Управленческие аспекты бухгалтерского учета в тепличном производстве

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Мищенко, Елена Александровна  
  
**Год:**

2006

**Автор научной работы:**

Мищенко, Елена Александровна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Санкт-Петербург

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

181

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Мищенко, Елена Александровна

Введение.

Глава 1. Организация тепличного производства и проблемы информационного обеспечения управления.

1.1. Развитие тепличного производства и его роль в обеспечении населения продовольствием.

1.2. Технологические и организационные особенности овощеводства защищенного фунта и проблемы информационного обеспечения управления.

1.3.0сновные направления совершенствования учета затрат как информационной основы управления тепличным производством.

Глава 2. Совершенствование учета затрат в тепличном производстве.

2.1. Объекты учета затрат в овощеводстве защищенного фунта.

2.2. Классификация затрат тепличного производства.

2.3. Формирование сегментной информации в овощеводстве защищенного фунта.

Глава 3. Проблемы повышения оперативности информационного обеспечения управления тепличным производством.

3.1. Калькулирование себестоимости продукции защищенного фунта по переменным расходам.

3.2. Нормативный учет затрат на производство овощеводства защищенного фунта.

3.3. Ежемесячное калькулирование себестоимости тепличной продукции.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Управленческие аспекты бухгалтерского учета в тепличном производстве"

Тепличное производство — важная отрасль растениеводства, предназначенная для производства экологически чистой, свежей растительной продукции в культивационных сооружениях защищенного грунта во внесезонное время или круглогодично. Обеспечение населения собственными продуктами питания, повышение уровня самообеспеченности городов, регионов высококачественными овощами, особенно во внесезонный период, является важным фактором социально-экономической и политической стабильности государства. Огромная роль в решении этой задачи принадлежит овощеводству защищенного грунта.

При переходе к рыночной экономике тепличные хозяйства оказались в тяжелом финансовом положении. Восстановление и повышение эффективности работы хозяйств зависит от обоснованности управленческих решений, для принятия которых необходима оперативная и детальная информация. Действующие Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (утверждены приказом Минсельхоза РФ от 6 июня 2003 г. №792) внесли определенные коррективы в методику учета тепличного производства. Однако в целом сложившаяся система учета затрат, калькулирования себестоимости продукции и выявления финансовых результатов как основа информационного обеспечения управления тепличным производством в основном сформировалась в условиях командно-административной системы, заимствована из практики учета сельскохозяйственных предприятий открытого грунта и не отражает в полной мере ни требований рыночных отношений с обостренной внутренней и международной конкуренцией и новыми условиями предпринимательской деятельности, ни специфики тепличного производства. В этой связи возникает потребность в исследовании и совершенствовании организации информационной системы управленческого учета.

По своим технологическим особенностям защищенный грунт приближен к промышленному производству. В современном тепличном комплексе применяются интенсивные технологии, количество выращенной продукции определяется спросом на неё, а не погодными условиями. Методические рекомендации по учету затрат в сельском хозяйстве недостаточно полно отражают особенности тепличного производства, и многие актуальные вопросы информационного обеспечения управления остаются не решенными.

В настоящие время в овощеводстве защищенного грунта активно развиваются интеграционные процессы, что влияет на организацию управленческого учета в этой специфической отрасли.

Тепличное хозяйство функционирует на протяжении всего года с постоянно меняющимися затратами на производство и реализационными ценами на продукцию. Такие условия предъявляют особые требования к оперативности информации, обеспечивающей гибкое реагирование управления на постоянные изменения уровней и соотношений затрат и цен. Однако сложившаяся система учета не обеспечивает управление такой информацией. Все это требует радикальной перестройки действующей учетной практики с целью создания информационного обеспечения управления тепличным производством в соответствии с его современными технологическим и организационными особенностями и требованиями рыночных отношений и обострившейся конкуренцией, что придает теме диссертационного исследования высокую актуальность.

Цель исследования состоит в разработке рекомендаций по развитию и совершенствованию управленческого учета, способствующего повышению оперативности и достоверности информации в овощеводстве защищенного грунта в соответствии с требованиями экономических методов управления.

Такая целевая направленность исследования обусловила постановку и решение следующих задач: исследовать влияние технологических и организационных особенностей овощеводства защищенного грунта на организацию и ведение управленческого учета;

- обосновать необходимость детализации объектов учета затрат овощеводства защищенного грунта с целью повышения достоверности информации;

- исследовать классификацию затрат в соответствии с требованиями управленческого учета;

- уточнить номенклатуру калькуляционных статей затрат в соответствии с особенностями тепличного производства;

- обосновать рекомендации по формированию сегментной информации в овощеводстве защищенного грунта;

- исследовать целесообразность применения учета затрат и исчисления себестоимости по переменным затратам;

- обосновать необходимость и разработать методические рекомендации по применению нормативного метода учета затрат в тепличном производстве;

- обосновать рекомендации по повышению оперативности учета затрат и разработать методику ежемесячного калькулирования себестоимости продукции тепличных предприятий.

Предметом исследования является совокупность методических, теоретических и практических вопросов организации управленческого учета в овощеводстве защищенного грунта.

Объектом исследования выступили хозяйства, специализирующиеся на овощеводстве защищенного грунта.

Теоретической и методологической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных экономистов в области управленческого учета, нормативные документы по ведению бухгалтерского учета в сельском хозяйстве, международные стандарты финансовой отчетности, периодические издания, статистические сборники, учетные данные и информация веб-сайтов тепличных хозяйств.

В процессе работы использовались общенаучные методы исследования: анализ и синтез, индукция и дедукция, системный подход, научная абстракция, статистические группировки и другие.

Научная новизна диссертационной работы заключается в постановке вопросов, теоретическом обосновании и разработке научных и практических рекомендаций по совершенствованию управленческого учета и информационного обеспечения управления овощеводством защищенного грунта. В результате проведенного исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

- систематизированы технологические и организационные особенности овощеводства защищенного грунта, определяющие организацию управленческого учета;

- обоснована необходимость детализации объектов учета затрат в овощеводстве защищенного грунта с целью повышения достоверности информации об эффективности возделываемых культур;

- уточнена классификация затрат в соответствии с современными требованиями информационного обеспечения управления;

- разработана новая номенклатура калькуляционных статей затрат в соответствии с особенностями технологии и организации тепличного производства;

- разработаны рекомендации по формированию сегментной информации и формы внутренней отчетности тепличных предприятий;

- исследованы возможности применения учета затрат и исчисления себестоимости по переменным затратам;

- обоснованы необходимость, порядок внедрения и особенности применения нормативного метода учета затрат в тепличном производстве;

- разработана методика ежемесячного калькулирования себестоимости продукции тепличных предприятий как основы регулирования сроков возделывания тепличных культур.

Практическая значимость исследования разработанных рекомендаций заключается в возможности повышения оперативности и обоснованности информации о затратах, оптимизации сроков возделывания культур защищенного грунта и реализации продукции как основного фактора повышения эффективности тепличного производства, совершенствования организации управленческого учета и информационного обеспечения управления на предприятиях защищенного грунта. Основные положения диссертационной работы могут быть использованы при разработке нормативных материалов и учебных курсов по управленческому учету в овощеводстве защищенного грунта.

Основные выводы и рекомендации диссертационной работы прошли апробацию на экспериментальных расчетах по фактическим данным ЗАО «Лето», на Всероссийской научно-практической конференции 2004г., на ежегодных научных сессиях профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов СПбГУЭФ 1999г., 2000г., 2001г., 2002г., 2003г, на научно-практической конференции Избербашского филиала ДГУ 2001г., а также в опубликованных работах автора.

Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 11 работах общим объемом 2,8 п.л.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Мищенко, Елена Александровна

Заключение

Принципиальным отличием тепличного производства от открытого грунта является возможность управления сезонными факторами и возможность получения высоких урожаев в любых климатических условиях. Однако тепличное хозяйство функционирует на протяжении всего года с постоянно меняющимися затратами на производство и реализационными ценами на продукцию. Такие условия предъявляют особые требования к оперативности информации, обеспечивающей гибкое реагирование управления на постоянные изменения уровней и соотношений затрат и цен.

Сложившаяся система учета затрат, калькулирования себестоимости продукции и выявления финансовых результатов как основа информационного обеспечения управления тепличным производством в основном сформировалась в условиях командно-административной системы, заимствована из практики учета сельскохозяйственных предприятий открытого грунта и не отражает в полной мере ни требований рыночных отношений с обостренной внутренней и международнойконкуренцией и новыми условиями предпринимательской деятельности, ни специфики тепличного производства.

В тепличном производстве в связи с управляемостью сроками производства и выхода продукции, необходимостью учета влияния сезонных факторов на размеры затрат и колебание реализационных цен появляется потребность в оперативной информации о себестоимости и рентабельности продукции, получаемой в постоянно меняющихся погодных условиях производства и рыночных условиях реализации, так и возможность её ежемесячного калькулирования. Без такой информации грамотно управлять тепличным производством невозможно. В настоящие время тепличные хозяйства рассчитывают себестоимость в конце года, хотя и обладают всеми предпосылками для перехода к ежемесячному калькулированию себестоимости продукции.

Необходимость совершенствования системы управленческого учета обусловлена потребностями новой организационной структуры предприятий и современными информационными потребностями управления в рыночных условиях предпринимательской деятельности тепличных предприятий.

Наибольшую точность показателям себестоимости обеспечивает совпадение объектов учета затрат с объектами калькулирования, увеличивающее удельный вес затрат на производство, включаемых в себестоимость конкретного вида продукции по прямым признакам. Однако в действующих Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях для овощеводствазащищенного грунта представлены всего два объекта учета затрат: «Лук на перо, огурца, помидоры, салат, редис, шпинат и др., рассада теплиц» и «Шампиньонницы (грибы, мицелий шампиньонов)». В то же время выделены отдельные объекты калькулирования себестоимости предусмотрены по видам овощей и видам рассады, а в шампиньонницах - грибы и мицелий шампиньонов. Такой разрыв между объектами учета затрат (по всем овощам и рассаде в целом) и объектами калькулирования себестоимости (по видам овощей и рассады) носит искусственный характер и не может быть признан оправданным ни при каких обстоятельствах. Вместо сокращения объемов учетных работ он приводит к его повышению в связи с необходимостью условного распределения обобщенно учтенных затрат по конкретным видам продукции. Предлагаемые при этом приемы распределения затрат - пропорционально квадратным метро-дням или рамо-дням - являются не оправданными.

Защищенный грунт связан с резкими колебаниями в уровне затрат на протяжении всего года. Зимний квадратный меторо-день требует огромных энергетических затрат на отопление, освещение теплицы, летний — в таких затратах почти не нуждается. Смысл калькулирования себестоимости тепличной продукции по периодам и видам выращиваемой в разные сроки продукции при резких перепадах в уровнях сезонных затрат и цен на овощи заключается в выявлении наиболее обоснованных сроков выращивания тепличной продукции, обеспечивающих покрытие дополнительных затрат на отопление и освещение повышенными реализационными ценами в осенне-зимний и ранневесенний периоды. Распределение же пропорционально обезличенным искусственно уравненным квадратным метро-дням может дать только резко искаженную себестоимость и дезориентировать управление. Квадратные меторо-дни как база распределения затрат между культурами приемлемы лишь внутри одного месяца. Для распределения общегодовых затрат они нуждаются в корректировке с учетом колебаний затрат на отопление, освещение, а также предельной потребности в тепле и свете различных культур. Применение таких поправочных коэффициентов еще больше усложнит методику расчета, а калькулируемые таким образом показатели себестоимости сделаются еще более условными.

Наиболее рациональным выходом при этом может быть признана глубокая детализация объектов учета затрат, обеспечивающая их максимальное сближение с объектами калькулирования.

В качестве объектов учета затрат в овощеводстве защищенного грунта выделяют культивационные сооружения, но необходимо выделять и виды овощей по срокам их посадки. Самостоятельными объектами учета затрат должна выступать рассада овощей по каждому виду с учетом сроков выращивания. В качестве отдельных объектов калькулирования в овощеводстве защищенного грунта целесообразно выделять культуры, выращенные по различным технологиям, в частности по технологии малообъемной гидропоники. Только это даст возможность правильно оценить эффективность применения отдельных технологий и обосновать направления развития специализации хозяйства.

Для тепличного овощеводства недостаточно выделение в качестве самостоятельных объектов калькулирования отдельного вида культур. Так, тепличные комбинаты выращивают и реализуют огурцы трех разновидностей (длинноплодные, среднеплодные, короткоплодные), не считая сортовых различий. Урожайность, сроки выхода, себестоимость, цены - все, что определяет эффективность возделывания — по ним резко варьируются. Поэтому без учета показателей по сортам грамотное управление тепличным производством невозможно.

Выделение в качестве самостоятельных объектов учета каждого биологического сорта внутри культур необходимо, так как они существенно различаются по технологии выращивания. В этом случае появляется возможность сравнивать экономические показатели урожайности, себестоимости различных сортов одной культуры, выявлять высокорентабельные сорта и гибриды.

Методическими рекомендациями в качестве объектов аналитического учета основного производства выделяются виды промышленных производств или отдельные стадии технологического процесса. Этапы технологического процесса овощеводства защищенного грунта реально выступают в качестве отдельных переделов. Организация учета затрат в разрезе технологических процессов может быть достигнута благодаря применению попередельного метода учета затрат и калькулирования.

В современных условиях - в условиях обостренного предпринимательского риска и конкуренции упрощение производственного учета с помощью укрупнения объектов учета затрат чревато крупными отрицательными экономическими последствиями, так как оно ведет к искажению данных о фактической себестоимости конкретной продукции, снижению контроля и управления затратами и результатами.

Огромное влияние на учет затрат и процесс формирования себестоимости продукции оказывает классификация затрат.

В Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях приводится обширная классификация производственных затрат включая деление затрат на переменные и условно-постоянные. В диссертации доказывается, что переменные затраты, хотя в принципе меняются с изменением объема производства, могут оставаться и неизменными по периодам, а их изменение не носит обязательно пропорционального характера с изменением объема производства. Больше того, они могут и уменьшаться при повышении объема производства. Поэтому такие затраты также должны называться условно- переменными.

В Методических рекомендациях в качестве объектов управления выделены затраты по местам их возникновения, затраты в центрах затрат и затраты в центрах ответственности, но не предусмотрена классификация затрат, позволяющая совместить места возникновения затрат с действием лиц, ответственных за произведенные затраты, что является одним из достоинств группировки затрат по местам их возникновения. Для осуществления такого подхода в управленческомучете используется группировка затрат: на контролируемые и неконтролируемые (обеспечивает действенность системы контроля); на эффективные и неэффективные (позволяет оценить управленческую деятельность).

Процесс управления затратами по центрам ответственности невозможен без определения степени регулируемости затрат. Регулируемые затраты регистрируются по центрам ответственности, их величина зависит от деятельности руководителя центра ответственности. В отличие от нерегулируемых затрат регулируемые подвержены влиянию управленческих решений.

Типовая номенклатура калькуляционных статей в сельском хозяйстве отвечает требованиям предоставления отчетности, позволяет решать основные задачи управленческого учета, но для повышения оперативности бухгалтерского управленческого учета в тепличном производстве она нуждается в уточнении и расширении. Так, статья «Средства защиты растений и животных» объединяет процессы защиты двух разных отраслей сельского хозяйства: растениеводства и животноводства, не учитывает два метода защиты растений - биологический и химический. Экономическая эффективность применения химического и биологического методов защиты растений различна. Различны и специализированные подразделения тепличного предприятия, осуществляющие эти методы защиты. В диссертации доказывается необходимость выделения двух отдельных статей - «Химическая защита растений» и «Биологическая защита растений».

В типовой номенклатуре отдельные калькуляционные статьи сформулированы как элементы. Статьи затрат, в отличие от элементов, должны выражать не вид затрат, а направление расходов. Так, представленные статьи «Удобрения минеральные» и «Удобрения органические» должны показывать все составляющие процесса удобрения почвы, и статьи должны быть сформулированы как «Удобрение минеральными веществами» и «Удобрение органическими веществами». Только такие формулировки названий и такое содержание этих статей будут соответствовать принципам постатейной классификации затрат и дадут возможность оценить экономическую эффективность применения удобрений.

Предложенная в Методических рекомендациях внутренняя классификация расходов на оплату труда является непоследовательной. В статье «Оплата труда» выделены следующие пункты: а) основная; б) дополнительная; в) натуральная; г) другие выплаты. Первые две группы выделены по одному признаку (отработанность времени оплаты или выполнение оплачиваемой работы), третья (натуральная) - по другому (форма выплаты). Существующие два вида заработнойплаты - основная и дополнительная могут осуществляться и в натуральной, и в денежной форме.

Натуральные выплаты группа «в» могут входить в группы «а» или «б», выделение натуральной формы оплаты труда в отдельную подгруппу статьи «Оплата труда» в такой классификации является не логичным. В Методических рекомендациях принципиально правильно трактуется основная оплата труда, но явно ошибочно характеризуется сущность дополнительной заработной платы. В результате этого в состав дополнительной зарплаты отнесены всякого рода доплаты, ни чем не отличающиеся от основных выплат и по своей экономической природе представляющие собой основную заработную плату.

Современное тепличное производство отличается высоким уровнем механизации и автоматизации, применением научно обоснованных технологий выращивания культур, новых методов организации производства, что предполагает значительные изменения структуры затрат в специализированных сельскохозяйственных предприятиях. На практике тепличные хозяйства применяют некоторые специализированные статьи затрат, но это не обеспечивает возможности глубокого экономического анализа каждой отдельной статьи и себестоимости в целом, получения соответствующих сведений в разрезе статей по данным учета без сложных дополнительных выборок и расчетов, сопоставимости, тождественности наименований и содержания статей в планировании и учете.

С целью преодоления этого недостатка в диссертации предлагается расширение номенклатуры статей, отражающих специфику тепличного производства. В частности доказывается необходимость выделения статей «Затраты на субстрат», включающей в себя стоимость субстратов, расходы по их дезинфекции, вывозу по окончании культурооборота и др., «Затраты на грунт», так как он требует периодической замены, применения термического или химического обеззараживания.

В защищенном грунте использование биотоплива в пленочных теплицах требует значительных затрат ручного труда и техники. Поэтому было бы целесообразно выделение таких затрат в самостоятельную статью — «Затраты на биотопливо».

Овощи, зелень, грибы являются малотранспортабельной продукцией. Огромное значение для сохранения их товарного вида и качества имеют условия перевозки и хранения. В этой связи необходима самостоятельная калькуляционная статья «Затраты на тару и тарные материалы».

Механизация и автоматизация процессов производства защищенного грунта сопровождается повышением удельного веса затрат на амортизацию и текущий ремонт основных средств. Однако выяснить точно, какие факторы и в какой мере повлияли на повышение уровня статей калькуляции «Ремонт и техническое обслуживание основных средств» и «Амортизация основных средств» не удается, так как в них отражаются расходы по текущему ремонту и амортизации культивационных сооружений, оборудования (системы капельного полива, испарительного охлаждения и доувлажнения, управления микроклиматом и др.), тракторов и т. д., то есть всех основных средств производственного назначения. Между тем главным фактором постоянного повышения в себестоимости доли затрат по этим статьям является повышение эксплуатационных расходов по сельскохозяйственным машинам и механизмам, внедрение дорогостоящего специализированного оборудования. Выделение в учете расходов, связанных со специализацией использования основных средств, обеспечит возможность прямой увязки их в учете с объектами учета затрат и усиления контроля их эффективности. В связи с этим было бы целесообразным выделить калькуляционные субстатьи «Затраты на содержание и эксплуатацию тепличных конструкций», «Затраты на содержание и эксплуатацию тепличного оборудования», «Расходы на содержание и эксплуатацию прочей сельскохозяйственной техники».

Технологический процесс производства тепличных овощей необходимо разделить в учете, как и в объективно существующей технологии, на ряд стадий (этапов): подготовка теплиц к новому обороту; посев (посадка); уход за растениями; уборка урожая. Каждый из этих этапов состоит из определённых видов работ, которые зависят от типа культивационного сооружения, способа выращивания и состава культур. В диссертации представлена номенклатура калькуляционныхстатей с учетом особенностей каждого этапа. Такой подход позволит рассчитывать себестоимость каждого этапа работ, что повысит оперативность информации и обеспечит возможность повседневного текущего контроля за ходом работ и управления затратами на них.

Приведенные предложения и рекомендации способствуют созданию самостоятельной стандартизированной номенклатуры калькуляционных статей для защищенного грунта, учитывающей его особенности. Её введение даст возможность вести учет и распределение затрат с учетом индивидуальных особенностей всех видов тепличных сооружений, что будет способствовать получению более достоверных сводных данных о важнейших видах затрат на производство и по отрасли в целом, обеспечит высокую сопоставимость показателей себестоимости, а значит, и выбор прогрессивных технологий, апробированных в других хозяйствах. Вместе с тем предлагаемая классификация может согласовываться со стандартной классификацией затрат в сельском хозяйстве.

Современное тепличное предприятие представляет собой сложную организационную систему, охватывающую многочисленные структурные подразделения, и требует создания сложной инфраструктуры -биолаборатории, агрохимической лаборатории, тепличного комплекса, вспомогательных служб. Между всеми этими подразделениями осуществляются сложные технологические и экономические взаимосвязи, требующие соответствующего информационного обеспечения управления и отражения в соответствии с современными рыночными условиями. В настоящее время в агропромышленном секторе активно развиваются интеграционные процессы, охватившие и овощеводство защищенного грунта. Все это обуславливает необходимость в формировании и оперативной доставке информации о работе каждого структурного подразделения предприятия, что возможно при построении внутренней сегментарной отчетности, которая должна обеспечивать необходимой информацией всех заинтересованных пользователей.

Структурные подразделения можно рассматривать как отдельный сегмент и центр ответственности, каждому из которых будет соответствовать собственная форма отчетности.

Чтобы внутренняя отчетность этих центров аккумулировала информацию о затратах по отдельным технологическим этапам работ и содержала данные об отклонениях фактических показателей от нормативных, в отчетах по центрам затрат достаточно показывать те затраты, которые функционально связанны с объемом выполненных ими работ. Последующие отчеты, вверх по иерархической лестнице, будут содержать информацию о затратах и результатах деятельности других организационных подразделений тепличного предприятия.

Взаимоотношения между подразделениями должны строиться на основе коммерческого расчета, оформляться заключением письменных договорных взаимных обязательств. Необходимо, чтобы структурные подразделения обладали определенной самостоятельностью, обеспечивающей их заинтересованность в конечных результатах.

Выявление прибыли от реализации продукции сегмента сторонним организациям не представляет сложности. При внутренней реализации продукции одного сегмента другому необходима разработка внутренних расчетов - трансфертных цен. Наиболее обоснованным подходом применительно в тепличных предприятиях следует считать метод определения трансфертных цен на базе рыночных цен с детальной проработкой внутрихозяйственной ценовой политики тепличного предприятия.

Состав и содержание внутренней отчетности определяются руководством предприятия. По своему содержанию она должна обладать более глубокой и разнообразной информацией, обеспечивающей возможность осуществления внутреннего контроля и управления деятельностью сегментов всеми заинтересованными службами самого тепличного предприятии. В работе предлагаются разработанные по фактическим материалам ЗАО «Лето» схема раскрытия информации посегментам тепличного предприятия форма внутреннего отчета сегмента 1 «Производство огурцов первого оборота».

В период становления рыночных отношений в экономической литературе широкое распространение получила пропаганда калькуляционной системы директ-костинг как новой и перспективной системы, основанной на калькулировании сокращенной себестоимости. В овощеводстве защищенного грунта длительный производственный цикл, поэтому не обойтись без предварительного расчета себестоимости продукции и работ по её выращиванию. Использование системы директ-костинг в тепличном производстве позволит упростить процесс нормирования переменных и постоянных затрат. И все-таки при практическом осуществлении системы директ-костинга нельзя упускать из виду, что он обладает и определенными недостатками. Сами по себе показатели сокращенной себестоимости и маржинального дохода имеют существенное отступление от экономической природы показателей себестоимости и прибыли. Однако эта неточность такой информации в определенной мере компенсируется её высокой оперативностью. Поэтому информация о сокращенной себестоимости и маржинальном доходе, способствующая повышению ее оперативности, используется в западных странах в выборе тактических и оперативных решений. Однако в стратегическом управлении и в зарубежных странах используется система абзорпшен-костинг, основанная на учете полной себестоимости и выявлении реальной прибыли.

Наиболее эффективным методом повышения оперативности информации об издержках производства является нормативный метод учета - аналог западного метода стандарт-кост. Однако в отличие от нормативного метода в соответствии со своей основной задачей управления западных стран, связанной с недопущением отклонений, отклонения при стандарт-косте не документируются, а отражаются на специальных счетах. В наших условиях система нормирования, роль которого как и планирования, была неоправданно понижена в условиях перестройки управления, пока еще не позволяет работать без отклонений от нормативов. В сельском хозяйстве возможность отклонений усиливается под влиянием природных факторов. Поэтому в условиях защищенного грунта целесообразно использование принципов нормативного метода учета затрат с оперативным выявлением и документированием отклонений сигнальной документацией.

Многие экономисты считают, что нормативный метод был разработан применительно к условиям плановой экономики, поэтому метод стандарт-кост в большей степени подходит для настоящего времени. Но необходимо отметить, что как раз в условиях централизованного планирования с низким уровнем конкуренции многие предприятия не были заинтересованы в контроле за затратами по местам их возникновения и центрам ответственности, в выявлении резервов для снижения себестоимости, поэтому не видели необходимости в применении нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости. Несомненно, что в современных экономических условиях интерес к этому методу растет.

Для овощеводства защищенного грунта в связи с длительностью производственного цикла очень важно предварительно определить не только себестоимость продукции, но и отдельных видов работ по технологическим переделам внутри каждой культуры. Некоторые виды работ занимают значительный удельный вес в себестоимости готовой продукции.

Предварительная нормативная калькуляция себестоимости отдельных видов работ даст возможность выявить причины и виновников отклонений от норм.

Для повышения оперативности учета отклонений должна быть разработана отраслевая номенклатура причин отклонений в защищенном грунте по этапам технологического цикла. Количество и виды этапов технологического процесса будут зависеть от технологии производства овощей защищенного грунта и зоны размещения хозяйства.

Поэтапное выявление отклонений от нормативных затрат по этим стадиям технологического процесса обеспечит высокую информированность управления и создаст ему возможность оперативного вмешательства в формирование себестоимости продукции. Фактическая себестоимость работ и продукции каждого этапа будет легко определяться путем корректировки нормативных затрат на суммы возникающих отклонений от норм и их изменений.

В овощеводстве защищенного грунта к калькулированию себестоимости сохраняется общий подход, принятый в сельском хозяйстве, при котором себестоимость продукции калькулируется лишь по итогам года после его окончания. Такой подход для открытого земледелия с единовременным выходом продукции является единственно возможным, но не приемлем для тепличного производства с постоянно меняющимися условиями производства, уровнями себестоимости и ценами. Получаемая информация не обеспечивает возможности рационального управления той самой маневренностью в сроках возделывания тепличных культур, ради которой и создается тепличное производство. Среднегодовые показатели себестоимости не отражают постоянно меняющихся условий выращивания тепличной продукции, вызывающих резкие колебания в затратах на протяжении года-,„Тепличным хозяйствам для эффективного производства необходимоежемесячное калькулирование себестоимости продукции.

Методологическую основу ежемесячного калькулирования обеспечивает применение принципа временной определенности. Поэтому необходима классификация всех производственных затрат в соответствии с требованиями этого принципа, то есть по отношению к конкретным калькуляционным периодам (месяцам) на три группы: 1) затраты, непосредственно относящиеся к текущему отчетному периоду; 2) затраты, относящиеся к будущим отчетным периодам; 3) последующие затраты, связанные с предшествующими отчетными периодами.

Сложность при распределении расходов будущих и предшествующих периодов заключается в увязке их с определенным отчетным периодом. Однако при возделывании любой сельскохозяйственной культуры получается урожай соответствующей продукции, следовательно, наиболее обоснованной базой распределения второй и третьей групп расходов является предстоящий помесячный выход продукции. Динамика такого выхода продукции по каждой культуре легкопрогнозируется.

Необходимость ежемесячного калькулирования себестоимости производства тепличной продукции подтверждается расчетами, выполненными на фактических материалах возделывания огурцов ЗАО «Лето» в 2003 г.

Приведенные расчеты показывают, что при относительно благополучном среднегодовом показателе себестоимости производства 1 кг огурцов (15,84 руб.) размер колебания ежемесячных уровней себестоимости достигает почти двухкратного перепада, что говорит о необходимости оперативного контроля формирования себестоимости. Такая необходимость проявляется при ежемесячном выявлении рентабельности реализации огурцов. Помесячный расчет размеров фактически получаемой прибыли, которой только и возможен на основе ежемесячного исчисления себестоимости, показал, что при достаточно высокой (26,6 %) общегодовой рентабельности производства огурцов в ЗАО «Лето» в действительности более трети (34,3 %) выращенных огурцов реализуется с убытками. Уровень убыточности в отдельные месяцы (июль) достигает 55,6%. Происходит это под влиянием колебаний уровней реализованных цен огурцов на протяжении года и себестоимости их производства. Фактическая цена реализации огурцов в июне упала до 7,71 руб. за кг - почти в шесть раз ниже по сравнению с февральскими и в 3,0-3,4 раза — по сравнению с мартовскими, апрельскими и майскими ценами. Такое падение цен обусловлено конкуренцией продукции открытого грунта.

В целом убыток от реализации нерентабельного летнего сбора огурцов первого оборота достиг в 2003 г. 11,1 млн. руб. при уровне убыточности 30,6 %, в то время как с февраля по май была получена прибыль в сумме 40,0 млн. руб. при средней рентабельности 55,2 %.

Несмотря на определенные условности этих расчетов, они убедительно показывают явную необходимость ежемесячного калькулирования себестоимости производства тепличной продукции. Только информация, отражающая постоянно меняющиеся на протяжении года уровни затрат на производство и реализационных цен продукции, создаст информационные предпосылки для принятия обоснованных управленческих решений.

Реализация разработанных рекомендаций, направленных на развитие управленческих аспектов бухгалтерского учета, обеспечивает возможность формирования современного информационного обеспечения управления предпринимательской деятельностью тепличных предприятий в рыночных условиях.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Мищенко, Елена Александровна, 2006 год

1. Автономов B.C., Аникин А.В. и др. Теория фирмы. Под ред. Гальперина В.М. СПб.: Экономическая школа, 1995. - 534 с.

2. Акчурина Е.В., Солодко Л.П., Казин А.В. Управленческий учет. — М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2004. 480 с.

3. Алборов Р.А. Развитие учета и контроля в системе управления сельскохозяйственным производством: Диссертация на соиск. учен. степ. док. экон. наук. Ижевск, 2004. - 477 с.

4. Алборов Р.А., Бодриков С.В. Организация управленческого учета в сельском хозяйстве. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1999. - №1. - с. 24-27.

5. Александров С.В., Богомазов А.С. Фабрика овощей. Л., Лениздат, 1955. -88с.

6. Александров С.В., Сальников В.В. Круглогодовое производство овощей на Ленинградском теплично-парниковом комбинате. — Л., Лениздат, 1952. 24 с.

7. Алиев И.А., Макарова Л.И., Хабаров О.Г. Развитие и размещение промышленного производства продукции птицеводства и тепличного овощеводства. Новосибирск, 1982. - 53 с.

8. Безруких П.С. и др. Учет затрат и калькулирование себестоимости в промышленности. М.: Финансы и статистика, 1989. 223 с.

9. Безруких П.С., Ивашкевич В.Б., Кондраков Н.П. и др. Бухгалтерский учет М.: Бухгалтерский учет, 1996. - 576 с.

10. Болотских А.С. Настольная книга овощевода. Харьков «Фолио», 1999 -487с.

11. Бондина Н.Н., Мартемьянова Е.И., Зубкова Т.В. и др. Основы бухгалтерского учета и финансы в АПК. М: ИНФРА-М, 2003. - 398 с.

12. Бороненкова С.А. Управленческий анализ. М.: Финансы и статистика, 2004.-381 с.

13. Бочкарева И.И. и др. Бухгалтерский учет. Под ред. Соколова Я.В. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. - 776 с.

14. Брусенцова В.И. Нормативный учет в непрерывных производствах. — М.: Экзамен, 2002. 158 с.

15. Брызгалов В.А., Советкина В.Е., Савинова Н.И. Овощеводство защищенного грунта. — JL: Колос, 1983. — 352 с.

16. Бурцев В.В. Как улучшить внутренний контроль на предприятии. // Современный бухучет. 2005. - №6. - с. 40-46.

17. Бухгалтерский учет и отчетность: основные нормативные акты. — М.: Изд. «Экзамен», 2004. 208 с.

18. Бухтиярова Т.И., Лысенко Ю.В., Неганов С.А. Управленческий учет и анализ в системе управления агропредприятием. Екатеренбург: Ур ГСХА, 2002.- 148 с.

19. Бычков В. А., Бычкова С.М., Пятов М.П., Соколов Я.В. и др. Бухгалтерский учет для руководителя. М.: Проспект, 2001. — 319 с.

20. Бычкова С.М, Золотарева А.В., Москалева Ю.Н. и др. Учет и налогообложение в сельском хозяйстве. М.: Проспект, 2004. — 422 с.

21. Вавилин Е.Г., Добрынченко В.Н., Штрейс Р.И. Сельскохозяйственное объединение «Лето». Л., Лениздат, 1974. - 52 с.

22. Валебникова Н.В., Мозолькина О.А., Ширкина Е.М. и др. Управленческий учет по международным стандартам. СПб.: СПбТЭИ, 1998. - 68 с.

23. Васин В.П. Нормативный метод учета затрат и стандарт-кост. // Вестник: ФА.-1999.-№4(12).

24. Васькин Ф.И. и др. Новые аспекты в бухгалтерском учете организаций АПК. М.: РГАЗУ, 2001. - 172 с.

25. Бахрушина М. Нормативный учет затрат как способ управления предприятием. // Экономика и жизнь. Бухгалтерское приложение. — 2001. — №17. с.9-16.

26. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Омега-JI, 2003.-528 с.

27. Бахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. — М.: АКДИ «Экономика и жизнь», 2000. 192 с.

28. Ващенко С.Ф. Овощеводство защищенного грунта. — М.: Колос, 1982. -136 с.

29. Ветрова И.Ф. Сущность корпоративной отчетности. // Международный бухгалтерский учет. 2005. - №73. — с.21-28.

30. Ветрова И.Ф. Уровни регулирования корпоративной отчетности. // Международный бухгалтерский учет. — 2005. №77. - с.25-31.

31. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет. М.: Финансы и статистика, 2000. - 496 с.

32. Власенко Л.И., Ахметова Г.В., Чуванова З.И. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. — М.: МЕСИ, 1989. — 87 с.

33. Гарифуллин К.М., Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский финансовый учет. -Казань: КФЭИ, 2002. 512 с.

34. Гарифуллин К.М., Клычева Г.С., Закирова А.Р. Управленческие аспекты учета в сельском хозяйстве. Казань: Издательство Казанского университета, 2003.-248 с.

35. Гаррисон Д.Ч. Стандарт кост. Система нормативного учета себестоимости: Пер. с англ. яз. под ред. Любовича Ю.О. — Спецконтора «Оргучет», 1933. 204 с.

36. Гетьман В.Г., Терехова В.А., Шнейдман Л.З. и др. Финансовый учет. М.: Финансы и статистика, 2002. - 640 с.

37. Говорина О.В. Управленческие затраты: организация системы учета затрат «Стандарт-кост». Красноярск: ИЩ КГТУ, 2004. - 124 с.

38. Головина Jl. Хозрасчет главное средство мобилизации внутренних резервов предприятий. // Экономика сельского хозяйства России. - 2004. -№11.-с. 21-23.

39. Гречанюк С., Петрова Ю. Эффективность интеграционных процессов в АПК. // Экономика сельского хозяйства России. 2001. - №2. - с.26.

40. Гринман Г.И. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. М.: Агропромиздат, 1989.-495 с.

41. Гусев А.В. Аэропоника: овощи круглый год. // Техника и наука. 1990. — № 1. — с. 15-16.

42. Гусева Е.Э. Развитие управленческого учета в современных условиях хозяйствования. // Современный бухучет. 2005. - №2. - с. 25-31.

43. Гусева Е.Э. Управленческая отчетность и её использование для принятия управленческих решений. // Современный бухучет. 2005. - №1. - с. 18-25.

44. Давыдов К.И. Нормативный метод калькулирования себестоимости продукции. М.: МЭСИ, 1980. - 17 с.

45. Дауни Т. Стандарт-кост в системном учете. Пер. с англ. яз. под ред. Любовича Ю.О. М. - Л., Стандартизация и рационализация. - 1934. - 136 с.

46. Дранко Р. Бюджетирование с помощью информационных систем. // Финансовая газета. 2001. -№35. - с.13-14.

47. Ермаков Е.И., Штрейс Р.И. Выращивание овощей без почвы. Л., Лениздат, 1968.-е. 109.

48. Ермакова Н.А. Учет нормативных затрат и отклонений по бизнес-процессам, видам деятельности и объектам калькулирования. // Современный бухучет. 2005. №2. - с. 32-40.

49. Ермакова Н.А. Учет фактических затрат и калькулирования при процессной структуре организации производства и управления. // Современный бухучет. 2005. - №1. - с. 26-30.

50. Ерофеева В.А., Клушанцева Г.В., Кемптер В.Б. Бухгалтерский учет с элементами налогообложения. СПб.: Изд-во «Юридический центр Пресс», 2004.-631 с.

51. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат. // Бухгалтерский учет. 2000. -№5. - с. 56-59.

52. Имангулов А.Б. Развитие управленческого учета в зерновом производстве: Диссер. на соиск. учен, степени канд. экон. наук. Уфа, 2002. — 156 с.

53. Индукаев В.П. Организация оперативного учета и контроля издержек производства. — М.: Финансы и статистика, 1986. 143 с.

54. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации. Утверждена приказом Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г.

55. Каверина О.Д. Управленческий учет в конкурентной среде: Диссер. на соиск. учен. степ. докт. экон. наук. Санкт-Петербург, 2005. - 333 с.

56. Казакова А., Якимец О. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости овощей защищенного грунта // Финансовая газета. 28.06.01.

57. Каморджанова Н.А., Карташова И.В. Бухгалтерский учет. СПб.: Питер, 2000. - 224 с.

58. Карпова Т.П. Управленческий учет. М.: ЮНИТИ, 2000. - 350 с.

59. Карпова Т.П. Учет производства как начальный этап управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2000. - №20. - с. 56-57.

60. Касьянова Г.Ю., Колесников С.Н. Управленческий учет по формуле «три в одном». м .: Статус-Кво, 1999. - 328 с.

61. Катанаева JI. Организация учета затрат в системе «директ-костинг». // Аудитор. 1997. - № 10. - с.8-10.

62. Керимов В.Э Организация управленческого учета на производственных предприятиях. // Аудит и финансовый анализ. 2000. - №3. - с. 42-46.

63. Керимов В.Э. Система учета Стандарт-кост. М.: Маркетинг, 2001. - 28 с.

64. Керимов В.Э. Управленческий учет. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2003. — 416 с.

65. Керимов В.Э., Адумукас С.И., Иванова Е.В. Управленческий учет и проблемы классификации затрат. // Менеджмент в России и за рубежом. — 2002. — №1. — с. 123-134.

66. Керимов В.Э., Селиванов П.В., Минина Е.В. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики. 2001. - №4. - с. 135-142.

67. Климов В.В. Оборудование теплиц для подсобных и личных хозяйств. — М.: Энергоатомиздат, 1992.

68. Клипперт Е.Н. Учет, анализ эффективности производства и перспективы развития овощеводства защищенного грунта: Автореф. дис. на соиск. учен, степ. канд. экон. наук. Горки, 1977. - 19 с.

69. Клычева Г.С. Реформирование бухгалтерского учета финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций. Дис. на соиск. уч. степ, д.э.н. — Казань, 2002. 355 с.

70. Ковалев В.В. Основы управленческого учета. СПб.: Лист, 1991. - 29 с.

71. Коган Б.А., Эйдинов A.M. Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. — М.: ВОС, 1984. — 82 с.

72. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. М.: ИНФРА-М, 1996. - 560 с.

73. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета. — М.: Финансы и статистика, 2000. 160 с.

74. Королева Т.В. Информация по сегментам: практическое применение. // Бухгалтерский учет. 2001. - №12. - с. 24-32.

75. Котляров С.А. Управленческие затраты. — СПб.: Питер, бук., 2002. — 159 с.

76. Кочергина Т. И. Специализация производства и совершенствование учета затрат в овощеводстве защищенного грунта: Автореф. на соиск. учен. степ. к. э. н. Воронеж, 1986.-24 с.

77. Краснова Л.П., Шалашова Н.Т., Ярцева Н.М. Бухгалтерский учет. М.: Юристь, 2001.-550 с.

78. Крылов Д.Д., Алиев Э.А., Буц М.А. и др. Выращивание овощей в гидропонных теплицах. Изд.: «Урожай», 1977. — 128 с.

79. Кукукина И.Г. Управленческий учет. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 400 с.

80. Куликова Л. И., Коврижных О. Е., Учетная информация по сегментам при совместном использовании активов. // Бухгалтерский учет. 2005. - №2. - 20 — с. 23-27.

81. Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. 544 с.

82. Кучерин А.П. О классификации производственных затрат в сельском хозяйстве. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2000. - №8. - с. 40-42.

83. Ламыкин И. А. Учет затрат и калькуляция сельскохозяйственной продукции. М.: Статистика, 1980. - 166 с.

84. Ларионов А.Д. Проблемы распределения затрат в сельском хозяйстве. -Издательство ЛГУ, 1976. 130 с.

85. Ларионов А.Д., Нормативный метод учета: сущность, опыт и проблемы внедрения. ЛДНТП, 1986. - 24 с.

86. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. -М.: Финансы и статистик, 1988. — 163 с.

87. Линник В.Г. Калькулирование себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий. Киев: Выща школаЮ, 1986. — 176 с.

88. Лисович Г.М., Ткаченко И. Ю. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК. Ростов н/Д.: Издат. центр «Март»», 2000. - 354 с.

89. Лисович Г.М. Сельскохозяйственный учет (финансовый и управленческий). Ростов н/Д.: Издат. центр «МарТ», 2002. — 720 с.

90. Литвин Ю.Я. Калькуляция себестоимости продукции в сельском хозяйстве. Киев: КИНХ, 1983. - 101 с.

91. Литвин Ю.Я. Нормативный метод учета в сельском хозяйстве. — Киев: Вица школа, 1985. 158 с.

92. Лычева В.В. Формирование механизма управления производственными затратами в системе агропромышленного комплекса. Издат. Мордовского универ., 2001.- 158 с.

93. Малыш М. Н. Аграрная экономика. СПб.: Издат. «Лань», 2002. - 688 с.

94. Малыш М.Н., Смекалов П.В., Трафимов А.Г. и др. Аграрная экономика. -СПб.: СПбГАУ, 1999. 573 с.

95. Малявкина Л.И. Раздельный учет. М.: ООО «Вершина», 2004. - 320 с.

96. Международные бухгалтерские стандарты-М.: Гелиос АРВ, 2000. 340 с.

97. Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: Аскери-АССА, 1998-890 с.

98. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. Утвержденные приказом Минсельхоз РФ №792 от 6 июня 2003 г.

99. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве. Утвержденные приказом Минсельхозпрод №П-4-24/2068 РФ от 4 июля 1996 г.

100. Минаков И. А., Сабетова Л.А. и др. Экономика сельского хозяйства. М.: КолоС, 2004. - 328 с.

101. Мишин Ю.А. Система управленческого учета на современном предприятии. // Менеджмент в России и за рубежом. 2001. - №3. - с. 75-84.

102. Мишин Ю.А. Управленческий учет.-М.: Из. Дело и Сервис, 2002. 176 с.

103. Модестова Н.А., Якименко Л.Г. Оценка культурооборотов в рассадных пленочных теплицах. Том 211. Расширение ассортимента и круглогодовое производство овощей. Ленинград-Пушкин, 1972.

104. Морозова Е.И. Учет производства и реализации продукции растениеводства в сельском хозяйстве.: Диссерт. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук. СПб.: Пушкин, 2000. - 185 с.

105. Назаренко А. Ценовая ситуация на рынке картофеля и овощей. // Экономика сельского хозяйства России. 2001. - №5. - с. 37.

106. Напшева М.М., Хоружий Л.И., Хубиев Н.В., и др. Осебенности бухгалтерского учета на предприятиях сельского хозяйств. М.: Главбух, 2000. - 141 с.

107. Нестеров В., Важнов А. Управленческий учет как основа для принятия эффективных решений. // Экономика и жизнь. 1997. — №31.

108. Нидлз Б., Андерсон X., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика. 1993. 496 с.

109. Николаев И.Р. Проблема реальности баланса. Л.: Экономическое образование, 1926.

110. Николаева О.Е., Шишкова Т. В. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: УРУСС, 2001. - 264 с.

111. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: Система директ-костинг. -М.: Финансы и статистика, 1993. 128 с.

112. Николаева С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике. // Бухгалтерский учет. 1996. — №1. - с.З.

113. Новиченко Я.П. Система нормативного учета и контроля издержек производства. // Бухгалтерский учет. 1999. -№10. - с 73-75.

114. Оверчук А.Л Повышение экономической эффективности овощеводства защищенного грунта: Автореф. дисер. на соиск. учен. степ. к. э. н. / ВНИИ экономики сельского хозяйства ВАСХНИЛ. М., 1989. - 19 с.

115. Оверчук А.Л. Экономическая эффективность овощеводства защищенного грунта. М.: ВНИИТЭИагропром, 1991. - 46 с.

116. Овощеводство защищенного грунта в Ленинградской области. М.: Колос, 1982.

117. Олоктонова Э.А., Тулегенов Э.Т. Организация внедрения нормативного метода учета на предприятии. М.: Финансы и статистика, 1988. - 108 с.

118. Омельченко Ю.Т. Вопросы экономической эффективности производства овощей в различных культивационных сооружениях защищенного грунт: Автор, диссерт. на соиск. учен, степени канд. экон. наук. М., 1973. - 19 с.

119. Палий В.Ф. Международные стандарты бухгалтерской отчетности. М.: ИНФРА-М., 2002. - 456 с.

120. Палий В.Ф. Нормативный учет. Москва: Финансы и статистика, 1987. -111с.

121. Палий В.Ф., Палий В.В. Управленческий учет новое прочтение внутрихозяйственного расчета. // Бухгалтерский учет. - 2000. — №17. — с. 58-62.

122. Пантилиев Я.Х. Новое в овощеводстве защищенного грунта. — М.: Московский рабочий, 1986. 215 с.

123. Паршин Г.А. Круглогодичное выращивание овощей в тепличных хозяйствах Финляндии. // Сельскохозяйственные вести. 2000.

124. Петров В.П., Клычова Г.С. Управленческий (производственный) учет в сельском хозяйстве. Казань: Изд-во «Матбугат йорты», 2001. — 208 с.

125. Петрова А.А. Организация учета производства в условиях арендных отношений. Л.: ЛСХИ, 1991. - 13 с.

126. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т. 1.4. 1. -М.: Финансы и статистика, 2002. — 480 с.

127. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т. 2. Ч. 2. М.: Финансы и статистика, 2002. - 400 с.

128. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации. Утвержден приказом Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г.

129. Плотников B.C., Шестакова В.В. Финансовый и управленческий учет в холдингах. М.: ИФ ФБК - ПРЕСС, 2004. - 336 с.

130. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Утверждено приказом Минфина РФ №32н от 6 мая 1999 г.

131. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000). Утверждено приказом Минфина РФ №11н от 27 января 2000 г.

132. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина РФ №33н от 6 мая 1999 г.

133. Попов Н. А. Экономика сельского хозяйства. М.: Издательство «Дело и Сервис», 2000.-368 с.

134. Расторгуева Р.Н., Казакова А.В., Павлычев А.И., Хоружий Л.И., Бочкарев В.М., Плотникова Л.В., Козменкова С.В. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях. — М.: ПрофОбрИздат, 2002. -416 с.

135. Расширение ассортимента и круглогодовое производство овощей. — Л. — Пушкин, 1972.

136. Рахметов А.Х. Управленческий учет по сегментам деятельности предприятия. // Бухгалтерский учет. 2000. - №20. - с. 58-59.

137. Рахметов А.Х. Управленческий учет по центрам ответственности. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2001. — №1.-с. 23-24.

138. Регионы России. Основные характеристики субъектов РФ. 2003.: Госкомстат России. М., 2003. - 807 с.

139. Романова Е. Управленческий учет необходим. // Экономика сельского хозяйства России. 2000. - №1. - с.31-37.

140. Российский статистический ежегодник 2004.: М.: — 2004. 725 с.

141. Россия в цифрах. 2004.: Федеральная служба государственной статистики. -М., 2004.-431 с.

142. Сальников С. Перспективная форма агропромышленной интеграции. // Экономика сельского хозяйства России. — 2001. — №5. — с.6.

143. Смекалов П.В. Анализ хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий. — М.: Финансы и статистика, 1991. 303 с.

144. Смирнов И.А., Смекалов П.В., Устюжанина Д.Ф. Анализ хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий. М.: Агропромиздат, 1986. -191с.

145. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2000.-495 с.

146. Стрельникова Т.Р., Маштакова А.Х., Блинова Т.П. Направления и результаты селекции тепличного огурца. // Научно-информационный журнал специалистов защищенного грунта «Гавриш». — 1996. — №2.

147. Сук Ф.Я. Учет и калькуляция продукции растениеводства. — Алма-Ата: Кайнар, 1971.-319с.

148. Сысоев Н.И. Отражение затрат в управленческом учете // Бухгалтерский учет. 2002. - №6. - с. 50-54.

149. Сысоев Н.И. Учет отклонений производственных затрат в системе управленческого контроля: Автор, диссерт. на соиск. учен, степени к. э. н. — ростов н/Д., 2002. 28 с.

150. Терентьев С., Никитин А. Управленческий учет в сельскохозяйственных организациях. // АПК: экономика, управление. 2002. - №2. — с. 26-33.

151. Трафимов А.Г. Сельскохозяйственное акционерное общество «Ручьи» // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1997. -№3. - с. 2-8.

152. Трубилин И.Т, Говдя В.В. Бухгалтерский производственный учет в сельском хозяйстве. Краснодар: КГАУ, 2000. - 284 с.

153. Ушачев И. Внутрихозяйственные экономические отношения в сельскохозяйственных предприятиях. // АПК экономика, управление. -2004. -№5.-с.3-12.

154. Хорнгрен Ч., Фостер Д. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М.: Финансы и статистика, 2000. 416с.

155. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве. М.: Финансы и статистика, 2004. -496 с.

156. Хоружий Л.И. Теория и практика информационного обеспечения механизмов управления в сельском хозяйстве. М.: Издательство МСХА, 2003. - 623 с.

157. Шаева Т.И, Полякова Т.М. и др. Бухгалтерский учет в АПК. Саранск: Издательство Мордовского универ., 2003. - 111 с.

158. Шарков Г.М., Шилкин С.А. Как управленческий учет меняет работу бухгалтерии // Главбух. 2005. - №12. - с. 69-74.

159. Шарупич В.П. Рациональный режим и светотехническое оборудование теплиц О-УНсветовых зон СССР. Орел: МИИП «Поиск», 1992. - 216 с.

160. Шеремет А.Д., Кондраков Н.П., Шапигузов С.М. Управленческий учет. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. 512 с.

161. Шим Джей К. Джоэл Сигал. Методы управления стоимостью и анализ затрат. М.: Филинъ, 1996. 344 с.

162. Широбоков В.Г. Формирование себестоимости и доходов в системе управленческого учета. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1998. - №7. - с. 25-27.

163. Шишкова Т.В., Николаева О.Е. Управленческий учет. Проблемы калькулирования себестоимости продукции. // Институт налогоплательщика: Учетно-налоговый бюллетень-практикум. 1998. - №7. - с. 24-34.

164. Шишкоедова Н.Н. Как рассчитать себестоимость и продажную цену продукции? // Главбух. 2003. - №3. - с. 52-57.

165. Шогенова З.Х. Управленческие аспекты бухгалтерского учета в плодово-ягодном производстве: Диссерт. на соиск. учен, степени к. э. н. Санкт-Петербург, 2002. 163 с.

166. Штейнман И.Я. Внутрихозяйственный контроль на сельскохозяйственных предприятиях. — М.: Агропромиздат, 1990. 143 с.

167. Штрейс Р.И. Агротехническая и экономическая оценка тепличных культурооборотов: Автореф. дисер. на соиск. учен. степ. канд. с.-х. наук. JL: Пушкин, 1960.-20 с.

168. Штрейс Р.И., Боос Г.В., Казакова А.А. и др. Овощные культуры защищенного грунта. JL: Лениздат, 1981. - 144 с.I

169. Штрейс Р.И., Гаврилов В.З. Гидропонный способ выращивание овощей в совхозе «Тепличный». Л., « Колос», 1964. - 52с.

170. Ящук Н.А. Нормативный учет затрат и анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции. -М.: Финансы и статистика, 1981. 144 с.

171. Cutt J., Vic М. Accountability and effectiveness evalution in non-profit organizations. London; New York: Routledge, 2000. - XVI, 294 p.

172. Owen A. Accounting for business studies. Amsterdam etc.: Elsevier, 2003. -IX, 430 p.

173. Seal W. Accounting management, control and business organization. — K Aldershot etc.: Avebury, cop. 1993. VI, 222 p.

174. Sneyd M. Accouting. New York etc.: Prentice Hall, 1994/ - X, 118 p.

175. Spash C. Greenhouse economics. London; New York: Routledge, 2002. -XVI, 298 p.

176. Pena J. Economic considerations marketing and financing of greenhous vegetable production // Hydroponics woldwide state of the art in the soilless crop production. USA, - 1985. - p. 77-87.

177. Агрофирма «Белая дача» //http://www.belaya-dacha.ru/

178. Министерство сельского хозяйства РФ // http://www. mcx.ru/

179. Месячный отчет начальника производственного отделения

180. Показатели Отчетный период Всего с начала года

181. По норме Фактически Отклонения По норме Фактически Отклонения