***Разработка элементов методики управленческого учета и внутреннего контроля затрат в аграрных формированиях малых форм хозяйствования***

***Краснодарского края в условиях кризисных***

***процессов экономики***

СОДЕРЖАНИЕ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ВВЕДЕНИЕ | 5 |
| Раздел 1 | Теоретическое исследование организации  управленческого учета и внутреннего контроля затрат экономических субъектов | 8 |
| 1.1 | Сущность управленческого учета и перспективы его развития | 8 |
| 1.2 | Кризисные процессы в экономике и их влияние на трансформацию учетных систем | 19 |
| 1.3 | Особенности информационного обеспечения системы внутреннего контроля в субъектах малого  предпринимательства | 29 |
| Раздел 2 | Организационно-методическое обеспечение системы  управленческого учета и внутреннего контроля малых формах хозяйствования АПК Краснодарского края | 38 |
| 2.1 | Оценка современного состояния отрасли и среды  функционирования малых форм хозяйствования | 38 |
| 2.2 | Анализ экономических условий и результатов  деятельности сельскохозяйственных организаций на микроуровне | 48 |
| 2.3 | Оценка состояния систем управленческого учета и  внутреннего контроля в малых формах хозяйствования АПК Краснодарского края | 52 |
| Раздел 3 | Методика и организация управленческого учета и  системы внутреннего контроля затрат в субъектах  малых форм хозяйствования агропромышленного  комплекса Краснодарского края | 77 |
| 3.1 | Антикризисная модель управленческого учета | 77 |
| 3.2 | Разработка методики корректировки учетных данных в инфляционной экономике | 86 |
| 3.3 | Моделирование системы внутреннего контроля затрат в малых формах хозяйствования АПК | 98 |
|  | ЗАКЛЮЧЕНИЕ | 108 |
|  | РЕКОМЕНДАЦИИ ДЛЯ СПЕЦИАЛИСТОВ АПК | 110 |
|  | СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ | 114 |

ВВЕДЕНИЕ

Аграрный комплекс является ключевой сферой экономики Российской Федерации, формирующей агропродовольственный рынок, продовольственную и экономическую безопасность. Инфляционные и другие негативные процессы, свойственные мировому и российскому хозяйствованию, предопределяют актуальность прогнозирования воздействия упомянутых событий. Вследствие роста цен на потребляемые ресурсы, сокращения каналов сбыта продукции и других последствий указанных процессов, предприниматели вынуждены резко повышать цены производимых продуктов труда, также принимаются меры по сокращению мотивации работников (в форме оплаты труда, льгот и др.). Предпринимаемые действия негативным образом сказываются на уровне спроса на продукт труда, производительность труда, качество работы предприятия в целом. В сложившихся условиях хозяйствования представляется необходимым накопление собственных источников (резервов) возможностей для смягчения такого воздействия в будущем.

В этих условиях особую важность приобретают исследования в области изучения влияния факторов внешней среды на характер функционирования экономического субъекта и механизм принятия решений. Очевидно, что в условиях кризиса, устойчивого развития либо экономического роста социально-экономической системы принципы и инструменты управления предпринимательскими структурами будут различаться, что определяет необходимость развития методологии управленческого учета в условиях нестабильной внешней среды.

Необходимым условием непрерывности деятельности экономических субъектов, в том числе и малых форм хозяйствования, является функционирование системы внутреннего контроля, которая может удовлетворить информационные потребности собственников и других внутренних пользователей.

Признавая значимость существующих разработок в исследуемой области и не отрицая их достоинств для теории и практики управленческого учета, следует отметить, что проблема формирования концептуального содержания управленческого учета под влиянием фактора внешней среды не нашла широкого отражения в трудах современных авторов и не подкреплена системными теоретико- методологическими разработками. Результаты ретроспективного анализа показали, что недостаточно исследованными остаются вопросы методологического содержания антикризисной модели управленческого учета, формирования его категориального аппарата, разработанного с позиций положений теории систем, вследствие чего оказывается неоднозначным вопрос относительно новых объектов, в частности, таких как бизнес-модель экономического субъекта, резервы, инфляционные корректировки.

В связи с этим, разработка методики внутреннего контроля затрат в субъектах малых формах хозяйствования агропромышленного комплекса Краснодарского края имеет важное значение.

В данной научно-исследовательской работе проведено теоретическое исследование экономической сущности и значения управленческого учета затрат для аграрных формирований, а также их влияние на развитие сельскохозяйственного производства и внедрение передовых инновационных технологий; уточнено сущностное наполнение, классификация, а также ключевые цели, перспективные задачи и объекты контроля затрат в аграрных формированиях.

В процессе исследования проводился монографический анализ системы информационного обеспечения внутреннего контроля затрат и раскрывались особенность их представления в управленческом учете и отчетностив малых формах хозяйствования Краснодарского края.

Анализ финансово-хозяйственной деятельности малых форм хозяйствования агропромышленного комплекса Краснодарского края, за последние 5 лет, в том числе и показателей ООО **«**Процветание», проведенный в научно-исследовательской работе, позволил разработать методику управленческого учета и внутреннего контроля затрат, включающую этапы, методы контроля, систему рабочей документации. Рекомендованная методика внутреннего контроля затрат в малых формах хозяйствования Краснодарского края и разработанная модель управленческого учета, обеспечивают экономическую безопасность аграрных формирований Краснодарского края.

Коллектив исследователей исходил из того, что в существующих реалиях, когда значительное количество российских организаций развивается нестабильно и находится в предкризисном состоянии, стандартные методы управления предпринимательскими рисками, ориентированные на успешно развивающиеся организации, становятся малоэффективными. В данной ситуации, разработка и применение новых методов управленческого учета затрат, которые позволили бы обеспечить высокий уровень экономической безопасности, через внедренную систему внутреннего контроля, является достаточно актуальной проблемой.

В разработанной методике основное внимание отведено оперативному контролю, внедренному в существующую систему управления экономического субъекта. Разработанный порядок отражения на счетах фактора инфляции, создаваемых в системе управленческого учета малых форм хозяйствования АПК в условиях кризисных процессов в экономике, дают возможность оценить целесообразность внедрения предлагаемых новаций.

Раздел 1 Теоретическое исследование организации управленческого учета

и внутреннего контроля затрат экономических субъектов

1.1 Сущность управленческого учета и перспективы его развития

В последние годы система управленческого учета становится все более распространенной. Это позволяет говорить о его самоидентификации как нового научно-практического учетного направления, для которого характерен специфический имманентный предмет, объект и инструментарий, ориентированный на принятие эффективных управленческих решений. Период активного становления системы управленческого учета в России (последнее десятилетие XX века) свидетельствует о том, что сегодня он стал общепризнанным как в научной, так и в корпоративной среде, а эффективность использования его отдельных элементов в учетно-аналитической работе отечественных хозяйственных единиц вызывает все меньше сомнений у специалистов и практиков. В то же время период двадцатилетних дискуссий и споров относительно трактовки базовых экономических дефиниций, новых перспективных направлений использования инструментария управленческого учета, уточнения объектов, предмета и методов так и не привело к выработке единых унифицированных приемов и способов, одинаково эффективных для большинства секторов экономики, на разных стадиях жизненного цикла экономического субъекта и при меняющейся внешней конъюнктуре рынка.

Это обстоятельство во многом объясняет появление большого количества исследований в данной области применительно к национальной специфике и сложившейся учетно-управленческой практике, однако целый ряд вопросов остаются предметом дискуссий современных авторов и специалистов в области управленческого учета.

Реформирование системы бухгалтерского учета в России идет по пути сближения с международными стандартами, опираясь тем самым на опыт англо-язычных стран, в которых, как справедливо отмечает О. В. Рожнова, «выделяется три вида отчетности: финансовая, налоговая и управленческая Это соответственно свидетельствует о необходимости официального признания трех видов отчетности (учета)». Однако данный вопрос все еще остается дискуссионным.

К наиболее актуальным проблемам развития концептуальных и прикладных основ современной методологии управленческого учета, по нашему мнению, следует отнести пять направлений:

1) идентификация места и роли управленческого учета в единой системе бухгалтерского учета и отчетности;

2) трансформация методологии и объектов управленческого учета под влиянием различных факторов;

3) кросс-функциональная взаимосвязь управленческого учета и других наук, в частности контроллинга;

4) проблематика организационно-методического развития управленческого учета в России;

5) выбор приоритетов дальнейшего развития стратегического учета и отчетности.

К актуальным проблемам развития концептуально-методологических основ управленческого учета стоит также отнести вопросы становления его инструментария, рассмотрения этапов формирования методологии управленческого учета, выделения новых групп факторов самоидентификации управленческого учета как самостоятельной науки.

Изменения в области методологии и объектов управленческого учета под влиянием зарубежных тенденций его развития, в частности, ориентация на составление отчетности об устойчивом развитии и интегрированной отчетности, «бизнес-модель – как новый объект управленческого учета», освещаются в трудах Н. В. Малиновской, В. Г. Когденко, М. В. Мельник и др. В этой же группе проблем можно выделить необходимость мониторинга внешней среды, зависимость управленческого учета от циклических процессов в экономике и появление новых объектов учета, не являющихся таковыми в системе финансового учета.

Кросс-функциональная взаимосвязь управленческого учета и других наук заключается в противопоставлении объектов, функций, приемов и методов управленческого учета соответствующим элементам контроллинга, менеджмента, проектного управления и др., в контексте оперативной и стратегической составляющих. К данному блоку проблем также относятся: междисциплинарная разобщенность управленческого учета и менеджмента, влияющая на их дальнейшее развитие и попытки их интеграции.

Следующей проблемой нам видится организационная разобщенность и инфраструктурная неразвитость, требующая учреждения в стране специализированного органа, осуществляющего методологическое руководство развитием управленческого учета, разработки профессионального стандарта «Специалист по управленческому учету» и других мероприятий.

Пятая проблема заключается в выборе наиболее перспективных направлений дальнейшего развития стратегического учета и отчетности, а также в повышении значимости прогностической функции управления в целом.

Управленческий учет, на наш взгляд, имеет существенные перспективы дальнейшего развития, которые скрыты в недостаточном количестве исследований отечественных авторов, посвященных учету и мониторингу внешней среды экономического субъекта. Большинство исследований зачастую сфокусировано на вопросах учета затрат и калькулирования фактической себестоимости в различных сферах экономической деятельности за счет применения традиционных либо инновационных методов калькулирования, развивая и без того богатый опыт производственного учета. В то же время вопросы информационного обеспечения новых направлений в менеджменте, которых становится все больше и больше, остаются фрагментарно изученными или неисследованными вовсе.

В этом контексте проблематика применения KPI-технологий, учет и анализ процесса формирования и реализации бизнес-модели экономического субъекта, составления отчетности об устойчивом развитии (интегрированной отчетности),аналитического обеспечения цепочки создания стоимости, разработки ключевых систем сбалансированных показателей (финансовые и нефинансовые индикаторы эффективности) и других направлений является приоритетной для дальнейших исследований. Все более очевидным становится тот факт, что система управленческого учета претерпевает большие изменения под влиянием как внутренней корпоративной, так и внешней среды.

Отметим, что управленческий учет весь период адаптации его инструментов, приемов и способов к специфике отечественной экономики и продолжающихся дискуссий относительно необходимости его ведения в нашей стране непрерывно эволюционировал в зарубежных странах. В то время, когда в транснациональных компаниях, работающих на мировых рынках, актуализируются вопросы составления интегрированной отчетности, в нашей стране отчетность не всегда отвечает информационным запросам большинства категорий пользователей в силу недостаточной аналитичности и релевантности.

Исторически вопросы самоидентификации отечественного управленческого учета как самостоятельного учетного направления были представлены в исследованиях современных авторов в контексте четырех позиций:

1. Первая группа ученых отождествляла управленческий учет с производственным, в отношении которого в экономике социалистического периода сложился богатый опыт, поскольку отечественная школа калькулирования, имеющая гораздо большую, нежели чем на Западе историю, являлась фундаментом учетной мысли в период плановой экономики.

2. Вторая группа авторов идентифицировала управленческий учет как часть системы управления экономическим субъектом, что в свою очередь фокусирует внимание данной дисциплины не только на учетных аспектах, но и на вопросах планирования, контроля, анализа, нормирования и прогнозирования.

3. Третья группа авторов выделяла управленческий и бухгалтерский учет как две самостоятельные информационные системы.

4. Четвертая группа ученых считала, что управленческий учет дублирует функции производственного учета в системе бухгалтерского учета, и в этой связи не выделяла его в самостоятельное направление.

В настоящее время сложилось устойчивое мнение относительно необходимости выделения управленческого учета и четвертая концепция признана несостоявшейся. Однако дискуссионными остаются вопросы относительно перспектив его дальнейшего развития с точки зрения национальных особенностей, исторически сложившегося опыта учетной работы, традиций и менталитета пользователей бухгалтерской информации. В этой связи отдельное внимание в ходе настоящего исследования необходимо уделить генезису отечественной учетной мысли.

Некоторые ученые истоки зарождения управленческого учета в России связывают с эволюцией хозрасчетных отношений. Так, В. Ф. Палий отмечал, что «управленческий учет выходит за рамки собственно учета. Это комплексный метод внутрихозяйственного управления, очень похожий на хорошо известный в прошлом отечественный внутрихозяйственный расчет, приспособленный к условиям рыночной экономики». Но при этом очевидно, что их провозглашавшееся стимулирование не имело под собой экономического базиса, который мог бы стать основой развития управленческого учета. Хозрасчет не приводил к ликвидации экономически нерентабельных и убыточных хозяйств, то есть он не являлся механизмом конкурентной борьбы.

В социалистической учетной системе существовала масса недостатков, вызванная факультативным использованием методов экономического анализа, который не был ориентирован на оценку финансового положения хозяйствующего субъекта и не использовался в качестве инструмента для принятия управленческих решений, искусственным перераспределением финансовых результатов с целью нивелирования, а по сути – вуалирования убытков и др. В отдельных исследованиях отмечается, что в сложившихся условиях применение хозрасчета стимулировало развитие внутреннего учета, но не позволило внедрить управленческий учет в полной мере.

В целом период социалистической, плановой экономики стоит особняком в рамках генезиса управленческого учета. Так, с одной стороны, именно в данный период получил становление и существенное развитие производственный учет, до сих пор являющийся существенной частью управленческого учета, широко распространялась система нормативного учета затрат, совершенствовались отраслевые аспекты применения позаказного, попередельного и попроцессного методов учета затрат, создавалась методологическая и эмпирическая база для развития бюджетирования на основе составления промтехфинплана. Отечественная школа калькулирования, имеющая гораздо большую, чем на Западе, историю, являлась фундаментом учетной мысли в период плановой экономики.

Но, с другой стороны, коллективизм, не поощрявший инициативы и хозяйственной самостоятельности, оказывал существенное влияние на развитие учетных теорий в целом и управленческого учета в частности. Модель, при которой прибыль не является важнейшим результатом функционирования хозяйственной единицы, не содержащая механизмов рыночной конкуренции, при которой несостоятельные и неэффективные с экономической точки зрения субъекты не банкротятся, не может опираться на принципы системы управленческого учета, что в существенной степени отразилось на процессах его развития в нашей стране. Вся система калькулирования в период плановой экономики была построена таким образом, чтобы хозяйствующие субъекты не имели убытков, но делалось это исключительно благодаря перераспределению финансовых результатов с целью достижения высокой рентабельности.

В настоящее время практика функционирования отечественных экономических субъектов показывает отсутствие самостоятельной системы управленческого учета, она строится, как правило, на базе бухгалтерского финансового учета, что, с одной стороны, не позволяет преодолеть «границы ретроспективности», но с другой – способствует синхронизации информационных потоков в единой системе управления экономическими субъектами.

Многие ученые и специалисты обращают внимание на то, что использование данных бухгалтерского финансового учета для принятия управленческих решений снижает их эффективность по объективным причинам и указывают на необходимость формирования самостоятельной системы управленческого учета, не зависимой от бухгалтерского финансового учета. Это требует построения принципиально иной платформы для принятия управленческих решений менеджерами, сфокусированной на несколько иных объектах учета.

Управленческий учет в международной практике показал свою самодостаточность и независимость, функционируя обособленно от системы бухгалтерского финансового учета. С точки зрения выработки информации для менеджеров такой подход, на наш взгляд, является более эффективным.

Однако в настоящем исследовании мы исходим из понимания того, что на сегодняшний день построение независимой системы управленческого учета в отечественных компаниях сдерживается целым рядом объективных и субъективных факторов. Как показали результаты проведенного нами экспертного опроса мнений специалистов в области управленческого учета, методика и результаты которого раскрываются далее, лишь малая доля компаний идет по пути постановки полноценной системы управленческого учета (35,4 % опрошенных респондентов в фокус-группе «учетные работники»), большинство экономических субъектов внедряют лишь отдельные его элементы (53,85 %) (рисунок 1).

Полученные данные в целом сопоставимы с исследованиями, проведенными в смежных регионах. Так по результатам анкетирования экономических субъектов из Ростовской области и Краснодарского края выявлено, что управленческий учет используется 51 % из числа опрошенных фирм. Дополнительно вданном исследовании установлено, что только 1 % экономических субъектов использует в своей деятельности стратегический учет, при этом 92 % анкетируемых отмечают высокую зависимость организаций от внешних факторов.

Нет, не считаем необходимым внедрять элементы системы управленческого учета

Нет, но организация планирует внедрять элементы управленческого учета, поскольку информации бухгалтерского финансового учета не достаточно для принятия управленческих решений

**4,62**

Используются отдельные элементы(производственный учет, калькулирование, анализ себестоимости, анализ безубыточности идр.)

Да, в организации функционирует система управленческого учета

0

10

20

30

40

50

60

**35,38**

**53,85**

**7,69**

Рисунок 1 - Оценка степени распространенности управленческого учета в фокус-группе учетных работников

Безусловно, вопрос информационных потоков между бухгалтерским финансовым и бухгалтерским управленческим учетом является дискуссионным, требующим дальнейшего научного изучения и практической проработки.

Таким образом, возможности и ограничители методологического развитияуправленческого учета часто упираются в проблематику трактовки самостоятельности данного научного направления, которое многие ученые как в России, так ив международной практике отождествляют с термином «учет затрат», затрудняясь провести четкую границу между ними. Это во многом ограничивает его инструментарий, цели и способы выработки информации.

Существует и иная точка зрения, в соответствии с которой управленческий учет является более объемным, включающим «процессы сбора, подготовки и аналитической обработки разнообразной информации учетного и неучетного характера, обеспечивающей необходимыми данными систему управления бизнесом».

Отметим, что 58,3 % опрошенных респондентов придерживаются второй точки зрения, согласно которой «Управленческий учет – это часть системы управления экономическим субъектом, включающей помимо учета целый ряд других функций: планирование, контроль, анализ, нормирование и прогнозирование» и только 25 %придерживаются мнения, что «управленческий учет – это, главным образом, производственный учет, который сфокусирован на управлении затратами. Управленческий учет дублирует некоторые функции бухгалтерского учета» (таблица 1).

Таблица 1 - Распределение мнений опрошенных респондентов относительно самостоятельности управленческого учета (% от числа опрошенных)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Фокус-группа | | | Итого по всем респондентам |
| Учет-ные | Учетные  работники | Пользо-  ватели |
| Управленческий учет – это самостоятельное направление учетно-аналитической работы, которое имеет свои цели, инструменты и методы. Управленческий и бухгалтерский учет – две самостоятельные информационные системы | 11,8 | 5,9 | 22,2 | 10,0 |
| Управленческий учет – это, прежде всего, производственный учет, сфокусированный на управлении затратами. Управленческий учет дублирует некоторые функции бухгалтерского учета | 17,6 | 29,4 | 22,2 | 25,0 |
| Управленческий учет – это часть системы управления экономическим субъектом, включающей помимо учета целый ряд других функций: планирование, контроль, анализ, нормирование и прогнозирование | 64,7 | 55,9 | 55,6 | 58,3 |
| Управленческий учет не является само- стоятельным направлением, а входит в  Систему бухгалтерского финансового учета | 5,9 | 8,8 | 0,0 | 6,7 |
| Итого | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 |

Изучение мнений отечественных авторов относительно концептуально-методологических предпосылок становления управленческого учета и контроллинга показало наличие оппортунизма в трактовке функций, инструментов, объектов и методов этих наук в контексте оперативной и стратегической составляющих.

Мы оценили указанную проблему с эволюционной точки зрения и установили, что попытка выделить сравнительные признаки между управленческим учетом, контроллингом, стратегическим учетом, стратегическим анализом и управлением с точки зрения исторических предпосылок их зарождения затруднена ввиду единой этиологической цели данных систем, заключающейся в координации процессов планирования, контроля и регулирования в экономических субъектах. В то же время существуют и явные признаки дифференциации данных систем (таблица 2).

Отметим также, что сравнительные признаки управленческого учета, контроллинга, стратегического учета и управленческого (стратегического) анализа рассматривались не столько с точки зрения дифференциации инструментов, сколько с целью разграничения эволюционных предпосылок появления и последующего выделения в самостоятельную науку.

Фрагментарно изученными и дискуссионными также являются вопросы трактовки целей, стоящих перед управленческим учетом, объектов учета и субъектов его проведения, компетенций, которыми должны обладать специалисты в области управленческого учета. Вызывает неопределенность состав инструментов и технологий для выработки информации в системе управленческого учета, а также механизм его взаимодействия со смежными науками.

Таблица 2 - Сравнительная характеристика разновидностей управленческого учета и контроллинга

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Признак** | **Вид учетных систем** | | | | | | | | |
| **Управленческий опера- тивный учет** | **Контроллинг** | | | | **Управленческий страте- гический учет** | | | **Управленческий и стратегический анализ** |
| **Оперативный** | | **Стратегический** | |
| **Сущностные**  **характеристики** | Выделение из общей бух- галтерской службы каль- куляционной бухгалтерии | Первые попытки критической оценки деятельности ме- неджмента экономических субъектов за счет расширения ревизионной функции, в условиях потери ими платеже-  способности | | | | Трансформация учетных функций от ретроспектив- ной информации к пер-  спективной | | | Интеграция аналитиче- ских действий в системе экзо- и эндогенной среды |
| **Реакция на кризисные процессы**  **в экономике** | Способствовалисамо- идентификацииучета | Актуализировалинеобходимостьприменения  системы | | Приводили к выработке но- вых инструментов | | Идентифицировали недос- татки в применяемых ме-  тодах | | | Усиливали актуальность мониторингавнешней  среды |
| **Отношение к пози- ционированию компании на рынке** | Учет и воздействие  На текущуюпозицию экономическогосубъекта | Влияние на бизнес-позицию | текущую | Создание будущей бизнес- позиции | | Оценка позиции | будущей | бизнес- | Оценка перспектив бизнес-позиции в будущем |
| **Базовая функция** | Производственный учет | Внутренняя ревизия,  управление прибылью | | Управление перспективами  и потенциалом | | Прогнозирование внешних  факторов | | | Анализ внешней среды |
| **Связь с внешней средой** | Минимальная | Незначительная | | Высокая | | Высокая | | | Высокая |
| **Влияние**  **на менеджмент** | Управление бизнес-процессами. Сигналы соот-ветствуют реакции фирмы | Сигналы соответствуют | | Сигналы опережают реакцию фирмы |  | Управление через предви- дение изменений. | | | Управление через оценку внутренних и внешних факторов. |
| Управление на основе контроля и координации управ- ленческих функций | | | |
| Сигналы быстрее реакции фирмы | | | |
| **Миссия, предназначение** | Учет производства. Обес- печение доходности, лик- видности деятельности. Оптимизация бизнес- процессов фирмы | Эффективность операци- онных процессов. Рацио- нальность использования ресурсов. Максимизация прибыли (количествен-  ный рост) | | Долгосрочное функцио-нирование фирмы. Ра-циональность использования потенциала. Долгосрочное существование фирмы (ка-  чественный рост) | | Оптимизация положения фирмы во внешней среде. Принятие решений по но- вым запросам рынка. Ан- тикризисное управление | | | Оценка долгосрочных факторов и перспектив фирмы. Выявление новых запросов рынка и внеш- ней среды. Обеспечение  данными |
| **Временной горизонт** | Краткосрочная и среднесрочная перспектива | | | Долгосрочная перспектива | | | | | |
| **Объект учета** | Бизнес-процессы, затра- ты и результаты, их учет,  планирование, контроль и управление | Все краткосрочные внут- ренние процессы, их кон-  троль, оценка,корректировка иуправление | | Все средне- и долгосрочные процессы, оценка, контроль, прогноз и управление ими | | Средне- и долгосрочные внешние процессы, их про-  гнозирование, оценкаи управление | | | Причинно-следственные связи внутренних и внеш-  них процессов, их диаг- ностика и оценка |

1.2 Кризисные процессы в экономике и их влияние на трансформацию

учетных систем

Глобализационные явления в экономике повышают актуальность выработки эффективных инструментов научно-практического обеспечения устойчивого роста экономических систем, ставя их в ранг наиболее важных задач как в системе государственной власти, так и в научном сообществе. Сегодня экономические системы становятся все более открытыми и неравновесными, что требует проведения дополнительных исследований в области мониторинга экономических процессов экзо- и эндогенной среды, воздействующих на устойчивость как отдельных субъектов экономических отношений, так и социально-экономических систем в целом. При этом устойчивость функционирования территорий, регионов и государств обусловливается устойчивостью развития отдельных хозяйственных единиц, функционирующих внутри этих социально-экономических систем, базовой закономерностью развития которых является циклический характер функционирования.

Нестабильность внешней экономической среды, растущая конкуренция, волатильность спроса и другие, не зависящие от экономических субъектов параметры макроэкономического равновесия повышают риски сохранения их устойчивости и финансовой стабильности даже в условиях рентабельной деятельности и высокой платежеспособности, сохраняющейся на протяжении длительного периода. В условиях, когда в глобальной системе разделения труда задействовано большое количество контрагентов и транснациональных компаний, банкротство группы экономических субъектов в одном из звеньев такой цепочки может привести к нарушению устойчивости всей системы, которая в конечном итоге приведет к ухудшению финансового состояния даже стабильно функционирующих компаний.

Современная система учетно-аналитического обеспечения сфокусирована на учете и анализе внутренней информации, тогда как внешняя информация, которая не зависит от деятельности экономического субъекта, выпадает из сферы учета, что детерминирует неготовность экономического субъекта к глобальным или локальным кризисным ситуациям. В этих условиях мониторинг состояния внешней среды в условиях макроэкономической неустойчивости становится важным объектом управленческого учета. Очевидно, что в стадии экономического кризиса социально-экономической системы будут применяться особые принципы и методы выработки информации для принятия решений, отличные от тех, которые используются в условиях устойчивого экономического роста. В соответствии с изменением целей бизнеса и его стратегии будут меняться методы, применяемые в системе управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике.

Необходимость учета воздействия этого фактора объясняется, на наш взгляд, следующими обстоятельствами, определяющими эмерджентность системы:

1. В настоящее время методология управленческого учета ориентирована на использование в стабильных экономических условиях. При этом его инструментарий не всегда пригоден для выработки релевантной информации в кризисных условиях, особенно в части подготовки прогнозных, нормативных и плановых величин. В связи с этим при формировании соответствующей информации необходимо учитывать прогнозное состояние рынков сбыта компании, перспективы длительного взаимодействия с контрагентами, уровень инфляции, волатильность на валютном и фондовых рынках и т.д.

2. Мероприятия по предупреждению негативного воздействия экономического кризиса на бизнес применяются фрагментарно и внесистемно. Зачастую они не являются предметом перманентного мониторинга и учета, из-за чего даже не- существенное колебание конъюнктуры рынка может привести к весомым финансовым потерям.

3. Теоретические основы управленческого учета не согласованы с концепцией жизненного цикла систем, что проявляется в недостаточной методологической проработке вопросов совершенствования и использования его инструментов в кризисных условиях, что существенно ограничивает вариативность принимаемых решений и др.

4. Изучение генезиса учетной и экономической мысли позволило классифицировать эффекты воздействия экономических кризисов на развитие управленческого учета (таблица 3).

Выявленное многообразие положительных, отрицательных и нейтральных эффектов воздействия экономических кризисов на инструментарий управленческого учета доказывает один из структурных компонентов выдвинутой в исследовании гипотезы о том, что кризисные процессы в период становления системы управленческого учета оказывали существенное влияние на формирование его методологии. В этой связи системная парадигма формирования эффективной учетной информации в условиях экономической нестабильности должна быть ориентирована на сбор, обработку, систематизацию и интерпретацию не только информации о состоянии традиционных объектов бухгалтерского учета, но и о состоянии внешней среды, трансформирующейся в кризисных условиях при переходе к новому равновесному состоянию.

В связи с этим современная теория управленческого учета нуждается в разработке концептуально новой, антикризисной модели управленческого учета, обладающей имманентным инструментарием, функциями и принципами.

Управленческий учет обладает обязательными атрибутами независимой науки, такими как сложившийся понятийно-категориальный аппарат, предметно- объектная область, согласованная с теорией и практикой ведения учета, имманентная методическая основа.

При этом научный статус и содержание управленческого учета продолжают эволюционировать, что приводит к появлению все новых форм его ведения и инструментов выработки релевантной информации.

Таблица 3 - Классификация эффектов кризисных процессов в экономике, воздействующих на учетно-аналитический инструментарий

принятия управленческих решений

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Положительные эффекты | | Отрицательные эффекты |
| Концептуальные | 1. Подобно тому, как кризисные процессы «очищают» рыночную экономику от неэффективных субъектов, кризис указывает на не- эффективность применяемых инструментов, приемов и способов выработки информации для принятия управленческих решений. Заставляет пересматривать теоретические и методические подходы в управлении, учете, контроле, анализе | 1. Само по себе ужесточение правил применения тех или иных учетных приемов как ответная реакция на кризисные процессы в экономике не всегда положительно сказывается на развитии методологии управленческого учета и контроллинга. К тому же унификация зачастую нивелирует факторы национальной учетной специфики, применяемые в системе внутреннего учета и увеличивает затраты на поддержание инфраструктуры учетной работы |
| 2. Практически любой серьезный кризис обостряет вопросы достоверности данных отчетности и приводит к ее реформированию и совершенствованию дляпользователей | 2 Реформы в области изменения данных отчетности и всей учетной методологии не всегда приводят к достижению целей ключевых пользователей, а на развитие управленческого учета они зачастую оказывают либо нейтральное, либо отрицательное воздействие. При этом процессы реформирования отчетности не всегда синхронизируются с другими науками, предполагающими использование отчетных данных, что в конечном итоге приводит к выработке не- релевантной информации в системе экономического анализа, управленческого учета, стратегического анализа и т.д. |
| 3. Кризис усиливает роль учетной инфраструктуры и институтов (принимаются новые законы, концепции, программы, учреждаются специализированные профессиональные организации и т.д.) и показывает реальную взаимосвязь между учетными процессами и системой управления, способствуя повышению управляемостиэкономических субъектов |
| 4. Кризис приводит к внедрению, либо пересмотру стандартов в области учета и отчетности, принципов, правил ведения до этого нерегулируемых участков учета, в которых заложен потенциал обострения кризисных явлений | 3. Кризисные процессы повышают недоверие со стороны пользователей ко всем применяемым инструментам выработки информации в системе управленческого учета и контроллинга (даже к тем, которые считаются эффективными и перспективными) |
| 5. Первые кризисы окончательно разграничили функции собственника и управленца, открыв дорогу исследованиям в областиуправленческого учета | 4. В результате кризисов ухудшается финансовое положение экономических субъектов, что приводит к сокращению затрат на разработку, внедрение и апробацию новых технологий управленческого учета, автоматизации учета. Сокращение финансирования влияет на реальный сектор экономики, равно как и на профессиональноеинаучное сообщество |
| 6. Кризисные секторы становятся объектом внимания специалистов и ученых, что часто приводило к разработке перспективных калькуляционных и управленческих систем в них |
| 7. В капиталистической экономике кризисные процессы стимулируют ориентацию учетно-аналитической мысли в область более широкого использования рационального суждения бухгалтера | 5. При реформировании учетных систем регуляторы и профессиональное сообщество ориентируются на потребности внешних пользователей зачастую в ущерб законам постиндустриальной экономики |

Продолжение таблицы 3

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Концептуаль-  ные | Положительные эффекты | Отрицательные эффекты |
| 8. Кризисы выводят из социального, экономического, производственного и управленческого пространства факторы, которые сдерживают экономический рост. Мониторинг наличия данных факторов в будущем является антикризисной мерой | 6. Кризисные процессызаставляютменеджмент экономического субъекта менять всю стратегию его развития, что требует пересмотра кадровой, инвестиционной, ценовой, инновационной, производственной, финансовой, маркетинговой и других видов политики |
| Методические | 1. В условиях кризиса общественное внимание фокусируется на поиске и научно-практическом обосновании применения принципиально новых учетно-аналитических приемов и подходов | 1. Желая улучшить ситуацию, регуляторы идут на стандартизацию и регламентацию учетных процедур, которые катализируют кризисные ситуации в экономике, однако такая стандартизация производится без теоретического обоснования и осмысления базовых категорий и инструментов учета, что со временем обостряет проблемы концептуального развития теории бухгалтерского учета как науки |
| 1.1 Кризис стимулирует создание новых инструментов в управленческом учете (так, по итогам кризисов было создано несколькопринципиально новых калькуляционных систем) |
| 1.2 Кризис повышает необходимость соблюдения принципа осмотрительности в учетной деятельности в целом и значимость прогнозной информации в управленческом учете | 2. Разрушительный характер экономических кризисов несет в себе риск подавления естественных эволюционных процессов в раз- витии управленческого учета в соответствии с требованиями постиндустриальной экономики, замещая их выработкой антикризисных подходов как в теории контроллинга, так и в практике учетно-аналитической работы |
| 1.3 Кризисы фокусируют внимание менеджмента на внешних поотношению к экономическому субъекту процессах, то есть расширяют спектр объектов управленческого учета |
| 2. Стагнационные процессы в экономике повышают внимание на эффективности использования ресурсов в экономике, что, в свою очередь, увеличивает количество исследований в области управления затратами на производство продукции и поиска путей снижения фактической себестоимости | 3. В условиях кризиса многие ключевые свойства экономической сис-темы, а также некоторые процессы внутри фирмы изменяются, а от- дельные модели, экономические законы и инструменты в новых условиях не работают. Все это привносит в управление фирмой хаотичныйхарактер и влияет на методологию управленческого учета |
| Нейтральные | | |
| 1. В условиях экономического роста, как правило, происходило инструментарно-практическое развитие управленческого учета на фоне высокой конкуренции между фирмами. В условиях же кризиса происходит, скорее, концептуально-теоретическое обоснование новых подходов в системе контроллинга, создающих научную основу для новой экономической модели, призванной обеспечить выход из кризиса | | |
| 2. Кризис, как правило, приводит к трансформации информационных запросов пользователей, что является стимулом для развития как бухгалтерского финансового учета, так и контроллинга, управленческого учета анализа. Причем, чем более масштабным является кризис, тем более жесткие требования ставятся перед системой учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта | | |
| 3. Кризисы новейшей истории в большинстве своем возникали в условиях «раздувания» и последующего «схлопывания» «финансовых пузырей». Данное обстоятельство указывает на недостоверность отражения операций по учету финансовых вложений и обостряет проблематику оценки активов по справедливой стоимости. Данная проблематика стоит остро и все еще не решена в системе бухгалтерского учета со времен обнаружения влияния инфляции на учетно-отчетные данные (начало – середина XX в.) | | |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Нейтральные эффекты | | |
| 4. Эскалация внимания и воздействия общества на учетную методологию. В последние десятилетия общество все в большей степени влияет на систему учета и отчетности, посредством этого спектр информации, раскрываемой в отчетности, постоянно расширяется. Последние экономические кризисы усилили требование раскрытия в отчетности нефинансовой информации относительно эффективности использования материальных и трудовых ресурсов, об уровне социальной ответственности собственников и руководителей корпораций | | |
| 6. Вследствие воздействия кризисных процессов бухгалтерская отчетность постепенно становится объектом мониторинга структурных диспропорций в экономике со стороны властных структур и профессионального сообщества. С одной стороны, это увеличивает внимание к проблемам выработки оптимальной методологии проведения соответствующих аналитических действий. С другой стороны, модификации в отчетности часто отдаляют содержащуюся в ней информацию от запросов пользователей | | |
| 7. В фокусе внимания посткризисного реформирования учетно-аналитических процессов всегда находилась оценка и калькуляция. Инфляция, искажающая величину активов, заботила экономистов-бухгалтеров начиная с Великой депрессии (1929 г.), когда в ответ на данную проблематику были изобретены методы «директ-костинг», а также способы оценки FIFO и LIFO | | |
| 8. Под воздействием инфляции происходит перераспределение национальных доходов, как правило, в пользу крупного бизнеса и транснациональных компаний. Со временем это дает еще больший толчок для развития МСФО, нивелируя национальные особенности в учетной методологии. В условиях гиперинфляции малый бизнес частично уходит в теневой сектор. Кроме этого, инфляционные процессы приводятк дифференциации норм прибыли в различных секторах экономики, что вызывает дисбалансы между ними | | |
| 9. В кризисных условиях стагнационные процессы испытывает преимущественно производственный сектор, капитал под воздействием инфляции перетекает в сферу обращения. Методология управленческого учета, в основе которого превалирует производственная оптика, испытываетопределенное давление, но, с другой стороны, это стимулирует процесс поиска новых подходов к калькулированию себестоимости продукции и управлению затратами, что в эволюционном аспекте является положительным эффектом | | |
| Эффекты для смежных наук | 1. Кризисы ускоряют процесс наделения управленческого учета миссией обеспечения новых функций бизнеса. Данная тенденция является не столько эволюционной, сколько инерционной тем явлениям, которые привносит в экономику кризис, заставляя усиливать маркетинговую, научно-исследовательскую ининновационную, а также стратегическую составляющую деятельности в условиях падающих рынков | 1. В условиях кризиса интересы государства зачастую смещаются в сторону составления фискальной отчетности в ущерб принципам финансового учета и тем более управленческого учета. Приэтом налоговый учет в таких условиях исторически получал дополнительные импульсы для развития |
| 2. Необходимость обеспечения экономической безопасности на микроуровне, которая, как правило, сводится к менее агрессивной политике в отношении формирования активов, фокусирует внимание менеджмента на финансовом состоянии экономического субъекта в ущерб развитию кадрового, социального, экологического потенциалаи применению соответствующих инструментов в системе управленческого учета и контроллинга |
| 2. Превращение внешней среды в объект учета, стимулирует развитие смежных наук для изучения закономерностей циклических процессов и их влияния на развитие экономического субъекта(контроллинг, математическое моделирование, эконометрика, стратегический менеджмент и др.) |

На данные аспекты большое влияние оказывают разнообразные процессы новой экономики (распространение нематериальных активов, изменение структуры добавленной стоимости, нестабильный характер развития социально-экономических систем, неустойчивость и огромное влияние на реальный сектор фондового и сырьевого рынков и др.), фокусирование внимания управленческих систем на бизнес-модели экономического субъекта как новом объекте учета, который при- зван раскрывать механизм формирования добавленной стоимости и генерирования денежных потоков за счет преобразования финансового, человеческого, интеллектуального, производственного, природного и социального капитала.

В этой связи важной задачей является описание элементов системы управленческого учета, формирующих его инструментарий и конкретные подходы к выработке релевантной информации. Их также можно обозначить как факторы индивидуальной специфики конкретного экономического субъекта, воздействие которых обусловливает необходимость разработки адаптивно-селективного набора аналитических действий и приемов управленческого учета для каждого конкретного экономического субъекта, максимально учитывающего его специфику и положение на рынке.

На наш взгляд, эффективность принимаемых управленческих решений во многом определяется тем, в какой степени бухгалтером-аналитиком учтены индивидуальные особенности функционирования экономического субъекта. В этой связи применение унифицированных подходов к проведению учетно- аналитических действий является не всегда уместным и зачастую приводит к принятию неверных управленческих решений. Индивидуальный подход заключается в максимально полном учете факторов, определяющих специфику функционирования экономического субъекта*.*

Прежде всего, отметим, что методология управленческого учета в значительной степени зависит от стадии жизненного цикла фирмы и предполагает применение дифференцированного набора инструментов реализации стратегии компании на той или иной стадии развития. Концепция жизненного цикла гласит, что экономические блага, которые представляют материальные активы, имеют собственный период существования.

Таблица 4- Факторы макро- и микросреды, обусловливающие модель управленческого учета в условиях неустойчивости

экономики

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Элементы, опреде- ляющие специфику функционирования экономического  субъекта | Имманентная характеристика | Области влияния в системе аналитического обеспечения принятия управленческих решений | Области влияния в системе управленческого учета |
| Принадлежность экономического субъекта кконкретному сектору  экономики | Специфические особенности различных видов экономической деятельности оказывают наибольшее влияние на учетный процесс. Это вызывает необходимость разрабатывать индивидуальные учетно-аналитические методики и подходы. Этот фактор учитывается в современном УУ и системе аналитическогообеспечения деятельности в наибольшей степени | * система аналитических показателей; * порядок интерпретации результатов; * нормативные значения коэффициентов, периодичность анализа идр. | * структура бизнес-процессов и центровответственности; * состав и структура внутрен- нейотчетности; * характеристики производст- венногоучета; * калькуляционныесистемы |
| Стадия жизненного циклаэкономическогосубъекта / товара | В зависимости от стадии жизненного цикла хозяйствующего субъекта могут различаться: целевые установки аналитических действий, количество и специфика требований пользователей информации | * спецификамаркетинго- вогоанализа; * алгоритм и содержание инвестиционногоанализа. | * состав и структура центров ответственности; * состав внутренней отчетно- сти; система планирования идр. |
| Организационно- правовая форма | Разнообразие организационно-правовых форм определет вариативность аналитических подходов при оценке эффективности бизнеса для собственников, каковыми могут выступать разные группы стейкхолдеров | * инвестиционныйанализ; * финансовый анализ (опе- ративный анализ, анализ фи- нансовойустойчивости); * стратегическийанализ | * управленческаяотчетность; * управленческая учетная по- литика; * анализ направлений исполь- зованияприбыли |
| Размер экономи- ческого субъекта и занимаемая доля рынка | Масштабы деятельности во многом определяют трудоемкость организационных и аналитических мероприятий экономического субъекта. В субъектахкрупного бизнеса инструментарий УУ и анализа значительно шире | * SWOT-анализ в системе стратегическогоанализа; * маркетинговыйанализ; * анализ затрат и трудоем- костьпланирования | * регламентация и стандартизация УУ, трудоемкость системы бюджетирования;значимость CVP-анализа, стратегический учет, ССП и др. |
| Влияние на местную экономику | Село- и градообразующие экономические субъекты оказывают большое влияние на развитие территории и играют важную социальную роль, предоставляярабочие места для большей части населения | * выработка аналитических показателей для оценки со- циальной значимостиэкономического субъекта | * принятие решений по управ-лению кадровым потенциалом, интерпретация результатов ре-левантного анализа |

В современных исследованиях понятие жизненного цикла проецируется как на товар, так и на фирму в целом, а в отдельных случаях изучается жизненный цикл технологии, рынка либо конкретного сектора экономики. В отдельных исследованиях большое внимание уделяется классификации затрат по стадиям жизненного цикла. С целью раскрытия сущностного содержания концепции жизненного цикла в контексте формирования методологии управленческого учета нами рассмотрены и охарактеризованы основные особенности применения методов управленческого учета в рамках институционально-эволюционного подхода.

Данный аспект является существенным в силу взаимной зависимости циклов разных уровней. Так, стагнационные процессы в экономике страны неминуемо приводят к спаду в деятельности отдельных экономических субъектов. Сочетание макроэкономического анализа и мониторинга циклических колебаний на микроуровне позволяет выработать предупредительный механизм с целью снижения негативного воздействия кризисной ситуации в экономике на финансовое положение фирмы. Банкротства отдельных бизнес-единиц зачастую связаны не столько с неудовлетворительным качеством управления, сколько с несовпадением ритмов развития фирмы с ритмами развития экономической системы на макро- уровне.

Таблица 5 -Противоречия в системе учетно-аналитического обеспечения

экономических субъектов, вызываемые кризисными процессами

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Сферы проявления противоречий | Полярные факторы | |
| 1. Модель управления затратами | Выработка информации в целях сокращения затрат на всех стадиях кругооборота капитала для сохранения устойчивости и применение соответствующихтехнологий в системе УУ | Поиск путей повышения деловой ак- тивности за счет новых сегментов рынка с применением методов УУ. Рост затрат на выработку информа-  ции о состоянии внешней среды |
| 2. Проблематика капитализации  средств | Необходимость создания «подушки безопасности» в условиях падения спроса на продукцию | Обесценение активов вследствие ин- фляционных процессов и отвлечение средств на резервы |
| 3. Приоритеты в методах выработки  информации | Ориентация существующих методов УУ (CVP-анализ) на концепцию экономического роста за счет повышения совокупного спроса | Падение спроса и деловой активно- сти, выработка информации для ра- боты в условиях перманентного сокращения производства |
| 4. Стиль управления | Ориентация на расширенное воспроизводство за счет применения инноваций | Адаптация к кризисным явлениям в экономике в ущерб модернизации  производства |
| 5. Приоритеты в управлении | Создание добавленной стоимости и увеличение стоимости бизнеса | Генерирование положительного денежного потока на краткосрочный пери-од в ущерб долгосрочной капитализации |
| 6. Управление оборотными активами | Капитализация средств в наиболее лик- видные активы с целью повышения финансовой устойчивости (с учетом инфляционных ожиданий) | Увеличение МПЗ для роста производства и выхода на высвобожденные обанкротившимися фирмами рынки |
| 7. Ожидания пользователей от бухгалтерской отчетности | Пользователи в условиях экономического кризиса ожидают сигнала из от- четности об увеличении инвестиций | В то же время инвестиции в условиях инфляции, которая часто сопровождает экономические кризисы, сокращаются |
| 8. Соответствие вознаграждения персонала экономической политике | Рост затрат, связанных с увеличением производительности труда работников, сохранением необходимых объемов производства и качества продукции | Невозможность выделения дополнительных ресурсов на вознаграждения работников ввиду экономического кризиса |
| 9. Трансформация категории «актив» | В системе бухгалтерского учета многие активы остаются высоколиквидными, не являясь таковыми на финансовых и инвестиционных рынках. При этом инструменты хеджирования призванные нивелировать влияние данного обстоятельства не являются объектом учета в соответствии с РСБУ | |
| 10. Опережающий рост финансово- экономических инноваций над учетными | Широкое распространение и повышение роли инструментов хеджирования, секьюритизации использования производных финансовых инструментов на фоне недостаточной урегулированности данной сферы | Методологическое несовершенство учета операций с финансовыми инструментами, искажающее данные отчетности и как следствие влияющиена правильность управленческих решений |
| 11. Релевантность данныхотчетности | Подтвержденные внешними документами ресурсы, не являющиеся лик- видными активами (сомнительная дебиторская задолженность, законсервированные основные средства, товары с истекающим сроком хранения и др.), но отражаемые в учете как активы | Наличие факторов, не подтвержденных документами, но имеющими большое значение для перспектив функционирования экономического субъекта (интеллектуальные ресурсы, инновации, неосязаемые и нефинансовые активы) |

1.3. Особенности информационного обеспечения системы внутреннего

контроля в субъектах малого предпринимательства

Контроль – это неотъемлемая часть системы регулирования, одна из форм обратной связи, способствующая тому, что субъект управления получает необходимую информацию о состоянии этой системы, и позволяющая ему правильно оценивать произведенные операции, выявлять отклонения от цели и вероятные нежелательные последствия. Анализ результатов контроля помогает вскрыть ранее не известные возможности и резервы системы, повысить эффективность использования управленческих решений. Благодаря такой информации субъект управления может правильно оценивать деятельность управляемой системы и принимать необходимые решения.

На сегодняшний день все сложнее становится рассматривать экономические процессы без акцента на понятие «информация». Термин «информация» от латинского глагола «informare», означает изображать, сообщать. Все протекающие процессы основываются на полученной информации. Это касается и внутреннего контроля, в системе которого информация занимает главное место. Деятельность организации, а тем более ее устойчивое положение на рынке зависит от информационного потока. Как мы помним, согласно МСА 315 элементами внутреннего контроля являются: контрольная среда, информационная система, контрольные действия, мониторинг средств контроля. Однако в стандарте не дается точного определения информационной системы, но говорится, что аудитора она должна интересовать прежде всего с позиции того, как она влияет на подготовку бухгалтерской отчетности, т. е. в «узком» бухгалтерском смысле. Следует понимать и «широкое» понимание понятия информационной системы. Для этого рассмотрим данное определение с точки зрения различных авторов.

Информация – это отчужденное знание, которое может быть записано на материальный носитель, для доступности каждому. Информация представляет собой сведения об окружающем мире, которые уменьшают степень неопределенности, неполноты знаний, которые можно воспроизводить путем передачи людям устным, письменным или другим способом.

Рассмотрим источники информации внутреннего контроля на рисунке 2.

Первичный учет (фиксация, сбор, транспортировка информации)

Обработка учетной информации

Регистры финансового учета

Регистры управленческого учета

Регистры налогового учета

Бухгалтерская отчетность

Управленческая отчетность

Налоговые декларации

Пользователи

Пользователи

Пользователи

Внешние пользователи, независимый аудитор

Внутренние пользователи, акционеры, внутренние аудиторы

Налоговые и государственные органы, независимый аудитор

Рисунок 2 - Источники информации внутреннего контроля

Таким образом, информационная система – это совокупность методов, процессов, программно-технических средств, которые объединившись в единую цепочку, обеспечивают сбор, хранение, распространение информации с целью использования для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений. Информационная система внутреннего контроля делится на внутренние и внешние источники.

Внешними источниками внутреннего контроля могут выступать документы, которые принимаются высшими органами законодательной власти и органами исполнительной власти.

Внутренние источники играют важную роль в информационном обеспечении внутреннего контроля в субъектах малого бизнеса. В первую очередь следует выделить: учредительные документы, первичные документы (счет-фактуры, накладные, акты об оказанных услугах), бухгалтерскую и финансовую отчетность, внутрифирменные базы данных.

Первичный учет, который включает в себя первичные документы ручного и машинного исполнения не является закрытым, а наоборот признан открытым для проверяющих органов, имеющих на то определенные полномочия. Исключение может составлять внутренняя отчетность, какие-либо данные, представляющие коммерческую тайну не только для внешних потребителей информации, но и для сотрудников организации.

Первичные документы подлежат формальной проверке, так как являются носителями экономической и юридической информации. Говоря об экономическом содержании, отметим, что согласно принципу непрерывности деятельности организации, первичная регистрация фактов хозяйственной жизни подтверждает полноту учетных регистров и служит для проверки экономической обоснованности понесенных расходов, признание доходов, активов, обязательств, капитала и так далее. Носителями юридической информации, они становятся в силу того, что содержат сведения о доказательности и законности совершения фактов хозяйственной деятельности.

Таким образом, основная цель внутреннего контроля в субъектах малого предпринимательства заключается в предоставление полной информации, обоснованности эффективности функционирования всех видов деятельности, а также в защите законных имущественных интересов организации и ее собственников (учредителей).

Как отмечалось выше, документы являются важнейшим средством внутреннего контроля, а целесообразно организованная документация дает возможность не только выявить, но и предостеречь нарушения в деятельности экономического субъекта.

Данные бухгалтерского учета субъектов малого предпринимательства могут служить как средством контроля за обеспечением сохранности товарно-материальных ценностей в подотчете, путем сравнения остатков фактических с данными бухгалтерского учета, так и следить за погашением задолженности по недостачам и хищением товарно-материальных ценностей.

При проверке ответственное лицо должно обращать внимание на плановую информацию, такую как: расчет планово-экономического развития организации, график проведения инвентаризации, план работы отдельных структурных подразделений.

Проверяя учетную политику, следует обращать внимание на прописанные в ней способы ведения бухгалтерского учета, план счетов, применение организацией первичных форм и регистров по ведению бухгалтерского учета, если они отличаются от типовых и общепринятых форм, методы оценки активов и обязательств. Частым нарушением является то, что организация не определила сроки проведения инвентаризации имущества и денежных средств, что влечет за собой нарушение федерального закона № 402 – ФЗ.

Следует отметить, что первичная документация дает начало движению учетной информации, обеспечивает бухгалтерский учет необходимыми данными для сплошного и непрерывного отражения финансовой деятельности организации.

Рассматривая товарно-денежные операции, проверяют показатели поступления товаров, сдачи выручки, остатки товаров на складах и их лимите. Все эти данные позволяют принимать необходимые меры для осуществления внутреннего контроля в субъектах малого и среднего предпринимательства за работой материально-ответственных лиц, периодически контролировать своевременность сдачи выручки каждой торговой организацией и обоснованность установления нормативов товарных запасов.

Сведения, касающиеся сохранности активов собственности, могут быть получены из материалов, проведенных с помощью инвентаризации денежных средств.

Ответственное лицо или отдельная служба внутреннего контроля проверяют наличие и правильность составления этих документов: инвентаризация розничного оборота; сличительная ведомость; инвентаризационная опись товаров, тары, общая оборотно-сальдовая ведомость. В первую очередь обращается внимание на правильность расчета естественной убыли товаров, а именно соответствие остатков товаров по описи, правильность отражения норм естественной убыли, наличие необходимых обязательных подписей.

Внутренний контроль обеспечивает сохранность товарно- материальных ценностей, проверяет личные дела работников, а также наличие договоров о полной материальной ответственности. Службы внутреннего финансового контроля и бухгалтерские службы должны максимально эффективно использовать всю имеющуюся информацию для полного обеспечения сохранности собственности потребительской кооперации.

Внутренний контроль субъектов малого бизнеса может решать следующие задачи:

* контроль за финансово-хозяйственной деятельностью организации в целом и отдельных структур;
* проверка наличия, полноты и правильности оценки имущественных обязательств, а также рационального расходования материальных, финансовых и трудовых ресурсов организации;
* контроль правильности и достоверности учета затрат на производство;
* контроль полноты отражения выручки от реализации организации;
* анализ эффективности деятельности организации;
* разработка и предоставление обоснованных предложений по улучшению организации системы внутреннего контроля, бухгалтерского учета.

Так как ведение бухгалтерского учета в малых организациях имеет специфический характер и свои особенности, то и внутренний контроль в таких организациях может иметь упрощенную систему.

Кроме этого, система внутреннего контроля субъектов малого предпринимательства имеет другие особенности, связанные с их отличиями от других субъектов предпринимательства.

Так, особенности внутреннего контроля зависят от размера и вида деятельности малого предприятия: в субъектах малого предпринимательства с годовым оборотом 200-300 млн. руб., есть возможность выделения штатной единицы, выполняющей функции по осуществлению внутреннего контроля; в более малых предприятиях функцию внутреннего контроля осуществляет владелец или руководитель, но зачастую собственник не имеет возможности получить полную информацию для принятия каких-либо решений в виду быстрой конкурентной среды, а также из-за роста деловой активности организации.

Также особенность внутреннего контроля в субъектах малого предпринимательства состоит в том, что он проводится только по мере необходимости. Руководитель сам определяет срок, состав, периодичность и участок проверки.

Субъекты малого предпринимательства обычно имеют в штате одного бухгалтера или привлекают сторонние фирмы, внештатного бухгалтера, что также влияет на специфику внутреннего контроля.

Кроме того, особенности внутреннего контроля в субъектах малого бизнеса зависят от потенциальных факторов риска.

К рискам можно отнести допущение ошибок и неточностей при оформлении финансовой документации из-за недостатка кадров или экономии в ведении бухгалтерского учета. В малых организациях как правило, сотрудники, ведущие бухгалтерский учет, одновременно имеют доступ к активам экономического субъекта, в следствии чего, возможно сокрытие, хищение имущества организации. Если один малый субъект осуществляет большое количество операций с наличными денежными средствами, то возможна ситуация сокрытия доходов, завышение расходов, тем самым занижение налоговой базы.

В связи с этим внутренний контроль необходим в той или иной форме и предприятиям, относящимся к субъектам малого бизнеса.

Для повышения эффективности внутреннего контроля, целесообразно разработать нормативный документ, на основании которого можно проводить внутренний контроль того или иного участка бухгалтерского или управленческого учета, например, «Положение о внутреннем контроле».

При проведении внутреннего контроля на малом предприятии необходимо проверить экономическую обоснованность используемого метода учета, обоснованность принятия к учету расходов и затрат, правильность ведения бухгалтерского учета, соответствие ведения нормативной базе принятой общими положениями и российскими стандартами.

Руководители субъектов малого предпринимательства, осуществляя контроль за своим имуществом, ресурсами и сотрудниками, как в целом, так и по отдельным вопросам, должны придерживаться законам и стандартам.

При проверке всех необходимых участков бухгалтерского учета малого бизнеса руководствуются следующей нормативной базой.

Основным документом является федеральный закон № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», вследствие которого внутренний контроль есть не что иное, как деятельность организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, которое подлежит обязательному контролю.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, в котором установлены единые требования и правила к ведению бухгалтерского учета, а также к бухгалтерской (финансовой) отчетности[51];

Международный стандарт аудита (МСА) 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»,целью которого является оценка рисов искажения информации, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки.

Федеральный закон № 209 – ФЗ от 24.07.07 г. «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», в котором четко раскрыто понятие субъекта малого и среднего предпринимательства, а также выделены критерии отнесения хозяйствующих субъектов к малому бизнесу.

Налоговый кодекс Российской Федерации, в котором установлена система налогов и сборов, страховых взносов, тарифные ставки, а также общие принципы налогообложения.

В любой организации, относящейся к малому бизнесу должны быть установлены порядок документального отражения информации, обеспечение конфиденциальности информации, а также ее обработка, хранение и использование. Они утверждены в Постановлении Правительства РФ № 667 от 30.06.2012 г. №Об утверждении требований к правилам внутреннего контроля, разрабатываемым организацией, осуществляющими операции с денежными средствами или иным имуществом».

Ведение финансово-хозяйственной деятельности в организации станет эффективным с использованием системы внутреннего контроля, которой в настоящее время необходимо уделять особое внимание. Служба внутреннего контроля может стать одним из наиболее важных механизмов повышения рентабельности, усиление лидерских качеств среди конкурентов на экономическом рынке. Если в организации будет штатная единица, отвечающая за систему внутреннего контроля, это позволит ускорить процесс принятия управленческих решений, снизит риски, подготовит организацию к внешним аудиторским проверкам, выявит слабые места в бухгалтерском и налоговом учете организации.

Таким образом, информационному обеспечению уделяется особое внимание в эффективной реализации функций внутреннего контроля. На сегодняшний день информационное обеспечение является как необходимой предпосылкой, так и обязательным требованием для совершенствования внутреннего контроля. Процесс принятия управленческих решений, результативность внутреннего контроля, а также эффективность финансово-хозяйственной деятельности предприятия зависит от сбора, обработки и распределения информации. Относительно субъектов малого бизнеса особенности информационного обеспечения зависят от организационно-правовой формы, размера хозяйствующего субъекта, специфики деятельности, системы налогообложения и т.д.

Раздел 2 Организационно-методическое обеспечение системы

управленческого учета и внутреннего контроля малых формах

хозяйствования АПК Краснодарского края

2.1 Оценка современного состояния отрасли и среды

функционирования малых форм хозяйствования

Сельское хозяйство является важнейшей стратегической отраслью в России. Это объясняется и традиционной хозяйственной культурой населения, и наличием плодородных земель, и стремлением государства укреплять экономическую безопасность, обеспечивая независимость от импортного продовольствия.

Являясь одним из факторов производства в рыночной экономике, сельскохозяйственные организации выступают в качестве движущей мотивации ее модернизации и стимулирования инноваций. Разделение сельскохозяйственных организаций на крупные, средние и малые (по критерию численности работников и выручки от реализации продукции) позволяет ответить на вопросы: в условиях кризиса крупные производители сокращают производство или остаются на прежнем уровне; возможно ли изменения во взаимодействии между крупными агропродовольственными структурами и малыми формами хозяйствования.

Структурный анализ статистики развития сельскохозяйственных организаций Краснодарского края за последние 10 лет, выявил увеличение доли микро- и малых сельскохозяйственных организаций в районах. Финансовое положение этих категорий организаций варьируется от высокорентабельного до убыточного. Они также имеют разный уровень государственной поддержки и кредиторской задолженности. Доля средних и крупных организаций в рассматриваемом регионе (Краснодарский край) составляет 25% от общего числа организаций, при этом на их долю приходится более 50% денежных поступлений. Это соотношение еще выше при распределении по средней численности работников: 21% и 77% соответственно.

Преимущество крупных организаций перед мелкими в масштабах деятельности остается. Однако микро- и малые сельскохозяйственные организации представляют собой значительный сегмент в аграрном секторе экономики. Поэтому необходима разработка новых рекомендаций по совершенствованию регулирования развития хозяйствующих субъектов.

Агропромышленный комплекс Краснодарского края – это совокупность отраслей, которые обеспечивают продовольственную безопасность России и являются основой экономики южного региона. Краснодарский край – важнейший сельскохозяйственный регион страны. Кубань располагает около 5 млн. га плодородных земель. Посевные площади, расположенные в основном в центральной и северо-восточной частях края, занимают почти всю Кубано- Приазовскую низменность.

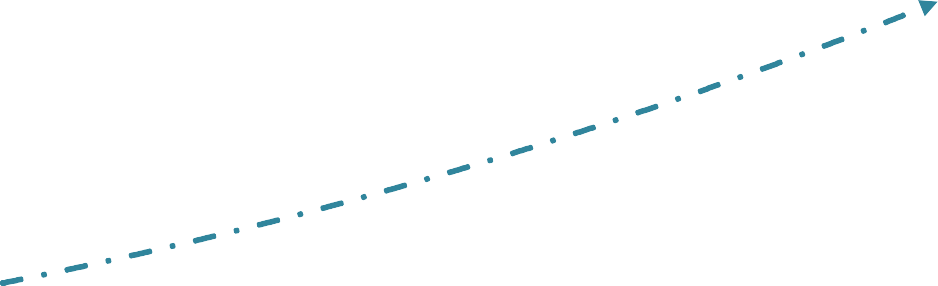
Одним из важных условий обеспечения развития АПК региона является эффективное использование плодородных земель сельскохозяйственного назначения, растениеводства, развитие животноводства и эффективное функционирование перерабатывающей и пищевой промышленности. Краснодарский край отличается следующими особенностями: единственным в своем роде геополитическим положением, плодородными землями, природными ресурсами, рекреационными ресурсами и развитой транспортной инфраструктурой.

Сельское хозяйство на Кубани – многоотраслевое. Более ста различных культур выращивается в крае. От всего, что производится в России, Краснодарский край дает российскому потребителю около 70 % риса, 27 % сахарной свеклы, 40 % зерновой кукурузы, 10 % зерна, винограда около 50 %, 20% подсолнечника, практически весь чай, цитрусовые и другие субтропические культуры.

АПК включает 767 сельхозпредприятий по производству:60 колхозов, 4 совхоза, 703 – новых формирований, 137 предприятий по обслуживанию сельского хозяйства, 18997 – крестьянских (фермерских) хозяйств. Главные средства производства края – сельхозугодья, общая площадь которых составляет 4,5 млн.га, из них 3,9 млн.га–пашни, 77тыс.га– виноградники. Однако мониторинг земель, показывает, что состояние почвенного покрова края приближается к черте, на которой начнется деградация земель.

Сельское хозяйство Краснодарского края на конец 2018 года в фактических ценах обеспечило объем производства продукции на сумму в 389,4 млрд. руб. рисунок 5, что является лучшим показателем по России.

Тренд визуально охарактеризует динамику производства продукции агропромышленного комплекса в Краснодарском крае. Здесь применена основная линия тренда, так как взят долгосрочный промежуток времени в десять лет.Как видно из данных представленных на рисунке 5, минимальная выручка от продукции агропромышленного комплекса в организациях Краснодарского края была получена в 2009 г. и составила 175,2 млрд. руб. Далее с 2010 г. по 2012 г. наблюдаются колебания, а затем – резкий скачок. С 2013г. по 2018 г. выручка от производства сельхоз продукции выросла на 134,7 млрд. руб. Прямая линия, стремящаяся вверх, на графике – этому подтверждение.



**y = 0,774x2 + 13,54x + 158,4 R² = 0,974**

**389,4**

**357,8 370,8**

**333,6**

**286,5**

**239,2**

**254,7**

**234,5**

**185,3**

**201,6**

**175,2**

400

350

300

250

200

150

100

50

0

2008 2009 2010 2011 2012 2013 2014 2015 2016 2017 2018

Рисунок 3 - Производство продукции агропромышленного комплекса в Краснодарском крае в фактических ценах, млрд. руб.

Рассмотрим уравнение полиномиальной линии тренда (1):

у = 0,774х2 + 13,54х + 158,4 (1)

где:

0,774 – показатель наклона;

13,54 – показатель смещения.

Выбрана полиномиальная линия тренда, потому что величина достоверности, или насколько точно линия тренда аппроксимирует исходную функцию и чем ближе ее значение подбирается к единице, тем идеальнее совпадение. На нашей диаграмме величина достоверности равна 0,974, это почти 1, а значит полиномиальная линия тренда хорошо подходит для описания ситуации производства продукции в Краснодарском крае.

Полиномиальная аппроксимация используется для описания величин, попеременно возрастающих и убывающих. Она полезна, например, для анализа большого набора данных о нестабильной величине, что подтверждает верный выбор линии тренда для нашего случая с большим промежутком времени и разбросом данных.

Чтобы определить, как изменяется ежегодно сельское хозяйство в Краснодарском крае и доли растениеводства и животноводства в целом, и отдельно по каждому виду хозяйствования, рассмотрим таблицу 6.

Таблица 6 - Стоимость продукции сельского хозяйства по категориям хозяйств

Краснодарского края, млн. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. | 2017г. | 2018г. | 2018г.  в % (ра-зах) от  2014г. | 2018г.  в % (ра-зах) от  2017г. |
| **Хозяйства всех категорий** | 266663 | 340567 | 370762 | 364026 | 382468 | 143,43 | 105,07 |
| в том числе продукция: |  |  |  |  |  |  |  |
| растениеводства | 188372 | 252731 | 273778 | 259476 | 275207 | 146,10 | 106,06 |
| животноводства | 78290 | 87836 | 96984 | 104550 | 107261 | 137,00 | 102,59 |
| **Сельскохозяйственные организации** | 165179 | 217167 | 236427 | 223404 | 235899 | 142,81 | 105,59 |
| в том числе продукция: |  |  |  |  |  |  |  |
| растениеводства | 121109 | 166967 | 181374 | 165286 | 173810 | 143,52 | 105,16 |
| животноводства | 44071 | 50201 | 55053 | 58118 | 62089 | 140,88 | 106,83 |

Продолжение таблицы 6

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. | 2017 г. | 2018г. | 2018 г.  в % (разах) к 2014г. | 2018 г.  в % (раза) к 2017г. |
| **Хозяйства населения** | 57387 | 60526 | 65904 | 74494 | 74208 | 129,31 | 99,62 |
| в том числе продукция: |  |  |  |  |  |  |  |
| растениеводства | 25801 | 25794 | 27421 | 32142 | 32988 | 127,86 | 102,63 |
| животноводства | 31586 | 34732 | 38482 | 42352 | 41220 | 130,50 | 97,33 |
| **Крестьянские (фер- мерские) хозяйства** | 44097 | 62874 | 68431 | 66128 | 72361 | 164,10 | 109,43 |
| в том числе продукция: |  |  |  |  |  |  |  |
| растениеводства | 41464 | 59971 | 64983 | 62048 | 68409 | 164,98 | 110,25 |
| животноводства | 2634 | 2903 | 3449 | 4080 | 3952 | 150,04 | 96,86 |
| Доля хозяйств всех категорий | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100,00 | 100,00 |
| в том числе: сельскохозяйственные организации | 62 | 64 | 64 | 61 | 62 | 100,00 | 101,64 |
| хозяйства населения крестьянские (фермер- ские) хозяйства | 22  16 | 18  18 | 17  19 | 21  18 | 19  19 | 86,36  118,75 | 90,48  105,56 |

На основании таблицы 6, сделаем вывод о том, что в Краснодарском крае наибольший удельный вес продукции приходится на растениеводство, как по всему сельскому хозяйству Краснодарского края, так и по сельскохозяйственным организациям и крестьянско-фермерским хозяйствам. Тем не менее, в хозяйстве населения преобладает животноводство.

Так, по сельскохозяйственным организациям и крестьянско- фермерским хозяйствам, процент отклонения значительный, то по хозяйству населения данный процент не значительный, что связано с целями производства сельскохозяйственной продукции, благоприятным климатом, почвами и условиями для развития агропромышленного бизнеса.

Сельское хозяйство Краснодарского края специализируется в основном на выращивании растениеводческой продукции. Доля растениеводства в общей стоимости произведенной продукции в крае в 2018 году составила 72,7% (242,4 млрд. руб.), доля животноводства - 27,3% (91,1 млрд. руб.).

Краснодарский край занимает I место в РФ по производству пшеницы, кукурузы, подсолнечника, риса, сахарной свеклы, фасоли. Также регион в числе первых по сбору ячменя, соевых бобов, овощей. Что касается животноводческой продукции, то регион занимает 3-е место по производству мяса, 4-е место по производству молока и 5-е место - по производству яиц.

Растениеводство Краснодарского края находится на первом среди регионов России месте по объему произведенной продукции в стоимостном выражении. В 2018 году этот показатель достиг 242,4 млрд. руб. (9,2% от общей стоимости произведенной растениеводческой продукции в РФ).

В структуре посевных площадей региона на рисунке 6, наибольшую долю занимает возделывание пшеницы (40,1% от всех площадей), кукурузы на зерно(16,9 %), подсолнечника (11,9%), ячменя (4,8%), сои (4,5%), сахарной свеклы(4,2%), риса (3,6%).

15,6

0,7

0,2

40,1

11,9

1,2

0,2

4,5

0,8

4,2

3,6

0,3

4,8

0,01

4,8

16,9

Пшеница

ТритикалеРис

Соевые бобы

Семена подсолнечника

Прочие площади

Кукуруза (на зерно)

Рожь

Сахарная свекла

Картофель

Овощи открытого грунта

Ячмень

Овес

Зернобобовые Семена рапса

Бахчевые культуры

Рисунок 4 – Структура посевных площадей в Краснодарском крае 2018 г.

Общие размеры посевных площадей в Краснодарском крае в 2015 г. составили 3 679,0 тыс. га - 4,6% от всех посевных площадей в России.

Регион находится на 5-м месте по размеру посевных площадей в РФ (после Алтайского края, Ростовской, Оренбургской и Саратовской областей), однако ввиду благоприятных природно-климатических условий, здесь наблюдается наибольшая отдача с единицы площади.

Таблица 7 – Сборы основных агрокультур в Краснодарском крае, тыс. т

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Культура | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | Место и доля региона в  2018 году | |
| Место среди регионовРФ | Доля по РФ в  % в целом |
| Пшеница | 6535,0 | 7218,2 | 4519,8 | 6967,8 | 7651,6 | 8464,0 | 1 | 13,7 |
| Рожь | 2,4 | 5,1 | 1,2 | 3,0 | 0,2 | 1,4 | 49 | 0,1 |
| Тритикале | 8,9 | 13,5 | 12,9 | 13,6 | 14,5 | 13,5 | 13 | 2,4 |
| Ячмень | 1063,0 | 1009,0 | 563,6 | 930,8 | 979,1 | 938,5 | 4 | 5,3 |
| Овес | 28,5 | 37,5 | 44,4 | 36,0 | 30,5 | 37,8 | 32 | 0,8 |
| Кукуруза (на  зерно) | 1394,9 | 2246,3 | 2752,7 | 3292,8 | 3309,8 | 3327,3 | 1 | 25,3 |
| Сорго | н/д | 1,5 | 2,5 | 3,7 | 0,8 | 1,7 | 8 | 0,9 |
| Просо | 4,5 | 4,1 | 2,1 | 1,3 | 2,2 | 2,0 | 15 | 0,4 |
| Гречиха | 0,3 | 0,3 | 1,5 | 1,1 | 0,2 | 0,2 | 43 | 0,0 |
| Рис | 828,3 | 823,6 | 856,8 | 727,5 | 822,7 | 845,4 | 1 | 76,2 |
| Зернобобовые | 74,4 | 95,6 | 81,9 | 60,1 | 59,3 | 78,7 | 11 | 3,3 |
| Сахарная  свекла | 7095,4 | 9283,2 | 8178,5 | 6717,3 | 6748,9 | 7174,2 | 1 | 18,4 |
| Подсолнечник | 1028,8 | 1055,7 | 1100,1 | 1165,8 | 1057,9 | 1016,9 | 1 | 11,0 |
| Соевые бобы | 213,3 | 244,9 | 312,8 | 313,8 | 268,1 | 254,9 | 4 | 9,4 |
| Семена рапса | 51,5 | 56,2 | 35,3 | 89,4 | 86,0 | 40,9 | 8 | 4,0 |
| Семена  рыжика | н/д | н/д | н/д | 0,3 | 0,5 | 1,0 | 12 | 11,1 |
| Семена  горчицы | 0,4 | 0,6 | 0,4 | 0,3 | 0,7 | 0,3 | 28 | 0,5 |
| Картофель | 73,2 | 94,7 | 88,1 | 60,4 | 71,5 | 80,5 | 29 | 1,1 |
| Овощи открытого  грунта | 277,7 | 342,1 | 320,0 | 286,2 | 318,2 | 417,2 | 3 | 7,9 |
| Бахчевые | 58,7 | 56,3 | 74,0 | 72,7 | 57,6 | 55,6 | 5 | 8,1 |

Опираясь на данные в таблице 7, далее будет сформирован ряд выводов. Производство сахарной свеклы в Краснодарском крае в 2018 г. составило 7174,2 тыс. тонн - 18,4% от всех сборов данной культуры в РФ. Посевные площади сахарной свеклы в крае составили 155,5 тыс. га (15,2% от всех площадей сахарной свеклы в России).

Производство картофеля в Краснодарском крае находится на относительно низких отметках. В промышленном секторе картофелеводства (данные по сельхозорганизациям и крестьянско-фермерским хозяйствам, без учета сборов в хозяйствах населения) в 2018г. здесь собрали всего 80,5 тыс. тонн картофеля - 1,1% от общих показателей промышленного картофелеводства в РФ. Однако большая часть урожая - ранний картофель, сборы которого в крае осуществляются в конце мая - июне. Краснодарский край входит в число крупнейших регионов-производителей раннего картофеля.

Производство овощей в Краснодарском крае. Сборы овощей открытого грунта в промышленном секторе овощеводства региона в 2018 году составили 346,9 тыс. тонн - 7,6% от общего по РФ объема. Производство овощей защищенного грунта в Краснодарском крае достигло рекордных отметок - 70,3 тыс. тонн, 9,4 % от общего объема.

Производство пшеницы в Краснодарском крае. Сборы озимой и яровой пшеницы в Краснодарском крае в 2018 году составили 8 464,0 тыс. тонн, это 13,7% от общего по РФ объема. Регион занимает 1-е место по сборам пшеницы в РФ и 6-е место по размеру посевных площадей данной культуры (5,5% от общих по РФ размеров площадей пшеницы).

Производство ячменя (озимого и ярового) в Краснодарском крае в 2018 году составило 938,5 тыс. тонн - 5,3% от всех по РФ сборов. По итогам 2018 года Краснодарский край находится на 4-м месте по сбору ячменя и на 21-м месте по размеру площадей, занятых под этой культурой.

Производство соевых бобов в Краснодарском крае в 2018 г. составило 254,9 тыс. тонн. Доля региона в общем объеме сборов соевых бобов по РФ - 9,4%. Краснодарский край занимает 4-е место по объему производства соевых бобов и по размеру посевных площадей сои.

Производство кукурузы в Краснодарском крае. Кукуруза на зерно в Краснодарском крае в 2018 году выращивалась на площади 621,5 тыс. га (22,4% от всех посевных площадей кукурузы на зерно по РФ), объемы сборов составили 3 327,3 тыс. тонн (25,3% от всех объемов сборов по России). Регион находится на 1-м месте как по размеру посевных площадей, так и по объему сборов кукурузы.

Сама по себе отрасль сельское хозяйство в Краснодарском крае в основном специализируется на выращивании растениеводческой продукции. Объем производства продукции сельского хозяйства всех сельскохозяйственных производителей края в январе – июне 2019 г. в действующих ценах составил 119,4 млрд рублей (в сопоставимой оценке – 102,4% к январю-июню 2018 г.). Оборот по видам экономической деятельности крупных и средних организаций АПК Краснодарского края (479 организаций) составил 205,8 млрд рублей, в том числе:

При этом оборот в действующих ценах увеличен в целом по АПК на 1,9 %, в том числе в сельском хозяйстве достигнут рост на 2,4 %, по организациям, осуществляющим деятельность в рыболовстве и рыбоводстве, оборот в действующих ценах вырос на 4,7 %, в пищевой промышленности – на 3,7%, в организациях, осуществляющих деятельность по складированию зерна снижение на 29 % к уровню аналогичного периода 2018 года.

Наглядно рассмотрим, как меняется валовой сбор сельскохозяйственных культур Краснодарского края на рисунке 5.

Для продвижения сельскохозяйственной продукции, произведенной в малых формах хозяйствования, министерством осуществляется работа по размещению информации об объемах производства сельскохозяйственной продукции Краснодарского края на интернет-портале с целью исключить звено перекупщиков, дать возможность прямых поставок от сельхозпроизводителей в торговые сети, предприятия санаторно-курортного комплекса, в учреждения бюджетной сферы и оптовые рынки на взаимовыгодных условиях.

10000



9426

9409

9431

8976

8598

8568

8682

6654

6340

5992

745

714

705 326

694

35 225203

234

240

42294

557

168

42

299

227

40

317

312

187

311

374

49

202

9000

8000

7000

6000

5000

4000

3000

2000

1000

0

2014г. 2015г. 2016г. 2017г. 2018г.

Рисунок 5 – Динамика валового сбора сельскохозяйственных культур

Краснодарского края, тыс. тонн.

Сегодня экономические субъекты АПК имеют возможность полностью на 100 % удовлетворить спрос населения края, с учетом потребностей отдыхающих, в цельномолочной продукции и масле животном, колбасных изделиях и деликатесной группе мясных изделий, сахаре-песке, мучных кондитерских изделиях, муке, масле растительном в любом виде фасовки, хлебе и хлебобулочных изделиях, крупе рисовой, плодоовощных консервах, фруктовых соках, минеральной и столовой воде и ряде других видов продукции. По таким позициям как сахар, масло растительное край не только закрывает свои потребности, но и значительную долю реализует в других регионах России. За январь-июнь 2019 г. аграрии Кубани пополнили бюджет края на 11,8 млрд рублей. Уровень налоговых поступлений увеличился на 0,6 млрд. руб., или на 5,0%. В крае и в дальнейшем будет продолжаться работа, направленная на импортозамещение, продвижение кубанской продукции, а также обеспечение населения сельскохозяйственной продукцией собственного производства по доступным ценам.

2.2 Анализ экономических условий и результатов деятельности

сельскохозяйственных организаций на микроуровне

Объектом детального исследования является деятельность Общество с ограниченной ответственностью «Процветание», расположенное в г. Курганинске Краснодарского края и специализирующееся на выращивании зерновых культур. По данным открытого источника анализа данных сельхозтоваропроизводителей rusprofile.ru, исследуемое агропредприятие имеет статус надежного контрагента. ООО «Процветание» -микропредприятие, созданное более 10 лет назад. Несмотря на стабильное финансовое положение, в ООО «Процветание» в последние годы наблюдаются проблемы с ликвидностью активов вследствие роста запасов, существенно снизилась доходность, что даже привело к нулевой налоговой нагрузке.

Как следует из таблицы 8, в исследуемой организации наблюдается снижение численности работников. В ООО «Процветание» в связи с прекращением договора аренды на большую часть земельных угодий численность работников по сравнению с 2017 г. сократилась в 5 раз.

Таблица 8 – Ресурсы ООО «Процветание»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Годы | | | | | 2018 г. в % к | |
| 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2014 г. | 2017 г. |
| Среднегодоваячисленностьработников  – всего, чел. | 5 | 5 | 7 | 10 | 2 | 40,0 | 20,0 |
| В т. ч. занятых в сельскохозяйственном производстве | 5 | 5 | 7 | 10 | 2 | 40,0 | 20,0 |
| Общая земельная  площадь, га | 299 | 299 | 299 | 299 | 83 | 27,8 | 27,8 |
| в т. ч. сельхозугодий | 299 | 299 | 299 | 299 | 83 | 27,8 | 27,8 |
| Среднегодовая стоимость оборотныхсредств - всего,  тыс.руб. | 6 890 | 7 518 | 10 566 | 8 992 | 3 310 | 48,0 | 36,8 |
| в т. ч. запасов | 6 008 | 6 365 | 4 978 | 3 247 | 1 775 | 29,5 | 54,7 |
| Производственные затраты - всего, тыс.руб. | 3 758 | 9 300 | 10 382 | 13 100 | 4 066 | 108,2 | 31,0 |
| в т. ч. материальные  затраты | 2 597 | 4 866 | 6 017 | 7 446 | 2 689 | 103,5 | 36,1 |

В ООО «Процветание» оборотные активы уменьшились, но это объективно связано с общим уменьшением объема деятельности организации.

Наилучшие финансовые результаты деятельности ООО «Процветание» получено в 2015-2016 гг. (таблица 9), когда сложилась наилучшая рыночная конъюнктура в отношении сельскохозяйственной продукции, диспаритет цен на закупаемые запасы, работы и услуги и выпускаемую продукцию был сглажен в связи с введенной политикой контрсанкций.

Таблица 9 – Финансовые результаты ООО «Процветание», тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Годы | | | | | 2018 г. в % к | |
| 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2014 г. | 2017 г. |
| Выручка | 5 868 | 13 366 | 20 200 | 13 979 | 5 443 | 92,8 | 38,9 |
| Прибыль от продаж | 2 110 | 4 066 | 9 818 | 879 | 1 377 | 65,3 | 156,6 |
| Прибыль до налого-  обложения | 2 261 | 4 236 | 9 939 | 1 266 | 1 423 | 62,9 | 112,4 |
| Чистая прибыль | 2 125 | 3 982 | 9 343 | 1 190 | 1 343 | 63,2 | 112,9 |
| EBITDA | 2 261 | 4 236 | 9 939 | 1 453 | 1 423 | 62,9 | 112,4 |

Благодаря влиянию этих факторов, а также высокой урожайности зерна в 2014 г. в ООО «Процветание» рентабельность продаж достигла 36,0 %, рентабельность активов в 2016 г. – 32,8 %, а эффективность продаж (EBITDA margin), исчисленная как соотношение прибыли от продаж к прибыли до уплаты налогов, процентов и без учета амортизации (EBITDA), составила 93,3%. Однако к отчетному 2018 г. результативность продаж снизилась в связи с ухудшением рыночной конъюнктуры, общим снижением эффективности производства сельхозпродукции продукции (таблица 10).

Таблица 10 – Рентабельность деятельности ООО «Процветание»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Год | | | | | 2018 г. в % к | |
| 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2014 г. | 2017 г. |
| Рентабельность продаж | 36,0 | 30,4 | 48,6 | 6,3 | 25,3 | -10,7 | 19,0 |
| Рентабельность реализованной продукции | 56,3 | 43,7 | 94,6 | 6,7 | 33,9 | -22,4 | 27,2 |
| Рентабельность активов | 32,8 | 53,0 | 88,4 | 13,2 | 40,6 | 7,8 | 27,6 |
| EBITDA margin | 93,3 | 96,0 | 98,8 | 60,5 | 96,8 | 5,5 | 30,3 |

В ООО «Процветание» все показатели рентабельности значительно выше, чем в среднем бизнесе. Это связано со 100 %-ной товарностью зерна и другой производимой продукцией, гибкой системой управления запасами и затратами. Далее, необходимо более детально проанализировать оборотные активы и запасы ООО «Процветание» (таблицы 11 и 12).

Таблица 11 – Анализ состава и структуры оборотных активов

ООО «Процветание» на конец года

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Годы | | | | | Отклонение 2018  г. (+,-) от | |
| 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2014 г. | 2017 г. |
| Запасы:  - тыс. руб. | 6 379 | 6 350 | 3 605 | 2 888 | 661 | -5 718 | -2 944 |
| - в % к оборотнымак-  тивам | 92,4 | 78,1 | 27,7 | 58,0 | 40,3 | -52,1 | -17,7 |
| Дебиторскаязадолженность:  - тыс.руб. | 224 | 1 227 | 5 337 | 1 985 | 247 | 23 | -1 738 |
| - в % к оборотнымактивам | 3,2 | 15,1 | 41,0 | 39,9 | 15,1 | 11,9 | -24,8 |
| Денежные средства и денежные эквиваленты:  - тыс. руб. | 72 | 358 | 4 060 | 108 | 598 | 526 | 490 |
| - в % к оборотнымак-  тивам | 1,1 | 4,4 | 31,2 | 2,1 | 36,5 | 35,4 | 34,4 |
| Прочиеоборотные активы:  - тыс. руб. | 231 | 195 | - | - | 133 | -98 | 133 |
| - в % к оборотнымактивам | 3,3 | 2,4 | 0,0 | 0,0 | 8,1 | 4,8 | 8,1 |
| Оборотные активы –  всего, тыс. руб. | 6 906 | 8 130 | 13 002 | 4 981 | 1 639 | -5 267 | -3 342 |

В ООО «Процветание» наблюдается снижение оборотных активов, что практически на 100 % связано с реализацией запасов.Иммобилизация оборотного капитала в запасах носит различный характер (таблица 12). В ООО «Процветание» нет остатков запасов, кроме незавершенного производства, что является существенным фактором высокоэффективного производства, отсутствием лишних расходов на хранение материалов и готовой продукции.

Таблица 12 – Анализ состава и структуры запасов ООО «Процветание»,

на конец года

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Годы | | | | | Отклонение 2018  г. (+,-) от | |
| 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2014 г. | 2017 г. |
| Затраты в незавершенном производстве:  - тыс. руб. | 6 379 | 6 350 | 3 605 | 2 888 | 661 | -5 718 | -717 |
| - в % к запасам | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | - | - |
| Запасы – всего, тыс.  руб. | 6 379 | 6 350 | 3 605 | 2 888 | 661 | -5 718 | -717 |

Влияние динамики и структуры оборотных активов на деловую активность организации можно проследить в таблицах 13 и 14.

Таблица 13 – Вспомогательные данные для расчета показателей деловой

активности ООО "Процветание", тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Годы | | | | | Отклонение 2018г. (+,-) от | |
| 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2014 г. | 2017 г. |
| Выручка | 5 868 | 13 366 | 20 200 | 13 979 | 5 443 | -425 | -8 536 |
| Полная себестоимость  продаж | 3 758 | 9 300 | 10 382 | 13 100 | 4 066 | 308 | -9 034 |
| Среднегодовая вели-  чина: |  |  |  |  |  |  |  |
| - активов | 6 890 | 7 518 | 10 566 | 8 992 | 3 310 | -3 580 | -5 682 |
| - оборотных активов | 6 890 | 7 518 | 10 566 | 8 992 | 3 310 | -3 580 | -5 682 |
| - запасов | 6 008 | 6 365 | 4 978 | 3 247 | 1 775 | -4 233 | -1 472 |
| - дебиторской задолженности | 602 | 726 | 2 474 | 3 661 | 1 116 | -486 | -2 545 |
| - кредиторской за-долженности | 504 | 299 | 0 | 0 | 0 | -504 | - |
| - собственного капитала | 6 346 | 6 782 | 10 077 | 8 992 | 3 310 | -3 036 | -5 682 |

В таблице представлены показатели деловой активности ООО "Процветание" в динамике за 5 лет.

Наилучшими показателями деловой активности обладает микропредприятие ООО «Процветание», где положительны тенденции оборачиваемости всех видов активов и наибольшая рентабельность собственного капитала.

Таблица 14 – Динамика деловой активности ООО "Процветание"

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Годы | | | | | Отклонение 2018г. (+,-) от | |
| 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2014 г. | 2017 г. |
| Оборачиваемость, дн.: |  |  |  |  |  |  |  |
| - активов | 429 | 205 | 191 | 235 | 222 | -207 | -13 |
| - оборотных активов | 429 | 205 | 191 | 235 | 222 | -207 | -13 |
| - запасов | 374 | 174 | 90 | 85 | 119 | -255 | 34 |
| - собственного капитала | 395 | 185 | 182 | 235 | 222 | -173 | -13 |
| Средний срок погашения, дн:  - дебиторской задолженности | 37 | 20 | 45 | 96 | 75 | 37 | -21 |
| - кредиторской за-долженности | 49 | 12 | 0 | 0 | 0 | -49 | 0 |
| Рентабельность чистых активов, % | 33,5 | 58,7 | 92,7 | 13,2 | 40,6 | 7,1 | 27,4 |

В целом, можно сделать вывод, что запасы оказывают значительное влияние на финансовое состояние и финансовые результаты деятельности организации. Надлежащее управление этими активами может дать существенные резервы для экономии расходов и получения максимума прибыли.

2.3. Оценка состояния систем управленческого учета и внутреннего

контроля в малых формах хозяйствования АПК Краснодарского

края

Рассматривая вопрос идентификации концептуально-методических проблем развития управленческого учета в России, в первую очередь, необходимо отметить наличие специфических особенностей отечественного бизнеса, негативно сказывающихся на развитии любых институциональных форм развития, в том числе в системе учетной работы. Это, прежде всего, часто меняющееся законодательство, сложная геополитическая обстановка, трансформационные процессы в экономике, высокая инфляция и др. На уровне хозяйствующих субъектов данные особенности проявляются в тотальном использовании налоговых схем, отсутствии свободных денежных средств, квалифицированного и дисциплинированного персонала.

С целью выявления наиболее значимых ограничителей для распространения управленческого учета в ходе экспертного опроса нами было предложено оценить несколько утверждений относительно распространения данной системы в том секторе экономики, который представлял респондент. Для этого экспертам было предложено выбрать три наиболее важных утверждения, присвоив ему баллы в соответствии со шкалой стандартной значимости. В результате 24,2 % респондентов отметили следующее утверждение в качестве наиболее значимого:«Размеры организации» определяют наличие системы управленческого учета. Он внедряется в основном в крупных компаниях» (таблица 15).

Таблица 15 - Распределение мнений относительно существующих

ограничителей и возможностей распространения

управленческого учета (% от количества опрошенных

респондентов)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Анкетируемый параметр | Фокус-группа | | | Итого |
| НР | УР | ПЭ |
| Размеры организации определяют наличие системы управленческого учета. Он внедряется в основном в крупных компаниях | 24,6 | 22,4 | 28,7 | 24,2 |
| Управленческий учет используется в организациях с наиболее квалифицированным персоналом. В организации работают менеджеры, имеющие опыт внедрения системы УУ | 17,9 | 15,2 | 19,5 | 16,8 |
| Наличие системы УУ определяется исключительно требованиями со стороны акционеров и собственников. Для внедрения УУ необходим постоянный запрос на соответствующую информацию со стороны высшего управленческого персонала | 11,2 | 15,6 | 14,9 | 14,2 |
| Инструменты, методы и модели УУ разработаны в основном за рубежом, они не адаптированы к специфическим особенностям ведущих отечественных секторов экономики и поэтому не используются | 12,7 | 4,8 | 3,4 | 6,8 |
| Отдельные элементы УУ (в основном в части производственного учета и калькулирования) используются достаточно активно, остальные вряд ли будут использоваться в ближайшее время | 13,4 | 13,6 | 13,8 | 13,6 |
| Для распространения УУ необходимо более активное научно-методическое сопровождение | 12,7 | 12,8 | 11,5 | 12,5 |
| Активное внедрение системы УУ сдерживает дороговизна его внедрения и содержания | 6,0 | 7,6 | 8,0 | 7,2 |
| Информация, полученная в системе УУ, не существенна для принятия решений | 1,5 | 8,0 | 0,0 | 4,7 |

Важным фактором также является наличие квалифицированного персонала, способного эффективно применять инструменты, методы и модели управленческого учета для выработки релевантной информации (наиболее популярна данная точка зрения в фокус-группе «Прочие эксперты» – 19,5 %). На третьем месте в качестве фактора, в наибольшей степени способствующего распространению управленческого учета, респонденты выделили наличие требований со стороны акционеров и собственников (14,2 %). Отметим, что высокие затраты, связанные с внедрением управленческого учета, только 7,2% респондента выделили как фактор, сдерживающий его распространение.

Отметим, что в исследовании в качестве предпосылок для внедрения эффективного управленческого учета выделены такие факторы, как квалификация специалистов, инициативность руководства, процесс информационного обеспечения, идеология коллектива, степень адаптированности методик к отдельным видам экономической деятельности, совершенствование организационной и финансовой структуры и методов управления, адекватные системы бухгалтерского учета и товародвижения.

На следующем этапе респондентам было предложено оценить направления дальнейшего развития управленческого учета в России. В качестве наиболее значимого фактора, способствующего распространению управленческого учета, было выделено создание специализированных компьютерных программ, значимость данного фактора составила 21,1 % по всей совокупности респондентов (таблица 16). В этом контексте важно отметить: поскольку управленческий учет базируется на сборе, обобщении и обработке большого массива экономической информации, создание рационального, качественного потока данных невозможно без использования современных информационных систем, в том числе специализированных компьютерных программ, позволяющих вырабатывать данные в нужном объеме и разрезе для принятия верных оперативных и стратегических решений на фоне систематического роста объема информации.

Таблица 16 - Оценка перспектив дальнейшего развития управленческого учета в России

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Анкетируемые параметры | Сумма баллов | | | В % к итогу по каждой  фокус-группе | | | В % к итогу по всем  респондентам | | | |
| УР | НР | ПЭ | УР | НР | ПЭ | УР | НР | ПЭ | Итого |
| Активизация деятельности профессиональных со- обществ, внешних консультантов, аудиторских служб, экспертно-аналитических центров в области методического сопровождения технологий управленческого учета и их широкого распространения | 12 | 15 | 6 | 5,04 | 14,56 | 7,41 | 2,84 | 3,55 | 1,42 | 7,82 |
| Повышение квалификации сотрудников | 50 | 22 | 16 | 21,01 | 21,36 | 19,75 | 11,85 | 5,21 | 3,79 | 20,9 |
| Изменение подходов к управлениюотечественными  компаниями | 33 | 11 | 15 | 13,87 | 10,68 | 18,52 | 7,82 | 2,61 | 3,55 | 14 |
| Утверждение обязательности ведения управленческого  учета на законодательном уровне | 18 | 5 | 4 | 7,56 | 4,85 | 4,94 | 4,27 | 1,18 | 0,95 | 6,4 |
| Разработка более эффективных технологий, методов,  моделей и инструментов управленческого учета | 45 | 18 | 14 | 18,91 | 17,48 | 17,28 | 10,66 | 4,27 | 3,32 | 18,2 |
| Создание специализированных компьютерных программ | 48 | 28 | 13 | 20,17 | 27,18 | 16,05 | 11,37 | 6,64 | 3,08 | 21,1 |
| Информационно-консультационная деятельность властных институтов, научных и учебных центров по распространению знаний в области внедрения управленческого учета | 21 | 4 | 10 | 8,82 | 3,88 | 12,35 | 4,98 | 0,95 | 2,37 | 8,29 |
| Данных, вырабатываемых в системе бухгалтерского учета достаточно для принятия эффективных управленческих решений. Вследствие этого перспектив распространения управленческого учета не видим | 11 | 0 | 3 | 4,62 | 0,00 | 3,70 | 2,61 | 0,00 | 0,71 | 3,32 |
| Итого | 238 | 103 | 81 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 56,40 | 24,4 | 19,19 | 100,0 |

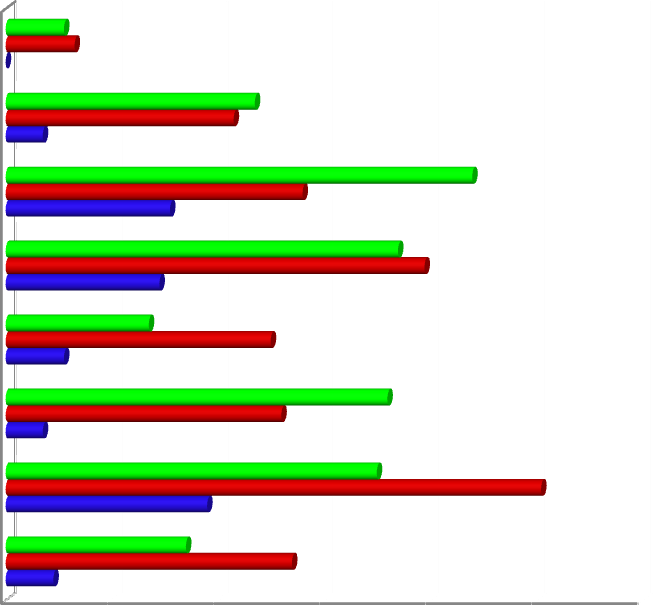
На втором месте экспертами выделен такой фактор, как «повышение квалификации сотрудников» – 20,9 %. В настоящих условиях эффективность управления экономическими субъектами определяется необходимостью отхода от жестких детальных решений и планов и переход к гибким, наглядным, удобным в работе решениям, которые позволяют осуществить оперативные корректировки и расчеты в соответствии с меняющейся конъюнктурой рынка.

Данные обстоятельства объясняют тенденцию повышения требований к квалификации специалистов в области бухгалтерского управленческого учета, которые должны обладать не только опытом внедрения элементов системы управленческого учета, но и владеть инструментарием финансового анализа, методами бухгалтерского учета, системы налогообложения, международными принципами бухгалтерского учета, информационными технологиями, навыками антикризисного менеджмента и др.

Отметим, что только 3 % от суммы распределенных баллов были отнесены в пользу того мнения, что «данных, вырабатываемых в системе бухгалтерского учета, достаточно для принятия эффективных управленческих решений», что трактовалось нами как полное отсутствие перспектив дальнейшего распространения управленческого учета.

В фокус-группе «Прочие эксперты», в отличие от двух других фокус-групп, на втором и третьем местах были отмечены такие факторы как изменение подходов к управлению отечественными компаниями и разработка более эффективных технологий, методов и инструментов управленческого учета, соответственно. Важной закономерностью, подтвержденной мнениями респондентов, также является то обстоятельство, что утверждение обязательности ведения управленческого учета на законодательном уровне не рассматривается в качестве перспективного направления его развития (6,4 %).

Далее были проанализированы направления развития управленческого учета в России в исторической ретроспективе, в результате было отмечено, что в настоящее время повышение квалификации сотрудников является наиболее важным фактором развития управленческого учета, при этом в будущем данный фактор станет менее значимым и на первое место выйдет такой фактор, как «создание специализированных компьютерных программ» (рисунок 6).



настоящее время

будущие периоды

12

10

8

прошлое

6

4

2

0

Перспектив распространения управленческого учета не видим

Информационно-консультационная деятельность властных институтов, научных и учебных центров

Создание специализированных компьютерных программ

Разработка более эффективных технологий и инструментов управленческого учета

Утверждение обязательности ведения управленческого учета на законодательном уровне

Изменение подходов к управлению отечественными компаниями

Повышение квалификации сотрудников

Активизация деятельности профессиональных

сообществ

Рисунок 6 - Распределение значимости направлений развития

управленческого учета в прошлом, настоящем и будущем

(% от общей суммы распределенных баллов)

Фокус-группа учетных работников отметила высокую значимость такого фактора, как изменение подходов к управлению отечественными компаниями, причем в будущем данный фактор станет более важным для развития управленческого учета, чем на сегодняшний день, когда более важным является повышение квалификации сотрудников и разработка более эффективных технологий, методов и моделей управленческого учета.

Большое разнообразие инструментов и технологий управленческого учета, которые зачастую используются в совокупности с перспективными технологиями в системе менеджмента, расширяют спектр деятельности работников учетно- аналитических и планово-экономических служб. Эволюционный процесс в этой области делает отдельные инструменты и технологии более или менее востребованными.

С точки зрения информационной ценности респонденты отметили следующие инструменты, методы и модели: бюджетирование (11,2 %), прогнозирование (10,4 %), управленческая отчетность (9 %), управленческий анализ (8,1 %). Данные инструменты оценивались респондентами не с точки зрения применения их в практике, а с точки зрения гипотетической полезности для принятия управленческого решения.

С точки зрения частоты использования инструментов, методов и моделей управленческого учета в практической деятельности представителями всех фокус- групп бюджетирование также остается наиболее системно используемым инструментом управленческого учета (82,4 %). Такой инструмент, как прогнозирование, определен респондентами на второе место (74,5%). На третьем месте – управленческая отчетность (64,7 %).

Подобное ранжирование носит, естественно, условный характер и задает лишь вектор дальнейшего исследования, поскольку перечисленные технологии не могут быть взаимозаменяемыми и каждая из них имеет несомненную информационную ценность и востребованность. Однако можно сделать вывод о том, что специалисты в практической деятельности используют только инструменты, которые, на их взгляд, являются наиболее проверенными и распространенными, не желая выступать новаторами и внедрять перспективные системы управленческого учета, новые для работников учетно-аналитических служб, не адаптированные к специфике деятельности конкретных видов экономической деятельности.

Бюджетирование респонденты отнесли к наиболее популярной технологии управленческого учета в ретроспективном периоде (13,4 % баллов от всей суммы баллов, распределенных респондентами в данном временном интервале). Эффективными технологиями в исторической ретроспективе респонденты также при- знали производственный учет и вопросы калькулирования себестоимости продукции – 11 %, метод «стандарт-кост» (нормативный метод учета затрат) (8,5 %) (рисунок 7).

Расчет добавленной

стоимости; 3

Экономическая добавленная стоимость; 2,7

Система сбалансированных показателей; 3,4

Учет затрат по видам

деятельности; 3,4

Всеобщее управление качеством (TQM); 5,2

Метод "директ- костинг"; 3,4

Управленческая отчетность;6,7

Управление поцентрам

ответственности; 4,9

Стратегический УУ; 3,7

Метод "стандарт- кост"; 8,5

KPI-технологии; 4,6

Управленческий анализ ; 6,1

Бюджетирование;

13,4

Прогнозирование; 7,6

Система«точно

в срок»; 3,4

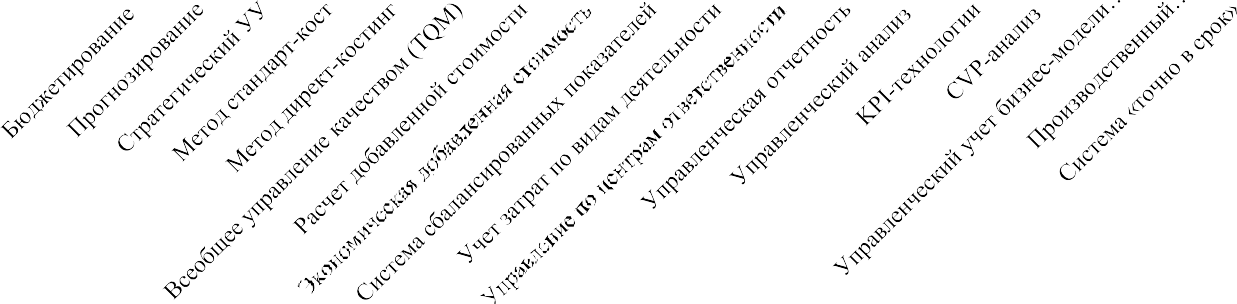
Производственный учет,калькулирован ие;11

Управленческий учет бизнес-моделипредприятия; 2,1

CVP-анализ ; 7

Рисунок 7 - Наиболее эффективные технологии управленческого учета в исторической ретроспективе, %

Среди важных технологий настоящего респонденты отметили: бюджетирование (12,3 %); прогнозирование (10 %); управленческую отчетность (9,5%) (рисунок 8).



14

12

10

8

6

4

2

0

12,3

10

9,5

5,5

6

6,4

7,4

4,1

5,1

4,9

3,1

3,7

4,7

5,5

3,4

3,8

2,1

2,6

Рисунок 8 - Наиболее эффективные технологии управленческого учета в

настоящее время

В будущем же баллы были распределены более равномерно, что свидетельствует о неопределенности мнений респондентов, но все же отметим, что наибольший удельный вес баллов среди всех технологий заняли: прогнозирование (9,7 %); бюджетирование (9,3 %); управленческая отчетность (9,3 %) (рисунок 9).

Производственный учет,калькулирование

CVP-анализУправленческийанализ

Управление поцентрамответственностиСистемасбалансированныхпоказателейРасчет добавленнойстоимости

Методдирект-костингСтратегическийУУ

Бюджетирование

3,3

3,1

4,5

5,6

3,9

7,6

7,2

9,3

5,6

5,8

4,1

3,7

5,6

2,7

2,3

6,8

0

2

4

6

8

9,7

9,3

10

12

Рисунок 9 - Наиболее эффективные технологии управленческого учета в будущем

Далее респонденты оценили перспективы использования каждойтехнологии, для этого нужно было распределить баллы в разрезе каждого инструмента в пользу того времени, в котором он был наиболее эффективным. Такое исследование позволило выявить траектории изменения эффективности инструментов, методов и моделей управленческого учета (таблица 17).

Так, например, оценивая такую эффективную технологию, как бюджетирование, 46,5 % всех баллов респондентов было распределено в пользу того, что в настоящем она является более эффективной и востребованной, чем в прошлом (25,6 %) и будущем (27,9 %).

Отметим прогнозируемый респондентами рост востребованности следующих технологий управленческого учета: концепция экономической добавленной стоимости, система сбалансированных показателей, управленческий учет бизнес- модели экономического субъекта, стратегический управленческий учет. Данные технологии, по мнению респондентов, в будущем будут пользоваться существенно большей популярностью, нежели чем в настоящем времени либо ретроспективном периоде.

Таблица 17 - Перспективы использования технологий управленческого учета

(% от суммы баллов присвоенной той или иной технологии, по

всей совокупности респондентов)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Технологии управленческого учета | Ретроспектив  ный период | Настоящее время | Будущее |
| Бюджетирование | 25,6 | 46,5 | 27,9 |
| Прогнозирование | 17,9 | 46,4 | 35,7 |
| Стратегический управленческий учет | 16,2 | 36,5 | 47,3 |
| Метод «стандарт-кост» (нормативный метод учета затрат) | 46,7 | 33,3 | 20,0 |
| Метод «директ-костинг» | 19,0 | 56,9 | 24,1 |
| Всеобщее управление качеством (Total QualityManagement, TQM) | 20,7 | 43,9 | 35,4 |
| Расчет добавленной стоимости | 18,9 | 45,3 | 35,8 |
| Экономическая добавленная стоимость | 20,5 | 31,8 | 47,7 |
| Система сбалансированных показателей | 15,1 | 43,8 | 41,1 |
| Учет затрат по видам деятельности (AB-костинг, «методABC», Activity-BasedCosting) | 13,9 | 49,4 | 36,7 |
| Управление по центрам ответственности | 16,8 | 44,2 | 38,9 |
| Управленческая отчетность | 16,7 | 47,0 | 36,4 |
| Управленческий анализ | 18,7 | 44,9 | 36,4 |
| KPI-технологии | 26,3 | 38,6 | 35,1 |
| CVP-анализ (анализ безубыточности) | 27,7 | 37,3 | 34,9 |
| Управленческий учет бизнес-модели | 14,9 | 36,2 | 48,9 |
| Производственный учет и вопросы калькулирования себестоимости | 40,9 | 40,9 | 18,2 |
| Калькулирование по последней операции(«точно в срок», justintime, JIT) | 20,8 | 47,2 | 32,1 |

Полученные нами результаты в целом сопоставимы с оценками специалистов на международном уровне. Так, исследование CIMA (Института присяжных бухгалтеров в области управленческого учета) показывает все более широкое распространение таких технологий, как непрерывное прогнозирование (Rolling fore- casts), стратегический управленческий учет, комплексное управление качеством (Total Quality Management), система сбалансированных показателей, модель экономической добавленной стоимости и др. (рисунок 10).



Strategic tool

Key P&L reporting line

Perfomance measurement tool

Budgeting tool

Costing tool

90%

80%

70%

60%

50%

40%

30%

20%

10%

0%

NetprofitmarginSWOTanalysisRollingforecastOverheadallocation

GrossmarginStrategicplanningVarianceanalysisCashforecastingProfit beforetax

Financial yearforecasting

Рисунок 10 - Наиболее часто используемые инструменты и технологии, %

Очевидно, что в отечественной практике данные инструменты, методы и модели не всегда находят широкое применение, частично говорить об их внедрении можно только на предприятиях, активно работающих на зарубежных рынках, а также в наиболее крупных структурах холдингового типа.

Отметим, что изменения в учете всегда встречают сопротивление со стороны управленческого персонала, что объясняет взвешенный подход отечественных специалистов при внедрении новых методов управленческого учета, слепое копирование которых без адаптации к специфике отдельного сектора или экономики в целом зачастую не приводит к получению желаемых результатов.

Наиболее распространенным инструментом управления эффективностью является система сбалансированных показателей, причем ее максимальная распространенность наблюдается как в малых, так и в наиболее крупных фирмах.

Исследования CIMA показали, что в среднем организации регулярно используют 4 из вышеприведенных 14 инструментов и технологий в своей деятельности. При этом чем больше организация, тем большее количество методов и инструментов она использует (рисунок 11).

TimedrivenABCActvity basedcosting (ABC)Overheadallocation

Integradet cost and finfncialaccounts

ThoughputaccountingVariable or marginal costing

VarianceanalysisStandardcostingKaizencostingLifecyclecostingTargetcostingQualitycosting

Full (absorption) costingCosting for jobs, batches, processes or contacts

0% 10% 20% 30% 40% 50% 60% 70% 80%

Рисунок 11 - Относительная популярность инструментов и методов оценки

Результаты других исследований также подтверждают данную тенденцию. Так, по данным CIMA, в 1000 наиболее крупных корпораций Европейского Союза 60 % используют систему сбалансированных показателей. По данным CIMA, в среднем одна организация регулярно использует 5 из представленных на рисунке 12 инструментов и технологий стратегического управления. При этом наиболее распространенными являются: стратегическое планирование, SWOT-анализ, Risc-менеджмент, формулировка миссии, долгосрочное бизнес-планирование. Отмечается также, что стратегическое планирование является наиболее популярным инструментом, используемым в 72 % компаний. Разработка и внедрение новых методов управленческого учета всегда имеет своей целью повысить эффективность бизнеса.

Very large

Activity based management Six sigma

Business process re-engineering Value based management

Perfomance prism

Large

Medium

Small Balanced scorecard

Total performance scorecard

Value mapping

-10%

60%

50%

40%

30%

20%

10%

0%

Рисунок 12 - Использование технологий управления эффективностью

в международной практике в зависимости от размеров фирмы (по данным CIMA)

Однако, как показывают результаты историко-логического исследования эволюции управленческого учета, внедрение инновационных методов учета не редко лишь на короткий промежуток времени повышает прибыль компании, тогда как в средне- и долгосрочной перспективе данный экономический рост не всегда оказывается стабильным, а появление новых видов издержек и вовсе может его нивелировать.

Strategymapping

Corecompetencies

CIMAstrategic scorecard

Long-range and businessplanning

Riskmanagement

Environmental impact assesment

Missionstatement

Value formoney audits

Value chainanalysis

Value engineering or value analysis

Competitor analysis

Strategic planning

SWOT analysis

Boston matrix

Environmental management accountig

0% 10% 20% 30%40% 50% 60% 70% 80%

Рисунок 13 - Использование инструментов и технологий стратегического учета в международной практике (по данным CIMA)

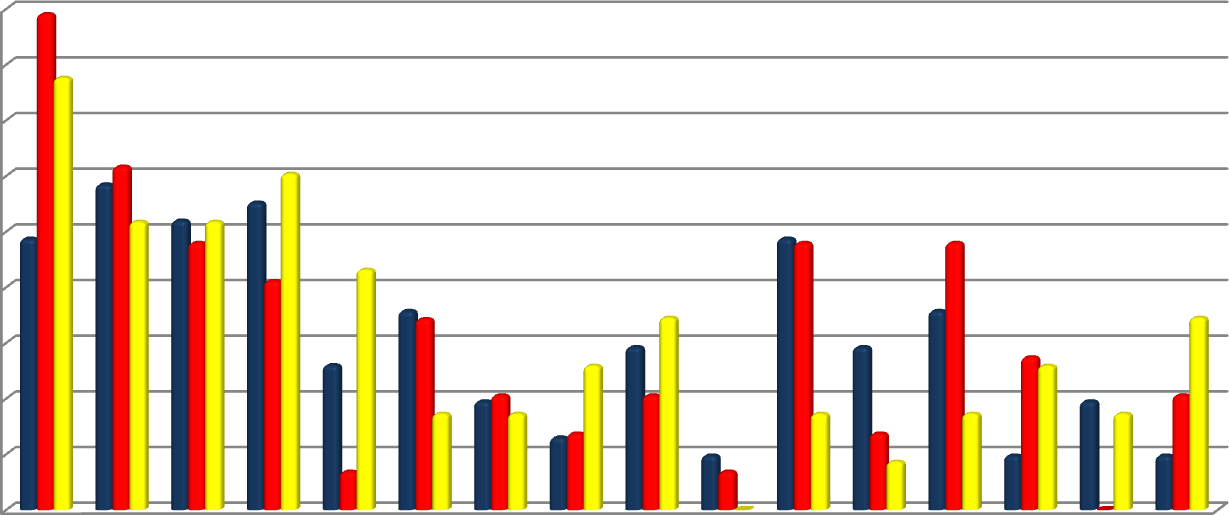
В отечественной практике данный фактор является сдерживающим и не способствует полноценному распространению технологий управленческого учета, показавших высокую эффективность в международной практике.

В этой связи при проведении экспертного опроса нами было предложено критически оценить каждую технологию управленческого учета с позиции трех составляющих: существенность для принятия решений, трудоемкость реализации, затраты на внедрение. Чем выше количество баллов, тем сильнее воздействие данного фактора в условиях принятия решения о его применении на практике.

Распространение новых методов управленческого учета зависит от множества внутренних и внешних факторов. Среди наиболее значимых респонденты выделяют: информационные технологии (13 % всех присвоенных респондентами баллов), кризисные процессы в экономике (11,6 %), появление новых бухгалтерских программ (10,5 %).

Отметим, что информационные технологии, к которым помимо специализированных компьютерных программ можно отнести облачные технологии, нейронные сети, средства цифрового обмена данными и другие средства эффективной обработки, сортирования, хранения и выборки данных, способствующих осуществлению процесса взаимодействия человека и вычислительной техники, фокус-группой «Научные работники» признаны наиболее значимыми (рисунок 14).

Научные работники также высоко оценили значимость таких факторов, как кризисные процессы в экономике (12,3 %), изменения в подходах к управлению экономическим субъектом (9,6 %), внедрение новых технологий в производство (9,6 %), усложнение структуры бизнеса (9,6 %).



|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 18,0 |  |  |  |  |  | |  | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 16,0 |  |  |  |  |  | |  | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 14,0 |  |  |  |  |  | |  | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 12,0 |  |  |  |  |  | |  | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 10,0 |  |  |  |  |  | |  | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 8,0 |  |  |  |  |  | |  | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 6,0 |  |  |  |  |  | |  | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 4,0 |  |  |  |  |  | |  | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 2,0 |  |  |  |  |  | |  | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 0,0 |  |  |  |  |  | |  | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | а) | б) | в) | г) | д) | е) | | ж) | | з) | и) | к) | л) | м) | н) | о) | п) | р) |
| а) информационные технологии; б) кризисные процессы в экономике; в) изменения в под- ходах к управлению предприятием; г) появление новых бухгалтерских компьютерных программ; д) тактика ориентации на потребителя; е) новый стиль управления (новые требования собственников, акционеров, учредителей); ж) новые требования к внешней отчетности; з) глобализация, распространение внешней торговли и экспортно-импортных операций; и) тактика ориентации на качество; к) советы внешних консультантов (деятельность профессиональных сообществ); л) внедрение новых технологий в производство; м) возникновение новых видов экономической деятельности; н) усложнение структуры бизнеса; о) появление новых объектов учета; п) повышение внимания к экологической составляющей деятельности предприятия и социально-ответственному поведению; р) приход в компанию иностранных собственников (партнеров, консультантов) | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Рисунок 14 - Распределение значимости факторов, в наибольшей степени влияющих на изменение технологий управленческого учета

При этом в прошлых периодах в качестве такового фактора респонденты выделили появление новых бухгалтерских программ, а в настоящее время – кризисные процессы в экономике.

Отметим, что фокус-группа учетных работников на протяжении всех предложенных временных интервалов выделяет «кризисные процессы в экономике» как фактор, в наибольшей степени влияющий на изменение технологий управленческого учета. В дополнение к данной закономерности, выявленной по результатам проведенного исследования, в ходе экспертного опроса респондентов был задан вопрос: «По Вашему мнению, кризисные процессы в экономике влияют на систему учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта?». В результате 69,6 % всех респондентов (72,4 % в фокус-группе учетных работников) поддержали вариант, согласно которому в кризисных условиях требуется больший спектр информации для принятия эффективных решений (таблица 18).

Таблица 18 - Результаты оценки влияния кризисных процессов в экономике

на систему учетно-аналитического обеспечения деятельности

экономического субъекта (% от числа опрошенных)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Варианты суждений | Фокус-группа | | | Итого по всем респондентам |
| Научные работники | Учетные работники | Прочие эксперты |
| Да, в кризисных условиях требуется больший спектр информации для принятия эффективных решений | 68,8 | 72,4 | 63,6 | 69,6 |
| Нет, информация, вырабатываемая в системе финансового и управленческого учета, не способствует поддержанию финансовой устойчивости фирмы в условиях кризиса в экономике | 12,5 | 10,3 | 18,2 | 12,5 |
| Да, но только в том случае, если помимо традиционных объектов учета и анализа, происходит мониторинг внешней среды | 18,8 | 17,2 | 18,2 | 17,9 |
| Итого | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 |

В качестве факторов, которые в наибольшей степени повлияли на изменения, произошедшие в управленческом учете за 1995 – 2000 гг. – специалистами

CIMA были выделены: информационные технологии (Information technologies) (73 %), изменения в организационной структуре (Organisational restructuring) (53 %), новые бухгалтерские компьютерные программы (New accounting software) (41 %), тактика ориентации на потребителя (Customer-oriented initiatives) (39 %), новый стиль управления (New management styles) (36 %); Е-бизнес (E- commerce/electronic business) (32 %).

Большинство респондентов считают, что действующая система учетно- аналитического обеспечения способна сгладить негативные эффекты в экономике, вызванные кризисными процессами, лишь в условиях корректировки применяемых методов выработки информации и совершенствования технологий управленческого учета (таблица 19).

Таблица 19 - Результаты выявления мнений респондентов относительно

способности существующей системы учетно-аналитического

обеспечения деятельности бизнес-единиц сглаживать

негативные эффекты в экономике

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Вариант суждений | Фокус-группа | | | Итого повсем  респон- дентам |
| Научные работники | Учетные работники | Прочие эксперты |
| Да, без существенных изменений | 6,3 | 13,3 | 11,1 | 10,9 |
| Да, но с некоторыми корректировками. При- меняемые подходы требуют совершенствования, что позволит принимать обоснованные управленческие решения в кризисных условиях | 43,8 | 70,0 | 77,8 | 63,6 |
| Нет, требуется разработка принципиально новых подходов. Кризис очищает экономику от неэффективных бизнес-единиц, а системуучетно-аналитического обеспечения - от неэффективных инструментов и технологий | 37,5 | 16,7 | 11,1 | 21,8 |
| Нет, в условиях кризиса финансовое состояние фирмы не зависит от эффективности вырабатываемой для принятия решений информации | 12,5 | 0,0 | 0,0 | 3,6 |
| Итого | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 |

На основании проведенного экспертного опроса, нами был сформулирован ряд выводов, закономерностей и детерминант.

1. В настоящее время нельзя говорить о широком распространении управленческого учета, 53,8 % опрошенных представителей экономических субъектов из нескольких регионов России лишь частично и внесистемно применяют отдельные его элементы, а 7,7 % респондентов и вовсе не видят необходимости его внедрять. Но, с другой стороны, положительная практика и возможность для его дальнейшего распространения существует.

2. На основании изучения 40 % экономических субъектов, в которых, по мнению респондентов, внедрена и успешно используется система управленческого учета, мы установили, что в основном это крупные хозяйствующие субъекты с численностью работников более 1000 человек (33,3 %), представляющие структуры холдингового типа (на втором месте экономические субъекты с численностью работников от 100 до 200 человек (20 %), малые формы хозяйствования (менее 100 человек) представляют наименьшую долю тех бизнес-единиц, которые используют или внедряют систему управленческого учета (7,1 %); 40 % из них это общества с ограниченной ответственностью, 53,3 % – акционерные общества, 6,7 % – представляют другие организационно-правовые формы.

Таблица 20 - Результаты оценки согласованности мнений экспертов в

разрезе фокус-групп (фрагмент)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Социологическая  рубрика | Оценка научных  работников | | Оценка учетных  работников | | Оценка про-  чих экспертов | |
| *W* | *p* | *W* | *p* | *W* | *p* |
| Вопрос о сопоставлении целей стоящихперед бухгалтерами | 0,61 | 0,25 | 0,34 | 0,000 | 0,29 | 0,0008 |
| Вопрос о значимости направленийразвития управленческого | 0,21 | 0,0013 | 0,372 | 0,0000 | 0,11 | 0,355 |
| Вопрос «Использование в практической деятельности технологий управленческого учета» | 0,39 | 0,709 | 0,22 | 0,0000 | 0,28 | 0,00009 |
| Вопрос «Распределение значимости факторов, в наибольшей степени влияющих на изменение технологийуправленческого учета» | 0,69 | 0,14 | 0,139 | 0,0000 | 0,42 | 0,0000 |

Принадлежность данных организаций к различным видам экономической деятельности весьма разнообразна: 39,8 % – представляют аграрный сектор экономики, 21,7 % – торговлю, 16,3 % – строительство. Численность работников бухгалтерии в таких экономических субъектах в 47 % случаев до 10 человек, в 2 6 % бизнес-единиц, успешно использующих систему управленческого учета, численность работников бухгалтерии колеблется от 10 до 30 человек, в 13 % хозяйствующих субъектов она находится в диапазоне от 50 до 100 учетных работников.

3. Доминирующими в системе управленческого учета остаются традиционные технологии, такие как учет затрат, калькулирование, бюджетирование, при этом одним из наиболее явственных ограничителей дальнейшего развития управленческого учета является консервативность взглядов на цели ведения управленческого учета. Управленческий учет часто отождествляют с термином «учет затрат», что существенно ограничивает его инструментарий, цели и способы выработки информации.

4. Развитие автоматизированных информационных систем в области учета сужает спектр учетных функций, выполняемых бухгалтерами, увеличивая их роль при разработке стратегии бизнеса и аналитическом обеспечении данного процесса.

5. Наличие действующей системы управленческого учета в экономическом субъекте эксперты зачастую обосновывают лишь его размерами, предполагая, что данная система внедряется исключительно в наиболее крупных бизнес- структурах, в то время как в мировой практике данная система достаточно широко распространена не только в средних, но и в малых формах хозяйствования, а также в некоммерческих организациях. В нашей стране в настоящее время появляются лишь первые исследования относительно формирования системы управленческого учета в бюджетных учреждениях, данное направление также считаем перспективным и открывающим новые методологические особенности учетной науки.

6. В отличие от сложившейся на международном уровне практики ведения управленческого учета в России такая цель, как интерпретация и представление результатов деятельности управленческого учета не считается существенной. Недооценка такого важного, на наш взгляд, фактора приводит к тому, что подобная компетенция среди специалистов либо вовсе не формируется, либо приобретается по истечении некоторого периода времени. Фрагментарное использование подобных навыков, на наш взгляд, не позволяет управленческому персоналу полноценно взглянуть на преимущества информации, которая формируется в рамках управленческого учета и, как следствие, сдерживает его развитие и распространение.

7. Управленческий учет не должен ограничиваться сбором и анализом необходимых данных для принятия решений, в соответствии с тенденциями постиндустриального развития экономики. Все более востребованным становится необходимость выработки рекомендаций для развития экономического субъекта, описание его бизнес-модели и той макроэкономической среды, в которой он функционирует, выработка рекомендаций и альтернатив оперативного и стратегического характера относительно направлений дальнейшего развития.

8. Многие технологии, которые были эффективны в прошлом, в будущем, по мнению респондентов, станут значительно менее востребованными. Среди технологий, которые станут существенно более актуальными, в перспективе респонденты выделили: стратегический управленческий учет, управленческий учет бизнес-модели экономического субъекта, концепцию сбалансированных показателей, концепцию экономической добавленной стоимости. В то же время отдельные инструменты, модели и технологии управленческого учета зарекомендовали себя как максимально полезные. Очевидно, что в ближайшие годы они останутся ключевыми и не будут замещены другими технологиями.

9. В ходе проведения экспертного опроса выявлена закономерность, согласно которой более крупные экономические субъекты используют большее количество инструментов, методов и моделей управленческого учета с большей эффективностью. Данное обстоятельство свидетельствует о том, что не все способы выработки информации, положительно зарекомендовавшие себя в крупном бизнесе, будут одинаково полезны применительно к субъектам малого и среднего предпринимательства. Таким образом, фирмы, представляющие малый бизнес, нуждаются в научно-практическом совершенствовании и адаптации к специфике малого предпринимательства существующих систем управленческого учета, а также выработке нового, имманентного к особенностям их функционирования инструментария.

10. Фактор эффективности технологии с точки зрения существенности вырабатываемой информации для принятия решений, по мнению респондентов, доминирует, то есть является более важным при ее внедрении, нежели трудоемкость этой технологии или затраты, связанные с ее приобретением и последующим использованием.

11. Существует достаточно широкий спектр сущностных и терминологических проблем как в целом в системе управленческого учета, на которые указывает целый ряд авторов, так и в системе управленческого учета. Одной из устойчивых тенденций является формирование принципиально новой для стейкхолдеров информации, сфокусированной на удовлетворении информационных запросов разных категорий пользователей, то есть являющейся общего пользовательской. В качестве такой информации могут выступать: прогнозные данные; финансовая информация об объектах постиндустриальной экономики (бренд, торговая марка, человеческий капитал и др.); нефинансовая информация, характеризующая основные параметры генерирования добавленной стоимости экономического субъекта; данные, характеризующие экологическую и социальную деятельность экономического субъекта. В контексте управленческого учета приоритетным становится контроль и учет ресурсов, а не активов и пассивов, при этом оценка вероятности наступления событий (прогнозирование, моделирование, симуляция) играет более важную роль, нежели достоверность полученной информации.

12. Сложившаяся система управленческого учета должна быть более адаптированной к диагностике макроэкономических факторов и состояния внешней среды экономического субъекта. В этом контексте она нуждается в теоретическом обосновании и методологическом становлении специальной модели управленческого учета для применения в условиях трансформационных процессов в экономике. Изменение экономической среды деятельности экономического субъекта, появление новых объектов и направлений бизнеса, расширение взаимодействия с субъектами мирового рынка стимулируют процесс совершенствования бухгалтерского учета и отчетности с целью формирования учетно-аналитического обеспечения управления, в соответствии с требованиями всех заинтересованных стейкхолдеров и реализации избранной стратегии

Раздел 3 Методика и организация управленческого учета и системы

внутреннего контроля затрат в субъектах малых форм

хозяйствования агропромышленного комплекса

Краснодарского края

3.1. Антикризисная модель управленческого учета

Отметим, что в международной практике для корректировки учетных данных под влиянием фактора инфляции используется модель учета в постоянных ценах, а также модель учета в текущих ценах.

Данные модели базируются на двух видах оценки объектов бухгалтерского учета в условиях инфляции, которые соответствуют двум принципам поддержания капитала: принципу поддержания финансового капитала и принципу поддержания физического капитала.

Отличительной особенностью данных моделей является отношение к первоначальной стоимости объекта. Так, при модели учета в постоянных ценах она остается неизменной, но при этом единица измерения переводится в сопоставимые цены.

Модель переоценки объектов в денежные единицы постоянной покупательной способности CPPA (Constant Purchasing Power Accounting) относится к глобальным методам корректировки и подразумевает пересчет показателей форм финансовой отчетности в соответствии с изменением среднего уровня цен за отчетный период. В соответствии с данным методом, первоначальная стоимость активов остается неизменной за счет преобразования единицы измерения в постоянные (сопоставимые) цены.

Метод основан на поддержании покупательной способности вложенного собственниками капитала, то есть соответствует концепции финансового капитала.

Именно данный метод получил наибольшее распространение в мировой бухгалтерской практике за счет того, что он позволяет достичь временной сопоставимости статей бухгалтерской отчетности, является менее трудоемким в сравнении с методом учета по текущей стоимости (CCA) и менее затратным, поскольку не требует привлечения независимого оценщика или расчета изменения индекса частных цен.

При данном методе в текущем учете все операции отражаются по ценам их совершения, а корректируются они только на этапе составления отчетности. В результате данные одного отчетного периода приводятся в соответствие с покупательной способностью денег другого отчетного периода, что существенно повышает релевантность информации. Методика использования денежных единиц прошлой покупательной способности, распространенная в статистике и экономическом анализе, решает проблему сопоставимости данных, но при этом искажает информацию о финансовом состоянии и результатах финансово-хозяйственной деятельности в отчетном году. Поэтому в настоящее время более распространенным является способ использования денежной единицы текущей покупательной способности, то есть денежной единицы на момент составления отчетности.

Модель пересчета активов в текущих ценах ССА (Current Cost Accounting) применяется в условиях неравномерного изменения цен на разные виды активов и предполагает использование разных видов индексов цен (по сырью, материалам, готовой продукции и т. д.), за счет этого данный способ корректировки учетных данных является более точным, нежели модель постоянных цен, но и более трудоемким. При этом если модель переоценки объектов в денежные единицы постоянной покупательной способности предполагает неизменность первоначальной стоимости активов, то модель пересчета активов в текущих ценах базируется на пересчете первоначальной стоимости в текущие цены.

Метод основывается на соблюдении нескольких принципов: деньги – как единица измерения; разграничение операционной прибыли от прибыли, получен- ной в результате владения активами; кредиторская задолженность и активы должны отражаться в отчетности в соответствии с их оценкой. Данная модель базируется на замене первоначальных стоимостных оценок текущими (рыночными), полученными в результате переоценки. Основным недостатком этого метода является его трудоемкость за счет применения разных коэффициентов корректировки, рассчитанных по каждому виду оборотных и внеоборотных активов.

В развивающихся странах с высокой инфляцией и волатильностью курсов национальной валюты целесообразно представление отчетности в денежных единицах иностранных государств (в твердой, более «стабильной» валюте). Такой метод достаточно прост в использовании, однако темпы инфляции и темпы изменения курса национальной валюты могут существенно различаться, кроме того, изменение обменного курса зависит не только от инфляции, но и от множества других факторов (политика регулятора в лице центрального банка, соотношение спроса и предложения на валютном рынке, политическая конъюнктура, торгово- экономические отношения и т. д.).

Помимо полноценных методов корректировки, учеными и специалистами часто выделяются выборочные способы корректировки учетных данных. К ним, в частности, относятся: начисление ускоренной амортизации и переоценка активов (данные способы регулируются отечественными стандартами бухгалтерского учета), создание инфляционного резерва, который используется, как правило, на покрытие прироста стоимости замещения активов, метод ЛИФО, метод корректировки на Леверидж (британский стандарт бухгалтерского учета SSAP-16), метод инфлирования / дефлирования.

Среди способов корректировки учетных записей в инфляционной экономике выделяются также сплошные (глобальные) методы:

* статическая переоценка, то есть переоценка статей в соответствии с курсом более «стабильной»валюты;
* учет в ценах постоянной покупательной способности;
* метод наименьшей оценки, заключающийся в сравнении цены приобретения и рыночной цены и последующей оценке по наименьшей из них, с отнесением отрицательного результата на конечный результат финансово-хозяйственной деятельности;
* учет в текущей оценке;
* непрерывный учет по современной стоимости.

В качестве перманентных или текущих способов, являющихся по объему учетно-аналитической работы сплошными, выделяются: метод индексации (пере- оценка на рассчитанный индекс Ki), параллельный учет в стабильной иностранной валюте (динамический), учет в искусственно созданных денежных единицах, учет в прогнозных индексах инфляции. При этом последние два способа являются достаточно субъективными.

Отметим, что существующие в современной учетной практике подходы к корректировке данных на инфляционную составляющую применимы в большей степени для крупных акционерных обществ. В то время как отечественные бизнес-единицы ограничены в наборе инструментов для корректировки учетных данных в инфляционной экономике, не способствует их развитию и отсутствие соответствующего специализированного стандарта.

Еще одной методологической проблемой является дефицитный характер исследований в области адаптации методологии управленческого учета к реалиям инфляционной экономики. Данный факт наряду с отсутствием методической и нормативно-правовой базы применения существующего в мировой практике опыта корректировки учетных данных в условиях инфляции вызывает необходимость совершенствования его нормативно- инструментального обеспечения.

Комплекс действий по корректировке данных бухгалтерского финансового и управленческого учета в условиях гиперинфляции с целью повышения их сопоставимости в исторической ретроспективе призван повысить эффективность систем управления экономических субъектов.

Экономическая категория «инфляционно-корректировочные мероприятия» трактуется нами как процесс нивелирования влияния инфляционных и дефляционных процессов в экономике на учетно-аналитическую систему за счет приме- нения целостного комплекса мероприятий, процедур и методических подходов в системе финансового и управленческого учета, анализа и контроля, в результате которых пользователь получает данные, «очищенные» от инфляционного воздействия. При этом инфляционно-корректировочные мероприятия затрагивают деятельность сразу нескольких структурных подразделений, центров ответственности и бизнес-процессов экономического субъекта, а результаты удовлетворяют информационные запросы нескольких групп стейкхолдеров, а также ту среду, в которой происходит их взаимодействие. Но при этом в кризисных условиях линейно-функциональная структура управления в части комплексности и эффективности воздействия на управляемый объект уступает адаптивным и органическим подходам, явственным преимуществом которых является способность изменения своей формы и более быстрая адаптация к колебаниям внешней конъюнктуры.

В этом контексте функции по реализации инфляционно-корректировочных мероприятий должны делегироваться не конкретному структурному подразделению или работнику в рамках функционального подхода к управлению, а закрепляться в качестве самостоятельного бизнес-процесса. Такой подход видится нам более эффективным в кризисных условиях ввиду сразу нескольких обстоятельств:

1. Эффективность процессно-ориентированного управления доказана мировым опытом: корпорации, управление которыми построено на соблюдении процессного подхода имеют, существенные конкурентные преимущества.

2. Процессно-ориентированный подход фокусирует внимание менеджмента на механизмах взаимодействия структурных единиц с внешней средой, что в условиях депрессивных и стагнационных процессов в экономике особенно актуально. Посредством управления процессами бизнес-деятельность становится более адаптивной к изменениям во внешней среде, в том числе за счет постоянного улучшения качества работы.

3. Явным преимуществом является повышение качества реализуемых бизнес-процессов за счет вовлеченности каждого сотрудника в процесс совершенствования деятельности, ориентации на конечный продукт, экономного и рационального расходования средств.

4. Часть полномочий высшего управленческого персонала делегируется на нижестоящие уровни для принятия оперативных и стратегических решений. При таком подходе непосредственный исполнитель принимает решение относительно того субпроцесса, который он реализует. В линейно-функциональных же структурах информация формируется в разрезе структурных подразделений, что приводит к усложнению процесса обмена информацией как по горизонтали, так и по вертикали.

5. Процессно-ориентированный подход позволяет нивелировать дублирование информации, снижает накладные расходы, связанные с ее генерированием и передачей, а также уменьшает сроки принятия управленческих решений по сравнению с функциональным подходом.

При этом считаем, что наиболее эффективным является сочетание процессного и структурно-функционального подходов к управлению финансово- хозяйственной деятельностью экономического субъекта, при котором персонал выполняет возложенные на них функции в рамках отдельных структурных под- разделений и бизнес-процессов.

Идентификацию инфляционно-корректировочных мероприятий в самостоятельный бизнес-процесс можно произвести посредством их сопоставления с имманентными свойствами, присущими основным, обслуживающим и управляющим бизнес-процессам:

1. Бизнес-процесс – это целенаправленная последовательность некоторых действий. Инфляционно-корректировочные мероприятия предполагают целый комплекс действий по «очищению» данных бухгалтерского финансового и управленческого учета от воздействия фактора инфляции. Объем этих действий на- столько значителен и разнообразен, что требует разработки специализированного стандарта.

2. Определение выхода процесса. На выходе бизнес-процесса пользователь получает конкретный результат (продукт, услуга). Под выходом бизнес-процесса понимают результат исполнения учетных процедур. Результатом инфляционно- корректировочных мероприятий является скорректированная управленческая отчетность, а также вся совокупность данных относительно отклонений, полученных в результате проведенных корректировок, релевантная для принятия решений. По результатам же субпроцессов могут быть получены различные документы (ведомости и ордера в системе финансового и управленческого учета) – носители новой информации для принятия управленческого решения. Применение корректировочных мероприятий должно являться неотъемлемым элементом формирования стратегической управленческой отчетности.

3. Полученная информация должна обладать ценностью для потребителя. Скорректированная отчетность является источником принципиально новой ин- формации, «очищенной» от воздействия инфляции, более релевантной и точной для принятия управленческого решения, что напрямую влияет на результаты финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

4. Определение владельца процесса. Владельцем процесса является руководитель группы, в обязанности которой входит реализация инфляционно-корректировочных мероприятий. Конкретное должностное лицо назначается в зависимости от сложившейся структуры управления. Очевидно, что в состав группы, реализующей подобные мероприятия, будут входить не только работники бухгалтерии, но и работники планово-экономического, финансово-экономического, экспертно- аналитического отделов. Если данные отделы входят в состав одного структурного подразделения (департамента), то владельцем процесса будет являться его руководитель. В зависимости от конкретной структуры управления владельцем процесса также может быть главный бухгалтер или финансовый директор.

5. Идентификация основных стейкхолдеров. Для внутренних стейкхолдеров информация, полученная на выходе данного бизнес-процесса, полезна в силу необходимости принятия эффективных управленческих решений, что невозможно в условиях, когда данные искажены воздействием инфляции. В качестве внутренних стейкхолдеров, прежде всего, выступают учредители, собственники, генеральный директор, руководители и менеджеры бизнес-процессов, субпроцессов, структурных подразделений, центров ответственности, линейные работники и др. Особенностью информации для внешних пользователей является то, что она носит дополняющий характер. Предоставление скорректированной отчетности для внешних пользователей, как правило, регулируется на законодательном уровне. В составе внешних пользователей, заинтересованных в скорректированной отчетности, выделяются стейкхолдеры, имеющие прямой финансовый интерес – деловые партнеры, потенциальные инвесторы, кредиторы и заимодавцы.

Бизнес-процессы делятся на несколько больших групп:

* основные, то есть те, которые генерируют добавленную стоимость создаваемому продукту или услуге (производственные, операционные, инновационные, инвестиционные, послепродажного обслуживания идр.);
* вспомогательные, то есть те, которые призваны поддерживать нормальное функционирование основных бизнес-процессов (поддерживающие или обеспечивающие); к данной группе и будет относиться бизнес-процесс «Инфляционно- корректировочные мероприятия»;
* управляющие – бизнес-процессы, в рамках которых происходит принятие управленческих решений.

Помимо вышеобозначенных доводов, отметим, что сущность инфляционно- корректировочных мероприятий может быть описана в категориях «цикла Деминга», что доказывает целесообразность выделения инфляционно- корректировочных мероприятий в самостоятельный бизнес-процесс, реализуемый в системе процессно-ориентированного подхода к управлению.

Методология процессного подхода базируется на реализации положений цикла Деминга (DemingCycle, круг качества**)**,тоестьциклаPDCA(Plan–Do– Check–Act). Рассматривая цикл Деминга как постоянный круг совершенствования того или иного бизнес-процесса, инфляционно-корректировочные мероприятия описаны нами в его категориях. PDCA способствует повышению качества реализуемых бизнес-процессов за счет непрерывного аудита и идентификации слабых мест.

В процессе исследования для каждого этапа(цикла Деминга) нами выработан перечень инструментально-программных средств, способствующий эффективной реализации инфляционно-корректировочных мероприятий. Методология учетно-аналитической работы в условиях неопределенности и риска,свойственныхкризиснымпроцессамвэкономике,должнабазироватьсяна использовании комплекса специальных регламентирующих документов(стандартов, регламентов, инструкций, положений, методических рекомендаций, программ, распоряжений и т.д.), способствующих не столько нормативной регламентации тех или иных действий в рамках антикризисной модели управленческого учета, сколько оптимизации системы взаимодействия сотрудников при реализации стратегических и оперативных мероприятий за счет создания благоприятной внутрикорпоративной среды.

Данные мероприятия, будь то какой-то документ либо действие в области учета, анализа или контроля, являются выходом бизнес-процесса.

Одним из таких документов в рамках процессно-ориентированного подхода является паспорт или карточка бизнес-процесса. В этом контексте с целью усиления контрольных функций за реализацией бизнес-процесса «Инфляционно- корректировочные мероприятия» нами предложена структура его паспорта, основные характеристики которого составлены с учетом требований ISO 9001.

В ходе подготовки паспорта или карточки бизнес-процесса происходит его системный комплексный анализ, что впоследствии позволяет оценить текущее состояние процесса, выявить основные потребности и направления совершенствования, понять ключевые потребности и «узкие места».

Предложенный подход по описанию ключевых аспектов реализации того или иного бизнес-процесса может быть использован в качестве методической основы регламентации функционирования обслуживающих бизнес-процессов в системе управленческого учета экономического субъекта, позволит повысить эффективность системы бюджетирования, даст возможность рассчитать эффективность бизнес-процесса, контролировать их качество, обеспечит ответственных лиц необходимой информацией для принятия соответствующих оперативных и стратегических решений и в целом повысит эффективность управления предпринимательскими структурами в условиях кризисных процессов в экономике.

Отметим, что процессно-ориентированный подход в системе управленческого учета ориентирован на исчисление себестоимости не только продукции, работ или услуг, но и самих бизнес-процессов, что свидетельствует о необходимости расширения аналитических и учетных свойств системы бухгалтерских счетов. Кроме того, в настоящее время особое значение приобретает исследование бизнес-процессов в различных секторах экономики в рамках учетно-аналитической системы.

3.2. Разработка методики корректировки учетных данных в

инфляционной экономике

Процесс корректировки данных в инфляционной экономике подразумевает появление новых видов затрат, которые не связаны ни с производственным процессом (счет 20 «Основное производство»), ни с затратами и процессами, при- званными оказывать сопутствующие услуги (счет 23 «Вспомогательные производства»), они лишь косвенно относятся к затратам на организацию производства и управления (счет 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»). Но при этом, если говорить о методах и подходах, позволяющих«очистить» учетно-отчетные данные от воздействия инфляции, как о самостоятельном процессе, необходимо усилить учетные функции для отражения связанных с данными процессами затрат на отдельном счете бухгалтерского учета.

При этом бухгалтерский учет может осуществляться двумя способами: с использованием свободных счетов (22, 24, 27, 30-39) для отражения различных видов за- трат либо посредством усиления аналитических возможностей одного из существующих счетов.

Учитывая ограниченное количество свободных счетов, с целью систематизации затрат, связанных с инфляционными корректировками, нами предлагается использовать счет 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно- корректировочных мероприятий». Для развития аналитически возможностей данного счета целесообразно открытие такой системы субсчетов, которая позволит калькулировать себестоимость данного бизнес-процесса, а также выявлять финансовый результат инфляционно-корректировочных мероприятий (таблица 21). Необходимость использования счета 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий» объясняется наличием и широкой номенклатурой затрат при реализации данного бизнес-процесса. По дебету данного счета будут отражаться затраты по организационно-административной, методической, оценочной, аналитической и учетной деятельности в рамках корректировки объектов бухгалтерского наблюдения на уровень инфляции, по кредиту– их списание.

Аккумулирование затрат, связанных с проведением инфляционно- корректировочных мероприятий на отдельном синтетическом счете усиливает аналитические функции управления соответствующим бизнес-процессом, за счет обособления бухгалтерских записей от данных, отражающих текущую финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта.

В таблице 22 представлен альбом типовых бухгалтерских записей по отражению корректировки объектов бухгалтерского наблюдения на уровень инфляции. Предлагаемая система корреспонденции счетов по отражению затрат и результатов корректировочных мероприятий позволит аккумулировать в системе бухгалтерского финансового и управленческого учета ООО «Процветание» важную информацию для принятия управленческих решений в кризисных условиях.

Таблица 21 - Расширение учетных функций на счетах при проведении

инфляционных корректировок

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Счет | Предлагаемая систе-  ма субсчетов | Статьи затрат |
| 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно- корректировочных мероприятий» | 22.1 «Организацион- но-методические  расходы» | Отражаются затраты, связанные с разработкой регламентов, стандартов, методик, программ мероприятий, форм первичной и сводной документации, должностных инструкций ит.д.в рамках инфляционных корректировок |
| 22.2 «Оценочная  деятельность» | Отражению подлежат затраты, связанные с проведением независимой оценки активов |
| 22.3 «Затраты по автоматизации  процесса» | Поскольку процесс инфляционной корректировки является достаточно трудоемким, его автоматизация является объективной необходимостью. Данный субсчет будет отражать затраты, связанные с разработкой специализированных компьютерных программ и баз данных. Здесь же будут учтены за- траты, связанные со сбором, хранением и автоматизированной обработкой соответствующей информации |
| 22.4 «Прочие затра- ты, связанные с ин- фляционными корректировками» | Отражаются затраты, не вошедшие в предыдущие статьи, такие как налоги, сборы, расходы по страхованию активов, командировочные расходы и т.д. |
| 22.5 «Расходы, понесенные в связи с дефляционными процессами» | Отражаются затраты, понесенные организацией в результате устойчивой дефляции в экономике |
| 90 «Про-  дажи» | 90.8 «Расходы, связанные с инфляционными корректировками» | Отражаются затраты, понесенные в результате проведения корректировочных мероприятий, списанные со следующих субсчетов: 22.1; 22.2; 22.3; 22.4 |
| 99«Прибыли и убытки» | 99.3 «Прибыли и убытки в результате инфляционных корректировок» | Отражается финансовый результат, полученный в ходе проведения инфляционных корректировок |

Расширение учетных и аналитических функций за счет применения счета 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий» помимо выработки релевантной в кризисных условиях информации также позволит разгрузить счет 26 «Общехозяйственные расходы». Предложенная система счетоводческого сопровождения в конечном итоге позволяет в ООО «Процветание» выявить финансовый результат такого бизнес-процесса, как «Инфляционные корректировки».

Таблица 22 - Типовая система корреспонденции счетов по отражению инфляционных

корректировок

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Начислена заработная плата работникам, осуществляющим разработку регламентов, стандартов, методик, программ мероприятий, форм первичной и сводной документации, должностных инструкций и т.д. в рамках инфляционных корректировок | 22.1 | 70 |
| Произведены социальные отчисления работникам, осуществляющим разработку регламентов, стандартов и т.д. | 22.1 | 69 |
| Отражены консультационные, аналитические и экспертные услуги сторонних организаций, связанные с разработкой соответствующих регламентов, стандартов, программных мероприятий | 22.1 | 76 |
| Отражение затрат, связанных с оценочной деятельностью | 22.2 | 70; 69;76;  71; 60;02 |
| Отражены затраты, связанные с разработкой специализированных компьютерных программ и баз данных для целей инфляционных корректировок, а также затраты, связанные со сбором, хранением и автоматизированной обработкой соответствующей информации | 22.3 | 10; 70;69;  76; 71;60;  02; 04;23 |
| Отражены расходы по служебным командировкам, связанным с администрированием и управлением процессом «Инфляционные корректировки» | 22.4 | 71 |
| Отражены расходы, понесенные в результате корректировки объектов бухгалтерского наблюдения на уровень инфляции | 22.5 | 10; 70;69;  76; 71;60;  02; 04;23 |
| Списаны затраты, связанные с разработкой регламентов, стандартов, методик, программ мероприятий, форм первичной и сводной документации, должностных инструкций и т.д. в рамках инфляционных корректировок | 90.8.1 | 22.1 |
| Списаны затраты, связанные с проведением независимой оценки активов | 90.8.2 | 22.2 |
| Списаны затраты, связанные с разработкой специализированных компьютерных программ и баз данных | 90.8.3 | 22.3 |
| Списаны прочие затраты, связанные с инфляционными корректировками | 90.8.4 | 22.4 |
| Списаны расходы, понесенные в связи с дефляционными процессами | 90.8.5 | 22.5 |
| Отражен убыток, полученный в результате корректировки объектов бухгалтерского наблюдения на уровень инфляции | 99.3.1  99.3.2  99.3.3  99.3.4 | 90.8.1  90.8.2  90.8.3  90.8.4 |
| Отражен убыток, полученный в результате корректировкиобъектов бухгалтерского наблюдения на уровень дефляции | 99.3.5 | 90.8.5 |
| Отражен инфляционный результат отчетного года (убыток) | 84 | 99 |

Что касается непосредственно переоценки активов и пассивов в результате воздействия инфляции, то нами предлагается два варианта учетных действий. Первый, вариант проведения учетных процедур по отражению инфляционных корректировок предполагает использование одного из существующих счетов за счет введения дополнительных аналитических счетов.

Для этих целей в системе управленческого учета ООО «Процветание» может быть использован счет 83 «Добавочный капитал». Для усиления его аналитических свойств целесообразно открыть новые субсчета, позволяющие скорректировать величину внеоборотных и оборотных активов на фактическую инфляцию в ретроспективном периоде.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово- хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 г. № 94н, счет 83 «Добавочный капитал» предназначен для отражения изменения стоимости внеоборотных активов, выявляемого по результатам их переоценки; суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества и последующего его увеличения либо распределения сумм между учредителя- ми экономического субъекта. В практике функционирования сельскохозяйственных организаций к счету 83 «Добавочный капитал» открываются следующие субсчета:

* 1. «Эмиссионный доход»;
  2. «Прирост стоимости за счет переоценки внеоборотных активов»; 83-3 «Капитал, инвестированный в социальную сферу».

Такая структура субсчетов в ООО «Процветание» не позволяет в полной мере отразить всю ин- формацию относительно корректировки стоимости активов под воздействием инфляции. В связи с этим нами предлагается использовать многоуровневую структуру счета 83 «Добавочный капитал» для сельскохозяйственных организаций (таблица 23).

Таблица 23 - Расширение учетных функций счета 83 «Добавочный капитал»

для целей отражения величины инфляционных корректировок

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Синтетический счет | Субсчет 1-го  порядка | Пояснения |
| 83 «Добавочный капитал» | 83-2 «Изменение стоимости за счет переоценки» |
| Субсчета  2-го порядка | Субконто |
| 83-2-1 «Прирост стоимости вне- оборотных активов за счет переоценки» | По видам внеоборотных активов | Аккумулируются данные о величине прироста стоимости внеоборотных активов в рамках инфляционно-корректировочных мероприятий. Начисленные суммы дооценки стоимости внеоборотных активов отражаются по кредиту субсчета |
| 83-2-2 «Прирост стоимости оборотных активов за счет переоценки» | По видам оборотных активов | Отражаются операции дооценки стоимости обо- ротных активов в рамках инфляционно-корректировочных мероприятий. Начисленныесум-  мы дооценки отражаются по кредиту субсчета |
| 83-2-3 «Прирост стоимости прочих доходов, полученных в неденежной форме, за счет переоценки» | По видам полученных неденежных прочих до- ходов | Отражаются операции дооценки стоимости активов, которые получены в неденежной форме и изначально приняты на учет в составе прочих доходов экономического субъекта. Начисленные суммы дооценки отражаются по кредиту субсчета |
| 83-2-4 «Прирост стоимости прочих расходов, понесенных в неденежной форме, за счет переоценки» | По видам понесенных неденежных прочих рас- ходов | Отражаются операции, связанные со снижением стоимости активов, изначально принятые в со- ставе прочих расходов (например, вследствие безвозвратных потерь из-за стихийного бедствия). Начисление сумм производится по дебету  субсчета |

В таблице 24 представлен альбом типовых бухгалтерских записей по отражению корректировки объектов бухгалтерского наблюдения на уровень инфляции при использовании предложенной структуры субсчетов к счету 83 «Добавочный капитал».

Таблица 24 - Типовая система корреспонденции счетов по отражению

инфляционных корректировок при использовании

предложенной структуры субсчетов к счету

83 «Добавочный капитал»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Корреспондирующий счет | | Сумма |
| Дебет | Кредит |
| Произведена корректировка стоимости материалов | 10 | 83-2-2 | 10550 |
| Произведена корректировка стоимости животныхна выращивании и откорме | 11 | 83-2-2 | 7810 |
| Произведена корректировка стоимости товаров | 41 | 83-2-2 | 2470 |
| Произведена корректировка стоимости прочих  доходов, полученных в неденежной форме | 10, 11,  41 | 83-2-3 | 760 |
| Произведена корректировка стоимости прочих расходов, понесенных в неденежной форме | 83-2-4 | 10, 11, 41 | 760 |
| Списана разница между скорректированной и фактической стоимостью ресурсов, израсходованных на создание внеоборотного актива | 08 | 83-2-1 | 16400 |
| Произведена корректировка стоимости приобретенных основных средств | 01 | 83-2-1 | 16400 |
| Произведена корректировка стоимости приобретенных нематериальных активов | 04 | 83-2-1 | 1100 |
| Произведена корректировка стоимости доходных вложений в материальные ценности | 03 | 83-2-1 | 640 |

Более приоритетным считаем второй вариант отражения результатов инфляционной корректировки стоимости активов и пассивов экономического субъекта в системе антикризисного управленческого учета.

Так, для формирования конечного результата по реализации антиинфляционных мероприятий предлагаем в системе управленческого учета открыть следующие счета:

* счет 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно- корректировочных мероприятий» – для отражения затрат, связанных с проведением антиинфляционных мероприятий, а также отражения инфляционных расходов;
* счет 06 «Влияние инфляции на стоимость внеоборотных активов» – для отражения результатов переоценки основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности и других внеоборотных активов;
* счет 12 «Влияние инфляции на оборотные активы» – для отражения результатов переоценки материалов, животных на выращивании и откорме и других оборотных активов;
* счет 72 «Инфляционные корректировки по прочим операциям» – для отражения результатов переоценки дебиторской и кредиторской задолженности, а также прочих операций;
* счет 93 «Инфляционные прибыли (убытки)» – на данном результативном, активно-пассивном счете будет отражаться изменение реальной величины доходов и расходов, а также активов и пассивов в условиях инфляции. По дебету счета необходимо отражать расходы организации, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий, а также суммы инфляционных расходов, полученные в результате корректировки активов. По кредиту будут отражаться инфляционные доходы, полученные в результате переоценки активов и пассивов. Аналитический учет по данному счету целесообразно вести по видам активов и пассивов, которые подлежат корректировке на уровень инфляции.

В таблица 25 представлена система субсчетов к предлагаемым для открытия счетам, позволяющая усилить учетные и аналитические функции при реализации антиинфляционных мероприятий.

Отметим, что инфляционные и операционные результаты должны быть разграничены, поэтому операции по инфляционным корректировкам предлагается вести отдельно в системе управленческого учета.

Таблица 25 - Предлагаемая система счетов и субсчетов для отражения

инфляционных корректировок в системе

управленческого учета

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Счет | Субсчет | Отношение к  балансу |
| 06 «Влияние инфляции на стоимость внеоборотных активов» | * 1. «Влияние инфляции на основныесредства»   2. «Влияние инфляции на нематериальныеактивы»   3. «Влияние инфляции надоходныевложенияв материальныеценности»   4. «Влияние инфляции на оборудование к установке» 06-5 «Влияние инфляции на вложения вовнеоборотныеактивы» | активный |
| 12 «Влияние инфляции на оборотные активы» | * 1. «Влияние инфляции наматериалы»   2. «Влияние инфляции на животных на выращивании и откорме»   3. «Влияние инфляции на незавершенное производство в рамках основного производства»   4. «Влияние инфляции на незавершенное производство в рамках вспомогательного производства» | активный |
| 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий» | * 1. «Амортизация основных средств»   2. «Амортизация нематериальныхактивов»   3. «Амортизация на доходные вложения в материальныеценности» | активный |
| 72 «Инфляционные корректировки  по прочим операциям» | * 1. «Инфляционные корректировки по дебиторской задолженности»   2. «Инфляционные корректировки по кредиторской задолженности»   3. «Инфляционные корректировки по амортизации» 72-4 «Влияние инфляции на прочие активы ипассивы» | активно- пассивный |
| 93 «Инфляционные прибыли (убытки)» | * 1. «Инфляционные доходы»   2. «Инфляционные расходы»   93-9 «Итоговая прибыль (убыток) от влияния инфляции» | активно- пассивный |

Приведем пример корреспондирующих записей с использованием предлагаемой системы счетов в (таблица 26).

Предложенный механизм позволит сформировать систему счетоводства для эффективного проведения инфляционно-корректировочных мероприятий в рамках антикризисной модели управленческого учета.

Отметим, что применение методов корректировки фактов хозяйственной деятельности на уровень инфляции, кроме всего прочего, позволяет придерживаться концепции сохранения капитала, что в условиях кризиса особенно актуально.

Таблица 26 - Альбом корреспондирующих записей по отражению

инфляционных корректировок в системе управленческого учета

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Содержание операции | Финансовый учет | | Управленче-ский учет | | Сумма, руб. |
| Дт | Кт | Дт | Кт |
| 1.03 | Введен в эксплуатацию объект основных средств | 01 | 08 |  |  | 1000 |
| 1.04 | Отражен инфляционный доход в результате инфляционной корректировки объекта основных средств |  |  | 06-1 | 93-1 | 250 |
| 1.04 | Отражен инфляционный доход в результате инфляционной корректировки объекта нематериальных активов |  |  | 06-2 | 93-1 | 110 |
| 1.04 | Отражен инфляционный доход в результате инфляционной корректировки объекта вложений во внеоборотные активы |  |  | 06-5 | 93-1 | 640 |
| 2.03 | Поступили материальные ценности от поставщиков | 10 | 60 |  |  | 150 |
| 2.04 | Отражен инфляционный доход в результате инфляционной корректировки стоимости ТМЦ |  |  | 12-1 | 93-1 | 30 |
| 2.04 | Отражен инфляционный доход в результате инфляционной корректировки незавершенного производства в рамках основного производства |  |  | 12-3 | 93-1 | 1640 |
| 3.03 | Поступили материалы от поставщиков | 10 | 60 |  |  | 2000 |
| 15.04 | Произведена оплата поступивших материалов от поставщиков | 60 | 51 |  |  | 2000 |
| 4.05 | Отражен инфляционный доход, связанный с корректировкой стоимости кредиторской задолженности |  |  | 72 | 93-1 | 120 |
| 4.03 | Отражено начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производственного назначения | 20 | 02 |  |  | 1100 |
| 4.04 | Отражен инфляционный расход амортизационных отчислений по объектам основных средств производственного назначения |  |  | 22-1 | 72 | 70 |
| 4.04 | Учтен в составе инфляционных убытков инфляционный расход по величине амортизационных отчислений по объектам основных средств производственного назначения |  |  | 93-2 | 22-1 | 70 |
| 4.04 | Учтен в составе инфляционных убытков инфляционный расход по величине амортизационных отчислений по объектам нематериальных активов |  |  | 93-2 | 22-2 | 160 |
| 4.04 | Учтен в составе инфляционных убытков инфляционный расход по величине амортизационных отчислений по объектам основных средств, предназначенных для аренды |  |  | 93-2 | 22-3 | 130 |
| 5.04 | Начислены проценты по займу | 91 | 66 |  |  | 650 |

Продолжение таблицы 26

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 6.05 | Учтена величина инфляционного дохода в результате обесценения кредиторской задолженности |  |  | 72 | 93-1 | 90 |
| 7.04 | Отражена задолженность заказчика за выполненные работы | 62 | 90-1 |  |  | 1200 |
| 8.05 | Учтена величина инфляционного расхода в ре-  зультате корректировки дебиторской задолженности |  |  | 93-2 | 72 | 310 |
| 30.12 | Закрытие субсчета «Инфляционные доходы» |  |  | 93-1 | 93-9 | 2880 |
| 30.12 | Закрытие субсчета «Инфляционные расходы» |  |  | 93-9 | 93-2 | 670 |
| 30.12 | Отражен инфляционный убыток отчетного периода |  |  | 99 | 93-9 |  |
| 30.12 | Отражена инфляционная прибыль отчетного периода |  |  | 93-9 | 99 | 2210 |
| 30.12 | Скорректирован капитал на величину инфляционного убытка |  |  | 84 | 99 |  |
| 30.12 | Списаны инфляционные убытки за счет резерва |  |  | 88 | 93-9 |  |
| 30-12 | Скорректирован капитал на величину инфляционной прибыли |  |  | 99 | 84 | 2210 |

Проведенное на данном этапе исследование позволило получить следующие научные результаты:

1. систематизированы факторы воздействия инфляции на учетно- аналитическую систему, сгруппированные в разрезе их прямого и косвенного влияния на систему финансового учета, управленческого учета, налогового учета, бухгалтерскую отчетность, экономического анализа, систему внутреннего контроля и аудита, что позволило сформировать семантический профиль экономического субъекта с повышенным / пониженным риском негативного воздействия инфляции;
2. классифицированы методы и способы корректировки учетных данных в инфляционной экономике, что позволило обосновать выделение новой экономической категории «инфляционно-корректировочные мероприятия», трактуемой нами как процесс нивелирования влияния инфляционных и дефляционных явлений в экономике на систему учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта за счет применения целостного комплекса мероприятий, процедур и методических подходов в системе финансового и управленческого учета, анализа и контроля, в результате которых пользователь получает данные, «очищенные» от инфляционного воздействия;
3. посредством сопоставления инфляционно-корректировочных мероприятий с имманентными свойствами, присущими основным, обслуживающим и управляющим бизнес-процессам, обоснована целесообразность их выделения в самостоятельный бизнес-процесс;
4. предложена графическая характеристика бизнес-процесса «Инфляционно-корректировочные мероприятия», базирующаяся на систематическом выполнении функций планирования, реализации мероприятий, мониторинга и корректирующего воздействия, в соответствии с концептуальными положениями теории цикла Деминга, что позволило сформировать перечень инструментально- программных средств эффективной реализации инфляционно-корректировочных мероприятий в условиях применения процессно-ориентированного управления;
5. предложена структура и дана характеристика разделов паспорта бизнес- процесса «Инфляционно-корректировочные мероприятия», использование которого позволит повысить эффективность системы бюджетирования, даст возможность рассчитать эффективность бизнес-процесса, будет способствовать усилению контрольных и аналитических функций при принятии соответствующих решений;
6. даны рекомендации по усилению учетных функций реализации бизнес- процесса «Инфляционно-корректировочные мероприятия», базирующиеся на использовании счета 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно- корректировочных мероприятий» и предложенной системы субсчетов, расширяющих аналитические и учетные свойства реализации бизнес-процесса, что в конечном итоге позволит оптимизировать счетоводческое сопровождение бизнес- процесса за счет систематизации затрат, а также дополнительной возможности выявления финансового результата инфляционно-корректировочных мероприятий и калькулирования их себестоимости;
7. сформирована совокупность счетов управленческого учета для отражения влияния фактора инфляции: 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий»; 06 «Влияние инфляции на стоимость вне- оборотных активов»; 12 «Влияние инфляции на оборотные активы»; 72 «Инфляционные корректировки по прочим операциям»; 93 «Инфляционные прибыли (убытки)» с их аналитическим развитием и схемой корреспондирующих записей, позволяющая реализовать концепцию поддержания капитала в антикризисной модели управленческого учета.

3.3. Моделирование системы внутреннего контроля затрат в малых

формах хозяйствования АПК

Формирование системы внутреннего контроля в малых формах хозяйствования агропромышленного комплекса осуществляют непосредственно сами экономические субъекты в рамках созданных структурных подразделений: юридического, экономического отделов, бухгалтерией и другими структурными подразделениями или работниками организации.

Организация внутреннего контроля закреплена законодательно. Так, в Федеральном законе 402-ФЗ указано, что экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни.

Экономические субъекты, которые по законодательству являются субъектами малого бизнеса, как правило в упрощенном порядке формируют структуру внутреннего контроля. Ключевая функция контроля - предотвращения различных видов риска финансово-хозяйственной деятельности или иначе предпринимательского риска.

Система внутреннего контроля представляет собой организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица процесс, с целью обеспечения достаточной уверенности в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности операций и соответствия деятельности аудируемого лица требованиям законодательства.

В рамках международных стандартов аудиторской деятельности (ISA) 315 «Выявление и оценивание риска существенного искажения финансовой отчетности в ходе получения понимания деятельности и среды, в которой действует организация») структурная система внутреннего контроля (СВК) включает в себя 5 элементов. Как российская, так и международная аудиторская практика требует в процессе осуществления аудиторского задания производить оценку адекватности средств контроля экономического субъекта с последующим документированием произведенных процедур.

Основываясь на аудиторской практике можно констатировать, что СВК (система внутреннего контроля) позволяет на достаточно высоком уровне обеспечивать сохранность материально-производственных запасов (МПЗ) у тех экономических субъектов, у которых учетная система предотвращает условия, способствующие их возникновению.

Внутренний аудитор как дополнительный орган контроля наряду с иными представителями системы внутреннего контроля, может оградить экономический субъект от судебных разбирательств при получении ими государственной поддержки в соответствии с требованиями действующего законодательства. При этом роль и ответственность юридической службы не меняются. Целесообразно более эффективно использовать потенциал членов системы внутреннего контроля.

Система внутреннего контроля (СВК) позволяет контролировать деятельность непосредственно сотрудников экономического субъекта.

С целью разработки усовершенствованной модели внутреннего контроля субъектов малого предпринимательства, используем Методические рекомендации по организации системы управления рисками и внутреннего контроля, составленные Центром исследования бюджетных отношений.

Необходимыми условиями организации внутреннего контроля субъектов малого предпринимательства в агропромышленном комплексе Краснодарского края на примере ООО «Процветание» Курганинского района должно явиться:

1. Наличие утвержденных внутренних порядков (стандартов, правил) совершения операций и процедур финансового менеджмента.
2. Закрепление в должностной инструкции бухгалтера и руководителя обязанностей и полномочий по осуществлению операций и процедур в рамках финансового менеджмента, в том числе по организации и осуществлению внутреннего финансового контроля.
3. Определение квалификационных требований к профессиональным знаниям и навыкам руководителя и сотрудников организации, необходимым для осуществления финансового менеджмента, в том числе внутреннего финансового контроля.
4. Формирование и доведение до сотрудников Организации общих принципов отраслевого (корпоративного) кодекса этики и служебного поведения сотрудников организации.
5. Наличие утвержденных нормативных документов, регламентирующих деятельность по осуществлению внутреннего финансового контроля. Такие документы должны определять порядок (правила, процедуры) планирования и осуществления внутреннего финансового контроля, формирования отчетности о его результатах и их реализации.
6. Разработка классификации рисков, они могут быть обусловленными решениями, принятыми в Положении о бухгалтерской службе предприятия, обусловленными решениями, принятыми в учетной политике предприятия, обусловленными содержанием, порядком формирования и представления финансовой отчетности предприятия внешним пользователям.

Организация, в которой не контролируется исполнение принятых решений, полноценно функционировать не может. На рисунке 14 предложены основные элементы внутреннего контроля, внедряемые на каждой стадии процесса управления в ООО «Процветание».

Принятие решения

Выбор оптимального варианта решения, анализ последствий, связанных с его неполной реализацией или с отказом от его реализации, определение оптимального состава исполнителей,

анализ наличия необходимых ресурсов, определение сроков

выполнения и т.д.

Исполнение

решения

Контроль правильности и своевременности исполнения решения, своевременная корректировка или самого решения или действий (сроков, исполнителей) по егореализации

Контроль правильности и полноты отраженияопераций и результатов в учете, контрольсвоевременности формирования и представления,полноты и достоверности отчетности

Учет результатов и

отчетность

Мониторинг средств контроля, оценка эффективностиконтрольных действий, необходимости идостаточности применяемых способов, методов иприемов контроля

Контроль

Рисунок 14 - Основные элементы внутреннего контроля, внедряемые на каждой стадии процесса управления в ООО «Процветание»

Порядок документирования процедур внутреннего финансового контроля (форму, периодичность и порядок формирования документов, вид документов (на бумажном носителе или в электронном виде), порядок их регистрации и хранения)определяет руководство ООО «Процветание» с учетом соответствующих положений законодательства.

Порядок формирования отчетности о результатах внутреннего финансового контроля и взаимодействия сотрудников организации с бухгалтером, осуществляющим внутренний финансовый контроль, определяет руководство ООО «Процветание».

Контрольные действия субъекта малого бизнеса включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются, например, что необходимые меры предприняты в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей ООО «Процветание». Контрольные действия, осуществляемые вручную или с применением информационных систем, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях.

Контрольные действия могут быть реализованы по следующим категориям методов и процедур (рисунок 15).

Проверка выполнения предполагает выполнение таких контрольных действий, как:

* обзорные проверки и анализ фактических показателей в сравнении с показателями за предыдущие периоды;

- соотнесение между собой различных данных (управленческих и финансовых), анализ их соответствия, выводы об обнаруженных расхождениях и предпринимаемые в этих случаях корректирующие действия;

- проверка результатов деятельности по подразделениям и т.д.



Рисунок 15 - Методы и процедуры контрольных действий

Таким образом, под контрольными действиями системы внутреннего контроля в малом бизнесе предлагается понимать: обязательные действия, которые установлены в регламентах (правилах)выполнения процедур и операций; структуру, принципы и алгоритмы, которые применяются в информационных системах.

В ООО «Процветание» относящейся к микропредприятию, осуществляются следующие мероприятия внутреннего контроля, представленные в таблице 27 и включающие в себя следующие направления: проверку счетов бухгалтерского учета, обоснование отражения в документе (проверку документального подтверждения), соблюдение учетной политики.

Данные мероприятия являются неполными для осуществления всестороннего внутреннего контроля, при этом могут быть использованы для разработки усовершенствованной модели внутреннего контроля субъектов малого бизнеса.

Таблица 27 – Мероприятия внутреннего контроля достоверности

бухгалтерской отчетности в ООО «Процветание»

|  |  |
| --- | --- |
| Направления внутреннего контроля | Содержание внутреннего контроля |
| Проверяемые счета бухгалтерского учета | В ходе определения правильности и обоснованности учета доходов в оптовой торговле проверке подлежат кредитовые обороты счета 90 «Продажи» и счета 91 «Прочие доходы и расходы» с соответствующими корреспондирующими счетами.  При аналогичной проверке учета расходов проверке подлежат дебетовые обороты счетов: 44 «Расходы на продажу», 41 «Товары» (себестоимость реализованного товара в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»), 91 «Прочие доходы и расходы» с корреспондирующими счетами |
| Обоснование отражения в учете: проверка документального подтверждения | Наличие оформленных в соответствии с законодательством договоров, приложенных к ним накладных, актов оказания услуг, счетов-фактур, доверенностей, чеков на оплату и других первичных документов |
| Соблюдение положений учетной политики | Подлежит проверке соблюдение следующих положений:   * 1. Метод оценки сырья и материалов для определения размера материальных расходов.   2. Метод оценки покупных товаров, а именно пива, при реализации для определения стоимости приобретения пива.   3. Критерии оценки затрат к тем или иным группам расходов. |

Предметами контрольных мероприятий в усовершенствованной модели внутреннего контроля субъектов малого бизнеса могут быть:

* выполнение отдельных норм бухгалтерского или иных отраслей законодательства;
* выполнение внутренних нормативных актов организации;
* выполнение отдельных торговых операций;
* проведение контрольного действия в отношении определенной торговой операции;
* выполнение комплекса мер или отдельных мероприятий по минимизации бухгалтерских рисков;
* выполнение комплекса функций (реализация комплекса полномочий) или отдельной функции (реализация отдельного полномочия) организации малого бизнеса в целом, его руководителя или отдельного сотрудника;
* иные предметы внутреннего контроля по решению руководителя малого предприятия, утверждающего план внутреннего контроля.

Предлагаемый перечень контрольных действий, осуществляемых в ООО «Процветание» представлен в таблице 28.

Таблица 28 – Предлагаемый перечень контрольных мероприятий, осуществляемых в рамках внутреннего контроля в ООО «Процветание»

|  |  |
| --- | --- |
| Вид контрольного мероприятия | Пример контрольного мероприятия |
| Проверка оформления документов на соответствие требованиям нормативных правовых актов Российской Федерации, и внутренних стандартов и процедур | Проверка соответствия форм бухгалтерской отчетности установленным форматам и требованиям к комплектности.  Проверка полноты и правильности заполнения реквизитов расчетно-платежных документов |
| Санкционирование торговых операций | Подписание руководителем (бухгалтером) организации расчетно-платежных документов. Оформление визы согласования бухгалтером расчетов, выполненных сотрудником. |
| Сверка данных | Сверка показателей, содержащихся в разных формах бухгалтерской отчетности. Проведение сверки расчетов с поставщиками и подрядчиками. |
| Сбор и анализ информации о результатах выполнения торговых операций | Сбор информации о своевременности направления бухгалтером предложений для формирования плана закупок.  Сбор бухгалтером от сотрудников и анализ подготовленных материалов для пояснительной записки к бухгалтерской отчетности. |
| Сравнение данных | Сравнение результатов пересчета товарно-материальных запасов с данными бухгалтерского учета.  Сравнение данных инвентаризации основных средств с данными бухгалтерского учета |
| Проверка наличия и состояния объектов | Проведение инвентаризации основных средств.  Пересчет наличных денежных средств в кассе организации. |
| Ограничение доступа к активам, информации и средствам ее обработки | Ограничение бухгалтером доступа сотрудника к определенным программным и техническим средствам.  Ограничение руководителем организации доступа сотрудников к местам хранения материальных ценностей. |

В целях оценки качества работы системы с течением времени, следует проводить мониторинг системы внутреннего контроля малого предприятия. Мониторинг проводится с помощью регулярного контроля, отдельных проверок, а также сочетания обоих методов.

Постоянный мониторинг системы внутреннего контроля микропредприятия проводится в рамках повседневной, обычной деятельности организации. Мониторинг осуществляется непрерывно и в реальном масштабе времени, обеспечивает динамический отклик на изменение условий и является составной частью деятельности ООО «Процветание».

Усовершенствованная модель внутреннего контроля субъектов малого предпринимательства представлена на рисунке 17.

Меры по минимизации (на основе реестра рисков)

Реализация планов и программ по различным элементам системы управления организацией(регламентация процессов учета оптовой торговли и различных процедур, управлениеперсоналом, включая подготовку и переподготовки бухгалтера, развитие информационныхсистем, ремонт и содержание имущества и т.д

В рамкахреализации мер по минимизации бухгалтерских рисков

Контрольные действия (на основе документов и возможностей АИС)

Проверка оформления бухгалтерских документов; санкционирование торговых операций; сверка данных; сбор и анализ информации; сравнение данных; общие и прикладные средства контроля в информационных системах; проверка наличия и состояния объектов, ограничение доступа к активам, информации и средствам ее обработки.

В рамках исполнения должностных обязанностей руководителя, бухгалтера и сотрудников СМП

Контрольные мероприятия (на основе плановых или внеплановых решений)

Проверка документов; сверка данных; сбор и анализ информации; сравнение данных;проверка наличия и состояния объектов, ограничение доступа к активам, информации и средства ее обработки… + обследование, опрос, анкетирование, интервьюирование,оценка, собеседование, тестирование, проверка результатоввыполнения торговых операций и т.д.

По решению руководителя организации (бухгалтера)

Рисунок 17 - Усовершенствованная модель внутреннего контроля субъектов малого предпринимательства на основе системы управления рисками

Объем и периодичность отдельных проверок зависят в основном от оценки рисков и от эффективности алгоритмов постоянного мониторинга. ООО «Процветание» следует учитывать характер и степень изменений в результате как внутренних, так и внешних событий и связанные с ними риски; компетенцию и опыт сотрудников, осуществляющих реагирование на риски, и соответствующие действия по контролю; а также результаты постоянно выполняемого мониторинга.

Мониторинг систем внутреннего контроля должен включать в себя принципы и алгоритмы, направленные на обеспечение адекватного и оперативного реагирования на результаты проведения различных проверок.

Планируется применение усовершенствованная модели внутреннего контроля на основе системы управления рисками в ООО «Процветание» на следующих уровнях.

Первый уровень контроля – сотрудники компании, которые осуществляют анализ 100% первичной бухгалтерской документации сплошным методом. Внутренний контроль менеджер по продажам может начинать с дополнительного «оперативного уровня контроля» в присутствии бухгалтера. Ежедневно сотрудники компании сплошным методом просматривают весь объем товаросопроводительных документов, счетов-фактур от поставщиков, актов приемки товара с подписями передающей и принимающей сторон, ведомостей или актов установления расхождений по количеству и качеству товара и другие. Выявленные нарушения докладывает на оперативном совещании бухгалтеру ООО «Процветание».

Второй уровень контроля — бухгалтер, который осуществляет анализ ежедневных товарного и кассового отчетов, отчет по формированию наценки, отчеты по расчетам с поставщиками и покупателями, отчеты по реализации, в том числе и по отдельным товарным группам.

Третий уровень контроля — руководитель ООО «Процветание», который осуществляет рассмотрение данных сводной ведомости (шахматная) (форма № 9МП), Книги (журнал) учета фактов хозяйственной жизни (форма №К1МП), а также предложенной к внедрению ведомости по учету чистой прибыли (убытка) и капитала (форма № 10МП).

Учёт выявленных рисков недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Процветание» ведется на всех уровнях контроля на основании Реестра рисков недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Процветание», что позволяет оперативно принимать меры по их минимизации.

Выявленные нарушения составления документов бухгалтерской отчетности ООО «Процветание» в рамках контрольных действия на основе документов и возможностей АИС подлежат исправлению на основе плановых или внеплановых решений руководителя и бухгалтера организации.

При применении контрольных мероприятий усовершенствованной модели внутреннего контроля в ООО «Процветание» будет обеспечено наличие достоверной информации для осуществления финансово-хозяйственной деятельности, что базируется как минимум на следующих принципах долгосрочной деятельности организации:

1) наличие цели и плана развития организации (стратегии);

2) планирование своего бюджета (доходной и расходной части);

3) работы всех сотрудников во благо организации (как следствие желания развиваться вместе с ней, стабильности).

Таким образом, в рамках усовершенствованной модели внутреннего контроля микропредприятия ООО «Процветание» руководитель обязан оперативно оценивать результаты различных проверок, включая те, которые показывают недостатки и приводят рекомендации проверяющих, оценивавших деятельность организации; принимать решение о совершении надлежащих действий по результатам заключений и рекомендациям, составленным на основании различных проверок; в установленные сроки выполнить все действия, которые корректируют или иным образом разрешают вопросы, представленные их вниманию.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Выявленное многообразие положительных, отрицательных и нейтральных эффектов воздействия экономических кризисов на инструментарий управленческого учета доказывает один из структурных компонентов выдвинутой в исследовании гипотезы о том, что кризисные процессы в период становления системы управленческого учета оказывали существенное влияние на формирование его методологии. В этой связи системная парадигма формирования эффективной учетной информации в условиях экономической нестабильности должна быть ориентирована на сбор, обработку, систематизацию и интерпретацию не только информации о состоянии традиционных объектов бухгалтерского учета, но и о состоянии внешней среды, трансформирующейся в кризисных условиях при переходе к новому равновесному состоянию.

В процессе исследования проводился мониторинг степени распространенности управленческого учета в аграрных формированиях малых форм хозяйствования Краснодарского края для обеспечения их соответствия мировым тенденциям, выявлена закономерность, согласно которой более крупные экономические субъекты используют большее количество инструментов, методов и моделей управленческого учета с большей эффективностью.

Данное обстоятельство свидетельствует о том, что не все способы выработки информации, положительно зарекомендовавшие себя в крупном бизнесе, будут одинаково полезны применительно к субъектам малого и среднего предпринимательства. Таким образом, фирмы, представляющие малый бизнес, нуждаются в научно-практическом совершенствовании и адаптации к специфике малого предпринимательства существующих систем управленческого учета, а также выработке нового, имманентного к особенностям их функционирования инструментария.

В результате монографического анализа определено, что в международной практике для корректировки учетных данных под влиянием фактора инфляции используется модель учета в постоянных ценах, а также модель учета в текущих ценах.

Данные модели базируются на двух видах оценки объектов бухгалтерского учета в условиях инфляции, которые соответствуют двум принципам поддержания капитала: принципу поддержания финансового капитала и принципу поддержания физического капитала.

При данном методе в текущем учете все операции отражаются по ценам их совершения, а корректируются они только на этапе составления отчетности. В результате данные одного отчетного периода приводятся в соответствие с покупательной способностью денег другого отчетного периода, что существенно повышает релевантность информации. Методика использования денежных единиц прошлой покупательной способности, распространенная в статистике и экономическом анализе, решает проблему сопоставимости данных, но при этом искажает информацию о финансовом состоянии и результатах финансово-хозяйственной деятельности в отчетном году. Поэтому в настоящее время более распространенным является способ использования денежной единицы текущей покупательной способности, то есть денежной единицы на момент составления отчетности.

Проведенные научные изыскания позволили сформировать модель системы внутреннего контроля затрат в ООО "Процветание" Курганинского района, Краснодарского края. В рамках усовершенствованной модели внутреннего контроля микропредприятия ООО «Процветание» руководитель обязан оперативно оценивать результаты различных проверок, включая те, которые показывают недостатки и приводят рекомендации проверяющих, оценивавших деятельность организации; принимать решение о совершении надлежащих действий по результатам заключений и рекомендациям, составленным на основании различных проверок; в установленные сроки выполнить все действия, которые корректируют или иным образом разрешают вопросы, представленные их вниманию.

РЕКОМЕНДАЦИИ ДЛЯ СПЕЦИАЛИСТОВ АПК

Последовательное решение научных задач, обусловленных целью концептуально-теоретического и организационно-методологического обоснования системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, позволило сформировать целый ряд научно обоснованных выводов и предложений.

1. С целью более эффективного обеспечения информационных запросов основных групп стейкхолдеров в составе интегрированной отчетности либо в пояснительной записке к финансовой отчетности должен быть введен раздел: «Информация о реализуемой бизнес-модели». Раскрытие такой информации позволит внешним пользователям принимать более обоснованные решения относительно стратегических перспектив взаимодействия с экономическим субъектом, что, в свою очередь, обеспечит аграрный сектор экономики «длинными» инвестиционными ресурсами, которые могут быть направлены на обновление материально- технической базы. В научной работе также уточнены концептуальные особенности разработки бизнес-модели экономического субъекта в условиях длительного функционирования на падающих рынках в зависимости от типа выбранной стратегии.

2. Разработана совокупность счетов управленческого учета для отражения влияния фактора инфляции: 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий»; 06 «Влияние инфляции на стоимость внеоборотных активов»; 12 «Влияние инфляции на оборотные активы»; 72 «Инфляционные корректировки по прочим операциям»; 93 «Инфляционные прибыли (убытки)» с их аналитическим развитием и схемой корреспондирующих записей. Предложенная система счетоводства обусловливает реализацию концепции поддержания капитала в антикризисной модели управленческого учета и позволяет разграничить операционные и инфляционные результаты деятельности, способствуя тем самым реализации антиинфляционных мероприятий.

3. Для целей формирования инструментарного аппарата антикризисной модели управленческого учета в работе модифицирована концептуальная схема процесса бюджетного планирования за счет включения нового блока – резервного бюджетирования, суть которого состоит в формировании резервов для непредвиденных затрат, вызванных кризисными процессами в экономике, что позволяет снижать риски производственной и коммерческой деятельности под воздействием депрессивных макроэкономических процессов. При этом в ходе исследования разработана структура и содержание разделов «Положения о системе бюджетирования сельскохозяйственной организации», а также приведена концептуальная характеристика разработки финансовой структуры сельскохозяйственной организации для формирования системы бюджетирования.

4. В целях разработки перспективных сценариев будущего развития экономического субъекта предложено классифицировать затраты в управленческом учете на прогнозируемые (бюджетируемые) и непрогнозируемые (непредвиденные). Последние, в свою очередь, нуждаются в «страховом покрытии», роль которого может осуществлять система резервирования. К небюджетируемым затратам нами отнесены кризисные и другие чрезвычайные явления и события: изменение курсов валют, цен на сырье, материалы, тарифов на услуги, ставок по кредитам и займам; стихийные бедствия; изменения экономической, финансовой, бюджетной, налоговой, таможенной поли- тики, повлекшие за собой рост расходов; убытки в связи со срывом поставок и др. Д

5. Для целей резервного бюджетирования разработана система счетоводства (счета, субсчета 1-го и 2-го порядка, альбом корреспондирующих записей по резервированию затрат на производство) в управленческом учете с использованием счетов 24 «Бюджетируемые производственные затраты», 27 «Бюджетируемые расходы на продажу», 36 «Непредвиденные производственные затраты», 37 «Непредвиденные расходы на продажу», 38 «Бюджетируемые доходы и расходы», 39 «Прибыли и убытки в производстве», 88 «Резерв на инфляционные корректировки», 92 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство», 95 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным расходам на продажу». Предложенная система счетоводства способствует идентификации величины непредвиденных кризисных и чрезвычайных затрат на производство и расходов на продажу.

6. Применение усовершенствованной модели внутреннего контроля на основе системы управления рисками в ООО «Процветание» рекомендуется внедрять на следующих уровнях.

Первый уровень контроля – сотрудники компании, которые осуществляют анализ 100% первичной бухгалтерской документации сплошным методом. Внутренний контроль менеджер по продажам может начинать с дополнительного «оперативного уровня контроля» в присутствии бухгалтера. Ежедневно сотрудники компании сплошным методом просматривают весь объем товаросопроводительных документов, счетов-фактур от поставщиков, актов приемки товара с подписями передающей и принимающей сторон, ведомостей или актов установления расхождений по количеству и качеству товара и другие. Выявленные нарушения докладывает на оперативном совещании бухгалтеру ООО «Процветание».

Второй уровень контроля — бухгалтер, который осуществляет анализ ежедневных товарного и кассового отчетов, отчет по формированию наценки, отчеты по расчетам с поставщиками и покупателями, отчеты по реализации, в том числе и по отдельным товарным группам.

Третий уровень контроля — руководитель ООО «Процветание», который осуществляет рассмотрение данных сводной ведомости (шахматная) (форма № 9МП), Книги (журнал) учета фактов хозяйственной жизни (форма №К1МП), а также предложенной к внедрению ведомости по учету чистой прибыли (убытка) и капитала (форма № 10МП).

Учёт выявленных рисков недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Процветание» ведется на всех уровнях контроля на основании Реестра рисков недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Процветание», что позволяет оперативно принимать меры по их минимизации.

Комплекс действий по корректировке данных бухгалтерского финансового и управленческого учета в условиях гиперинфляции с целью повышения их сопоставимости в исторической ретроспективе призван повысить эффективность систем управления экономических субъектов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Резниченко С.М. Современные системы внутреннего контроля / С.М. Резниченко, М.Ф. Сафонова, О.И. Швырева. Учебное пособие. Ростов, из – во «Феникс», 2016. - 510с.

2. Федеральное казначейство [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.roskazna.ru/konsolidirovannogo-byudzheta-rf.