

## 2.11. РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЯ В УПРАВЛЕНИИ ЗАТРАТАМИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ЭЛЕВАТОРНОГО КОМПЛЕКСА

Проняева Л.И., д.э.н., проф., заведующая кафедрой  
«Бухгалтерский учет и аудит»;

Федотенкова О.А., к.э.н., старший преподаватель  
кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»

*Орловский государственный аграрный университет*

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)  
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В статье рассматриваются проблемы взаимодействия управленческого учета и контроля в части формирования информационного обеспечения управления затратами в организациях элеваторного комплекса. Уточнена существующая классификация затрат по калькуляционным статьям, учитывающая технологические особенности производства элеваторных организаций. Разработана схема детализации информации, используемой в системе внутреннего контроля, основанная на мониторинге индикаторов основной деятельности и разработке критериев их оценки с учетом специфики деятельности элеваторных организаций, с определением объекта контроля и подконтрольных показателей. Обоснованы схемы функционирования управленческого контроля и движения информационных потоков для управления затратами в организациях элеваторного комплекса, применение которых позволит повысить оперативность и обоснованность принимаемых управленческих решений.

Современные экономические условия, конкурентная среда рыночных отношений обусловили необходимость повышенного внимания к организации управленческого учета и контроля, направленного на повышение эффективности деятельности организаций. Внутренний контроль является неотъемлемой частью механизма управления затратами, который ориентирован не только на выявление потерь, а на их предотвращение или устранение. Своевременному принятию решений по управлению затратами в организациях элеваторного комплекса способствует эффективная система учета и контроля, позволяющая анализировать затраты, формирующие себестоимость услуг, использовать внутренние ресурсы и потенциальные возможности по изысканию резервов снижения себестоимости, обеспечивая тем самым эффективное функционирование организации. Управленческий учет и контроль во взаимосвязи с другими функциями менеджмента образуют механизм, с помощью которого вырабатываются и принимаются управленческие решения как в части затрат основной деятельности, так и по обеспечению эффективности всей хозяйственной деятельности в организациях элеваторного комплекса. В рамках учетной системы происходит регистрация, накопление, систематизация данных, отражающих деятельность каждого структурного подразделения организации. Задача управленческого учета – обеспечение пользователей – руководителей структурных подразделений оперативной, достоверной и релевантной информацией, имеющей решающее значение для оценки производственного процесса и принятия обоснованных мер по своевременной корректировке.

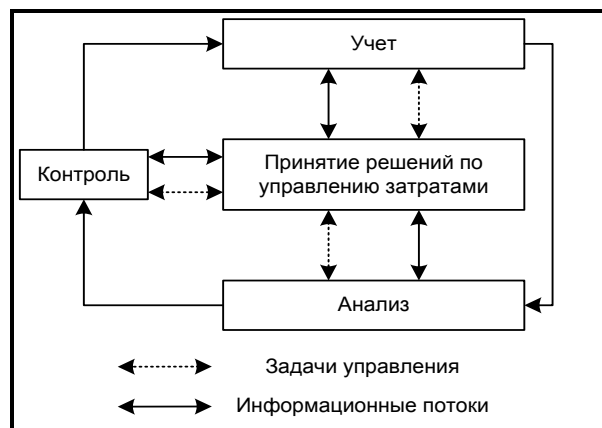
Основной целью внутреннего контроля затрат является своевременное информирование управленческого персонала организации обо всех имеющих место быть отклонениях фактических данных от плановых (нормативных) показателей в производственном процессе. При этом выявленные отклонения рассматриваются по их значимости, степени влияния на резуль-

таты, определяется возможность выполнения производственных задач без существенных корректировок.

Жизнеспособность организации обеспечивается в результате взаимодействия информационного, материального и финансового потоков, с помощью которых поддерживается связь с внешними структурами и хозяйствующими субъектами. Информация – главный ресурс эффективности функционирования предприятия [6, с. 14]. Подсистема контроля затрат информационно взаимосвязана с системой управления производственным процессом и с подсистемами учета и анализа. Вместе они образуют единый технологический процесс «контроль – учет фактических расходов – анализ», который повышает оперативность, релевантность и достоверность информации, используемой для принятия оптимальных решений по управлению затратами (рис. 1).

По мнению В.Н. Борозенец, А.В. Цысарь, создание новых технологий управления должно базироваться на сочетании функций анализа, планирования, контроля, регулирования, мотивации. Связующим звеном при этом является информационное обеспечение, так как без соответствующей информации не возможна практическая реализация этих функций [1, с. 53].

Информационное обеспечение управления определяется структурой учетных, контрольных и аналитической подсистем и представляет собой ядро и большую часть информационного обеспечения. На наш взгляд, управление затратами будет эффективным в случае, если налаженная система внутреннего контроля, управленческого учета и анализа будет нацелена на выполнение задач управления.



**Рис. 1. Учетная структура информационного обеспечения управления затратами организаций**

Затраты являются важнейшим показателем влияющим на эффективность деятельности организаций, в том числе и организаций элеваторного комплекса, оказывающих услуги сельскохозяйственным товаропроизводителям по доведению зерновой продукции до необходимых качественных кондиций, отвечающих требованиям продовольственного рынка, и услуги по хранению зерна, что является одним из важных внутренних резервов развития зернового подкомплекса. Управление затратами и их контроль представляет собой комплексный процесс, в котором задействованы и согласовано взаимодействуют все структурные подразделения элеваторных организаций.

Загруженность организаций элеваторного комплекса функционально зависит от объемов зернопроизвод-

ства, что в свою очередь влияет на размеры расходов по оказанию основных видов услуг по доработке зерна. Зерновое производство является одной из основных подотраслей растениеводства. Устойчивое производство зерна способствует росту доходов сельхозтоваропроизводителей, обеспечивает бесперебойную работу предприятий перерабатывающей и пищевой промышленности.

Нами на примере Орловской области исследована ситуация с производством зерна, обеспечивающим загрузку производственных мощностей элеваторных организации. Регион имеет развитое сельское хозяйство, является одним из основных производителей зерна в Центральном федеральном округе РФ (ЦФО). Область располагает благоприятными агроклиматическими условиями для ведения зернового хозяйства, которые оказывает существенное влияние на уровень урожайности. На рис. 2 представлена динамика урожайности зерновых культур в Орловской области. Урожайность культур является фактором, влияющим на объем производства зерна. Данный показатель в Орловской области за период с 2000 по 2013 г. имеет тенденцию роста, максимальная средняя урожайность по зерновым культурам была получена в 2008 г. в размере 31,4 ц/га и в 2013 г. – 32,6 ц/га.

В составе основных критериев оценки продовольственной безопасности в стране, установленных Международной продовольственной организацией, определен показатель производства зерна на душу населения. Данный показатель в Орловской области за исследуемый период значительно превышает его уровень в целом по стране, что является подтверждением того, что зернопроизводство занимает значимое место в сельскохозяйственной сфере региона. Динамика производства зерна приведена в табл. 1.

Таблица 1

**ДИНАМИКА ПРОИЗВОДСТВА ЗЕРНА В ОРЛОВСКОЙ ОБЛАСТИ И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ЗА 2000-2013 гг.**

Показатели	Среднегодовое производство					
	2000-2004 гг.		2005-2009 гг.		2010-2013 гг.	
	По области	По РФ	По области	По РФ	По области	По РФ
Посевная площадь, тыс. га	737,6	45165,3	706,1	45065,5	781,6	44254,6
Валовой сбор, тыс. т	1615,2	76355,4	1795,2	88558,4	1954,0	79352,5
Урожайность, ц/га	23,4	18,2	26,6	20,7	26,0	20,2
Численность, тыс. чел.	866,7	145820	814,5	143060	784,0	143025
Произведено зерна на душу населения, кг	1863,4	523,6	2203,9	619,0	2492,4	554,8

Орловская область занимает лидирующие позиции по производству основных видов сельскохозяйственной продукции на душу населения, так в 2013 г. при объеме производства зерна по Российской Федерации в 637 кг, в Орловской области на одного жителя произведено 3 298 кг. Несмотря на сложные погодные условия, в 2013 г. в сельском хозяйстве региона был получен рекордный урожай зерновых культур. Валовой

сбор зерна в Орловской области составил 2,6 млн. т, в массе после доработки – 2,45 млн. т. В динамике этот объем производства зерна почти на 380 тыс. т больше, чем в 2012 г., и на 57,4 тыс. т больше, чем в 2009 г.

По валовому производству зерна область занимает четвертое место в ЦФО. Наилучшие результаты получены по производству зерна озимой пшеницы, по ее урожайности регион занимает 3-е место в ЦФО после Белгородской и Курской областей с показателями 39 ц/га. При существующих технологиях выращивания и уборки зерновых культур от урожая поступает не собственное зерно, а зерновая масса, которая включает в себя кондиционное зерно злаковой культуры, зерно с механическими повреждениями, семена сорных растений, части стеблей растений, песок, частицы почвы. Обеспечение очистки и сохранности зерновой массы является сложным технологическим процессом.

Основной задачей операций по доработке зерна является достижение установленных качественных его характеристик. Элеваторные организации выполняют комплекс услуг по доработке зерна для сельхозпроизводителей. К основным технологическим операциям в элеваторных организациях относят очистку и сушку. Для этого зерно очищают от сорной примеси, сортируют его, получая товарное зерно и зерноотходы, производят искусственную сушку для снижения влажности зерна. Применение этих операций улучшает качество зерна и позволяет хранить его длительное время.

Дополнительно к основным операциям элеваторные организации могут оказывать услуги по хранению зерна, при этом за зерном ведут постоянное наблюдение, проверяя его температурный режим, влажность, всхожесть. Организация хранения зерна позволяет полностью сохранить его качество и максимально снизить потери. Таким образом, послеуборочная доработка и хранение зерна – это продолжение технологического процесса, начатого в сфере производства и продолжающегося в сфере обращения.

В Орловской области в настоящее время такие услуги оказывают 25 организаций (элеваторы, хлебоприемные предприятия, мелькомбинаты, комбикормовые заводы). В регионе постоянно строятся новые элеваторные объекты. Так, за 2009-2012 гг. построены и введены пять элеваторов по хранению и подработке зерна мощностью 233 тыс. т. Общий объем емкостей для хранения зерна к 1 января 2014 г. составлял 1166,7 тыс. т (в т.ч. напольный – 385,2 тыс. т, силосный – 745,9 тыс. т).

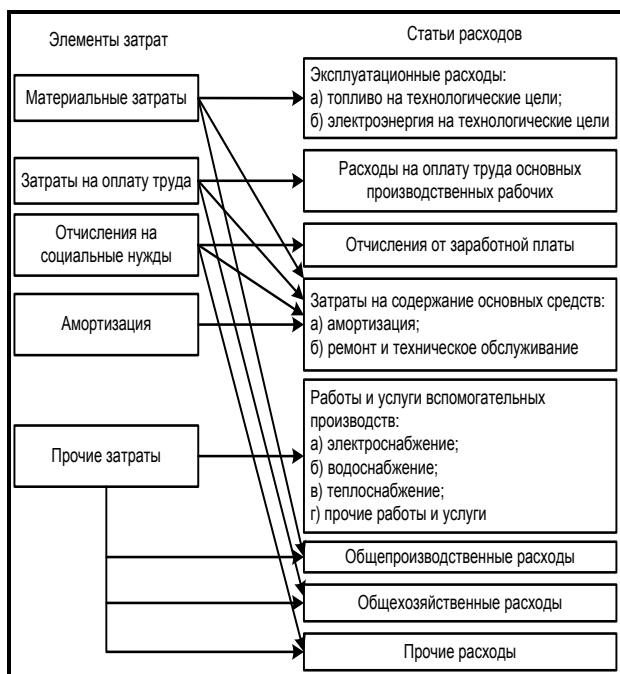
Функционирование эффективной системы управления затратами в организациях элеваторного комплекса возможно лишь на основе систематического формирования информации обо всех происходящих внутренних процессах, о состоянии внешней среды, анализа данной информации и принятия на ее базе рациональных управленческих решений. Основным поставщиком такой информации является учетная система. Анализ существующих систем учета в организациях элеваторного комплекса Орловской области позволил выявить отрицательные факторы, оказывающие влияние на формирование информации, используемой для их управления. Создание современной и эффективной системы управления затратами в элеваторных организациях позволит:

- получать оперативную информацию о затратах с необходимой для управления степенью аналитичности;
- создавать единый контур управления затратами организации, включающий планирование, учет, анализ и контроль затрат;

- сделать прозрачными затраты каждого структурного подразделения и всех реализуемых в них технологических процессов;
- проводить обоснованную тарифную политику по услугам;
- выявлять и расширять высокорентабельные направления деятельности и на этой основе повысить эффективность деятельности предприятия.

Для правильной организации управленческого учета, контроля и анализа расходов по хранению и доработке зерна необходима их четкая, научно обоснованная классификация. Существующая и предлагаемая различными учеными-экономистами классификация расходов по калькуляционным статьям, по нашему мнению, не учитывает всех особенностей деятельности организаций элеваторного комплекса, которые отличаются от сельскохозяйственного производства, как по технологическим, так и организационным признакам [7, с. 14].

Изучение состава и классификации расходов имеет большое значение для характеристики себестоимости услуг элеваторных организаций и выявления резервов ее дальнейшего снижения. Взаимосвязь статей затрат и элементов расходов, связанных с основной деятельностью организаций элеваторного комплекса представлена на рис. 2.



**Рис. 2. Взаимосвязь статей затрат и элементов расходов, связанных с основной деятельностью организаций элеваторного комплекса**

На наш взгляд, целесообразно обозначить следующую модель формирования себестоимости основных видов технологических операций, которая имеет практическую значимость и применение (табл. 2).

При оказании услуг по хранению и доработке зерна, в результате производственного цикла не предусматривается появление готовой продукции, поэтому в элеваторных организациях отсутствуют расходы сырья и материалов, составляющих обычно основу готового продукта. В этой связи предлагаем вместо статьи «Материальные затраты» выделить статью «Эксплуатационные расходы», в составе которой следует отражать расходы топлива и электроэнергии на технологи-

ческие цели, которые используются при оказании услуг по доработке зерна. Выделение данной статьи затрат позволит отразить особенности формирования себестоимости услуг в элеваторных организациях.

**Таблица 2**

**МОДЕЛЬ ФОРМИРОВАНИЯ СОСТАВА СТАТЕЙ РАСХОДОВ ПО ТЕХНОЛОГИЧЕСКИМ ОПЕРАЦИЯМ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ЭЛЕВАТОРНОГО КОМПЛЕКСА**

Статьи расходов	Виды услуг				
	Приемка	Очистка	Сушка	Хранение	Отпуск
<b>Эксплуатационные расходы</b>					
Топливо на технологические цели	-	-	+	-	-
Электроэнергия на технологические цели	+	+	+	+	+
Расходы на оплату труда основных производственных рабочих	+	+	+	+	+
Отчисления от заработной платы	+	+	+	+	+
Затраты на содержание основных средств:					
а) амортизация	+	+	+	+	+
б) ремонт и техническое обслуживание	+	+	+	+	+
<b>Работы и услуги вспомогательных производств</b>					
Электроснабжение	+	+	+	+	+
Водоснабжение	+	+	+	+	+
Теплоснабжение	+	+	+	+	+
Прочие работы и услуги	+	+	+	+	+
Общепроизводственные расходы	+	+	+	+	+
Общехозяйственные расходы	+	-	-	+	+
Прочие расходы	+	+	+	+	+
Итого расходы	Формирование себестоимости основных видов технологических операций в составе услуг организаций элеваторного комплекса				

В статью «Расходы на оплату труда основных производственных рабочих» включают все виды начисленных денежных выплат, носящих характер оплаты труда основного производственного персонала организации. По статье «Отчисления от заработной платы» отражают страховые взносы по установленным ставкам в фонды социального страхования и обеспечения.

В статью «Затраты на содержание основных средств» включаются расходы по текущему ремонту оборудования:

- при приемке и отгрузке зерна:
  - автомобилей разгрузчиков;
  - зернопогрузчиков;
  - ларей приемных;
  - передвижных механизмов;
  - пробоотборников;
  - весовой и шнеков винтовых передвижных;
- при очистке: машин для доработки зерна;
- при сушке: сушильного оборудования;
- при хранении:
  - силоса механического;
  - зашивки ворот по складам, корпуса элеватора, моста железнодорожного.

По статье «Работы и услуги вспомогательных производств» отражаются расходы на работы и услуги вспомогательных производств своей организации, обеспечивающих производственные нужды.

В статью «Общепроизводственные расходы» включаются расходы на техническое обслуживание, мате-

риалы, автоуслуги, обслуживание лифта элеватора, обслуживание термоподвесок элеватора и др.

По статье «Общехозяйственные расходы» отражаются расходы по содержанию административно-управленческого персонала, амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, коммунальные платежи, расходы по оплате информационно-консультационных и аудиторских услуг, расходы на охрану, технику безопасности, пожарную безопасность, налоги и другие расходы, связанные с уставной деятельностью организаций элеваторного комплекса.

В статью «Прочие расходы» включены расходы, непосредственно связанные с оказанием услуг, не относящейся ни к одной из указанных выше статей. Данная номенклатура статей расходов в организациях элеваторного комплекса позволяет системе управления определять их назначение и роль в процессе основной деятельности, нормировать расходы, организовать контроль над ними, анализировать их состав, структуру, отклонения от норм, устанавливать, по каким направлениям необходимо вести поиск снижения расходов.

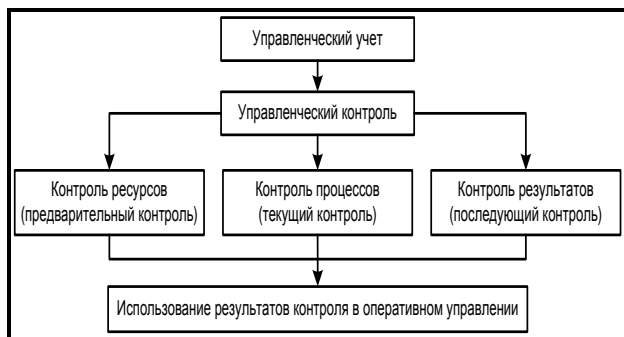
Эффективность деятельности организаций элеваторного комплекса в конкурентной среде рыночных отношений зависит от правильности построения системы внутреннего управленческого контроля.

Согласно п. 3 проекта методических рекомендаций Министерства финансов РФ по организации и осуществлению экономическим субъектом внутреннего контроля, под ним следует понимать процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

- эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;
- достоверность и своевременность бухгалтерской отчетности;
- соблюдение законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета [5].

Закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ требует обязательного установления внутреннего контроля в экономическом субъекте, в котором должен быть разработан и утвержден руководителем специальный локальный акт, действующий только в отношении самого экономического субъекта и определяющий все мероприятия по внутреннему контролю фактов его хозяйственной жизни [1].

Управленческий контроль связан с процессами, которые необходимы организации для преобразования ресурсов в продукты или услуги (рис. 3).



**Рис. 3. Формы управленческого контроля в процессе преобразования ресурсов в продукты или услуги**

Управленческий контроль основной деятельности организаций может выступать в системе управления в следующих формах:

- предварительный контроль (контроль ресурсов) осуществляется до начала технологического (производственного) процесса. Его целью является проверка правильности поставленных задач, достоверности прогнозов, наличия необходимой ресурсной базы, определение целесообразности и законности осуществления хозяйственных и финансовых операций;
- текущий контроль (контроль процессов) производится в течение всего технологического (производственного) цикла. Его основная цель – измерение, оценка фактических данных, сравнение их с нормативными показателями, выработка и выполнение корректирующих действий, позволяющих вовремя устранить потери и получить запланированные результаты;
- последующий контроль (контроль результатов) производится по завершении технологического (производственного) цикла. Его цель – изучение, оценка и анализ уже полученных результатов и формирование информации для руководства организации для осуществления перспективного планирования.

По мнению Л.А. Зимаковой и И.В. Серебренниковой система внутреннего контроля должна быть основана на мониторинге индикаторов основной деятельности, и они считают, что существует необходимость выделения специфических направлений развития системы внутреннего контроля [3, с. 2]. Нами разработана методика детализации информации, используемой в системе внутреннего контроля с учетом специфики деятельности организаций агропромышленного комплекса (АПК), к которым следует относить и элеваторные организации, с четким определением объекта контроля, подконтрольных показателей и разработки рекомендаций по ведению аналитического учета и составлению внутренних отчетов (табл. 3).

Результаты проведенных нами исследований позволили выделить основные составляющие системы внутреннего контроля: мониторинг основных подконтрольных индикаторов деятельности и разработка критериев оценки при проведении контроля с учетом специфики деятельности организации АПК. В части подконтрольных индикаторов мониторинга нами определены:

- имущественный комплекс,
- затраты и себестоимость,
- обязательства и расчеты,
- финансовые результаты и налоги.

Указанный состав индикаторов позволит комплексно охватить контролем все аспекты деятельности организации. Имущественный комплекс организаций АПК определяется технико-технологическими ресурсами, а эффективность их функционирования зависит от наличия, состояния, нормативных сроков эксплуатации и обновления основных средств. Влияние на имущественный комплекс также оказывают элементы амортизационной политики, объемы государственной поддержки по субсидированию агропромышленного производства. Состояние материально-технической базы и ее развитие напрямую зависит от видов производства и способов эксплуатации основных средств.

Соответственно, контролю будут подвергаться следующие показатели, формируемые в системе учета основных средств:

- наличие и движение основных средств;
- группировка основных средств в зависимости от условий работы и по способу использованию в основном производстве;
- группировка основных средств по правовой форме использования имущества и способов его приобретения.

ДЕТАЛИЗАЦИЯ ИНФОРМАЦИИ, ИСПОЛЪЗУЕМОЙ В СИСТЕМЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ  
ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ АПК

Направление развития системы внутреннего контроля	Объект контроля	Подконтрольный показатель	Рекомендации по ведению аналитического учета	Рекомендации по составлению внутренних отчетов и проведению анализа	
Мониторинг индикаторов основной деятельности	Имущественный комплекс	Стоимость основных средств	Виды основных средств, виды деятельности, места эксплуатации	Формирование аналитического отчета о наличии и движении основных средств	
		Состояние основных средств	Основные средства в пределах сроков эксплуатации и требующие списания или восстановления	Формирование сводного аналитического отчета по основным средствам в зависимости от условий работы	
		Количественная и структурная составляющая ОПФ	Соотношение активного и пассивного фонда основных средств, ведение дополнительных субсчетов	Составление аналитических отчетов по направлениям использования основных средств	
	Затраты и себестоимость	Себестоимость продукции, работ, услуг	Виды расходов, объем продукции, работ, услуг, места возникновения затрат	Формирование аналитического отчета о составе, структуре затрат, об отклонениях фактических затрат от плановых	
		Затраты вспомогательных и обслуживающих производств	Виды услуг и их объем, база распределения накладных расходов	Формирование аналитического отчета о размере затрат, сравнения с плановыми показателями	
		Совокупные затраты	Виды расходов, формирование затрат по основному производству	Формирование отчета о совокупных затратах по основному производству	
	Обязательства и расчеты	Дебиторская и кредиторская задолженность	Заказчики и подрядчики, договоры с поставщиками и покупателями, источники финансирования, кредитные договоры, договор аренды	Анализ объектов договора	
		Платежеспособность	Соотношение собственных и заемных средств с расчетами по обязательствам	Расчет и анализ фактического уровня платежеспособности, ликвидности и деловой активности организаций, оборачиваемости ресурсов с учетом сезонности производства	
		Субсидирование и софинансирование	Источники финансирования и реального обеспечения, участие в государственных программах по поддержке и развитию сельского хозяйства	Анализ привлекательности с целью инвестирования, учет показателей, обеспечивающих право на субсидиарную поддержку со стороны государства	
	Финансовые результаты и налоговая политика	Доходы и расходы по основной деятельности	Виды и объемы доходов и расходов по основной деятельности	Анализ состава, структуры, динамики финансовых результатов с учетом специфики деятельности организаций АПК	
		Экономическая эффективность	Оценка деятельности по отраслям производства и видам продукции (работ, услуг)	Анализ эффективности деятельности организации	
		Налоговая нагрузка	Оптимизация перечня уплачиваемых налогов	Анализ налоговой нагрузки в соотношении с рентабельностью отраслей	
		Управление трудовыми ресурсами	Категории работников по отраслям производства	Анализ производительности труда и средней заработной платы по категориям работников и отраслям производства	
	Разработка критериев оценки с учетом специализации организаций АПК	Контроль за соблюдением технологии производства	Виды продукции (работ, услуг)	Соблюдение сроков и видов осуществляемых работ и операций	Анализ взаимосвязки операций, видов и этапов работ посредством составления технологических карт, соблюдение агротехнических сроков, нормативов расходов материальных ценностей, условий содержания животных
		Контроль процедур хранения, реализации и сбыта продукции (работ, услуг)	Эффективность партнерских операций и каналов реализации	Центры ответственности (бригады, подразделения, отрасли)	Анализ индикаторов деятельности каждого центра ответственности
Контроль качества и конкурентоспособность по отраслям и видам продукции		Качественные характеристики продукции (работ, услуг)	Планово-производственные отделы, отдел сбыта и контроля качества	Анализ показателей качества и конкурентных преимуществ, сегментов рынка сбыта	

Специфической особенностью сельскохозяйственно-производства является сезонность эксплуатации основных средств. Например, зерно- и кормоуборочные комбайны используются лишь на полевых работах, связанных с уборкой сельскохозяйственных культур и не участвуют в процессе производства на протяжении всего производственного года. С точки зрения бухгалтерского учета при формировании амортизационной политики необходимо учитывать особенности эксплуатации основных производственных фондов в зависимости от времени их использования, что позволит в системе внутреннего контроля, опираясь на подконтрольные индикаторы вести расширенное воспроизводство и своевременное их обновление.

Следующим этапом мониторинга является оценка затрат, формирующих себестоимость продукции (работ, услуг) в организациях АПК с учетом распределения затрат вспомогательных и обслуживающих производств, создающих фактический уровень затрат по основному производству и последующим составлением аналитической отчетности для оценки сложившихся показателей с их плановыми значениями.

При функционировании организаций АПК возникает острая необходимость контроля их платежеспособности, ликвидности и финансовой привлекательности для инвесторов, что может являться условием их кредитования, участия в национальных проектах и государственных программах. Анализ деятельности организаций АПК позволяет выявить несколько причин препятствующих стабильному развитию данного сектора экономики, в частности, нестабильность ценообразовательного процесса на продукцию сельского хозяйства при одновременной диспаритетной направленности в сферах агропромышленного производства.

Одним из основных направлений внутреннего контроля организации АПК является оценка экономической эффективности их деятельности в разрезе отраслей и видов сельскохозяйственной продукции, основанной на сравнении плановых и фактических показателей использования материально-ресурсной базы, а также натуральных показателей производства. Важным подконтрольным показателем является налоговая нагрузка сельскохозяйственной организации. В целях ее оптимизации, основным важнейшим индикатором будет выступать доля продукции перерабатывающих производств в объеме выручки, которая должна составлять не более 30%, а также оптимальный выбор налоговой политики с учетом организационно-правовой формы хозяйствующего субъекта.

Управление трудовыми ресурсами является неотъемлемой частью внутреннего контроля, поскольку уровень производительности труда и заработной платы, сложившийся в организациях АПК напрямую воздействует на экономическую эффективность всего производства, выражаемую как в натуральных, так и стоимостных показателях. Контроль данных показателей позволит оптимально рассчитать нормы затрат труда по технологическим операциям, соблюдать трудовой режим на протяжении отчетного периода, прямых трудовых затрат по видам продукции, определять фонд оплаты труда и вести контроль за его отклонениями.

Второе направление – разработка критериев оценки с учетом специализации организаций АПК, включающей:

- контроль за технологией производства;
- контроль хранения, реализации и сбыта;

- контроль качества и конкурентоспособность по отраслям и видам продукции.

В организациях АПК контроль за технологией производства необходимо осуществлять по видам культур, сельскохозяйственных животных, видам продукции, за соблюдением агротехнических сроков и норм в технологических картах, условий и нормативов содержания и кормления животных, что позволит повысить их урожайность и продуктивность. Результативность показателей деятельности организации во многом зависит от условий и сроков хранения готовой продукции, а также от способов ее реализации, на это напрямую воздействуют партнерские отношения и развитость инфраструктуры сбытовой деятельности. Основными показателями, влияющими на эффективность деятельности всей организации, является качество и конкурентоспособность каждого отдельного вида продукции, поэтому возникает необходимость в структуре организации включить отделы сбыта и контроля качества товарной продукции.

Таким образом, детализация информации, используемой в системе внутреннего контроля основной деятельности организаций АПК, позволит своевременно выявлять недостатки в хозяйственной деятельности субъектов агробизнеса, опираясь на индикативные показатели состояния сфер производства и поиска путей эффективного их функционирования.

Управленческий контроль затрат взаимосвязан с планированием, которое позволяет системе контроля быть эффективной. В процессе планирования разрабатываются обоснованные нормативы, соблюдение которых контролируется организацией. Взаимосвязь между управленческим учетом и контролем затрат в организациях способствует достижению синергетического эффекта управления.

Все это подтверждает значимость учетно-контрольной системы, являющейся важной составной частью системы управления организацией. Управленческий учет выступает элементом учетно-контрольной системы затрат, он является базой для контроля, а результаты контроля в свою очередь служат основанием для принятия адекватных управленческих решений.

Основываясь на схеме построения сбора информации для целей контроля в организациях АПК нами определен комплекс индикаторов учетно-контрольной системы затрат с учетом технологических особенностей деятельности организаций элеваторного комплекса (табл. 4).

Исследования, произведенные в организациях элеваторного комплекса, позволили выявить два основных направления, способствующие развитию учетно-контрольной системы с учетом мониторинга и оценки индикативных показателей, а также корректировки системы контроля для целей оперативного управления деятельностью организации.

При оценке деятельности организаций для целей контроля необходимо осуществлять мониторинг материально-технического обеспечения и технологических особенностей оказания услуг в элеваторном комплексе, учитывать финансово-экономические и социальные индикаторы, способствующие оперативному реагированию на изменения в хозяйственной деятельности исследуемых организаций. Данный мониторинг позволяет осуществлять корректировку показателей при предварительном, оперативном и стратегическом контроле в управлении затратами по видам технологических операций в элеваторных организациях.

Таблица 4

## КОМПЛЕКС ИНДИКАТОРОВ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОЙ СИСТЕМЫ ЗАТРАТ С УЧЕТОМ ТЕХНОЛОГИЧЕСКИХ ОСОБЕННОСТЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ ЭЛЕВАТОРНОГО КОМПЛЕКСА

Направление развития системы внутреннего контроля	Объект контроля	Контроль технологических операций	Контроль расходов по технологическим операциям	Контроль индикатора
Мониторинг и оценка индикативных показателей деятельности организации	Материально-технический комплекс	Приемка; очистка; сушка; хранение; отпуск	Эксплуатационные расходы; расходы на оплату труда основных производственных рабочих; отчисления от заработной платы; затраты на содержание основных средств; работы и услуги вспомогательных производств; общепроизводственные расходы; общехозяйственные расходы; прочие расходы	Стоимость основных средств, коэффициент износа, структура МТБ, амортизационная политика, сроки ввода в эксплуатацию, плановый ремонт и обслуживание, коэффициент обновления
	Финансово-экономическое развитие и оценка инвестиционного климата организации			Рентабельность и энергоемкость по технологическим операциям, материалоотдача, обеспечение обязательств, коэффициент оборачиваемости оборотных средств, платежеспособность, ликвидность, окупаемость затрат
	Социальный аспект			Уровень заработной платы, налоговая политика, численность работников, текучесть кадров, режим труда, производительность труда
Корректировка системы внутреннего контроля	Предварительный контроль	Приемка; очистка; сушка; хранение; отпуск	Эксплуатационные расходы; расходы на оплату труда основных производственных рабочих; отчисления от заработной платы; затраты на содержание основных средств; работы и услуги вспомогательных производств; общепроизводственные расходы; общехозяйственные расходы; прочие расходы	Разработка плановых показателей формирования расходов по основным видам деятельности, определение корректировочных значений на перспективу
	Управленческий (текущий) контроль			Нормирование оборотных средств, система труда и режима рабочего времени, выбор базы распределения накладных расходов, рациональная структура рабочего персонала, повышение фондоотдачи, снижение материалоемкости, оптимизация структуры основных средств, снижение налоговой нагрузки, снижение энергоемкости операций посредством нормирования материальных затрат
	Стратегический контроль			Учет макроэкономических показателей, политики кредитных организаций, изменение эластичности спроса на услуги, уровень инфляции

Таким образом, предложенный комплекс индикаторов учетно-контрольной системы затрат с учетом технологических особенностей деятельности организаций элеваторного комплекса направлен на развитие учетно-контрольной системы и позволит получать информацию для целей контроля при управлении затратами как внутренним, так и внешним пользователям.

Контроль затрат является неотъемлемой частью управления хозяйственной деятельностью организации. При этом анализ отклонений от плановых показателей необходим для осуществления функции корректировки при формировании тарифной политики исследуемых организаций (рис. 4).

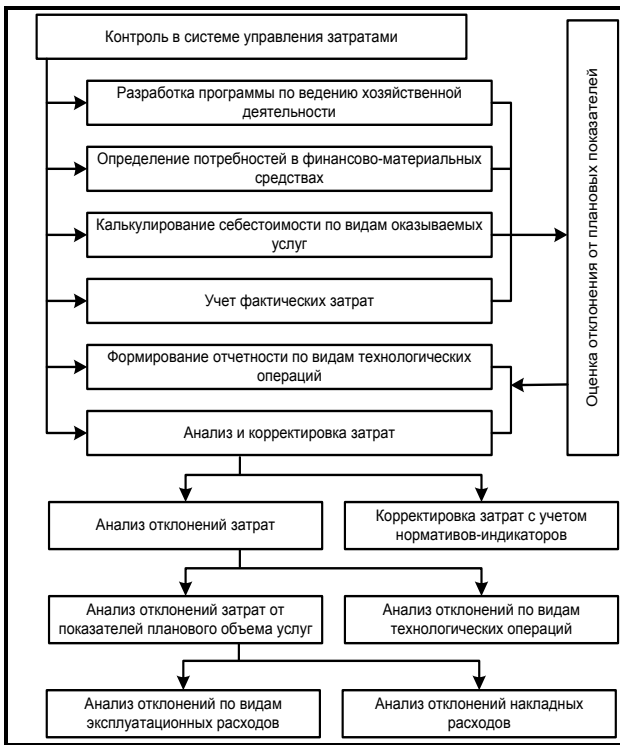
Данный контроль необходимо начинать с разработки программы по ведению хозяйственной деятельности, которая содержит в натуральном выражении планируемые объемы основных видов услуг, нормы эксплуатационных расходов и производственные мощности. Следующим этапом является калькулирование себестоимости услуг по доработке и хранению зерна с учетом фактически сложившихся затрат. При формировании управленческой отчетности выявляются фактические отклонения от плановых показателей, требующие определенной корректировки и их анализа. При этом корректировку необходимо проводить с учетом нормативных индикаторов.

Заключительным этапом при проведении контроля затрат в организациях элеваторного комплекса является анализ отклонений затрат с учетом показателей планового объема услуг, видов технологических операций и отклонений по эксплуатационным и накладным расходам. На основе предложенной схемы осуществляется экономическое обоснование потребности в материальных ресурсах на ее реализацию, включающее в себя:

- определение плановых затрат по статьям калькуляции;
- калькулирование себестоимости каждого вида услуг; определение планового размера прибыли и уровня рентабельности от оказания услуг;
- определение плановых тарифов на основные виды услуг организаций элеваторного комплекса.

Порядок организации контроля определяется руководителем экономического субъекта в зависимости от характера и масштабов его деятельности и особенностей системы управления. Процесс организации внутреннего контроля может реализовываться независимым консультантом или же осуществляться собственными силами. Но в любом случае внутренний контроль должен осуществляться на всех уровнях управления, во всех подразделениях, и участвовать в нем должен весь персонал в соответствии с его полномочиями и функциями.

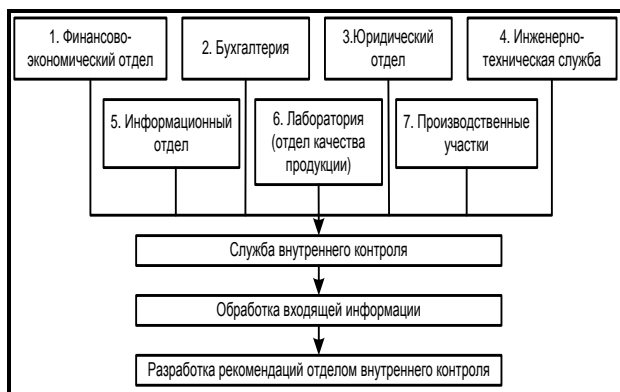




**Рис. 4. Контроль в системе управления затратами основной деятельности в организациях элеваторного комплекса**

Как считает О.А. Жарикова, служба внутреннего контроля является соединяющим звеном между основным производственным процессом и руководством организации. В ее функции входит обработка полученной информации, реализация аналитической, контрольной и прогнозной функций, корректировка решений в системах управления объектами экономического субъекта, базирующаяся на рекомендациях, формируемых на базе отчетной информации подразделений и оказании консультативных услуг [3, с. 49]. Полностью соглашаясь с мнением указанного автора, считаем, что служба внутреннего контроля является основным генератором информационных потоков, которые используются при принятии и корректировке управленческих решений, связанных с производственной деятельностью.

Предложенная нами схема движения информационных потоков для управления затратами в организациях элеваторного комплекса представлена на рис. 5.



**Рис. 5. Информационные потоки управления затратами в организациях элеваторного комплекса**

Взаимодействие структурных подразделений элеваторной организации и службы внутреннего контроля определяется следующими особенностями.

1. Финансово-экономический отдел формирует планово-аналитическую информацию (в частности, производится анализ эффективности использования материальных и финансовых ресурсов, калькулируется плановая себестоимость отдельных видов услуг, определяются резервы снижения производственных затрат, устанавливаются конкурентные тарифы на услуги, формируется информация по привлечению кредитных средств, разрабатываются инвестиционные проекты по обновлению материально-технической базы и т.д.). Информация поступает в службу внутреннего контроля, которая разрабатывает рекомендации, программы и оказывает консультации по повышению эффективности финансово-экономической деятельности.
2. Бухгалтерия элеваторной организации формирует информацию о происходящих финансово-хозяйственных процессах (происходит оформление первичной документацией всех операций по затратам основной деятельности, группировка данных в регистрах учета, формирование внутренней управленческой отчетности о затратах и результатах основной деятельности). В компетенцию службы внутреннего контроля входит разработка рекомендаций по ведению управленческого учета и отчетности для формирования оперативной информации для менеджмента организации.
3. Юридический отдел обеспечивает оформление договорных отношений элеваторной организации с контрагентами (оформляются и проверяются положения договоров с клиентами, поставщиками, договора аренды, лизинга, кредитные договора и др.). Служба внутреннего контроля осуществляет разработку рекомендаций в сфере правовых отношений с юридическими лицами и органами государственной власти.
4. Инженерно-техническая служба информирует руководство организации о сроках эксплуатации производственных машин и оборудования, о регулярности проведения технического осмотра основных средств, о проведении планового ремонта и их обслуживания. Служба внутреннего контроля обеспечивает своевременность проведения указанных мероприятий и разрабатывает рекомендации по вопросам контроля технического состояния и способов эксплуатации производственных машин и оборудования.
5. Информационный отдел готовит для руководства отчеты об уровне автоматизации производственных процессов, об использовании информационных технологий и прикладных программ в системе управления. Информация данного отдела обрабатывается службой внутреннего контроля и производится разработка рекомендаций по вопросам оптимизации внедрения информационных технологий в производство и управление.
6. Контрольная лаборатория формирует отчеты о результатах оценки качества поступившего сырья, результаты лабораторных анализов хранящегося и отгружаемого зерна проверяются службой внутреннего контроля и производится разработка рекомендаций по оценке качественных характеристик сырья для определения необходимых технологических операций с зерном.
7. Производственные участки и подразделения элеваторной организации формируют оперативные отчеты по осуществлению технологических операций, информация о соблюдении норм расходов ресурсов и условий сохранности зерна поступает на контроль, обработанные данные служат основой для разработки рекомендаций по вопросам рационального использования ресурсов, предотвращения потерь, усилению материальной ответственности персонала на производственных участках.

Использование предложенных нами рекомендаций по функционированию и развитию системы внутреннего контроля позволит повысить оперативность, обоснованность принимаемых управленческих решений руковод-



ством организации элеваторного комплекса, со стороны ее структурных подразделений, оптимизировать механизмы взаимодействия организации с внешней средой.

### Литература

1. О бухгалтерском учете Федеральный закон РФ [Электронный ресурс] : от 22 нояб. 2011 г. №402-ФЗ (в ред. от 2 нояб. 2013 г. № 292-ФЗ). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Борозенец В.Н. Информационное обеспечение систем поддержки принятия решений в сельском хозяйстве [Текст] / Н.В. Борозенец, А.В. Цысарь // Междунар. бухгалтерский учет. – 2013. – №4. – С. 53-60.
3. Жарикова О.А. Особенности внутреннего аудита необоротных активов судоремонтных предприятий [Текст] / О.А. Жарикова // Междунар. бухгалтерский учет. – 2013. – №16. – С. 45-52.
4. Зимакова Л.А. Использование учетной информации для совершенствования системы внутреннего контроля строительной организации [Текст] / Л.А. Зимакова, И.В. Серебренникова // Междунар. бухгалтерский учет. – 2013. – №38. – С. 2-11.
5. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности : проект рекомендаций в области бухгалтерского учета. URL: [http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting\\_project/projects\\_norm\\_acts/printable.php?id\\_4=20042](http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting_project/projects_norm_acts/printable.php?id_4=20042)
6. Проняева Л.И. Управленческий учет и инновационно-инвестиционная политика в АПК [Текст] / Л.И. Проняева // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – №19. – С. 12-22.
7. Федотенкова О.А. Организация финансового и управленческого учета операций по хранению и доработке зерна (на примере организаций элеваторного комплекса Орловской области) [Текст] : монография / Н.С. Гуляев, О.А. Федотенкова. – Орел : Изд-во Орел ГАУ, 2011. – 136 с.

### Ключевые слова

Управленческий учет; внутренний контроль; затраты; организации элеваторного комплекса; комплекс индикаторов; функционирование; информационные потоки; служба внутреннего контроля.

*Проняева Людмила Ивановна*

*Федотенкова Ольга Анатольевна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что в современных условиях эффективность функционирования организации напрямую связана с наличием у нее действенной системы управления. Это относится и к организациям элеваторного комплекса, у которых возникает множество проблем, связанных с управлением затратами по основной деятельности. Рыночные отношения обусловили необходимость повышенного внимания в данных организациях к управленческому контролю, как части механизма управления затратами, целью которого является выявление, фиксация нарушений и потерь, а также разработка мероприятий по их предотвращению.

Научная новизна и практическая значимость. В статье раскрываются проблемы взаимодействия подсистем управленческого учета, анализа и контроля для формирования информационного обеспечения управления затратами в организациях элеваторного комплекса. Для правильной организации управленческого учета и контроля расходов по хранению и доработке зерна, уточнена классификация затрат по калькуляционным статьям, учитывающая особенности деятельности элеваторных организаций, отличающиеся от сельскохозяйственного производства. Разработаны научно-практические рекомендации, направленные на совершенствование организации и методики проведения внутреннего контроля, в части предложенной системы детализации информации, основанной на мониторинге индикаторов основной деятельности элеваторных организаций, на определении объекта контроля, подконтрольных показателей и на разработке рекомендаций по ведению аналитического учета и составлению внутренних отчетов. Предложена схема функционирования внутреннего контроля в системе управления затратами в организациях элеваторного комплекса. Смоделировано движение информационных потоков, генерируемых службой внутреннего контроля, что позволит повысить оперативность, обоснованность принимаемых управленческих решений со стороны руководства организацией, ее структурных подразделений, оптимизировать механизмы взаимодействия организации с внешней средой.

Заключение: Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Полянин А.В., д.э.н., проф. кафедры «Менеджмент и управление народным хозяйством» ФГБОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ» (Орловский филиал)*

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)  
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)