /88;с.123/.

Применительно к животноводству, разграничение затрат и получение соответствующих итоговых данных должно обеспечиваться лишь в двух направлениях:

- 1/ по основным видам производства и группам скота;
- 2/ по основным видам затрат /88;с.181/.

Этого же мнения придерживается и И.А.Ламыкин, считающий, что учет должен обеспечивать "отражение издержек производства по статьям расходов, объектам производства и местам их возникновения" /59;с.22/.

А.М.Федяев подчеркивает, что "ведение учета производственных затрат по отраслям и видам производств, конкретным объектам производства и статьям производственных затрат, вызывается необходимостью удовлетворения управленческих потребностей, главными из которых являются исчисление фактической себестоимости продукции, анализ производственных затрат, разработка производственно-финансовых планов предприятий и хозрасчетных заданий их структурным подразделениям" /120;с.5/.

В соответствии со всеми вышеперечисленными требованиями и организован сегодня учет затрат на производство на сельскохозяй-

ственных предприятиях.

Увеличение объемов экономической информации, необходимой вышестоящим звеньям управления, которая поступала к ним в виде разного рода отчетности, привела к тому, что бухгалтерский учет ставал громоздким и все меньше служил целям оперативного получения данных для осуществления процесса производства.

Существующая сегодня система бухгалтерского учета не отличается простотой, доступностью, наоборот, она является чрезвычайно громоздкой, неэффективной и кроме того, вследствие большого объема учетных работ, и дорогостоящей.

Все это ни в коей мере не содействует тому, чтобы современная организация учета удовлетворяла потребности производства в оперативном получении точной экономической информации о произведенных расходах, предупреждению и недопущению нерационального расходования имеющихся ресурсов.

Мы считаем, что современная организация учета затрат ориентирована лишь на фиксирование совершенных расходов и не отвечает требованиям оперативности.

Такой порядок построения современной системы учета затрат на производство не может содействовать своевременному предупреждению нерационального расходования материальных и денежных средств, оперативному принятию управленческих решений по устранению возникших в ходе производства нарушений производственно-хозяйственной деятельности.

На наш взгляд, это положение возникло вследствие недостаточного внимания, которое уделяют внедрению элементов нормативного метода учета затрат в практику хозяйствования.

Нормативный метод является одним из самых эффективных способов формирования экономической информации по звеньям, бригадам, отдельным коллективам, позволяет определить степень соблюдения

норм затрат за интересующий период времени и величину отклонений от норм по конкретным виновникам с указанием причин.

Он создает предпосылки для осуществления оперативного /по ходу производственного процесса/ контроля за затратами и за процессом формирования себестоимости продукции, служит основой для принятия своевременных и эффективных управленческих решений. При нормативном методе уже невозможно скрыть низкую организацию труда и производства, неритмичное и неполное обеспечение хозяйства материально-техническими ресурсами.

Отметим и тот факт, что все существующие передовые методы учета, такие как оперативно-сальдовый, журнально-ордерная форма сокращали затраты труда на выполнение учетных работ, но не так явно обнажали все недостатки в работе сельскохозяйственного предприятия, как это происходит при нормативном методе учета затрат на производство.

В связи с распространением и развитием хозрасчетных, подрядных, арендных и кооперативных отношений в сельскохозяйственном производстве, методологию и порядок организации нормативного учета требуется несколько изменить, приспособляя их к этим новым формам организации и оплаты труда.

Следует согласиться с мнением В.К.Радостовца и Л.Г.Продан о том, что "настало время пересмотреть действующий вариант нормативного метода, сосредоточив главное внимание работников предприятий не на доведении учетных записей до классического варианта, а на оперативном выявлении отклонений от норм и принятия необходимых мер" /95; с.8/.

Мы считаем, что необходимым условием внедрения нормативного метода учета затрат на производство является применение чековой формы взаиморасчетов.

В связи со сложностью составления нормативной калькуляции

себестоимости продукции, особенно в растениеводстве, где в течение года могут подлежать обсчету лишь нормативные затраты на работы, и трудоемкостью таких затрат, то очевидно, что это не близкая перспектива.

Поэтому следует признать правильным и рациональным такой способ организации учета затрат на производство и их контроля, когда ограничиваются составлением только плановой калькуляции себестоимости продукции, рассчитанной на год, с помесечными лимитами затрат по каждой статье, доведенными планово-экономической службой хозяйства до каждого подразделения.

Внедрение основных положений нормативного метода в сочетании с чековой формой взаиморасчетов будет содействовать повышению оперативности учета затрат, созданию условий для быстрого получения необходимых данных о хозяйственных процессах.

Ведь ситуацию, которая на сегодня существует в учете, нельзя признать нормальной: нередко еще руководители, специалисты хозяйств принимают управленческие решения, пользуясь не данными бухгалтерского учета, который значительно отстает по времени от совершения хозяйственных операций, а путем составления сводок оперативной отчетности, выборок, приблизительных подсчетов, информацией звеньевых, бригадиров, данными первичных документов.

Все это сопровождается большими затратами труда, сложными расчетами и основывается на энтузиазме бухгалтеров и других специалистов.

Мы считаем, что устранить указанные недостатки можно с помощью чековой формы взаиморасчетов с использованием основных элементов нормативного метода.

Основным требованием, которое должен выполнять учет при этом, на наш взгляд, является возможность оперативно, своевременно, в ходе производственного процесса получать информацию о про-

изведенных расходах, влиять на их формирование, выявлять причины, место возникновения и виновных лиц перерасхода материальных и денежных средств.

Учет затрат должен обеспечить действенный контроль за затратами, непосредственно в процессе производства и за процессом формирования себестоимости продукции на протяжении всего года. Без этого не может быть и речи о рациональном ведении хозяйства, снижении себестоимости продукции, рентабельной работе трудовых коллективов, независимо от применяемой ими формы организации и оплаты труда.

Считаем, что все эти требования будут выполняться лишь в том случае, если в процессе учета будет использоваться основная идея нормативного метода, а именно: оперативное выявление отклонений фактических затрат от норм, непосредственно в ходе производственного процесса и принятие решений по факту отклонений с обязательным установлением виновных лиц.

Основная идея нашего предложения сводится к тому, что расходы предприятия должны фиксироваться еще до момента их осуществления. Все расходы надо нормировать вперед, нормы устанавливать не средние, а предельные, максимально возможные для данных конкретных условий. Отклонения фактических затрат от норм сразу же должны показать неблагоприятные обстоятельства, возникающие в ходе производственного процесса.

Наиболее важным, на наш взгляд, элементом нормативно-чековой формы взаиморасчетов, который используется непосредственно в целях оперативного управления производством, является регистрация отклонений фактических затрат от текущих /действующих на данный отчетный период/ нормативов.

Под такими отклонениями мы понимаем отступление в процессе производственной деятельности от установленных на данный отчет-

ный период норм затрат заработной платы, материалов, топлива, вспомогательных производств, других основных и накладных затрат, которые должны в обязательном порядке быть зафиксированными в момент их осуществления в специальных первичных документах /актах/.

Организация отражения отклонений от норм - это вопрос оперативного контроля.

Здесь отметим лишь то, что наиболее целенаправленно фиксировать отклонения фактических затрат от нормативных /плановых/ в ходе их осуществления, с обязательным указанием причин, мест и виновных лиц, деятельность которых привела к появлению отклонений. Эти отклонения должны фиксироваться в сигнальных документах /актах/ /приложение 1/.

Каждый утвержденный акт фиксируется в накопительной ведомости учета отклонений фактических затрат от нормативных /плановых/ /приложение 2/.

Такие наши основные идеи использования в практике сельскохозяйственного производства некоторых элементов нормативного метода в сочетании с чековой формой взаиморасчетов.

Распространение и дальнейшее развитие арендных отношений вносит свои специфические особенности в порядок организации бухгалтерского учета в коллективах, работающих на принципах аренды.

Мы считаем, что более пристального внимания заслуживает организация первичного учета на сельскохозяйственных предприятиях, вследствие того, что наибольшие изменения в связи с распространением арендных отношений присущи именно этому участку учетной работы.

Его значение определяется тем, что от своевременного, полного, обоснованного отражения в первичных документах всех производимых в хозяйстве расходов, во многом зависит эффективность построения учета затрат на производство.

Не вызывает сомнения и тот факт, что первичный учет — это основа бухгалтерского учета в любом хозяйстве.

Существует определенная взаимосвязь: при рационально построенном первичном учете, правильном оформлении всех производственных затрат соответствующими первичными документами и бухгалтерский учет в целом поставлен хорошо, на должном организационном уровне. И наоборот: отсутствие необходимого порядка в организации первичного учета приводит к неудовлетворительному состоянию учета на сельскохозяйственном предприятии.

Кроме того, от рациональной организации первичного учета, обоснованной разработки носителей учетной информации, их видов, форм, внутреннего содержания зависит в целом и эффективность управления производством.

Полнотой и объективностью данных первичного учета, которые получают непосредственно в низовых производственных звеньях и на рабочих местах, во многом определяется и степень достоверности экономических показателей, используемых для нужд управления.

Главное назначение первичного учета, на наш взгляд, состоит в отражении тех единичных хозяйственных операций, характеризующих определенные процессы в сельскохозяйственном производстве в их полном объеме и объективном отражении.

Функционирование производственных подразделений в условиях арендных отношений не может осуществляться при существующей системе первичного учета.

Ныне действующий первичный учет и вообще вся система организации учета затрат на сельскохозяйственных предприятиях, не исключая и подразделения, работающие на хозрасчете, подряде, не может механически переноситься на коллективы, работающие в условиях аренды.

Согласно положения о планировании, учете и отчетности при

арендных отношениях, арендаторам рекомендуется использовать в своей производственной деятельности следующие формы первичных документов: товаро-транспортные накладные /ф.Н Исх./, книжка чабана-гуртоправа /ф.Н 101/, акты на выбытие /выбраковку/ животных и птицы /ф. Н 34/, книга складского учета /ф. Н 40/, заборные карты на получение материальных ценностей /ф. Н 117, 117а/, путевые листы /ф. Н 68;4с;4п/.

Однако мы считаем, что приведенный сокращенный перечень первичных документов не может применяться на сегодняшний день арендным коллективом, который в большинстве случаев является внутрихозяйственным подразделением колхоза или совхоза.

Их явно недостаточно для ведения нормальной производственной деятельности, вследствие того, что общественный характер производства в колхозе или совхозе требует более широкого охвата учетом и контролем всех сторон производственной деятельности.

Поэтому, несмотря на сокращение перечня первичных документов, ограничиться им, на наш взгляд, сегодня не представляется возможным и целесообразным.

Этот вывод подтверждает и практика хозяйствования арендных коллективов в колхозах им. Суворова Чортковского района, "Золотая нива", "Маяк" Залещицкого района, агрофирме "Виктория" Борщевского района.

Указанный выше сокращенный перечень первичных документов пригоден лишь в условиях производства отдельного обособленного, самостоятельного арендатора /семья, крестьянский двор/.

При арендном подряде не проводятся весьма трудоемкие ежедневные расчеты по определению объема выполнения работ под каждую культуру, не ведется учет отработанного времени и заработка по каждому арендатору.

Они не учитывают и не отчитываются по таким экономичес-

ким показателям, как тонно-километры, эталонные гектары, отработанные часы, нормо-смены, машино-смены и другим аналогичным промежуточным показателям.

Кроме того, отпадает необходимость в ведении первичного учета полученной и использованной арендаторами продукции на собственные нужды /семена, органические удобрения/.

Все вышеперечисленные показатели документооборота коллективов, работающих на арендном подряде, становятся ненужными для взаимных экономических и финансовых расчетов между арендаторами и арендодателем.

Мы считаем, что на сегодня, в соответствии с достигнутым уровнем арендных отношений можно, не причиняя вреда самому порядку организации бухгалтерского учета на предприятии, отметить такие формы первичных документов: накладную внутрихозяйственного назначения /ф.Н 87/; акт расхода семян и посадочного материала /ф. Н 119/; акт на списание МБП /ф.Н 126/.

Первичный учет в арендных коллективах должен быть организован на основе применения чековой формы взаиморасчетов.

В этих условиях основным первичным документом является чек /чек-накладная/ - ф. N2496-АПК, который используется для оформления полученных на производственно-хозяйственные цели товарно-материальных ценностей /работ, услуг/ других подразделений и служб, сторонних обслуживающих организаций, арендной платы, возмещения потерь, отчислений в фонды и резервы арендатора /предприятия-арендодателя/, оплаты труда и других расходов, а также сданной продукции.

Первичный учет в условиях арендных отношений сосредотачивается непосредственно в трудовых коллективах.

Как правило, руководитель арендного подразделения занимается его ведением в пределах минимально необходимого.

Сама организация учета затрат в условиях применения арендного подряда показана на схеме 1.

Так по арендному коллективу, занятому выращиванием молодняка, первичный учет ведется в следующем порядке.

Приплод молодняка оприходывают чеком-накладной /ф. N2496-АПК/, в котором в обязательном порядке указывают номер, кличку, живую массу и другие ведомости о животном.

Приплод, который арендаторы получают сверх договора, используется ими по своему усмотрению.

Если арендный коллектив имеет большое количество голов животных, то существует практика оформления полученного приплода накопительным актом на оприходование приплода /ф. N96/, что дает возможность сократить количество первичных документов.

Падеж животных арендаторы оформляют накопительными актами на выбытие /выбраковку/ животных и птицы за месяц /ф. N57/; 100/. Мертворожденный приплод животных не оприходывают.

Оперативный учет поголовья ведут в Книге учета движения животных /ф. N34/.

Представляется целесообразным рекомендовать молоко, яйца также оприходывать чеком-накладной /ф. N2496-АПК/.

Другими документами первичного учета, которые ведут арендные коллективы, является книга учета доходов и расходов /ф. N82-АПК/.

Лицевой счет /ф. N83-АПК/ является одним из важнейших учетно-финансовых документов, и обязательным для ведения аналитического учета.

Все документальные записи осуществляются на основании чеков и данных других первичных документов, оформленных и подписанных руководителем арендного коллектива.

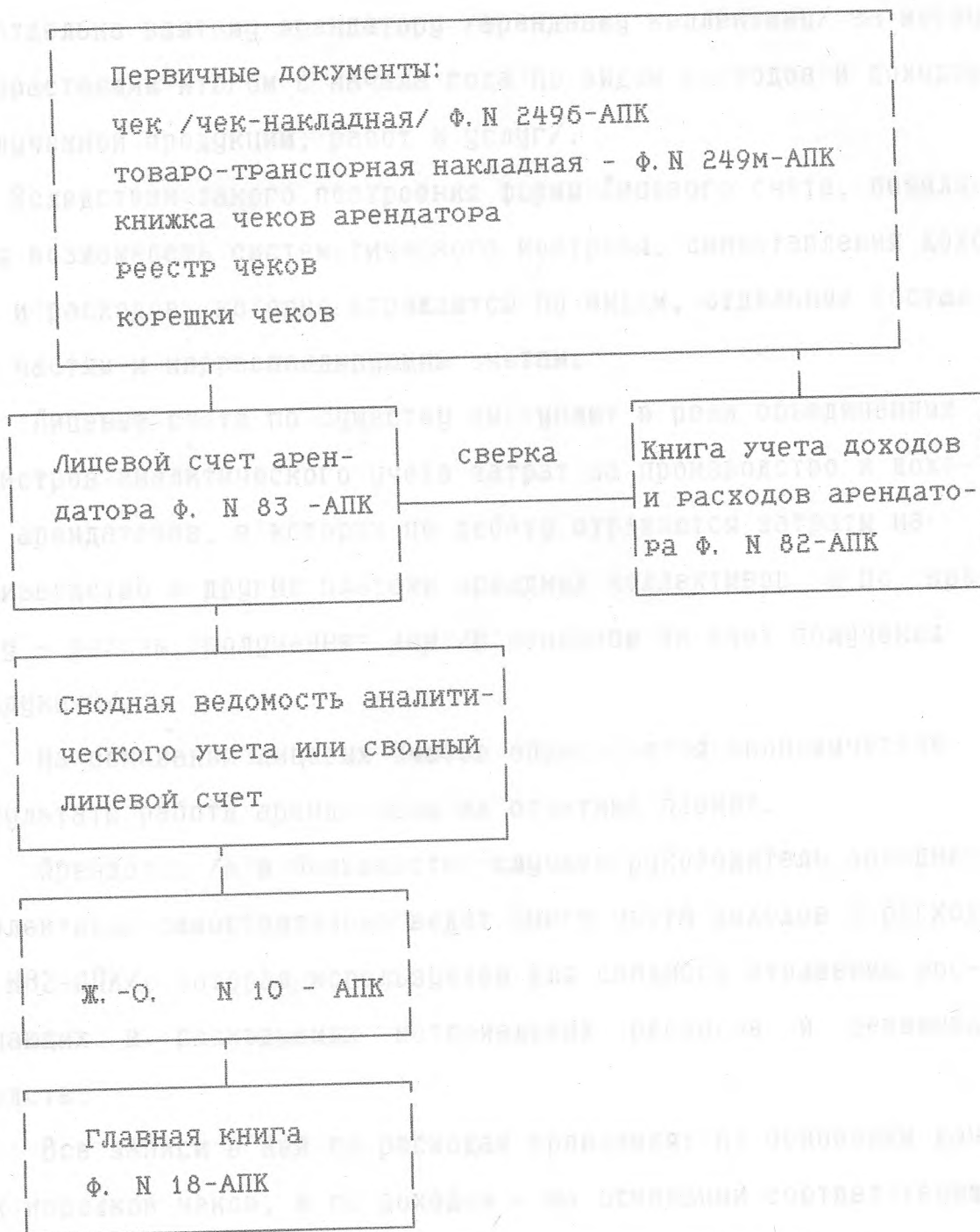


Схема 1

Организация учета затрат на производство
в условиях арендного подряда.

В Лицевом счете отражаются все расходы и доходы по каждому отдельно взятому арендатору /арендному коллективу/ за месяц и нарастающим итогом с начала года по видам расходов и доходов /полученной продукции, работ и услуг/.

Вследствии такого построения формы Лицевого счета, появляется возможность систематического контроля, сопоставления доходов и расходов, которые отражаются по видам, отдельным составным частям и корреспондирующим счетам.

Лицевые счета по существу выступают в роли объединенных регистров аналитического учета затрат на производство и доходов арендаторов, в которых по дебету отражаются затраты на производство и другие платежи арендных коллективов, а по кредиту - доходы, полученные ими /в основном за счет получения продукции/.

На основании лицевых счетов определяются экономические результаты работы арендаторов за отчетный период.

Арендатор /а в большинстве случаев руководитель арендного коллектива/ самостоятельно ведет Книгу учета доходов и расходов /ф. N82-АПК/, которая используется для сводного отражения поступающих и расходуемых материальных ресурсов и денежных средств.

Все записи в ней по расходам производят на основании данных корешков чеков, а по доходам - на основании соответствующих данных первичных документов на реализацию /передачу/ продукции, выполнение работ, услуг или полученных чеков на выполненные работы и услуги.

Итоги в Книге учета доходов и расходов подводят за месяц и с начала года. Ее ведение не представляет большой сложности, она понятна и руководителю, и членам коллектива.

Данные Книги учета доходов и расходов /ф. N82-АПК/ и Лице-

вого счета арендатора /ф. N83-АПК/ должны быть идентичными.

Равенство их итогов обеспечивается тем, что записи в обоих этих учетных регистрах осуществляются на основании одних и тех же документов.

Выскажем ряд соображений по поводу ведения Книги учета доходов и расходов.

Мы считаем, что этот регистр не удовлетворяет потребностей анализа и контроля доходов и затрат вследствие того, что для этого нужны сведения по их видам /по статьям/, которые отсутствуют в Книге.

Кроме этого, данные ф. N83-АПК трудно сопоставимы с данными Лицевого счета /ф. N83-АПК/, ведущегося в бухгалтерии, вследствие того, что в нем учет также ведется по статьям доходов и затрат.

Арендатор чаще всего не является специалистом по бухгалтерскому учету и не имеет по причине своей загруженности работой времени заниматься учетной работой /заполнением книги/.

На основании вышеизложенного целесообразно было бы отказаться от ведения этого регистра. Учет деятельности арендатора должен вестись в бухгалтерии арендодателя.

Одним из решений проблемы обеспечения информацией о ходе и результатах своей хозяйственной деятельности могло бы служить заполнение Лицевого счета в бухгалтерии под копирку /как отчет кассира/, что дает возможность использовать второй экземпляр для нужд арендатора.

Таковы наши соображения по поводу ведения Книги учета доходов и расходов арендатора /ф. N82-АПК/.

Для целей же оперативного учета, контроля и анализа произведенных затрат и полученных доходов, арендатору может служить разработанная нами* и апробированная на практике ведо-

мость учета доходов и затрат /приложение 3/.

Отметим, что этот регистр разработан на основе реестра чеков, но с более широкой детализацией основных статей расходов арендного подразделения и других особенно важных производственных показателей.

Ведение учета арендатора по статьям доходов и расходов делает данные ведомости сопоставимыми с данными Лицевого счета /ф. N83-АПК/, ведущегося в бухгалтерии.

Все записи осуществляются как в количественном, так и в стоимостном выражении, а по основной статье затрат "Корма" делается расшифровка /дробление/: комбикорма; сено; сенаж; солома и т.д.

Оформление операций осуществляется только на основании данных корешков чеков руководителем арендного подразделения с обязательным указанием даты и номера.

Ведомость построена так, что на каждый месяц производственной деятельности отводится один лист, что позволяет накапливать затраты и доходы в течении всего месяца в одном регистре и осуществлять их повседневный учет, контроль и анализ, сверку корешков чеков.

Отметим, что значительное количество чеков арендаторов, особенно в животноводстве, выписывается в конце месяца: за использованные грубые, сочные и др. корма; электроэнергию, воду и т.д.

Полученная продукция также ежедневно /или за отдельные периоды времени/ отображается в ведомости как доход арендного подразделения.

Кроме того, арендаторы и сами получают чеки: от других подразделений за предоставленные услуги, выполненные работы; от бухгалтерии арендодателя - на возмещение затрат, понесенных

арендаторами с вини сельскохозяйственного предприятия вследствие невыполнения договорных обязательств. Все полученные чеки записываются в ведомость как доход арендного подразделения.

На основании данных о затратах и доходах, имеется возможность определить и себестоимость единицы продукции /в ведомости отводится специальная колонка с этой целью/.

На первом листе ведомости целесообразно /это подтверждено и практикой/ указать плановые нормативы по каждой статье затрат и доходов с разбивкой по месяцам, что позволяет арендаторам постоянно сверять произведенные расходы с нормативами и оперативно принимать действенные меры в случае превышения фактических расходов над плановыми нормативами, а в случае, если они меньше плановых, считать свои результаты хозяйствования удовлетворительными.

Таким образом, ведение ведомости арендаторами позволяет осуществлять систематический учет, контроль и анализ понесенных затрат и полученных доходов, дает возможность коллективу постоянно контролировать процесс выполнения договорных обязательств.

Кроме того, появляется возможность, не изменяя существенно форму лицевого счета, ведущегося в бухгалтерии арендодателя, получать данные о затратах и доходах на ту или иную конкретную дату месяца, так как у арендатора, благодаря ведению ведомости, имеются сгруппированные сведения о затратах и доходах по каждому дню месяца с указанием даты и номера чека.

Сводный учет расходов /затрат/ и доходов /реализованной продукции, работ и услуг/ арендных коллективов ведут в бухгалтерии предприятия-арендодателя. Для этой цели используют бланк лицевого счета арендатора, в котором данные в течении всего года накапливают по видам расходов и доходов в разрезе арендных коллективов /работников/ за месяц и нарастающим итогом с начала года.

Сводный лицевой счет составляют ежемесячно на основании лицевых счетов арендаторов в разрезе балансовых счетов затрат по каждому виду основного, вспомогательного и обслуживающего производства.

Ограничение учетных регистров арендаторов двумя основными /Книга учета доходов и расходов и Лицевой счет/ существенно упрощает учет.

Однако перейти на этот вариант учета сегодня не представляется возможным вследствие того, что аренда в большинстве случаев получила распространение в форме арендного подряда, что подразумевает контроль со стороны администрации предприятия-арендодателя за производственной деятельностью арендных коллективов.

А это вызывает необходимость постоянной сверки данных лицевых счетов арендаторов с данными о затратах системного бухгалтерского учета, которые содержатся в производственных отчетах. А само построение типового лицевого счета не позволяет записи с него переносить в регистры по учету затрат, ведущиеся в бухгалтерии.

Н.Ф.Солган и А.И.Малышкин считают, что причины возникающих расхождений между итоговыми данными системного бухгалтерского учета и отчетными данными арендаторов состоят в том, что в бухгалтерском учете все еще нередко не применяют планово-учетных цен при оприходовании и расходовании материальных ценностей.

Выход они видят в применении единых цен как в оперативном /в чековых книжках/, так и в бухгалтерском учете, в результате чего удастся создать единую систему учета и осуществлять взаимный контроль данных /109;с.24/.

Отметим, что правильно разработанные планово-учетные цены являются одним из самых важных условий эффективного функционирования учета в арендных коллективах.

Планово-учетные цены должны максимально приближаться к уровню фактических затрат.

Этот принцип должен быть определяющим при их разработке. Его соблюдение позволяет обеспечить минимальные отклонения от уровня фактических цен, что приближает затраты арендаторов к реальным затратам сельскохозяйственного предприятия.

По нашему мнению, планово-учетная цена должна определяться, исходя из фактического уровня затрат за последние 2-3 года.

В арендных коллективах колхоза "Заря" Тернопольского района этот принцип принят за основу.

Так по арендаторах, занятых в животноводстве, планово-учетные цены устанавливались на материальные ресурсы и услуги /как покупные так и личные/. При этом их уровень соответствовал уровню фактических затрат за три предшествующие года.

По арендному коллективу, занятому в свиноводстве, планово-учетная цена 1 цнт привеса поросят до 2-х месяцев определялась следующим образом:

Исходные данные /фактический уровень затрат за 1986 - 1988 гг. / :

- 1/ Нормативный среднесуточный привес поросят до 2-х месяцев по плану 1989 г. - 106 г.
- 2/ поголовье поросят до 2-х месяцев за 1986-1988 гг. - 333 гол.
- 3/ Количество кормодней - $333 \times 60 = 19980$ к/дн.
- 4/ Валовый привес - 21 цнт.
- 5/ Нормативы затрат на 1 цнт:
 - а/ оплата труда - 31.40 руб.
 - б/ амортизация - 14 руб.
 - в/ поточный ремонт - 3.86 руб.
 - г/ страховые платежи - 3.69 руб.
 - д/ работы и услуги - 9.19 руб.

е/ медикаменты - 1.58 руб.

ж/ другие затраты - 1.65 руб.

6/ Расчет потребности кормов и их стоимости:

а/ молоко на выпой - $333 \text{ гол.} * 0.4 \text{ цнт} = 133.2 \text{ цнт.} * 22.07 \text{ руб.} = 2939.72 \text{ руб.}$

б/ концентрированные корма - $333 \text{ гол.} * 0.5 \text{ кг} * 60 \text{ дн.} = 100 \text{ цнт.} * 12.00 \text{ руб.} = 1200 \text{ руб.}$

в/ сухой жом - $333 \text{ гол.} * 0.3 \text{ кг} * 15 \text{ цнт} = 15 \text{ цнт} * 5.70 \text{ руб.} = 85.50 \text{ руб.}$

7/ Всего стоимость кормов - 4225.22 руб.,

в т.ч. на один цнт - 201.20 руб.

8/ Норматив затрат на один цнт всего - 266.57 руб.

9/ Утверждено планово-учетную цену на 1989-1991 гг. - 266.57 руб.

В арендном коллективе, занятом выращиванием молодняка, планово-учетные цены разрабатывались в соответствии со следующей методикой /табл.2.3/

Аналогичный порядок определения планово-учетных цен и в колхозе "Золотая нива", "Маяк" Залещицкого района и др.

Отметим, что при определении планово-учетной цены за основу должны обязательно приниматься действительно фактические затраты /а не, например, нормативные/, вследствие того, что при этом будет учтено влияние и погодных условий, и безхозяйственность, и другие факторы, влияющие на формирование цены.

Планово-учетными ценами постоянно пользуются все арендные коллективы, бухгалтерия, материально-ответственные лица.

Выскажем ряд соображений по поводу ведения одного из основных документов арендатора - лицевого счета /ф. N 83-АПК/.

Считается, что его главное предназначение - это контроль за правильностью отражения затрат и доходов в книгах арендаторов.

Разработка планово-учетных цен.

№п/п	Показатели	Вместе за три года /1988-1990гг./		
		количество /цнт/	себестоимость /руб/	
			всего	единицы про- дукции
1.	Зерноотходы	9159	79518	8.68
2.	Ботва	115905	58422	0.50
3.	Кормовая свекла	38931	113805	2.92
4.	Озимый рапс			
	/зеленая масса/	7905	12645	1.59
5.	Кукуруза			
	/зеленая масса/	155340	166140	1.07
6.	Однолетние травы			
	/зеленая масса/	82782	59805	0.72
7.	Многолетние травы			
	/зеленая масса/	130299	151341	1.16
8.	Сено	7590	43791	5.77
9.	Сенаж	87495	171384	1.96
10.	Силос	91917	127251	1.38
	и т.д.			
15.	За тонно-км	1597764	143796	0.09
16.	За услов.гектары	182454	903147	4.95

Но, как было отмечено нами ранее, ведение этих книг представляется нецелесообразным, и Лицевой счет должен выступать как регистр бухгалтерского учета, в котором систематизируются, обобщаются данные в пределах корреспондирующих счетов, что дает возможность использовать его как основу для записей в ж.о. №10.

Встречающееся в литературе утверждение о том, что Лицевой счет может заполняться и вестись непосредственно арендатором, нельзя признать правильным вследствие того, что по причине своей большой загруженности работой, он не имеет времени на это и часто не является специалистом по бухгалтерскому учету.

Это наше утверждение подтверждается и практикой хозяйствования /так, в колхозе "Заря" Тернопольского района лицевой счет ведут только в бухгалтерии арендодателя/.

Обобщение опыта хозяйств, работающих в условиях арендного подряда /колхоз им. Суворова Чортковского района, "Заря" Тернопольского и др./, привело нас к выводу о том, что наиболее приемлемой формой Лицевого счета для арендатора является следующая /см. приложение 4 /.

Отметим отличительные особенности этого Лицевого счета.

С целью удобства исчисления и понимания порядка формирования валового и хозрасчетного дохода, в Лицевом счете полученные доходы отображаются перед расходами, которые в общепринятых формах отображаются наоборот.

Так же, более удобно и наглядно для арендатора, если корреспондирующие счета указываются непосредственно перед записями расходов и доходов по месяцам и с начала года, а не после них, как принято.

Нам представляется, что арендаторам, занятым в животноводстве целесообразно в разделе I "Доходы" указывать для полученного приплода количество голов и одновременно их вес; для моло-

ка - и физический, и базисный зачетный вес.

Для этого внесены небольшие изменения в колонку, где указывается стоимостное и количественное выражение продукции.

Мы также считаем, что арендные платежи следует отражать не в разделе III "Валовой доход", а в разделе II "Расходы".

Это вызвано тем, что эти суммы являются самыми обычными затратами для арендатора и устанавливаются обычно на уровне амортизационных отчислений на полное восстановление в фиксированной сумме. Кроме этого, сумма арендной платы предусматривается еще и в смете затрат при расчете внутрихозяйственных цен.

Такой же порядок записи должен применяться и в отношении страховых платежей вследствие того, что эти суммы определяются на год по стабильным нормативам и уплачиваются каждого месяца равными суммами. В колхозе "Заря" в Лицевом счете страховые платежи так и отражаются в разделе II "Расходы". Так же должны отражаться и арендные платежи. Такой порядок записи указанных платежей упрощает Лицевой счет и порядок его ведения.

Такое построение лицевого счета устраняет большинство недостатков лицевых счетов, которые сегодня применяются, и в частности:

- не рассчитаны на ежемесячное заполнение в течении года;
- не выделяются как самостоятельные разделы "Доходы" и "Расходы" ;
- не придается Лицевому счету статус бухгалтерского документа из-за отсутствия в нем реквизитов корреспондирующих бухгалтерских счетов по доходам и расходам;
- ограниченное количество свободных строк для дополнительных учетных записей в случае производственной необходимости.

Предложенная нами форма Лицевого счета имеет такие отличительные особенности по сравнению с ныне действующими:

- рассчитана на ежемесячное заполнение нарастающими итогами в течение года;
- состоит из 4-х самостоятельных разделов: доходы /кредит/, расходы /дебет/, распределение валового дохода, распределение хозрасчетного дохода;
- изменен порядок отражения арендных и страховых платежей в разделах счета;
- форма имеет статус бухгалтерского регистра за счет введения корреспондирующих счетов на доходы и расходы;
- предусмотрено во всех разделах несколько свободных строк для дополнительных ручных записей при возникновении такой необходимости.

Предлагаемая нами форма лицевого счета позволяет предусмотреть отражение двух вариантов записей по распределению валового и хозрасчетного доходов - этих двух категорий, объективно существующих арендным отношениям.

При первой модели валовой доход равен хозрасчетному и весь направляется на оплату труда .

Его расчет не представляет сложности для арендатора: он рассчитывается как разница между стоимостью валовой продукции, работ и услуг по расчетным ценам и затратами на производство /в их состав входят все статьи расходов, исключая аванс на оплату труда в счет доходов/.

При второй же модели валовой и хозрасчетный доход рассчитывается отдельно.

Из валового дохода возмещаются такие платежи арендатора: арендная плата за землю /кредит сч. 87/1/, отчисления на соц. страхования /кредит сч. 69/1/ на социальное обеспечение /кредит сч. 69/4/, на уплату страховых платежей /кредит сч. 69/2/, отчисление цеху растениеводства /погашение общеотраслевых рас-

ходов-кредит сч.25/1/; отчисления арендодателю /погашение части общехозяйственных расходов - кредит сч. 26/.

Получаемый таким образом хозрасчетный доход может распределяться в двух вариантах /выбор зависит от самих арендаторов/; вся сумма направляется на оплату труда или предварительно арендатор делает отчисления в фонд развития производства, социального развития и другие фонды.

Оставшаяся часть хозрасчетного дохода направляется на оплату труда при окончательном расчете по окончании года. Из него только вычитается начисленный в течении года аванс бригаде-арендатору и остаток распределяется между членами коллектива.

Выскажем ряд соображений по поводу формирования хозрасчетного дохода в арендном коллективе.

Отличительной его особенностью является то, что он определяется не по реализованной, а по всей произведенной продукции.

Арендаторы согласно договора реализуют произведенную продукцию арендодателю которую он уже реализует по своему усмотрению.

В состав материальных затрат /разд. II Лицевого счета/ полностью включаются как услуги, оказываемые другими подразделениями сельскохозяйственного предприятия /автопарк, ремонтная мастерская/, так и услуги общехозяйственного характера.

При условии, что в качестве расчетной цены выступает плано-нормативная себестоимость, из величины хозрасчетного дохода не производятся никакие отчисления.

Хозрасчетный доход определяется как разница между стоимостью произведенной продукции /разд. I Лицевого счета/ и понесенными арендаторами материальными затратами /разд. II/.

Отметим тот факт, что в вопросах порядка распределения хозрасчетного дохода арендаторам предоставлена полная самостоятельность.

Таким образом, предложенная нами форма лицевого счета полностью обеспечивает потребности в информации о ходе выполнения договорных обязательств, позволяет постоянно контролировать затраты и выход продукции.

Отметим тот факт, что общие итоги первого раздела "Доходы" /строка 9/ и второго раздела "Расходы" /строка 20/ должны быть равными, вследствие того, что вся сумма дохода, полученного за месяц, распределяется полностью по ее назначению /раздел "Расходы"/.

Но на практике обычно такого равенства не бывает. Это вызвано особенностями сельскохозяйственного производства.

Большинство производств в сельском хозяйстве отличается тем, что затраты и выход продукции не совпадают по времени /очень часто на довольно большой период/.

По этой причине затраты, осуществляемые на протяжении многих месяцев /включая и оплату труда работников авансом/, не перекрываются доходами, что и вызывает неравенство итогов первого и второго разделов лицевого счета.

Но по завершении процесса производства равенство обязано быть. Итоговые суммы первого раздела "Доходы" /стр.9/ и второго "Расходы" /стр.20/ должны быть равными, что свидетельствует о нормальном ходе производства и правильности ведения лицевого счета.

Мы считаем, что арендатору для его деятельности необходим минимальный по объему учет. Для этого ему достаточно иметь месячные данные по приходным и расходным чекам. А всю остальную учетную работу должен выполнять бухгалтер и учет-

чик.

Стержневой проблемой становления и функционирования арендных отношений является разработка механизма арендной платы. Арендатор должен возместить собственнику фактическую балансовую стоимость полученных от него средств производства в соответствии с требованием расширенного воспроизводства.

Отметим, что существует большое разнообразие способов определения арендной платы.

Изучение практики хозяйствования арендных коллективов позволяет нам сделать вывод о том, что чаще всего арендная плата за основные производственные средства /кроме скота/ определяется на уровне амортизационных отчислений основных средств в части на полное восстановление.

В колхозе "Заря" Тернопольского района, "Маяк", "Золотая нива" Залещицкого района плату за аренду техники, строений определяют на уровне амортизационных отчислений от балансовой стоимости с учетом разной отдачи основных средств в зависимости от срока их службы.

При определении размера арендной платы обязательно должны учитываться следующие моменты: если в аренду передают основные средства, которые уже несколько лет использовались, то это должно обязательно учитываться.

Арендатор обязан платить плату по норме за год фактической эксплуатации и при этом обязательно с учетом технического состояния средства производства.

Естественно, что новая техника, строения требуют значительно меньше затрат на ремонты, они намного производительнее вследствие того, что меньше простаивают по причине поломок, требуют меньше времени на техническое обслуживание, чем средства, бывшие в употреблении.

В колхозе "Заря" расчет арендной платы осуществлялся в следующем порядке: за аренду коровника арендаторы платили 3444 руб. на год или 287 руб. ежемесячно исходя, из расчета, что балансовая стоимость коровника составляла 344400 руб., а норма амортизационных отчислений - 1%.

Соответственно, размер арендной платы составил:

$344400 \times 1\% : 100 = 3444$ руб. на год или 287 руб. на месяц $3444 : 12$.

Отметим и негативный момент, присущий данному способу расчета арендной платы: она не всегда дает возможность арендодателю накопить необходимую сумму средств даже для простого восстановления.

Это вызвано тем, что на сегодняшний день наблюдается постоянное повышение цен на технику, строительные материалы и т.д.

При становлении арендных отношений в колхозе /арендодатель/ решили не брать арендную плату с арендатора за поголовье коров.

Объясняется это тем, что если бы арендатор платил бы еще и эту плату в первые годы своей деятельности, то у него не оставалось бы средств для расширения своего производства.

Мы считаем, что решение вопроса о платежах - это внутреннее дело договаривающихся сторон.

Нами предложен механизм разработки арендной платы за рабочий скот. Он осуществляется в следующем порядке /табл. 2.4/.

Таким образом, согласно нашего расчета, с арендатора за все его поголовье коров /88 голов/ следовало бы взимать арендную плату в размере 1136 руб. $12,9 \times 88$ на месяц и на год 13633 руб. 1136×12 .

Все данные для расчетов выбираются с Книг реализации /счет 46 "Реализация"/, производственных отчетов и годовых отчетов /ф. N23-АПК/.

Безусловно, что предложенный нами вариант расчета арендной

Табл. 2.4.

Расчет арендной платы за производительный скот.

N пп	Показатель	Единица измерения	Сумма
1.	Поголовье коров	гол.	690
2.	Средняя производительность за три года	кг	2540
3.	Норма производства молока	ц	17526
4.	Норма реализации молока	ц	13495
5.	Выход телят	гол.	628
6.	Выход навоза	т	10578
7.	Расчетная выручка фермы	тыс.руб.	543.2
8.	Нормативные материально- денежные затраты на про- изводство продукции	- " -	436.2
9.	Нормативная прибыль:		
	всего	- " -	106.9
	на 1 корову /на год/	руб.	154.9
	- " - /на месяц/	- " -	12.9

III

платы за рабочий скот не является окончательным и единственным.

Возможны и другие варианты расчетов. Но при наличии их большого разнообразия, арендатору уже проще выбрать наиболее приемлемый для него вариант.

Особо пристального внимания заслуживает организация синтетического учета хозяйственной деятельности арендаторов.

Это вызвано тем, что в экономической литературе существуют разные точки зрения на эту проблему.

Эти разногласия вызваны тем, что одни авторы /В.П. Петров, Л.К. Сук/ предлагают вести учет производственной деятельности за счетами 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", а другие /Н.В. Щедров, Н.А. Панин, А.С. Булат/ - непосредственно по счету 46 "Реализация".

Мы считаем, что в условиях арендных отношений бухгалтерский учет на сельскохозяйственном предприятии должен отражать кругооборот авансированных средств на соответствующих счетах по стадиям движения средств и соответственно с выявлением экономических результатов хозяйствования на последней стадии - сч.46 "Реализация".

Вследствии этого мы придерживаемся точки зрения, согласно которой в арендных коллективах, где расчетная цена установлена на уровне фактической себестоимости, учет хозяйственной деятельности должен вестись за счетами производства /20;23;.../ и поэтому ведение учета затрат и доходов арендаторов на сч.46 "Реализация" не представляется целесообразным.

Это подтверждает и практика хозяйствования коллективов, работающих в условиях арендного подряда.

Мы предлагаем следующий порядок ведения учета при арендном порядке. Он успешно применяется арендаторами в колхозе "За-

ря" Тернопольського району.

Как было отмечено выше, мы придерживаемся точки зрения согласно которой учет должен вестись по счетам производства: 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" и т.д.

Для этих целей арендаторам в сч. 20 "Основное производство" были открыты отдельные субсчета на каждый вид деятельности: "Основное стадо КРС", "Молодняк КРС", "Нетели".

Таким образом, в Лицевом счете /ф. N83-АПК/ все затраты по арендному коллективу будут отражаться по дебету этого счета в корреспонденции с кредитом счетов: 05 "Материалы", 06 "Топливо", 08 "Запасные части", 10 "Семена и корма", 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" - на стоимость использованных сырья и материалов; тары; топлива; зап.частей; кормов по планово-учетным ценам.

Все затраты в учете отображаются по планово-учетным ценам. Отклонение от планово-учетных цен списывают со счетов по учету товаро-материальных ценностей на непроизводственные затраты /сч.43/ предприятия-арендодателя.

Начисление оплаты труда /аванс или окончательный расчет/ отражают по кредиту сч. 70 "Расчеты по оплате труда"; отчисления на социальное страхование - к/т сч. 69/1 "Расчеты по страхованию"; отчисления арендодателя на содержание управленческого аппарата - к-т сч. 26 "Общехозяйственные затраты"; отчисления в ремонтный фонд - к-т сч. 88/4 и т.д.

Затраты по организации производства и управления, произведенные сверх предусмотренной договором суммы в затраты арендатора не включаются, а их относят на непроизводственные затраты арендодателя /сч.43/ и списывают на себестоимость реализованной продукции /работ, услуг/ - сч. 46 "Реализация".

Оприходование продукции /доходов/ арендаторов отражают по дебету счетов: 09 "Животные на выращивании и откорме" - на стоимость полученного приплода животных, прироста живой массы, дооценки поголовья животных, исходя из затрат на его содержание.

После отражения в Лицевом счете /ф.№83-АПК/ всех доходов и затрат за отчетный период, определяются экономические результаты.

Для этого из стоимости произведенной продукции /работ, услуг/ и других доходов /разд.1 Лицевого счета/ вычитают все материальные затраты, включая и затраты прошлых лет /разд. II/ и определяют валовой доход.

С полученной суммы валового дохода начисляют арендную плату, делают отчисления в различные фонды и определяют хозрасчетный доход.

С хозрасчетного дохода арендаторы делают отчисления на социальное страхование, в резерв отпусков и др.

Остаток хозрасчетного дохода арендаторы распределяют по своему усмотрению.

Такой же порядок ведения учета затрат на производство и выхода продукции применяют и арендные коллективы в колхозах им. Суворова Чортковского района, агрофирме "Подолье" Тернопольского района и в др.

В связи с дальнейшим развитием арендных отношений и постепенным переходом на них все большей части хозяйств, в перспективе целесообразно будет отказаться от применения в учете счета 25 "Общепроизводственные расходы".

Это вызвано тем, что практически все общепроизводственные расходы включают в прямые затраты арендатора и их учитывают при определении расчетных цен.

Вследствии этого сокращаются эти затраты, потому что при арендном подряде работники заинтересованы в экономии своих средств, рачительном ведении хозяйства, стремятся максимально сократить все затраты, что благоприятно сказывается, в конечном итоге, на величине хозрасчетного дохода.

Мы считаем, что на сегодняшний день развитие учета должно идти по таким направлениям его совершенствования:

1. Необходимо увеличить нагрузки на действующие в нынешних условиях первичные документы. Для этого необходимо предусмотреть в плановых формах первичных документов не только учетные, но и нормативные /плановые/ показатели.
2. Сопоставлять суммы фактических затрат с утвержденными производственным подразделениям нормативами /лимитами/ по видам выполненных работ, оказанных услуг, расходуемых средств и полученной продукции в листках-расшифровках, журналах и других регистрах.
3. Внедрение и развитие чековой формы взаиморасчетов, как необходимое условие для распространения нормативного метода учета затрат.
4. Органическая увязка документов, применяемых арендаторами с регистрами системного бухгалтерского учета.

Выскажем ряд соображений по поводу ведения учета в крестьянских хозяйствах. Этому вопросу уделяется, как мы считаем, недостаточно внимания в экономической литературе.

Несмотря на то, что темпы распространения крестьянских хозяйств в целом по республике невысоки, общие принципы построения учета в этих хозяйствах должны быть уже разработаны и апробированы, с тем, что бы новообразованные хозяйства /а процесс их увеличения по мере развития рыночных отношений будет идти/ уже имели готовые рекомендации по ведению учета.

Мы считаем, что учет в крестьянских хозяйствах должен быть максимально упрощенным.

Этому способствует и то, что большинство производственных операций не документируется, а основная масса документов используется лишь для оформления операций, связанных с внешней деятельностью: перечисление денежных средств за полученные материалы, услуги и т.д.

На наш взгляд, учет в крестьянских хозяйствах должен обеспечить выполнение двух основных задач: обеспечение фермера информацией для оперативного управления производственным процессом и определение величины дохода от своей деятельности, который подлежит налогообложению и соизмерению с расходами.

Одной из важнейших задач учета является обеспечение достоверного отражения всех видов затрат, осуществляемых фермером в процессе своей хозяйственной деятельности.

В крестьянских /фермерских/ хозяйствах такими затратами являются:

– стоимость материалов; арендная плата; затраты на оплату труда наемных работников; амортизационные отчисления на полное восстановление основных производственных фондов; отчисления на государственное социальное страхование; платежи по обязательному страхованию имущества; оплата процентов за краткосрочные кредиты банка; затраты по всем видам ремонта основных производственных фондов.

По нашему мнению, на стадии становления крестьянских /фермерских/ хозяйств ведение учета достаточно осуществлять с помощью простой системы.

Эта система предусматривает наличие всего нескольких учетных регистров, с помощью которых фермер получает данные о наличии и движении своего имущества; о полученных доходах и произве-

денных расходах; позволяет сравнить эти две экономические категории и сделать вывод об эффективности ведения хозяйства.

Это наше положение подтверждает и первый опыт хозяйствования фермерских коллективов Тернопольской области.

Такие фермерские коллективы, как "Прогресс" Лановецкого района /колхоз "Новая жизнь"/; "Варяница" Лановецкого района /колхоз "Подолье"/; "Колос" Подгаецкого района /колхоз "Прогресс"/; "Надежда" Зборовского района /колхоз им. Р.Купчинського/ применяют для учета результатов своей хозяйственной деятельности упрощенный вариант.

Для потребностей фермеров нами разработаны специальные регистры /приложение 5;6;7/, которые отличаются:

- простота в заполнении и ведении;
- доступность;
- небольшой объем;
- минимальное количество используемых показателей.

Книга учета имущества /приложение 5/ ведется с целью учета наличия и движения имущества фермера. Она содержит в себе следующие реквизиты: дата поступления и выбытия; направление выбытия; остаток. Обязательно указывается время открытия и закрытия книги.

Учет ведется как в натуральном, так и в стоимостном выражении по каждому виду имущества и наименования материалов /продукции/.

Книга учета расчетов /приложение 6/ содержит в себе два самостоятельных раздела: I "Кредиты банка для производственных нужд" и II "Расчеты с предприятиями, организациями, частными лицами".

Записи в этот регистр осуществляются с обязательным указанием даты получения кредита /оказания услуг/ и возвращения;

Учет в книге ведется только в денежном выражении.

Наиболее важным учетным регистром для фермера является книга учета доходов и расходов /приложение 7/.

Ее значение состоит в том, что на основе данных, зафиксированных в книге, определяется финансовый результат деятельности фермера.

Книга содержит два раздела: I "Доходы" и II "Расходы". В разделе "Доходы" отражаются все виды доходов, полученных фермером, в частности: выручка от реализации продукции; исполненных на стороне работ и оказанных услуг; страховые возмещения; полученные пени; штрафы и т.д.

В разделе II "Расходы" показываются все виды расходов: использованные на производство материалы; заработная плата наемных работников; отчисление на социальное обеспечение; износ основных средств; арендная плата; проценты банку за кредит; страховые платежи и т.д.

Каждая хозяйственная операция записывается в книге с указанием даты ее осуществления; места поступления и выбытия.

Учет ведется как в натуральном так и в стоимостном выражении.

Как было отмечено выше, ведение этого учетного регистра дает возможность определить финансовый результат деятельности фермера.

Этот процесс не представляет особой сложности для него: разница между доходной и расходной частью книги составляет доход /убыток/.

Но нужно помнить, что для окончательного определения результатов хозяйствования фермеру необходимо скорректировать полученный результат на величину изменения стоимости остатков материальных запасов, готовой продукции и незавершенного про-

изводства.

Разницу между объемом вышеперечисленных остатков на конец и начало года, приплюсовывают /отнимают/ к размеру полученного дохода /убытка/.

Мы считаем, что с помощью этих учетных регистров фермер имеет возможность проводить также эффективный контроль и анализ основных показателей своей хозяйственной деятельности.

2.3. Учет затрат на производство с применением персональных ЭВМ.

На современном этапе развития сельскохозяйственного производства процесс осуществления учета затрат на производство по мере возможностей должен сопровождаться с использованием современной вычислительной техники.

Мы считаем, что с появлением персональных компьютеров организация обработки экономической информации на сельскохозяйственном предприятии будет осуществляться посредством применения наиболее прогрессивной на сегодняшний день организационной формы их использования - автоматизированного рабочего места работника.

Оно представляет собой рабочее место специалиста, которое наряду с другими средствами труда оборудовано и персональным компьютером вместе с комплексом программ для автоматизированного исполнения работником своих функциональных обязанностей по обработке и сбору экономической информации.

Эффективность АРМ специалиста получается в основном за счет ликвидации промежуточных звеньев в обработке информации и установление режима "человек-машина".

АРМ учетного работника помогает ему с большей эффективностью

исполнять свои функциональные обязанности.

Комплекс типовых проектов по автоматизации бухгалтерского учета с использованием АРМ на базе персональных компьютеров для сельскохозяйственных предприятий включают следующий набор комплексов программ для оснащения автоматизированных рабочих мест учетных работников (схема 2).

Согласно приведенной схеме АРМ учетных работников могут организоваться как в бухгалтериях хозяйства, так и в структурных подразделениях (арендные, подрядные и другие хозрасчетные подразделения).

Мы считаем, что организация АРМ в структурных подразделениях на сегодняшний день представляется более чем проблематичной, вследствие того, что чаще всего арендаторы не являются специалистами с бухгалтерского учета и вычислительной техники.

По нашему мнению, АРМ должны создаваться в бухгалтерии хозяйства-арендодателя, с последующей выдачей экономической информации, обработанной на персональном компьютере по мере надобности арендатору.

Составной частью комплекса АРМ учетных работников является автоматизированное рабочее место бухгалтера по учету затрат на производство, которое обеспечивает оперативный учет и получение результатов работы структурных подразделений, арендных коллективов или отдельных арендаторов.

Мы предлагаем следующий порядок организации АРМ специалиста по учету затрат на производство, применительно к нашим предложениям по фиксированию отклонений от нормативных (плановых) затрат (п.2.2) и использованием основных первичных документов арендатора.

Работа бухгалтера в условиях функционирования АРМ бухгалтера по учету затрат на производство начинается с формирования норма-

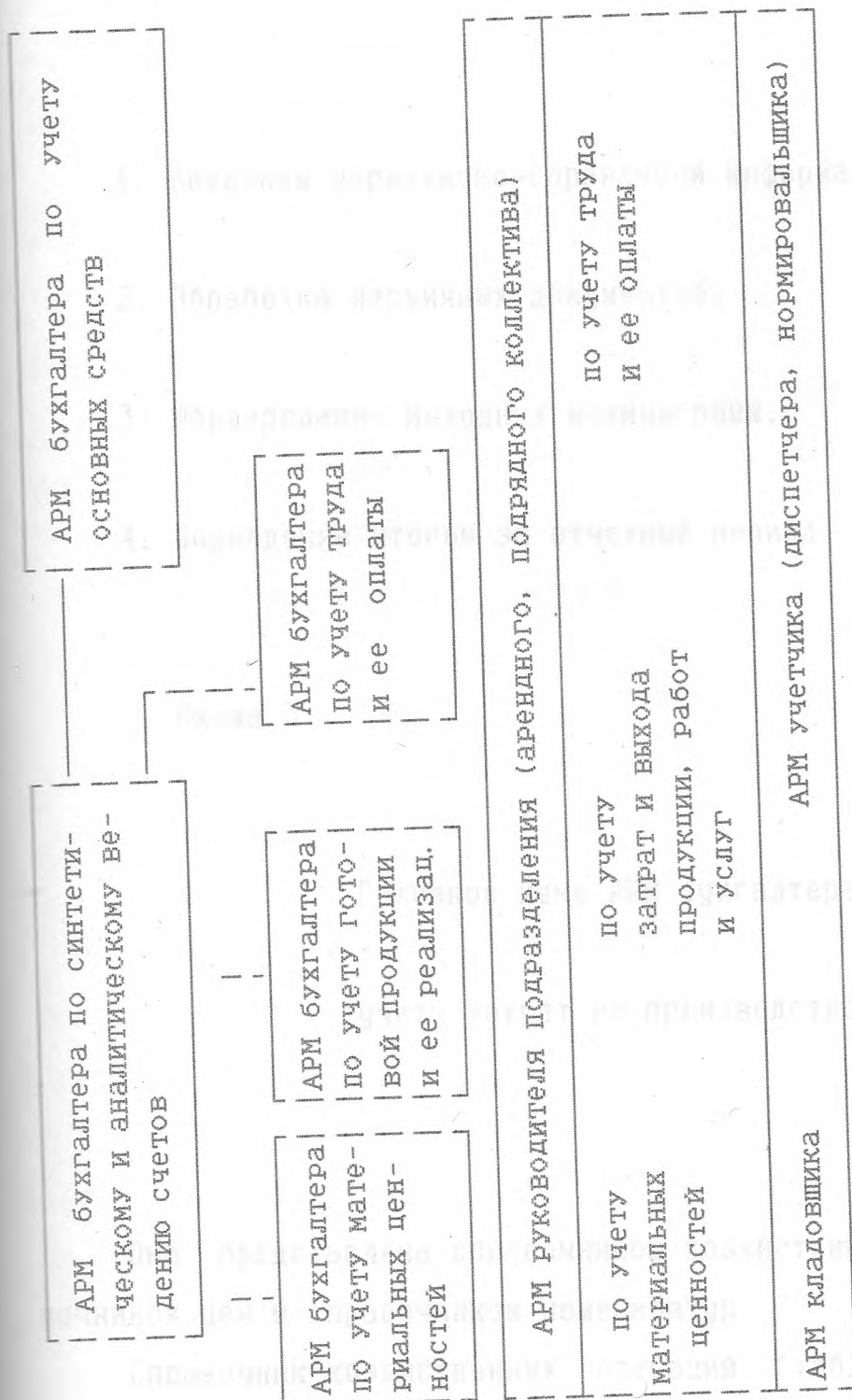


Схема 2

Система АРМ учетных работников
на сельскохозяйственных предприятиях

тивно-справочной информации (НСИ) (схема 3).

Директивы головного меню исполняют загрузку в оперативную память компьютера программ, обеспечивающих исполнение комплекса работ по одной из функций ведения учета.

1. Введение нормативно-справочной информации.

2. Обработка первичных документов.

3. Формирование исходных машинограмм.

4. Подведение итогов за отчетный период.

Схема 3

Головное меню АРМ бухгалтера по
учету затрат на производство.

Она представлена справочником хозяйственных операций, справочником цен и справочником номенклатур.

Справочник хозяйственных операций (табл.2.5) организуется один раз на дату внедрения и служит для автоматизации процессов присвоения кодов объемов учета, статей затрат. Это осуществляет-

ся, учитывая, что учет затрат в арендном коллективе зачастую ведут лица, не имеющие соответствующего профессионального образования.

Справочник хозяйственных операций составляется работниками бухгалтерии и включает следующие операции: вид затрат, вид оборота, субсчет, аналитический счет, статью затрат, элемент затрат, единица измерения затрат.

При введении данных с первичного документа с помощью справочника учетчик указывает только код операции (например, 10 "Кормление животных" - комбикорма), этим обеспечивается дальнейшее отнесение данных на лицевой счет арендатора (форма №83-АПК) и учет затрат по аналитическому счету "Комбикорма" по статье "Корма" по установленной в хозяйстве планово-учетной цене.

Справочник номенклатур содержит информацию о структурных подразделениях (семейные, арендные коллективы) и другие коды, необходимые для автоматизации учета затрат.

Справочник цен на корма включает все виды кормов, которые могут быть использованы в процессе производства (фрагмент справочника приведен в табл. 2.6).

Выбор с головного меню режима (обработка первичных документов) позволяет пользователю вводить экономическую информацию, которая находится в первичных документах по учету затрат на производство (чек-накладная, товаро-транспортная накладная и др.).

В режиме формирования исходных машинограмм бухгалтер получает результативную информацию, сгруппированную в следующих машинограммах:

1. Ведомость учета доходов и расходов.
2. Справка о доходах и расходах (по состоянию на определенную дату месяца).

Справочник хозяйственных операций

Код операции	Название операции	Вид оборота	Суб счет	Аналитический счет	Статья затрат	Элемент затрат	Единица измерения	Цена
10	Кормление животных							
11	Комбикорм	1	211	0021	5	1010004	ц	8-68
12	Силос	1	211	0023	5	1010013	ц	1-38
13	Сенаж	1	211	0024	5	1010027	ц	1-96
14	Кормовая свекла	1	211	0029	5	1010030	ц	2-92
15	Солома	1	211	0030	5	1010037	ц	2-50
И Т. Д.								
40	Услуги автопарка	1	211	001	7	2410001	Р/км	

3. Накопительная ведомость отклонений фактических затрат от нормативных (плановых).

4. Сводная ведомость учета затрат и выхода продукции.

Табл. 2.6

Справочник

планово-учетных цен на корма.

№ :	Вид кормов	:	Ед-ца	:	Планово-учетная цена
п/п:		:	измерен.:	:	

1 :	Комбикорм	:	ц	:	8-68
2 :	Ботва	:	-//-	:	0-50
3 :	Кормовая свекла	:	-//-	:	2-92
4 :	Кукуруза (зеленая	:	-//-	:	1-59
	: масса)	:		:	
5 :	Сено	:	-//-	:	5-77
	: и т.д.	:		:	

Машинограмма "Ведомость учета доходов и расходов по МЖФ №2 за январь 1990 г." (табл. 2.7) формируется на основе введенной информации с первичных документов на протяжении отчетного месяца и содержит сгруппированные данные по статьям затрат в разрезе структурных подразделений (арендных, подрядных коллективов).

Ведомость учета доходов и расходов
по МЖФ N2 за январь 1990 г.

Шифр	Название	Число месяца					Всего за ме-
затрат:	статьи затрат	-----					сяц
:	:	1	2	3	и т.д.	31	:
11	: Комбикорма	: 16-75	: 16-75	: 16-75	: - - -	: 16-75	: 520-06
12	: Силос	: 18-21	: 18-21	: 18-21	:	: 18-21	: 531-96
13	: Сенаж	: 34-50	: 34-50	: 34-50	:	: 34-50	: 1003-20
14	: Кормовая свекл	: 25-70	: 25-70	: 25-70	:	: 24-70	: 790-70
15	: Солома	: 10-00	: 10-00	: 10-00	:	: 15-00	: 300-00
	:	:	:	:	:	:	:
...	:	:	:	:	:	:	:
40	: Услуги авто-	:	:	:	:	:	:
	: парка	: -	: 9-00	: -	:	: -	: 144-00
	и т.д.						

Машинограмма "Справка о доходах и расходах по МЖФ N2 по состоянию на 29.01.1990 г." (табл. 2.8) ведется как промежуточный результат обработки документов до завершения отчетного периода и служит в целях получения оперативной информации о доходах и затратах на любую дату месяца в разрезе структурных подразделений (арендных коллективов).

Справка о доходах и затратах
по состоянию на 29.01.1990 г.

Шифр	Название статьи	С начала месяца			Всего
затрат	затрат	-----			-----
Шифр		Количество	Цена	Сумма	
11	: Комбикорма	: 1-93	: 8-68	: 16-75	: 16-75
12	: Силос	: 13-20	: 1-38	: 18-21	: 18-21
13	: Сенаж	: 17-60	: 1-96	: 34-50	: 34-50
14	: Кормовая свекла	: 8-80	: 2-92	: 25-70	: 25-70
15	: Солома	: 4-00	: 2-50	: 10-00	: 10-00
	:	:	:	:	:
40	: Услуги автотрансп.	: -	: -	: -	: -
	и т.д.				

Машинограмма "Накопительная ведомость учета отклонений фактических затрат от нормативных (плановых) по МЖФ N2 за январь 1990 г." (табл.2.9) содержит информацию об отклонениях показателей по статьям затрат от нормативных (плановых) в разрезе структурных подразделений (арендаторов) за месяц и с начала года. В качестве первичного документа, содержащего необходимые данные для заполнения машинограммы выступает акт на регистрацию отклонений фактических затрат от нормативных (плановых).

Накопительная ведомость
 учета отклонений фактических затрат от
 нормативных (плановых) по МЖФ №2 за январь
 1990 г.

Шифр : затрат:статьи затрат	Название	Дата	Номер : акта	Сумма :	Всего за месяц
10	Корма	29.01	1	35-23	
-//-	-//-	30.01	2	66-50	101-23

Машинограмма "Сводная ведомость затрат и выхода продукции по МЖФ №2 за январь 1990 г. " (табл.2.10) является обобщающей. В ней содержатся учетные данные за месяц и с начала года по статьям затрат и видам продукции.

Эта машинограмма составляется ежемесячно. В ней содержится информация за месяц и с начала года, которая пригодна для осуществления эффективного учета, контроля и анализа затрат на производство продукции арендного коллектива. В качестве основного первичного документа выступает Лицевой счет арендатора (форма №83-АПК)

Отметим, что полученной исходной информации достаточно для осуществления учета, контроля и анализа затрат арендного коллектива и принятия эффективных управленческих решений.

Сводная ведомость учета затрат и выхода продукции
по МЖФ №2 за январь 1990 г.

Субсчет, аналитический счет, статья	Единица измерен.	За месяц	С начала года
Шифр за- трат и доходов	Наименование		
10	: Корма	: руб. : 2818-57	: 2818-57
18	: Подстилка	: -//- : 47-20	: 47-20
19	: Медикаменты	: -//- : -	: -
20	: Амортизация	: -//- : 269-82	: 269-82
21	: ГСМ	: -//- : 35-10	: 35-10
22	: Страховые платежи	: -//- : 45-87	: 45-87
23	: Строительные материалы	: -//- : -	: -
	: и т.д.		
29	: Всего расходов	: -//- : 3410-16	: 3410-16
80	: Выход продукции		
81	: Молоко товарное	: кг : 239-88	: 239-88
-//-	: -//-	: руб. : 5244-15	: 5244-15
82	: Приплод	: -//- : 807-03	: 807-03
83	: Прирост	: -//- : 555-40	: 555-40
84	: Навоз	: -//- : 585-00	: 585-00
85	: Всего доходов	: -//- : 7241-58	: 7241-58

Из всего вышеизложенного следует, что процесс организации учетного процесса в сельскохозяйственных формированиях по мере возможностей должно сопровождаться использованием современной вычислительной техники.

Это положение в наибольшей мере касается такого участка как учет затрат на производство одного из сложнейших и наиболее трудоемких участков бухгалтерского учета. Применение средств вычислительной техники при обработке информации о затратах позволит значительно сократить затраты труда на ведение учетного процесса, повысить аналитичность учета и его оперативность, что дает возможность своевременно и в полном объеме получать информации для принятия эффективных управленческих решений.

Мы считаем, что для обработки экономической информации с помощью средств вычислительной техники должна применяться децентрализованная форма. Она имеет ряд преимуществ по сравнению с централизованной формой обработки информации, в частности:

1. Быстрый доступ к хранимой информации, которая находится непосредственно на сельскохозяйственном предприятии.
2. Выигрыш во времени, поскольку отпадает необходимость ее передачи на вычислительный центр для обработки, выдачи и контроля.
3. Отпадает необходимость составления вручную первичной документации для передачи ее в вычислительный центр, что наблюдается при централизованной форме.

Применение персональных компьютеров дает возможность на много ускорить процесс учета затрат на производство и, кроме того, получить дополнительную информацию о хозяйственной деятельности арендатора. При чем для получения этой необходимой экономической информации нет надобности затрачивать дополнительное количество времени, так как при использовании персональных ЭВМ имеется воз-

возможность автоматизированного накопления нужной информации в файлах данных, на основании которых может быть получена необходимая машинограмма.

Таким образом, с помощью АРМ учетного работника по учету затрат и выхода продукции осуществляется непрерывный контроль за ходом и результатами производства с ведением значительного числа аналитических счетов при небольших затратах времени на ведение учетных работ.

3. МЕТОДИКА И ОРГАНИЗАЦИЯ ОПЕРАТИВНОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ И АНАЛИЗА ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

3.1. Оперативный контроль затрат на производство сельскохозяйственной продукции.

Действие противозатратного механизма в сельскохозяйственном производстве требует повышения оперативности экономического контроля, применяемого в хозяйствах.

Главным недостатком оперативного контроля на сегодняшний день является то, что в большинстве случаев он не отвечает целям управленческой деятельности предприятия.

Складывается положение, при котором очень часто практически отсутствует требуемая для управления учетная информация на уровне хозяйственных подразделений. Они не располагают информацией о произведенных затратах и не в состоянии их контролировать.

А это приводит к тому, что на сегодня не существует как такового непосредственно оперативного контроля затрат в ходе производства, нет реальной возможности устранять их по данным оперативного контроля.

Сложилась ситуация, когда информация о результатах работы за прошедший отчетный период /месяц/ поступает слишком поздно, чтобы возможно было устранить недостатки в работе.

Очень часто руководители подразделений не соблюдают доводимые лимиты денежных и материальных затрат, заказывают их намного больше, чем это требуется для выполнения заданного объема работ и вследствие этого происходит возрастание себестоимости производимой продукции.

Мы считаем, что многие руководители хозяйств, отдельных подразделений, бухгалтера недооценивают роль оперативного экономического контроля.

Необходимость его проведения в сельском хозяйстве и, особенно в растениеводстве связана с длительностью производственного цикла /год, а то и более/, в течении которого нет выхода продукции, а производятся одни лишь затраты, за порядком формирования и правильностью осуществления которых и необходим оперативный контроль.

Отметим, что вопросам оперативного контроля уделяют внимание многие ученые-экономисты видя в нем важное средство повышения эффективности производства.

Так А.Ш. Маргулис писал, что сущность оперативного контроля состоит прежде всего в том, чтобы на основе первичных документов, а также ориентировочных данных и расчетов, экономически правильно отражающих действительное положение вещей, систематически сигнализировать о перерасходе или экономии сырья и материалов, электроэнергии и топлива, заработной платы производственных рабочих и других элементов производственных затрат /70; с.96/.

Н.А. Ящук отмечает, что "ценность оперативного экономического контроля и анализа заключается в том, что они создают реальную возможность для своевременного устранения недостатков в деятельности хозяйства и его структурных подразделений и обоснования мероприятий по вовлечению в производство дополнительно вы-

явленных резервов" /130; с.122/.

Значение оперативного экономического контроля возрастает в связи с развитием и распространением арендных отношений и других форм хозяйствования.

При этом наибольший эффект по нашему мнению оперативный контроль за затратами дает в том случае, если он органически сочетается с системой учета затрат.

Мы придерживаемся той точки зрения, что существует тесная взаимосвязь между постановкой учета и организацией контроля.

Совершенно очевидно, что общей тенденцией современного этапа развития учета затрат на производство является усиление его контрольных функций.

Такая тенденция присуща и развитию учета затрат и в других странах. Так в США "учет издержек производства является орудием управления предприятием. Учет считают полезным только в том случае, если он дает возможность контролировать эффективность работы предприятия" /86; с.38/.

В то же время, как отмечает С.А.Стуков "американские бухгалтеры считают, что действенный оперативный контроль за издержками неминуемо благотворно отразится на себестоимости, приведет к ее снижению и тем самым к росту прибыли" /113; с.8/.

На современном этапе развития аграрных отношений необходимо найти не просто рациональную форму организации действенного оперативного контроля, а такую форму, которая бы считала и выполняла одновременно функции учета, контроля и анализа производственной деятельности подразделений.

В то же время она должна соответствовать и требованиям, предъявляемым рыночными отношениями, в частности, оперативности.

Встречающееся утверждение о том, что при арендной форме организации труда, в крестьянских хозяйствах, значение учета и

контроля снижается, на наш взгляд, неправомерно.

На это же указывает и Чэйн Келлер в своей книге "Management Accounting for Probit Control" ("Предпринимательский учет для контроля прибыли"), где он пишет, что "предприятие, в котором задействован один человек, мало или совсем не нуждается в контрольных данных, потому что владелец предприятия - производитель-торговец в одном лице знает, что он произвел и что ему необходимо произвести. Он меньше уверен в том, что планировать к производству и обычно он не может предвидеть возможных последствий своих планов. Он склонен полагаться на свое деловое чутье и надеяться, что большинство его предприятий окупятся. Между тем, применив простой производственный учет, который он может осуществить сам, он сможет проверять свои решения и значительно снизить вероятность провала" /131; с.2/.

По нашему мнению, объяснить причины убыточности хозяйств и низкой рентабельности производимой сельскохозяйственной продукции неблагоприятными погодными условиями, несовершенством ценообразования, хотя все это и имеет место, не следует.

Среди многих путей решения накопившихся проблем, а среди них и распространение новых форм организации труда, совершенствование ценообразования, материального стимулирования трудовых коллективов, достойное место занимает организация действенного оперативного экономического контроля.

Мы считаем, что на сегодняшний день это возможно путем применения чековой формы взаиморасчетов, при которой оперативный контроль осуществляется в период совершения хозяйственных операций и направлен на своевременное выявление и устранение отклонений в ходе производственного процесса.

Организацию оперативного экономического контроля следует начинать рассматривать с определения задач, объектов контроля и

источников информации.

Основными задачами контроля являются следующие: определение экономической целесообразности осуществляемых затрат; установление причин и виновников отклонений; разработка мер по своевременному устранению допущенных недостатков и их недопущению в будущем; контроль выполнения договорных обязательств; заказов; соблюдения порядка применения внутрихозяйственных цен и санкций.

Объектами экономического контроля выступают затраты на производство; договора; заказы.

Кроме этих традиционных объектов контроля, в условиях развития новых форм организации и оплаты труда, появляются и новые.

Так, например, возросло значение контроля за рациональным использованием земель, лесов, водоемов, т.е. природных ресурсов, в связи с тем, что они передаются в аренду или собственность.

Главная задача контроля в этих условиях заключается в том, чтобы не допустить варварского отношения к земле и добиться повышения ее плодородия.

Пристальное внимание, оказываемое этим объектам контроля объясняется тем, что в хозяйственной практике арендаторов все еще часто встречается потребительское отношение к природным ресурсам.

Источниками информации для оперативного экономического контроля служат первичные документы, чеки (чеки-накладные); Книга учета доходов и расходов; Лицевой счет арендатора.

В условиях хозрасчетных отношений, а в последнее время особенно в связи с распространением арендных отношений, функции чековой формы контроля видоизменяются.

С одной стороны, она служит средством оперативного контроля затрат, а с другой — формой оперативных взаиморасчетов.

Чековую форму оперативного контроля, на наш взгляд, более

правомерно называть чековой формой взаиморасчетов, посредством которой возможно осуществление одновременно ряда функций: учета, контроля, анализа, внутрихозяйственных финансов.

В частности, путем выписки, передачи, получения и обмена чеков осуществляются одновременно функции учета, контроля и анализа затрат, доходов и расходов подразделения.

Функции контроля и анализа доходов и расходов выполняются посредством ведения чековых книжек и реестров чеков, а лицевые счета используются в целях анализа доходов и расходов, внутрихозяйственных финансов.

Арендный подряд носит противозатратный характер, соединяя в себе интересы и первичного трудового коллектива, и государства.

Арендный коллектив все работы и услуги, которые ему представляются как предприятием-арендодателем, так и сторонними организациями; все приобретаемые ценности; страховые платежи; амортизационные отчисления и другие расходы оплачивает за счет своего хозрасчетного дохода.

Следует согласиться с мнением ряда ученых, таких как В.К.Радостовец, И.Д.Бодур, что в этих условиях чековая форма выполняет преимущественно учетную функцию, а не функцию контроля затрат на производство, как было до арендного подряда, когда при помощи чеков оперативно контролировались лимиты затрат, доводимые до каждого подразделения /92; с.29/, /27; с.42/.

По этому вопросу существует и точка зрения Ю.С.Коваленко и В.Г.Линника, считающих, что "только в условиях арендных отношений приобретает завершенность чековая форма контроля затрат. Чек выступает средством оперативного контроля и одновременно служит документом на получение для производственных нужд товарно-материальных ценностей и расчета за них, а также за услуги и выполнение работы другими производственными подразделениями /арендны-

ми коллективами/ или другими организациями, расчетов с предприятием за полученный аванс на оплату труда, арендные и другие платежи" /52; с.80/.

Основным документом при чековой форме оперативного контроля является чек (чек-накладная) - ф. N2496-АПК.

С их помощью руководитель хозрасчетного подразделения рассчитывается за оказанные услуги, выполненные работы, полученные материальные ценности и осуществляет оперативный контроль за использованием утвержденного лимита затрат.

Каждый чек имеет две части: правая - это чек, который выдает руководитель подразделения за выполненные работы, услуги, полученные материальные ценности и т.д. руководителям соответствующих подразделений или служб хозяйства; левая - это корешок чека, который остается у руководителя подразделения.

Обе части имеют одинаковые реквизиты, на чеке дополнительно указано наименование хозрасчетного подразделения и предусмотрена строка для сверхлимитного расходования средств с разрешения руководителя хозяйства.

В чеке расписывается руководитель хозрасчетного подразделения, который выдал чек, а на корешке - должностное лицо, получившее чек. При этом все реквизиты чека и корешка руководитель хозрасчетного подразделения заполняет одновременно.

Их заполняют следующим образом: указывают название хозрасчетного подразделения; статью затрат; остаток лимита; должность и фамилию лица, получившего чек; номер и дату документа, по которому его выдано; вид затрат; объект, на который относят затраты; сумму затрат.

Чек выписывается в том случае, если в подразделении есть неиспользованный лимит.

Чеки в условиях применения арендного подряда выполняют

вполне определенные функции, которые вытекают из их функциональной роли в процессе производства, а именно: они заменяют ряд первичных документов; при помощи чеков арендные коллективы подтверждают тот факт, что они готовы принять на свои издержки производства начисленные амортизационные и ряд других отчислений, арендные платежи, работы и услуги, оказанные сторонними организациями; начисленную авансом оплату труда.

Также чеки служат подтверждением в приеме арендаторами отпущенных им товарно-материальных ценностей.

Кроме того, чеки используются как в самих арендных коллективах для учета затрат, так и в бухгалтерии предприятия - арендодателя: если в бухгалтерии затраты на производство учитывают по самим чекам, то непосредственно в производственном коллективе - по корешкам.

Они служат и средством оперативного контроля за производственными затратами в ходе производства.

Арендатор при выписке чеков за полученные товарно-материальные ценности или за выполненные работы /оказанные услуги/ непосредственно на месте контролирует полноту и качество полученных кормов, сырья и других ценностей, качество выполненных работ, достоверность цен, тарифов, расценок и т.д.

Существующее положение, когда в условиях чековой системы параллельно существуют и чеки, и первичные документы, на наш взгляд, не является целесообразным.

На сегодняшний день все хозяйственные операции оформляют первичными документами. Чековая система взаиморасчетов не отменяет и не заменяет их и учетных регистров, которые оформляются в установленном порядке.

Она ведется параллельно с первичным учетом и тесно с ним увязана.

Мы считаем, что первичный документ в условиях чековой системы взаиморасчетов потерял свое значение, поскольку без чека нельзя подтвердить факт осуществления соответствующей хозяйственной операции и он не дает права на ее осуществление.

В рекомендациях по нормативно-чековой системе планирования, учета и контроля затрат на сельскохозяйственных предприятиях и в строительных организациях при внутрихозяйственном расчете /М., 1987/ записано, что для оперативного контроля затрат в подразделениях предназначена книжка чеков на затраты подразделения /ф. N249-АПК/, которая является документом, лимитирующим расход средств на выполнение производственной программы.

Чеки этой книжки используют в качестве разрешения на получение материальных ценностей, на начисление оплаты труда, амортизацию основных средств, на оказание услуг сторонних организаций, вспомогательных и других производств и для подтверждения фактического их расхода /п.5.2/.

Там же указывается, что все виды затрат оформляют первичными документами на сумму в пределах установленных подразделениям в книжке чеков лимитов затрат с учетом их изменения /п.5.1/.

По нашему мнению, в перспективе чек, оформленный в пределах утвержденного лимита и выданный руководителем подразделения по назначению, должен являться распорядительным документом.

Аналогичным образом необходимо рассуждать и при выписке чеков на получение со склада материальных ценностей бригадирами полеводческих бригад, заведующими автогаражами, ремонтными мастерскими и т.д.

Для этого обратная сторона чека должна служить одновременно и накладной на отпуск материальных ценностей, которую оформляет руководитель арендного подразделения /приложение 8/.

Он получает возможность посредством чека контролировать ис-

пользование материальных затрат по основным статьям, что позволяет предупредить нерациональное использование материальных и денежных средств.

Сверхлимитное использование средств становится возможным лишь с согласия руководителя арендного подразделения, который получает возможность выяснить причину перерасхода, установить виновное лицо и принять соответствующие меры.

В таких условиях целесообразно оставить юридическое право, дающее разрешение на отпуск и списание материальных ресурсов на производство за чеком и отказаться от составления первичных документов, таких как лимитно-заработная карта, требование-накладная.

Отпадает необходимость подтверждения одного и того же факта совершения хозяйственной операции дважды - составлением первичного документа и выпиской чека.

Естественно, мы имеем в виду заменить выпиской чека только те документы, которыми оформляются расход ресурсов на списание их на затраты производства в пределах установленных лимитов.

Если же имеет место отпуск ресурсов на производство дополнительно к установленному лимиту /сверх нормы/, то его необходимо оформлять выпиской чека красного или розового цвета, что должно сигнализировать о допущенном перерасходе данного вида расходов.

Все допущенные перерасходы лимитов затрат должны быть зафиксированы с указанием конкретных причин, виновников и принятых решений по недопущению их в будущем.

Для этого мы предлагаем ввести в подразделениях специальный журнал /табл.3.1/.

Журнал контроля выдачи материалов и кормов
сверх установленных норм.

Табл. 3.1

№ п/п	Номер чека	Дата	Наименование объекта учета и контроля	Наименование вида затрат	Причина перерасхода	Винное лицо	Принимаемые решения по факту перерасхода
1.	13	25.06.	МЖФ №2	корма	Распоряжение ветеринарного врача	Кошулинская Я.В.	По причине болезни животных произвести выдачу кормов
2.	18	03.07.	МЖФ №2	материалы	Текущий ремонт	Ежижанский А.М.	Произвести выдачу материалов

Таким образом, на стадии выписки чеков, их выдачи и получения осуществляется предварительный и оперативный само- и взаимоконтроль производственной деятельности хозрасчетных коллективов, который включает в себя пооперационный и ситуационный контроль за затратами, объемами и качеством производства и реализации продукции, правильность применения цен, расценок, тарифов.

Одной из основных причин низкой эффективности работы арендных коллективов является невыполнение договорных обязательств между арендаторами и арендодателями.

Мы считаем, что одним из главных объектов контроля в усло-

виях арендных отношений, и вообще при рынке, есть проверка выполнения основных условий договора.

В целях последующего эффективного проведения контроля, при составлении договора должны быть обязательно оговорены и документально зафиксированы все детали взаимоотношений между сторонами.

Содержание договора должно отображать не только предмет и условия аренды, совокупность прав и обязанностей сторон, но и четкие юридические гарантии как арендатора, так и арендодателя.

В качестве примера, нами приведен фрагмент договора арендного коллектива, составленный в колхозе "Заря" Тернопольского района /приложение 9/.

Примерно такие же по форме договора применяются и в других сельскохозяйственных предприятиях области между арендодателями и арендаторами /колхоз им. Суворова Чортковского района, агрофирма "Подолье" Тернопольского района и др./.

Отметим лишь основные, самые существенные моменты договора, которые дают информацию, столь необходимую при проведении контроля хозяйственной деятельности.

В договоре содержится информация о: предмете договора; обязательствах арендатора по производству и реализации продукции в стоимостном и натуральном выражении; размер арендной платы и на основе чего она рассчитывалась.

Отдельно указано, что во внутрихозяйственных отношениях арендатора и арендодателя действует система взаимосвязанных цен, включающая планово-учетные цены, по которым подразделения покупают корма и другие материальные средства для производства своей продукции; расчетные цены на продукцию и услуги, по которым подразделения реализуют их хозяйству; плановые реализационные цены, по которым хозяйство реализует продукцию.

Кроме того, приведены основные права арендатора /реализация полученной сверх плана продукции по договорным ценам; наем рабочей силы со стороны/ и арендодателя /требовать соблюдения арендатором правил ветеринарной санитарии и защиты окружающей среды, техники безопасности и защиты труда; своевременного проведения расчетов и предоставлении отчетов о результатах хозяйственной деятельности/.

Еще один момент, который должен обязательно учитываться при проведении контроля - это система санкций. Именно применение системы штрафных санкций и обеспечивает действенность экономического контроля.

Причем санкции применяются как в отношении арендатора, так и арендодателя.

Так, в частности, на арендодателя может распространяться материальная ответственность за следующие виды невыполнения договорных обязательств: за несвоевременную доставку или выделение кормов, транспорта на производственные цели и т.д.

Арендатор несет ответственность за невыполнение договорных обязательств по производству своего основного вида продукции, рациональное использование земельных, водных и воздушных ресурсов.

Если в процессе проведения контроля между арендатором и арендодателем возникают разногласия, то они разрешаются в вышестоящем органе /в нашем примере АПК "Тернополь"/ или в судебном порядке /арбитраж/.

Для этих целей целесообразно использовать предложенную нами форму акта претензии /табл.3.2/.

Акт претензии.

№ пп	Дата	Арендатор /арендодатель/ который выс- тавляет претен- зию и за что	Арендатор /арендо- датель/ - ответ- чик	Расчет матери- ального ущерба	Отметка о реше- нии	Особые примечания
------	------	--------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------	-------------------------------	---------------------	-------------------

1. 3.09. Рук. арендного Предста- 6 час.х Возместить
 90 коллектива - витель 15 руб. = причинен-
 Ежижанский А.М. колхоза 90 руб. ный ущерб
 За непредос- Куць П.Ф.
 тавление тех-
 ники

Арендатор: Ежижанский А.М.

Арендодатель: Куць П.Ф.

Все акты обязательно должны быть зарегистрированными как в арендатора, так и в арендодателя, и подписаны.

Отметим, что для контроля выполнения договора используются следующие документы арендатора: договор; Лицевой счет АПК /ф.№83-АПК/; чек /ф.№2496-АПК/; реестр чеков; товаро-транспортная накладная и т.д.

Еще одна проблема, на которую следует обратить самое пристальное внимание и от которой зависит во многом эффективность контроля - это количество и состав статей доводимого подразделе-

ниям лимита затрат.

Обобщение опыта хозяйств, использующих чековую форму взаиморасчетов, позволяют нам сделать вывод о том, что в состав лимита затрат следует включать лишь те статьи, расход которых непосредственно зависит от деятельности хозрасчетных подразделений.

По нашему мнению, постоянный контроль следует вести по основным трем статьям: "Расходы на оплату труда с отчислениями на социальное страхование", "Корма", "Работы и услуги", "Расходы на содержание основных средств". Все прочие расходы следует объединить в статью "Прочие расходы".

Это наше предложение вызвано тем, что такие виды затрат как семена и посадочный материал, удобрения являются разовыми расходами и их контроль следует осуществлять в момент их использования.

А на размер затрат по организации производства и управления, страховых платежей деятельность подразделений не имеет решающего влияния.

Естественно, что в зависимости от специфики деятельности тех или иных хозрасчетных подразделений, количество и состав статей может быть различно, но единым научным принципом при этом должен быть принцип учета специфики и особенностей деятельности тех или иных арендных коллективов.

Так, например, в арендном коллективе, специализирующемся в молочном животноводстве /к-з "Заря" Тернопольского района/ состав и количество статей лимита затрат, используемых арендаторами, отличается от типовой номенклатуры статей, рекомендуемых нормативными материалами.

Контроль следует вести за теми статьями затрат, которые занимают наибольший удельный вес в сумме затрат и непосредственно зависят от деятельности арендаторов.

В соответствии с нашим предложением, контроль следует осу-

ществлять за следующими видами затрат: "Расходы на оплату труда с отчислениями на соц. страх", "Корма", "Автопарк и тракторный парк", "Горюче-смазочные материалы".

Такие виды затрат, как арендная плата, страховые платежи являются строго фиксированными в течении всего отчетного периода и их размер не зависит непосредственно от деятельности арендаторов.

Вследствии этого контроль за этими затратами носит эпизодический характер.

Таким образом, правильно организованный оперативный контроль экономической деятельности обеспечивает выполнение следующих задач:

- совершенствование оперативного управления выполнения производственных заданий хозрасчетных подразделений;
- выбор наиболее оптимальных форм организации хозяйственного процесса;
- оперативное принятие управленческих решений по факту перерасхода материальных и финансовых ресурсов.

Кроме того, чековая форма взаиморасчетов по совокупности решаемых ею задач в наибольшей мере отвечает интересам организации оперативного учета, контроля и анализа, обеспечивая между ними тесную методическую и информационную взаимосвязь.

В условиях арендных отношений появляется новая экономическая категория - хозрасчетный доход коллектива, размер которого зависит главным образом от количества и качества произведенной продукции и израсходованных в процессе производства материальных ценностей.

Арендаторы сами имеют возможность контролировать полноту оприходования продукции, достоверность расходования сырья и материалов на ее производство.

Вследствии этого, и того, что оплата труда арендаторов производится в зависимости от величины получаемого хозрасчетного дохода, теряет свое значение контроль за такими участками производственной деятельности, как контроль за оприходованием продукции, качеством уборки и т.д.

Основное свое внимание арендаторы должны сосредоточить на контроле за процессом купли-продажи сырья и материалов; продукции и правильностью применяемых цен.

Внутрихозяйственные цены, как правило, включают три вида: расчетные цены, по которым арендные коллективы реализуют выработанную продукцию сельскохозяйственному предприятию; плано-учетные цены, по которым арендаторы покупают товарно-материальные ценности; плановые реализационные цены, по которым хозяйство реализует свою продукцию.

При контроле следует учитывать, что расчетные и плано-учетные цены при достаточной их обоснованности устанавливаются неизменными не менее чем на 3-5 лет.

Плановые реализационные цены рассчитываются ежегодно в планах экономического и социального развития.

При контроле внутрихозяйственных расчетных цен следует учитывать факторы, влияющие на их уровень: плановый выход продукции; натуральные затраты на ее производство и величина плано-учетных цен на них.

Важно помнить, что при изменении плано-учетных цен обязательно должны корректироваться и расчетные цены.

Такая же корректировка должна происходить, если имеется отклонение фактического качества продукции от планового /пропорционально суммам надбавок или скидок за качество молока, мяса и другой продукции/.

Исходные данные для разработки расчетных цен - план эконо-

мического и социального развития базового или планового года. Следовательно, он будет являться документом, на основе которого представляется возможным проконтролировать правильность формирования и применения расчетных цен.

Порядок разработки планово-учетных цен показан нами в п.2.2. Соответственно, при проведении контроля правильности применения этих цен используются данные расчеты.

В связи с появлением новой экономической категории - хозрасчетного дохода, представляющего собой особую категорию финансовых результатов, выдвигается настоятельная необходимость включения его в сферу объектов контроля.

Для контроля за правильностью формирования и распределения хозрасчетного дохода, по нашему мнению, наиболее целесообразным является использование для этих целей лицевого счета арендатора /усовершенствованная форма которого предложена нами в п.2.2 - приложение 4/.

На его основании можно достаточно обосновано контролировать весь процесс формирования и распределения хозрасчетного дохода. Контролю подлежат прежде всего данные первичных документов, на основе которого заполняется лицевой счет /чеки, товарно-транспортные накладные, данные реестра чеков и т.д./.

На основе контроля непосредственно данных первичных документов появляется возможность правильно отобразить в Лицевом счете порядок формирования доходов и расходов, разница между которыми и составляет доход арендного подразделения.

В целях контроля правильности формирования хозрасчетного дохода, проверке подлежат расчеты и записи в счете по арендной плате /методика расчета приведена нами в п.2.2/; отчисления в различные фонды и другие выплаты арендаторов.

Что касается контроля в крестьянских /фермерских/ хозяйст-

вах, то, по нашему мнению преобладать должен самоконтроль.

Крестьянин сам осуществляет весь контроль за процессом формирования производственных затрат, себестоимости продукции, количеством и качеством произведенной продукции; расчетов с другими фермерами или государственными заготовительными организациями и т.д.

Этому будут содействовать предложенные нами регистры учета производственной деятельности для крестьянских хозяйств, посредством которых достигается эффективный контроль фермером своего имущества /приложение 5/; расчетов /приложение 6/; доходов и расходов /приложение 7/.

3.2. Методологические основы осуществления оперативного анализа

На современном этапе совершенствования хозяйственного механизма, ломки всех старых производственных отношений, экономический анализ и его информационная база уже не соответствуют требованиям перестройки управления общественным производством.

Дальнейшее возрастание требований повышения эффективности управления, переход на преимущественно экономические методы, ставит задачу активизации роли анализа.

В большинстве случаев невозможно получить достоверную информацию о состоянии анализируемого объекта оперативно — по пятнадцаткам или ежедневно.

Анализ базируется на данных оперативной информации, получаемой внесистемно, которая безусловно не может охватывать все аспекты хозяйственно-финансовой деятельности коллективов и не позволяет четко и конкретно определить факты, влияющие на ход производственного процесса в положительную или отрицательную сторону.

Еще одной причиной неудовлетворительного состояния анализа является неудовлетворительная организация учета на предприятиях, которая не позволяет подразделить производственные затраты по местам их возникновения, выявить причины их изменений с обязательным подразделением на зависящие и не зависящие от деятельности того или иного объекта учета.

В хозрасчетных подразделениях принята практика, когда, не имея данных о состоянии объекта на момент принятия управленческих решений, используют в этих целях результаты анализа за предыдущий отчетный период, личный опыт, интуицию, что не всегда является правильным и целесообразным.

Основной принцип осуществления анализа сводится к оценке общих результатов деятельности хозрасчетных подразделений путем сопоставления фактически полученных показателей с плановыми и с данными предыдущих отчетных периодов.

Можно отметить и тот факт, что все методические материалы по экономическому анализу ориентированы на использование отчетных данных.

На наш взгляд, необходимость пересмотра порядка организации экономического анализа на современном этапе развития хозрасчетных отношений вызвано следующими объективными причинами, которые необходимо рассматривать в качестве предпосылок организационного и социально-экономического характера:

- развитием рыночных отношений, повсеместным распространением прогрессивных форм организации и оплаты труда (бригадный, арендный подряд, фермерские хозяйства), при которых обеспечивается самостоятельность и творческая активность непосредственно производителей, повышается роль самоуправления в коллективе;
- углубление, расширение и усложнение экономических связей между предприятиями, отдельными подразделениями;

- дальнейшее усложнение комплекса технологических процессов, требующее оперативного реагирования на изменение технологии в ходе производства;
- усиление материальной и моральной ответственности непосредственных исполнителей работ за конечные результаты своей хозрасчетной деятельности;
- с ростом масштабов общественного производства высокими темпами усложняется управление хозяйственными процессами, повышаются требования к обоснованности и оперативности принимаемых решений;
- широкое вовлечение рядовых исполнителей работ в управление деятельностью коллектива;
- появление новой экономической категории - хозрасчетного дохода, который является побудительным мотивом для выявления и мобилизации имеющихся внутренних резервов повышения эффективности производства, в котором большую роль играет качественное проведение оперативного анализа.

На наш взгляд, очень важным моментом функционирования рыночных отношений, является повышение требований к качеству анализа, его оперативности.

Следствием этого и является то повышенное внимание, которое уделяют в последнее время оперативному экономическому анализу.

Необходимость развития оперативного анализа вызывается еще и объективными условиями, существующими в сельском хозяйстве.

На эти особенности мы указывали в п.2.2. настоящей диссертации.

Отметим лишь тот факт, что заранее учесть степень влияния каждого фактора на процесс производства на сегодняшний день не представляется возможным.

Вследствие этого, лишь путем оперативного экономического анализа можно своевременно реагировать и вносить необходимые

коррективы в ход производственного процесса.

Ныне существующие учет и контроль позволяют лишь установить в лучшем случае уровень выполнения плана, отклонения от него и их величину.

Однако одной констатации того или иного отклонения от нормального хода производственного процесса еще недостаточно для его устранения.

Совершенно остается в стороне решение такой задачи, как установление причин недостатков, вызвавших отклонения от нормального хода производства.

Эти причины могут носить и чисто объективный характер, требующий глубокого исследования для их устранения в оперативном порядке.

Именно оперативный анализ должен обеспечить составление экономической информации, которая отвечала бы потребностям принятия оптимальных управленческих решений по ходу производственного процесса, выявление причин и виновников отклонений и резервов повышения эффективности производства.

Существующее положение, когда результаты производственной деятельности, состояние материальных и финансовых ресурсов отклонения от заданных параметров, причины и места их возникновения становятся известными лишь по окончании отчетного периода, нельзя признать такими, которые бы отвечали потребностям развития рыночных отношений.

Представляется, что основной задачей аналитической работы должна стать переориентация сложившейся системы, выполняющей роль пассивного информационного обеспечения на преимущественное использование данных первичного учета непосредственно в ходе выполнения производственной программы и обобщения их по центрам затрат и местам ответственности, с обязательным выяснением при-

чин и виновников.

Главным и самым ценным в оперативном анализе является то, что он осуществляется по ходу производства, тем самым непосредственно приближаясь к месту и времени выполнения хозяйственных операций и процессов.

На сегодняшний день существует большое количество классификаций видов анализа.

Не вдаваясь в дискуссию по поводу целесообразности выделения того или иного вида анализа, отметим лишь тот факт, что все экономисты сходятся во мнении о необходимости проведения оперативного анализа.

Так, Смирнов И.А. по периодичности проведения анализа выделяет следующие виды: предварительный, последующий, текущий (оперативный) и периодический /106; с.11/.

Ораевская Г.А., Смекалов П.В., Ламыкин И.А. выделяют такие виды анализа: итоговый, текущий, оперативный, превентивный (предварительный) /104; с.12/; /82; с.8/.

По мнению Тринько Р.И., Яцкив М.И., наиболее распространенными являются определение видов анализа за поставленной целью и задачами: предварительный (превентивный, перспективный), последующий (ретроспективный, итоговый). В свою очередь последующий делится на два отдельные виды: оперативный и текущий /116; с.13-14/.

Саблук П.Т., Гайдуцкий П.И. с учетом особенностей сельскохозяйственного производства классифицируют экономический анализ за периодом исследования на следующие виды: заключительный, оперативный и перспективный /15; с.16/.

Отметим, что в экономической литературе разные авторы по-разному трактуют содержание оперативного экономического анализа.

В целях более четкого представления его сути рассмотрим не-

которые существующие точки зрения по этому вопросу.

По нашему мнению, при определении сути оперативного анализа, обязательно нужно учитывать тот момент, что принцип оперативности создает реальную возможность производителям непосредственно влиять на ход производственного процесса в случаях его отклонения от нормальных условий.

По этому поводу Стражев В.И. писал следующее: "Пропуск этого момента, то есть отрезка времени в течении которого действуют причины, порождающие отклонения от программы, приводит к бесполезности результатов даже быстро проведенного анализа после этого момента для оперативного регулирования процессов производства, ибо уже появилась новая хозяйственная ситуация, то есть новая структурная совокупность производственных процессов (отношений), где происходят иные причинно-следственные взаимодействия элементов этих процессов с новыми экономическими последствиями" /112; с.139/.

Завгородний В.И., Малофеев Т.Е., Трубилин И.Т. считают, что "в растениеводстве, по существу, необходим ежедневный оперативный анализ хода выполнения важнейших работ, поскольку отклонения от оптимальных сроков, даже на один день могут нанести ущерб урожаю" /44; с.172/.

Сопко В.В. в рецензии на книгу Шкарабана С.И. "Оперативный экономический анализ в производственных объединениях" писал о том, что "...нельзя согласиться с... определением оперативного экономического анализа как ежедневного комплексного исследования экономических процессов /с.12/. И сам автор на с.11 пишет, что оперативный экономический анализ не может выполнять таких функций". /110; с.61-62/.

Многие авторы в своих определениях не конкретизируют содержание оперативного анализа, включая в сферу его действия слишком

большое количество показателей, что безусловно снижает его оперативность, эти определения являются слишком расплывчатыми и неопределенными.

Оперативный анализ должен охватывать только те экономические показатели, которые непосредственно влияют на ход производственного процесса и которые представляется возможным оперативно изменить.

Характерным в этом плане является определение, данное Катрич А.Т. и Лесничий К.М. считающих, что под оперативным экономическим анализом следует понимать сложный комплекс экономических исследований, который охватывает широкий круг вопросов организации и технологии производства, реализации продукции, деятельности каждого производственного коллектива /50; с.3/.

И Бабаев Ю.А. сферу действия оперативного экономического анализа определяет как "... изучение почти всех показателей хозяйства в целом и особенно его производственных подразделений" /16; с.7/.

В отличие от этих точек зрения, Ламыкин И.А. считает, что "ежедневный, пятидневный и подекадный анализ, чтобы придать ему наибольшую оперативную гибкость, можно ограничить исследованием затрат материальных средств и труда". /58; с.213/.

Он же определяет содержание оперативного анализа затрат и себестоимости, отмечая что им будет являться характеристика конкретных условий производства продукта или рабочего процесса, выявление влияния определенных факторов на формирование их себестоимости, установление их причинной зависимости от технологии и организации производства, изучение последних и воздействие на них /58; с.210/.

Похожая точка зрения встречается и в определении, которое дали Фирсов Е.А., Кочетков А.В., Супиханов Б.К. Они считают, что

"оперативный анализ как важная составная внутрихозяйственного расчета, может быть посвящен одной отрасли или даже одной статье затрат, что позволяет глубоко осмыслить состояние дел и принять конкретные, действенные меры по повышению эффективности производства" /122; с.3/.

Существует точка зрения Саблука П.Т., которая заключается в том, что он под оперативным анализом понимает "оценку деятельности предприятий, его подразделений и участков не только за короткие промежутки времени в пределах рабочего периода, месяца, но и за квартал, полугодие или другие периоды года. К нему также целесообразно отнести ежедневную визуальную оценку труда непосредственных исполнителей" /98; с.45/.

Такого же мнения придерживается и П.И.Гайдуцкий, считающий, что оперативный анализ, как правило, целесообразно осуществлять за месяц, квартал, год по основным показателям договора и заказа" /36; с.150/.

Из приведенных выше определений оперативного анализа видно, что не все авторы придерживаются единого мнения и по поводу того с какой периодичностью следует проводить оперативный анализ.

Изучение экономической литературы по этому вопросу позволяет нам выделить следующие точки зрения:

- оперативным анализом считается анализ, проводимый ежедневно - /Шкарабан С.И.-/127; с.12/, Ораевская Г.А. -/81; с.9/, Завгородний В.И., Малофеев Т.Е., Трубилин И.Т. -/44; с.172/, Савичев П.И. -/99; с.29-30/.

- оперативный анализ, проводимый в течении месяца (за день, пятидневку, неделю, декаду) - Баканов М.И., Кашаев А., Шеремет А.Д. /17; с.58/, Овсянников С.Г. - /80; с.28/; Дембинский В. - /37; с.57/.

- оперативный анализ, проводимый в течении года /Гайдуцкий П.И.

- /36; с.150/, Саблук П.Т. - /98; с.45/; Смирнов А.И. - /107; с.13/.

Мы считаем, что при определении периодичности проведения оперативного анализа следует исходить из особенностей функционирования аграрного сектора, в частности тех факторов, которые оказывают непосредственное влияние на ход производственного процесса.

Отметим наиболее существенные из них: сельскохозяйственную продукцию производят на протяжении всего календарного года; значительная часть выполняемых работ носит разовый характер; большое влияние имеют естественные природные факторы.

Считается, что наиболее оптимальным является проведение оперативного анализа за рабочий период.

Результаты анализа за рабочий период позволяют получать наиболее оптимальные аналитические оценки результатов производственной деятельности, с помощью которых можно принять обоснованные управленческие решения по улучшению технологического процесса этого рабочего периода, что в конечном счете повлияет и на конечный результат.

Этого же мнения придерживается ряд экономистов /Завгородний В.И., Малофеев Т.Е., Трубилин И.Т./, считающих, что "наиболее полную картину выполнения важнейших работ и технологических карт в целом дает оперативный анализ по периодам: весенних полевых работ и сева, ухода за посевами, уборки урожая, осенних полевых работ и озимого сева, зимних агротехнических мероприятий" /44; с.173/.

Но осуществление анализа по основным периодам сельскохозяйственных работ (подготовка почвы и посев, уход за посевами, уборка урожая) имеет и некоторые недостатки.

Так, анализ результатов работы по выращиванию каждой культуры по периодам работ возможен с периодичностью 3-4 раза в год и

менее (в зависимости от вида выращиваемой культуры). Этого явно недостаточно. Кроме того, такой анализ позволяет лишь констатировать достигнутый уровень затрат, устранить же оперативно обнаруженные недостатки этого периода уже не представляется возможным.

Недостатки имеет и анализ, проводимый ежемесячно, вследствие того, что большинство технологических операций, проводимых в одном месяце, существенно отличаются от технологических операций, проводимых в другом месяце. Естественно, что полученные результаты анализа в данном отчетном месяце не смогут оказать существенного влияния для улучшения производственного процесса в другом месяце.

И таких недостатков можно найти в каждой классификации оперативного анализа за тот или иной конкретный промежуток времени (например, анализ, проводимый поквартально, как и анализ по периодам работ, имеет тот же недостаток: большой период, что анализируется. Этим практически нивелируется то его преимущество, что поквартальный анализ органически взаимосвязан с поквартальной бухгалтерской и статистической отчетностью).

Поэтому мы предлагаем считать оперативным анализ, который осуществляется не только за неделю, декаду, месяц и т.д., но и за любые промежутки времени в течении года.

Главное должно заключаться в том, чтобы на основе полученных аналитических оценок за тот или иной промежуток времени возможно было влиять на ход производственного процесса еще задолго до окончания текущего года.

Что касается анализа урожайности сельскохозяйственных культур, то здесь необходим ежедневный анализ хода выполнения важнейших работ, вследствие того, что отклонения даже на один день от оптимальных сроков (или вследствие нарушений требований тех-

нологии возделывания культур, или вследствие погодно-климатических условий) может нанести непоправимый ущерб урожаю.

Многие авторы, в частности, Ораевская Г.А., Ламыкин И.А., считают, что наиболее глубокий анализ проводится по данным годового отчета /82; с.8/.

Не отрицая данного утверждения, все же отметим, что в условиях развития рыночных отношений такой анализ, по нашему мнению, утрачивает свою актуальность.

Арендаторов, фермеров такой анализ уже не удовлетворяет, так как он не оперативен и не дает возможности использовать его результаты в текущей хозяйственной деятельности.

Кроме того, в случае необходимости он не позволяет заранее вносить необходимые коррективы в ход производственного процесса.

В условиях рыночных отношений на первый план выдвигается необходимость проведения именно оперативного экономического анализа.

Точку зрения, согласно которой значение оперативного анализа нельзя переоценивать вследствие того, что он охватывает отдельно взятые основные хозяйственные процессы и с его помощью нельзя составить полное представление о всем комплексе хозяйственной деятельности предприятия в целом (16; с.8/, нельзя признать достаточно обоснованной для условий рыночных отношений.

Мы считаем, что при рыночных отношениях важно получать именно оперативные данные о состоянии того или иного участка производственной деятельности и при этом вполне допустима и некоторая приближенность оперативных данных.

Таким образом, целесообразно выделить главные моменты в понимании сущности оперативного экономического анализа, а именно: он должен давать возможность анализировать объекты сразу же после свершения интересующей исследователя хозяйственной опера-

ции или процесса с целью обнаружения факторов, повлиявших на их изменение и выработки эффективных управленческих решений по их устранению непосредственно в ходе производства, способствующих улучшению организации производства в целом.

3.3. Оперативный анализ затрат на производство сельскохозяйственной продукции.

При развитии и становлении арендных отношений, фермерского (крестьянского) хозяйства, большое значение приобретает проведение мероприятий по предварительной, исчерпывающей оценке условий, которые могут повлиять на производственную деятельность арендатора (фермера).

Значение экономического анализа при этом трудно переоценить.

Мы считаем, что процесс анализа всех этих условий должен включать в себя изучение следующих основных показателей:

- знание всех типов почв, имеющих на ферме, точная площадь каждого типа почв;
- обязательное наличие систематизированных данных о климатических условиях, характерных для местности, в которой находится хозяйство (желательно за продолжительный период времени);
- четкий фиксированный перечень всех основных средств, находящихся во владении фермера (это позволяет установить специализацию хозяйства);
- изучение наличия собственных оборотных средств, возможностей их пополнения для нормального функционирования хозяйства;
- изучение влияния колебания цен на получаемый фермером доход и по возможности смягчение негативных последствий;
- изучение возможности появления новых видов производимых товаров, работ и услуг (это вызывает необходимость поиска новых ка-

налов сбыта продукции, дополнительного заключения договоров, создания рекламы на этот вид продукции);

- обязательное знание всех законодательных актов, постановлений по вопросам землевладения.

Фермер (арендатор) должен выработать в процессе своей практической деятельности перечень того минимума производственных затрат, которые необходимо произвести для получения наиболее благоприятного результата своей хозяйственной деятельности.

Мы предлагаем пользоваться перечнем затрат, предложенный Т.Хэджесом в книге "Организация хозяйства на фермах". Он является простым и понятным фермеру и дает тот минимальный объем экономической информации, необходимый ему в процессе хозяйственной деятельности.

Этот перечень включает три группы затрат.

1. Затраты или услуги, связанные преимущественно с постоянными издержками: земля, мелиоративные мероприятия; управление.
2. Затраты или услуги, связанные как с постоянными так и с переменными элементами издержек: здания и сооружения; электроэнергия; тракторы и машины; птица, рабочий скот.
3. Затраты или услуги, связанные с переменными элементами издержек: наемный труд, материалы, необходимые для полеводства (удобрения, ГСМ, семена...), бухгалтерские и управленческие услуги /123; с.85/.

Изучение экономической литературы по вопросам разработки методик анализа применительно к рыночным отношениям позволяет нам сделать вывод об отсутствии достаточного их числа.

Можно назвать лишь нескольких авторов, разработавших методику анализа, приемлемую для использования в условиях рыночных отношений: Линник В.Г. /68; с.48-52/, Ковальчук М.И. /51; с.22-25/, Савчук /100; с.199-213/, Винокуров Г.М. /35; с.23-25/.

Отличительные особенности этих методик анализа от традиционных вызываются тем, что при рыночных отношениях появляются новые экономические категории: хозрасчетный доход, арендная плата, расчетные цены, конъюнктура рынка, конкуренция, банкротство и т.д.; меняются условия функционирования коллективов (предоставление самостоятельности по большинству вопросов производственного процесса).

Обобщая существующие методики проведения анализа при рыночных отношениях и вследствие неразработанности данного вопроса, мы предлагаем следующую методику проведения анализа.

В качестве фактических данных для анализа, возьмем показатели хозяйственной деятельности арендаторов колхоза "Заря" Тернопольского района, занятых в молочном животноводстве.

Прежде всего, на наш взгляд, следует сделать обобщающее сравнение итогов хозяйствования арендного коллектива и фермы работающей в традиционных условиях ведения производства (ферма с. Жовтневе).

Для этого сгруппируем в аналитической таблице основные итоговые показатели, характеризующие результаты хозяйственной деятельности (табл. 3.3).

Таблица составлена на основе данных Лицевых счетов; годового отчета /ф. N23-АПК/.

Как видно из таблицы, по всем экономическим показателям у арендаторов наблюдается преимущество.

Это и меньшая себестоимость 1 цнт продукции и меньший расход кормов, человеко-часов на получение 1 цнт молока.

При меньшем количестве работающих и поголовья коров арендаторы произвели больше валовой продукции на 1 голову и получили большую величину хозрасчетного дохода в расчете на 1 голову.

Данные таблицы наглядно свидетельствуют об эффективности

Таблица 3.3.

Эффективность арендного подряда

№ пп	Наименование показателей	Единица изм.	Колхоз /ферма с. Жовтневе/			Арендный подряд /МЖФ №2 -Ежижанский А.М.		
			план	факт	отклонения /+;-/	план	факт	Отклонения /+; - /
1.	Количество работающих	чел.	27	29	2	5	5	5
2.	Количество головья коров	гол.	610	602	-8	88	88	-7
3.	Хозрасч. доход в расчете на I голову	руб.	5625	5578	-47	8500	9500	+1000
4.	Произведено валовой продукции на I голову	руб.	818	906	110.7	1079	1389	128.7
5.	Себестоимость I цнт продукции	руб.	26.5	31.65	5.15	21.39	19.59	-1.8
6.	Надой на I корову	кг	2728	2730	2	2900	3799	899
7.	Получено телят на 100 коров	гол.	90	86	-4	90	100	10
8.	Затраты кормов на I цнт	ц.к. ед.	1.50	1.78	0.28	1.20	1.22	0.2
9.	Затраты г/г на I цнт молока	ч/час	7.56	5.06	-2.5	4.90	4.90	-

арендного подряда по сравнению с традиционными методами хозяйствования.

Мы считаем, что одним из самых важных участков анализа работы арендных коллективов является анализ формирования, распределения и степени влияния отдельных факторов на величину хозрасчетного дохода (прежде всего объема произведенной продукции и экономии или увеличения материальных ресурсов).

Хозрасчетный доход является главным показателем для арендатора вследствие того, что его заработок напрямую зависит от величины полученного дохода.

Мы предлагаем следующую методику проведения анализа хозрасчетного дохода. В этих целях целесообразным представляется составление таблицы 3.4.

Сравнение приведенных в таблице показателей показывает, что в отчетном году вследствие хозрасчетной деятельности арендатора, резко возросли материальные затраты на производство продукции.

Если в 1989 году они составили 279514.60 руб., то в 1990 г. - 96011.06 руб. Абсолютная сумма превышения составляет 16496.46 руб.

В основном затраты возросли за счет кормов: в 1989 г. на корма было израсходовано 27630.49 руб., а в 1990 г. - 35491.63 руб.

Рост материальных затрат является негативным моментом в деятельности арендаторов. Но мы видим, что вместе с ростом затрат возросли и доходы арендатора: 279514.60 руб. в 1989 г., и 96011.06 в 1990 г.

Следовательно, рост затрат не приводит к уменьшению хозрасчетного дохода, вследствие того, что доходы арендатора выросли.

Табл. 3.4

Сравнительная характеристика основных показателей Лицевых счетов арендатора

№ пп	Расходы (дебет)		Доходы (кредит)			
	Виды затрат	Сумма		Виды доходов	Сумма	
		1989	1990		1989	1990
1.	Материальные и другие затраты (работы, услуги)	33787-21	41831-79	Выручка за производственную продукцию	79514-60	95805-91
2.	Оплата труда аванс	25061	32130-99	Услуги	-	205-15
3.	Резервный фонд и т.д.	11962	15657-79			
4.	Всего	79514-60	96011-06	Всего	79514-60	96011-06

С Лицевого счета /прил.4/ видно, что хозрасчетный доход вырос на 7069.99 руб. (в 1989 г. он составлял 25061 руб., а в 1990 г. - 32130.99 руб.).

Причины, по которым произошел рост материальных затрат арендатор имеет возможность проанализировать с помощью составления следующих таблиц.

Для определения влияния объема производства и себестоимости единицы продукции на хозрасчетный доход целесообразно использовать метод цепных подстановок /табл.3.5/

Табл.3.5

Влияние объема производства и себестоимости единицы продукции на хозрасчетный доход (без оплаты труда)

Вид про- дукции	Объем производства /ц/		С/б 1 ц продукции		Общие затраты /руб./			Отклонения /руб./		
	прош- лый год	отчет- ный год	прош- лый год	отчет- ный год	прош- лый год	отчет ный год	при с/б прош лого года и про- изв. отч. года	об- щее /+, -/	в т.ч. за счет измене ния	
									о п	с
									б р	/
									ь -	б
									м в	
									а	
Молоко	2622	3343	16.21	15.48	42502	51749	54190	11688		
								+9247	-2441	

Таблица разработана на основе фактических данных, приведенных в годовом отчете /ф.№23-АПК/ и Лицевом счете арендатора /ф.№83-АПК/.

Как видно из приведенных данных, хозрасчетный доход за счет увеличения материальных затрат уменьшился на 11.6 тыс. руб., а

возрос на 2.4 тыс. руб. за счет уменьшения себестоимости произведенной продукции.

Увеличение материальных затрат на первый взгляд выглядит как негативное явление, но это объясняется тем, что для увеличения производительности поголовья коров затраты на корма должны были увеличиться.

Но в конечном результате, при отпускной цене 22.07 руб. за 1 ц молока арендным коллективом колхозу, за счет увеличения производительности арендаторы выручили 73.8 тыс. руб. ($3343 \times 22.07 = 73.8$), что на 15.9 тыс. руб. больше аналогичного показателя прошлого года, когда выручка составила 57.9 тыс. руб. (2622×22.07).

То есть несмотря на увеличение материальных затрат, выручка арендатора не уменьшилась, а увеличилась за счет повышения производительности поголовья животных, что несомненно является положительным моментом.

За счет уменьшения себестоимости арендаторы получили увеличение дохода на 2.4 тыс. руб., а в общем за счет влияния двух этих факторов (производительности животных и себестоимости продукции) хозрасчетный доход арендатора вырос на 6.6 тыс. руб. по сравнению с прошлым годом ($2.4 + (15.9 - 11.7)$).

Выявление важнейших факторов, влияющих на себестоимость продукции осуществляется с помощью метода цепных подстановок.

В качестве факториальных показателей будут выступать затраты на голову скота и его производительность.

Результаты такого анализа могут быть представлены в форме следующей аналитической таблицы /табл. 3.6/.

Как видно из таблицы в общем себестоимость уменьшилась на 0.73 руб., что несомненно является положительным моментом.

Влияние затрат на голову животных и их производительности на себестоимость продукции / без оплаты труда /.

Вид продукции	Затраты на голову животных /руб./	Годовая производительность : головы животных : /кг/	с/б I ц. продукции	Отклонение в с/б от уровня прошлого года /руб./
	прош-лый год	от-четный год	прош-лый год	от-четный год
	1954	1955	1954	1955
Молоко	482-18	2980	3799	15-48 12.71 -0.73+2.77 -3.5
	588-06		16-21	

Отметим, что за счет увеличения затрат на 1 голову ее величина возросла на 2.77 руб., а за счет увеличения производитель-

ности животных уменьшилась на 3.50 руб., что в итоге и привело к снижению себестоимости продукции на 0.73 руб.

Как наглядно видно из данного анализа, не всегда увеличение расходов на производство продукции приводит к возрастанию себестоимости.

Себестоимость не только не увеличилась, а наоборот снизилась за счет преобладающего влияния второго фактора - производительности животных.

Именно за счет уменьшения себестоимости продукции хозрасчетный доход арендатора увеличился на 2.4 тыс.руб./табл.3.5/

И напротив, за счет количественных показателей /производство молока и затраты на одну голову/ хозрасчетный доход уменьшается.

Это объясняется тем, что отпускные цены арендатора стабильные, а для повышения производительности необходимо увеличивать затраты в основном за счет кормов.

Мы предлагаем арендаторам, занимающимся в отрасли животноводства, выделять земли под кормовые севообороты, где он будет иметь возможность производить дешевые корма, что и будет резервом для увеличения хозрасчетного дохода.

По данным таблиц 3.4, 3.5, 3.6 мы можем судить об общем увеличении затрат на производство продукции арендного коллектива.

Но эти таблицы не дадут ответа на вопрос за счет каких же именно затрат произошло общее увеличение их объема.

В этих целях представляется целесообразным использовать следующую форму аналитической таблицы./табл.3.7/

Данные таблицы, которые выбирались с Лицевого счета /Ф.№83-АПК/ показывают, что увеличение расходов произошло почти по всем элементам затрат, но особенно по кормам /+ 7861.14 руб./.

Структура затрат арендного коллектива.

№	Элементы затрат	Сумма / руб./	Отклонения
п/п:	затрат		/ +; - /
		прошлый год	отчетный год
1	Корма	: 27630-49	: 35491-63 : 7861-14
2	Подстилка	: 405-27	: 463-20 : 57-93
3	Медикаменты	: 58-03	: 62-65 : 4-62
4	Амортизация	: 3234-67	: 3234-67 : -
5	ГСМ	: 547-00	: 596-61 : 49-61
6	Штучное осе- менение	: -	: - : -
7	Страховые платежи	: 550-44	: 550-44 : -
8	Автопарк+трак- торный парк	: 627-05	: 663-15 : 36-10
9	Электроснаб- жение	: 433-06	: 463-23 : 30-17
10	Арендная плата	: 8704-00	: 10128-85 : 1424-85
11	Прочие /МВП, стр. материалы/	: 301-20	: 306-21 : 5-01

По многим элементам этот рост объясняется общим удорожанием всех видов продукции /так по ГСМ- бензина, дизельного топлива; по электроснабжению - удорожанием тарифов на электричество и т.д./.

Рост затрат по кормам вызван необходимостью повышения производительности животных, улучшением его кормового рациона.

Вследствии того, что увеличение хозрасчетного дохода арендного коллектива зависит и от такого фактора, как соблюдение уровня поголовья животных целесообразно проанализировать движение поголовья на протяжении отчетного периода /табл.3.8/.

Анализ данных таблицы дает возможность арендатору проследить движение поголовья животных, установить причины его уменьшения /гибель, падеж, продажа / и принять конкретные меры по недопущению негативных тенденций этого процесса.

Установление же причин увеличения поголовья животных дает возможность арендатору и в дальнейшем использовать факторы его увеличения для повышения эффективности производства и получения хозрасчетного дохода.

Анализ данной таблицы показывает, что план выходного поголовья коров выполнено и в целом негативных моментов по поголовью животных допущено не было.

Отметим, что по такому фактору как перевод в основное стадо в договоре ничего не планировали, так как арендаторы сразу получили нетелей.

Влияние двух основных факторов на выполнение условий договору по производству молока - поголовья коров и их производительности, можно проанализировать с помощью следующей таблицы./табл.3.9/.

Движение поголовья животных в
арендном коллективе.

п/п:	Направление поступления и выбытия	По договору	Фактически	Отклонения
				:/ +; - /
1	:Поголовье на начало отчетного периода	: 88	: 88	: -
2	:Поступило всего в т.ч.	: 6	: 10	: 4
	:а)растелилось нетелей	: 6	: 10	: 4
	:б)купля и другие поступления	: -	: -	: -
	:в)переведено с других групп	: -	: -	: -
3	:Выбыло на протяжении года в т.ч.	: 6	: 10	: 4
	:а)выбраковано с основного стада	: 6	: 10	: 4
	:б)продано и другое выбытие	: -	: -	: -
	:в)гибель	: -	: -	: -
	:Поголовье на конец отчетного периода	: 88	: 88	: -

Выполнение договорных условий по производству молока

№ п/п	Показатели	По договору	Фактически	Отклонения от условий договора /+;-/
1	Среднегодовое поголовье коров	88	88	-
2	Надой молока			
	а) от коровы за год, кг	2900	3799	+899
	всего, ц	2552	3343	+791
3	Отклонения надоя молока за счет уменьшения			
	а) поголовья	х	х	-
	б) производительности животных	х	х	+791

Анализ таблицы позволяет проследить влияние количественных факторов / поголовья коров и их производительности/ на выполнения договорных условий.

Как видно из данных таблицы увеличение объемов производства молока обусловлено влиянием одного фактора - повышением производительности коров.

Второй фактор - поголовье коров не имел действия на увеличение объемов производства продукции арендаторов.

На наш взгляд, анализ таких традиционных показателей, содержащихся в методиках, предназначенных для анализа деятельности

коллективов в колхозах и совхозах, как использование техники, горюче-смазочных материалов; материальных ресурсов; кормов; выполнение основных мероприятий и т.д., не представляется целесообразным.

Арендаторы сами заинтересованы в рачительном использовании материальных и денежных средств; поддержании техники в надлежащем рабочем состоянии и т.д., вследствие того, что от этого прямо зависит величина получаемого ими дохода.

Ряд статей затрат, таких как арендная плата, страховые платежи, социальное страхование, отчисления арендодателю в части общепроизводственных и общехозяйственных расходов, отчисления в ремонтный фонд не нуждаются в постоянном оперативном анализе, вследствие того, что эти затраты заранее определены и являются стабильными, неизменными на протяжении всего периода хозяйственной деятельности и они не оказывают активного влияния на себестоимость продукции.

Мы считаем, что данные, содержащиеся в приведенных формах аналитических таблиц, дают возможность арендатору проводить анализ по всем интересующим его периодам времени /месяц, квартал, год/

Этому содействуют и формы первичных документов / Лицевой счет, реестр чеков и т.д./, посредством выборки данных из которых арендаторам представляется возможность проводить оперативный анализ основных факторов, влияющих на их производственную деятельность.

Безусловно, что оперативность анализа была бы значительно выше, если бы арендаторы имели в своем распоряжении персональные компьютеры и программы к ним, разработанные базы данных, информационные системы и т.д.

Но практика хозяйствования показывает, что это не близкая перспектива и вследствие этого выдвигается настоятельная необхо-

димостью именно разработки таких методик анализа, которые бы отличались простотой, но в то же время эффективностью и всеобъемлемостью.

Заметим, что проведение анализа не регламентируется никакими официальными положениями и нормативными материалами, его проведение арендатор /фермер/ осуществляет по своему усмотрению.

Наша методика естественно не претендует на всеобъемлемость и законченность, и поэтому в процессе аналитической работы арендатор /фермер/ может вносить изменения в существующую методику, сообразно к складывающимся условиям хозяйствования.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного диссертационного исследования получены следующие выводы и предложения:

1. Исследовав сущность процесса становления рыночных отношений в сельском хозяйстве Украины, установлено, что магистральным путем разгосударствления собственности на современном этапе является распространение арендных отношений, как переходной формы к крестьянским /фермерским/ хозяйствам. Аренда имеет определенные преимущества перед другими прогрессивными формами организации и оплаты труда: по форме организации производства является наиболее простой, не требует больших дополнительных капитальных вложений в аграрный сектор, хозяйственная самостоятельность в вопросах распределения произведенной продукции и полученного дохода и т.д.

Таким образом, арендные отношения следует рассматривать как одну из наиболее удачных форм разгосударствления собственности и переходную от старых экономических структур /колхозов и совхозов/ к новым, более прогрессивным.

2. Исследована сущность крестьянского /фермерского/ хозяйства, как одной из наиболее прогрессивных форм организации и оплаты труда. Решен основной дискуссионный вопрос в экономической литературе о том, приемлемо ли крестьянское /фермерское/ хозяйство вообще для нашего сельского хозяйства и какое место оно должно занимать среди других форм хозяйствования.

Доказано, что процесс распространения крестьянских /фермерских/ хозяйств является для нашего сельского хозяйства неизбежностью, вследствие того, что здесь приоритет отдан первичному коллективу; процесс труда в таких хозяйствах от-

личается тем, что он более приспособлен к индивидуальности каждого работника, фермер является единоличным собственником средств производства и произведенной продукции; обеспечивается полная хозяйственная самостоятельность во всех производственных процессах.

3. При переходе к рыночным отношениям возникает необходимость процесса интеграции планирования, учета, контроля и анализа.

Вследствии этого к учетным работникам предъявляются повышенные требования к их эрудиции, квалификации, потому что все работы по планированию, учету, контролю и анализу зачастую выполняет один и тот же исполнитель и большинство учетных работ, выполняемых ранее в бухгалтерии хозяйства ведутся теперь непосредственно в первичном коллективе.

4. В связи с развитием новых экономических отношений на селе, их влиянием на общие принципы построения учета в условиях перехода к рыночным отношениям настало время пересмотреть назначение производственного учета.

Он должен фиксировать не столько то, что было, хотя и это важно, сколько, и это будет являться главным, то, что будет в перспективе.

Вследствии этого повышаются требования к его оперативности, даже в ущерб точности, достоверности, полноты охвата и степени аналитичности ибо в новых условиях практическая ценность учетных данных для хозяйственников будет зависеть в основном от быстроты и своевременности их представления учетом.

5. Исследовав вопросы номенклатуры и содержания статей затрат, считаем целесообразным детализировать некоторые статьи затрат арендного коллектива, такие как: " Затраты на содержание основных средств", "Работы и услуги".

Используемая номенклатура статей затрат не может являться типовой для всех отраслей сельского хозяйства, она должна рассматриваться как обязательная для отчетности. В арендных же коллективах при планировании и учете можно применять и более детализированный перечень затрат. Главное состоит в том, чтобы обеспечивалась сопоставимость статей затрат в планировании и учете.

6. Изучив современную систему организации учета затрат на производство установлено, что в настоящее время недостаточно внимания уделяется внедрению основных элементов нормативного метода в учетную практику.

Нами разработаны отдельные формы первичных документов по документальному оформлению отклонений фактических затрат от запланированных, используемые в условиях ведения нормативного метода учета затрат, что позволяет определить степень соблюдения норм /лимитов/ затрат за интересующий период времени и величину отклонений от норм /лимитов/ по конкретным виновникам с указанием причин.

7. Особо пристального внимания требует к себе организация первичного учета в арендных коллективах, вследствие того, что рыночные отношения вносят в него значительные изменения.

Разработан и апробирован в арендных коллективах Тернопольской области видоизмененный основной регистр первичного учета - Лицевой счет /ф.Н 83-АПК/, в котором изменен порядок записи статей расходов арендного коллектива и внесены изменения в саму форму построения лицевого счета.

Предложенная форма лицевого счета обеспечивает документальность записей и полную его увязку с журналом-ордером М10-АПК, который ведет бухгалтерия хозяйства.

8. Вследствии дублирования данных Книги учета доходов и расхо-

дов /ф. №82-АПК/ с данными Лицевого счета /ф. №83-АПК/ предложено отказаться от ее ведения, посредством заполнения лицевого счета арендатора под копирку или же путем применения разработанной автором Ведомости учета доходов и расходов, которая позволяет вести учет доходов и расходов по основным калькуляционным статьям, что делает данные Ведомости сопоставимыми с данными Лицевого счета.

9. Современный этап развития сельского хозяйства характеризуется широким распространением крестьянских /фермерских/ хозяйств.

Учет в этих хозяйствах должен обеспечивать выполнение двух основных задач: обеспечение фермера информацией для оперативного управления производственным процессом и определения величины дохода от своей деятельности, который подлежит налогообложению и соизмерению с расходами.

Это обеспечивается разработанной методикой учета в крестьянских /фермерских/ хозяйствах, посредством ведения следующих основных регистров: "Книги учета имущества", "Книги учета расчетов", "Книги учета доходов и расходов", которые полностью обеспечивают потребности фермера в экономической информации.

10. В условиях применения чековой формы контроля первичный документ, с помощью которого оформляются все хозяйственные операции, потерял свое значение, поскольку без чека не представляется возможным подтвердить факт осуществления соответствующей хозяйственной операции, а сам чек не дает права на ее осуществление.

В таких условиях целесообразно оставить юридическое право, дающее разрешение на отпуск и списание материальных ресурсов на производство за чеком и отказаться от составления

первичных документов, таких как лимитно-заборная карта, требование-накладная. Посредством этого отпадает необходимость подтверждения одного и того же факта совершения хозяйственной операции дважды - составлением первичного документа и выпиской чека.

11. При рыночных отношениях совершенно нетерпимым следует признать существующее положение, характеризующееся отрывом процесса анализа от процедуры принятия управленческих решений из-за его неоперативности.

В связи с этим определена последовательность проведения оперативного анализа затрат на производство в арендных коллективах, усовершенствованы приемы расчета и анализа основных показателей деятельности, таких как хозрасчетный доход, себестоимость, объем произведенной продукции, что позволило разработать предложения, направленные на устранение отрицательных отклонений и повышение эффективности работы арендных коллективов.

12. Предложен вариант организации учета затрат на производство с применением персональных ЭВМ, позволяющий осуществлять непрерывный учет, контроль и анализ производственных затрат арендного коллектива, с целью своевременного получения данных для принятия эффективных управленческих решений.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Закон України "Про колективне сільськогосподарське підприємство"//Земля і воля.-1992.-№12.-с.4-5.
2. Закон України "Про оренду майна державних підприємств і організацій"//Діло.-1992.-№47.-с.4-5.
3. Закон України "Про плату за землю"//Голос України.-1992.-№138.-с.4-5.
4. Закон України "Про приватизацію майна державних підприємств"//Діло.-1992.-№40.-с.4-5-6.
5. Закон України "Про селянське (фермерське) господарство"//Голос України.-1992.-№138.-с.4-5.
6. Закон України "Про форми власності на землю"//Голос України.-1992.-№27.-с.2.
7. Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики: Указ Президента України//Голос України.-1992.-№98.-с.3.
8. Земельний кодекс України//Голос України.-1992.-№81.-с.9-15.
9. Інструкція по плануванню, учету и исчислению себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий: Утв. Госагропромом СССР от 23.12.86/Госагропром СССР.-М.,1987.-81с.
10. Положение о планировании, учете и отчетности при арендных отношениях в сельскохозяйственном производстве : Утв. Госагропромом СССР и Госкомстатом СССР от 31.11.88//АПК: экономика, управление.-1989.-№2.-с.113-124.
11. Рекомендации по нормативно-чековой системе планирования, учета и контроля затрат на сельскохозяйственных предприятиях и строительных организациях при внутрихозяйственном расчете : Утв. Госагропромом СССР от 20.03.87.//Планирование и учет в с.-х. предприятиях.-1987.-№6.-с.52-61.

12. Азбука арендатора / А.М.Югай, В.И.Топчий, В.П.Арашуков и др. - М.: Агропромиздат, 1989. - 112с.
13. Андреева Н.М. США: на земле хозяин - фермер // Экономика и жизнь. - 1991. - N25. - с.13.
14. Аренда : действительность и перспектива (круглый стол) // Вестник с.-х. науки. - 1989. - N7. - с.42-57.
15. Артикульний Л.О., Саблук П.Т., Гайдучький П.І., Пилипчук І.І. Комплексний аналіз діяльності сільськогосподарських підприємств. - К.: Урожай, 1990. - 184с.
16. Бабаев Ю.А. Оперативный анализ результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий. - М.: Финансы и статистика, 1982. - 151с.
17. Баканов М.И., Кашаев А.Н., Шеремет А.Д. Экономический анализ: теория, история, современное состояние, перспективы. - М.: Финансы, 1976. - 264с.
18. Барановский Е.С., Кропивко М.Ф. Автоматизация бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях. - Киев: Урожай, 1989. - 168с.
19. Барановский Е.С., Кропивко М.Ф. Система обработки учетной информации на ЭВМ в сельском хозяйстве. - Киев, Вища шк., 1983. - 248с.
20. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. - М.: Финансы, 1970. - 167с.
21. Башмачников В.Ф. От аренды - к крестьянской собственности // Слово лектора. - 1990. - N2. - с.7-18; N3. - с.6-10.
22. Белебега І.О. Бухгалтерський облік в системі управління господарством. - К.: Урожай, 1974. - 144с.
23. Белов Н.Г., Краснопивцев А.А. Исчисление и анализ затрат сельскохозяйственного производства. - М.: Колос, 1975. - 174с.
24. Белый И.Н. Учет затрат и калькуляция себестоимости сельско-

- хозяйственной продукции в условиях хозяйственного расчета (вопросы теории и методологии). - Дис. докт. эк. н. - Минск, 1989.
25. Белый И. Н. Калькуляция себестоимости продукции в сельском хозяйстве. - Минск, Высшая шк., 1990. - 176 с.
26. Беридзе З. Л., Козлов М. П. Проблемы реализации арендных отношений в АПК // Вестник с.-х. науки. - 1989. - № 8. - с. 12-21.
27. Бодур И. Д. Учет и отчетность при арендных отношениях // Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий. - 1990. - № 7. - с. 41-46.
28. Буздалов И. Н. Аграрную политику - в целостную модель перестройки аграрных отношений // Вестник с.-х. науки. - 1989. - № 11. - с. 3-12.
29. Буздалов И. Н. К новой модели хозяйствования в АПК // Международный агропромышленный журнал. - 1989. - № 6. - с. 15-21.
30. Бутынец Ф. Ф. Подрядные отношения: организация, учет, контроль. - М.: Агропромиздат, 1989. - 92 с.
31. Бухг. учет: Учебник / Безруких П. С., Ивашкевич В. Б., Кашаев А. Н. и др. - М.: Финансы и статистика, 1982. - 456 с.
32. Васин Ф. П. Совершенствовать организацию бухгалтерского учета в новых условиях хозяйствования // Бух. учет. - 1986. - № 6. - с. 14-18.
33. Васькин Ф. И. Агропром: проблемы перестройки учета // Бух. учет. - 1988. - № 2. - с. 3-8.
34. Вепрев А. Ф. По жизни крестьян - судить о перестройке // Известия. - 1989. - № 188. - с. 4.
35. Винокуров Г. М. Методика распределения затрат // Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий. - 1990. - № 3. - с. 23-25.
36. Гайдуцкий П. И. Организация внутрихозяйственных хозяйственных отношений: Учеб. пособие. - К.: Вища шк., 1989. - 190 с.
37. Дембинский Н. В. Вопросы теории экономического анализа. - М.: Финансы, 1973. - 72 с.
38. Добрынин В. А. А. В. Чаянов и аграрный вопрос в СССР // Вестник

с.-х. науки.-1988.-№10.-с.121-129.

- 39.Добрынин В.А. О концепции развития сельского хозяйства в СССР//Вестник с.-х. науки.-1990.-№9.-с.17-21.
- 40.Егоров П.Д. Вопросы совершенствования учета и калькулирования себестоимости продукции сельского хозяйства//Учет затрат, калькулирование и анализ себестоимости продукции сельского хозяйства: Сб.ст./ Редкол.:А.С.Харченко и др.-Л.,1974.-с.3-6.- (Зап.Ленингр.с.-х.ин-та; Т.222).
- 41.Егоров П.Д. Вопросы теории учета и калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции//Учет затрат, калькулирование и анализ себестоимости продукции сельского хозяйства: Сб.ст./Гл.ред. А.С.Харченко.-Л.,1975.-с.3-8.- (Зап.Ленингр.с.-х.ин-та;Т.276).
- 42.Егоров П.Д. Чековая форма в системе учета и контроля себестоимости сельскохозяйственной продукции//Нормативно-чековая система планирования, учета и контроля затрат в АПК : Сб.ст.-Л.,1988.-72с.
- 43.Емельянов А.М.Крестьянский вопрос//Соц.труд.-1989.-№6.-с.70-76
- 44.Завгородний В.И.,Малофеев Т.И.,Трубилин И.Т. Анализ хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий.-3-е изд., перераб. и доп.-М.:Агропромиздат,1987.-366с.
- 45.Игнатенко М.С., Саблук П.Т., Валько П.И. Первичный учет и чековая форма контроля затрат при внутрихозяйственном расчете/Под ред. В.П.Сытника.-К.:Урожай,1987.-56с.- (Внедрение экон. методов хозяйствования АПК: самоуправление, хозрасчет, коллектив. подряд).
- 46.Иконицкая И.А. Правовые проблемы аренды земли в СССР//Вестник с.-х. науки.-1989.-№10.-с.3-12.
- 47.Каганова Р.И. АККОР - Ассоциация крестьянских хозяйств и сельскохозяйственных кооперативов России//Вестник с.-х. нау-

- ки.-1990.-№7.-с.169-174.
- 48.Каганова Р.И. Ученые обсуждают законопроекты об экономической реформе//Вестник с.-х. науки.-1990.-№4.-с.153-158.
- 49.Катаев А. Не пугайте фермеров//Правда.-1990.-№60.-с.2.
- 50.Катрич А.Т., Лесничий К.М. Оперативный экономический анализ в колхозах.-К.: Знание,1971.-31с.
- 51.Ковальчук М.И. Анализ работы арендного подразделения//Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий.-1990.-№5.-с.22-25.
- 52.Коваленко Ю.С., Линник В.Г. Нормативный метод планирования, учета и контроля затрат в животноводстве.-М.:Агропромиздат,1990.-127с.
- 53.Коллективный подряд на арендной основе/ Д..Палий, А.Ю.Кузьмичев, В.В.Мироненко и др.-М.:Агропромиздат,1989.-159с.- (Б-чка экономиста).
- 54.Коновалова Т.. АПК : принципы перестройки на кооперативной основе//Вестник с.-х. науки.-1988.-№7.-с.137-139.
- 55.Копач Н.Л. Арендные формы реализации социалистической собственности и совершенствование управления АПК//Вестник с.-х. науки.-1989.-№8.-с.3-11.
- 56.Костюк П.А. Калькуляция себестоимости продукции сельского хозяйства.-Минск:Высшая шк.,1976.-176с.
- 57.Крисальный А.В., Положий В.. Кооперативные и арендные отношения в сельском хозяйстве/Под ред. В.П.Сытника.-К.:Урожай,1989.-80с.- (Аренда в сел.хоз-ве:проблемы, результаты).
- 58.Ламыкин И.А. Исчисление и анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции.-М.:Экономика, 1972.-304с.
- 59.Ламыкин И.А. Учет затрат и калькуляция сельскохозяйственной продукции.-М.:Статистика,1980.-168с.
- 60.Ламыкин И.А., Малышкин А.И. Учет производства в агропромышленных формированиях.-М.:Агропромиздат,1987.-175с.

61. Ларионов А.Д. Проблемы распределения затрат в сельском хозяйстве. - Ленинград: изд-во Ленингр. ун-та, 1976. - 127 с.
62. Лепендин О. Опыт работы на арендном подряде // АПК : экономика и управление. - 1989. - № 6. - с. 106-111.
63. Лизе Е.В. Совершенствовать учет и отчетность // Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий. - 1988. - № 9. - с. 32-34.
64. Линник В.Г. Калькуляция себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий. - К.: Вища шк., 1986. - 176 с.
65. Линник В.Г. Калькуляція собівартості продукції сільськогосподарських підприємств. - Учебний посібник. - К.: НМК ВО, 1991. - 220 с.
66. Линник В.Г. Особенности построения обліку і контролю за умови аренды в сільськогосподарському виробництві : Текст лекції. - НМК ВО, 1990. - 72 с.
67. Линник В.Г. Сто забот фермера // Правда. - 1990. - № 15. - с. 5-7.
68. Линник В.Г. Учет и анализ формирования хозрасчетного дохода // Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий. - 1990. - № 9. - с. 48-52.
69. Линник В.Г., Грабова Н.Н. Учет производственной деятельности объединений Госкомсельхозтехники. - М.: Агропромиздат, 1985. - 189 с.
70. Литвин Ю.Я. Нормативный метод учета в сельском хозяйстве. - К.: Вища школа, 1985. - 157 с.
71. Литвин Ю.Я., Беба И.Ф. Нормативный метод учета затрат на производство в сельскохозяйственных предприятиях. - М.: Статистика, 1973. - 187 с.
72. Литвин Ю.Я. Нормативный метод учета и чековая форма контроля затрат // Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий. - 1989. - № 2. - с. 35-38.
73. Литвин Ю.Я., Малишкін О.І. Облік і контроль в умовах норма-

- тивно-чековой системи.-К.: Урожай, 1991.-160 с.
74. Лукінов І.І. Теоретичні аспекти нової аграрної і продовольчої політики // Економіка Радянської України.-1988.-№11.-с.3-11.
75. Мартынов В.Д. Фермерская кооперация.-М.:Знание,1990.-64 с.- (Сер.Экономика, N1).
76. Махненко М.М. Економічні відносини на селі.-К.: т-во Знання УРСР, 1990.-48 с.- (Сер.9 "Земля і люди", N3).
77. Мергурьев В. Закон о собственности принято: что дальше // Вопросы экономики.-1990.-№5.- с.41-52.
78. Никифоров Л.В. Многообразие форм.-М.: изд-во Знание, 1990.-64 с.- (Сер.Экономика, N5).
79. Никонов А.А. Научное наследие А.В.Чаянова и современность // Вестник с.-х. науки.-1988.-№7.- с.43-53.
80. Овсянников С.Г. Экономический анализ деятельности сельскохозяйственных предприятий.-Минск, Вышейш. шк.,1969.-480 с.
81. Ораевская Г.А. Анализ хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий.-М.:Экономика,1980.-304 с.
82. Ораевская Г.А., Ламыкин И.А. Анализ хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий.-М.:Экономика, 1975.-287 с.
83. Палий В.Ф. Основы калькулирования.-М.:Финансы и статистика, 1987.-288 с.
84. Палий Д.Н., Мерный И.А., Махненко Н.М. Организация и деятельность внутрихозяйственных кооперативов /Под ред. В.П.Сытника.-К.:Урожай, 1989.-72 с.- (Аренда в сел.хозяйстве:проблемы,результаты).
85. Панин Н.А., Булат А.С. О купле и продаже при арендных отношениях и их учете //Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий.-1990.- №6.- с.40-42.

- 86.Парамонов И.В. Учиться управлять. Мысли и опыт старого хозяйственника.- 4-е изд. -М. Экономика, 1983.-168 с.
- 87.Петров В.П. Вопросы учета затрат и результатов производства при арендных отношениях //Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий.-1989.-№6.-с.26-29.
- 88.Лизенгольц М.З. Учет затрат и закрытие счетов в колхозах и совхозах.-М.: Статистика, 1972.-279 с.
- 89.Политико-экономические подходы к аренде предприятий (круглый стол)// Экон. науки.-1989.-№9.-с.23-28.
- 90.Пошкус Б.И. Без шаблона //Вестник с.-х. науки.- 1989.-п1.-с.3-7.
- 91.Пчелинцев В.С. Основные формы фермерских хозяйств в развитых капиталистических странах /Госагропром СССР; ВАСХНИЛ; ВНИИ-ТЭИ.- М., 1989.-60 с.
- 92.Радостовец В.К. Арендный подряд: учет затрат, исчисление себестоимости продукции// Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий.- 1989.-№5.- с.28-32.
- 93.Радостовец В.К. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях: Учеб. пособие.-М.: Агропромиздат, 1987.-414 с.
- 94.Радостовец В.К. Проблемы сокращения учета в АПК// Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий.- 1990.-№4.-с.36-41.
- 95.Радостовец В.К., Продан Л.Г. Упрощать учет и сокращать отчетность в народном хозяйстве //Бухг. учет.- 1986.-№11.- с.6-9.
- 96.Саблук П.Т. Развитие экономических отношений в аграрном секторе АПК //АПК: Экономика и управление.-1991.-№9.- с.47-51.
- 97.Саблук П.Т. Совершенствование экономических отношений в АПК Украинской ССР // АПК: Экономика и управление.-1989.-№7.- с.21-28.
- 98.Саблук П.Т. Учет, контроль и анализ в управлении аграрным

- сектором (методология и организация).— Дисс. докт. эк.н. в форме научного доклада.— Киев, 1990.
99. Савичев П.И. Экономический анализ — орудие выявления внутрихозяйственных резервов.— М.: Финансы, 1968.— 88 с.
100. Савчук В.К. Економічний аналіз діяльності підприємств і організацій АПК.—К.: Урожай, 1991.— 224 с.
101. Серова Е.В. Сочетание форм кооперации в учении А.В.Чаянова и кооперативное строительство в СССР. //Вестник с.-х.науки.—1988.— с. 76-84.
102. Сидорович А. Собственность: арендные отношения // Эконом. газета.— 1089.— №15.— с.16.
103. Смаглюк Н.Ф. Организация учета затрат и калькулирование себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий: Текст лекции / Новосиб. с.-х.инс.—Новосибирск, 1983.—52 с.
104. Смекалов П.В., Ораевская Г.А. Анализ хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий.— Москва.: Финансы и статистика, 1991.—304 с.
105. Смелик Н.С. Эффективность производства и себестоимость зерновых культур // Учет затрат, калькулирование и анализ себестоимости продукции сельского хозяйства: Сб. ст./ Редкол. П.А.Кальм и др.—Пушкин, 1971.— 82 с.—(Зап. Ленингр. с.-х. ин-та, т.172).
106. Смирнов И.А., Смекалов П.В., Устюжанина Д.Ф. Анализ хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий.—Москва, Агропромиздат, 1986.—192 с.
107. Смирнов А.И. Методика анализа хозяйственной деятельности совхозов и колхозов.— М.: Колос, 1970.—262 с.
108. Смирнов В.Д. Учет затрат и калькуляция в сельскохозяйственном производстве.— М.: Статистика, 1972.— 208 с.
109. Солган Н.Ф., Малышкин А.И. Вопросы учета затрат и результа-

- тов производства при арендных отношениях // Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий.- 1989.-№6.- с.23-26.
110. Сопко В.В. Рецензия на книгу Шкарабана С.И. Оперативный экономический анализ в производственном объединении.-М.: Финансы и статистика, 1985.-168 с. // Бухг. учет.- 1986.-№7.- с.12.
111. Сопко В.В. Основные положения учета затрат на производство продукции в пищевой промышленности // Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий.- 1989.-№5.- с.32-36.
112. Стражев В.И. Оперативное управление предприятием: проблемы учета и анализа.- Минск, Наука и техника, 1973.-151 с.
113. Стуков С.А. Учет и контроль издержек производства на капиталистических промышленных предприятиях.- Калинин. гос. ун-т, Калинин: 1978.-82 с.
114. Сук Л.К. Облік і контроль виробництва сільськогосподарської продукції. -К.: Урожай, 1990.-168 с.
115. Тихонов В.А. Земле нужен хозяин // Слово лектора.- 1989.-№10.- с.7-14.
116. Тринько Р.І., Яцків М.І. Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств.- Львів, Вища школа, 1987.- 214 с.
117. Тяпкін Н.Р., Ульянова А.С., Осипов Т.И. Формирование затрат на исчисление себестоимости продукции в условиях арендного подряда // Экономика с.-х. перерабатывающих предприятий.- 1990.- №2.- с.28-31.
118. Учет затрат и результатов производства при арендном подряде в колхозах и совхозах (рекомендации к внедрению). Часть 1. Организационные основы учета при арендных отношениях.- Николаев, 1989.-37 с.
119. Фабричнов А.М. Издержки производства и себестоимость в сельском хозяйстве: (Методологический аспект).-М.: Экономика,

- 1979.- 216 с.
120. Федяев А.М. Организация учета по журнально-ордерной форме на предприятиях АПК. Часть 2. -М.: Росагропромиздат, 1991.- 303 с.
121. Фердигалова М.И., Малик Н.И. Совершенствование распределительных отношений в условиях аренды и внутрихозяйственной кооперации/ Под ред. В.П.Сытника.-К.: Урожай, 1989.-72 с.- (Аренда в сель. хоз-ве: проблемы, результаты).
122. Фирсов Е.А., Кочетков А.В., Супиханов Б.К. Оперативный анализ сельскохозяйственного производства.- Донецк, Донбас, 1987.- 48 с.
123. Хэджес Т. Анализ хозяйственной деятельности фермы // АПК: экономика и управление.- 1991.- №7.- с.83-101.
124. Чайнов А.В. Сегодняшний и завтрашний день крупного земледелия // Вестник с.-х. науки.- 1988.- №1.- с.8-15.
125. Чевачин В. Болевые точки села // Социал. труд.- 1989.- №11.- с.44-46.
126. Чековая форма контроля на сельскохозяйственных предприятиях: Практик. пособие/ М.С.Игнатенко, П.И.Гайдуцкий, Г.Г.Кирейцев и др.- К.: Урожай, 1987.- 176 с.
127. Шкарабан С.И. Оперативный экономический анализ в производственном объединении.- М.: Финансы и статистика, 1985.- 168 с.
128. Шкарабан С.И. Оперативный анализ финансово-хозяйственной деятельности производственного объединения.- М.: Финансы, 1988.- 96 с.
129. Щедров Н.В. Организация учета на предприятиях, объединяющих кооперативы и трудовые коллективы, работающие на арендном подряде // Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий.- 1988.- №11- с.30-32.
130. Ящук Н.А. Нормативный учет затрат и анализ себестоимости

186

сельскохозяйственной продукции.- М.: Финансы и статистика, 1981.- 144 с.

131. Keller W. Management Accounting for Probit Control.-Mc Graw-Hill Book Company, INC.- New-York. Toronto. London, 1957.- 435 с.

1. Место возникновения затрат в ф. № 2 в. Ступень
2. Прямые затраты - непосредственная связь работы
3. Накладные - машиностроитель Береза З.И.

1. Расчет накладных расходов от затрат по производству продукции

Вид затрат	Единица	Затраты		Средств	
		Норматив / факт	Исходно-остаток	Исходно-остаток	Исходно-остаток
Материалы	р	1-80 15-75	2-20 16-75		
Зарплата	р	13-2 16-21	13-21 18-21		
Служба	р	17-00 34-30			17-00 34-30
Прочие расходы	р	4-00 25-70	10-00 25-70	20 3-75	
Служба	р	4-00 10-00			4-00 10-00
Служба	р	1-00 2-00	1-00 2-00		
Итого	р	4-00 23-40	5-00 28-21	1-00 3-77	

Дат составления: 1981 год, 1-й квартал, 1-й день

Приложение по учету расходов на производство продукции

Усилить контроль за обоснованностью норм расхода сырья и материалов в производственных подразделениях

Заключение: по результатам учета приняты меры по снижению затрат

Гл. бухгалтер Березина И.М. Гл. экономист Голыгина О.И.

А К Т № I от 29.01.1990 г.

на регистрацию отклонений фактических затрат от нормативных /плановых/ на корма

I. Место, причины и виновники отклонений

1. Место возникновения отклонений : ф.МЖФ № 2 с.Ступки
2. Причины отклонений : несвоевременный завоз кормов
3. Виновники : механизатор Баран З.И.

II. Расчет отклонений фактических затрат от нормативных /плановых/

Вид затрат	:Еди- :ница	Затраты				Отклонения			
		:нормат. :/плановые/	:Фактичес- :кие	:к-во	:сумма	:к-во	:сумма	:к-во	:сумма
Комбикорма	ц	I-93	I6-75	I-93	I6-75				
Силос кукурузы	"	I3+2	I8-2I	I3-20	I8-2I				
Сенаж	"	I7-60	34-50	-	-	-	-	I7-60	34-50
Кормовая свекла	"	8-80	25-70	I0-00	29-20	I-20	3-50	-	-
Солома	"	4-00	I0-00	-	-	-	-	4-00	I0-00
Патока	"	I-00	200-00	I-00	200-00	-	-	-	-
Сено	"	4-00	23-08	5-00	28-85	I-00	5-77	-	-
Итого:							9-27		44-50

Акт составлен: арендатор Ежижанский А.М.

Предложения по устранению указанных отклонений:

Усилить контроль за обеспечением нормального хода
производственной деятельности арендаторов

Заключение: по результатам акта принято соответствующее решение.

Гл. агроном

Роговская М.М.

Гл.экономист

Романюк О.Т.

Накопительная ведомость
 учета отклонений фактических затрат от нормативных / плановых/
 по арендному коллективу МЖФ № 2 с. Ступки за январь 1990 г.

Дата	Номер акта	Статьи затрат										Итого	
		Зар. плата	Отчисления	Корма	Амортизация	Медика-менты	Работы и услуги	Итого	автопарк	электроэнергия	Т. Д.		
		на соц. стр.	резерв	отпусков	ков			т. км.	руб.	кВт	руб	час	руб
29.01.	I												35-23
30.01.	2												66-50

Итого по каждому отклонению / акту /

Всего: за месяц

Исполнители:
 арендатор Ежижанский А.М.
 Гл. бухгалтер ПИШКО В.М.

Ведомость учета доходов и расходов /МЖФ № 2 с. Ступки к-з "Заря"
Тернопольского района/

Арендатор: Ежижанский А.М.

" I" января 1990 г.

РАСХОД

Дата	Комбикорм			Сено			Сенаж			Солома			Вместе			Силос			И т.д.											
	№ чека	К-во	Цена	Сумма	К-во	Цена	Сумма	К-во	Цена	Сумма	К-во	Цена	Сумма	К-во	Цена	Сумма	К-во	Цена												
		цнт	!	цнт	!	цнт	!	цнт	!	цнт	!	цнт	!	цнт	!	цнт	!	цнт	!											
1.01.	I	1-93	8-68	16-75	4-00	5-77	23-08	17-60	1-96	34-50	4-00	2-50	10-00	25-60	67-58	13-20	1-38	18-21												
2.02.	7	I	93	8-68	16-75	4-00	5-77	23-08	17-60	1-96	34-50	4-00	2-50	10-00	25-60	67-58	13-20	1-38	18-21											
И т.д.																														
29.01.	50	I	93	8-68	16-75	5-00	5-77	28-85	-	-	-	-	-	5-00	28-85	13-20	1-38	18-21												
И т.д.																														
Итого:												59,83	8-68	520-06	125	5-77	725-00	528-00	1-96	1003-20	2-50	300-00	773-00	409-20	531-96	2028-20	1-38			

Обратная сторона ведомости учета доходов и расходов.

П Р И Х О Д

Дата	№ чека	Выход продукции		Приплод	Услуги/т. км/		Навоз	Прирост		!	
		Молоко	Цена		Сумма	Кол-во		Цена	Сумма		Кол-во
1.01.	4	7,8	22,07	I72-I4	-	-	12	18	-	-	190-I4
2.01.	5	7,7	22,07	I69-94	I/0,27	3I7-73	12	18	-	-	273-73
29.01.	45	7,9	22,07	I74-35	I/0,29	3I7-73	12	18	3,03	I83-30	555-40
		239-88	22,07	5294-15	9/2,54	317-73	390	585-00	3,03	I83-30	555-40
											7241-58

			декабрь		
			сначала года	за месяц	сначала года
239-88	239-88	5294-15	807,13	377,23	6437,63
585-00	585-00	317-73	3,03	0,20	17,94
3,03	3,03	183-30	585,40	36,65	2598,39
3,03	3,03	183-30	390	400	4710
555-40	555-40	317-73	565,00	600	12547,68
555-40	555-40	317-73			206,15
7241-58	7241-58				2273,26
					96011,06

Лицевой счет арендатора № I за 1990 г.

Предприятие-арендодатель МЖФ № 2 с. Ступки
к-з "Заря" Тернопольского районаАрендатор Ежижанский А.М.

I. Доходы /выручка/ кредит		: Коррес : понди : рующий : счет : /дебет	январь		декабрь	
			: за месяц	: сначала : года	: за месяц	: сначала : года
Молоко	физ.		236-33	236-33	241-16	3204-26
	баз.		239-58	239-58	232-38	3343-02
	сумма; руб. коп.		5294-15	5294-15	5128-62	73780-47
Приплод	гол.		9	9	8	93
	вес		2,54	2,54	18,8	158,68
	сумма руб. коп.	807.03	807.03	807.03	597.33	8457.63
Прирост	кол-во ед. изм.		3.03	3.03	0,20	17.94
	сумма руб. коп.		555.40	555.40	36.66	3293.39
Навоз	кол-во ед. изм.		390	390	400	4710
	сумма руб. коп.		585.00	585.00	600	12547.68
Услуги /Т-40/	кол-во ед. изм.		-	-	-	-
	сумма руб. коп.		-	-	-	205.15
Корект. це- ны за I ц. молока			-	-	-	2273.26
"- за I ц з/в приплода			-	-	-	-
Прочие дохо- ды			-	-	-	-
Всего доходов- валовая про- дукция /1+2+3+4+5+6+ 7+8/...			7241.58	7241.58	6362.61	96011.06

Продолжение приложения 4

2. Расходы /руб. коп./ дебет	:Коррес: :пони- :рущий: :счет :кредит:	январь		декабрь	
		за месяц	сначала года	за месяц	сначала года
Б	:	:	:	:	:
Материальные и другие затраты /работы, услу- ги/					
1. Корма		2818.57	2818.57	3133.71	35491.63
2. Подстилка		47.20	47.20	41.60	463.20
3. Медикаменты		-	-	-	62.65
4. Амортизация		269.82	269.82	268.81	3234.67
5. Горюче-смазоч. материалы		35.10	35.10	33.28	596.61
6. Штучное осемене- ние		-	-	-	-
7. Страховые плате- жи		45.87	45.87	45.87	550.44
8. Автопарк+тракт. парк		144.00	144.00	-	663.15
9. Электроснабжение		49.60	49.60	59.40	463.23
10. Прочие расходы /строит. мат-лы, МБП/		-	-	-	306.21
11. Итого:/стр. с10 по 19/		3410.16	3410.16	3582.67	41831.79
12. З. Валовой доход /стр.9- стр.20/		3831.42	3831.42	2779.94	54179.27
13. Арендная плата		287.00	287.00	287.00	10128.85
14. Фонд пенсионного обеспечения		264.37	264.37	191.82	3738.36
15. Резервный фонд		842.91	842.91	611.58	11919.43

Продолжение приложения 4

A:	Б	:	:	:	:	:
5.	IV. Хозрасчетный доход /стр.21 - стр.22,23,24/	2437.14	2437.14	1689.54	35077.48	
6.	Социальное страхование	-	-	-	-	
7.	Резерв отпусков	-	-	-	-	
8.	Оплата труда /стр.26.27/	-	-	-	-	
9.	Аванс	2232.43	2232.43	1547.63	32130.99	
10.	в окончательный расчет					
11.	Всего расходов /стр.20+22+23+24 +26+27+28+29+30					

Книга учета имущества

Начата I.01.90

Закончена _____

№ пп	Показатели	Количество	Стоимостная оценка	Дата оприходования	Дата выбытия	Направление выбытия	Остаток	Особые примечания
I. Здания и сооружения								
1.	Жилой дом	1	55000	5.02.90				
2.	Теплица	2	17000	10.03.90				
3.	Оросительная система	-	-	-				
II. Машины и оборудование								
1.	Трактор	1	50000	10.08.90				
2.	Вычислительная техника	-	-	-				
III. Хозяйственный инвентарь								
1.	Пишущая машинка	1	7000	13.04.90				
2.	Диван	4	30000		11.05.92	Списан		
IV. Производственные запасы								
1.	Комбикорм	100	860-80	5.03.90	10.04.90.	Внутри-хозяйств.	75	
2.	И т.д.							

Фермер _____

/подпись/

Книга учета расчетов

Начата 1.01.90

Закончена _____

№ п/п	Содержание	Дата	Получено	Возвращено /представлено/	Остаток	Особые примечания
-------	------------	------	----------	---------------------------	---------	-------------------

I. Кредиты банка для
производственных
нужд

1. На строительство
жилых помещений 12.01.90 200000

2. На приобретение
техники -" -"

II. Расчеты с предприятия-
ми, организациями,
частными лицами

1. За оказанные
услуги колхозу 5.05.90 950-00

2. Продано колхозу,
счет-фактура 6144-00 8 голов
130 /телки 10.03.90
1988 г. рожде-
ния/.

Фермер: _____
/подпись/

Книга учета доходов и расходов

Начата 1.01.90

Закончена _____

№ п/п	Содержание операции	Дата	Коли- чест- во	Стоимо- стная оценка	От кого	Кому	Особые приме- чания
I. Доходы							
1.	Получено за молоко	30.01.90	260	6500-00	Колхоза	Хозяйству	
2.						
II. Расходы							
1.	Оплачено за горючее	5.05.90	200	240-00	Хозяйства	Колхозу	
2.	Оплата наемного труда	14.05.90	-"	300-00		Работникам колхоза Р	За выг- рузку -раз- груз- ку.
3.	-"- кормов	3.01.90	150	1150-00	Колхоза	Хозяй- ству	
И т.д.							

Фермер: _____

/подпись/

ОБРАЗЕЦ ЧЕКА

Корешок чека № 50

Уплачено /кому _____
/должность/Тераз В.А.
/фамилия, имя, отчество/за /что/ корма
/наименование
вида//кормовая свекла/
расхода /дохода/

сумма 796 руб. 58 коп.

Чек получил ТЕРАЗ
/подпись/"02". 01. 1991 г.Предприятие-арендодатель к-з "Заря"Арендатор Ежижанский

Чек № 50

на расходы /доходы/

Уплатить/кому/ фуражир Тераз В.А.
должность, ф.и.о.за/что/ кормовая свекла
наименование вида расхода
/дохода/796 руб. 58 коп. Семсот девяносто
шесть руб. 58 коп.Платательщик /чек выдал/ Ежижанский"02" 01. 1991 г.

ОБРАТНАЯ СТОРОНА ЧЕКА

НАКЛАДНАЯ

Для отметок

Через кого получено арендатор Ежи-
должность, ф.и.о.
жанский

Кормовая свекла
 272,80 x 2,92 = 796,58

Наименование, ценностей / сорт, размер, вид работ, услуг!	Ед. измерения	Количество		Цена руб. коп.	Сумма руб. коп.
		Затребовано	Отпущено		

Кормовая свекла	ц	272,80	272,80	2,92	796-58
-----------------	---	--------	--------	------	--------

ИТОГО 796-58

Отпустил Тераз
 /подпись/

Принял Ежижанский
 /подпись/

Договор арендного подряда
на производство молока.

1 января 1990 г.

Колхоз "Заря" Тернопольского района, который в дальнейшем именуется "Арендодатель" в лице председателя колхоза тов. Куць П.Ф. с одной стороны и коллектив арендаторов с Чернилов-Русский этого колхоза, который в дальнейшем именуется "Арендатор" в лице руководителя коллектива тов. Ежижанского А.М. с другой стороны заключили этот договор на 1990-2000 гг. о следующем:

I. Предмет договора.

I.1. Арендатор принимает на себя обязательства произвести и реализовать следующий объем работ:

№ пп	Вид продукции	Единица измерения	1990	1991	1992
1.	Молоко	цнт	2850	2993	3088
2.	Теленки до 21 суточного возраста	гол.	32.5	32.9	33.3
3.	"		88	89	90
4.	Навоз	тн	2190	2190	2190

I.2. Производственная деятельность арендатора осуществляется на основании аренды основных средств производства /зданий, сооружений, оборудования и других материально-технических средств/ и поголовья животных и закупки в арендодателя кормов по видам и в количестве и качестве, которое обеспечивает полу-

чение указанного объема производства продукции.

1.3. Корма арендатор покупает в арендодателя по ста-
бильным ценам, которые действуют на период до 1992 г..

Другие товарно-материальные ценности и оплату за
представленные услуги арендатор оплачивает арендодателю
по стабильным планово-учетным ценам, согласованных с обеих
сторон и утвержденных на правлении колхоза.

И т.д.



Тернопільська обласна
державна адміністрація

УПРАВЛІННЯ
СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА ТА ПРОДОВОЛЬСТВА

282000 м. Тернопіль
вул. ки. Острозького, 14
тел. 2-50-92
телетайп 123, 179

В спеціалізовану Раду по
захисту кандидатських ди-
сертацій

9-10-152
22. 09 1992р.

Про використання наслідків
дисертаційного дослідження
аспіранта ТІНГ Кізіми А.Я.

Тернопільським обласним управлінням сільського госпо-
дарства та продовольства прийняті до можливого практичного
застосування наступні наукові розробки, які містяться в ди-
сертації Кізіми А.Я. "Облік, контроль та аналіз виробничих
витрат при переході до ринкових відносин /на прикладі колгос-
пів і радгоспів Тернопільської області/.

1. Пропозиції з питань по дальшому розвитку нормативного
методу обліку і нормативно-чекової системи взаєморозрахунків
на базі оперативного виявлення відхилень.

2. Рекомендації по скороченню первинних документів для
обліку в орендному колективі та поєднанні особового рахунку
орендатора з книгою обліку доходів і видатків в один особовий
рахунок.

3. Методика організації оперативного контролю затрат
(завдання, об'єкти, джерела і т.д.).

4. Рекомендації по проведенню оперативного аналізу по
даних обліку, виявленню причин відхилень від оптимальних па-
раметрів виробництва.

Заст.начальника облсільгосппрода

І.М.ПІРІГ

УРСР Тернопільська область Тернопільський район ЧЕРНЕЛЕСО-РУРСЬКА СІЛЬСЬКА РАДА ДЕПУТАТІВ ТРУДЯЩИХСЯ КОЛГΟΣ "ЗОРЯ" 18. 09 1992 г.	УСРСР Тернопольская область Тернопольский район ЧЕРНЕЛЕСО-РУРСКИЙ СЕЛЬСКИЙ СОВЕТ ДЕПУТАТОВ ТРУДЯЩИХСЯ КОЛХОЗ "ЗОРЯ" 18. 09 1992 г.
№ 11-15/237	
с. Жовтнево Тернопільського району Тернопільської області	с. Жовтнево Тернопольського району Тернопольської області

СПЕЦІАЛІ-ОВАНІЙ РАДІ

К.068.28.02 по захисту кандидатських
дисертацій при Київському інституті
народного господарства
ім. Д.С. КОРОТЧЕНКА

Д О В І Д К А

про впровадження наукового дослідження

Цією довідкою підтверджується, що результати науково-дослідницької роботи КІЗИМИ Андрія Ярославовича по організації обліку, контролю і аналізу виробничих витрат при ринкових відносинах актуальні і прийнятні для впровадження у колгоспі "ЗОРЯ" Тернопільського району Тернопільської області.

Розроблені нові і вдосконалені дисертантом діючі форми облікових реєстрів сприяють спрощенню облікової роботи і посиленню контролю за раціональним використанням матеріальних та фінансових ресурсів.

Запропонована автором методика аналізу виробничих витрат дає можливість вишукати резерви по підвищенню ефективності виробництва сільськогосподарської продукції.

Голова
правління колгоспу
"ЗОРЯ"
Головний бухгалтер



/ П.Ф. КУЦЬ /

/ В.М. ПЛІШКО /



МІНІСТЕРСТВО ВИЩОЇ І СЕРЕДНЬОЇ
СПЕЦІАЛЬНОЇ ОСВІТИ
УКРАЇНСЬКОЇ РСР

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ ІНСТИТУТ
НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

282004, м. Тернопіль, п. Перемоги, 3, ТИНХ
Тел. 3-11-02

МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО
СПЕЦИАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
УКРАИНСКОЙ ССР

ТЕРНОПОЛЬСКИЙ ИНСТИТУТ
НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА

282004, г. Тернополь, пл. Победы, 3, ТИНХ
Тел. 3-11-02

17.03.92 № 127-03/726

На № _____

Про використання наслідків
дисертаційного дослідження
аспіранта Кізими А.Я.

В спеціалізовану Раду по
захисту кандидатських
дисертацій

Дисертаційні дослідження аспіранта Кізими А.Я. на тему:
"Облік, контроль та аналіз виробничих витрат при переході до
ринкових відносин" містять розробки з питань організації і
ведення бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в фермер-
ських (селянських) господарствах, які широко використовують-
ся в навчальному процесі кафедри бухгалтерського обліку і
аналізу в підприємствах АПК, а саме:

1. При читанні курсу "Бухгалтерський облік в сільському гос-
подарстві" використовуються облікові реєстри (об'єднаний
з книжного обліку доходів і видатків особовий рахунок орен-
датора) та пропозиції по оперативному виявленні відхилень і
формуванню собівартості продукції з допомогою чеків.

2. При читанні курсу "Аналіз господарської діяльності" в
сільському господарстві" використовуються його пропозиції
проведення оперативного аналізу не по звітних даних, а облі-
кових, встановлювати причини відхилень з визначенням місць
виникнення і винуватців (центри затрат і центри відповідаль-
ності), максимально приближаючи аналіз до того часу, коли
здійснюють трату коштів.

Проректор по навчальній
роботі



Мех Я.В.