

На правах рукописи

АБРАМОВ ДМИТРИЙ АЛЕКСАНДРОВИЧ

**УЧЕТ И ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ ЗАГОТОВЛЕНИЯ И СБЫТА
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ В
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПОТРЕБИТЕЛЬСКИХ КООПЕРАТИВАХ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва 2010

Диссертация выполнена на кафедре бухгалтерского учета Автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Овсийчук Мария Федоровна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Дёмина Ирина Дмитриевна

кандидат экономических наук, доцент
Коба Екатерина Евстафьевна

Ведущая организация: ФГОУ ВПО «Российский государственный аграрный университет – МСХА им. К.А. Тимирязева»

Защита диссертации состоится «25» января 2011 г. в 12.00 на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 513.002.03 при АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» по адресу: 141014, Московская область, г. Мытищи, ул. В. Волошиной, д. 12/30, зал диссертационных советов (корпус 4, комн. 235).

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации», автореферат размещен на официальном сайте www.ruc.su.

Автореферат разослан «22» декабря 2010 года

Ученый секретарь
совета по защите докторских и
кандидатских диссертаций Д 513.002.03

Зубарева Е.В.

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы. В настоящее время важная роль в развитии российского национального хозяйства отводится реформированию экономики сельского хозяйства, как базовой отрасли деятельности, обеспечивающей национальную продовольственную безопасность. В структуру АПК РФ входят сельскохозяйственные потребительские кооперативы, крестьянские (фермерские) и личные подсобные хозяйства, ведущие заготовительную, сбытовую, снабженческую и другие виды деятельности. Однако они разобщены и работают с высокими производственными рисками. Развитие в агропромышленном комплексе сельскохозяйственных потребительских кооперативов позволяет осуществлять заготовительные операции, организовать сбыт продукции сельскохозяйственных товаропроизводителей, учитывая, при этом, их запросы и нужды.

Целью заготовительной деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов является закупка различных видов сырья, произведенного членами кооператива, поставка его перерабатывающим, торгово-сбытовым сельскохозяйственным потребительским кооперативам. Сбытовые операции сельскохозяйственных потребительских кооперативов предусматривают продажу продукции, а также ее хранение, сортировку, сушку, мойку, расфасовку, упаковку и транспортировку, изучение рынка сбыта, организацию рекламы сельскохозяйственной продукции и другое.

Осуществление закупок и сбыта сельскохозяйственной продукции и сырья требует своевременного учета и контроля этих операций и предполагает решение следующих задач: выявление имеющихся ресурсов сельскохозяйственной продукции, сырья у крестьянских (фермерских) и личных подсобных хозяйств; установление договорных отношений с производителями и покупателями сельхозпродукции и сырья; обеспечение своевременности расчетов со сдатчиками сельскохозяйственной продукции – членами кооператива, сторонними организациями и т.п.

В условиях несовершенства законодательной и нормативной базы деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов методическая база бухгалтерского учета и контроля получила недостаточное развитие. В связи с этим усиливается роль и потребность научных исследований в области учета, контроля заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции и сырья, разработке новых методических подходов.

Степень разработанности проблемы. Основой построения современных теорий и решения проблем учета, анализа и контроля в сельскохозяйственных потребительских кооперативах являются исследования российских экономистов: С.И. Ахмановой, Р.А. Алборова, Н.Н. Балашовой Е.А. Еленевской, Р.В. Калиничевой, М.В. Мельник, М.Ф. Овсийчук, М.А. Овчинникова, В.Ф. Паляя, В.И. Петровой, М.З. Пизенгольца, В.И. Подольского, Т.М. Рогуленко, М.В. Сероштан, А.Е. Суглобова, Л.И. Хоружий, А.Д. Шеремета, М.Я. Штеймана, Л.Н. Юдиной и других. Исследования этих авторов позволили разработать общие принципы формирования системы бухгалтерского учета и контроля в секторе аграрной кооперации в современных условиях трансформации экономики.

Методике бухгалтерского учета хозяйственной деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов различного вида посвящены работы И.Д. Деминой, З.Н. Козенко, Т.И. Кришталевой, М.Ф. Овсийчук, В.Я. Овсийчука, М.А. Овчинникова и др. Однако в работах этих авторов уделено недостаточно внимания вопросам совершенствования методик учета и внутреннего контроля операций заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции сельскохозяйственных потребительских кооперативов.

Актуальность исследуемой проблемы, а также ее практическая значимость и востребованность рассматриваемых вопросов определили выбор темы диссертации, цель и задачи работы.

Цель и задачи исследования. Целью диссертации является изучение теории и практики учета, внутреннего контроля в сельскохозяйственных потребительских кооперативах, обоснование необходимости новых методических решений в области учета и контроля операций заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции, развитие и совершенствование методик учета и контроля, направленных на повышение эффективности деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов.

Реализация цели исследования потребовала научной разработки и решения следующих основных задач:

- исследовать состояние и перспективы развития сельскохозяйственной потребительской кооперации в условиях изменений в аграрном секторе экономики;

- изучить методику бухгалтерского учета деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов и предложить ее совершенствование;

- определить роль системы внутреннего контроля в повышении эффективности хозяйственной деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов;

- предложить методику бухгалтерского учета заготовительных и сбытовых операций сельскохозяйственных потребительских кооперативов;

- разработать новые и усовершенствовать действующие первичные документы, отражающие специфику фактов хозяйственной жизни заготовительных и сбытовых сельскохозяйственных потребительских кооперативов;

- раскрыть значение и роль системы внутреннего контроля в повышении экономических показателей деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов, определить приемлемые виды и формы контроля;

- разработать методику внутреннего контроля заготовительных и сбытовых операций сельскохозяйственных потребительских кооперативов.

Область исследования. Содержание диссертации соответствует п. 1.7. «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», раздела 1 «Бухгалтерский учет», п. 3.9. «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии», раздела 3 «Аудит, контроль и ревизия» паспорта специальности ВАК 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта научных специальностей ВАК Российской Федерации (экономические науки).

Предметом исследования является организация, методика и практика формирования системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля операций заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции в сельскохозяйственных потребительских кооперативах.

Объект исследования – хозяйственно-финансовая деятельность сельскохозяйственных потребительских кооперативов Волгоградской области.

Теоретическую и методологическую основу исследования составили фундаментальные труды отечественных классиков экономической науки по бухгалтерскому учету, анализу и контролю, в том числе, деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов. В диссертации использованы законодательные и нормативные акты Российской Федерации и Волгоградской области.

Методология исследования основана на системном подходе и использовании совокупности методов и приемов экономических исследований: наблюдение, статистический, сравнительный и структурный анализ, синтез, сравнение, экспертные оценки.

Информационной базой исследования явились статистические данные Министерства сельского хозяйства РФ, Росстата, Комитета по сельскому хозяйству и продовольствию Администрации Волгоградской области, материалы полученные автором по результатам проведенных исследований, научные публикации.

Научная новизна исследования состоит в разработке методик бухгалтерского учета и внутреннего контроля заготовления и сбыта продукции

сельскохозяйственных потребительских кооперативов, отвечающих современным требованиям и условиям работы кооперативов, направленных на повышение экономической эффективности деятельности кооперативов.

Научная новизна исследования подтверждается полученными результатами, выносимыми на защиту:

- обоснованы особенности учета и контроля как функций управления в сельскохозяйственных потребительских кооперативах;

- разработана методика бухгалтерского учета заготовительных и сбытовых операций, позволяющая оперативно учитывать закупку, сбыт сельскохозяйственной продукции при различных вариантах расчетов кооператива с сельскохозяйственными товаропроизводителями;

- уточнены и разработаны новые специализированные формы первичных документов, накапливающие информацию по учету заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции, расчетам кооператива с его членами и другими сельскохозяйственными товаропроизводителями; графики документооборота, систематизирующие первичные документы и регламентирующие заготовительные и сбытовые операции;

- сформулировано содержание системы внутреннего контроля операций заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции, включающей функциональную ответственность субъектов контроля;

- разработана методика внутреннего контроля заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции, направленная на снижение финансовых потерь, рациональное использование материальных и трудовых ресурсов, рост рентабельности;

- предложены регламенты планирования внутреннего контроля деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов, применение которых обеспечит систематизацию и повышение качества процедур контроля.

Практическая значимость результатов исследования заключается в том, что применение основных положений, выводов и рекомендаций, методик

учета, внутреннего контроля заготовки и сбыта сельхозпродукции сельскохозяйственными потребительскими кооперативами будет способствовать созданию эффективной системы бухгалтерского учета, надежной системы внутреннего контроля, при этом не требуя значительных дополнительных затрат на их осуществление.

Основные идеи и практические выводы диссертации могут быть включены в программы профессиональной подготовки и повышения квалификации руководителей, ревизоров и бухгалтеров сельскохозяйственных потребительских кооперативов.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные результаты проведенных исследований докладывались и обсуждались на вузовских научно-практических конференциях, международной научно-практической конференции в рамках ежегодных Чаяновских чтений, навстречу 100-летию Российского университета кооперации в 2009г.

Предложения по учету и документальному оформлению заготовки и сбыта сельхозпродукции, осуществлению внутреннего контроля деятельности используются в работе сельскохозяйственного снабженческо-сбытового потребительского кооператива «АККОР» Суровикинского района Волгоградской области (справка от 19 июня 2009 г.). Программы и регламенты процедур контроля заготовки и сбыта продукции внедрены в практику работы Ревизионного Союза Сельскохозяйственных Кооперативов Волгоградской Области «Поволжье» (справка от 12 февраля 2010 г.).

Публикации. По теме диссертации опубликовано шесть научных работ общим объемом 7,65 п.л. (авторских – 7,5 п.л.), из них 3 статьи в изданиях, рекомендованных ВАК.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений. Работа содержит 16 таблиц, 8 рисунков, 18 приложений.

Во введении обоснована актуальность темы исследования, сформулированы его цель и задачи, определены предмет и объект

исследования, научная новизна и практическая значимость полученных результатов, их апробация и внедрение.

В первой главе «Теоретические основы учета и внутреннего контроля в сельскохозяйственных потребительских кооперативах» рассматриваются место и роль сельскохозяйственных потребительских кооперативов в развитии аграрного сектора экономики. Исследована организация и существующая методика бухгалтерского учета в сельскохозяйственных потребительских кооперативах; определена сущность и значение системы внутреннего контроля деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов.

Во второй главе «Заготовительные и сбытовые операции сельскохозяйственных потребительских кооперативов как объект бухгалтерского учета» исследовано содержание и определены объекты учета операций заготовления и сбыта продукции, предложена авторская методика бухгалтерского учета этих операций.

В третьей главе «Методика внутреннего контроля заготовительных и сбытовых операций» всесторонне исследованы организация системы внутреннего контроля деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов, разработана методика внутреннего контроля заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции, предложены регламенты внутреннего контроля деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов.

В заключении обобщены итоги исследования, сформулированы основные выводы и предложения, вытекающие из его результатов.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Особенности учета и контроля в сельскохозяйственных потребительских кооперативах

В Волгоградской области зарегистрировано 55 снабженческо-сбытовых сельскохозяйственных потребительских кооперативов. Основные виды хозяйственной деятельности и их структура представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Средние показатели хозяйственной деятельности заготовительно-сбытовых кооперативов Волгоградской области за 2007-2009 годы

Вид деятельности	Количество продукции, тонн	Закуплено и реализовано продукции, тыс. руб.	Удельный вес, %
Закупки молока	4941	40 861	20,5
Закупки мяса	1237	67 566	34,0
Закупки овощной продукции	2560	7 770	3,9
Закупки зерна и масличных культур	16257	56 152	28,2
Заготовление и снабжение кормами	1582	2 945	1,5
Сбыт продукции откормочных хозяйств		13 867	7,0
Прочие виды деятельности		9 834	4,9
Итого		198 925	100,0

Наибольший удельный вес составляют: закупки мяса – 34%; зерна и масличных культур – 28,2%; молока – 20,5%. Закупленная сельскохозяйственная продукция также реализуется кооперативами.

Проведенное автором исследование учета операций заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции свидетельствует о несовершенстве существующих методик бухгалтерского учета, аналитических и контрольных процедур, неполно отражающих специфику деятельности кооперативов.

Нормативная база по учету заготовления и сбыта продукции сельскохозяйственных потребительских кооперативов недостаточно разработана, не смотря на то, что в 2006 году одобрены Экспертным советом по методологии бухгалтерского учета и отчетности при Министерстве сельского хозяйства России «Методические рекомендации по учету сельскохозяйственной продукции в заготовительных и снабженческо-сбытовых структурах в агропромышленном комплексе». Однако многие положения данных Методических рекомендаций требуют развития и уточнения. Необходима доработка методик учета, которая будет отражать сложившуюся практику хозяйственных взаимоотношений.

Деятельность сельскохозяйственных потребительских кооперативов требует постоянного контроля, что обусловлено интересами членов

кооператива. Исследование автором проблемы внутреннего контроля позволило сделать вывод о том, что во многих кооперативах ему не уделяется должного внимания, он носит не систематический, а эпизодический характер и осуществляется по отдельным операциям.

В процессе проведенного исследования определены составные части системы контроля деятельности сельскохозяйственных кооперативов (рис. 1).

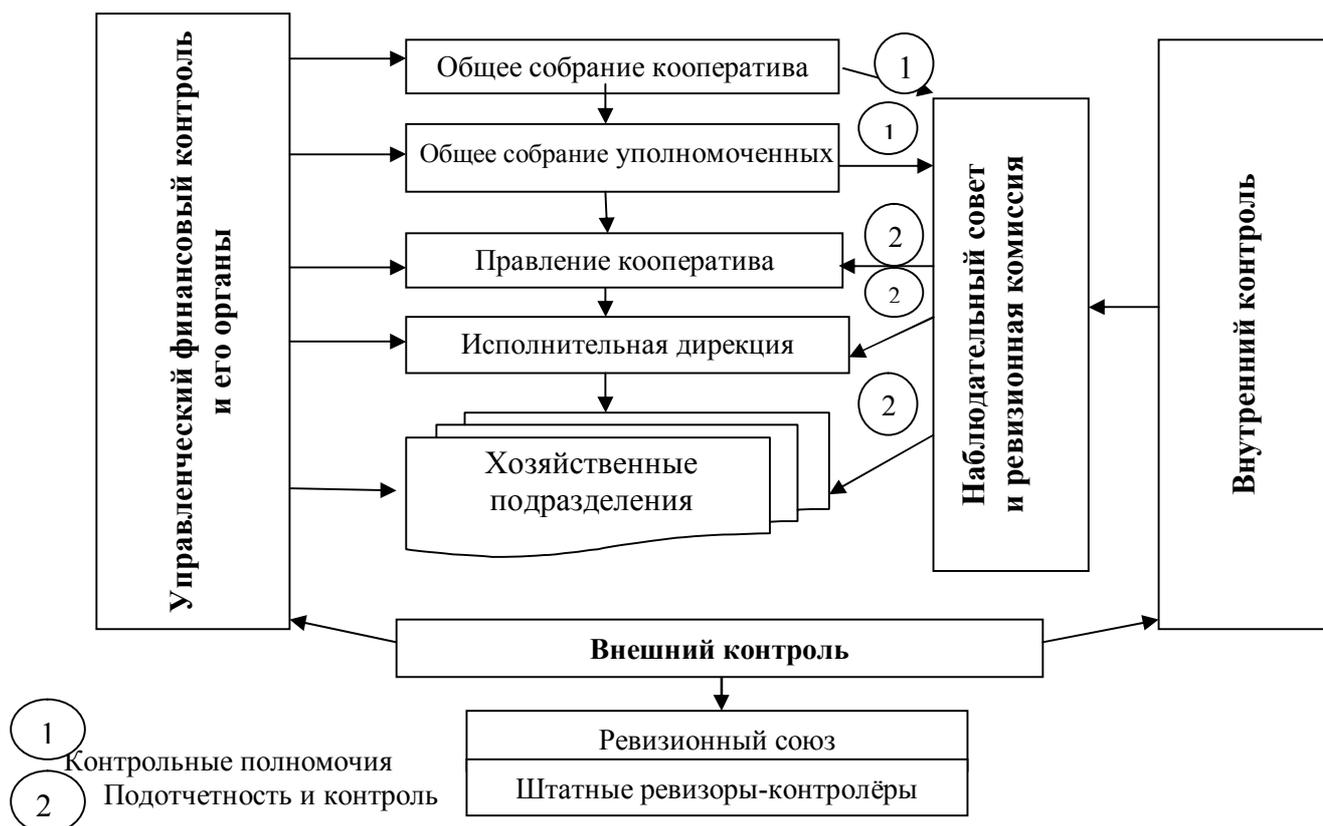


Рисунок 1 – Система контроля деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов

Выделены направления контроля: управленческий контроль, осуществляемый в интересах функционирования кооператива как хозяйствующего субъекта и внутренний контроль, обеспечивающий реализацию цели деятельности кооператива. Внутренний контроль осуществляет наблюдательный совет и ревизионная комиссия. Функции внешнего контроля системы выполняет ревизионный союз.

Методика бухгалтерского учета заготовительных и сбытовых операций, позволяющая оперативно учитывать заготовление, сбыт сельскохозяйственной продукции при различных вариантах расчетов с сельскохозяйственными товаропроизводителями

Отдельные хозяйственные операции имеют одинаковое содержание и назначение при осуществлении в кооперативах различных видов. К ним относятся заготовительные и сбытовые операции, обеспечивающие реализацию закупленной и произведенной сельскохозяйственной продукции.

Совершение операций по закупкам и сбыту предполагает: выявление имеющихся ресурсов сельскохозяйственной продукции, сырья; изучение и анализ направлений деятельности крестьянских (фермерских) и личных подсобных хозяйств; установление договорных отношений с производителями и владельцами сельскохозяйственной продукции и сырья; повышение уровня организации закупок и последующего сбыта; обеспечение своевременности расчетов со сдатчиками сельхозпродукции – членами-пайщиками кооператива и организациями, не являющимися членами кооператива. При этом сторонам необходимо заключить либо несколько различных, но тесно взаимосвязанных договоров между хозяйствующими субъектами, либо сложный смешанный договор. Целесообразно заключение агентского договора, отражающего комплексный характер отношений в кооперативе.

В ходе исследования выделена самостоятельная группа – внутренние заготовительные операции, – это закупки сельскохозяйственной продукции у одних членов кооператива для передачи по договору другим членам кооператива в переработку, или продажи для выращивания и откорма скота и птицы. По этим операциям предлагается схема ведения учета в сельскохозяйственном потребительском кооперативе и у членов кооператива, участников операций (табл. 2), которая свидетельствует о финансовой помощи кооператива своим членам, если при комплексном агентском договоре выплата кооперативу вознаграждения (п.п.10,11) производится после реализации сельскохозяйственной продукции члена кооператива.

Таблица 2 – Схема учета операций заготовления сельскохозяйственной продукции по договору между сельскохозяйственным потребительским кооперативом и членом кооператива по внутренним заготовительным операциям

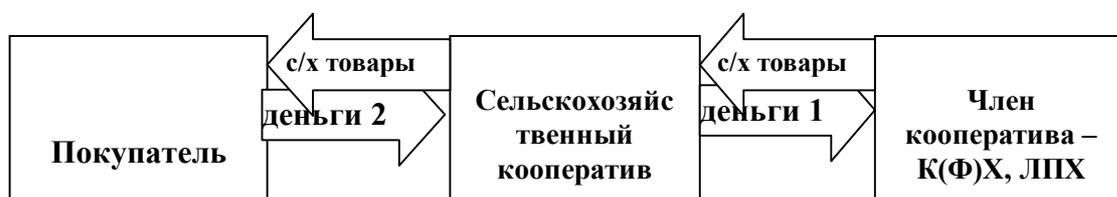
№ п/п	Содержание операции	Необходимые документы	Корреспонденция счетов			
			сельскохозяйственный кооператив (агент)		член кооператива-продавец(принципал)	
			дебет	кредит	дебет	кредит
1.	Кооперативом перечислен аванс члену кооператива за закупленную продукцию а) за счет средств кооператива б) за счет кредита банка или кредитного кооператива	Комплексный агентский договор, выписка банка	Счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Продавец»	а) Счета «Расчетные счета», «Касса»; б) Счета «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	-	-
2.	Получены материальные ценности от члена кооператива-продавца и оприходованы на забалансовом счете кооператива	Товарно-транспортные накладные и счета-фактуры, акт закупки сельхозпродукции	Счет «Товары, принятые на комиссию»	-	Счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, субсчет «Кооператив»	Счета «Материалы», «Товары»
3.	Передача материальных ценностей кооперативом члену кооператива списание с забалансового счета кооператива	Товарно-транспортные накладные, счет-фактура на сельскохозяйственную продукцию от агента	-	Счет «Товары, принятые на комиссию»	-	-
4.	Расходы кооператива, понесенные в связи с заготовлением сельхозпродукции	Комплексный агентский договор, первичные документы по произведенным расходам	Счета «Расходы на продажу», «Общехозяйственные расходы»	Счета «Материалы», «Расходы на оплату труда», «Расчеты по соц. страхованию и обеспечению»	-	-
5.	Начислено комиссионное вознаграждение агента (кооператива)	Агентский договор, отчет агента для принципала, акт выполненных работ	Счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Продавец»	Счет «Продажи», субсчет «Выручка»	Счета «Расходы на продажу», «Основное производство»	Счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Кооператив»
6.	Отражена задолженность принципала по расходам кооператива	Агентский договор, отчет агента, акт выполненных работ, документы по произведенным расходам)	Счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Продавец»	Счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Покупатель»	Счета «Расходы на продажу», «Основное производство»	Счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Кооператив»
7.	Расходы кооператива включены в себестоимость продаж	Агентский договор, отчет агента, акт выполненных работ, документы по произведенным расходам)	Счет «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»	Счет «Расходы на продажу»,	-	-
8.	Возмещены расходы агента за счет принципала	Выписка банка по расчетному счету (кассовые документы)	Счета «Расчетные счета», «Касса»	Счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Продавец»	Счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Кооператив»	Счета «Расчетные счета», «Касса»
9.	Начислен НДС с комиссионного вознаграждения агента	Акт, счет-фактура от агента	Счет «Продажи», субсчет «Налог на добавленную стоимость»	Счет «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «расчеты по НДС»	Счет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» *	Счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» *
10.	Перечислены денежные средства за покупку материалов кооперативу от члена кооператива	Агентский договор, выписка банка	Счет «Расчетные счета»	Счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», с/сч. «Продавец»	Счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	Счета «Расчетные счета», «Касса»
11.	Погашение задолженности члена кооператива перед кооперативом по вознаграждению кооператива	Выписка банка по расчетному счету (кассовые документы)	Счета «Расчетные счета», «Касса»	Счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», с/сч. «Продавец»	Счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	Счета «Расчетные счета», «Касса»

* - корреспонденция счетов возможна, если член кооператива применяет общую форму налогообложения и является плательщиком НДС. У сельхозтоваропроизводителей, применяющих специальные режимы налогообложения, данной корреспонденции не будет

Учет сбытовых операций в рамках комплексного договора отражает сложившуюся практику расчетов, не рассмотренную в действующих методиках. В диссертации рассматриваются варианты расчетов между сельскохозяйственным потребительским кооперативом и членом кооператива, когда кооператив производит оплату члену кооператива до поступления денежных средств от покупателя:

- за счет собственных денежных средств;
- за счет заемных средств, полученных у кредитного кооператива;
- за счет собственных денежных средств, уменьшая сумму платежа члену кооператива, реализующего свою продукцию, на сумму задолженности сельскохозяйственного товаропроизводителя перед кооперативом по внутренним заготовительным операциям.

Определена наиболее оптимальная схема расчетов между тремя сторонами процесса сбыта сельхозпродукции (рис. 2).



Деньги 1 – выручка за вычетом стоимости услуг кооператива

Деньги 2 – выручка за сельскохозяйственную продукцию по ценам реализации

Рисунок 2 - Схема расчета с перечислением денежных средств через кооператив при сбыте сельскохозяйственной продукции

Отражение расчетов по этой схеме на счетах бухгалтерского учета сельскохозяйственным потребительским кооперативом и членами кооператива представлено в диссертации.

Специализированные формы первичных документов по учету операций заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции

Исследование, проведенное автором, позволило выявить отсутствие отраслевых форм первичных документов Министерства сельского хозяйства

РФ для оформления заготовительных и сбытовых операций, осуществляемых сельскохозяйственными потребительскими кооперативами.

Документальное оформление хозяйственных операций, по которым нет возможности применить типовые формы и порядок документооборота, организации определяют и утверждают самостоятельно.

В диссертации представлены разработанные формы первичных документов, рекомендуемые к применению сельскохозяйственными потребительскими кооперативами при осуществлении заготовительных и сбытовых операций: «Акт закупки сельхозпродукции» - применяется для оформления закупки широкого перечня наименований сельхозпродукции (при единичных закупках); «Накопительный акт закупки сельхозпродукции» - ведется по одному сельскохозяйственному товаропроизводителю при оформлении большого количества закупок сельскохозяйственной продукции за отчетный период. Применение этого документа позволяет сократить количество документов в обороте, усилить систематизацию информации и контроль движения сырья.

Заготовительным операциям сопутствуют операции по переработке сельхозпродукции, для оформления отдельных этапов которых существующими методиками учета не предусмотрено первичных документов. Автором разработаны следующие документы. «Требование-накладная на отпуск сырья со склада в переработку» – для оформления отпуска сырья со склада кооператива в цех переработки. Позволяет группировать перерабатываемое сырье по отдельным рецептурам изготавливаемых кормов, является основанием для составления отчетности по складу сырья.

«Отчет об использовании сырья» – представляется переработчиком каждому сельскохозяйственному товаропроизводителю. Содержит данные о движении сырья, принятом в переработку, количестве и наименованиях продуктов переработки, является основанием для аналитического учета сырья.

Для учета исполнения договора между сельскохозяйственным кооперативом и его членами целесообразно применять документы: «Отчет об исполнении обязательств по договору» - ежемесячный агентский отчет о произведенных действиях по реализации сельхозпродукции, представляемый кооперативом своим членам; «Справка-расчет» – служит для определения стоимости услуг кооператива и суммы, причитающейся сдатчику сельскохозяйственной продукции. Систематизация форм документов, определила необходимость включения в график документооборота кооператива разделов: «Первичные документы, применяемые для оформления операций по закупке сельскохозяйственной продукции»; «Первичные документы, применяемые для оформления операций по реализации (сбыту) сельскохозяйственной продукции».

Система и методика внутреннего контроля операций заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции, включающая функциональную ответственность субъектов контроля

Некоммерческая основа деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов определяет необходимость построения системы внутреннего контроля отличной от существующих систем.

Автором предложена структура системы внутреннего контроля сельскохозяйственных потребительских кооперативов, которая включает: структурно-функциональную форму системы внутреннего контроля; контрольную деятельность наблюдательного совета и ревизионной комиссии; контрольно-консультационную деятельность ревизионного союза. Структурно-функциональная форма системы внутреннего контроля реализуется руководителями и хозяйственными службами кооператива: председателем кооператива, исполнительной дирекцией, бухгалтерией, работниками, на которых налагаются функции работы с товарно-материальными ценностями и денежными средствами. Основное преимущество данной службы внутреннего

контроля в том, что она использует внутренние резервы кооператива и не требует серьезных дополнительных затрат на создание и функционирование.

В процессе исследования выделена подсистема внутреннего контроля операций заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции, включающая совокупность информационной среды, системы бухгалтерского учета, средств (методов) и процедур контроля, используемых руководством сельскохозяйственного потребительского кооператива для наиболее эффективного управления заготовительно-сбытовыми процессами в интересах членов-пайщиков и развития кооператива.

Исследование позволило выделить следующие методы контроля: разделение этапов и субъектов контроля; документальный контроль; физические способы контроля; система независимых проверок; система разделения и подтверждения полномочий. В процессе исследования определены субъекты контроля и сформулировано содержание процедур внутреннего контроля операций заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции (табл. 2).

Таблица 2 – Процедуры внутреннего контроля операций заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции

Процедуры контроля	Ответственные за контроль
Операции заготовления сельскохозяйственной продукции	
Оформление договоров о материальной ответственности за продукцию, закупаемую у сдатчиков сельскохозяйственной продукции и сырья (работники складов, водители, экспедиторы)	Председатель правления, главный бухгалтер
Контроль правильности определения количества и качества закупаемой продукции в соответствии со стандартами, техническими условиями и условиями договора	Специалисты и эксперты службы внутреннего контроля, бухгалтеры
Контроль правильности применения закупочных цен на сельскохозяйственную продукцию	Специалисты службы внутреннего контроля, бухгалтер
Контроль своевременности и полноты расчетов со сдатчиками сельскохозяйственной продукции и сырья	Главный бухгалтер
Контроль оприходования сельскохозяйственной продукции и сырья, правильности применения форм приходных документов и их оформления	Главный бухгалтер, специалисты службы внутреннего контроля
Контроль сроков сдачи в бухгалтерию отчетов материально-ответственных лиц и правильности их составления	Бухгалтер по товарным (закупочным) операциям
Операции сбыта сельскохозяйственной продукции	
Наличие и оформление договоров о материальной ответственности за реализуемую продукцию	Председатель правления, главный бухгалтер

Продолжение таблицы 2

Контроль графика отгрузки сельскохозяйственной продукции покупателям, формирования сопроводительных документов, полномочий представителей покупателя	Председатель правления, специалисты службы внутреннего контроля, бухгалтеры
Контроль доходов и расходов кооператива, связанных с реализацией продукции	Специалисты службы внутреннего контроля, бухгалтер
Контроль за оборотом возвратной тары, задействованной в операциях реализации продукции	Специалисты службы внутреннего контроля, бухгалтер
Контроль своевременности и полноты расчетов со сдатчиками сельскохозяйственной продукции и сырья	Главный бухгалтер
Контроль сроков сдачи в бухгалтерию отчетов материально-ответственных лиц и правильности их составления	Главный бухгалтер, бухгалтер

Система внутреннего контроля операций заготовления и сбыта сельхозпродукции обеспечивает: повышение результативности работы кооператива вследствие получения выручки от реализации в полном объеме, вознаграждения кооператива за оказанные услуги в установленные сроки; выполнение обязательств перед членами кооператива и своевременное проведение расчетов со сдатчиками сельскохозяйственной продукции.

Планирование внутреннего контроля заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции, включающее регламенты деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов

Специфика деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов, объем и сложность работы требуют четкой регламентации процедур контроля. Этому способствует внедрение планирования контроля, включающее разработку регламентов предварительного контроля и программы проверки.

Служба внутреннего контроля для повышения эффективности своей деятельности может применять схемы работы, построенные с учетом практики работы внешних ревизоров. Одно из таких направлений – предварительная оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта с точки зрения надежности, качества и степени доверия. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля основывается на результатах тестирования и определяет направления планирования контроля

хозяйственной деятельности сельскохозяйственного потребительского кооператива.

В процессе исследования изучены взаимоотношения ревизионного союза и входящих в него сельскохозяйственных потребительских кооперативов, возникающие при проведении процедур контроля. Каждая ревизия, проводимая ревизионным союзом, планируется и проводится с использованием методических документов, отражающих способы, приёмы и процедуры контроля. Результаты проверки необходимо отражать в отчете.

В результате исследования, проведенного автором, для использования специалистами, осуществляющими внутренний контроль в сельскохозяйственных потребительских кооперативах, разработан ряд документов: «Лист предварительного планирования и оценки контрольной среды» - предназначен для определения объема документации, подлежащей проверке и оценки общих затрат времени на проверку; «Определение наличия внутривладельческого риска» – служит для оценки рисков контроля, возникновения которых наиболее вероятно при постановке контроля вновь созданных организаций, на новых направлениях работы; комплексная «Программа проверки состояния внутреннего контроля» обобщает контроль операций по закупке и сбыту сельскохозяйственной продукции. Первый раздел программы предусматривает направления, виды и объекты контроля, второй детально раскрывает сроки, ответственных за проверку и их действия.

Как показало исследование, применение сельскохозяйственными потребительскими кооперативами разработанных регламентов способствовало развитию систем внутреннего контроля и самоконтроля работников кооператива.

Планирование контроля операций заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции должно проводиться в контексте общего процесса контроля, включаться отдельными разделами в программу внутреннего контроля и обеспечивать: получение необходимой информации о состоянии бухгалтерского учета заготовления и сбыта продукции членов

кооператива; эффективности внутреннего контроля; определение содержания, времени проведения и объема контрольных процедур, подлежащих выполнению. При планировании контроля закупок и сбыта сельхозпродукции следует выделить следующие основные этапы:

- подготовка и составление плана проведения внутреннего контроля (табл. 3);
- разработка программы проверки;
- оценка эффективности контрольных мероприятий.

Таблица 3 – План внутреннего контроля учета операций заготовления и сбыта сельхозпродукции

Организационно планируемые параметры внутреннего контроля		
Объект контроля	Цель контроля	Планируемые виды работ
Учет закупки сельхозпродукции у членов кооператива	Обоснованный выбор объекта контроля. Сохранность количества и качества, полнота оприходования продукции и отражения в учете	Контроль применяемых цен, проверка первичной документации, учета продукции, контроль исполнения договорных обязательств, инвентаризация складированного сырья
Учет приобретения сельхозпродукции в порядке внутренних заготовительных операций	Целесообразность приобретения, соответствие договорам и заявкам членов кооператива, отражение в учете	Контроль оприходования от внутреннего сдатчика и передачи покупателю, контроль и сверка расчетов кооператива с членами кооператива
Учет переработки продукции членов кооператива	Установление объективности учета затрат и полноты отражения выпуска и продажи продукции	Проверка правильности учета доходов и расходов по переработке, ежемесячного выявления финансовых результатов на счете «Продажи», проведение инвентаризации
Учет сбыта сельхозпродукции	Определение расходов кооператива по сбыту сельхозпродукции, и обязательств по налогам	Контроль отгрузки сельхозпродукции покупателям, проверка оформления документов, расчета сумм НДС

Планирование опирается на систематизированный комплекс различных направлений деятельности службы внутреннего контроля, наглядным представлением которого является модель внутреннего контроля операций заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции (рис. 3).



Рисунок 3 – Модель внутреннего контроля операций заготовки и сбыта продукции сельскохозяйственных потребительских кооперативов

Модель внутреннего контроля предусматривает единство цели, объектов и процедур внутреннего контроля, которое выражается в показателях эффективности внутреннего контроля операций заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции. Алгоритм расчёта показателей эффективности внутреннего контроля представлен в диссертации, характеризуется исчислением следующих коэффициентов: коэффициент роста доходов от продаж кооперативом сельскохозяйственной продукции своих членов; коэффициент суммы экономии финансовых потерь. Функционирование системы внутреннего контроля оправдано, если расходы на осуществление контроля ниже, чем эффект от нее.

3. ОБЩИЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Выполненное исследование позволяет сформулировать следующие **выводы:**

1. Сельскохозяйственные потребительские кооперативы решают важные задачи в аграрном секторе экономики, но их развитию препятствуют: нехватка финансирования, недостаточное нормативно-правовое и методическое обеспечения основных видов деятельности сельскохозяйственной кооперации.

2. Повышение эффективности деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов требует своевременного учета и контроля заготовительных и сбытовых хозяйственных операций. Выявленное несовершенство законодательной и нормативной базы этих операций определило потребность в научных исследованиях в области учета, контроля заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции и сырья, разработке новых методических подходов.

3. Формирование системы внутреннего контроля, не требующей значительных дополнительных затрат на осуществление, применение методик внутреннего контроля заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции, позволяет обеспечить своевременное и качественное выполнение договорных

обязательств сельскохозяйственных потребительских кооперативов, повышение доходов и конкурентоспособности кооператива и его членов.

В целях совершенствования теоретических основ и разработки практических положений осуществления учёта и внутреннего контроля заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции сельскохозяйственных потребительских кооперативов **рекомендуется**:

1. Использовать методику бухгалтерского учета заготовительных и сбытовых операций, позволяющую оперативно учитывать заготовление, сбыт сельскохозяйственной продукции и затраты на их выполнение.

2. Применять специализированные формы первичных документов по учету операций заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции.

3. Внедрить в практику работы сельскохозяйственных потребительских кооперативов систему внутреннего контроля операций заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции, включающую функциональную ответственность субъектов контроля.

4. Использовать методику внутреннего контроля сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включающую модель внутреннего контроля операций заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции.

5. Применять на практике планирование внутреннего контроля и показатели, позволяющие оценить эффективность функционирования системы внутреннего контроля сельскохозяйственных потребительских кооперативов.

4. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ ОПУБЛИКОВАНЫ В СЛЕДУЮЩИХ РАБОТАХ:

в изданиях, рекомендованных ВАК:

1. Абрамов Д.А. Заготовительная и сбытовая деятельность сельскохозяйственных потребительских кооперативов и ее отражение в бухгалтерском учете / Д.А. Абрамов // РИСК: Ресурсы Информация Снабжение Конкуренция – 2010. – №1 – С. 171–174. – 0,4 п.л.

2. Абрамов Д.А., Абрамова К.В. Направления развития бухгалтерского учета заготовления и сбыта продукции сельскохозяйственных потребительских кооперативов / Д.А. Абрамов, К.В. Абрамова // Предпринимательство. – 2010. – №2 – С. 147–150. – 0,3 п.л. (авторских – 0,15 п.л.)

3. Абрамов Д.А. Система внутреннего контроля в сельскохозяйственных потребительских кооперативах и оценка её эффективности / Д.А. Абрамов // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики – 2010. – №3 – С. 66–71. – 0,6 п.л.

в других изданиях:

4. Абрамов Д.А. Учет и внутренний контроль заготовления и сбыта сельскохозяйственной продукции в сельскохозяйственных потребительских кооперативах / Д.А. Абрамов // Научное издание. – М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2008.– С. 1–90. – 5,75 п.л.

5. Абрамов Д.А. Актуальные проблемы бухгалтерского учета в сельскохозяйственных заготовительно-сбытовых потребительских кооперативах / Абрамов Д.А. // Стратегия развития кооперации в России. Материалы международной научно-практической конференции в рамках ежегодных Чайановских чтений, навстречу 100-летию Российского университета кооперации, 2009 – С.7–12. – 0,3 п.л.

6. Абрамов Д.А. Сельскохозяйственные потребительские кооперативы: место в развитии аграрного сектора экономики и проблемы становления / Д.А. Абрамов // Модернизация системы потребительской кооперации: стратегия, реформирование, реструктуризация, диверсификация. Сборник научных статей профессорско-преподавательского состава по итогам научно-практической конференции, г. Волгоград, 28 апреля 2009г. – Волгоград, Волгоградское научное издательство, 2010 – С. 13 – 17. – 0,3 п.л.