

На правах рукописи

**КОБА ЕКАТЕРИНА ЕВСТАФЬЕВНА**

**ФОРМИРОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО  
КОНТРОЛЯ В АГРОПРОМЫШЛЕННЫХ ХОЛДИНГАХ**

Специальность: 08.00.12 - Бухгалтерский учёт, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание учёной степени  
доктора экономических наук

Москва 2012

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

**Научный консультант:** доктор экономических наук, профессор  
**Овсийчук Мария Федоровна**

**Официальные оппоненты:** доктор экономических наук, профессор,  
профессор кафедры экономики и аудита  
Волгоградского кооперативного института  
(филиала) АНО ВПО ЦС РФ  
«Российский университет кооперации»  
**Калиничева Раиса Васильевна**  
доктор экономических наук, профессор,  
профессор финансов и бухгалтерского учета  
НОУ ВПО Института международных  
экономических отношений  
**Скачко Галина Александровна**  
доктор экономических наук, профессор,  
профессор бухгалтерского учета  
ФГОУ ВПО «Российский государственный  
аграрный университет – МСХА им. К.А.  
Тимирязева»  
**Хоружий Людмила Ивановна**

**Ведущая организация:** ФГОБУ ВПО Финансовый университет  
при Правительстве Российской Федерации

Защита состоится «11» мая 2012 года 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)

Объявление о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ [referat\\_vak@obrnadzor.gov.ru](mailto:referat_vak@obrnadzor.gov.ru), а также на официальном сайте АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» [www.ruc.su](http://www.ruc.su).

Автореферат разослан «10» апреля 2012 года

Ученый секретарь  
совета по защите докторских и  
кандидатских диссертаций Д 513.002.03  
д.э.н., профессор

Зубарева Е.В.

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы.** В условиях рыночной экономики в агропромышленном комплексе страны, за счет преобразования государственной системы управления в систему самостоятельного хозяйствования, изменения форм собственности произошли существенные изменения. Сократилось общее число сельскохозяйственных организаций, изменился состав сельскохозяйственных организаций по видам собственности. В составе сельскохозяйственных организаций наибольший удельный вес занимают: общества с ограниченной ответственностью - 45%; сельскохозяйственные производственные кооперативы - 30%; открытые акционерные общества - 6,6%; закрытые акционерные общества - 7,7%. Созданы интегрированные структуры - агропромышленные холдинги, объединяющие организации по производству сельскохозяйственной продукции, перерабатывающие и торговые организации.

Одними из крупнейших агрохолдингов на сегодняшний день являются: «Омский бекон» по переработке мяса - на свинокомплексах холдинга содержится более 230 тыс. свиней; «Разгуляй-Укррос» производит сахар, зерно, рис; ГК «Агрохолдинг» производит и перерабатывает мясо, продукцию растениеводства и др. Для агропромышленных холдингов характерен широкий территориальный охват - как в рамках области, так и межрегиональный. В агропромышленный холдинг обычно входит 10 - 15 дочерних организаций, объединенных головной организацией.

В этих сложных интегрированных объединениях возникла проблема организации единого управления, единого финансового учета, единой методологии управленческого учета и бюджетирования. Для управления холдингом деятельностью его организаций, необходима оперативная, достоверная информация о выполнении производственной программы, затрат на производство, формирования финансовых результатов которую, возможно получить посредством функционирования эффективной системы бухгалтерского учета и надежной системы внутреннего контроля.

За период реализации приоритетного национального проекта «Развитие агропромышленного комплекса» и Государственной программы был обеспечен рост продукции сельского хозяйства и производства пищевых продуктов. В 2006-2011 годах (оценка) среднегодовые темпы прироста продукции сельского хозяйства, несмотря на неблагоприятный 2010 г., составили 4,4%, пищевых продуктов – 4,1%. По сравнению с предыдущим пятилетием валовой сбор зерна вырос на 8%, подсолнечника – 40%, сахарной свеклы – 46%, прирост производства скота и птицы в 2010 г. к 2006 г. достиг 30%, в том числе мяса свиней – 35,6%, мяса птицы – 69,9%.

Однако анализ показывает, что в сельскохозяйственных и перерабатывающих производствах для эффективного его развития необходимо совершенствовать управленческие факторы. Учитывая особенности производственных процессов в этих организациях, особое значение в системе

управления приобретают контрольные функции, задачей которых является предупреждение потерь и хищений, порчи и неполного оприходования продукции, выявление причин снижения урожайности возделываемых культур и продуктивности животных. Усиление контрольных функций в системе управления позволит повысить качество, снизить себестоимость, повысить рост уровня рентабельности производства, обеспечить конкурентоспособность сельскохозяйственной продукции.

Новые условия развития, изменение организационных структур и поставленные задачи повышения конкурентоспособности сельскохозяйственной продукции, предполагают совершенствование стиля и методов управления, в частности, значительного изменения организации системы внутреннего контроля и бюджетирования, которые должны носить превентивный характер, способствовать выявлению причин и виновников потерь, неоправданно высоких затрат по производству продукции дочерними организациями агропромышленного холдинга и их структурными подразделениями, а также регулированию внутрихолдинговых связей.

В головных организациях агропромышленных холдингов важным условием качественного контроля за деятельностью дочерних организаций является последовательное совершенствование информационной базы, что предполагает реформирование бухгалтерского учёта и составление отчетности, усиление роли управленческого учёта и бюджетирования, привлечение их для обоснованных управленческих решений. Это обуславливает актуальность разработки концепции и методологии системы внутреннего контроля и бюджетирования, дальнейшего развития теории и практики управленческого учета в дочерних организациях агропромышленных холдингов.

Разработка методологии системы внутреннего контроля и управленческого учета в агропромышленных холдингах обусловлена следующими причинами:

1) необходимостью теоретического обоснования новых подходов к организации системы внутреннего контроля и постановке управленческого учёта в дочерних организациях агропромышленных холдингов, обеспечивающих оперативный контроль за затратами на производство по центрам возникновения затрат и центрам хозяйственной ответственности;

2) практической востребованностью дочерними организациями агропромышленных холдингов предложений по организации и новым методам внутреннего контроля, учитывающими передовой зарубежный опыт работы хозяйствующих субъектов в условиях рыночной экономики;

3) актуальностью формирования модели бюджетирования и оперативного контроля за исполнением бюджетов по многоотраслевым сегментам деятельности организаций агропромышленных холдингов;

4) ориентацией дочерних сельскохозяйственных организаций холдинга на установление долгосрочных внутренних связей с организациями холдинга по переработке сельскохозяйственной продукции, что обеспечивает ее сохранность и

эффективность использования;

5) ориентацией головных организаций агропромышленных холдингов на создание финансового расчетного центра.

Концепция развития внутреннего контроля затрат на производство в организациях агропромышленных холдингов обуславливает теоретическое осмысление проблем формирования затрат на производство, как объектов управленческого учета применительно к условиям реального производства продукции по сегментам исходя из Российской нормативной базы и методов их учёта.

Для эффективного управления финансово-хозяйственной деятельностью организаций агропромышленных холдингов необходима учетная информация, накапливаемая в разрезе центров возникновения затрат и центров хозяйственной ответственности, которая позволит оперативно осуществлять внутренний контроль и превратит его из формального в реальный, что является важным для повышения эффективности производственной деятельности дочерних организаций по производству сельскохозяйственной продукции, перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию в целом и их структурных подразделений.

**Степень разработанности проблемы.** Проблемы методологии внутреннего контроля, учёта затрат на производство и развитие систем управленческого учета исследовались российскими и зарубежными учёными.

Наиболее значимыми научными разработками, внесшими существенный вклад в развитие методологии бухгалтерского учета, контроля и экономического анализа, развития теории и методологии управленческого учета затрат на производство и калькулирования себестоимости являются исследования Р.А. Альборова, И.А. Белобжецкого, Н.Г. Белова, А.С. Бакаева, П.С. Безруких, М.А. Вахрушиной, Р.Я. Вейцмана, В.Б. Ивашкевича, В.Г. Гетьмана, Н.П. Кондракова, А.Ш. Маргулиса, М.В. Мельник, С.А. Николаевой, М.Ф. Овсячук, В.Ф. Палия, М.З. Пизенгольца, В.И. Петровой, Т.С. Сандриковой, И.А. Слабинских, Я.В. Соколова, В.А. Тереховой, Н.Т. Чумаченко, А.А. Шапошникова, А.Д. Шеремета, М.Я. Шнейнмана, Л.И. Хоружий.

Определенный вклад в формирование теоретических и практических положений внутреннего контроля и его применения внесли известные отечественные ученые: В.Д. Андреев, В.В. Бурцев, Ю.А. Данилевский, О.В. Ефимова, М.Ф. Овсячук, В.Я. Овсячук, О.М. Островский, В.Ф. Палий, В.И. Подольский, Т.М. Рогуленко, Г.А. Скачко, Т.В. Сотникова, А.Е. Суглобов, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет и др.

Теоретическим аспектам внешнего и внутреннего контроля, его учетно-аналитическому обеспечению и основным принципам его осуществления посвящено значительное количество исследований зарубежных авторов: Э. Адамс, К. Друри, Б. Гаррисон, Ф. Котлер., Дж.К. Лоббек, Р. Мантгомери, Дж. Робертсон, Ж Ришар, М. Симонс и др.

Однако, в выше указанных работах не нашли достаточного отражения

проблемы, обусловленные задачами организации и формирования системы внутреннего контроля, методологии бюджетирования и контроля за исполнением бюджетов в дочерних организациях агропромышленных холдингов. Непосредственно вопросам управленческого учёта, анализа и контроля в сельскохозяйственном производстве посвящено определенное число работ Н.Г. Белова, М.Ф. Овсийчук, В.Я. Овсийчук, Т.М. Рогуленко, Е.А. Суглобова, Л.И. Хоружий и др.

В работах указанных авторов методологический аппарат внутреннего контроля сводится в основном к последующему контролю, осуществляемому бухгалтерской службой, без активного участия менеджеров различных уровней в осуществлении контроля за деятельностью сегментов организаций агропромышленных холдингов. Обобщение теории и практики внутреннего контроля позволяет сделать вывод о том, что назрела необходимость в исследовании и разработке новых методологических подходов к формированию и функционированию системы внутреннего контроля в организациях агропромышленных холдингов.

Отсутствие работ посвященных внутреннему контролю за финансово-хозяйственной деятельностью в дочерних организациях агропромышленных холдингов требует проведения дальнейших исследований с позиций комплексного изучения теории, методологии системы внутреннего контроля, организации бухгалтерского управленческого учёта, бюджетирования и анализа.

Недостаточная теоретическая разработанность проблемы формирования системы внутреннего контроля, необходимость дальнейшего развития теории, методологии и организации управленческого учета, бюджетирования, а также практическая востребованность в конкретных методах и методиках внутреннего контроля в дочерних организациях агропромышленных холдингов обусловили выбор темы исследования и ее актуальность.

**Цель и задачи исследования.** Цель диссертационного исследования состоит в разработке научно-обоснованных концепций формирования методологии системы внутреннего контроля, организации управленческого учета и бюджетирования, направленных на мобилизацию резервов повышения эффективности деятельности организаций агропромышленных холдингов, дальнейшего развития их теоретических и методологических позиций в условиях реформирования учета, внутреннего контроля и финансовой отчетности, в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности.

В рамках исследования были поставлены и решены следующие задачи:

- определить тенденции развития интегрированных формирований в агропромышленном комплексе и выявить особенности в формировании системы внутреннего контроля в организациях агропромышленных холдингов;
- исследовать и обосновать взаимосвязи систем управления, учета и контроля в дочерних организациях с головной организацией агропромышленных холдингов;

- изучить теорию, методологию основ внутреннего контроля, уточнить объекты и субъекты контроля, и их взаимодействие в организациях агропромышленных холдингов;

- обосновать задачи внутреннего контроля в соответствии со стратегией деятельности организаций холдинга и их сегментов, центров возникновения затрат и хозяйственной ответственности в агропромышленных холдингах;

- обосновать функции управленческого учета в системе внутреннего контроля и регулирования деятельности в организациях агропромышленных холдингов;

- предложить методологию управленческого учета в дочерних организациях агропромышленных холдингов;

- определить центры хозяйственной ответственности и их информационное обеспечение внутреннего контроля;

- предложить контрольные функции и ответственность за их исполнение менеджерами всех уровней агропромышленного холдинга, что позволит организовать управленческий учет и внутренний контроль деятельности дочерних организаций и их структурных подразделений;

- изучить и предложить усовершенствованную классификацию форм и видов внутреннего контроля в организациях агропромышленных холдингов;

- предложить методологию сметного контроля деятельности дочерних организаций и обосновать ее преимущество над применением системы фактического контроля;

- предложить методологию бюджетирования в организациях агропромышленных холдингов, учитывающую технологические особенности производства в организациях по производству продукции животноводства, продукции растениеводства; по производству кормосмесей; по переработке молока;

- изучить возможность создания службы управленческого учета и бюджетирования в агропромышленных холдингах, определить ее функции;

- определить особенности бюджетирования в дочерних организациях по переработке сельскохозяйственной продукции в агропромышленных холдингах;

- обосновать необходимость, после составления бюджетов, прогнозирование границы безубыточной деятельности организаций агропромышленных холдингов;

- определить состав и формы внутренней отчетности, содержащие информацию для контроля за исполнением бюджетов;

- разработать методику контроля за исполнением бюджетов в организациях агропромышленных холдингов;

- предложить методику оценки затрат на производство в организациях холдинга и определить ее значение для управления затратами и повышения эффективности использования производственных ресурсов.

**Область исследования.** Исследование соответствует п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных

организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п.1.8 «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности» раздела 1 «Бухгалтерский учет», п. 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии», раздела 3 «Аудит, контроль и ревизия» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта научных специальностей ВАК России (экономические науки).

**Предметом исследования** диссертационной работы является методология и организация системы внутреннего контроля, и ее информационная база: управленческий учет, бюджетирование, контроль за исполнением бюджетов.

**Объектом исследования** является финансово-хозяйственная деятельность организаций по производству и переработке сельскохозяйственной продукции агропромышленных холдингов.

**Теоретическую и методологическую основу исследования** составили труды отечественных и зарубежных ученых по проблемам теории и методологии системы внутреннего контроля, бухгалтерского финансового учета, формирования управленческого учёта, калькулирования себестоимости, бюджетирования и анализа.

В работе использовались основные положения законодательных и нормативных документов Правительства России, Минфина России, Министерства сельского хозяйства, международной теории и практики прогнозирования и исчисления себестоимости продукции, а также международных стандартов учета и отчетности.

Информационной базой исследования послужили статистические данные Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, информация финансовых (бухгалтерских) отчетов организаций агропромышленных холдингов, а также публикации, личные наблюдения, данные, размещенные в информационных сетях.

Методологической базой исследования послужили общенаучные принципы исследования, предполагающие комплексный и системный подход к изучению экономических отношений и явлений в их развитии и взаимосвязи. В процессе исследования применялись общенаучные и специальные методы исследования - анализ, синтез, индукция и дедукция, логический, комплексный и системные подходы к оценке экономических явлений. Системный подход применялся для уточнения понятия внутреннего контроля, взаимодействия всех его видов, разработки концепции формирования системы внутреннего контроля, методики его осуществления за исполнением бюджетов, анализа и оценки системы бухгалтерского управленческого учета и системы внутреннего контроля. Комплексный подход к проблеме обусловил проведение исследований в области организации внутреннего контроля, управленческого учета, финансового менеджмента, экономики сельскохозяйственной отрасли и управления

организациями агропромышленных холдингов.

**Научная новизна исследования** заключается в решении научной проблемы формировании концепции и методологии системы внутреннего контроля и бюджетирования, дальнейшего развития теории и практики, с учетом многоотраслевой деятельности агропромышленных холдингов, на базе совершенствования управленческого учета, внутренней отчетности и разработке методик внутреннего контроля и бюджетирования, как основных источников информации реформирования бухгалтерского учёта и отчетности организаций, в соответствии с принципами международных стандартов учета и бухгалтерской отчетности.

Наиболее существенные результаты, содержащие научную новизну, выносимые на защиту заключаются в следующем:

1. Сформулированы теоретико-методологические положения формирования системы внутреннего контроля в организациях агропромышленных холдингов, определены пути совершенствования, позволяющие повысить ее надежность:

- выявлена тенденция развития деятельности агропромышленных холдингов и особенности в формировании системы внутреннего контроля;

- обоснована сущность и раскрыты особенности взаимосвязи систем управления, внутреннего контроля дочерних организаций с головной организацией агропромышленного холдинга, как совокупность взаимосвязанных элементов;

- уточнены теория и методология основ внутреннего контроля его объекты и субъекты, детализированные по центрам ответственности, представляющие собой отдельные структурные подразделения в организациях агропромышленных холдингов;

2. Определены функции управленческого учета в системе управления и регулирования деятельности в организациях агропромышленных холдингов:

- предложена методология управленческого учета в организациях агропромышленных холдингов;

- определены центры хозяйственной ответственности и их информационное обеспечение внутреннего контроля;

- уточнено и расширено содержание признаков центра хозяйственной ответственности, соблюдение которых позволит обеспечить необходимой информацией для принятия эффективных управленческих решений менеджерами холдинга и входящих в агропромышленный холдинг организаций;

3. Разработаны новые и усовершенствованы используемые методики внутреннего контроля по сегментам организаций агропромышленных холдингов:

- уточнена и дополнена классификация форм и видов внутреннего контроля, отличающаяся от применяемой, методическими приемами и способами формирования и функционирования системы внутреннего контроля в организациях агропромышленных холдингов;

- разработана методология внутреннего контроля в организациях

агропромышленных холдингов;

- определены контрольные функции субъектов контроля в организациях по производству сельскохозяйственной продукции, входящих в агропромышленный холдинг;

- обосновано применение методик сметного контроля деятельности организаций агропромышленных холдингов и их преимущество над применением методик фактического контроля;

- разработаны рекомендации, направленные на совершенствование методологии и методики внутреннего контроля, как основы информационного обеспечения для принятия управленческих решений, позволяющих повысить эффективность деятельности организаций агропромышленных холдингов;

4. Разработана методология бюджетирования в организациях агропромышленных холдингов, базирующаяся на теоретических основах бюджетирования:

- разработаны концептуальные подходы к формированию методик бюджетирования, учитывающие технологические особенности организаций по производству: продукции животноводства, растениеводства; кормосмесей; молочных продуктов на молокозаводах;

- определены особенности и разработана методика бюджетирования в дочерних организациях по переработке сельскохозяйственной продукции организаций агропромышленных холдингов.

5. Предложена методика прогнозирования границы безопасности, с использованием анализа безубыточности, при этом доказана необходимость определения порога безопасности для всех сегментов деятельности организаций агропромышленного холдинга, позволяющая при необходимости принять меры обеспечивающие выполнение бюджетов, в частности прогноза о прибылях и убытках.

6. Разработана внутренняя отчетность, содержащая оперативную информацию для контроля за исполнением бюджетов; предложены разработанные автором формы внутренней отчетности, включающие структуру, содержание информации.

7. Разработана методика контроля за исполнением бюджетов всех уровней, базирующаяся на теории управления финансово-хозяйственной деятельностью:

- сформулирована концепция внутреннего контроля за исполнением бюджетов, включающая методики контроля, позволяющие получить информацию, необходимую менеджерам для управления финансово-хозяйственной деятельностью организаций агропромышленных холдингов;

- рекомендована методика экономического анализа, применяемая в системе внутреннего контроля за исполнением бюджетов, позволяющая обеспечить менеджеров информацией для возможного выявления резервов увеличения объема продаж, снижения расходов на производство и продажу продукции, увеличения уровня рентабельности продаж;

- разработана методика оценки контроля затрат на производство продукции, работ и услуг и определено ее значение для управления затратами в организациях агропромышленных холдингов.

**Практическая значимость** проведенного исследования заключается в том, что разработанный методический аппарат осуществления внутреннего контроля может быть использован в организациях агропромышленных холдингов и позволит решать актуальные прикладные задачи контроля за деятельностью центров ответственности, исполнением бюджетов.

Предложения по информационному обеспечению внутреннего контроля доведены до совершенствования организации управленческого учета, позволяющие оперативно получать данные для управления затратами в организациях холдинга.

К числу главных результатов диссертационного исследования, имеющих практическое значение, относятся:

- предложенные контрольные функции субъектов внутреннего контроля в организациях по производству сельскохозяйственной продукции, входящих в агропромышленный холдинг;

- разработанные автором методические рекомендации по формированию бюджетов и контролю за их исполнением в организациях: по производству продукции животноводства и растениеводства; по переработке сельскохозяйственной продукции, позволяющие осуществлять оперативный внутренний контроль за использованием производственных ресурсов и эффективностью производственно-финансовой деятельности;

- разработанный инструментарий внутреннего контроля за исполнением бюджетов и оценка его значения для управления затратами в организациях агропромышленных холдингов.

**Теоретическая значимость.** В диссертации на основании выполненных автором исследований разработан новый смысловой понятийный аппарат «система внутреннего контроля в агропромышленных холдингах», уточнена и дополнена классификация форм и видов внутреннего контроля, отличающаяся от применяемой, методическими приемами и способами формирования и функционирования системы внутреннего контроля в организациях агропромышленных холдингов. Полученные научные результаты совершенствования теории и практики, совокупность которых можно квалифицировать как важный вклад в развитие концепции системы внутреннего контроля, теории совершенствования управленческого учета и внутренней отчетности, методологических основ бюджетирования в организациях агропромышленных холдингов, в соответствии с принципами международных стандартов бухгалтерской отчетности.

Теоретические результаты диссертации позволяют осуществлению научных исследований по проблемам внедрения управленческого учета, методологии бюджетирования и внутреннего контроля за деятельностью и исполнением

бюджетов в организациях по производству сельскохозяйственной продукции и ее переработке в целом по агропромышленным холдингам.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения, теоретические выводы и практические рекомендации, сформулированные в диссертации, опубликованы, доложены и получили одобрение на: Международной научной конференции «Украина в мировых земельных продовольственных и кормовых ресурсах и экономических отношениях» - Винница. Аграрная наука, 1995г.; Международной научной конференции профессорско-преподавательского состава сотрудников и аспирантов вузов России и зарубежных стран по итогам научно-исследовательской работы в 2010г. «Взаимодействие общества и государства в период модернизации России» Москва, РУК, 2011г.; Материалы всероссийской научно-практической конференции преподавателей, молодых ученых, аспирантов, специалистов-практиков «Бухгалтерский учет - современное научное направление», Москва Академия бюджета и казначейства Министерства Финансов РФ, 2011г.

Результаты исследования используются в работе головной организации ОАО АПК «Космодемьянский» агропромышленного холдинга «Русское молоко» при осуществлении внутреннего контроля за деятельностью структурных подразделений и приняты к внедрению шестью дочерними организациями агропромышленного холдинга; разработанные методики: бюджетирования в организациях агропромышленного холдинга; внутреннего контроля за исполнением бюджетов внедрены и применяются в организациях по производству сельскохозяйственной продукции агропромышленного холдинга «Русское молоко» (справка от 14.06.2011г. № 21); разработанная методика контроля за исполнением бюджетов, учитывающая особенности переработки молока принята и используется в ООО «АУДИТОРСКАЯ ФИРМА СОВЕТ» при осуществлении аудита в сельскохозяйственных организациях (справка от 17.06. 2011г. № 9).

Результаты исследования используются в учебном процессе Королевского института управления, экономики и социологии при преподавании дисциплин «Основы аудита», «Контроль и ревизия», «Бухгалтерский управленческий учет», а также при повышении квалификации профессиональных бухгалтеров.

Основные результаты исследования нашли отражение в публикациях автора.

**Публикации результатов исследования.** По тематике диссертации опубликовано 34 работы, в которых автору принадлежит 75,02 п.л., в том числе в четырех монографиях, восьми учебных пособиях, научных статьях, в том числе 12 статей опубликовано в журналах, рекомендованных ВАК для освещения результатов научных исследований.

**Структура и содержание работы.** Диссертация состоит из введения, пяти глав, содержащих 22 таблицы, 19 рисунков, заключения, списка литературы и 12 приложений.

**Во введении** обоснована актуальность темы, указана цель диссертационного исследования, объекты диссертационной работы, методические основы и

теоретическая база исследования, а также раскрыта его научная новизна.

**В первой главе** «Роль агропромышленных холдингов в решении продовольственной программы страны» проведено аналитическое обоснование развития и сущности интегрированных формирований в агропромышленном комплексе, их влияние на развитие агропромышленного производства в России. Изучены принципы взаимосвязи систем управления, учета и контроля, обоснованы основные цели управления в агропромышленных холдингах. Даны теоретико-методологические основы системы внутреннего контроля, объекты и субъекты контроля, детализированные по центрам ответственности, представляющие собой отдельные структурные подразделения в организациях агропромышленных холдингов.

**Во второй главе** «Управленческий учет в агропромышленных холдингах – как информационная база для принятия управленческих решений» теоретически обоснована взаимосвязь бухгалтерского финансового и управленческого учета. Предложена методология организации управленческого учета в агропромышленных холдингах для целей внутреннего контроля.

**В третьей главе** «Теория и методология внутреннего контроля в агропромышленных холдингах» уточнены принципы, функции и классификация форм и видов внутреннего контроля. Предложены направления совершенствования внутреннего контроля в организациях агропромышленных холдингов.

**В четвертой главе** «Методология бюджетирования в организациях агропромышленных холдингов» рассмотрены теоретические основы бюджетирования, как одной из функций контроля за деятельностью дочерних организаций и агропромышленного холдинга в целом. Теоретически обоснованы и практически разработаны методики бюджетирования в дочерних организациях агропромышленного холдинга по переработке сельскохозяйственной продукции.

**В пятой главе** «Контроль за исполнением бюджетов - одна из функций управления финансово-хозяйственной деятельностью организаций агропромышленных холдингов» обоснована и предложена методика прогнозирования границы безопасности, как одного из элементов сметного контроля. Разработана внутренняя отчетность, содержащая оперативную информацию для контроля за исполнением бюджетов, методика контроля за исполнением бюджетов и оценка затрат на производство в организациях агропромышленных холдингов и ее значение для управления затратами.

В заключении сделаны основные выводы по результатам исследования.

## **2. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

### **Теоретико-методологические положения формирования системы внутреннего контроля в организациях агропромышленных холдингов, пути дальнейшего совершенствования, позволяющие повысить ее надежность**

Агропромышленный комплекс, представляет собой совокупность взаимосвязанных отраслей, непосредственно обеспечивающих производство сельскохозяйственной продукции, которая подлежит подработке, переработке или потреблению населением как продукты питания.

Динамичное развитие агропромышленного комплекса обеспечивается при достижении устойчивого воспроизводства, как в каждом структурном подразделении, так и в отрасли в целом.

В зависимости от функций, выполняющих интегрированными отраслями агропромышленного комплекса, они объединены в три сферы деятельности:

1. Отрасль промышленности, которая производит для АПК средства производства (тракторы, сельскохозяйственные машины, транспортные средства, машины и оборудование для кормопроизводства и перерабатывающих отраслей, минеральные удобрения, комбикорма и др.);

2. Сельское хозяйство, вырабатывающее продукцию растениеводства и животноводства;

3. Отрасли, осуществляющие переработку, заготовку, хранение, транспортировку и реализацию сельскохозяйственной продукции, оказывающие сельскому хозяйству производственные услуги.

Исследования автора позволили сделать вывод, что основным фактором, влияющим на развитие отраслей агропромышленного комплекса, является стимулирование интеграции перерабатывающей промышленности с производством сельскохозяйственной продукции и ее реализацией.

Практика показала, что для России наиболее эффективным ведением финансово-хозяйственной деятельности являются крупные интегрированные объединения. В современных условиях для сельского хозяйства такими объединениями являются агропромышленные холдинги. Основными целями создания, которых, является: защита и согласование юридического и экономического взаимодействия участников интеграции; проведение в производство «нано» технологий; внедрение достижений науки и техники.

Агропромышленные холдинги в России созданы преимущественно за счет объединения сельскохозяйственных организаций по производству продукции растениеводства и животноводства, перерабатывающих растениеводческую и животноводческую продукцию, организаций по производству кормов для животных и торговых организаций, т.е. сочетание сырьевой сельскохозяйственной отрасли и перерабатывающих организаций, производящих конечный продукт, с участием в их реализации.

Статистическая информация Министерства сельского хозяйства России подтверждает, что за 2007-2010г.г. общее число сельскохозяйственных организаций сократилось на 1,7 тыс., в основном это произошло за счет укрупнения и их реорганизации.

Анализ производства основных видов продукции произведенных на территории России позволяет сделать вывод что, несмотря на неблагоприятные климатические условия, засуху и т.д. производство основных видов продукции значительно увеличилось (табл. 1).

**Таблица 1 - Производство основных видов продукции в России**

	Годы				Отклонения 2010г к 2007г.	
	2007	2008	2009	2010	абсолютное	относительное
Мясо (включая субпродукты 1 категории), тыс.т	2561	2899	3380	3758	+1197	146,7
Колбасные изделия, тыс.т	2411	2455	2238	2433	+22	100,9
Мясные полуфабрикаты, тыс.т	1254	1451	1538	1656	+402	132,1
Консервы мясные, м.туб	521	580	614	667	+146	128,0
Масло животное, тыс.т	272	272	233	222	-50	81,6
Цельномолочная продукция, тыс.т	10515	10323	10855	11799	+1284	112,2
Мука, млн. т	10,3	10,3	10,2	10,5	+0,2	101,9
Крупа, тыс.т	1113	1136	1258	1235	+122	111,0
Масла растительные, тыс.т	2735	2485	2871	2675	-60	97,8

В 2010 году в сравнении с 2007 годом производство мяса, колбасных изделий, мясных полуфабрикатов увеличилось на 1621 тыс. т или на 26,0%, круп на 122 тыс.т. или на 11,9%, производство цельномолочной продукции увеличилось на 1284 тыс.т или на 12,2%, круп на 122 тыс.т или на 22%.

Однако, несмотря на значительный рост производства основных видов продукции в сельском хозяйстве России, и в крупных интегрированных сельскохозяйственных объединениях, на практике имеются трудности в управлении агропромышленными холдингами.

К которым относятся:

- отсутствие регламентированной системы распределения полномочий между головной и дочерними организациями;
- возникновение внутри холдинга конфликта интересов;
- сложности в регламентации управления за счет одновременного ведения нескольких видов деятельности (производство сельскохозяйственной продукции, ее переработка и реализация);
- усложненная система контроля и стимулирования деятельности дочерних организаций; различный характер производственных процессов по различным видам деятельности и, как следствие, различные способы учета затрат и финансовых результатов.

Сложность системы управления агропромышленным холдингом, размеры

экономического субъекта и особенности его деятельности оказывают влияние на формирование системы внутреннего контроля. В связи с этим, автор считает, что система внутреннего контроля в агропромышленном холдинге, предназначена для того, чтобы помочь головной организации организовать контроль за эффективностью деятельности дочерних организаций, своевременно контролировать производственные риски и принимать решения по их недопущению.

Исследования автора позволяют сделать вывод, что агропромышленный холдинг, это единый взаимосвязанный хозяйственный и финансовый организм направленный на получение экономических выгод взаимосвязанными организациями. В этой связи возникает необходимость разработки схемы движения денежных потоков, по каждой организации, входящей в холдинг, экономическое взаимодействие дочерних организаций с головной организацией и между собой.

Для эффективной деятельности агропромышленных холдингов необходим совершенный механизм управления, включающий планирование, учет, контроль и анализ.

Проведенное исследование автором позволило определить основные цели управления агропромышленным холдингом:

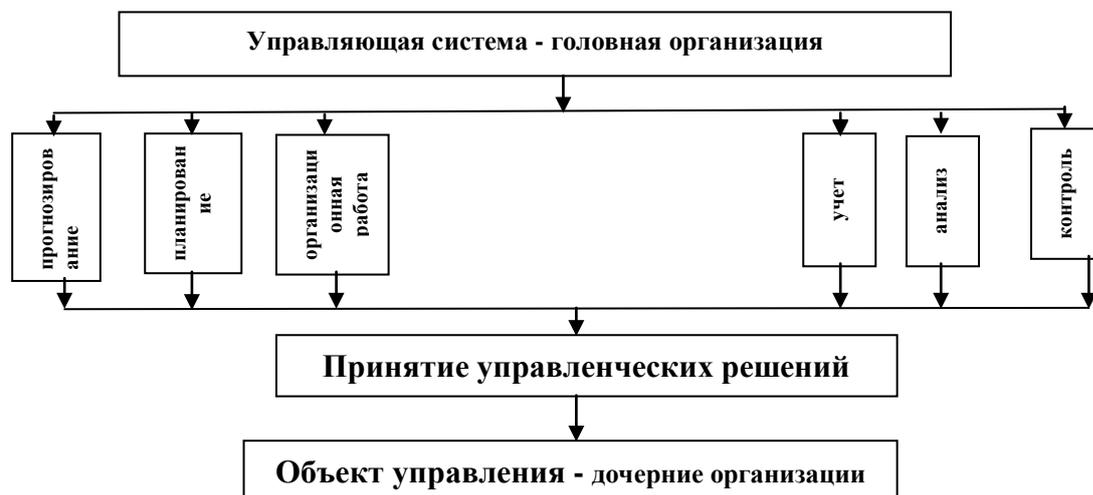
- усилия всех коллективов дочерних организаций и структурных подразделений на выполнение бюджетов продаж, производства, затрат, доходов и финансовых результатов;
- согласование и координация работы дочерних организаций и обеспечение желаемого результата по агропромышленному холдингу;
- обеспечение эффективного использования техники, материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- обеспечение контроля над ходом производственного процесса с использованием механизма обратной связи.

На всех этапах управления требуется информация, формируемая в основном в системе бухгалтерского учета. Цель бухгалтерского учета зависит от системы управления. Так как система управления включает в себя различные функции, то учет организуется в соответствии с этими функциями. Основное назначение учета — группировка информации для различных уровней управления.

Цель предполагает решение двух задач учета: создания информационных условий для осуществления функций экономического анализа, контроля, прогнозирования, регулирования и осуществления функций управленческим аппаратом агропромышленного холдинга и его дочерними организациями. Следовательно, управление основывается на результатах полученной учетной и аналитической информации.

Для целей управления необходимо упорядочение потока входной и выходной информации. При этом управляющая система - взаимодействует с управляемой через службы управления организацией и функциональные отделы.

Объектами управления являются хозяйственные процессы, ресурсы, показатели объема производства, затраты на производство, прибыль, следовательно образуется замкнутый цикл, образующий систему бухгалтерского учета. Управляющая система - головная организация воздействует на управляемый объект - дочерние организации путем прогнозирования, планирования, организацией технологических, хозяйственных процессов, учета, контроля, анализа, принятия решений, что отражено на рисунке 1.



**Рисунок 1 - Воздействие управляющей системы на объект управления в агропромышленном холдинге**

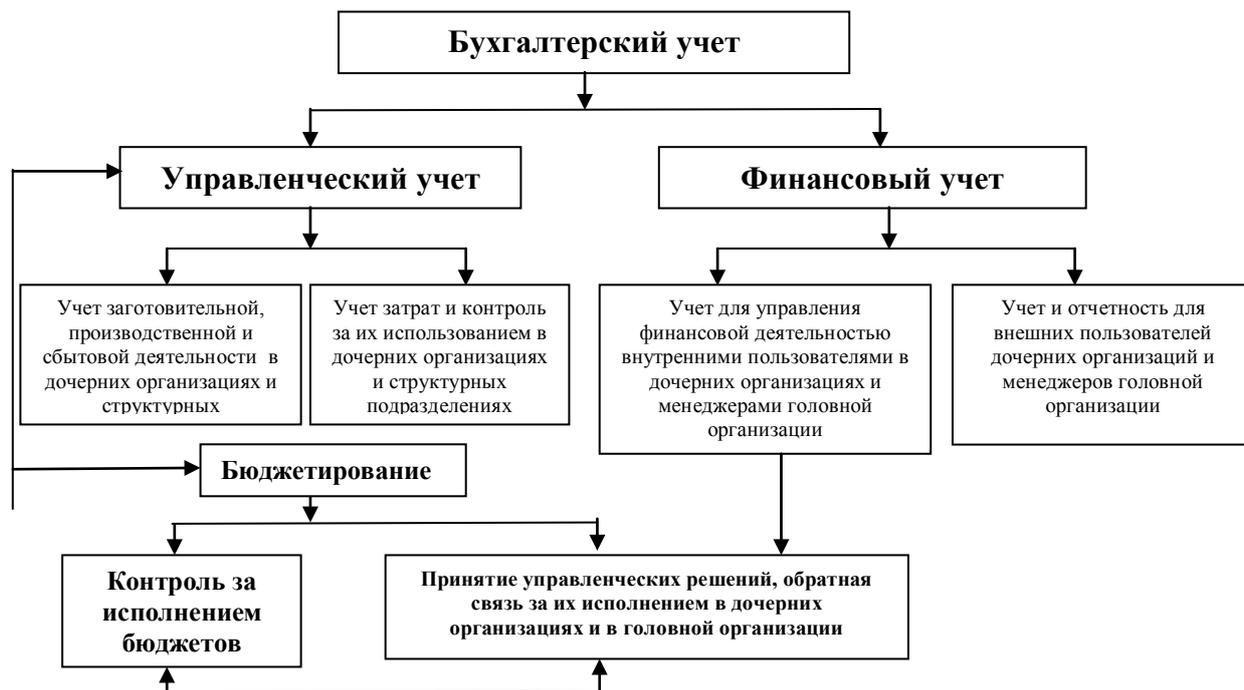
Полученная информация, позволяющая управлять затратами и производственной деятельностью, формируемая посредством бухгалтерского учета не обеспечивает полноты планирования и прогнозирования будущего развития агропромышленного холдинга. Это обуславливает необходимость, как в головной, так и в дочерних организациях холдинга, внедрения бухгалтерского управленческого учета.

Информация, формируемая в системе управленческого учета, в денежном выражении может использоваться для финансового учета а, информация финансового учета, отражаемая на аналитических счетах используется - для целей управленческого учета, что обеспечивает взаимосвязь бухгалтерского финансового и управленческого учета, и отражено на рисунке 2.

Таким образом, с организацией системы управленческого учета, бухгалтерский финансовый учет становится не только средством обработки и группировки экономической информации, содержащейся в первичных документах, а и участником и исполнителем управленческой политики организации. При этом возникают дополнительные функции по сбору, формированию, сохранению информации для группы лиц, использующих ее в целях планирования, прогнозирования, принятия решений и контроля.

Изучение вопросов развития системы контроля в агропромышленных холдингах позволило автору сделать вывод, что необходимо организовать учет так, чтобы он обеспечивал получение ежедневной информации об использовании производственных ресурсов и их сохранности, в разрезе каждой дочерней

организации и структурного подразделения. Следовательно, взаимосвязь учета и контроля состоит в том, что в ряде случаев завершающая стадия учета одновременно является начальной стадией контроля.



**Рисунок 2 - Взаимосвязь бухгалтерского финансового и управленческого учета в агропромышленных холдингах**

В научных трудах российских и зарубежных ученых предлагается много признаков классификации системы контроля, детально рассматриваются виды контроля по различным критериям классификации, однако подход, изложенный в современной научной литературе не раскрывает понятия системы внутреннего контроля в агропромышленных холдингах.

Исследование автором системы внутреннего контроля в агропромышленных холдингах, позволяет сделать вывод, что понятие «внутренний контроль» применительно к агропромышленным холдингам - это контроль за реальностью составленных бюджетов по сегментам деятельности холдинга и исполнением их. Кроме того, контроль должен осуществляться центрами ответственности дочерних организаций за: исполнением бюджетов; внедрением инновационных технологий по производству продукции растениеводства и животноводства; факторами, влияющими на продуктивность животных и птицы, на урожайность сельскохозяйственных культур; деятельностью вспомогательных, промышленных производств.

Надежная система внутреннего контроля противодействует возникновению ошибок в текущей работе и, следовательно, сводит к минимуму принятие экономически невыгодных решений и возникновение убытков.

Система внутреннего контроля это постоянная, ежедневная деятельность субъектов контроля, позволяющая:

- составить достоверную бухгалтерскую отчетность;

- использовать производственные ресурсы организации в соответствии с нормативами;

- выполнять решения руководства.

Уточненное нами понятие внутреннего контроля в холдингах обусловлено двумя группами факторов:

- организационной структурой холдинга, наличием ряда особенностей сельскохозяйственного производства;

- многоотраслевой деятельностью каждой дочерней сельскохозяйственной организации.

Внутренний контроль, как один из элементов инструментария обеспечения экономической безопасности дочерних организаций и агропромышленного холдинга позволяет достичь соблюдения законности и целесообразности совершения фактов хозяйственной деятельности и правильности их отражения на счетах бухгалтерского учета.

### **Функции управленческого учета в системе управления и регулирования деятельности в организациях агропромышленных холдингов**

Управленческий учет выполняя функцию управления производством, затратами центров ответственности создает информацию, которая должна отвечать определенным требованиям, отраженным в таблице 2.

**Таблица 2 – Требования, предъявляемые к информации управленческого учета**

Наименование	Содержание
Своевременность	Информация должна быть готова и доступна при возникновении потребности менеджеров
Краткость	Информация должна быть четкой, понятной
Сравнимость	Информация должна быть сопоставимой по времени и организации агропромышленного холдинга
Релевантность	Информация должна быть желаемой и действительно получаемой для определенной цели
Адресность	Информация должна быть конфиденциальна и адресная
Обратная связь	Подтверждение и корректировка прежних данных об исполнении управленческих решений
Адаптивность	Способность учитывать изменения окружающей среды и вносить коррективы в процесс регулирования хозяйственных связей с организациями холдинга и партнерами
Ответственность	Предполагает наличие ответственности конкретных исполнителей за достоверность представляемой информации и возможность ее использования для принятия эффективных управленческих решений
Экономичность	Стоимость подготовки информации должна стоить меньше чем ее изготовление
Выгодность	Информация должна способствовать получению экономических выгод

Информацию, отвечающую этим требованиям необходимо группировать по

центрам ответственности, что будет являться базой для внутреннего контроля.

Постановку системы управленческого учета в агропромышленном холдинге целесообразно осуществлять в следующей последовательности:

1. Разработка стратегии холдинга.
2. Определение финансовой структуры холдинга, с выделением центров ответственности.
3. Определение экономических показателей хозяйственно-финансовой деятельности дочерних организаций и агропромышленного холдинга.
4. Разработка состава, содержания и форматов управленческой отчетности.
5. Определение классификации группировки затрат управленческого учета.
6. Принятие решения о системе управленческого учета:
  - а) интегрированной, связь между управленческой и финансовой бухгалтерией осуществляется при помощи контрольных счетов, которыми являются счета расходов и доходов финансовой бухгалтерии;
  - б) автономной, обособленное ведение финансового и управленческого учета, что создает условия для сохранения коммерческой тайны.
7. Разработка методологии бюджетирования в организациях агропромышленных холдингов с учетом особенности их деятельности.

Все перечисленные этапы создания управленческого учета необходимо отразить в Положении (регламенте) управленческого учета в агропромышленном холдинге, в котором закрепляют объекты, субъекты управленческого учета, а также процедуры управленческого учета.

На основании исследования, автором в агропромышленном холдинге предлагается структура регламента, включающая функции, права и обязанности менеджеров по осуществлению учета и контроля.

В систему управленческого учета в агропромышленных холдингах целесообразно включать нормативные документы четвертого уровня:

1. Положение (регламент) о системе управленческого учета в холдинговых организациях.
2. Рабочий план счетов, учитывающий особенности производства каждой дочерней организации агропромышленного холдинга.
3. Учетную политику организаций холдинга для целей бухгалтерского финансового, бухгалтерского управленческого и налогового учета. При этом, необходимо разрабатывать единую учетную политику для всех организаций, что позволит усилить контроль за деятельностью дочерних организаций.
4. Положение об учете обязательств к получению и оплате денежных средств, имущества, доходов и расходов с указанием наиболее типичных фактов хозяйственной деятельности организаций холдинга и корреспонденции счетов отражения их на счетах бухгалтерского учета.
5. График документооборота, включающий формы применяемых документов по каждому факту хозяйственной жизни, отражаемых на счетах бухгалтерского учета, сроки сдачи их в бухгалтерию для контроля и учета.

6. Положение о финансовом расчетном центре холдинга, с определением его функций, прав, обязанностей и ответственности.

7. Инструкция по методологии бюджетирования, с учетом особенностей технологии производства каждой дочерней организации, входящей в агропромышленный холдинг.

8. Положение о формировании отчетности о внутреннем контроле за исполнением бюджетов.

9. Положение о службе методологии управленческого учета и бюджетирования.

В целях эффективного управления деятельностью организаций холдинга целесообразно учет затрат на производство и продажу продукции в управленческом учете осуществлять по центрам хозяйственной ответственности. Применительно к агропромышленным холдингам под центром ответственности следует понимать дочернюю организацию, ее структурные подразделения или группу подразделений, которые контролируют затраты, доходы и прибыль или используют инвестиционные доходы, а также отвечают перед руководством холдинга за выполнение поставленных задач.

Центрами ответственности являются руководители организаций холдинга, руководители структурных подразделений: цехов, отделений, бригад, звеньев, вспомогательных производств. Признаками центра ответственности являются то, что ответственному лицу доверено распоряжаться денежными средствами, производственными ресурсами и самостоятельно принимать управленческие решения по повышению объемов производства, по выявлению резервов снижения затрат, а также оперативно осуществлять контроль за использованием производственных ресурсов.

Кроме центров ответственности имеются центры возникновения затрат, которые на практике зачастую совпадают с центрами ответственности. Центры возникновения затрат представляют собой объекты учета затрат, которыми являются производственные и обслуживающие единицы, отличающиеся единообразием функций и производственных операций, уровнем технической оснащенности и организации труда, направленностью затрат.

Следовательно под центром затрат целесообразно понимать детализированную группировку затрат, содержащую информацию позволяющую управлять. Для организаций холдинга по производству сельскохозяйственной продукции это может быть структурное подразделение, вид конкретной продукции, отдельная статья затрат, в растениеводстве технологический процесс возделывания сельскохозяйственных культур, отдельная операция, вид деятельности.

Группировка затрат по центрам возникновения затрат позволяет получить полную информацию о затратах о выходе продукции и факторах воздействующих на них. Выбор центра затрат в каждой организации холдинга зависит от видов производимой продукции, работ, услуг и определяет модель аналитического учета затрат. Создание множества центров затрат в учетной системе организации

усиливает контроль за затратами и сокращает долю косвенных расходов распределяемых на объекты калькулирования, что повышает достоверность исчисления себестоимости продукции, работ, услуг и ценообразования по видам продукции.

Таким образом, повышаются возможности получения полезной дополнительной информации об издержках производства по центрам затрат и видам продукции, работ, услуг. Определение объектов учета по видам производимой продукции позволяет достигнуть единство аналитического учета затрат с процессом исчисления себестоимости.

Если центрами затрат определены процессы, операции технологического процесса, то в результате группировки затрат повышается оперативность контроля за издержками, качеством выполняемых операций и координацией участников технологического процесса. При этом возможно определить соответствие фактических затрат принятым нормам расхода семян, кормов, сырья, энергии по производству продукции агропромышленного холдинга, выявить отклонения и установить причины и виновников отклонений. Таким образом, центры затрат как объекты учета играют важную роль в управлении издержками производства.

При формировании организационной структуры агропромышленного холдинга для каждого центра ответственности целесообразно определять права, обязанность и ответственность, в которых предусматривается круг решаемых самостоятельно проблем и самостоятельность в принятии экономически выгодных управленческих решений. В то же время необходимо определить показатели, по которым центр ответственности должен передавать информацию холдингу, либо предоставлять ее для коллегиального принятия управленческих решений.

Центр ответственности принимает управленческие решения в рамках установленной руководством компетенции и несет ответственность за принимаемые управленческие решения.

Центры ответственности организаций холдинга целесообразно классифицировать по признакам: **по функциональному признаку:**

- производственные:

а) для организаций по производству сельхозпродукции – управляющие отделениями, бригады, звеньевые, вспомогательные производства – заведующий гаражом, заведующий ремонтной мастерской, заведующий котельной и др.;

б) для организаций по переработке сельскохозяйственной продукции – начальники цехов, участков и др.;

- обслуживающие: начальники компрессорных станции, электрических и холодильных подстанций, котельных, инструментальных цехов, заведующие лабораторий;

- материальные: заведующие отделов и служб снабжения, складов;

- сбытовые: заведующие отделов и служб сбыта, магазинов, рынков;

- управляющие: начальники служб управления, главные специалисты.

**По территориальному признаку** выделяют филиалы, дочерние организации, представительства, находящиеся на разных территориях, которые могут заниматься одним или несколькими производственными направлениями.

Выделение центров ответственности позволяет существенно повысить эффективность управленческого учета, контроля и управления деятельностью.

По объему полномочий их руководителей и обязанностей целесообразно в агропромышленных холдингах выделять центры: затрат, продаж, доходов, прибыли, инвестиций в имущество, ценных бумаг, контроля и управления. По задачам и функциям центров ответственности их рассматривают, как основные и обслуживающие.

Для каждого центра ответственности должны быть определены цели и задачи, в том числе и информационные, определяющие с какой периодичностью, кем и кому должна представляться необходимая информация.

### **Методики внутреннего контроля по сегментам организаций агропромышленных холдингов**

Внутренний контроль, выполняет ряд функций в системе управления агропромышленным холдингом, как в головной, так и в его дочерних организациях. Исследования автора позволяют сделать вывод, что основными функциями внутреннего контроля в условиях рыночной экономики являются: информационная; контрольная; обратной связи; аналитическая; методическая; моделирования; социальная. Все эти функции взаимосвязаны, прежде всего, с информационной функцией, что обусловлено сущностью и целями внутреннего контроля.

Основополагающим звеном развития внутреннего контроля как науки в методологическом плане является совокупность его научных принципов. В современной литературе, а также в отечественных нормативных актах данная проблема решается не совсем обоснованно, так как в ней часто смешиваются принципы, допущения и требования, предъявляемые к контролю.

Следовательно, целесообразно в теории и практических рекомендациях четко определить основополагающие принципы внутреннего контроля как науки, требования, предъявляемые к внутреннему контролю как к практической деятельности, и требования, предъявляемые к исполнителям которыми являются контролеры, специалисты, входящие в штат специальной службы контроля агропромышленного холдинга.

Основополагающими принципами внутреннего контроля, как показали исследования автора, являются: научность; доступность; действенность; результативность; целенаправленность; своевременность; объективность; системность; комплексность; конфиденциальность; гибкость; активность и адаптация к условиям деятельности контролируемых объектов, внутреннего контроля к происходящим изменениям внутренней и внешней среды, в которой контролируемый объект осуществляет свою деятельность; конкретность целей;

экономичность системы внутреннего контроля; понимаемость содержания системы внутреннего контроля.

Автором исследована классификация внутреннего контроля в агропромышленных холдингах и предложена уточненная, в которой выделены основные квалификационные признаки и группы, что отражено в таблице 3.

**Таблица 3 - Классификация внутреннего контроля в агропромышленных холдингах**

Признаки классификации	Подвиды или подсистемы внутреннего контроля	Формы внутреннего контроля	Методы контроля
1. Субъекты контроля	Ревизия наблюдательного совета; Внутренний аудит Самоконтроль менеджеров	Ревизия, аудит, управленческий анализ	Технико-экономические расчеты, нормативная проверка, встречная документальная проверка, проверка соответствия требованиям нормативных актов оформления первичных документов, инвентаризация, контрольный обмер, обследование, экспертная оценка качества сырья, материалов, готовой продукции, аналитические процедуры
2. Время проведения контроля	Вневедомственный, внутриведомственный, внутренний	Превентивный; текущий; последующий	Пересчет, анализ прогнозов выполнения фактов хозяйственной жизни, соблюдение норм и нормативов затрат, аналитические процедуры
3. Источники контроля	Нормативная проверка законности и целесообразности фактов хозяйственной жизни	Фактический контроль, документальный контроль. Ревизия, аудит, самоконтроль менеджеров	Инвентаризация, пересчет, взвешивание, лабораторный анализ экспертная оценка
4. Обхват объектов контроля	Проверка полноты отражения в учете фактов хозяйственной жизни организации, правильности составления корреспонденции счетов, полноты отражения их во внутренней отчетности	Сплошной	Проверке подвергаются все факты хозяйственной жизни, устанавливаются наличие имущества собственников, сопоставление расчетов прогнозируемых показателей, аналитические процедуры;
		Выборочный	Проверяется содержание части фактов хозяйственной жизни, отраженных в первичных документах, регистрах бухгалтерского учета и отчетности

Применение предлагаемой классификации внутреннего контроля позволит субъектам контроля организовать внутренний контроль на стадии подготовки производства, соблюдения технологии в процессе производства, завершении производства. Разработанная классификация внутреннего контроля отличается от существующей методическими приемами и способами формирования и

функционирования системы внутреннего контроля в агропромышленных холдингах и его дочерних организациях.

В целях совершенствования практики внутреннего контроля необходимо развивать теорию сущности и экономического содержания контроля и его роли в повышении эффективности деятельности хозяйствующих субъектов. С позиций подразделения контроля на формальный и реальный целесообразно его считать как форму контроля обратной связи, посредством которой система управления получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и исполнении принятых ранее управленческих решений.

Исследование автора позволяет сделать вывод о том, что программа проведения внутреннего контроля разрабатывается на базе унифицированных регламентов о контроле в организациях агропромышленного холдинга.

В сельскохозяйственных организациях холдинга необходимо разделить ответственность и полномочия сотрудников, занимающихся контролем. При этом целесообразно осуществлять разделение таким образом, чтобы не было возможностей отдельным лицам нарушать принципы контроля.

В отрасли растениеводства разделение полномочий ответственности специалистов можно достичь закреплением следующих функций:

- доступ к семенам и посадочному материалу, удобрениям закрепить за заведующими складами, агрономами, управляющими отделениями;
- разрешение отпуска семян и посадочного материала, возложить на управляющих отделениями, агрономов;
- соблюдение норм расхода семян и посадочного материала возложить на главного агронома, агрономов - семеноводов, бригадиров;
- ответственность за полнотой оприходования продукции возложить на управляющих отделениями, бригадиров;
- ответственность за соблюдение агротехнических норм возделывания сельскохозяйственных культур, возложить на управляющих отделениями, бригадиров;
- отражение бухгалтерами фактов хозяйственной жизни по возделыванию сельскохозяйственных культур в бухгалтерском учете, осуществлять на основании нарядов, актов на выполненные работы, учетных листов по выполнению работ машинистами-трактористами.

В отрасли животноводства закрепляются следующие функции:

- доступ к кормам и кормовым добавкам, возложить на заведующих складами, бригадиров животноводческих ферм, управляющих отделениями;
- разрешение отпуска кормов и кормовых добавок закрепить за главными зоотехниками, управляющими отделениями;
- контроль соблюдения рационов кормления возложить на бригадиров животноводства, зоотехников;
- ответственность за соблюдением технологии содержания животных (коров) возложить на доярок, зоотехников, бригадиров;

- ответственность за полнотой оприходования основной, побочной и сопряженной продукции животноводства возложить на доярок, бригадиров;
- ответственность за своевременностью проведения инвентаризации животных и птицы, возложить на зоотехников, бригадиров, бухгалтеров;
- ответственность за своевременность и достоверность составления отчетности: по движению животных и птицы возложить на зоотехников, бригадиров; отчетов по затратам и выходу продукции животноводства возложить на бригадиров, зоотехников, управляющих отделениями, бухгалтеров;
- ответственность за достоверностью отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни, возникающих в отрасли животноводства возложить на бухгалтеров ведущих учет в отрасли животноводства.

В агропромышленном холдинге выше указанное функциональное закрепление целесообразно осуществлять и по перерабатывающим организациям сельскохозяйственной продукции (комбикормовые заводы, молокозаводы, мясокомбинаты, консервные заводы).

В целях повышения надежности и эффективности внутреннего контроля является важным разделить функции по контролю за каждым субъектом контроля организаций по производству и переработке сельскохозяйственной продукции, входящей в структуру агропромышленного холдинга.

На основании изучения практики внутреннего контроля в организациях агропромышленных холдингов нами определен порядок формирования реального контроля, включающего следующие признаки:

- контролю подвергается вся хозяйственная деятельность организаций агропромышленного холдинга;
- руководители структурных подразделений осуществляют оперативный контроль, за использованием производственных ресурсов;
- осуществляется систематический контроль фактов хозяйственной деятельности в процессе производства;
- оцениваются будущие факты хозяйственной деятельности, что способствуют выполнению бюджетов как операционных так и финансовых;
- контроль основан на точных оценках фактов хозяйственной деятельности, событий и явлений;
- внутренний контроль осуществляется руководителем, главными специалистами, вспомогательным персоналом управленческого аппарата;
- осуществляется обратная связь с контролируемым объектом (отчитываются объекты об устранении выявленных недостатков в процессе контроля). Результаты контроля обобщаются, анализируются, представляется информация руководству о выявленных нарушениях, злоупотреблениях, упущениях на основании которой принимаются меры по их устранению и недопущению в будущем.

Исследования автора позволяют сделать вывод, что при осуществлении внутреннего контроля объектами проверки в агропромышленных холдингах

являются: снабжение, производство, реализация (сбыт), центры хозяйственной ответственности, которыми являются руководители дочерние организации и руководители их структурных подразделений.

Объекты и субъекты контроля тесно связаны между собой и взаимообусловлены. Каждый объект связан с деятельностью людей: материально-ответственных лиц, руководителей структурных подразделений, специалистов среднего и высшего звена, бухгалтеров, экономистов и др. Таким образом, объектом внутреннего контроля является деятельность всех без исключения работников организации.

В агропромышленных холдингах, функции управления делегированы дочерним организациям, их отделам и службам. Следовательно, внутренний контроль в агропромышленных холдингах целесообразно осуществлять в виде контроллинга, который является всеобъемлющим контролем.

Осуществление контроллинга, как концепции системы управления, позволит изменить условия функционирования агропромышленных холдингов и их организаций. Контролинг позволяет обеспечить адаптацию традиционной системы учета в организациях холдинга к информационным потребностям менеджеров всех уровней, принимающих экономические решения.

Таким образом, цели контроллинга - вытекают из целей деятельности организации и выражаются в динамичном развитии бизнеса и достижении запланированного уровня прибыли, рентабельности или производительности труда, позволяющих повысить финансовую устойчивость холдинга и его организаций. Функции контроллинга определяются поставленными перед организациями целями и включают те виды управленческой деятельности, которые обеспечивают достижение этих целей, к которым относятся бухгалтерский финансовый, бухгалтерский управленческий учет, процесс планирования, бюджетирования и контроль за выполнением планов, смет, оценка осуществленных и предстоящих фактов хозяйственной деятельности, выявление отклонений фактических данных от прогнозируемых, их причин и виновников, разработка мероприятий по устранению и недопущению причин, вызвавших эти отклонения, установление ответственности виновных лиц допустивших их.

Система внутреннего контроля агропромышленного холдинга может быть трансформирована в систему контроллинга, как инструмент интеграции совокупности осуществляемых функций управления производством, позволяющего увеличить жизненный цикл организации и защиты ее экономической безопасности.

Исследование автором организационных и методологических особенностей внутреннего контроля в агропромышленных холдингах позволяют определить основные направления его совершенствования, что отражено в таблице 4.

Исследования автора позволяют сделать вывод о целесообразности создания в холдингах специализированной службы контроллинга, на которую возложить функции внутреннего контроля.

**Таблица 4 – Направления совершенствования системы внутреннего контроля в организациях агропромышленных холдингов**

Направления совершенствования внутреннего контроля.	Объекты, цели, задачи, принципы и допущения совершенствования внутреннего контроля.
1. Определение объектов контроля, целей и задач их проверки в соответствии с информационными потребностями системы управления агропромышленным холдингом	1.1. Объекты контроля: растениеводство, животноводство, вспомогательное, промышленное производство, финансовая деятельность, инвестиционная деятельность, процессы снабжения и сбыта; 1.2. Формулирование целей внутреннего контроля. Определение задач и их решения для осуществления функций контроля. 1.3. Соблюдение основополагающих принципов контроля и требований (научность, понимаемость, доступность и др.).
2. Организация системы внутреннего контроля. Разработка документов внутренней регламентации контроля.	2.1. Определение перечня специалистов, осуществляющих внутренний контроль. 2.2. Определение компетентности и квалификации специалистов, осуществляющих внутренний контроль. 2.3. Разработка положений о внутреннем контроле, инструкций должностных лиц, осуществляющих внутренний контроль, с указанием прав, обязанностей и ответственности за исполнение ими функций контроля; 2.4. Разработка плана общих и локальных детализированных программ контроля по центрам ответственности, включая производство и затрат на него.
3. Организация работы и взаимодействия менеджеров, разработка методических и технологических аспектов контроля.	3.1. Оснащение контролеров всеми необходимыми средствами для осуществления контроля; 3.2. Создание алгоритмов контроля за деятельностью каждого центра ответственности; 3.3. Разработка конкретных методик контроля процессов снабжения, производства, продажи, сохранности и эффективности использования ресурсов организации.
4. Организация и разработка методики эффективности использования производственных ресурсов (трудовых, материальных, финансовых) в организациях холдинга.	4.1. Определение целей и задач контроля над производственным потенциалом. 4.2. Организация контроля за эффективностью использования производственных ресурсов. 4.3. Разработка специалистами вариантности возможного принятия управленческих решений и обеспечение ими руководителей ответственных за принятие управленческих решений.
5. Совершенствование информационной базы контроля производства и затратами организаций агропромышленного холдинга	5.1. Применение компьютерных технологий обработки данных управленческого учета в организации, определение и разработка первичных документов, схем учета и внутренней отчетности; 5.2. Совершенствование методики управленческого анализа, определение применяемых аналитических процедур в осуществлении контроля. 5.3. Организация экономических методов управления и разработка системы стимулирования, мотиваций работников организации.
6. Создание службы контроллинга в холдинговых компаниях, а в дочерних организациях службы внутреннего аудита (вместо контрольно-ревизионного отдела)	6.1. Определение качественного состава службы контроллинга; 6.2. Разработка регламента деятельности службы внутреннего аудита; 6.3. Разработка методики контроллинга, внутреннего аудита, определение: объектов контроля, включая и информацию, содержащуюся во внутренней отчетности по центрам ответственности; методов сбора доказательств и порядок их обобщения; аналитических процедур, позволяющих исследовать динамику развития бизнеса холдинга, его дочерних организаций, структурных подразделений и факторов, влияющих на прибыль.

Совершенствование системы внутреннего контроля, является непрерывным процессом, заключающимся в обосновании и реализации наиболее рациональных форм, методов, способов и путей ее создания и развития, а также в выявлении ее

«узких мест» на основе оценки ее адекватности внутренним и внешним условиям функционирования деятельности организации.

Совершенствовать систему внутреннего контроля необходимо исходя из внутренних и внешних условий, а также степени ее развития.

Однако существует также ряд общих закономерностей и методов повышения эффективности функционирования системы внутреннего контроля, подходящих для большинства крупных и средних сельскохозяйственных организаций.

### **Методология бюджетирования в организациях агропромышленного холдинга, базирующаяся на теоретических основах бюджетирования**

Исследования автора понятия «бюджетирования» позволили сделать вывод, что применительно к агропромышленным холдингам сущность бюджетирования заключается в том, что исходя из стратегических и тактических целей, планируется деятельность холдинга в целом и его дочерних организаций, которая отражается в конкретных показателях:

- бюджетов финансовых результатов хозяйственной деятельности отдельных видов производств и структурных подразделений;
- в установлении целевых показателей эффективности деятельности;
- в соблюдение лимитов затрат ресурсов.

Для внедрения бюджетирования целесообразно определить этапы формирования бюджетов. На первом этапе бюджетирования организация определяет объем продаж, для этого проводятся маркетинговые исследования, позволяющие оценить рыночную конъюнктуру. Оценкой рыночной конъюнктуры должны заниматься службы сбыта и специалисты по маркетингу. Основными объектами маркетингового исследования являются потребители производимой продукции, заказчики услуг. При этом следует изучить конкурентов организации. Изучая конкурентов, оценивают:

- динамику потребительского спроса ассортимента произведенной продукции организациями агропромышленного холдинга;
- территориальные границы и прогноз емкости рынка производимой агропромышленным холдингом продукции;
- возможные объемы продаж продукции с учетом ее качества;
- наличие организаций - конкурентов и изучение их слабых мест с учетом возможности противостоять им на рынке сбыта.

При определении границ рынка продукции учитываются доступность и виды транспортных средств, наличие их в дочерних организациях и достаточность для доставки продукции покупателям, уровень транспортных расходов, конкурентоспособность продукции, сохранность потребительских свойств сельскохозяйственной продукции при ее транспортировке.

Емкость рынка определяется на основе договоров с покупателями-организациями по переработке молока, мяса животных и птицы, плодоовощной

продукции, перерабатывающих организаций холдинга. При этом следует учитывать динамику продаж продукции через магазины физическим лицам.

При составлении бюджета продаж целесообразно показатели бюджета продаж планировать не только по ассортименту реализуемой продукции, а также и по типам покупателей, так как конкуренты могут поставить на рынок продукцию более высокого качества и по низким ценам.

Организации агропромышленного холдинга, как правило, произведенную продукцию животноводства передают на переработку на молокозавод, входящий в структуру холдинга. Однако в отдельных холдингах агропромышленного комплекса молоко сдают не на молокозавод, а осуществляют транзитные операции.

Молокозавод принимает молоко, оформляет приходные документы, с подтверждением качества молока, передает их в головную организацию агропромышленного холдинга. Расчеты за сданное молоко осуществляют через головную организацию. На рисунке 3 представлена схема сдачи и расчетов за молоко в холдингах АПК.



**Рисунок 3 - Схема сдачи и расчетов за молоко в холдингах АПК**

Головная организация осуществляет контроль за своевременным погашением дебиторской задолженности за сданную продукцию перерабатывающим организациям холдинга дочерними организациями. Расчеты за молоко производятся по установленным холдингом трансфертным ценам, позволяющим обеспечивать сельскохозяйственным дочерним организациям производство молока рентабельным.

Таким образом, головная организация является центром финансовой ответственности. В бюджете продаж молокозавода прогнозируют количество и виды молочной продукции, пользующиеся высоким спросом у населения, а на его основе составляют бюджет производства.

Бюджет производства продукции в натуральном выражении – это производственная программа. Бюджет производства в организациях по производству сельскохозяйственной продукции составляют при наличии гарантированных заказов и баланса потребности продукции для собственного потребления внутри каждой организации. Имея договора с покупателями на продажу продукции, планируют производство продукции для продажи на рынке. Учитывая особенности производственного цикла сельскохозяйственной

продукции при планировании объема производства, необходимо учитывать нормативный уровень запасов готовой продукции на начало и конец прогнозируемого периода. Кроме того, необходимо учитывать, что продукция растениеводства используется не только на продажу, а и на корм животных. Отдельные виды сельскохозяйственной продукции – зерновые для рационального использования животными перерабатываются в другой вид кормов – комбикорма, дерть и др.

Агропромышленные холдинги при составлении генерального бюджета определяют бюджет производства дочерними организациями по отраслям основного производства, промышленного производства, вспомогательных и обслуживающих производств.

Бюджет производства продукции животноводства осуществляется по ее видам. Целесообразно отдельно составлять бюджет по производству молока, выращивания животных и их прироста. Составляя бюджет по производству продукции молочного животноводства необходимо спланировать среднее поголовье коров, приплода телят. Пользуясь журналом случек и карточками по учету животных, определяют приплод животных. Учитывая нормы выхода побочной продукции, в зависимости от технологии содержания животных, вида подстилочного материала, рассчитывают побочную продукцию – навоз от видов животных: коров, телят на выращивании, крупного рогатого скота на откорме.

В целях усиления контроля за выходом продукции целесообразно определить надой по каждой группе коров при этом по каждой кличке коров определяют среднюю продуктивность за три последних года, валовой надой за месяц, квартал, год.

При наличии бюджетов производства продукции животноводства необходимо составить бюджеты производственных ресурсов, позволяющие обеспечить выполнение производственной программы. К таким бюджетам по выполнению производственной программы животноводства относятся: бюджет обеспечения кормами, в котором отражается остаток кормов на начало прогнозируемого периода, в зависимости от планируемой продуктивности рассчитывается потребность в кормах, затем отражается из бюджета производства продукции растениеводства, обеспечение собственными кормами, учитывается потребность на конец года до поступления кормов нового урожая.

В практике бюджетирования сельскохозяйственных организаций потребность в кормах определяется на два периода с годичной продолжительностью каждого из них. Первая часть кормового рациона охватывает период с 1 января планируемого года до 1 января будущего года, т.е. потребность в кормах определяется на календарный планируемый год. Второй период охватывает время от урожая планируемого года до урожая будущего года.

Общая потребность в кормах по их видам и группам животных на календарный год распределяется на два периода:

- первый период – с 1 января планируемого года до урожая планируемого

года;

- второй период – от урожая планируемого года до 1 января следующего года.

Это распределение необходимо для того, чтобы выяснить потребность кормов на первую половину планируемого года, когда обеспеченность кормами будет осуществляться за счет кормов из прошлогоднего остатка и тем самым можно определить уровень обеспеченности кормами на данный период и необходимость в покупке кормов.

Определение потребности в кормах на вторую половину календарного года, когда обеспечение кормами будет осуществляться из урожая планируемого года, позволяет более обосновано подойти к распределению растениеводческой продукции, произведенной в планируемом году, определить запасы кормов на конец года. Кроме того, корма, имеющиеся на начало года (производство прошлого года) и корма производства планируемого года имеют разную оценку, что учитывается при определении стоимости кормов, для исчисления прогнозируемой себестоимости продукции животноводства.

В диссертации представлена методика определения общей потребности в кормах календарного года, с учетом их распределения на два периода. С января по июль, как правило, скармливают корма, произведенные в прошлом году, а август-декабрь скармливают корма, произведенные в текущем году.

Автором предложена методика расчета годовой потребности в кормах с месячной разбивкой, учитывающая обеспеченность собственными кормами, на основании расчета составлен бюджет обеспечения кормами, согласно которого общая сумма расходов на корма составляет 26730 тыс. руб. (табл.5, стр.33).

Расход кормов на 1 ц надоя молока составляет 1,034 ц. корм. ед., что соответствует действующим нормам при продуктивности 14 кг. в сутки (норма 1,02 ц. корм. ед.). Расход кормов на 1 ц привеса живой массы молодняка составляет 7,69 ц. к. ед. Суточная потребность кормов на 1 ц прироста живой массы молодняка по норме составляет 7,4 ц. корм. ед., следовательно рацион кормления обеспечивает откорм молодняка. Расход кормов на 1 ц привеса живой массы. КРС составляет 6,8 ц. корм. ед., что также обеспечивает суточную потребность по норме.

Таким образом, можно сделать вывод, что производственная программа в целом по животноводству в головной организации ОАО АПК «Космодемьянский» агропромышленного холдинга ОАО «Русское молоко» будет выполнена. На практике зачастую рассчитанное обеспечение в кормах на желаемую продуктивность не обеспечивается фактическим наличием и производством кормов. В данном случае предусматриваемый рацион кормления не соответствует структуре желаемой продуктивности. Исследования автора позволяют сделать вывод что, составляя бюджет обеспечения кормами животных необходимо предусмотреть покупку кормов в других организациях, в связи с этим служба снабжения сельскохозяйственных организаций или холдинга должна

заблаговременно заключить договора на покупку кормов при этом бюджет будет реальным, т.е. выполнимым.

**Таблица 5 - Бюджет кормов на производство продукции животноводства головной организацией ОАО АПК «Космодемьянский» агропромышленного холдинга ОАО «Русское молоко» на 2011 год**

Раздел 1 Молоко. Среднегодовое поголовье - 910 голов. Кормодней – 332150 валовой надой 48010ц								
Виды кормов	По рациону в натуре		Кормовых единиц, ц		Стоимость кормов, тыс.руб		Бюджет, на ц. молока, прирост	
	на одну голову в сутки, кг.	Всего, ц	На 1 кг.	Всего	учет на 1 ц	Всего	на всю продукцию т.руб.	на 1 ц., руб
Сочные	16,0	39750	0,28	11130	76,24	848,6	848,6	17,63
Грубые	4,0	9973,6	0,5	4986,8	98,15	489,5	489,5	10,2
Концентраты	2,3	21046	1,12	23571	855	20164,7	20164,7	420
Зеленые	50,0	41405	0,24	9937	33,99	337,8	337,8	7,04
Итого				49624,8		21840,6	21840,6	454,9
Расход кормов на 1 ц надоя молока составляет 1,034 ц. корм. ед.								
Раздел 2 Выращивание молодняка. Среднегодовое поголовье – 907гол. Кормодней – 331055 Валовой привес за год 1518 ц.								
Сочные	4,0	9868,1	0,28	2763,1	76,24	210,7	210,7	133,8
Грубые	2,0	4969,4	0,5	2484,7	98,15	243,9	243,9	160,7
Концентраты	1,18	3906,7	1,12	4375,5	855	3741,1	3741,1	2464,5
Зеленые	10,4	8583,9	0,24	2060,1	33,99	70,0	70,0	46,1
Итого				11683,4		4544,0	4544,0	2993,4
Расход кормов на 1 ц привеса ж.м. составляет 7,69 ц. к. ед.								
Раздел 3 КРС на откорме. Среднегодовое поголовье – 54голов. Кормодней – 19710. валовой прирост ц 157,7								
Сочные	5,0	737,1	0,28	206,4	76,24	15,7	15,7	99,6
Грубые	5,0	737,1	0,5	368,6	98,15	36,2	36,2	229,5
Концентраты	1,5	298	1,12	333,8	782	261	261	1665,0
Зеленые	22	1081,1	0,24	259,5	33,99	26,4	26,4	167,4
Итого				1068,3		344,2	344,2	2182,6
Расход кормов на 1 ц привеса ж. м. составляет 6,8 ц.к.ед								

Всего затрат на корма: 26730 тыс. руб.

Главный бухгалтер            Главный зоотехник            Генеральный директор

В диссертации автором предложена методика разработки бюджетов отрасли растениеводства, при этом в бюджете продаж учтена продажа зерновых работникам головного предприятия, хлебокомбинату, небольшой удельный вес продукции растениеводства прогнозируется продать другим организациям. Основная масса продукции растениеводства предназначена для собственных нужд на корм животных. Поэтому, планируя объем производства по видам возделываемых культур необходимо учитывать, кроме спроса рынка, передачу зерновых на завод холдинга по производству кормов, внутреннюю потребность в кормах для животных, создание необходимых страховых и семенных фондов, а также для выдачи в счет оплаты и продажи работникам холдинга.

Располагая бюджетами: продаж, производства, материальных расходов, расходов на оплату труда производственных рабочих необходимо определить

себестоимость продаж отдельных видов продукции. Такой расчет необходим для определения рентабельности продукции. Автором разработана форма бюджета себестоимости продаж сельскохозяйственной продукции. Бюджет себестоимости продаж представляет собой смету расходов он составляется на основе ожидаемой величины запасов готовой продукции, а также по натуральным данным взятым из бюджетов прямых затрат, затрат на оплату труда, общепроизводственных затрат.

При составлении бюджета себестоимости продаж продукции животноводства и растениеводства нами использовался метод калькулирования продукции по системе «Директ-Костинг». Этот метод применяется в системе управленческого учета, сущность которого заключается в том, что постоянные не относятся на себестоимость продаж, а отражают в бюджете прибылей и убытков, который является прообразом формы №2 отчета о прибылях и убытках (табл.6).

**Таблица 6 - Бюджет прибылей и убытков отрасли животноводства в головной организации ОАО АПК «Космодемьянский» агропромышленного холдинга ОАО «Рузское молоко» на 2011 год**

№ п/п	Показатели	Сумма всего	в том числе		
			молоко	Молодняк КРС	КРС на откорме
1.	Выручка от продаж, тыс.руб.	121233,4	89247	27445	4541.4
2.	Себестоимости реализованной продукции, тыс. руб.	72830	52180.3	20365.1	284.6
3	Валовая прибыль (маржинальный доход) (стр.1 – стр.2), тыс. руб.	48403.4	37066.7	7079.9	4256.8
4.	Расходы на продажу тыс. руб.	1905	1560	305	40
5	Прибыль от реализации продукции животноводства тыс. руб.	46498.4	35506.7	6774.9	4216.8
6	Общехозяйственные расходы	7664	6460.7	1095.9	107.4
7	Прибыль от реализации продукции животноводства (стр.5-стр.6), тыс.руб.	38834.4	29045	5679	4109.4
8.	Рентабельность продаж (стр.7/стр.1) х 100%	38.4	32.5	20.7	90.5

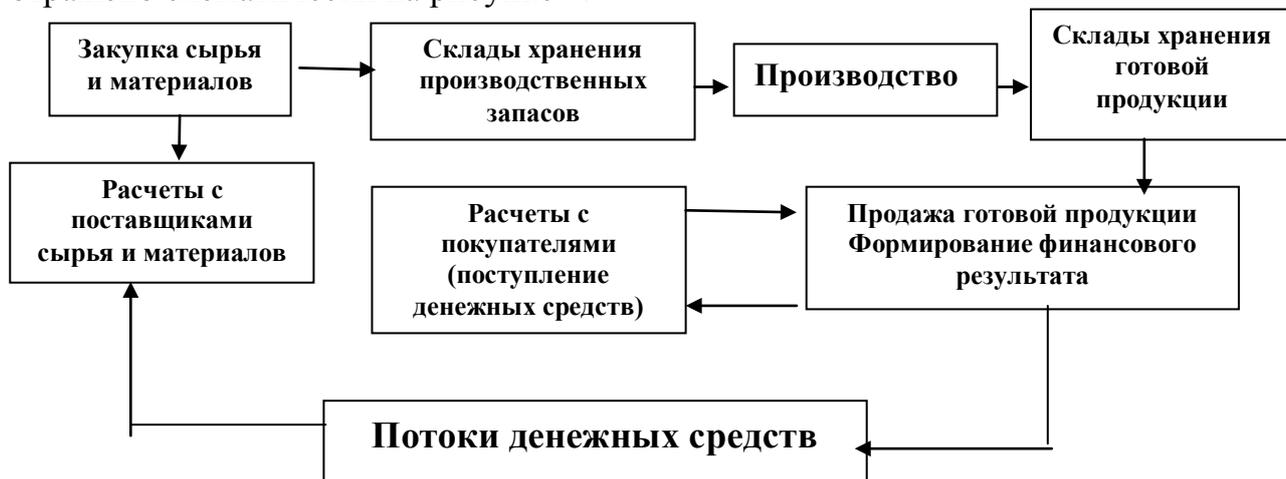
В данном случае применение метода учета затрат и калькулирования себестоимости «Директ-Костинг» позволяет проводить гибкую политику ценообразования на сельскохозяйственную продукцию работы, услуги, в следствие чего, уменьшается вероятность убыточности.

Использование этого метода позволяет определить финансовый результат по усеченной себестоимости продаж, от каждого вида реализуемой продукции.

В агропромышленных холдингах кроме дочерних организаций по производству сельскохозяйственной продукции в структуру входят дочерние организации по переработке молока и производству кормосмесей. Эти организации по сравнению с другими дочерними организациями, входящими в агропромышленные холдинги имеют особенности в длительности цикла производства.

Прежде чем начать производственный процесс молокозавод, комбикормовый завод осуществляют заготовку сырья и материалов, затем, соблюдая рецептуру и технологию, производят готовую продукцию.

После производства готовая продукция приходится на склады или отгружается покупателям. Поэтому сам цикл производства отдельных видов продукции длится недолго, однако процессы подготовки: заготовки, производства, сбыта готовой продукции удлиняют операционный цикл, что отражено схематически на рисунке 4.



**Рисунок 4 – Финансово-хозяйственный цикл перерабатывающих организаций агропромышленного холдинга**

Операционный цикл – это промежуток времени между осуществлением организацией затрат на сырье, материалы, выплату заработной платы, другие цели и между началом поступления на расчетный счет организации выручки от реализации продукции.

Для уменьшения операционного цикла необходимо сокращать сроки дебиторской задолженности, уменьшать запасы сырья и материалов на складах, сокращать продолжительность процесса производства, ускорять время реализации готовой продукции.

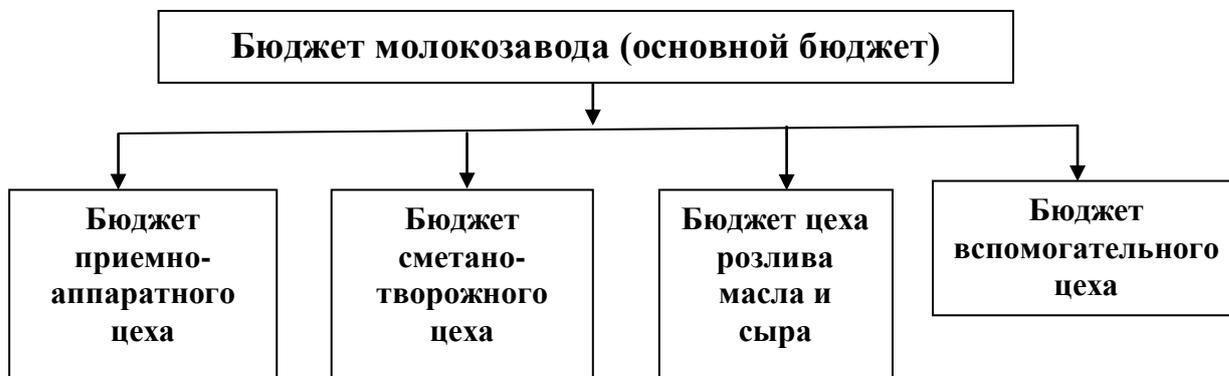
Для организаций по переработке молока при хранении сырья и материалов на складе не создается резервный (страховой) запас, что обусловлено основным сырьем (молоко), которое не подлежит длительному хранению и создает определенные трудности при выполнении производственной программы.

Следовательно, управлению агропромышленного холдинга по бюджетированию целесообразно координировать поставки молока молокозаводу холдинга с учетом обеспечения ритмичного производства молочных продуктов в ассортименте, необходимом для обеспечения потребности населения. При этом, составляя бюджет производства необходимо учитывать обеспечение основным сырьем с учетом суточного, ежемесячного валового надоя молока дочерними организациями.

Бюджеты на молокозаводах агропромышленных холдингов целесообразно составлять как для цехов, так и в целом для завода. Бюджеты цехов сводятся в

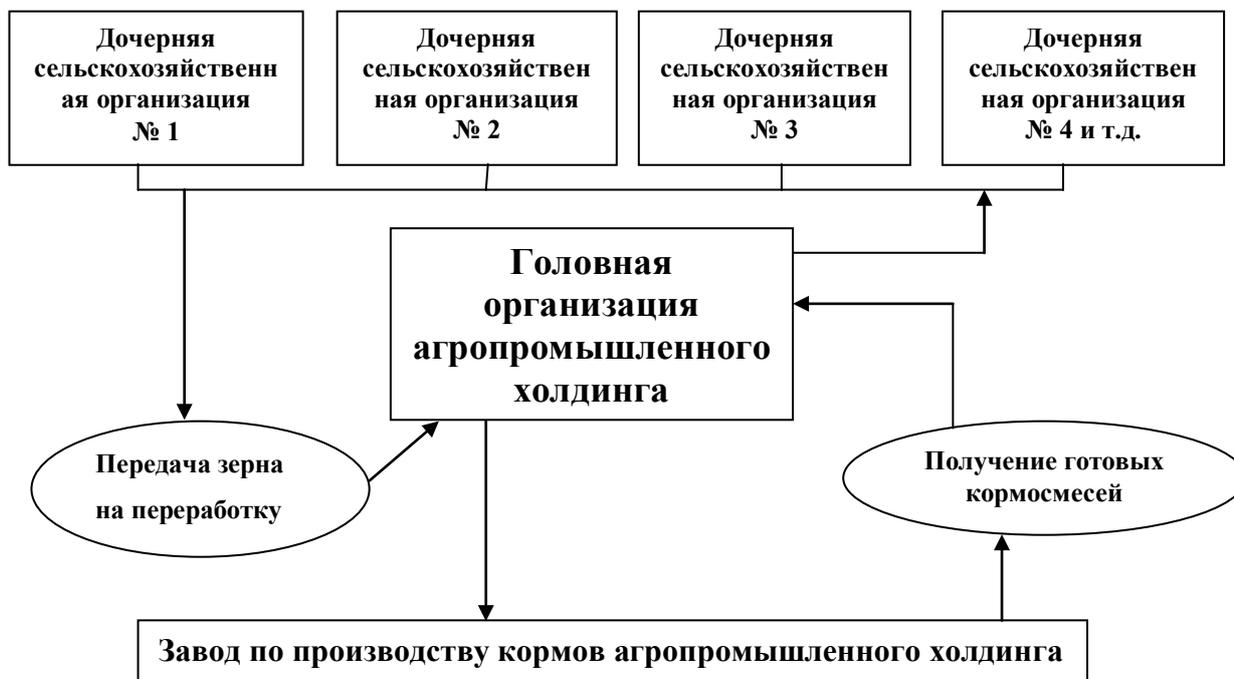
единый бюджет, называемый основным (генеральным) (рис. 5).

Учитывая, что возможности молокозавода и реализация продукции чаще всего ограничены спросом, мощностью, количеством поставляемого из дочерних организаций сырья и другими факторами, к началу разработки бюджетов необходимо их определить и учесть.



**Рисунок 5 - Бюджетная система молокозаводов агропромышленного холдинга**

Управление производством продукции и затратами на заводах по производству кормов возможно при наличии бюджетов, составление которых имеют свои особенности. Основной особенностью является то, что передача зерна для переработки и получение кормосмесей осуществляется по особой схеме. Схема передачи зерна и получение кормов от завода по производству кормов агропромышленного холдинга представлена на рисунке 6.



**Рисунок 6 - Схема движения зерна и получение кормосмесей от завода по переработке кормов в агропромышленном холдинге**

Главная организация, имеющая в своем составе завод по производству

кормов, изготавливаемых по разным рецептурам для кормления разных половозрастных групп животных, передает заводу зерно и возвращает дочерним организациям кормосмесь. При этом дочерние организации оплачивают головной организации за кормосмеси по установленным трансфертным ценам.

Выручкой от реализации кормосмесей в бюджете продаж целесообразно отражать, стоимость услуг по переработке зерна и кормодобавки, включаемые для соблюдения рецептуры кормов и приобретаемые головной организацией, т.е. по фактическим затратам на производство за минусом стоимости давальческого сырья, которым является зерно.

В бюджете продаж кормов следует отражать покупателями каждую дочернюю организацию, с указанием количества переданных кормосмесей по их видам, изготавливаемым по разным рецептурам, предназначенным для кормления животных с учетом половозрастных групп. Автором разработана форма бюджета продаж, в котором предусмотрены продажи кормосмесей каждой дочерней сельскохозяйственной организации по каждому месяцу и по видам животных (для дойных коров и для молодняка).

Прогнозируя продажу, производство кормосмесей управлению холдинга по бюджетированию целесообразно скоординировать поставку дочерними организациями зерна на элеватор с учетом страхового запаса. Объем страхового запаса зерна определяется в процентах к основному объему запасов. Процент страхового запаса устанавливается заводом по производству кормов с учетом технологических особенностей производства, организации хранения зерна и дополнительного сырья, неопределенности в поставках.

Следующим этапом в бюджетировании, является составление бюджета движения денежной наличности. В нем отражаются итоговые показатели бюджетов. Прежде чем прогнозировать денежную наличность необходимо располагать бухгалтерским прогнозируемым балансом, для этого составляют 12 разработочных таблиц, в которых отражают по статьям баланса активы, пассивы и их остаток на начало прогнозируемого периода. Из бюджетов характеризующих затраты на производство отражаются факты хозяйственной деятельности в стоимостной оценке. Важным для прогнозирования денежной наличности является отражение поступления денежных средств и их расход по статье баланса «денежные средства».

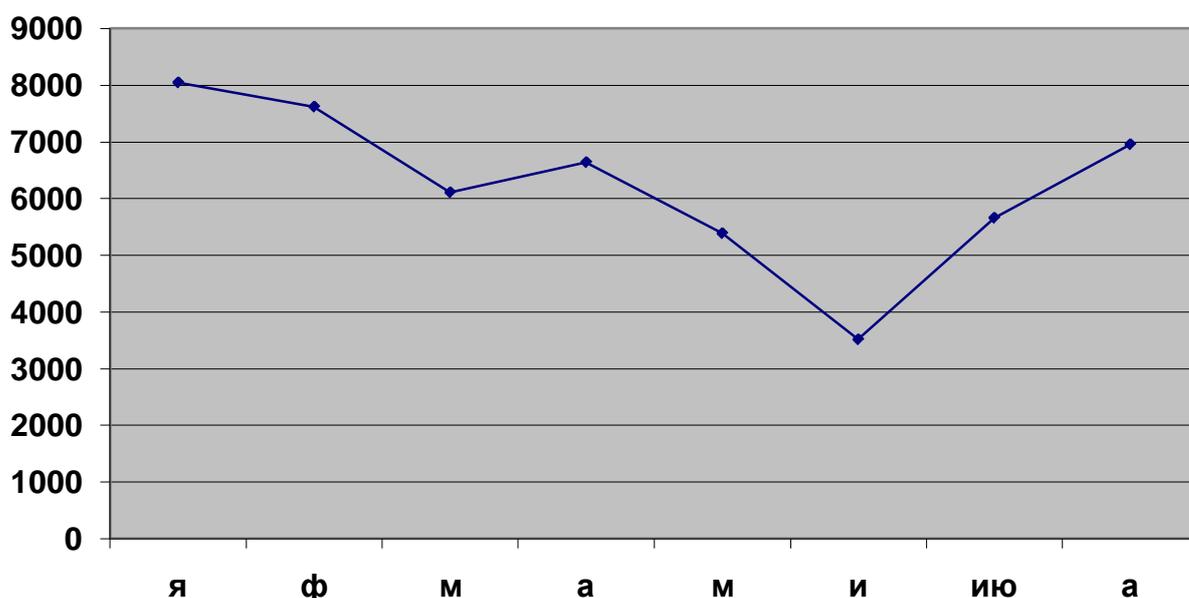
Располагая данными разработочных таблиц, которые по содержанию являются прогнозируемым бухгалтерским балансом за каждый месяц, составляют бюджет денежной наличности. Бюджет денежной наличности позволяет руководителю определить: наличие денежных средств за месяц; сравнить их с потребностью денежной наличности; выявить недостаток или излишек.

Если выявлен недостаток денежной наличности покрытие ее возможно за счет кредитов учреждений банков, займов, полученных от организаций. По данным бюджета денежной наличности представляется возможным проанализировать сроки возврата кредитов и займов. Если выявлены излишки

денежной наличности, то представляется возможным их инвестировать в активы или депозиты, займы другим организациям, в результате чего они будут приносить экономическую выгоду. Потребность в денежной наличности для расчетов определяется промежутком времени между расчетами, осуществляемыми организациями и получением денег от продаж.

По данным бюджета денежной наличности можно определить, что произойдет в будущем с денежной наличностью и решить, изымать ли средства в первые месяцы или необходимо их накапливать для последующих месяцев.

На основании бюджета денежной наличности рассчитанного на 12 месяцев целесообразно составить график, отражающий прогноз внутреннего потока денежных средств, представленный на рисунке 7.



**Рисунок 7 – График прогноза внутреннего потока денежных средств**

Прогноз денежной наличности изображенный на графике позволяет руководству, главному бухгалтеру, начальнику финансовой службы предвидеть нехватку или излишек средств еще до их возникновения и даст возможность при необходимости скорректировать предпринимаемые действия.

Исследования автора позволяют сделать вывод, что не все руководители, начальники финансовых служб агропромышленных холдингов понимают важность этого бюджета. Если руководители дочерних организаций холдинга, а также главные бухгалтеры, финансисты поймут, что планирование потоков денежных средств является важным, и будут этим заниматься, то смогут оценить прогнозируемую финансовую стратегию, т.е. решить правильно ли выбрано направление, или им надо скорректировать некоторые планы.

### **Методика прогнозирования безубыточности с использованием анализа безубыточности**

Организации холдинга, составляя бюджеты в декабре месяце текущего года должны знать, как они будут их выполнять и смогут ли получить желаемые

финансовые результаты. Для этого необходимо составить прогноз, что возможно посредством анализа безубыточности.

Анализируя выполнение бюджета денежной наличности в конце года, может оказаться, что бюджет денежной наличности не выполнен, выявлены причины невыполнения, виновников этих причин, однако повлиять на выполнение бюджетов денежной наличности уже невозможно, можно эти причины учесть только при составлении прогнозов на следующий год. Такой анализ для выявления результатов является неприемлемым. Целесообразно после составления бюджетов проанализировать возможность выполнения бюджета продаж, бюджета прибылей и убытков и если анализ показывает, что нельзя выполнить, так как они не реальны, необходимо заранее принимать меры.

В связи с этим необходимо оценивать альтернативные варианты на стадии прогнозирования. Для этого следует провести анализ безубыточности, который позволяет определить критическое соотношение общей выручки от реализации и объема производства, при котором, организация способна покрыть все свои расходы без получения прибыли.

При планировании прибыли специалисты службы управленческого учета должны учитывать характер изменения затрат в зависимости от роста объемов производства продукции. Увеличение объема производства в определенных пределах не влияет на издержки производства, а в других случаях издержки меняются пропорционально приросту объема выпуска продукции.

Все затраты по отношению к объему производства, объему реализации подразделяются на две группы: условно-постоянные и условно-переменные.

К условно-постоянным относятся затраты, величина которых не меняется при изменении объема выручки от продаж продукции, к условно-переменным затраты сумма которых, изменяется пропорционально при изменении выручки от продаж продукции или изменении объема выпуска продукции, выполненных работ, услуг.

Разница между текущим объемом продаж и объемом продаж соответствующим точки окупаемости затрат, показывает границу безопасности. Количественное значение точки окупаемости затрат рассчитывается по формуле 1:

<b>Объем продаж, соответствующий точке окупаемости</b>	=	<b>Условно-постоянные расходы</b>		x	<b>Объем продаж</b>	<b>(1)</b>
		<b>Объем продаж</b>	-	<b>Условно-переменные расходы, соответствующие объему продаж</b>		

Проведенный анализ безубыточности ОАО АПК «Космодемьянский» агропромышленного холдинга ОАО «Русское молоко» отражен в таблице 7 (стр.39).

Следовательно, точка безубыточного объема продаж зависит от трех

факторов:

- объема продаж, который зависит от количества продаж в физическом выражении и продажной цены каждого вида продукции;
- переменных затрат на производство и продажу продукции, работ, услуг;
- постоянных затрат на производство и продажу продукции, работ, услуг.

**Таблица 7 - Результаты анализа безубыточности продаж продукции отрасли животноводства**

Виды продукции	Объем продаж	Переменные расходы	Маржинальный доход	Постоянные расходы	Точка окупаемости	Прибыль
1	2	3	4=2-3	5	6=5:4x2	7=4-5
Молоко, тыс.руб.	89247	52180,3	37066,7	8020,7	19311,8	29046
Мясо молодняка КРС, тыс. руб.	27445,0	20365,1	7070,9	1400,9	5462	5670
Мясо КРС	4541,4	284,6	4256,8	147,4	157,3	4109,4
Всего	121233,4	72830,0	48403,4	9569,0	23967,1	38834,4

При снижении объема продаж из-за неполного использования производственных мощностей, отношение переменных затрат к объему продаж остается постоянным, так же как и отношение валовой прибыли (вклада) к объему продаж, при условии, что цена и постоянные расходы на единицу продукции являются неизменными. В точке критического объема продаж чистая прибыль равна нулю, а объем продаж покрывает только переменные и постоянные затраты. Таким образом, валовая прибыль в точке критического объема продаж равна постоянным затратам.

Изменение структуры затрат на производство продукции существенно влияет на величину прибыли. Поэтому при прогнозировании бюджетов продаж и себестоимости реализованной продукции, работ, услуг, необходимо проследить структуру себестоимости и объемы выпуска и продаж. Если анализ безубыточности показал, что точка безубыточности достигается при большом объеме продаж, то необходимо составить несколько вариантов прогнозов и выбрать наиболее подходящий для конкретной отрасли и отдельных видов сельскохозяйственной продукции.

Рассчитывая различные варианты следует определить для каждой отрасли и отдельного вида продукции эффект операционного рычага. Операционный рычаг – это количественная оценка изменения прибыли в зависимости от изменения объемов реализации. При составлении бюджетов продаж, себестоимости продаж посредством эффекта операционного рычага в условиях максимизации темпов прироста прибыли возможно манипулировать увеличением или уменьшением не только переменных, но и постоянных затрат и в зависимости от этого прогнозировать рост прибыли.

Сила воздействия операционного (производственного) рычага (СВПР) определяется по формуле 2:

$$\text{СВПР} = \frac{\text{РРПАПЗ}}{\text{Прибыль}} \quad (2)$$

где: РРПАПЗ – результат от реализации после вычета переменных затрат (маржинальный доход).

Используя данные таблицы 7, рассчитаем силу воздействия производственного рычага:

- в целом по отрасли животноводства СВПР, составляет 1,25 (48403,4 / 38834,4);

- по реализации молока СВПР – 1,28 (37066,7 / 29046);

- по реализации молодняка СВПР - 1,25 (7079,9 / 5679);

- по реализации КРС СВПР - 1,04 (4256,8 / 4109,4).

Приведенные расчеты, на материалах головной организации ОАО АПК «Космодемьянский» агропромышленного холдинга ОАО «Русское молоко» свидетельствуют, что наибольшее значение уровень производственного рычага имеет реализация молока - 1,28, что значит, при возможном увеличении выручки от продаж, допустим на 10%, прибыль от реализации молока возрастет на 12,8%. Если руководитель головной организации примет решение увеличить реализацию молока на 10%, прибыль от реализации молока составит – 31950 тыс. руб., или увеличится на 2904,6 тыс. руб., противоположное влияние оказывает снижение объема производства к базовому уровню.

В диссертации аналогично проведен анализ безубыточности продаж продукции растениеводства по видам культур. По производству пшеницы безубыточный объем составит:  $36 / 69 \times 178 = 93$  тыс. руб.;

- по реализации ржи:  $2 / 8 \times 33 = 8,25$  тыс.руб.;

- по реализации ячменя:  $40 / 154 \times 261 = 68$  тыс. руб.

- по реализации овса:  $35 / 126 \times 304 = 84,4$  тыс. руб.

- по реализации прочей продукции растениеводства:  
 $22 / 227 \times 741 = 71,8$  тыс. руб.

### **Внутренняя отчетность, содержащая информацию для контроля за исполнением бюджетов**

Создание системы внутренней управленческой отчетности в организациях агропромышленных холдингов требует определения перечня информации, которая необходима специалистам структурных подразделений, а также периодичности ее представления. По периодичности представления внутренняя отчетность организации может представляться как ежедекадно (ежемесячно), так и ежедневно, в зависимости от нужд управленческого персонала.

При разработке форм внутренней отчетности необходимо соблюдать следующие принципы:

- все отчеты должны быть адресными и конкретными;

- текущие отчеты должны содержать информацию, необходимую для принятия управленческих решений;
- формы отчетов должны учитывать уровень подготовленности конкретного руководителя, для которого предназначена информация;
- отчеты не должны быть перегружены излишними данными, в то же время вся представленная в них информация должна быть систематизирована;
- затраты на подготовку внутренней отчетности не должны превышать экономического эффекта от ее использования.

Формы документов для внутренней отчетности устанавливаются организацией самостоятельно в зависимости от технологической особенности процесса производства и переработки сельскохозяйственной продукции, используемых сырья и материалов, условий сбыта продукции и потребности в информации управленцев.

Информация, формируемая во внутренней отчетности организации, предназначена внутренним пользователям - руководителям и администрации с целью принятия различного рода управленческих решений.

Содержание отчетности должно отвечать требованиям руководителей центров ответственности и других лиц, относящихся к управленческому персоналу и заинтересованных во внутренней информации пригодной для принятия управленческих решений, направленных на получение экономической выгоды.

Исследования автора позволяют сделать вывод, что для целей принятия управленческих решений в отчетности целесообразно отражать:

- плановые или прогнозируемые и фактические показатели;
- отклонения, причины и виновников отклонений за отчетный период;
- показатели центра ответственности, влияющие на результаты хозяйственной деятельности и прибыль.

Основой определения формата внутренней отчетности является ее классификация по различным признакам: содержанию, видам деятельности, формату, уровню и частоте представления

Для направлений хозяйственной деятельности дочерних организаций холдинга, целесообразно формировать отдельные форматы управленческой отчетности, отличающиеся по содержанию, целям, задачам их деятельности. При этом минимальный объем отчетных форм должен включать: сводные ведомости по структурным подразделениям, центрам ответственности, видам или группам продукции, статьям бюджета; оперативные сведения о деятельности подразделения на конкретную дату; отчетность по центрам ответственности.

Проведенное автором исследование проблемы полезности внутренней отчетности, соблюдения единых подходов к ее составлению на различных уровнях управления, позволило сделать вывод, что в отдельных организациях наблюдается наличие избыточной информации в отчетности структурных подразделений, не используемой на высших уровнях менеджмента организации; предоставление

информации в отчетности отдельных дочерних организаций и структурных подразделений осуществляется только по показателям объема продаж или уровню издержек, и не содержит информации о доходах, о выполнении обязательств по поставкам продукции, сырья и другим показателям, таким образом, снижается аналитичность информации и качество контроля, что влияет на эффективность деятельности дочерних организаций, их структурных подразделений и агропромышленного холдинга в целом.

Автором разработана форма отчета о выполнении бюджетов: продаж, производства, затрат по отрасли животноводства (молоко, реализация мяса КРС), позволяющая контролировать исполнение бюджетов по основным показателям, фрагмент отчета представлен в таблице 8.

**Таблица 8 – Отчет о выполнении бюджетов производства, реализации и затрат за май месяц 2011 г. (фрагмент)**

№ п/п	Показатели	Молоко			
		бюджет	факт	(+, -) отклонения	причины
<b>Раздел 1</b>					
1	Продажи, т.	400	380	-20	Невыполнение бюджета производства
<b>Раздел 2</b>					
2	Производство, т	420,2	396,2	-24	Нарушение рациона кормления
<b>Раздел 3</b>					
3	Затраты, т.р.	4516,1	4589,4	73,3	
3.1	корма в т.ч.	1820	1876,3	+56,3	
3.1.1	зеленый	455	455	--	-
3.1.2	комбикорма	1365	1421,3	+56,3	Нерациональное расходование
3.2	Расход подстилки	13,1	13,1	-	-
3.3	Оплата труда с отчислениями	1028	1025	-3	Снижение надоя
3.4	Расход электроэнергия	195	190	-5	Снижение надоя
3.5	Общепроизводственные расходы	1460	1485	+25	Не плановый ремонт техники

Отчет заполняется на основании первичных документов о надое и продаже молока, за контролируемый месяц. Перечень показателей может быть дополнен и детализирован. Отчет по выполнению бюджетов отрасли растениеводства начинает составляться с мая месяца и до сбора урожая контролируются только затраты по видам работ, предусмотренных технологическими картами по возделыванию отдельных культур. Составление отчета по выполнению бюджетов целесообразно проводить с применением пакетов компьютерных прикладных программ, что позволит обеспечить достаточно быстрое, системное и

взаимосвязанное формирование отчетных данных и показателей в любом необходимом для управления разрезе.

### **Методика контроля за исполнением бюджетов всех уровней, базирующаяся на теории управления финансово-хозяйственной деятельностью**

В целях оперативного осуществления внутреннего контроля затраты в бюджетах группируются по условно - переменному признаку. Осуществляя контроль применяют аналитические процедуры: сопоставляют фактические затраты с затратами, предусмотренными в бюджете, и определяют отклонения и их существенность для принятия управленческих решений. Если отклонения меньше 5%, то они не являются существенными и как правило по ним не делаются выводы и не принимаются в течение отчетного периода корректировки статей затрат.

Оперативный контроль за выполнением бюджетов позволяет выявить нерациональные расходы производственных ресурсов, «слабые места» в производстве, разработать мероприятия по повышению эффективности управления, как производством, так и затратами. На основе информации, полученной в результате внутреннего оперативного контроля, выявляют резервы повышения эффективности деятельности центров хозяйственной ответственности. Целесообразно контролировать технологии возделывания сельскохозяйственных культур, предусмотренных технологическими картами по периодам выполнения работ. Такой контроль осуществляется бригадами или управляющими отделения на основании учетных листов трактористов-машинистов, учетных листов выполненных работ ручным способом. В связи с этим менеджерам целесообразно вести оперативный учет выработки по каждому трактористу - машинисту, что отражается в специальной ведомости за контролем работ по культурам, такая ведомость должна применяться по каждой возделываемой культуре, что позволит выявить достоверность выполнения по отдельным видам работ, определенных культур. Допустим, внесено удобрений меньше на 5 тонн, в результате чего объем в условных эталонных гектарах не выполнен.

Недостаточное внесение удобрений ведет к снижению урожайности культур. В связи с этим главный агроном должен принять решение о возможности подкормки культур в период ухода за растениями.

На втором этапе оперативного контроля необходимо проверить, как соблюдаются нормы посадки семян на 1 га., высева семян, зерновых, бобовых и т.п.

При выявлении завышения норм списания семян на посадку, посев, главный агроном должен написать главному бухгалтеру служебную записку. Главный бухгалтер производит сторнировочную запись по счетам дебет 20-1 субсчет «Растениеводство» кредит 10-8 «Семена и посадочный материал». Стоимость завышенной нормы семян должна быть возмещена виновным лицом.

На третьем этапе контроля следует проверить соответствие фактического фонда оплаты труда фонду, предусмотренному технологической картой и также отразить в ведомости контроля.

Контролируя выполнение работ в отрасли растениеводства необходимо проверить порядок учета рабочего времени. Для этого используя информацию табеля учета рабочего времени (№ Т-12) сопоставить их с затратами труда, указанными в технологических картах. При этом необходимо уделять внимание учету потерь рабочего времени, выявлять простои и их причины и принимать действенные решения по их сокращению и ликвидации непроизводительных потерь рабочего времени. В процессе выполнения работ по возделыванию культур, следует контролировать рациональное использование рабочего времени, уровень производительности труда, эффективность использования тракторов, сельскохозяйственных машин и автотранспорта.

Изучение причин перерасхода оплаты труда показало, что, как правило, они возникают по вине работников. Наиболее часто возникает брак при уборке картофеля (остается в земле от 5% до 10% урожая), прямом комбайнировании при уборке зерна. Выявленные факты производственного брака должны оформляться актом на забракованные работы, в котором указывается, по какой культуре допущен брак, вид работ, стоимость понесенного ущерба и виновников в допущении брака, принятия решения об исправлении брака за счет виновного.

Акты на забракованные работы составляются по формам принятым в организации и утвержденными учетной политикой.

Исправление брака увеличивает не только фонд оплаты труда, а увеличивает и прямые затраты на производство отдельных видов продукции растениеводства, что оказывает влияние на увеличение себестоимости продукции животноводства и снижение прибыли организации.

Оперативный контроль расходов производственных ресурсов на выполнение бюджетов отрасли растениеводства, должны осуществлять руководители центров ответственности, которыми в отрасли растениеводства являются бригады.

За ходом сельскохозяйственных, транспортных работ и других работ контроль должны осуществлять руководители и специалисты организации.

В животноводческой отрасли контроль за выполнением бюджетов осуществляет непосредственно заведующий (бригадир) фермы в разрезе сегментов производства продукции.

На выполнение бюджета производства продукции животноводства влияет поголовье животных и их продуктивность, на продуктивность рацион кормления и соблюдения его структуры. Сбалансированность рациона кормления с учетом содержания в нем питательных веществ должны проверить зоотехник, бригадир и бухгалтер ведущий учет затрат и валового производства продукции животноводства.

### 3. ОБЩИЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. Агропромышленные холдинги, являются современными интеграционными объединениями, созданными на базе организаций по производству сельскохозяйственной продукции ее переработке и торговых организаций, обеспечивающие рынки продовольствия собственными высококачественными, доступными по цене продуктами питания, способствующие повышению конкурентоспособности продукции АПК России;

2. Условием устойчивого функционирования и динамичного развития агропромышленных холдингов является совершенствование систем управления, внутреннего контроля, развития элементов управленческого учета и бюджетирования;

3. Внутренний контроль является всеобъемлющим, результаты внутреннего контроля в организациях агропромышленных холдингов используются как информационная база для управления затратами, объемом производства, а также объемом продаж. Внутренний контроль в организациях агропромышленного холдинга - это систематическая проверка менеджерами всех уровней в пределах их компетенций выполнения бюджетов продаж, производства, затрат на производство, доходов и расходов;

4. Осуществляя внутренний контроль оценивают и отражают в учете факты хозяйственной жизни, формируют затраты на производство, продажи продукции, работ, услуг, исчисляют финансовый результат от продаж. При этом целесообразно оценивать деятельность не только организации, а и центров ответственности, что позволит повысить эффективность деятельности организаций агропромышленных холдингов. Это возможно при совершенствовании методологии управленческого учета как одной из функций управления производством и методологии внутреннего контроля, как элемента системы управленческого учета;

5. В целях совершенствования методологии управленческого учета в организациях холдинга следует:

- определить для всех организаций холдинга единые методы калькулирования себестоимости продукции, в частности применения прогрессивных методов – стандарт - кост, директ - костинг, таргинг - костинг; организовать учет по центрам возникновения затрат и центрам хозяйственной ответственности, позволяющим руководителям этих центров оперативно принимать экономические решения в целях предупреждения неэффективных затрат;

- учет услуг, работ вспомогательных производств отражать по каждому центру ответственности, при распределении этих услуг между центрами оценивать их по трансфертным ценам, что позволит исчислять финансовый результат, выраженный в экономии или перерасходе затрат на выполнение работ, услуг;

- при выполнении технологических процессов возделывания культур в отрасли растениеводства, производства продукции в отрасли животноводства, в

перерабатывающих отраслях, целесообразно осуществлять оперативный контроль за использованием производственных ресурсов центрами ответственности, включающий следующие процедуры: сопоставление объемов работ, предусмотренных технологическими картами с фактическими объемами по периодам возделывания сельскохозяйственных культур, затрат труда и его оплаты, использование семян, горюче смазочных материалов, транспортных услуг автомобилей и тракторов и т.п.;

- обеспечить идентичность отражения в учете организаций агропромышленного холдинга, фактов хозяйственной деятельности, что возможно при создании единой учетной политики для организаций холдинга, учитывающей особенности деятельности групп организаций (по производству сельскохозяйственной продукции, переработке сельскохозяйственной продукции, производству молочной продукции и т.п.). При этом разработать единый рабочий план счетов, с выделением субсчетов первого порядка, субсчетов второго порядка; инструкции по составлению корреспонденции счетов по наиболее характерным фактам хозяйственной жизни (по каждому счету в отдельности). Унификация учетной политики позволит создать учетно-аналитическую информационную локальную сеть обработки учетных данных и усилит контроль менеджерами холдинга за деятельностью организаций;

- целесообразно при осуществлении бюджетирования составлять бюджеты производства, обеспечения кормами, семенами, сырьем, по оплате труда, общепроизводственным расходам отдельно по сегментам, центрам ответственности и по временным периодам (месяц, квартал, год), что будет способствовать оперативному контролю за их исполнением;

6. С учетом специфики организации производства целесообразно в агропромышленных холдингах создавать службу управления по управленческому учету и бюджетированию, которая занималась бы их методологией, что позволит обеспечить единую методологию ведения управленческого учета, составления бюджетов и внутреннего контроля. Эта служба по функциональному содержанию будет методологическим и контролирующим органом за деятельностью организаций холдинга;

7. Контроль за производством и затратами на производство целесообразно осуществлять по центрам ответственности и видам производимой продукции. В таком контроле необходимо участие менеджеров высшего и среднего звена, а также работников учетно-экономических служб.

#### **4. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ ОПУБЛИКОВАНЫ В СЛЕДУЮЩИХ РАБОТАХ:**

*В изданиях, рекомендуемых ВАК РФ:*

1. Коба, Е.Е. Бюджетное планирование материальных ресурсов в агрохолдингах /Е.Е. Коба // Вестник университета ГОУ ВПО ГУУ. – 2010. - № 26. С. 230-235. - 0,39 п.л.

2. Коба, Е.Е., Чугунова О.В. Формирование учетной информации в сельскохозяйственных организациях для управления /Е.Е. Коба, О.В. Чугунова // Вестник университета ГОУ ВПО ГУУ. – 2010. - № 19. - С. 209-213. - 0,33 п.л. (авторские – 0,19 п.л.)

3. Коба, Е.Е. Пути улучшения использования оборотных средств в торговых организациях /Е.Е. Коба //Вестник университета ГОУ ВПО ГУУ. – 2009. - № 11.- С.43-45. - 0,22 п.л.

4. Коба, Е.Е., Знайда, А.В. Организация системы бюджетирования инвестиционной деятельности /Е.Е. Коба, А.В. Знайда //Вестник университета ГОУ ВПО ГУУ. – 2009. - № 23. – С.173-176. - 0,34 п.л. (авторские – 0,19 п.л.)

5. Коба, Е.Е. Организация системы учета в агропромышленном холдинге / Е.Е. Коба //Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. – 2011 - №3 С. 79-82. - 0,72 п.л.

6. Коба, Е.Е. Проблемы формирования отчетности в агропромышленных холдингах/Е.Е. Коба //Аудит и финансовый анализ. – 2011. - №5. – С. 39-41. - 0,5 п.л.

7. Овсийчук, М.Ф., Коба, Е.Е. Создание агропромышленных холдингов – один из путей повышения динамичного развития сельского хозяйства / М.Ф. Овсийчук, Е.Е. Коба //Аудит и финансовый анализ. - 2011. - № 5. - С.451-452. - 0,34 п.л. (авторские - 0,15 п.л.)

8. Коба, Е.Е. Направления совершенствования внутреннего контроля в агропромышленных холдингах /Е.Е. Коба // Вопросы региональной экономики. – 2011. - № 9 (4). - С. 87-96. - 1,0 п.л.

9. Коба, Е.Е. Классификация форм и видов внутреннего контроля в агропромышленных холдингах /Е.Е. Коба // Региональная экономика. Теория и практика. – 2012. - №3(234) – С.42-49. – 1,1 п.л.

10. Коба, Е.Е. Взаимосвязь систем управления, учета и контроля в агропромышленных холдингах /Е.Е. Коба // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. – 2011 - №5 С. 72-76. – 0,7п.л.

11. Коба, Е.Е. Методология бюджетирования на молокозаводах агропромышленных холдингов /Е.Е. Коба // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. – 2011 - №6 С. 75-80. – 0,8 п.л.

12. Коба, Е.Е. Внутренняя отчетность – источник информации для контроля в агропромышленных холдингах /Е.Е. Коба // Вопросы региональной экономики № 1 (1). – 2012. - С. 87-96. – 0,3 п.л.

*- монографии:*

13. Старцева Т.Е., Коба Е.Е., Овсийчук М.Ф. Теоретические аспекты ценообразования и государственного регулирования цен на продукцию сельского хозяйства в зарубежных странах и в России / Т.Е. Старцева, Е.Е. Коба, М.Ф. Овсийчук. «Издательско-торговая корпорация «Дашков и К» - 2010. - 9,25 п.л. (авторские - 3,25 п.л.)

14. Коба, Е.Е. Концептуальные основы управления, учета и контроля в агропромышленных холдингах. – Е.Е. Коба Информационно-внедренческий центр «Маркетинг». – 2011. - 6,0 п.л.

15. Коба, Е.Е. Формирование методологии развития системы внутреннего контроля в агропромышленных холдингах /Е.Е. Коба. «Издательско-торговая корпорация «Дашков и К». – 2011. - 18,5 п.л.

16. Коба, Е.Е. Методология учета затрат в центрах хозяйственной ответственности в агропромышленных холдингах/Е.Е. Коба. Информационно-внедренческий центр «Маркетинг». – 2011. - 5,5 п.л.

- в других изданиях:

17. Коба, Е.Е., Вороновская, Е.В., Демьяненко, И.В. Формирование финансово-кредитного механизма частнособственнического землепользования /Е.Е. Коба, Е.В. Вороновская, И.В. Демьяненко. «Украина в мировых земельных, продовольственных и кормовых ресурсах и экономических отношениях» Международная конференция – Винница. - 1995. - п.с. 0,25 (авторские - 0,1)

18. Коба, Е.Е. Совершенствование внутривладельческого учета в предприятиях АПК при переходе на рыночную экономику /Е.Е. Коба. «Разгосударствление, коммерциализация и организация сельскохозяйственного производства в условиях энергетического кризиса» Сборник научных методических трудов, Мелитополь ТГАТА, выпуск 4. – 1996. - с.26-29. - 0,25 п.л.

19. Коба, Е.Е. Восстановление молокопроизводства в новых агроформированиях /Е.Е. Коба //Экономика и управление Симферополь. – 2000. - № 5 - 0,25 п.л.

20. Коба, Е.Е. Пути увеличения производства молока /Е.Е. Коба Сборник научных работ СГАУ, выпуск 63, Симферополь. - 2000. - 0,25 п.л.

21. Коба, Е.Е. Направления инвестиционного обеспечения сельскохозяйственного производства /Е.Е. Коба. Сборник научных работ ДГАУ, выпуск 108, Днепропетровск. - 2001. - 0,3 п.л.

22. Коба, Е.Е. Эффективность инвестиционного процесса в АПК/ Е.Е. Коба. Сборник Научных работ ДГАУ, выпуск 131, Днепропетровск. - 2002. - 0,3 п.л.

23. Коба, Е.Е., Коба, П.В. Совершенствование экономических отношений и экономической политики государства в молочном подкомплексе /Е.Е. Коба, П.В. Коба. Сборник Научных работ НАУ, выпуск 51, Киев - 2002. - 0,25 (авторские - 0,1 п.л.)

24. Коба, Е.Е. Формирование политики по управлению дебиторской задолженностью /Е.Е. Коба. Сборник научных трудов XIII-й международной научно-практической конференции «Наука-Сервису» Москва - 2008. - 0,31 п.л.

25. Коба, Е.Е. Формирование центров ответственности в агропромышленных холдингах и их информационное обеспечение /Е.Е. Коба. Материалы международной научной конференции профессорско-преподавательского состава сотрудников и аспирантов вузов России и зарубежных

стран по итогам научно-исследовательской работы в 2010 г. Взаимодействие общества и государства в период модернизации России. Москва, РУК. - 2011. - 0,33 п.л.

26. Коба, Е.Е. Формирование учетной политики в агропромышленных холдингах /Е.Е. Коба. Материалы всероссийской научно-практической конференции преподавателей, молодых ученых, аспирантов, специалистов-практиков «Бухгалтерский учет – современное научное направление» Москва Академия бюджета и казначейства Министерства Финансов РФ. - 2011. 0,5 п.л.

*- учебно-методические работы:*

27. Коба, Е.Е. Учет хозяйственно-финансовых операций в фермерских хозяйствах: Учебное пособие. - Мелитополь, Таврическая государственная агротехническая академия. - 1998. - 0,75 п.л.

28. Коба Е.Е. Анализ хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий: Учебное пособие. Мелитополь, Таврическая государственная агротехническая академия. - 1997. - 6,0 п.л.

29. Коба, Е.Е. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях: Учебное пособие. Московский университет потребительской кооперации. - 2005. - 6,1 п.л.

30. Коба, Е.Е. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. Королевский институт управления экономики и социологии. - 2005. - 3,0 п.л.

31. Коба, Е.Е., Балалова Е.И., Чугунова О.В. Бухгалтерский учет операций банкротства: Учебное пособие. Королевский институт управления экономики и социологии. - 2006. - 6,25 п.л. (авторские – 2,1 п.л.)

32. Коба, Е.Е. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. Королевский институт управления экономики и социологии. - 2008. - 10 п.л.

33. Коба, Е.Евст, Коба Е. Евг. Ценообразование. Учебное пособие. Королевский институт управления экономики и социологии. - 2010. - 6,44 п.л. (авторские 3,22 п.л.)

34. Коба, Е.Е. Бухгалтерский управленческий учет Учебное пособие. Королевский институт управления экономики и социологии. - 2011. - 3,0 п.л.