

УДК 657.6

Лучкова И.В.
*старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита
Рязанского государственного агротехнологического университета
имени П.А. Костычева*

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ НА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

INTERNAL CONTROL IN AGRICULTURAL ENTERPRISES IN THE MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM

АННОТАЦИЯ

Рассмотрена возможность применения внутреннего контроля на сельскохозяйственных предприятиях в системе управленческого учета. Обоснована организационная структура управленческого контроля на предприятиях сельского хозяйства. Приведены рекомендуемые (отраслевые) центры ответственности, центры затрат и бизнес-процессы.

Ключевые слова: внутренний контроль, управленческий учет, управленческий контроль, сельское хозяйство.

ANNOTATION

The possibility of applying internal control in agricultural enterprises in the management accounting system is examined. The organizational structure of management control at agricultural enterprises is grounded. There recommended (sectoral) responsibility centers, cost centers, and business processes are provided.

Keywords: internal control, management accounting, management control, agriculture.

Постановка проблемы. В условиях рыночной экономики организации, занимающиеся производством и переработкой сельскохозяйственной продукции, в большей степени подвержены колебаниям, происходящим во внешней среде. В последние годы в России делаются достаточно ощутимые шаги в направлении восстановления агропромышленного потенциала государства. В настоящий момент Россия запретила импорт продовольствия из стран Европейского союза и США в ответ на введенные против нее экономические санкции. Сложившаяся ситуация представила российским аграриям, несмотря на определенные трудности, уникальный шанс решить многие проблемы.

Происходящее расширение масштабов деятельности и выход на другой уровень производства, возможно на международный рынок, требует от предприятий АПК широкого внедрения управленческого учета с целью принятия экономически обоснованных управленческих решений. В этой связи актуализируется проблема совершенствования организации внутреннего контроля на предприятиях АПК в системе управленческого учета.

Анализ последних исследований и публикаций. Общей системе организации внутреннего контроля посвящены труды многих ученых и практиков в области бухгалтерского учета, контроля и аудита, таких как Н.Г. Белов, Б.Д. Дивинский, Н.Л. Маренков, М.В. Мель-

ник, Н. Д. Бровкина, однако управленческий контроль изучен недостаточно.

Выделение нерешенных ранее частей общей проблемы. Изучая этот вопрос необходимо обратить внимание на организационную структуру системы внутреннего контроля на предприятиях сельского хозяйства в рамках управленческого учета.

Целью статьи является теоретическое обоснование возможности применения внутреннего контроля на сельскохозяйственных предприятиях в системе управленческого учета.

Изложение основного материала. В соответствии с Приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» в системе управленческого учета организуются отдельные направления, призванные выполнять функции контроля. Это оперативный контроль по всем объектам учета затрат, структурным подразделениям, ответственным лицам; текущий контроль за использованием в производстве ресурсов, полнотой отражения факторов хозяйственной жизни, правильности отнесения затрат по объектам учета затрат и носителям затрат, а также осуществление последующего контроля и аудита системы внутреннего контроля [3].

Западные банки и биржи часто требуют соответствия внутреннего контроля стандартам COSO (англ. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – Комитет организаций-спонсоров Комиссии Тредуэя) или SOX (англ. Sarbanes-Oxley Act – Закон Сарбейнса-Оксли) для публичных компаний. В то же время многие непубличные компании, в том числе и предприятия сельского хозяйства, подготавливая отчетность, часто не задумываются о совершенствовании внутреннего контроля [4].

Ни одна компания не застрахована от манипулирования финансовой отчетностью, поэтому обеспечение достоверности управленческой отчетности – важная самостоятельная задача внутреннего управленческого контроля.

В России подходы к внутреннему контролю во многих организациях сохранились еще с советских времен.

Предприятия в России часто пренебрегают системой внутреннего контроля, соответствующей международным стандартам, до того момента, пока не возникает потребность в привлечении дополнительного капитала в форме кредитов иностранных банков либо первичного размещения акций. Затем эти предприятия переходят к быстрому пересмотру бизнес-процессов и авральному переходу к международным законодательным требованиям в области внутреннего контроля. Для них основополагающими документами становятся Закон Сарбейнса-Оксли, принятый в США, и директивы ЕС [4].

При таком подходе формируется несовершенная система внутреннего контроля, которая хотя и отвечает международным нормам, но не содействует развитию организации, поскольку новые бизнес-процессы не являются в полной мере продуманными и отлаженными, а контроль добавляет им жесткость, что в результате снижает мотивацию и препятствует внедрению инноваций.

Чтобы такого не происходило, внутренний контроль нужно внедрять постепенно, с самого начала развития организации. Степень контроля и состав процедур должны соответствовать размерам организации, этапу ее жизненного цикла, специфике внешних и внутренних рисков. Таким образом, система внутреннего контроля, соответствующая международным стандартам, должна сформироваться на предприятии постепенно шаг за шагом сама собой к тому моменту, когда потребуются выходить на международные рынки капитала.

Организационную структуру системы внутреннего контроля на предприятиях сельского хозяйства в рамках управленческого учета можно представить в виде схемы.



Схема 1. Организационная структура системы внутреннего контроля

На основании вышеприведенной схемы можно сделать вывод, что внутренний управленческий контроль должен осуществляться

одновременно в разрезе центров ответственности, центров затрат, бизнес-процессов и службы внутреннего аудита.

Одна из ошибок многих предприятий – это ориентированность контроля на данные бухгалтерского учета, который является зеркалом уже совершенных операций и не может в полном объеме отразить все тонкости деятельности. Например, бухгалтерский учет не может содержать в себе сведения о сезонности, о конкурентах, о клиентоориентированности. Поэтому, за основу необходимо взять управленческий учет и расширить зону системы внутреннего контроля.

Для рациональной организации управленческого учета и управленческого контроля в разрезе центров ответственности принято их классифицировать по объемам полномочий и ответственности.

По последнему критерию выделяют четыре типа центров ответственности:

- центры затрат;
- центры доходов;
- центры прибыли;
- центры инвестиций.

В основе этой классификации лежит критерий финансовой ответственности их руководителей, определенной широтой предоставленных им полномочий и полнотой возложенных на них центров ответственности.

Центром затрат является то структурное подразделение предприятия, в котором имеется возможность организовать планирование и учет затрат производства с целью контроля и управления затратами. Целью центра затрат является минимизация затрат.

Центр доходов – это центр ответственности, руководитель которого отвечает за получение доходов и не несет ответственности за расходы. Создание центров доходов не имеет большого значения для процесса управления затратами, т.к их затраты незначительны (отдел продаж в торговой организации).

Центр прибыли – это подразделение, руководитель которого отвечает одновременно как за доходы, так и за затраты своего подразделения. Руководитель центра прибыли отвечает за получение прибыли, поэтому основная цель этих центров – максимизация прибыли.

Центр инвестиций – это подразделение, руководитель которого не только контролирует доходы и расходы, но и следит за эффективностью использования инвестированных в них средств. Руководители центров инвестиций имеют большую самостоятельность в принятии управленческих решений, т.к. им предоставлено право принимать собственные инвестиционные решения. Центрами инвестиций являются дочерние организации и другие самостоятельные подразделения организации.

В сельскохозяйственных предприятиях трудно выделить центры инвестиций, центры прибыли, поэтому можно выделить центры ответственности (табл. 1).

Таблица 1
Рекомендуемые центры ответственности
в сельскохозяйственных организациях

№ п/п	Должностное лицо	Центр ответственности
1.	Главный бухгалтер	Центр учета доходов и расходов
2.	Бухгалтер	Центр налогового учета
3.	Менеджер	Центр ответственности производства
4.	Начальник отдела кадров	Центр кадрового учета
5.	Заведующий фермой	Центр затрат на производство продукции животноводства
6.	Бригадир полеводческой бригады	Центр затрат на производство продукции растениеводства

Центр затрат – это любая единица деятельности организации, выделяемая в учете для осуществления контроля за затратами. Предполагается, что в этой единице можно организовать нормирование, планирование, учет используемых ресурсов и определить ответственного за расходы.

При определении структурного подразделения как центра затрат рекомендуется учитывать такие условия:

1) каждый центр затрат должен являться отдельной сферой ответственности, при этом следует учитывать, что с увеличением центров затрат эффективность контроля за затратами повышается, но увеличиваются расходы на ведение учета. Поэтому необходимо устанавливать оптимальное сочетание затрат на ведение учета с эффективностью осуществления контроля за затратами по каждому центру затрат;

2) возможность закрепления ответственности руководителей структурных подразделений за затраты по каждому центру. В связи с этим центры затрат создаются в соответствии с детализацией целей, детализованной схемой предприятия перечнем должностных обязанностей каждого работника организации.

Степень детализации центров затрат различна и зависит от целей и задач, поставленных руководителем. В связи с этим в сельском хозяйстве можно выделить несколько уровней центров затрат:

- рабочее место (бригада);
- участок, отделение (ферма);
- цех, подразделения (отдельные структурные подразделения).

Затраты таких центров являются прямыми, поэтому имеется возможность осуществлять контроль за их формированием и целесообразностью.

Отладка бизнес-процессов при постановке внутреннего контроля всегда занимает достаточно длительное время. В целях организации управленческого контроля необходимо:

1) определить и проанализировать существующие бизнес-процессы;

2) на основании проведенного анализа бизнес-процессов сделать предложения по их оптимизации, создать внутренние положения по регламенту бизнес-процессов;

3) утвердить внутренние положения по каждому бизнес-процессу, после чего внедрить новый порядок бизнес-процессов.

Например, в сельском хозяйстве в отрасли растениеводства бизнес-процессы можно выделить по основным видам сельскохозяйственных работ:

- подготовка почвы осенью;
- предпосевная обработка почвы и посев;
- уход за посевами;
- уборка урожая.

В этом случае управленческий контроль будет осуществляться в разрезе данных бизнес-процессов.

Процесс бюджетирования является основным процессом на всех этапах контроля. Для правильного и наиболее полного контроля на предприятии необходимо разработать финансовую структуру, которая предусматривает организацию центров ответственности, взаимодействующих между собой через бюджеты, и делегирование полномочий в части составления конкретных бюджетов менеджерам центров ответственности. С этой целью необходимо разработать положение об обязанностях и ответственности менеджеров.

Таким образом, система бюджетирования, основанная на принципах комплексного сочетания планирования, учета, контроля и анализа деятельности организации, повышает управляемость и адаптивность организации к изменениям внутренней и внешней среды.

Второе направление системы внутреннего контроля в системе управленческого учета не менее важное. Это связано с необходимостью осуществления контроля за качеством деятельности и информационными потоками. С этой целью вводится внутренний аудит, охватывающий все основные процессы финансово-хозяйственной деятельности.

Таким образом, управленческий контроль, являясь одной из движущих сил развития, направлен не только на предотвращение мошенничества, но и на защиту активов, выявление и исправление непреднамеренных ошибок в финансовых документах.

Выводы. Контроль в управленческом учете существенно отличается от контрольной функции бухгалтерии. В бухгалтерском учете контролируется законность совершаемых операций, правильность оформления первичных документов и сделок и лишь при хорошей постановке учета предотвращается возможность удорожаний и переплат в момент осуществления затрат. Управленческий контроль – это одна из функций управления, без которой не могут быть реализованы в полной мере все другие функции управления: планирование, организация, руководство и мотивация.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК:

1. Калинина Г.В. Основы бюджетирования в системе управленческого учета предприятий АПК / Г.В. Калинина // Современные проблемы и перспективы развития экономики и менеджмента в России : материалы межвузовской научно-практической конференции 8 декабря 2011 г. – Рязань, 2012. – С. 67–71.
2. Крысанова Л.В. Организация внутреннего контроля в условиях модернизации экономики / Л.В. Крысанова, И.В. Лучкова // Юбилейный сборник научных трудов профессорско-преподавательского состава, аспирантов, соискателей и студентов. – Рязань, 2011. – С. 180–185.
3. Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях : Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792 // Консультант Плюс. Законодательство. Версия Проф. – М., 2014.
4. Шуклов Л.В. Постановка внутреннего контроля как основа для перехода на МСФО: типичные проблемы и пути их решения / Л.В. Шуклов // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 38. – С. 2–11.
5. Эволюция внутреннего контроля / Г.Н. Бакулина, Н.В. Матвеева, Г.В. Калинина, И.В. Лучкова // Вестник Рязанского государственного агротехнологического университета им. П.А. Костычева. – 2013. – № 2. – С. 77–80.