МІНІСТЕРСТВО СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА І ПРОДОВОЛЬСТВА
УКРАЇНИ

Український державний аграрний університет

На правах рукопису

КІРЕЙЦЕВ Григорій Герасимович

ФУНКЦІЇ ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМ ВИРОБНИЦТВОМ

/проблеми теорії, методології і практики/

Спеціальність 08.00.05 - Економіка, планування, організація управління народним господарством та його галузями /сільське господарство/

ДИСЕРТАЦІЯ

на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук
у формі наукової доповіді

Київ - 1993

Робота виконана в Українському державному аграрному університеті

Офіційні опоненти: доктор економічних наук академік АН України О.М.ОНІЩЕНКО

доктор економічних наук, Заслужений діяч науки і техніки України, професор М.Т.БІЛУХА

доктор економічних наук І.Х.СТЕПАНЕНКО

Провідна організація - Полтавський сільськогосподарський інститут

Захист дисертації відбудеться "11" лютого 1993 р. о 1[illegible] годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 120.71.06 в Українському державному аграрному університеті за адресою 252041, Київ-41, вул.Героїв оборони, 11, аудиторія 412.

Просимо прийняти участь в роботі спеціалізованої вченої ради або вислати Ваш відгук на дисертацію в 2-х примірниках, завірений печаткою, на адресу: 252041, Київ-41, вул.Героїв оборони, 15, сектор захисту дисертацій.

З дисертацією і працями пошукувача можна ознайомитись в бібліотеці Українського державного аграрного університету.

Дисертацію розіслано "11" січня 1993 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради
кандидат економічних наук,
доцент В.К.САВЧУК

I. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

I.I. Актуальність дослідження. Перехід до ринкових відносин спричинив потребу в більш повному використанні можливостей управління шляхом підвищення ефективності реалізації його функцій та раціонального використання підсистем, включаючи підсистему обліку. Він грунтується на подальшому розвитку відносин власності в сільському господарстві, організаційно-управлінських і інших економічних відносин. Отже, підвищення ефективності управління сільськогосподарським виробництвом зв'язане, в першу чергу, з удосконаленням механізму господарювання і більш повним використанням інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, посиленням впливу обліку як загальної функції управління на ефективність реалізації інших його функцій.

Вченими-спеціалістами в галузі теорії і методології управління, інформаційних його підсистем, бухгалтерського обліку, контролю і аналізу зроблено багато цінного по даній проблемі. Великий внесок у розвиток цих наукових напрямків зробили І.О.Белебеха, М.Т.Белуха, Ф.Ф.Бутинець, О.С.Бородкін, Б.І.Валуєв, В.Г.Галанець, О.Д. Гудзінський, Й.С.Завадський, Л.Д.Залевський, А.М.Кузьминський, М.В. Кужельний, Ю.Я.Литвин, І.В.Малишев, П.П.Німчинов, О.М.Онищенко, В.Ф.Палій, М.С.Пушкар, В.К.Радостовець, В.І.Самборський, Я.В.Соколов, В.В.Сопко, І.Х.Степаненко, М.Г.Чумаченко, А.Яругова та інші вчені.

Разом з тим об'єктивних передумов для реалізації наукових досягнень в інформаційному забезпеченні управління сільськогосподарським виробництвом і підвищення ролі обліку в гармонізації управлінських відносин не було створено аж до середини 80-х років, що не сприяло проведенню глибоких теоретичних досліджень його проблем.

Аналіз робіт, присвячених функціям бухгалтерського обліку, виявленню їх впливу на ефективність управління сільськогосподарським виробництвом свідчить, що дана проблема потребує наукового вирішення. В опублікованих з цих питань працях висвітлені лише окремі аспекти впливу обліку на управління виробництвом, не завжди забезпечується системність, відсутній функціональний підхід. При характеристиці предмету бухгалтерського обліку і його об'єктів у більшості опублікованих робіт має місце недооцінювання економічного і правового їх змісту, обмежено розглядається роль облікових працівників і служб в економічній роботі підприємств, метод обліку і організацію не ув'язано з його функціями. Науковий аналіз тенденцій

розвитку обліку в сільському господарстві за останні десятиріччя не підтверджує суттєвого впливу теорії на якісний стан його практики.

Недостатня теоретична і методологічна розробленість концепцій розвитку обліку як основи інформаційної підсистеми і як функції управління, а також зростаючі потреби підсилення впливу обліку на ефективність управління при переході до економічних методів господарювання і ринкових відносин визначили функціональний підхід і системність дослідження, актуальність теми і народногосподарську її значимість.

1.2. Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є розвиток методології і практики бухгалтерського обліку сільськогосподарського виробництва в умовах переходу до ринкових відносин, визначення напрямків посилення впливу обліку як відкритої системи і загальної функції управління на розвиток і ефективність реалізації інших його функцій, розробка рекомендацій по застосуванню економічних методів господарювання. Для досягнення поставленої мети були сформульовані такі завдання:

- розкрити економічну і правову сутність предмету бухгалтерського обліку як специфічної управлінської науки, встановити структурно-логічний зв'язок між найважливішими категоріями бухгалтерського обліку, уточнити складові системи бухгалтерського обліку і їх роль у забезпеченні ефективності управління сільськогосподарським виробництвом;

- визначити критерій теорії і практики бухгалтерського обліку для умов переходу до ринкових відносин, провести якісний аналіз фактичного стану обліку виробництва в сільському господарстві, встановити його відповідність сформульованому критерію і потребам управління;

- встановити виконувані кожним елементом методу бухгалтерського обліку загальносистемні його функції, визначити найважливіші напрямки удосконалення методу обліку і посилення його впливу на ефективність управління сільськогосподарським виробництвом;

- вивчити основи цінового механізму і його використання в умовах ринку, порівняти зарубіжний і вітчизняний досвід застосування оцінки в обліковій і управлінській діяльності з положеннями Міжнародних бухгалтерських стандартів, розробити власні підходи і пропозиції по удосконаленню оцінки і більш повному використанню на цій основі інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку при

обгрунтуванні управлінських рішень, контролі і оцінці їх виконання;

- визначити критерій при виділенні об'єктів калькуляції і калькуляційних одиниць для основного і допоміжних виробництв, орієнтований на приорітет споживачів виготовленої продукції, виконаних робіт і послуг, розробити пропозиції по раціональному використанню прийомів калькуляції при застосуванні економічних методів управління;

- на підставі концепції еволюційного розвитку відносин власності в сільському господарстві України розробити методичні рекомендації по обліково-аналітичному забезпеченню управління витратами на виробництво, якістю праці і продукції в структурних підрозділах сільськогосподарських формувань;

- розробити методичні прийоми визначення сукупного ресурсного потенціалу сільськогосподарського підприємства, аналізу і оцінки його використання, створити на цій основі новий механізм внутрішньогосподарських економічних відносин;

- розробити рекомендації по раціональному використанню систем амортизації основних засобів, управлінню процесами їх відтворення, обліку виробничого їх споживання і витрат на утримання і експлуатацію сільськогосподарської техніки;

- розробити рекомендації по удосконаленню обліково-аналітичної і організаційно-управлінської діяльності головних спеціалістів сільськогосподарських підприємств;

- розробити рекомендації по інтеграції обліку як найважливішого напрямку практичного розвитку і використання його функцій в управлінні виробництвом при роздержавленні і приватизації власності в сільському господарстві.

I.3. Предмет і об'єкти дослідження. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних і організаційних проблем обліку в системі управління сільськогосподарським виробництвом, функції обліку і їх вплив на розвиток і ефективність реалізації інших загальних функцій управління при переході до ринкових відносин. Об'єктами дослідження - організація і методи обліку і обліково-економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах України.

I.4. Методологія дослідження. Теоретичною і методологічною основою дослідження були діалектичний метод і інші загально-наукові методи пізнання, наукові праці вчених співвітчизників і зарубіжних країн - спеціалістів в галузі теорії і практики управління,

бухгалтерського обліку, аналізу і контролю.

Дослідження базувалося на безпосередньому вивченні інформаційного забезпечення управління, фактичного прояву функцій обліку в управлінні сільськогосподарським виробництвом на підприємствах Київської і Черкаської областей, аналітичній обробці даних бухгалтерського обліку.

В процесі дослідження автором використано матеріали симпозиумів і конференцій, глибоко вивчалися дискусійні питання інформаційного забезпечення управління, обліку, аналізу і контролю, осмислені найважливіші аспекти і сформульовані власні підходи.

Використано також і спеціальні методи: монографічний, соціологічний, абстрактно-логічний, економіко-математичні, моделювання, дискусії, особисті спостереження.

I.5. Наукова новизна дисертаційного дослідження відображена в основних науково-практичних результатах, які виносяться на захист:

I. Сформульовано і обгрунтовано критерій теорії і практики бухгалтерського обліку, виявлена невідповідність фактичного стану обліку сільськогосподарського виробництва сформульованому критерію і вимогам управління; розроблена нова методологія обліку процесів відтворення господарських засобів, виробничого їх споживання і калькуляції собівартості продукції /послуг/ при переході до ринкових відносин /I, 2, 5, 9, 56, 59, 6I, 64, 65/.

2. Вперше досліджено функції бухгалтерського обліку як системи, проведено їх класифікацію, критично оцінено вплив форм обліку на розвиток його функцій, визначено основні напрямки ефективної реалізації науково-пізнавальної, інформаційної, контрольної і прогностичної функцій обліку в управлінні сільськогосподарським виробництвом /9, I0, 24, 27, 64, 65/.

3. Обгрунтована потреба в новому механізмі оцінки і нових системах амортизації при переході до ринкових відносин; розроблені методичні прийоми оцінки продукції, оборотних активів, оцінки і амортизації основних засобів виробництва, застосування яких сприятиме забезпеченню обгрунтованих управлінських рішень при застосуванні економічних методів господарювання /42, 46/.

4. Розроблено теоретико-методологічну концепцію еволюції відносин власності в сільському господарстві, методичні прийоми визначення сукупного ресурсного потенціалу сільськогосподарського підприємства, аналізу і оцінки його використання; створено на цій основі новий механізм регулювання /саморегулювання/ внутрішньогоспо-

дарських виробничих відносин /9, I6, 23, 26, 28/.

5. Обгрунтовано вимоги щодо виконання інформаційної і контрольної функцій управління головними спеціалістами сільськогосподарських підприємств, розроблені рекомендації по раціональній організації їх діяльності; визначено ключову роль суб'єктів обліково-фінансової діяльності при використанні економічних методів управління /9, I0, 38, 4I, 64/.

6. Визначено основні напрямки інтеграції обліку з іншими загальними функціями управління; розроблено методику створення і функціонування на сільськогосподарських підприємствах єдиних економічних служб; обгрунтовано пропозиції щодо інтеграції освіти, науки і практики обліку /I0, 28, 30, 37, 42/.

I.6. Практична значимість результатів дослідження полягає в збагаченні методології і практики облікового відображення сільськогосподарського виробництва науково обгрунтованими новими підходами і пропозиціями по удосконаленню окремих елементів методу і організації бухгалтерського обліку, підсиленню економічного контролю, забезпеченню об'єктивної оцінки господарської діяльності структурних підрозділів і підприємств, в підсиленні впливу управління на ефективність процесів відтворення в сільському господарстві, в раціональній організації управлінської діяльності головних спеціалістів сільськогосподарських підприємств і підвищенні ролі керівників обліково-фінансових служб в застосуванні економічних методів управління, в поглибленні інтеграції обліку і підвищенні ефективності роботи по організації виробництва, в забезпеченні високої якості підготовки і перепідготовки спеціалістів обліково-економічного профілю за основними формами масового навчання в учбових закладах і на сільськогосподарських підприємствах.

I.7. Апробація і реалізація результатів дослідження здійснювалися в декількох напрямках.

I. Безпосередньо на сільськогосподарських підприємствах і в органах управління бухгалтерським обліком:
Інструкція по плануванню, обліку і обчисленню собівартості продукції на сільськогосподарських підприємствах, інструкція по уніфікованому плану рахунків бухгалтерського обліку для підприємств і об'єднань АПК, рекомендації по нормативно-чековій системі планування, обліку і контролю затрат на сільськогосподарських підприємствах розроблені за участю автора /листи № 28I-9/I25 від 26.04.88 р., № 28I-7 від 03.02.89 р., № 28I-I/244 від I6.06.85 р./.

Методичні рекомендації по обчисленню сукупного ресурсного потенціалу і застосуванню чекової системи обліку виробництва в умовах оренди та підряду, розроблені за участю автора, апробовано і використовуються в сільськогосподарських підприємствах Миронівського АПО "Нива" Київської області /Акт від 15.09.1989 р./. На підприємствах сільгосппхімії прийняті підготовлені за участю і під керівництвом дисертанта пропозиції по уточненню норм амортизації і строків служби техніки, яка функціонує в агресивному середовищі по агрохімічному обслуговуванню сільського, лісового і водного господарства /Акт від 17 грудня 1982 р./

2. При підготовці і підвищенні кваліфікації спеціалістів економічного профілю: Розроблено стратегічну професійну програму вищої освіти по напряму "Аграрна економіка" /методичні рекомендації, у співавторстві/; Складена дисертантом нова типова учбова програма по теорії бухгалтерського обліку для вищих учбових закладів має декілька перевидань і використовується в учбовому процесі сільськогосподарських вузів. За участю автора вперше розроблено типову учбову програму по інтегрованому курсу "Облік, контроль і аналіз господарської діяльності в сільськогосподарських підрозділах" для вищих учбових закладів, "Облік і аналіз у виробничих підрозділах" для середніх спеціальних учбових закладів.

Розроблені за участю дисертанта інструкційно-технологічні карти організації управлінської праці використовуються в учбовому процесі на факультетах підвищення кваліфікації сільськогосподарських вузів України і запроваджено в господарствах асоціації "Укрсортнасіннєовоч" /Акт від 12.01.1989 р./. Розроблені програми і методичні рекомендації по внутрішньогосподарському розрахунку і чековій формі контролю затрат на виробництво в сільському господарстві використовувалися при організації навчання працівників масових професій сільськогосподарського виробництва. В 1987-1989 рр. навчання за цими програмами пройшли більше 63 тис. чоловік /Довідка № 14/26 від 12.09.1989 р./.

Висновки, пропозиції і рекомендації, що складають основний зміст опублікованих праць і дисертації доповідалися на науково-теоретичних і науково-практичних конференціях Української сільськогосподарської академії /Київ - 1987, 1988, 1990, 1991 рр./, в Московському державному університеті ім. М.В.Ломоносова /Москва - 1988 р./, в Алтайському сільськогосподарському інституті /Барнаул - 1989 р./, в Кіровському сільськогосподарському інституті

/Кіров - 1990 р./, в Тернопільському інституті народного господарства /Тернопіль - 1990 р./, на нарадах і семінарах з питань удосконалення обліку, контролю і аналізу, які проводились на ВДНГ /Москва - 1988, 1989, 1990 рр./. Результати досліджень постійно висвітлювалися в лекціях для викладачів сільськогосподарських вузів, для головних спеціалістів обласних агропромислових комітетів, районних управлінь сільського господарства, колгоспів і радгоспів - слухачів Республіканської вищої школи управління агропромисловим комплексом /Київ-1990, 1991, 1992 рр./, для керівників і спеціалістів сільського господарства - слухачів факультету підвищення кваліфікації Українського державного аграрного університету, на координаційній науково-методичній конференції "Освоєння ринкових відносин в агропромисловому виробництві України" /Київ - 1992 р./.

1.8. Дисертантом опубліковано 100 робіт обсягом, що належить особисто авторові, 114 д.а., в тому числі по темі дисертації 65 робіт /обсяг 107,9 д.а./, серед них п'ять монографій /одна з них особисто автор./, три учбових посібники, дві брошури, 25 рекомендацій і методичних рекомендацій для впровадження в практику управління сільськогосподарським виробництвом, 14 статей в союзних і республіканських /України/ журналах, збірниках наукових праць окремих НДІ.

Загальний задум і логіка досліджень реалізовано в структурі і змісті дисертаційної роботи, виконаної у формі наукової доповіді.

2. ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ РОБОТИ

2.1. Функціональний підхід до розвитку управління і обліку в сільському господарстві обумовлений нереалізованими можливостями цих систем. Оновлення механізму управління в галузі сільського господарства відбувається одночасно зі змінами економічних зв'язків, створенням нових господарських і комерційних структур. Воно спрямоване на вирішення соціально-економічних проблем шляхом розвитку відносин власності і формування умов для творчого прояву всіма працівниками агропромислового комплексу ініціативи і підприємливості.

Заходи, які проводяться з цією метою, повинні сприяти гармонізації економічних відносин і приведенню їх до такого стану, який дозволить більш ефективно використовувати ресурсний потенціал сільського господарства. Вони торкаються всієї діяльності сільськогосподарських підприємств, включаючи управлінський її аспект.

Будучи однією з форм суспільних відносин з приводу виробництва, розподілу, обміну і споживання, управління вирішує свої завдання шляхом реалізації таких загальних функцій: організації, планування, обліку, аналізу, контролю і регулювання. Кожна з функцій /за винятком регулювання/ є самостійною галуззю знань, а відповідно і самостійним науковим напрямком, від розвитку якого залежить ефективність управління, потенційні можливості систем управління виробництвом. Дане положення відноситься і до обліку, якому на сучасному етапі притаманна недостатня його пристосованість до потреб управління в нових умовах господарювання, слабка орієнтація його методології на нові вимоги, що ставляться до інформаційних систем управління /мал.I/.

Пізнання засобами обліку процесів відтворення при проведенні приватизації власності і створенні в сільськогосподарських підприємствах нових організаційно-виробничих структур стає все більш складним. Існуюча практика бухгалтерського обліку недостатньо орієнтована на пов'язані з переходом до ринкових відносин зміни економічних і правових характеристик об'єктів управління і обліку, на новий зміст функцій планування, аналізу і контролю.

Рішення: операційні тактичні стратегічні	Обліково-інформаційні моделі: використовувані концептуальні	Прийняття управлінських рішень
Варіанти управлінських рішень	Система обліково-аналітичних показників	Опрацювання і співставлення альтернатив, оцінка ризику
Систематизація і зберігання даних	Критерій, функції і метод обліку	Вибір критеріїв управлінських рішень
Збирання і зберігання даних	Предмет і об'єкти, задачі і цілі обліку	Визначення цілей управління

Мал. I. Взаємозв'язок елементів інформаційних систем управління, методології бухгалтерського обліку і процесів прийняття рішень

Виходячи з ролі обліку в пізнанні господарських процесів і управлінні ними, дисертант проаналізував організаційно-економічні

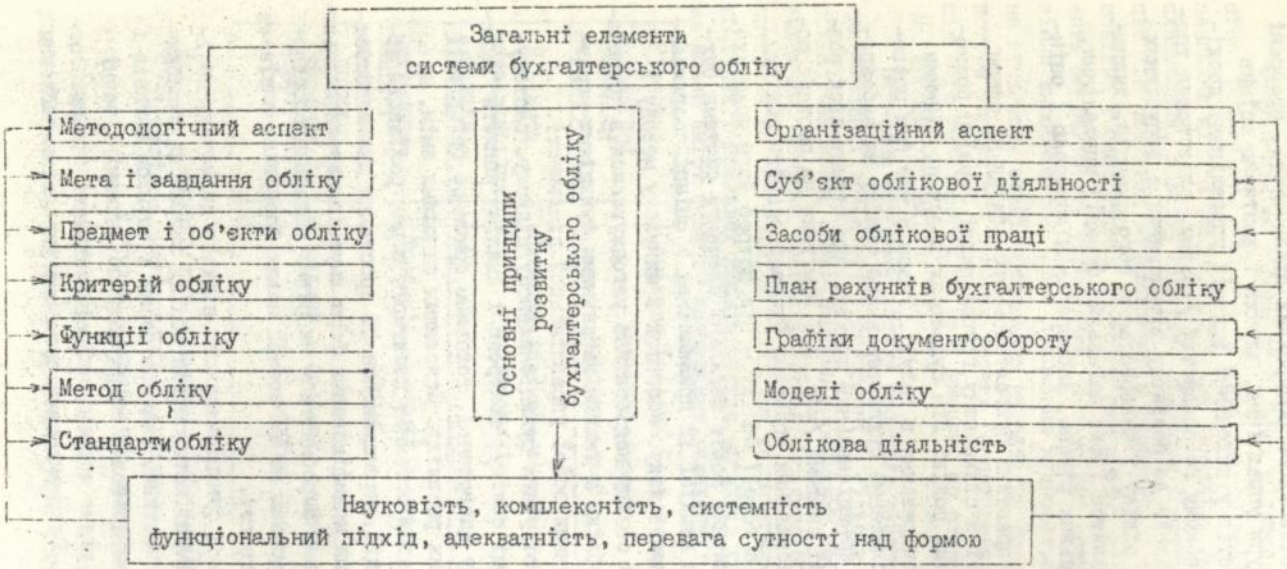
основи функціонування сільськогосподарських підприємств, створені у них системи і структури управління, вивчив і критично оцінив роль головних спеціалістів у виконанні функцій управління, дослідив стан обліку в сільському господарстві України, співставив теоретичні положення і підходи до розвитку вітчизняних і зарубіжних систем бухгалтерського обліку і використанню його функцій, визначив вплив обліку на розвиток інших загальних функцій управління, на підготовку управлінських рішень, забезпечення контролю і оцінки їх реалізації.

Активний розвиток практики бухгалтерського обліку як сфери управлінської діяльності в сільському господарстві України розпочато з кінця п'ятидесятих років. Він супроводжувався постійними змінами механізму господарювання в галузі. Разом з тим при проведенні заходів по удосконаленню бухгалтерського обліку не забезпечувалися системність і функціональний підхід, чим стримувався розвиток обліку як цілісної системи /мал. 2/. Помітним на протязі останнього часу стало відставання практики бухгалтерського обліку від потреб управління, а теорії обліку - від потреб його практики.

В більшості теоретичних робіт загальні елементи системи бухгалтерського обліку при аналізі їх призначення і оцінці розглядаються без належного взаємозв'язку. Розвиток в минулому методу і інших елементів системи обліку недостатньо узгоджувалися з потребами підсилення зв'язку обліку з іншими загальними функціями управління, з метою і завданнями всієї управлінської діяльності.

Відсутність належної уваги функціональному підходу, застосуванню в теорії і практиці обліку, контролю і аналізу поняття "функції" стало, з точки зору дисертанта, головною причиною орієнтації обліку на емпіричний шлях розвитку. Основними ознаками змін, що відбулися в обліку протягом останніх десятиріч є централізація обробки облікової інформації, невиправдане її зростання при недостатньому зв'язку з потребами модифікованих форм внутрішньогосподарського розрахунку і управління виробництвом на рівні сільськогосподарських підприємств і створених на їх основі нових формувань з різним рівнем приватизації власності.

Внаслідок ігнорування функціонального підходу до методу обліку застосовувана на практиці методологія обліку затрат на виробництво і особливо тієї їх частини, яка пов'язана з оцінкою активів і відносинами розподілу, не дозволяє одержувати об'єктивні і точні дані для характеристики рівня економічної ефективності сільськогосподарського виробництва. Рекомендована органами управління обліком



Мал. 2. Схема взаємозв'язків загальних елементів системи бухгалтерського обліку і основних принципів його розвитку

в сільському господарстві методика обліку для умов орендного підряду, як свідчить господарська практика, передбачає поруч з планово-обліковими цінами застосування декількох варіантів внутрішньогосподарських розрахункових цін, які суттєво відрізняються за своїм рівнем. Все це супроводжується застосуванням декількох методик визначення сум орендної плати, кінцевих результатів роботи госпрозрахункових підрозділів і робить неможливим раціональне управління витратами виробництва.

Необхідність функціонального підходу в теорії і практиці бухгалтерського обліку пов'язана з об'єктивними потребами і орієнтацією на узгоджений з іншими функціями управління його розвиток при переході до ринкових відносин. Обумовленість функціонального підходу полягає в тому, що саме управління є міждисциплінарною наукою, а виконувані ним функції прямо або опосередковано відносяться до інших суміжних з ним наукових дисциплін, включаючи і бухгалтерський облік. Потреби систем управління в більш якісному обліково-аналітичному забезпеченні викликані необхідністю підвищення віддачі від застосування не окремих, а всіх функцій управління і від всієї управлінської діяльності при регулюванні господарських процесів.

Отже, необхідність в заходах, спрямованих на удосконалення управлінської діяльності, на зміну побудови і порядку функціонування обліково-економічних служб сільськогосподарських формувань з метою більш ефективного використання інтелектуального потенціалу спеціалістів економічного профілю випливає з об'єктивних процесів суспільного виробництва, змін внаслідок структурних зрушень в продуктивних силах АПК, у виробничих і правових відносинах його формувань. Пізнання глибини таких змін і обгрунтованого їх регулювання пов'язане з більш повним проявом функцій обліку і актуалізує поруч з необхідністю функціонального підходу нові методологічні рішення в обліку при відображенні умов, процесів і результатів сільськогосподарського виробництва.

2.2. Можливості використання в управлінській діяльності функцій бухгалтерського обліку залежать, перш за все, від наукового його рівня, обгрунтованості заходів по удосконаленню практики обліку, застосування ЕОМ і орієнтації його розвитку на рівень сучасних вимог менеджменту. Систематичне вивчення засобами обліку і аналізу швидкості руху товарних і грошових мас, потреби в них, ринкових цін, розрахунків і в цілому фінансового стану підприємства при переході

до ринкових відносин стає першочерговим завданням економічних служб підприємств.

Управління господарськими процесами, складовою яких є перелічені об'єкти, визначає нові завдання, що постають перед обліком як наукою і практикою. До таких завдань належать:

- підготовка інформації, що характеризує найбільш ефективні напрямки інвестицій і поточних витрат;
- розробка методів узгодженого облікового відображення загальногосподарського і внутрішньогосподарського економічного обороту засобів для підприємств з різним рівнем приватизації власності, створення систем управлінського і фінансового обліку;
- об'єктивне облікове відображення вартості на підставі переусвідомлення ролі абстрактної праці в її формуванні;
- опрацювання нових підходів і розробка прийомів оцінки якості виробленої продукції, товарів і матеріально-виробничих запасів;
- розробка прийомів оцінки і переоцінки основних засобів;
- встановлення меж регламентації обліку в зв'язку зі змінами відносин власності і застосуванням ринкових механізмів регулювання економічними відносинами. Розв'язання перелічених нових завдань вимагає критичного аналізу можливостей кожного з прийомів бухгалтерського обліку при реалізації його функцій та використанні їх в управлінні виробництвом.

Для відображення засобами обліку стану економіки сільського господарства, вимірювання кількісних її сторін і вивчення якісного стану застосовують обліково-інформаційні моделі, а також розроблену протягом тривалого часу систему його прийомів. З часом окремі з них удосконалювалися, незмінним залишався критерій бухгалтерського обліку, під яким в даний період розуміють відображення здійснених господарських фактів, забезпечення збереження власності і контролю за виконанням плану.

Заходи, які проводилися по удосконаленню обліку і створенню нового обліково-аналітичного механізму були орієнтовані саме на цей критерій і пов'язаний з адміністративними методами управління практичний його досвід. В ході реалізації таких заходів не звернено уваги на недоліки існуючого критерію обліку, на суттєві зміни ролі обліку і надання йому в країнах з ринковою економікою стратегічної ролі в управлінні економічними процесами.

В умовах ринкових відносин критерієм теорії і практики бухгалтерського обліку є його корисність, пізнання не лише тих господар-

ських фактів, які відбулися або відбуваються, а й тих, що відбудуться, передбачення змін кінцевих фінансових результатів і фінансового стану підприємства, створення на цій основі можливостей вибору варіантів ефективних управлінських рішень. Даний критерій необхідно використовувати і в умовах переходу до ринкових відносин. Розроблені в минулому моделі і метод обліку вимогам системної методології і даному критерію відповідають не повністю.

Вимоги системності при розробці методу обліку, засобів облікової праці і організаційних форм облікової діяльності позначають необхідність взаємоузгодженого розвитку названих елементів системи і передбачають застосування функціонального підходу при перебудові бухгалтерського обліку, забезпечення розвитку його функцій, створення можливостей підвищення ефективності використання функцій обліку і зниження витрат на їх виконання. При цьому розвиток функцій обліку повинен бути зорієнтованим на реальні, пов'язані з розвитком ринкових відносин потреби управління і самоуправління в сільськогосподарському виробництві.

Досягнення нового методологічного рівня бухгалтерського обліку стає можливим на основі більш глибокого розкриття сутності предмету, об'єктів, функцій і його методу.

З поняттям предмету бухгалтерського обліку пов'язана економічна суть процесів, які він відображає, а з поняттям об'єктів ті їх ознаки, які спостерігаються на поверхні економічних явищ, тобто конкретні їх властивості. В організаційному аспекті з поняттям об'єктів бухгалтерського обліку пов'язані завдання обліку і обліково-аналітичних служб, а з поняттям предмету - його мета.

В процесі спостереження за подіями економічного життя, вимірювання і реєстрації господарських операцій як структурних елементів таких подій пізнають об'єкти обліку, застосовуючи грошовий вимірник, прийоми оцінки, а також систематизуючи в рахунках дані про об'єкти за економічними класифікаційними ознаками, а також абстрагуючись від конкретних властивостей об'єктів обліку, пізнають його предмет.

Визначенню предмету бухгалтерського обліку завжди приділялося важливе значення. Однак, уявлення про нього в процесі розвитку теорії бухгалтерського обліку і інших суміжних з обліком наук не було однаковим. У визначення предмету входили, як правило, ознаки, що характеризують фактори, хід і результати виробництва. Аналіз дефініцій, що мали місце в різні періоди суспільного розвитку, дозволяє

лив виявити їх взаємозв'язки з розвитком інших наукових дисциплін і деякі закономірності відношення до обліку як до сфери управлінської діяльності. Виявлені закономірності і взаємозв'язки зводяться до слідуючого:

- на протязі останнього століття поняття предмету суттєво уточнювалося /фізичні і юридичні особи, господарські засоби, господарська діяльність, фонди, власність, відтворення, вартість, інформація/. Вплив на уточнення предмету справляв розвиток обліку, економічної науки, інформатики, управління, методології права;

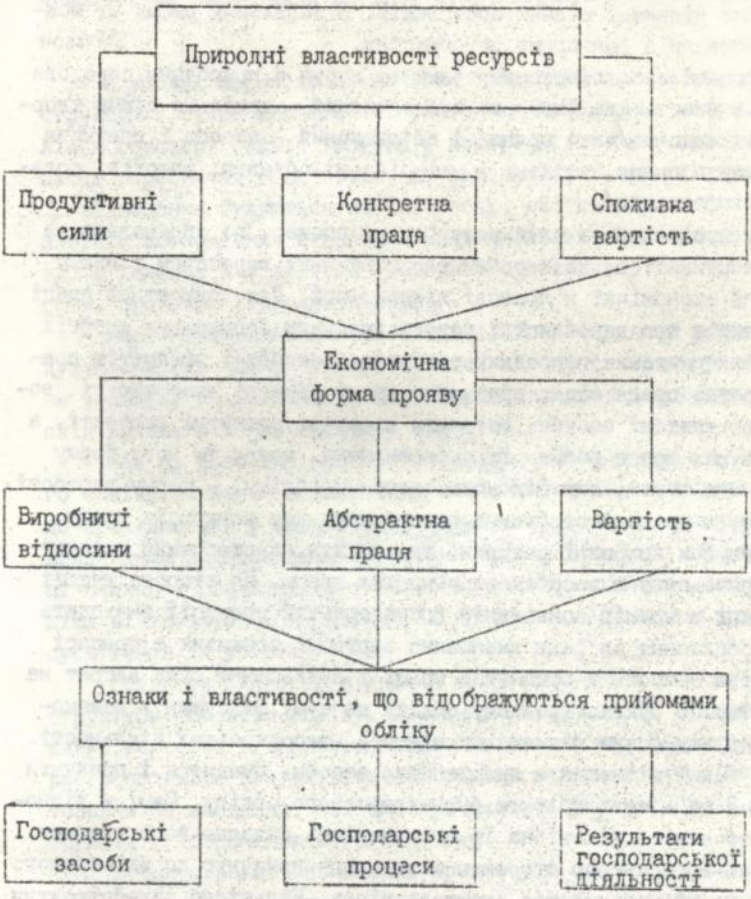
- в ході розвитку суспільного виробництва усвідомлення того, що рівень управління визначається рівнем реалізації функцій обліку, раціональним використанням інтелектуального потенціалу його працівників і інформаційного потенціалу інтегрованих систем обліку настає поступово;

- з визнанням дії економічних законів як законів розвитку виробничих відносин потреба у пізнанні засобами обліку процесів відтворення, що відбуваються у відповідності до вимог цих законів, стає реальною. Методологічною основою створення такого механізму, з нашої точки зору, є науково обгрунтоване визначення предмету бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік, як і всі економічні науки, відносять до суспільних наук. Це означає, що для обгрунтованого визначення його предмету, а також для правильного розуміння об'єктів обліку потрібний вибір тих властивостей і ознак в фактах господарського життя, які притаманні всім суспільним процесам.

Якісний аналіз досягнень економічної теорії підтверджує, що в кожному суспільстві виробничі відносини являють собою єдине ціле, і що ці відносини завжди пов'язані з цінностями і мають, як правило, матеріальну форму. В процесі руху засобів, предметів і продуктів праці в ході їх виробництва, обміну, розподілу і споживання матеріальні форми економічних зв'язків стають фактами. Їм притаманні конкретні матеріально-речові, соціально-економічні і юридичні ознаки.

Матеріально-речові і соціально-економічні ознаки і властивості опосередковані системою правових норм і відносин. Соціально-економічні і юридичні ознаки в господарських фактах належать до поняття предмету бухгалтерського обліку, а матеріально-речові - до його об'єктів. Все це зумовлює розгляд ознак і властивостей ресурсів народногосподарського комплексу в їх взаємозв'язку /мал. 3/.



Мал. 3. Схема взаємозв'язків властивостей ресурсів народногосподарського комплексу, які складають економічний оборот

Перелічені ознаки і властивості можуть розглядатися на різних структурних рівнях і рівнях абстракції. В загальних рисах їх можна ототожнювати з факторами виробництва.

В процесі суспільного виробництва поруч з природним середовищем беруть участь два фактори: суб'єктивний - доцільно діюча творча енергія людини /жива праця/ і об'єктивний - засоби і предмети праці /минула праця, втілена в матеріальні об'єкти, енергію, організовану інформацію/.

Живу працю завжди слід розуміти як процес, що спрямовано на створення цінностей, на виробництво споживних вартостей і якому притаманні економічні и правові властивості. Для конкретної праці характерним є при виробництві нового продукту споживання енергії людини, використання природних ресурсів, засобів і предметів праці. Конкретна праця надає предметам праці корисні властивості, вона створює життєві засоби. Останнім властиві споживні вартості, а втілена в них праця робить їх співставними, надає їм нову форму економічного життя, яку фіксують засобами обліку, - форму вартості.

Отже, в процесі створення нового продукту конкретна праця, використовуючи природні ресурси, переносить на створений продукт минулу уречевлену в засобах виробництва працю. Ця сторона участі живої праці в кожній конкретній господарській операції знаходить своє відображення як факт зменшення вартості спожитих в процесі виробництва засобів і предметів праці і збільшення суми затрат на виробництво. В бухгалтерському обліку цю суму фіксують у взаємозв'язку як відносини між людьми під час господарської діяльності. Полюсами таких відносин є працівники, засоби, предмети і продукти праці. Все це - суть об'єкти бухгалтерського обліку. Самі ж відносини, а точніше - кількісна їх визначеність складає його предмет.

Своєю абстрактною стороною жива праця приєднує до виробленого продукту новий робочий час, нову вартість. Кількісно за абстрактну живу працю прийнято вважати заробіток за виготовлену продукцію, виконані роботи. Цю сторону живої праці в процесі здійснення господарських операцій відображують як реальне виникнення між учасниками виробничого процесу, кожним працюючим і підприємством, або між підприємством і трудовим колективом економічних відносин, які є предметом бухгалтерського обліку. Самі ж полюси таких відносин є його об'єктами. Їх фіксують прийомами обліку як факт виникнення зобов'язань підприємства виплатити за виготовлену продукцію або виконані операції робітнику /трудовому колективу/ суму коштів /один

полюс/ і як збільшення на цю ж суму витрат на виробництво /другий полюс/.

В умовах переходу до ринкових відносин шляхом створення нових структур і більш повного використання економічних методів управління спостерігається тенденція нового відношення працівників до своїх виробничих обов'язків, до керівників і органів управління. Ці відношення будуються на інтересах, які складають основу всієї системи економічних відносин. Носіями таких відносин, з одного боку, є людина, а з другого - продукт суспільного виробництва /засоби, предмети і продукти праці/.

Виробничі відносини об'єктивні. Вони сприяють розвиткові продуктивних сил або ж стримують його, а тому системному відображенню в обліку кількісних їх параметрів, аналізу і удосконаленню слід надавати першочергового значення.

Все це дозволяє зробити висновок, що предметом бухгалтерського обліку як науки є кількісна визначеність економічних відносин, що проявляються у фактах господарського життя і опосередковані юридичними відносинами. Об'єктами бухгалтерського обліку є складові елементи господарських засобів, які функціонують на всіх стадіях відтворювального циклу, їх призначення, джерела приросту, суспільний їх устрій[1/].

Розвиток ринкових відносин супроводжується деякими змінами структури об'єктів обліку. Основними ознаками їх залишаються споживна вартість і вартість, право на власність. В цьому зв'язку вибір об'єктів бухгалтерського обліку завжди повинен бути зорієнтованим на завдання, які вирішує система управління, і максимально сприяти відображенню його предмету.

Сформульовані визначення предмету і об'єктів обліку сприяють науковій уяві про природу подвійного запису, який в минулому вважали законом бухгалтерського обліку, і кореспонденцію рахунків. Вони дозволяють більш обгрунтовано підходити до побудови плану рахунків, позитивно впливають на професійну підготовку спеціалістів облікового профілю і можуть бути використані при розробці концепцій і заходів практичного розвитку бухгалтерського обліку.

З метою дальшого розвитку обліку, його, з нашої точки зору, слід розглядати не тільки як функцію в структурі загальних функ-

1/ Під суспільним устрієм господарських засобів потрібно розуміти правовий їх статус, претензії на них.

цій управління або як підсистему стеження в системі управління виробництвом. Така концепція сприяла в минулому становленню обліку і його удосконаленню.

Зараз мова йде про перспективи його розвитку, пов'язаного з переходом до ринкових відносин. Отже, потрібне таке розуміння його сутності, яке б дозволило більш успішно визначати пріоритетні напрямки удосконалення методу обліку, розробляти нові прийоми інтегрованої обліково-аналітичної роботи в сільськогосподарських формуваннях і сприяло б більш успішному його розвитку як відкритої системи, здатної забезпечити об'єктивну оцінку стану економіки, прогноз змін фінансового стану підприємства і повний інформаційний сервіс управлінської діяльності щодо застосування економічних методів господарювання.

Більш глибока сутність бухгалтерського обліку може бути розкрита при розгляді його як структурного елементу виробничих відносин, організаційно-управлінського їх аспекту. При такому розумінні обліку можна виявити глибинну його сутність, тобто зрозуміти функції і роль в механізмі управління виробництвом і створити реальні передумови подальшого його розвитку при переході до ринку. Такий підхід дозволяє дослідити функції, які виконує вся система бухгалтерського обліку і окремі його працівники, розробляти нові або удосконалювати існуючі прийоми обліку для їх реалізації. Пізнання функцій є необхідною передумовою розуміння головного в обліку, його ролі в управлінні виробництвом. Функції завжди первинні по відношенню до методу і до організаційних форм обліку, до засобів їх реалізації в підсистемі обліку любої системи управління виробництвом. Функції бухгалтерського обліку - це прояв його властивостей, спрямованих на пізнання і взаємозв'язане відображення фактів господарської діяльності, забезпечення контролю за їх здійсненням, прогнозу змін фінансового положення підприємства.

В процесі дослідження теми виявлено слідуючі функції обліку: науково-пізнавальна, інформаційна, контрольна, виховна, прогностична, правового захисту суб'єктів господарювання, регулювання /табл. I/.

Зміст функцій бухгалтерського обліку розкрито в публікаціях і звітах про наукову роботу дисертанта, в отримавших підтримку доповідях і виступах на конференціях, нарадах і семінарах з проблем бухгалтерського обліку, контролю і аналізу господарської діяльності в нових умовах господарювання.

Таблиця I

Загальна схема проявлення зовнішніх функцій бухгалтерського обліку

Функції обліку / Елементи методу обліку	Інформаційна		Контрольна /контроль/			Науково-пізнавальна /виявлення сутності/			Виховна		Регулююча		Прогностична	Правового захисту суб'єктів господарювання
	оперативна інформація	інформація бухгалтерського обліку	попередній	поточний	послідуючий	I порядку	II порядку	III порядку	матеріальна відповідальність	раціональне використання засобів	контрольно-регулююча	розподільно-регулююча		
Документація	Д	Г	Г	Г	Г	Г	Н	Н	Г	Д	Г	Н	Н	Г
Інвентаризація	Д	Г	Н	Д	Г	Д	Н	Н	Г	Д	Д	Н	Н	Д
Рахунки і подвійний запис	Н	Г	Н	Д	Г	Д	Г	Д/Г/	Д	Г	Д	Д	Н/Г/	Н
Оцінка	Н	Г	Н	Д	Г	Н	Г	Н/Г/	Д	Г	Н	Д	Д/Г/	Д
Калькуляція	Н	Г	Н/Д/	Д/Г/	Г	Н	Г	Н/Г/	Н	Г	Н	Д	Д/Г/	Н
Балансове узагальнення	Н	Г	Н	Н	Г	Н	Д	Д/Г/	Н	Д	Н	Н	Д	Д/Г/
Звітність	Н	Г	Н	Н	Г	Н	Д	Г	Г	Д	Н	Н	Д	Н/Д/

Примітка: Г - проявлення головної функції, Д - проявлення другорядної функції, Н - функція не проявляється.

Якісний аналіз окремих теоретичних і методологічних положень бухгалтерського обліку, практичного його стану і виконуваних функцій в управлінні виробництвом дозволив виявити закономірності розвитку функцій і сформулювати слідуючі загальні положення:

- функції бухгалтерського обліку як і функції інших складних систем поділяються на внутрішні і зовнішні. Внутрішні функції обліку полягають у виконанні ним робочих прийомів для відображення фактів господарської діяльності. За своєю природою вони нейтральні до об'єктів обліку і управління, але пов'язані з зовнішніми функціями обліку. Зовнішні функції взаємопов'язані з об'єктами обліку через механізм управління. Ефективність їх реалізації залежить від виконання внутрішніх функцій, від системи прийомів обліку і організаційних його форм, від рівня професійних знань суб'єктів облікової діяльності, від загального рівня економічної роботи;

- центральною фігурою в процесі реалізації функцій обліку є суб'єкт облікової діяльності, який володіє знаннями, вмінням і навиками бухгалтерської, аналітичної і фінансової роботи. Ефективність реалізації функцій обліку залежить від професійної його підготовки, заінтересованості в роботі інтеграції обліку з економіко-статистичними методами, від використання ЕОМ;

- розглядаючи облік в історичному його розвитку і співставляючи форми рахівництва за ступенем розвиненості функцій, слід відмітити, що журнально-ордерна форма, яка є найбільш поширеною в сільському господарстві України, яка прийшла на заміну меморіально-ордерній, має більш розвинені внутрішні функції. Недостатньо розвиненими в ній залишаються науково-пізнавальна, інформаційна, контрольна і прогностична функції. Така ж тенденція спостерігається і при переході до таблично-перфокарткової форми рахівництва. Таблично-автоматизована форма, створення АРМів бухгалтера на базі мікро ЕОМ в значно більшій мірі орієнтовані на виконання зовнішніх функцій обліку;

- при певних обставинах окремі зовнішні корисні функції обліку можуть перетворюватися і ставати некорисними, а потім і шкідливими. Так, по окремих об'єктах обліку інформаційна функція і функція контролю проявили тенденцію переходу до некорисних, а регулюючи - до шкідливих;

- в структурі зовнішніх функцій науково-пізнавальна, інформаційна і контрольна є основними, а виховна, прогностична, правового захисту суб'єктів господарювання і регулююча - похідними. Ступінь

впливу механізму управління на ефективність виробництва залежить від розвитку всіх основних і похідних функцій обліку в ньому. В даний час недостатньо розвиненими залишаються з основних - науково-пізнавальна, інформаційна, а з похідних - прогностична функція; - кожна з функцій виконується декількома прийомами обліку, а кожний прийом застосовують для реалізації декількох функцій. Найбільш завантаженими прийомами є документація, рахунки і звітність. Найменш завантаженими - інвентаризація, оцінка і калькуляція.

Висока ступінь розвитку і успішна реалізація однієї функції або декількох ще не забезпечує достатнього впливу на ефективність управління виробництвом. Для цього потрібен розвиток всіх зовнішніх функцій шляхом удосконалення методу обліку, організаційних його форм і більш повної реалізації можливостей ЕОМ.

Одержані результати дослідження методологічних проблем обліку і інформаційного забезпечення управління були використані при написанні учбових і методичних посібників, проблемної лекції, типових учбових програм для вищих і середніх сільськогосподарських учбових закладів, а також на заняттях з викладачами сільськогосподарських вузів, головними спеціалістами і студентами економічних спеціальностей. Вони дозволяють змінити підхід до розуміння і застосування методу обліку, тобто розглядати і розвивати облік як систему прийомів реалізації його зовнішніх функцій і розв'язання управлінських завдань.

Більш повне використання в управлінській діяльності можливостей бухгалтерського обліку зумовлює переосмислення значення кожного з елементів його методу і вирішення трьох блоків проблем:

- проблеми первинного обліку /документація і інвентаризація/;
- проблеми аналітичного обліку /рахунки, оцінка, калькуляція/;
- проблеми синтетичного обліку /план рахунків бухгалтерського обліку, кореспонденції рахунків/.

По названих блоках проблем на підставі проведених досліджень розроблено пропозиції по їх розв'язанню.

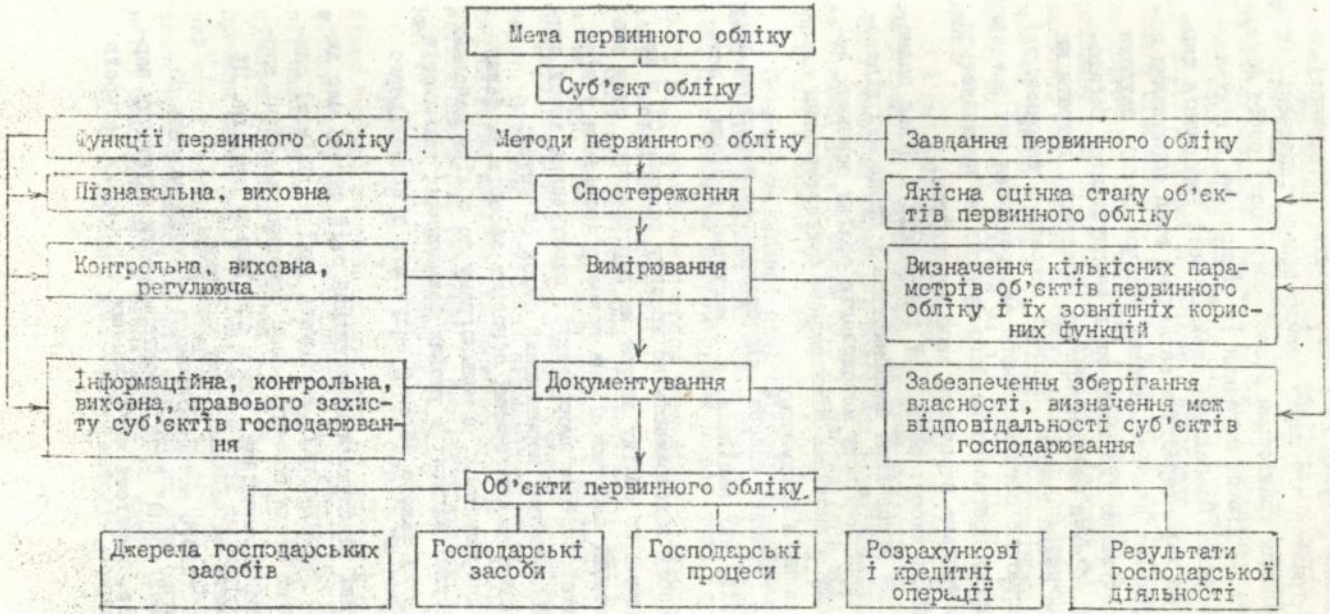
Результати дослідження функцій первинного обліку було покладено в основу розроблених під керівництвом і за участю автора пропозицій по скороченню кількості, спрощенню, уніфікації і складенню уніфікованих форм первинних документів по праці і її оплаті для підприємств і організацій АПК, проведеного за дорученням органів управління сільським господарством узагальнення по даній проблемі матеріалів дослідження наукових установ і сільськогосподарських

вузів щодо інших об'єктів обліку. Вони передані для впровадження у виробництво /Акт № 874 від 30.Ш.1988 р/. Для розробки уніфікованих форм первинних документів застосовано складену дисертантом загальну модель первинного обліку /мал.4/.

З метою підвищення методологічного рівня аналітичного обліку і більш повного використання його даних в управлінні розроблено пропозиції по приведенню їх у відповідність до економічного змісту об'єктів обліку і управління. Результати проведених досліджень були використані при розробці за участю дисертанта основних документів по плануванню, обліку і обчисленню собівартості продукції в сільськогосподарських підприємствах, по плануванню, обліку і контролю затрат на виробництво, а також при розробці методів обчислення аналітичної інформації по обліку основного і допоміжних виробництв в сільському господарстві.

По блоку проблем якості інформації синтетичного обліку розроблено пропозиції щодо змін методології відображення операцій на рахунках 01, 02, 09, 20, 24, 25, 26, 31, 33, 35, 69, 85, 86, 93, 94 та ін. Пропозиції спрямовано на розширення можливостей застосування інформації синтетичного обліку в управлінні виробництвом. Методологічною основою кореспонденції рахунків дисертантом визнаються зміни економічного і правового режиму функціонування об'єктів. Одержані результати досліджень проблем синтетичного обліку було використано при складанні за участю дисертанта діючого в сільському господарстві плану рахунків бухгалтерського обліку. Реалізація перелічених підходів і пропозицій дозволить уникнути застосування необгрунтованих кореспонденцій рахунків, буде сприяти підвищенню якості облікової інформації і ефективному її використанню в управлінні процесами відтворення на сільськогосподарських підприємствах.

2.3. Функції обліку в практиці управління сільськогосподарським виробництвом реалізують з мінімальною віддачею. Однією з причин негативного впливу на ефективність управління відтворенням господарських засобів і виробничим їх споживанням є низька якість облікової інформації внаслідок не завжди обгрунтованого використання рахунків, подвійного запису і оцінки як важливих елементів методу бухгалтерського обліку. Недостатнє методологічне обгрунтування застосування цих прийомів привело до того, що синтетичний облік основних засобів по повній початковій їх вартості не відображає їх потенціалу як умови матеріального виробництва. Кореспонденція рахунків при відображенні виробничого споживання господарських засо-



Мал. 4. Загальна модель первинного обліку

бів шляхом застосування рахунку 24 і калькуляція собівартості одиниці робіт машинно-тракторного парку невиправдано ускладнені. Один і той же обсяг виконаних тракторами різної потужності робіт фіксується у відповідності до діючої методики їх обчислення з відхиленням більш ніж у I,5 рази. Позбавлена адекватності інформація синтетичних рахунків, що характеризують заключний етап формування основних засобів за рахунок довготермінових позичок банку, затрати по закладанню і вирощуванню /до введення в експлуатацію/ багаторічних насаджень, в об'єкти неінвентарного характеру, витрати на формування основного стада тварин, поточні витрати в тваринництві.

Внаслідок недостатньо обгрунтованого застосування цих важливих елементів методу обліку прогностична його функція не проявляється, а інформаційна і контрольна втрачають свою корисність.

З метою підвищення якості облікової інформації і більш повного використання її для управління виробництвом і процесами відтворення дисертантом розроблено нову методологію обліку основних засобів, яка в основному відповідає Міжнародним бухгалтерським стандартам. Її зміст полягає в слідуючому:

- на рахунку 01 "Основні засоби" відображається початкова вартість основних засобів, які надійшли, а в наступні періоди - остаточна їх вартість;

- нарахування зносу відображають по кредиту рахунка 01 в кореспонденції з рахунками по обліку затрат на виробництво; суму зносу розраховують по нормах амортизації на повне відновлення у відповідності до прийнятої системи амортизації; нарахування зносу припиняється по всіх відслуживших нормативний строк об'єктах;

- списання повністю амортизованих основних засобів на балансових рахунках не відображується, в машинограму по обліку основних засобів вводять корегуючі записи; в умовах безмашинних технологій обліку інвентарну картку такого об'єкту вилучають з відповідного розділу картотеки;

- по об'єктах, які відслужили нормативний свій строк, але лишаються придатними до експлуатації, виконують такі ж облікові операції, як і при вибутті після повного зносу основних засобів; вартість їх визначає інвентаризаційна, або ж спеціальна комісія. Ці об'єкти слід відображати на забалансовому рахунку.

При застосуванні такого методологічного підходу рахунок 85 "Статутний /неподільний/ фонд" буде характеризувати остаточну вартість основних засобів, вартість матеріальних і грошових ресурсів

для їх відтворення. Початкова вартість об'єктів фіксується на цьому рахунку лише при безкоштовному їх надходженні. По дебету рахунка 85 відображають вибуття об'єктів /остаточну вартість/ і вартість безкоштовно переданих засобів і ресурсів. По кредиту - поруч з розглянутими операціями, відображають власні джерела розширеного відтворення, включаючи джерела для погашення заборгованості по довготермінових позичках в кореспонденції з рахунком 81. Перераховану суму в погашення позички відносять на зменшення заборгованості. Надходження основних засобів, сформованих як за рахунок власних джерел, так і за рахунок довготермінової позички, відображають по дебету рахунка 01 з кредита рахунка 33 "Капітальні вкладення".

В джерелах відтворення основних засобів значне місце займають амортизаційні відрахування. Їх сума у вартості введених до експлуатації основних засобів в колгоспах України становить в середньому за останні десять років 43,5 %. Частка їх в собівартості валової продукції проявила тенденцію до зростання /табл. 2/.

Наведені в таблиці дані свідчать про наявність пов'язаних з амортизацією основних засобів в сільському господарстві двох проблем. Це визначення обгрунтованих нормативних строків їх служби і вибір задовольняючих потреби управління відтворенням основних засобів систем амортизації.

Практика застосування лінійної амортизації допускає, з нашої точки зору, більш повільне включення вартості основних засобів у витрати виробництва порівняно з темпами втрат ними споживної вартості. В умовах постійного підвищення цін на основні засоби виробництва такий порядок відображення витрат негативно впливає на якість облікової інформації, яка характеризує собівартість виробництва і кінцеві фінансові результати.

Перехід до ринкових відносин обумовлює потребу застосування більш гнучкої системи відновлення по вартості основних засобів, а відповідно і обліку виробничого їх споживання. Для вирішення даної проблеми на протязі 1994-1995 років необхідно перейти до застосування найбільш поширених методів і систем амортизації, які пройшли перевірку в країнах з ринковою економікою. Це коефіцієнтний метод /метод зменшуваного по подвійній нормі залишку; для окремих груп основних засобів коефіцієнт може бути диференційованим/ і метод суми цифр років експлуатації об'єктів.

При застосуванні прискорених методів амортизації в перші роки

Таблиця 2

Динамика обертання господарських засобів в колгоспах України

Роки	Норми амортизації, %			Коефіцієнт обновлення			Коефіцієнт вибуття			Коефіцієнт обертання господарських засобів	Знос основних засобів на кінець року, %	Знос основних засобів, що вибули, %
	виробничі осн. засоби с.г. призначення	виробничі осн. засоби не с.г. призначення	невиробничі основні засоби	виробничі осн. засоби с.г. призначення	виробничі осн. засоби не с.г. призначення	невиробничі основні засоби	виробничі осн. засоби с.г. призначення	виробничі осн. засоби не с.г. призначення	невиробничі основні засоби			
1981	3,8	4,5	1,8	0,08	0,07	0,08	0,03	0,03	0,04	0,34	21,7	78,6
1982	3,8	4,5	1,8	0,08	0,07	0,09	0,03	0,02	0,04	0,35	22,5	78,4
1983	3,8	4,5	1,8	0,08	0,08	0,11	0,03	0,03	0,04	0,37	23,1	81,1
1984	3,8	4,6	1,8	0,08	0,08	0,13	0,03	0,02	0,04	0,39	23,5	80,1
1985	3,8	4,6	1,8	0,08	0,08	0,16	0,03	0,03	0,05	0,37	23,8	79,8
1986	3,8	4,6	1,8	0,08	0,09	0,18	0,04	0,03	0,05	0,37	23,8	84,4
1987	4,3	4,5	1,8	0,08	0,08	0,20	0,06	0,07	0,16	0,36	25,8	88,6
1988	4,3	4,9	1,8	0,08	0,07	0,15	0,04	0,03	0,06	0,34	24,4	86,8
1989	4,3	5,0	1,8	0,09	0,08	0,12	0,13	0,07	0,11	0,39	24,6	87,7
1990	4,3	6,3	2,3	0,09	0,08	0,11	0,04	0,02	0,07	0,39	25,1	85,5

експлуатації об'єктів матиме місце деяке упереджене списання вартості основних засобів порівняно з втратою ними споживної вартості. Разом з тим, даний недолік є для підприємств менш відчутним порівняно з недоліками лінійної амортизації.

Важливою є також проблема визначення економічно обгрунтованих /нормативних/ строків експлуатації об'єктів. Проведені дослідження показали, що при відображенні зносу і амортизації техніки, яка працює в агресивному середовищі по агрохімічному обслуговуванню сільського господарства, науково-пізнавальна, інформаційна і контрольна функції обліку проявляються недостатньо внаслідок застосування необгрунтованих норм амортизації на повне відновлення основних засобів, заниження їх по всіх марках машин від 30 до 50 %.

З метою підсилення пізнавальних властивостей облікової інформації, яка характеризує формування пов'язаних з використанням такої техніки витрат, і підвищення на цій основі рівня економічної роботи в об'єднаннях сільгоспхімії потрібно застосовувати прискорені методи амортизації. В разі подальшого застосування лінійної амортизації слід надати право органам управління цією системою встановлювати поправні коефіцієнти до діючих норм. По наслідках проведених під керівництвом і за участю дисертанта досліджень відповідними органами уточнено норми амортизації на повне відновлення в галузях сільського, лісового і водного господарства.

Актуальною проблемою є оцінка господарських засобів. Застосовувана до останнього часу методологія бухгалтерського обліку в сільському господарстві орієнтована на планомірно організовану економіку і стабільність фінансів галузі. Однак, внаслідок ігнорування законів розвитку суспільного виробництва, нерозробленості прийомів пізнання механізму їх прояву і відсутності основаних на інтересах споживачів механізмів їх використання в сільському господарстві, очікуваного стану економіки і фінансів не було досягнуто.

Характерним для функціонування сільськогосподарських підприємств є руйнування економічних зв'язків, недостатньо розвинені відносини власності, обміну діяльністю і розподілу, спад виробництва, який супроводжується фінансовою нестабільністю і поглибленням інфляційних процесів.

В таких екстремальних умовах одним з найважливіших завдань органів і суб'єктів всіх рівнів управління в сільському господарстві є максимальне використання можливостей інформаційних систем, створення умов для більш повного прояву таких загальних функцій

управління, як облік, аналіз і контроль. Перелічені функції найбільш повно проявлялися при управлінні економічними процесами в сільському господарстві лише на початку другої половини 60-х років. Послідуючий період характеризується постійними реформами в галузі, постійними змінами організаційно-управлінських внутрішньогосподарських і загальногосподарських відносин, внесенням змін в систему бухгалтерського обліку, перегляцом і удосконаленням окремих її складових і всіх /за винятком інвентаризації і оцінки/ елементів методу обліку. Оцінка як один з центральних елементів методу стала самим нерозробленим і консервативним елементом. Поверхове уявлення про її роль у відображенні економічних процесів і, як наслідок, необгрунтоване її застосування для відображення обміну діяльністю сільськогосподарських підприємств з іншими учасниками АПК стали причиною того, що на протязі 1967-1989 рр. сільськогосподарська техніка, запасні частини до неї, вантажні автомобілі, інші матеріальні цінності оцінювалися під час купівлі колгоспами і радгоспами через систему постачання по занижених цінах, які не відповідали рівню суспільно-необхідних витрат. Заводи-виготовлювачі крім компенсації своїх витрат через ціну одержували дотації за рахунок бюджету.

Такий порядок застосування ціни і оцінки господарських засобів обумовив наявність в народногосподарському комплексі двох деформованих економічних оборотів, що привело до вуалювання в сільському господарстві вартісних показників. Все це не сприяло пізнанню засобами бухгалтерського обліку ефективності відтворювальних процесів в галузі, а, відповідно, і обгрунтованого їх регулювання.

Суб'єктивне відношення до використання оцінки для відображення реальних економічних подій особливо небезпечне в сучасних умовах функціонування сільськогосподарських підприємств. Різке підвищення цін і інфляційні процеси приводять до неспівставності вартісних показників придбаних матеріально-виробничих запасів і тих , що є в господарстві.

Неспівставними в цьому зв'язку стають економічні показники плану, поточного бухгалтерського обліку, а також показники річної звітності за декілька років.

Відсутність обгрунтованих методичних підходів для об'єктивного відображення процесів відтворення в умовах лібералізації цін на товари і послуги, які поставляють і надають сільськогосподарським підприємствам, недостатня увага до розробки цієї проблеми з боку

вчених-економістів в галузі економіки, обліку і статистики як і недостатнє усвідомлення потреби у створенні в господарствах постійно діючих груп переоцінки засобів, що знаходяться в їх розпорядженні, в зв'язку з кожним випадком підвищення цін уже зараз впливає, а на перспективу ще відчутніше впливатиме на ефективність управління економічними процесами.

Невирішеність проблеми обгрунтованого застосування оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку вплине перш за все на ефективність управління економічними подіями, на якість управлінських рішень з приводу розподілу доходів між сільськогосподарськими підприємствами і державою, а на підприємствах - між фондом поточного споживання, фондом споживання тривалого користування /невиробнича інфраструктура/ і фондом виробничої і підприємницької діяльності. Негативні наслідки в зв'язку з складністю даної проблеми можуть мати декілька аспектів.

По-перше, обчислена шляхом закриття балансових рахунків конкретна сума прибутку любого сільськогосподарського підприємства не буде означати в таких же розмірах можливості господарства для організації розширеного відтворення. Категорія собівартості в таких умовах перестає характеризувати суспільно необхідні витрати виробництва, а можливості використання показників собівартості одиниці продукції для управління процесами формування витрат на виробництво стають все більш обмеженими.

По-друге, різко змінюються умови відтворення господарських засобів. Ускладненим стає визначення забезпеченості сільськогосподарських підприємств власними оборотними засобами і раціональне управління ними. Процес формування необхідної долі власних оборотних засобів у зв'язку з неодноразовими змінами на протязі року цін на одні й ті ж матеріально-виробничі запаси відбуватиметься здебільшого інтуїтивно. Застосовувані прийоми обліку створення амортизаційного фонду на повне відновлення основних засобів як і в цілому система амортизації не забезпечують умов для простого їх відтворення, ефективність управління процесами формування основних засобів і в цілому сферою капіталовкладень на сільськогосподарських підприємствах знижується.

По-третє, система економічних відносин, пов'язаних з розподілом прибутку, включаючи податкові відносини, завжди орієнтована на загальну суму прибутку, що обкладається податками і суму, яку розподіляють в г сподарстві. Недостатня об'єктивність одержаної під

час закриття балансових рахунків інформації, що характеризує суму прибутку, може супроводжуватися вибором такого варіанту управлінського рішення по її розподілу, при якому підприємство стане на шлях самопроїдання фондів, не помітивши цього.

По-четверте, проведення радикальних реформ в системі суспільних відносин і перехід до ринку передбачають участь в економіці сільського господарства іноземного капіталу, розширення економічних зв'язків з іншими країнами шляхом створення сумісних підприємств. Застосування діючих формул оцінки господарських засобів без відповідної модифікації не дозволить в найближчі 2-3 роки відображати засобами обліку суму реальних фінансових результатів, що, поруч з іншими факторами може негативно впливати на розвиток таких зв'язків і відносин.

По-п'яте, незаповненість ринку товарами, значне перевищення попиту над пропозиціями, доповнене порівняно низькими цінами на раніше створені і сформовані господарські засоби при недостатньому правовому забезпеченні процесів приватизації власності можуть мотивувати до їх несанкціонованому розпродажу, тобто до розбазарювання.

Розв'язання даної проблеми, враховуючи її масштаби, складність і актуальність не може затримуватися з будь-яких причин. Разом з тим, в зв'язку зі створенням і становленням нової системи бухгалтерського обліку на Україні таке вирішення затримується. Сьогодні воно знаходиться поза сферою впливу Мінсільгосппроду, сільськогосподарського підприємства і його керівника, не входить таке вирішення і в компетенцію головного бухгалтера підприємства.

Виходячи з екстремальних умов управління економікою сільського господарства, проведення на всіх ієрархічних його рівнях заходів по вирішенню даної проблеми є актуальним. З цією метою в розрізі облікових груп запасів необхідно встановити відхилення цін і при наявності такого відхилення на п'ять і більше процентів уточнювати оцінку активів з послідуючим корегуванням сум списаних на затрати виробництва і реалізації запасів.

Необхідно також створити систему переоцінки основних засобів, яка б дозволила в будь-який момент привести їх вартість у відповідність до вимог відтворення. Для цього при надходженні в господарство основних засобів необхідно визначати питомі затрати в розрахунку на одиницю корисних властивостей об'єктів і при їх зростанні корегувати вартість подібних наявних основних засобів і суму

віднесеного на витрати виробництва і реалізації їх зносу. На протязі нормативного строку служби основних засобів система амортизації повинна забезпечити створення джерел для простого їх відтворення, а система обліку - об'єктивне відображення такого створення джерел як процесу формування затрат на виробництво.

В умовах нестійкості цін і постійного їх підвищення на засоби праці потрібний, з нашої точки зору, інший порядок віднесення їх до основних засобів. Виходячи із практичної доцільності, всі засоби праці, строк експлуатації яких менше трьох років, пропонуємо обліцувати у складі оборотних засобів. Більш доцільним віднести до оборотних засобів і господарський інвентар.

Починаючи з 1994 р. у всіх сільськогосподарських підприємствах і агропромислових формуваннях необхідно перейти до прийомів оцінки матеріально-виробничих запасів, передбачених Міжнародними бухгалтерськими стандартами. Для цього в 1993 році необхідно з усіх питань використання оцінки як елементу метода обліку, індексації цін і переоцінки активів провести підвищення кваліфікації викладачів по бухгалтерському обліку вищих і середніх сільськогосподарських учбових закладів, працівників бухгалтерських і обліково-економічних служб, які несуть відповідальність за постановку і ведення бухгалтерського обліку і всієї економічної роботи в сільському господарстві, за якість обліково-економічної інформації.

Актуальною проблемою є реалізація функцій обліку в управлінні процесами відтворення в тваринництві в зв'язку з необгрунтованим з практичної точки зору розмежуванням їх на сферу капіталовкладень і сферу основної діяльності. Таке розмежування не сприяє раціональному застосуванню прийомів бухгалтерського обліку для відображення затрат на формування основного стада, фінансування таких затрат, поголів'я дорослих продуктивних тварин, їх вибракування і процесів основного виробництва.

Формування основного стада як перша стадія відтворення майже у всіх господарствах відбувається в основному за рахунок переведення в основне стадо вирощуваного в господарстві молодняка і придбання племінного поголів'я. Обліковими ознаками переведених в основне стадо і придбаних дорослих продуктивних тварин є споживна їх вартість і вартість. За період функціонування тварин в основному стаді вони втрачають споживну вартість, але корегування в цьому зв'язку їх вартості не відбувається. Одночасно на 30-35 % відбувається приріст живої маси тварин, яка також за цей період не зна-

ходить облікового відображення. Як наслідок, не забезпечується точність економічних показників, які характеризують процеси відтворення, якість облікової інформації залишається низькою, а технологія її обробки - громіздкою. За таких умов обмеженими стають можливості використання облікової інформації для обгрунтування і прийняття управлінських рішень.

Методи обліку формування основного стада на рахунках капіталовкладень, а самого поголів'я дорослих продуктивних тварин - на рахунках основних засобів орієнтовані на ідею дійового зовнішнього контролю і адміністративні методи господарювання, на визнання пріоритетною ролі централізованого державного управління в системі управління сільськогосподарським виробництвом.

Потреба в регламентації диктувалася бажанням управлінських працівників і відповідних управлінських структур не допустити списання основних засобів до закінчення нормативного строку їх служби, незалежно від фізичного їх зносу, а при списанні дорослих продуктивних тварин - скорочення поголів'я основного стада і за рахунок цих факторів забезпечити стійкий розвиток сільськогосподарського виробництва. Прийоми такої регламентації було зафіксовано в положеннях про бухгалтерський облік основних засобів і до цього часу є частиною його системи як сфери практичної управлінської діяльності. Бувши "умонтованими" в механізм обліку, вони стали в ньому функцією регулювання і перетворили систему обліку основних засобів в одну з форм поточного адміністративного впливу на процеси відтворення.

Виходячи з практичної потреби підвищення ролі обліку в управлінні процесами відтворення в тваринництві необхідно всю інформацію, що їх характеризує, привести у відповідність до економічного змісту об'єктів. З цією метою поголів'я продуктивних тварин основного стада необхідно відображати на одному синтетичному рахунку разом з іншим поголів'ям, передбачивши для цього окремий субрахунок. У випадку купівлі племінного поголів'я, витрати, які пов'язані з його придбанням, можна відображати на рахунку витрат майбутніх періодів, а на рахунку тварин основного стада - придбане поголів'я в оцінці можливої їх реалізації на момент передбачуваного вибракування. Суму на рахунку витрат майбутніх періодів як різницю в оцінці поголів'я тварин у відповідності до строку їх використання і пропозицій зооінженерної служби буде частинами віднесено на затрати виробництва.

Однією з невирішених проблем в економічній роботі є низька якість облікової інформації, яка характеризує втрати від падіжу тварин. Помилковим, з нашої точки зору, є розуміння виробничого падіжу як самостійного економічного елемента затрат і порядок відображення його на балансових рахунках. Господарства, які допустили втрати від падіжу, не несуть в цьому зв'язку додаткових витрат в розмірі балансової вартості загиблого поголів'я. Відображення таких сум по дебету рахунка основного виробництва є необгрунтованим і ускладнює синтетичний його облік.

Кореспонденції рахунків, які застосовують для відображення падіжу тварин, характеризують структурні зміни лише активу балансу, в той час як втрати від падіжу позначають зміну його валюти, тобто зменшують актив і пасив балансу. У відповідності до змісту втрат від падіжу тварин як економічного явища, балансову вартість загиблого поголів'я більш обгрунтовано відносити на зменшення прибутку.

Необгрунтованим нагромадженням кореспондуючих рахунків характеризується також і синтетичний облік падіжу тварин, який допущено з вини матеріально-відповідальних осіб. В підходах до розуміння рахунків і подвійного запису, до оцінки їх застосування при відображенні втрат від падіжу тварин має місце перебільшення їх можливостей. З нашої точки зору, не слід думати, що визнання втрат особою, яка допустила халатність в роботі і падіж, настає лише після фіксації таких втрат на балансових рахунках і відображенні відповідної суми по дебету рахунку розрахунків по відшкодуванню матеріальних втрат. Обгрунтованим з урахуванням вимог Міжнародних бухгалтерських стандартів є віднесення любих втрат на зменшення прибутку і відповідних матеріальних цінностей за балансовою їх вартістю. Таку ж кореспонденцію необхідно застосовувати і при оформленні любого падіжу, незалежно від його причин.

Суму компенсації /вартість поголів'я по закупівельним цінам/ при надходженні в касу грошей буде показано по дебету рахунка каси або розрахунків по оплаті праці і кредиту рахунка прибутків і збитків. Її слід показувати на забалансовому рахунку при оформленні падіжу і списувати після утримання або надходження грошей в касу. Такий порядок відображення втрат від падіжу тварин, незалежно від природи його виникнення, відповідає вимогам менеджменту щодо якості облікової інформації, яка характеризує реальні зміни чистої вартості засобів підприємства і фінансового стану при допущенні таких втрат.

Запропонована модель синтетичного обліку і її використання дозволяє значно підвищити якість облікової інформації при відображенні вартості і споживної вартості поголів'я тварин, втрати від падіжу, процесу формування витрат на виробництво, собівартість всієї і одиниці продукції тваринництва, створить передумови для прийняття обгрунтованих управлінських рішень стосовно поновлення основного продуктивного стада. Крім того буде забезпечено спрощення обліку, значне скорочення облікової інформації, яка не використовується в управлінні.

Не сприяє розвитку функції аналізу в механізмі управління виробництвом, успішному практичному проведенню аналізу ефективності капітальних вкладень, визначенню лагу та інших показників, які характеризують швидкість руху засобів на кожній із стадій інвестиційного потоку, існуюча практика обліку затрат на закладку і вирощування багаторічних насаджень і відображення їх на рахунку 01 до переводу в експлуатацію. Інформація аналітичного рахунку "Молоді насадження" відображає незавершені затрати капітального характеру. Суми таких затрат слід показувати на рахунку 33. Порядок обліку молодих насаджень до введення їх в експлуатацію у складі незавершених капітальних затрат теоретично обгрунтований і відповідає потребам управління.

Своєрідним економічним об'єктом в структурі ресурсів сільськогосподарських підприємств є затрати в об'єкти неінвентарного характеру. Особливість неінвентарних об'єктів в тому, що за умов рівноважового природокористування при розумному до них відношенні під час експлуатації вони не піддаються ні фізичному, ні моральному зносу. Виходячи з цього, нарахування на них зносу і амортизації, а також віднесення нарахованих сум до поточних затрат є невиправданим. По-перше, такі об'єкти не зношуються, а, по-друге, собівартість виробництва в розмірах сум нарахувань виконує роль джерела розширеного відтворення.

З метою практичного вирішення проблеми обліку неінвентарних об'єктів основних засобів пропонуємо застосувати один із слідуючих варіантів їх відображення:

- суму понесених витрат "закріплювати" за земельними ділянками покращених угідь і показувати їх в балансі /без нарахування зносу і амортизації/;

- витрати по створенню неінвентарних об'єктів списувати за рахунок використаних джерел фінансування. Створені об'єкти відображати в натурі;

- понесені витрати списувати за рахунок використаних джерел, а самі об'єкти обліковувати на забалансовому рахунку в натуральному і грошовому вимірниках /без нарахування зносу і амортизації/;

- затрати в неінвентарні об'єкти в умовах роботи сільськогосподарських підприємств на самофінансуванні можуть здійснюватися за рахунок засобів основної діяльності і обліковуватися як витрати майбутніх періодів.

Запровадження наших пропозицій в практику обліку сприятиме підвищенню ефективності управління процесами відтворення господарських засобів і створить передумови для ефективного управління виробничим їх споживанням в нових умовах господарювання.

2.4. Проблеми реалізації функцій обліку в управлінні сільськогосподарським виробництвом при переході до ринкових відносин пов'язані з відсутністю концептуальних моделей обліку для нових умов господарювання. Приватизація власності супроводжується змінами відносин обміну діяльністю, розподілу і обумовлює потребу в нових підходах до застосування окремих прийомів і організації бухгалтерського обліку. Так, при переході на внутрішньогосподарську оренду виникла потреба в новій системі обліку і контролю на рівні центрів відповідальності, яку названо чековою. Застосування чекової системи обліку і контролю взаємовідносин структурних підрозділів підприємств забезпечує більш повну реалізацію функцій обліку і економічних методів управління. Підвищується при її застосуванні якість планування, підсилюється функція аналізу і економічного контролю, більш обгрунтованим стає регулювання.

В структурних підрозділах господарств при реалізації функцій обліку за допомогою чеків у всіх учасників виробництва настає розуміння господарської самостійності, своїх економічних прав, обов'язків і відповідальності. Все це підтверджує взаємозв'язок, взаємовплив і взаємодоповнення чекової системи і внутрішньогосподарських економічних відносин. Пріоритетна роль в таких нових взаємозв'язках належить системі внутрішньогосподарських економічних відносин. Реалізація функцій обліку за допомогою чеків і особових рахунків сприяє демократизації управлінських відносин шляхом делегування окремих розпорядчих функцій в центри відповідальності і сприяє підвищенню ефективності сільськогосподарського виробництва.

Як свідчить досвід запроваджених за участю дисертанта рекомендацій по чековій системі обліку і контролю виробництва на сільськогосподарських підприємствах асоціації "Укрнасіннеовоч" і агропро-

мислового об'єднання "Нива" Миронівського району Київської області, такі функції обліку, як пізнавальна, контрольна і правового захисту суб'єктів господарювання проявляються більш повно. Роль чекової системи в управлінні виробництвом в зв'язку з новими ознаками внутрішньогосподарських економічних відносин підсилюється, але вона вимагає подальшого свого удосконалення.

В орендних формуваннях встановлюється новий рівень відносин власності, розширюється їх самостійність в організації виробництва і реалізації продукції, зароджуються елементи самоорганізації, самоконтролю і саморегулювання. Джерелом матеріальної винагороди за працю є доходи, розміри яких залежать від продуктивності праці і раціонального використання господарських засобів, встановлюється орендна плата за землю, основні засоби. Використання орендними формуваннями оборотних засобів має форму безпроцентних кредитних відносин. Для відображення внутрішньогосподарського обороту засобів застосовують планово-облікові і розрахункові ціни, встановлюється матеріальна відповідальність сторін і економічні санкції при невиконанні умов договору про орендний підряд.

Перелічені ознаки характеризують новий внутрішньогосподарський економічний механізм, вимоги якого проектуються на систему управління і через неї - на систему обліково-аналітичної і всієї економічної роботи підприємства.

Запропонована органами управління сільським господарством нова система обліку виробництва для умов орендного підряду змінює технологію облікового процесу. Однак, при використанні цієї технології з'ясувалося, що ефективно реалізувати функції обліку в управлінні виробництвом не дозволяє ряд невирішених питань.

I. Відсутнє чітке розмежування обліку в центрах відповідальності і в цілому по господарству. Допускається змішування понять особового і бухгалтерського рахунків і їх структурних елементів. Внаслідок недостатньо критичного відношення до цих понять при оформленні господарських операцій записи витрат в особовому рахунку рекомендовано відображати по дебету бухгалтерського рахунку, а доходів - по кредиту затратного рахунку. Зміст господарських операцій, які відображують в особових рахунках, свідчить про неправомірність такого підходу. В основному це відноситься до операцій, які характеризують відносини розподілу.

2. Структура відносин розподілу, які реалізують в кінці року при розподілі доходу, має різний економічний зміст. В цьому зв'яз-

ку на рахунки по обліку виробництва необхідно відносити лише ту частину одержаного працівниками доходу, яка є фондом особистого споживання. Суми ж доходу, які визначено для розвитку виробничої і невиробничої інфраструктури, в резервні фонди, правомірно відображати лише як розподіл прибутку.

3. Інвентаризацію основних засобів у відповідності до існуючого порядку рекомендовано проводити без зміни її змісту. Таке положення унеможливлює ефективне вирішення завдань обліку засобів і ресурсів при орендних відносинах. Зміст і порядок проведення інвентаризації основних засобів, включаючи землю, необхідно спрямувати на збереження потенціальних можливостей основних засобів і родючості грунтів. Виконання з цією метою функції контролю при проведенні інвентаризації необхідно покласти на інвентаризаційні комісії.

4. Втрати орендарями доходів внаслідок стихійного лиха і від інших незалежних від них причин компенсують підприємства-орендодавці. Суми компенсацій рекомендовано відображати по кредиту рахунків затрат на виробництво, що вуалює облікову інформацію і не сприяє ефективності використання науково-пізнавальної, інформаційної і контрольної функцій обліку. Неповне відображення затрат на виробництво і зайві суми, які записують в доход /на кредитову сторону особового рахунка/ не дозволяють ефективно управляти витратами і виробництвом в цілому. Суми таких компенсацій більш обгрунтовано відносити на рахунки їх джерел.

5. Частина витрат по організації виробництва і управлінню /понаддоговірні суми/ відносять на невиробничі витрати і відображують на рахунку 43 з послідуючим включенням їх в собівартість реалізованої продукції, робіт і послуг /відповідні субрахунки рахунку 46/. Такий порядок обліку частини витрат по управлінню знижує пізнавальні можливості облікової інформації і призводить до вуалювання структури затрат. Для підвищення ефективності основних функцій обліку такі витрати слід відображати лише як витрати по управлінню.

6. Економічні санкції за недотримання умов договору на рівні відносин між орендними формуваннями рекомендовано показувати на рахунках по обліку виробництва, що знижує ефективність інформаційної функції обліку і супроводжується збільшенням затрат на її виконання. Для усунення цього недоліку слід відмовитися від фіксації на бухгалтерських рахунках сум подібних санкцій. Вимагають свого вирішення і інші питання.

Так, інформація балансових рахунків про рух господарських засобів при різних варіантах їх оцінки перестає об'єктивно характеризувати внутрішньогосподарський економічний оборот, методи обчислення собівартості в цілому як і одиниці продукції суттєво ускладнені і не сприяють повному проявленню інформаційної і науково-пізнавальної функції обліку, а відповідної ефективному управлінню витратами виробництва.

Використання на практиці особових рахунків як регістрів аналітичного обліку для відображення процесів виробництва і застосування любого з восьми варіантів оцінки виробленої продукції підтвердило, що основне завдання - більш повно реалізувати можливості внутрішньогосподарського розрахунку, вирішується порівняно успішно. Разом з тим, питання об'єктивного відображення внутрішньогосподарського обороту засобів залишилися не вирішеними і кожний головний бухгалтер сільськогосподарського підприємства в залежності від прийнятої формули оцінки закриває затратні рахунки і обчислює собівартість продукції в кінці року "власними"методами .

Для усунення відміченого недоліку в обліку виробництва необхідно з'ясувати передумови його виникнення. Основною такою передумовою, з нашої точки зору, стала потреба в нових методах господарювання і як перший крок до її реалізації - переведення всіх сільськогосподарських підприємств на повний госпрозрахунок і самофінансування. Реальна потреба і практичні міри по підсиленню мотивації праці через госпрозрахунковий механізм розподілу доходів призвела до з'явлення нового варіанту обліку виробництва з його перевагами і недоліками.

При обгрунтуванні необхідності і можливостей застосування різних варіантів внутрішньогосподарської розрахункової ціни на виготовлену продукцію /виконані роботи, послуги/ не звернуто уваги на те, що будь-який із варіантів ціни використовуватимуть на практиці як один з головних елементів методу бухгалтерського обліку, за допомогою якого реалізують науково-пізнавальну і інформаційну його функції, що в нових умовах господарювання застосування оцінки, незалежно від методів її обчислення, повинно забезпечити об'єктивне відображення процесів формування не тільки доходів, а й собівартості виробництва.

Оцінку як елемент методу бухгалтерського обліку при новому підході до застосування внутрішньогосподарської розрахункової ціни для визначення сум доходів стали використовувати як структурний

елемент механізму управління виробництвом, маючи на увазі економічні його методи. Призначену для вимірювання у виготовленій продукції фактичних витрат уречевленої і фіксованої засобами обліку в межах фонду споживання живої /оплати/ праці, оцінку при переході до більш розвинених форм господарювання пристосували одночасно і для вимірювання ефективності живої праці, тобто на оцінку продукції як елемент методу обліку, який використовувався тільки для відображення ретроспективних економічних подій, перенесли властивості оцінки результатів живої праці.

Вжиті заходи призвели до деяких позитивних наслідків економічної роботи в сільському господарстві, але не вплинули позитивно на аналітичний облік виробництва, не зробили його більш пристосованим до потреб управління витратами на виробництво як в окремих підрозділах господарств, так і в цілому на рівні підприємства.

До застосування такої методики обчислення доходу виробничого підрозділу, управління відносинами розподілу при традиційних формах госпрозрахунку характеризувалося жорсткими правилами внутрішньогосподарської і загальної /в радгоспах/ централізації одержуваних доходів і санкціонованим послідуючим їх розподілом. В результаті переводу сільського господарства на самофінансування, зміни внутрішньогосподарського механізму розподілу доходів і надання оцінці нових властивостей практика управління виробництвом як і розподілом доходів змогла частково гармонізувати економічні інтереси окремих працівників і колективу сільськогосподарського підприємства, але позбавила себе можливостей точно визначати рівень витрат на виробництво в структурних підрозділах господарств.

При запровадженні більш розвинених форм господарювання і застосуванні нової методики обліку виробництва розподіл доходів став більш демократичним. Разом з тим якість інформації аналітичного обліку виробництва понизилася. З боку економічних і облікових служб сільськогосподарських підприємств проявилася недооцінка категорії собівартості і методики обчислення її показників. Застосування різних варіантів внутрішньогосподарських розрахункових цін означає по суті своєрідну їх лібералізацію на рівні підприємства, яка гармонійно не "вплетена в тканину" внутрішньогосподарських чисто економічних і управлінських відносин.

Існуюча практика застосування оцінки для відображення продукції, яку вироблено і передають одним підрозділом іншому, з нашої точки зору, може бути розповсюдженою лише на асоційовані формуван-

ня, тобто на формування, які функціонують як єдине ціле по загальній програмі, але повністю самостійні в економічному і юридичному відношенні.

Виходячи з важливості проблеми мотивації праці через розподіл одержаних доходів, кожне сільськогосподарське підприємство може обирати для своєї економічної роботи прийнятний варіант внутрішньогосподарської розрахункової ціни. Однак, не слід забувати не тільки про необхідність гармонізації економічних інтересів і відносин на рівні особистості і колективу підприємства, а й про не менш важливу необхідність ефективного управління витратами на виробництво.

Завдання об'єктивного облікового відображення кількісних параметрів понесених витрат на виробництво в господарстві з одного боку і визначення за допомогою прийомів обліку тієї частини доходу, яка належить розподілу між працівниками підрозділу на підставі прийнятого ними рішення - з другого є завданнями не рівнозначними і такими, що одне одного не виключають.

Отже, для відображення внутрішньогосподарського економічного обороту в регістрах аналітичного обліку виробництва як і в синтетичних рахунках слід користуватися лише показниками собівартості виготовленої продукції, яку використовують для внутрішньогосподарських потреб. Такий методологічний підхід не зменшує необхідність точного обчислення одержаного кожним структурним підрозділом доходу за календарний рік і тієї його частини, яка належить трудовому колективу підрозділу. Але технологію обчислення доходу не можна ототожнювати з технологією облікового відображення і визначення собівартості.

У відповідності до запропонованого методичного підходу до обліку господарської діяльності самостійних структурних підрозділів виготовлену ними продукцію /виконані на сторону роботи, надані послуги/ необхідно відображати в доходній частині особового рахунку за загальноприйнятою методикою аналітичного обліку виходу продукції, тобто по планово-облікових цінах. Множенням одержаної таким шляхом за календарний рік суми /вартості продукції в розрізі її видів за планово-обліковими цінами/ на індекс внутрішньогосподарської розрахункової ціни одержують величину доходу, яка дорівнюватиме сумі, обчисленій при використанні любого з варіантів прийнятої в господарстві такої ціни. Індекс внутрішньогосподарської розрахункової ціни /$I_{цвр}$/ визначається відношенням її до

планово-облікової ціни за формулою $I_{цвр} = \frac{Ц_{вр}}{Ц_{по}}$, де

$Ц_{вр}$ - внутрішньогосподарська розрахункова ціна;

$Ц_{по}$ - планово-облікова ціна.

Реалізація такого підходу дозволить забезпечити адекватність економічної інформації аналітичного і синтетичного обліку виробництва, яка об'єктивно характеризуватиме економічний його рівень.

Актуальною є також проблема використання в управлінні витратами на виробництво планово-облікових цін. Розрахована за діючою методикою планово-облікова ціна недостатньо реагує на якість продукції, на кількість споживних вартостей в ній. Таке становище породжує на багатьох сільськогосподарських підприємствах протиріччя між структурними підрозділами і їх керівниками, що нарешті не сприяє злагодженій і ефективній їх роботі. Вуалюється за допомогою такої інформації і рівень ефективності господарської діяльності підрозділів.

Зберігаючи в цілому вимоги методики обчислення планово-облікових цін, в господарській практиці можна добитися більш точного їх розрахунку шляхом диференціації по видах продукції в залежності від її якості, а відповідно і більш ефективного їх використання в обліковій і управлінській роботі. Для цієї мети можна використати таку формулу:

$$Ц = \overline{Ц} \times \frac{К}{К_с}, \text{ де}$$

Ц - планово-облікова ціна i-го сорту /категорії/, крб./од.;

$\overline{Ц}$ - середня планово-облікова ціна, крб./од.;

К - коефіцієнт якості i-го сорту /категорії/;

$К_с$ - коефіцієнт якості сорту /категорії/, максимально наближеного до середнього рівня якості /так званий внутрішньогосподарський стандарт.

Вартісні показники виробництва і споживання кормів у відповідності до такого підходу обчислюють з урахуванням їх маси, кількості кормо-протеїнових одиниць /влітку/ і кормо-каратано-протеїнових одиниць /взимку/.

В управлінні сільськогосподарським виробництвом невирішеними залишилися питання обліку і контролю господарських операцій, які характеризують функціонування машинно-тракторного парку /МТП/ і допоміжних виробництв. Це питання видатків, їх списання на рахунки споживачів і відображення як елементу або статті затрат основного виробництва.

Складність проблеми пов'язана з відсутністю обгрунтованих критеріїв оцінки роботи МТП і допоміжних виробництв, з переорієнтацією бухгалтерського обліку на нові вимоги управління при переході до більш розвинених, зв'язаних з приватизацією власності, форм економічних відносин в процесі створення орендних формувань, внутрішньогосподарських виробничих кооперативів, малих підприємств і їх асоціацій. Відсутність обгрунтованих критеріїв, поруч з іншими причинами, в минулому стримувала запровадження на сільськогосподарських підприємствах внутрішньогосподарського розрахунку, не дозволила раціонально використовувати фактори мотивації високоякісної праці в цих підрозділах. Таке положення має місце і в даний час на всіх підприємствах, які застосовують принципи традиційного госпрозрахунку.

Застосування єдиного критерію для оцінки роботи основного виробництва, підрозділів МТП і допоміжних виробництв, в свою чергу, обумовило наявність загальних абсолютних /фізичний обсяг виробництва/ і відносних /продуктивність праці, собівартість одиниці робіт/ показників, а відповідно і єдиних методичних підходів при їх обчисленні.

Абсолютні і відносні показники використовують в механізмі традиційного внутрішньогосподарського розрахунку для матеріального заохочення працівників основного і допоміжних виробництв, тобто система заохочення зорієнтована на рівень цих показників. Такий порядок відображення і оцінки роботи МТП і допоміжних виробництв став причиною того, що механізм обліку і контролю, який призначено для забезпечення об'єктивного відображення процесів матеріального виробництва і виявлення резервів зростання його ефективності, почав сприяти розвитку затратної економіки, працювати на "вал". Характеризуючи собівартість одиниці робіт МТП і допоміжних виробництв, облікова інформація стала для їхніх працівників збуджувальним мотивом невиправданого нарощування фізичних обсягів робіт, що, як правило, супроводжується зростанням абсолютних витрат. Для вирішення цієї проблеми пропонуємо за одиницю калькуляції по МТП прийняти умовну одиницю, яка відповідає 100 силогодинам роботи техніки /при виконанні норм виробітку/, по вантажному автотранспорту - тонно-норма година і тонна перевезеного вантажу, а об'єктом калькуляції ремонтного виробництва - машинодень перебування техніки в справному стані. Необхідно також забезпечити відображення затрат на підтримання техніки в робстоздатному стані і окремо експлуатаційних витрат. Та-

ка робота по підсиленню функцій обліку прийомами калькуляції і застосуванню їх в управлінні виробництвом повинна носити характер рекомендації.

Зазначені недоліки в обліку МТП і допоміжних виробництв усуваються при переході цих підрозділів на внутрішньогосподарську оренду, при створенні малих підприємств, кооперативів і асоціацій кооперативів. В нових умовах виконувані ними роботи для інших підрозділів будуть оцінюватися по внутрішньогосподарських розрахункових цінах. Такий порядок оцінки можна зберегти при перенесенні даних книги обліку доходів і витрат орендаря в особові рахунки орендарів . Але при складанні зведених особових рахунків необхідно виконувати всі вимоги методичних положень по обліку затрат на виробництво і обчисленню собівартості продукції, робіт і послуг, тобто облікову інформацію, яка характеризує внутрішньогосподарський і загальногосподарський економічний оборот необхідно ідентифікувати і відображати перший з них за собівартістю робіт і послуг.

По структурі за ступенем деталізації перелік статей затрат в особових рахунках підрозділів і зведених особових рахунках повинен бути різним в залежності від видів виробництв і можливостей використовувати одержану інформацію для підготовки і обгрунтування управлінських рішень, контролю і оцінки їх виконання. При цьому, деталізація інформації про витрати в зведеному особовому рахунку при відображенні як основного, так і допоміжних виробництв повинна відповідати структурі елементів затрат, які передбачено формою річного звіту.

Для приведення облікової інформації, що характеризує кругооборот господарських засобів, у відповідність до економічного його змісту можливо використовувати один з двох варіантів як елементу метода бухгалтерського обліку. Перший з них полягає у повній відмові від застосування внутрішньогосподарських розрахункових цін як облікового прийому при квантифікації господарських операцій, але і в такому ж повному визнанні потреби в застосуванні їх як інструменту обчислення доходів структурного підрозділу. У відповідності до першого варіанту підрозділ, використовуючи дані про випуск продукції або виконані роботи за рік по планово-облікових цінах, застосовує індекс внутрішньогосподарських розрахункових цін і визначає таким шляхом суму одержаного доходу.

Другий варіант передбачає застосування внутрішньогосподарських розрахункових цін при оформленні господарських операцій, пов'язаних

з виробництвом і внутрішньогосподарською реалізацією продукції, робіт і послуг на слідуючих стадіях технології обліку:

- оформлення чеків-накладних;
- записи в книгу обліку доходів і витрат орендаря;
- заповнення особового рахунку підрозділу.

Щодо записів в зведеному особовому рахунку, то вони повинні здійснюватися тільки з застосуванням планово-облікових цін. Перший варіант, з нашої точки зору, має деякі переваги.

Для підвищення ефективності управління витратами на виробництво шляхом більш повної реалізації функцій аналітичного обліку записи в аналітичних регістрах по центрах відповідальності і центрах затрат рекомендуємо вести по елементах в розрізі таких укрупнених груп витрат:

- матеріалами;
- послуги інших внутрішньогосподарських підрозділів;
- послуги обслуговуючих підприємств і об'єднань;
- відносини розподілу;
- витрати по управлінню.

Ступінь деталізації укрупнених груп затрат на рівні структурних підрозділів встановлює саме господарство враховуючи реальні потреби управління конкретними факторами матеріального виробництва.

Застосування такого підходу до ведення аналітичного обліку затрат розширює можливості економічного аналізу, створює умови для більш дійового контролю і обгрунтованого регулювання процесами відтворення в сільському господарстві.

2.5. Актуальність проблеми інтеграції обліку обумовлена потребами підсилення впливу працівників економічних служб на забезпечення умов сільськогосподарського виробництва, раціональної його технології і формування витрат, на якість праці і продукції і в цілому на ефективність виробництва.

Виробничо-фінансова діяльність сільськогосподарських підприємств є ареною зіткнення економічних інтересів окремих працівників, колективів, підприємства і держави, гармонізація яких обумовлює потребу постійного професійного їх вивчення і пов'язана з інтеграцією обліково-економічної діяльності, з наявністю необхідної кількості спеціалістів економічного профілю і раціональною організацією їх роботи.

Діючі організаційні форми планування, обліку, аналізу і контролю свідчать про неповне використання працівниками економічних

служб потенційних своїх можливостей. Планування по багатьох об'єктах і положеннях не узгоджено з можливостями обліку. Облік, в свою чергу, не задовільняє новим потребам планування і оперативного економічного аналізу в зв'язку з невиконанням окремих вимог /своєчасність, співставність і т.ін./, відсутня науково обгрунтована методика аналізу використання ресурсного потенціалу сільськогосподарського підприємства.

Розрізненість дій в роботі планової і обліково-фінансової служб спричинює зниження ефективності реалізації таких загальних функцій управління, як контроль і регулювання, утруднюється внаслідок цього подальший розвиток внутрішньогосподарських економічних відносин, що стримує широке застосування економічних методів управління.

В умовах розрізненої самостійної роботи планової і обліково-фінансової служб значна частина економічної інформації не використовується в управлінні. Навантаження на прийоми аналітичного і синтетичного обліку при реалізації науково-пізнавальної і інформаційної функцій є недостатнім, остання в цьому зв'язку проявила тенденцію переходу до некорисних.

Багаторічний досвід роботи господарств Київської, Львівської, Вінницької, Черкаської, Івано-Франківської та інших областей свідчить, що інтеграція в роботі економічних служб позитивно впливає на управління виробництвом і має свою перспективу. Новий підхід в організації виробництва і розподілу доходів, переміщення в підрозділи як центри відповідальності значної частини робіт по плануванню, обліку і аналізу, контролю і регулюванню свідчить про необхідність переходу до нових організаційних форм економічної роботи і створені для цього об'єктивні передумови.

Найбільш повно новим формам господарювання і підвищеним вимогам до методів реалізації основних функцій управління відповідає єдина економічна служба. Її створення спрямоване на підвищення рівня ефективності всієї економічної роботи на підприємстві, якого можна досягти за рахунок використання структурного фактору в управлінні, синхронного розвитку всіх функцій управління, заінтересованості працівників зазначених служб в більш повній реалізації професійних своїх знань в управлінні, а також за рахунок ліквідації дублювання в роботі і забезпечення щільного зв'язку виробничих підрозділів з єдиними економічними службами господарства.

В процесі функціонування єдиної економічної служби утворюються

передумови інтеграції оперативно-технічного і бухгалтерського обліку. Потреба в такій інтеграції назріла давно і викликана не лише значними можливостями оперативно-технічного обліку в управлінні, але й потребами достовірного кількісного вимірювання споживної вартості господарських засобів, економічного потенціалу землі як базисного елементу сукупного ресурсного потенціалу сільськогосподарського підприємства і умов удосконалення внутрішньогосподарських економічних відносин.

Основу ефективного функціонування єдиних економічних служб сільськогосподарських підприємств складає заінтересована управлінська діяльність всіх спеціалістів економічного профілю при реалізації функцій планування, обліку, аналізу і контролю, комплексний розвиток перелічених функцій, а також наявність і підготовка висококваліфікованих спеціалістів економічного профілю. Рекомендації з цих питань розроблені при участі дисертанта і схвалені секцією економіки науково-технічної ради бувшого Держагропрому України. Крім того, розроблені і запроваджені за участю дисертанта рекомендації по створенню і використанню нового механізму управління виробництвом в господарствах Миронівського АПО "Нива" Київської області викликали зміни в планово-економічній і обліково-фінансовій роботі і забезпечили за 1989 рік підтверджений економічний ефект - 6,0 млн. крб. В основу розробки рекомендацій для цих господарств покладено нові методичні підходи до вимірювання сукупного ресурсного потенціалу сільськогосподарського підприємства, до визначення потенціаломісткості виробництва і аналізу рівня використання ресурсного потенціалу. Впровадження нових прийомів вимірювання і аналізу ефективності використання сукупного ресурсного потенціалу виявило зв'язок реалізації основних функцій управління з рівнем економічної підготовки головних спеціалістів сільськогосподарських підприємств і особливо спеціалістів економічного профілю.

Комплексний розвиток функцій обліку, аналізу і контролю як і підготовка висококваліфікованих спеціалістів економічного профілю без належної інтеграції освіти, науки і практики обліку стає неможливим. Разом з тим між цими сферами належної інтеграції в сільському господарстві ще не досягнуто. Недостатньо відпрацьованим слід вважати зв'язок науки з практикою обліку. Вузівські кафедри бухгалтерського обліку і аналізу господарської діяльності в зв'язку з великим педагогічним навантаженням на викладачів не стали центрами генерування ідей і розробки підходів в вирішенні проблем обліку, ана-

лізу і контролю, а аудиторії і лабораторії по підготовці і підвищенню кваліфікації спеціалістів економічного профілю ще не стали основною ланкою найбільш масового і ефективного впровадження наукових своїх розробок в практику управління виробництвом, тобто вища школа як вирішальна суспільна структура, що забезпечує зв'язок між наукою і практикою обліку, ще не повністю використовує свої можливості.

Інтеграція освіти, науки і практики обліку - це не стан взаємопроникнення відокремлених в сучасних умовах сфер діяльності, а взаємний систематичний їх вплив одне на одного, створення принципово нових стійких умов їх взаємопроникнення і розвитку, це не стан сфер діяльності, а динамічний процес, яким потрібно управляти. Головна роль у вирішенні цієї проблеми відводиться вищій школі, підготовці висококваліфікованих кадрів.

З питань підготовки і підвищення кваліфікації економічних кадрів, організації формування професійних знань спеціалістів економічного і особливо обліково-аналітичного профілю, використанню міждисциплінарних зв'язків при практичному їх навчанні дисертантом разом з іншими вченими розроблені стратегічна програма, основи методики і організації наукової роботи студентів на економічному факультеті, учбові програми, які використовуються у вищих і середніх учбових закладах, розроблені інші документи та пропозиції.

Нереалізованими в управлінській діяльності залишаються інтегровані системи автоматизованої обробки облікової інформації з застосуванням мікро ЕОМ. Вітчизняний і зарубіжний досвід свідчить про ефективність таких організаційних форм і режимів застосування персональних мікро ЕОМ і функціонування автоматизованих робочих місць /АРМ/ облікового і іншого управлінського персоналу:

- автономне функціонування ЕОМ на створених окремих АРМ при замкненому циклі обробки інформації;
- обмін інформацією між окремими АРМ за допомогою машинних носіїв;
- обмін інформацією між окремими ЕОМ і АРМ в умовах функціонування локальної обчислювальної мережі.

Створення АРМів, як свідчить практика управління виробництвом на Київській птахофабриці, в учгоспі Українського державного аграрного університету "В.-Снітинський" Фастівського району Київської області і інших господарствах, розширює можливості управлінської праці, звільняє працівників економічної служби від

рутинних операцій, створює умови для більш ефективної реалізації таких функцій управління, як планування, обліку, аналізу, контролю і регулювання.

Організація в пам'яті ЕОМ бази облікових даних розширює можливості прояву і реалізації всіх функцій обліку і управління в зв'язку з тим, що первинні дані традиційними прийомами не обробляються. В базі облікових даних зберігається первинна облікова і управлінська інформація.

До створення АРМів в технологіях первинного обліку реалізована можливість документації як відокремленої системи бухгалтерського обліку. Можливості і переваги інтеграції автоматизованих систем управління технологічними процесами /АСУ ТП/ і автоматизованих систем управління виробництвом /АСУВ/ не використані. З нашої точки зору, тільки при поєднанні цих систем документація і база первинних облікових даних може стати головною ланкою, з якої починається ефективна автоматизована обробка облікової інформації, ланка з нереалізованими до даного часу можливостями значного підвищення ролі обліку як відкритої системи при реалізації в управлінні прогностичної його функції.

Групування облікових даних в пам'яті ЕОМ може здійснюватися в любий момент запросу на одержання потрібної для управління інформації шляхом автоматичних виборок, розрахунків показників і одержання таким шляхом інформації в зручному для сприйняття і використання вигляді.

Запровадження технологій автоматизованої обробки інформації, яка знаходиться у базах облікових даних і в цілому розглянутої вище концепції функціонування АРМів дозволить створити систему управлінського обліку в сільському господарстві і ефективно реалізовувати його функції шляхом інтеграції з економіко-статистичними методами і маркетингом.

Основний зміст дисертації опубліковано в слідуючих роботах автора

Книги, брошури, учбові посібники, довідники

I. Теорія бухгалтерського обліку: Учбовий посібник для сільськогосподарських вузів. М.: Фінанси і статистика, 1981 - 17,9 д.а. /авт. - 3,2 д.а. і науковий редактор/. На рос.мові.

2. Управління сільськогосподарським виробництвом: Учбовий посібник для сільськогосподарських технікумів. - К.: Вища школа, 1981 - 16,0 д.а. /авт. - 1,0 д.а./.

3. Довідник бухгалтера сільськогосподарського підприємства.- К.:"Урожай", 1983-25,9д.а.(авт.-1,8д.а.)

4. Проблеми удосконалення обліку і внутрішньогосподарського контролю за збереженням і використанням основних засобів на сільськогосподарських підприємствах:Лекція. Московська сільськогосподарська академія.- М.:1983-2,7д.а. (заг.редакція, авт.-1,3д.а., на рос.мові)

5. Організація обліку і контролю на міжгосподарських підприємствах і в об"єднаннях.- К.:"Урожай", 1984-9,2д.а.(авт.-2,1д.а.)

6. Організація підвищення кваліфікації керівних кадрів і спеціалістів системи АПК.- К.:"Урожай" 1987-2,3д.а.(авт.-2,2д.а., рос.мова)

7. Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах.- К.:"Урожай", 1987-7,4(авт.-7,1д.а.)

8. Чекова форма контролю на сільськогосподарських підприємствах.- К.:"Урожай", 1987-7,5д.а.(авт.-2,5д.а.)

9. Функції обліку в механізмі управління сільськогосподарським виробництвом.- К.+ УСГА, 1992-13,7д.а.(рос.мова)

10. Професія ощадливих.- К.:"Урожай", 1992-6,0д.а. (авт.-3,0 д.а.)

11. Теорія бухгалтерського обліку.- К.:"Вища школа"- 23,0д.а. (авт.-12,0д.а., у видавництві)

Рекомендації, методичні рекомендації, учбові програми

12. Документація і діловодство в системі управління (методична розробка для студентів економічних спеціальностей.- К.:УСГА, 1982-1,2д.а.(авт.-0,5д.а.)

13. Методичні рекомендації по оперативному аналізу діяльності сільськогосподарського підприємства.- К.:УНДІЕОСГ ім. С.Г.Шліх-

тера, 1982- 16,7д.а. (авт.- 3,1д.а.)

14. Учбовий план і програми підвищення кваліфікації викладачів сільськогосподарських вузів. - К.: УСГА, 1982- 5,0д.а.(авт.- 1,0 д.а., рос.мова)

15. Типовий учбовий план і програми підвищення кваліфікації головних бухгалтерів сільськогосподарських підприємств на факультетах підвищення кваліфікації сільськогосподарських вузів.- М.: Московська сільськогосподарська академія, 1983- 1,8д.а. (авт.-0,8д.а.,рос. мова)

16. Організація і облік сільськогосподарського виробництва при колективному підряді.- К.: УСГА, 1984-2,0д.а. (авт.-1,2д.а.)

17. Організація дослідницької роботи студентів на економічному факультеті: методика, організація, досвід проведення в УСГА.- К.: УСГА, 1984-3,0д.а. (авт.-3,1д.а.)

18. Теорія бухгалтерського обліку: типова програма для вищих с.г. учбових закладів.- Горки, 1984-1,0д.а.

19. Рекомендації по організації економічних взаємовідносин і обліку при міжгосподарській кооперації в тваринництві Київської області - Київський агропромисловий комітет.- К.: ЛНДІЕОСГ ім. О.Г.Шліхтера, 1984-1,3д.а.(авт.-0,4д.а.)

20. Облік і аналіз у виробничих підрозділах: програма для середніх сільськогосподарських учбових закладів.- М.: 1985-1,2д.а. (авт.-0,6д.а., рос.мова)

21. Методичні рекомендації по контролю і аналізу економічних взаєм відносин при кооперуванні сільськогосподарського виробництва.- К.: УСГА, 1985-3,0д.а.(авт.-1,1д.а.)

22. Фінансово-економічні відносини при кооперованому виробництві сільськогосподарської продукції.- К.: УСГА, 1985-3,0д.а. (авт.-0,9д.а.)

23. Організаційно-економічні проблеми розвитку господарського механізму агропромислового комплексу (методична розробка).- К.: УСГА, 1985-2,0д.а.(авт.-0,3д.а.)

24. Колективний підряд в сільському господарстві (методичні рекомендації).- К.: УСГА, 1985-2,0д.а.(авт.-0,4д.а.)

25. Оборотні засоби радгоспів і шляхи прискорення їх обертання (методичні розробки).- К.: УСГА, 1985-2,0д.а.(авт.-1,0д.а.)

26. Методичні рекомендації по організації чекової форми контролю внутрішньогосподарських відносин і затрат в сільськогосподарських підприємствах.- К.: УСГА, 1986-7,2д.а.(авт.-2,3д.а.)

27. Рекомендації по раціональній організації роботи обліково-економічної служби сільськогосподарських підприємств.- Київський обласний агропромисловий комітет, УНДІЕОСГ ім.О.Г Шліхтера, 1986-2,2д.а.(авт.-0,7д.а.)

28. Організація чекової форми контролю виробничих взаємовідносин на сільськогосподарських підприємствах.- К. УСГА, 1986-6,0д.а. (авт.-3,2д.а.)

29. Методичні рекомендації по контролю і ревізії діяльності міжгосподарських формувань в умовах агропромислових об" єднань.- К.: УНДІЕОСГ ім.О.Г.Шліхтера. УСГА, 1986-9,0д.а.(авт.-2,7д.а.)

30. Організація фінансово-економічних розрахунків і обліку при кооперованому виробництві сільськогосподарської продукції в системі агропрому (методичні рекомендації).- К.: УСГА, 1986-4,0д.а.(авт.-1,4д.а.)

31. Облік фондів і резервів: методичні рекомендації для студентів економічних спеціальностей.- К.:УСГА, 1986-2,3д.а.(авт.-0,7д.а.)

32. Економічний механізм господарювання АПК і шляхи підвищення ефективності інтенсивних технологій виробництва (тематичний план і програма курсу для викладачів технікумів, радгоспів-технікумів, обласних шкіл управління сільським господарством).- К.: РВШУ

АПК, 1987-0,5д.а.

33. Примірний учбовий план і програми комплексних шкіл працівників масових професій сільськогосподарського виробництва (для тваринників).- К.:"Київська правда", 1987-4,5д.а.(авт.-1,5д.а.)

34. Примірний учбовий план і програми комплексних шкіл працівників масових професій сільськогосподарського виробництва (для працівників рослинництва і механізаторів).-К.:"Київська правда",1987-6,0д.а.(авт.-1,5д.а.)

35. Методика дослідження і розробки уніфікованих форм первинних документів для системи агропромислового комплексу.- К.: УСГА, 1987-1,0д.а.(авт.-0,4д.а.,рос.мова)

36. Рекомендації по раціональній організації роботи економічної служби сільськогосподарського підприємства.-К.: УНДІЕОСГ ім. О.Г.Шліхтера, 1987-9,0д.а.(авт.-2,1д.а.)

37. Теорія бухгалтерського обліку (методичні вказівки для практичних занять з студентами).-К.: УСГА, 1987-3,6д.а.(авт.-1,3д.а.)

38. Примірні інструкційно-технологічні карти організації управлінської праці: методичні рекомендації,- К.:УСГА, РВШУ АПК, Українське об"єднання "Укрсортнасіннєовоч", 1988-11,5д.а.(авт.-5,1д.а.)

39. Комплекс програм для вищих сільськогосподарських учбових закладів по економічних спеціальностях.- Горки, 1987-5,0д.а.(авт-1,6д.а., рос.мова)

40. Теорія бухгалтерського обліку (методичні вказівки по вивченню дисципліни).-М.:ВСГІЗО, 1988-3,2д.а.(авт.-1,1д.а.,рос.мова)

41. Рекомендації по організації єдиної економічної служби сільськогосподарського підприємства.-К.:"Урожай", 1990-1,0д.а.(авт.-0,2д.а.)

42. Функції бухгалтерського обліку (методичні рекомендації для

викладачів бухгалтерського обліку вищих і середніх сільськогосподарських учбових закладів).- К.: УСГА, 1990-5,1д.а.

43. Комплекс програм по циклу обліково-фінансових дисциплін і аналізу господарської діяльності для вищих учбових закладів по економічних спеціальностях.- М.: 1991-8,8д.а.(авт.-23д.а.,рос.мова)

44. Проблеми удосконалення механізму господарювання в зв"язку з переходом АПК до ринкових відносин (методичні рекомендації республіканської науково-теоретичної конференції).- К.:УСГА, 1991 - 5,0д.а.(авт.-0,3д.а.)

45. Облік, контроль і аналіз господарської діяльності в сільськогосподарських підрозділах (програма для вищих учбових закладів). - К.:Мінсільгосппрод України, 1992-0,6д.а.(авт.-0,3д.а.)

46. Концепції розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві при переході до ринкових відносин (методичні рекомендації).- К.: УДАУ, 1992-2,0д.а. (у видавництві)

47. Стратегічна професійна програма вищої освіти по напряму "Аграрна економіка" (методичні рекомендації).- К.:УДАУ, 1992-1,0 д.а.(авт.-0,5д.а.)

Наукові статті, тези доповідей

48. Аналіз і облік амортизації і зносу основниз засобів в колгоспах: Республіканський міжвідомчий тематичний науковий збірник, випуск 25.- К.:"Урожай", 1970-0,5д.а.

49. Шляхи удосконалення обліку основних засобів (наукові праці УСГА), випуск 51. К.: 1973-0,3д.а.

50. Удосконалення обліку затрат і калькуляція собівартості продукції тваринництва: Республіканський міжвідомчий науковий збірник, випуск 45. - К.:"Урожай", 1974-0,4д.а.

51. Якість інформації бухгалтерських рахунків в умовах АСУ (тези доповідей на Всесоюзній науково-тематичній нараді - НДІ кібернетики).- М.: 1974-0,2д.а.(рос.мова)

52. Теоретичні основи обліку ремонтного фонду: наукові праці УСГА, випуск 181.- К.: УСГА, 1976-0,4д.а.(авт.-0,2д.а.)

53. Як правильно облічувати приріс тварин основного стада : "Учет и финансы в колхозах и совхозах", № 7, М.: 1976-0,3д.а.(авт.-0,2д.а.)

54. Удосконалення обліку затрат праці в тваринництві: Республіканський міжвідомчий науковий збірник, випуск 53.- К.:"Урожай", 1977-0,4д.а.

55. Про джерела фінансування затрат на утримання основних засобів виробництва: Збірник наукових праць Південного відділення ВАСГНІЛ "Удосконалення фінансів, кредиту і цінового механізму в сільському господарстві",- К.:1982-0,4д.а.(авт.-0,2д.а.)

56. Проблеми формування оборотних засобів в колгоспах: Республіканський міжвідомчий збірник "Економіка і організація сільського господарства", випуск 75, К.:"Урожай", 1984-0,2д.а.(авт.-0,1д.а.)

57. Методологічні аспекти удосконалення бухгалтерського обліку:"Известия Тимирязевской сельскохозяйственной академии".-М.: Агропромиздат, № 6, 1985-1,0д.а.(авт.-0,7д.а.,рос.мова)

58. Інтеграція освіти, науки і практики обліку: "Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях", № 4- М.:1987-0,4д.а. (рос.мова)

59. Як правильно списати падіж тварин: "Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий",№ 5.- М.:1988-0,4д.а. (авт.-0,2д.а., рос.мова)

60. Програмно-цільовий підхід до розвитку обліку: збірник наукових праць УСГА, К.:1988-0,3д.а.

61. Стан і тенденції розвитку обліку на сільськогосподарських підприємствах: збірник наукових праць УСГА,- К.: 1989-0,5д.а.

62. Удосконалення обліку виробництва продукції молочного скотарства: збірник наукових праць УСГА.- К.:1989-0,5д.а.(авт.-0,3д.а.)

63. Розробка документації по обліку праці і її оплати: "Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий",№ 12.- М.: 1989-0,4д.а.(авт.-0,2д.а.,рос.мова)

64. Раціональна організація праці робітників обліку - важлива умова підсилення його функцій у механізмі управління виробництвом: збірник наукових праць УСГА "Механізм господарювання і розвитку прогресивних формувань в АПК".- К.:УСГА, 1991-0,5д.а.(авт.-0,2д.а.)

65. Вплив автоматизованої обробки інформації на розвиток функцій обліку: збірник наукових праць УСГА.- К.:1992-0,5д.а. (знаходиться у видавництві)

УВК УДЛУ 3-20-100-1993