

УДК 631.162:657.633.5

## **ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА**

**С.Р. Концевая**

Российский государственный аграрный университет – МСХА им. К.А. Тимирязева, г. Москва

Цель статьи – оценить проблематику состояния внутреннего контроля, найти причины и вынести предложения по совершенствованию. Объектом исследования является состояние внутреннего контроля на сельскохозяйственных предприятиях малого и среднего размера. Результат исследования – состояние контроля неудовлетворительное. Причинами являются устаревшие методы управления, низкая квалификация кадров, отсутствие оплаты за труд контролеров. В статье предлагается методика по факторному анализу и контролю отклонений затрат на производство продукции.

**Ключевые слова:** *управленческий учет, контроллинг, экономический анализ*

Среди факторов интенсификации существенно влияющих на эффективность производства продукции сельского хозяйства, можно отметить следующие:

- повышение уровня механизации производства путем обновления средств труда (тракторов, комбайнов, других сельскохозяйственных машин, механизмов, оборудования), замены старой сельхозтехники на более современные и мощные их аналоги.
- систематическое проведение работ, мероприятий по улучшению плодородия земель сельскохозяйственного назначения;
- внедрение современных, прогрессивных видов технологий производства продукции растениеводства и животноводства;
- использования высокоурожайных сортов сельскохозяйственных культур, высокопродуктивных видов сельскохозяйственных животных;
- достижение научной организации сельскохозяйственного производства, труда и его оплаты во всех подразделениях и отраслях (растениеводства, животноводства и др.) сельскохозяйственных организаций;
- обеспечение рационального использования всех видов ресурсов (материальных трудовых, финансовых) в сельскохозяйственном производстве;
- достижение рациональной организации управления сельскохозяйственным производством в сельскохозяйственных организациях посредством развития функций внутреннего менеджмента, в том числе внутреннего контроля.

Внутренний контроль является основной, самостоятельной функцией управления сельскохозяйственным производством. Об этом справедливо отмечают в своих научных публикациях многие экономисты [1, с. 38; 2, с. 51].

Без контроля практически невозможно принятие субъектом управления ни одного эффективного управленческого решения. В системе управления сельскохозяйственным производством внутренний контроль носит двойственный характер. С одной стороны – контроль это один из видов

управленческой деятельности. С другой контроль является основным элементом, касающимся всей управленческой деятельности. Контроль это проверка соблюдения сметы (бюджета) затрат на производство продукции, достижения запланированных объемов производства и качества продукции, маржинального дохода [5, с. 56].

Внутренний контроль в системе управления сельскохозяйственным производством в широком смысле можно определить как системную деятельность субъекта управления по проведению проверок с целью установления фактического состояния процессов производства, выявления проблем в этих процессах и нейтрализации этих проблем до того, как они перерастут в кризис. Из данного определения следует, что контроль это экономическая деятельность (работа) руководителей, менеджеров, специалистов и специальных отделов организаций по проведению проверок, выявлению проблемных ситуаций, принятию решений, верификации исполнения этих решений через механизм прямых и обратных связей. Обязательное ведение в организации внутреннего контроля регламентируется законом «О бухгалтерском учете»[3].

Несмотря на все это, внутренний контроль в сельскохозяйственных организациях Российской Федерации все еще организован слабо или находится на низком уровне формального функционирования.

На основе исследования путем анкетирования (опроса) специалистов разных уровней управления 32 сельскохозяйственных организаций. Из них 5 акционерных обществ, 12 обществ с ограниченной ответственностью, 15 сельскохозяйственных производственных кооперативов Российской Федерации. В каждой из этих отобранных организаций опрашивали трех специалистов: главного бухгалтера, главного экономиста, бригадира производственного подразделения или заведующего фермой в животноводстве. Организации были выбраны методом случайной выборки, размер организации до 200 чел. Анкетирование проводилось в 2015 году.

Исследования показали, что основными причинами слабой организации и осуществления внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях являются следующие причины:

- отсутствие заинтересованности руководителей сельскохозяйственных организаций в эффективной системе внутреннего контроля производством (20% респондентов);
- отсутствие специальных отделов внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях (15% респондентов);
- ревизионные комиссии (наблюдательные советы) в сельскохозяйственных организациях функционируют на общественных началах (25% респондентов);
- недостаточное обеспечение сельскохозяйственных организаций высококвалифицированными специалистами для развития внутреннего самоконтроля (10% респондентов);
- продолжающее действие во многих организациях административно-командной системы управления. (15% респондентов) Руководство придерживается административно-командной системы управления сельским хозяйством, особенно в сельскохозяйственных производственных кооперативах.

Из этих полученных результатов можно сделать определенные выводы и предложения.

Так, отсутствие заинтересованности руководителей в эффективной системе внутреннего контроля сельскохозяйственного производства (20% респондентов) и действие во многих организациях административно-командной системы управления (15% респондентов) взаимосвязаны. Монополия руководителей в системе управления подавляет независимость исполнителей внутреннего контроля сельскохозяйственного производства и его результатов. Все это приводит к отсутствию должного контрольного механизма управления и развитию, в некоторой степени, теневой экономики, случаев приписок в производстве продукции, присвоения средств и т.п. Вторая и третья причины слабой организации внутреннего контроля сельскохозяйственного производства (отсутствие специальных отделов, ревизионные комиссии функционируют на общественных началах) также взаимосвязаны. Эти причины назвали вместе 40% респондентов. Действительно в сельскохозяйственных организациях членов ревизионных комиссий (наблюдательных советов) выбирают на общих собраниях и эти комиссии при создании функционируют в каждом хозяйстве на общественных началах, то есть без оплаты труда членам этих комиссий. Отсюда и причина слабой организации и ведения внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях. В связи с этим предлагаем создание в средних и крупных по размеру сельскохозяйственных организациях специальных отделов или служб внутреннего аудита. Причем внутренние аудиторы этих отделов (служб) должны быть с высшим экономическим образованием и желательно с аттестатом профессионального бухгалтера или аудитора. Они должны быть включены в штатное расписание организации и за свою работу по внутреннему аудиту должны получать достойную заработную плату (вознаграждение).

Внедрение этих предложений будет способствовать так же избавлению от четвертой причины (недостаточное обеспечение специалистами высокой квалификации) и постепенному переходу от административно-командной системы управления к экономическим методам внутреннего менеджмента сельскохозяйственным производством. Однако, для перехода к экономическим методам управления сельскохозяйственным производством необходимо произвести реструктуризацию сельскохозяйственных организаций и создать в них центры финансовой ответственности, которые должны функционировать на принципах самоконтроля, самоуправления, самокупаемости производственных затрат с получением маржинального дохода и операционной прибыли от производства продукции растениеводства и животноводства.

По поводу последней причины – отсутствие более понятной методики внутреннего контроля сельскохозяйственного производства – высказались 15 % респондентов в ходе социологического опроса. В настоящее время действительно нет специальных методических рекомендаций по последовательности проведения контроля сельскохозяйственного производства, которые были бы понятны специалистам и контрольным органам сельскохозяйственных организаций. Успешное осуществление такого контроля зависит от состояния управленческого учета и его используемых методов и систем учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции. Контролю подвергаются не только документы, регистры учета, корреспонденции счетов, калькуляции себестоимости продукции. Контролируются отклонения фактических затрат от их нормативной величины, отклонения объемов производства продукции, отклонения маржинального дохода и отклонения операционной прибыли [4, с. 254].

Анализ отклонений факторного анализа представлен в табл. 1. Примером использования методики послужила сельскохозяйственная организация ОАО «Июльское».

Таблица 1

Контроль отклонений затрат маржинального дохода и операционной прибыли от производства продукции зерновых культур ОАО «Июльское» в 2015 году

№	Показатель	Обозначение	Норматив, тыс. руб.	Факт. тыс. руб.	Отклонений (+,-), тыс. руб.
1	Валовая продукция (в оценке по внутренним трансфертным ценам)	ВП	88803	77449	-11354
2	Переменные затраты	ПЕР	22606	19173	-3433
3	Условно-переменные затраты	УПЗ	21658	18144	-3514
4	Смешанные затраты	СМЗ	13179	11193	-1986
5	Маржинальных доход	МД	31360	28939	-2421
6	Постоянные затраты	ПЗ	17802	19585	1783
7	Операционная прибыль (убыток)	ОП	13558	9354	-4204

Данные контрольной таблицы показывают, что фактическое валовое производство зерна в оценке по внутренней трансфертной цене было ниже на 11 354 тыс. руб. по сравнению с планом (нормативом) производства. Это связано было с низкой урожайностью зерновых культур в отчетном году.

Удовлетворительным результатом можно считать снижение переменных, условно-переменных и смешанных затрат на производство зерна в организации, получение маржинального дохода и операционной прибыли. Неудовлетворительным результатом в данной организации необходимо считать увеличение суммы постоянных затрат по сравнению с плановым (нормативным) их размером.

Отсюда также необходимо выяснить, по какой причине и почему выросла сумма постоянных затрат на производство зерна в данной организации. Далее, для более детального контроля и установления количественных параметров отклонения маржинального дохода и операционной прибыли от производства зерна воспользуемся факторными моделями контроля. Для этого введем условные обозначения показателей по нормативу (плану) и фактически, соответственно, представленные в таблице 2.

Таблица 2

Условные обозначения показателей для расчета

№	Показатель	Обозначение
1	Валовая продукция (в оценке по внутренним трансфертным ценам)	ВПн, ВПф
2	Переменные затраты	ПЕРн, ПЕРф
3	Условно-переменные затраты	УПЗн, УПЗф
4	Смешанные затраты	СМЗн, СМЗф
5	Маржинальных доход	МДн, МДф
6	Постоянные затраты	ПОЗн, ПОЗф
7	Операционная прибыль (убыток)	ОПн, ОПф

Далее по формулам определяем причины и величину отклонений по этим причинам маржинального дохода и операционной прибыли от производства зерна:

1. Общее фактическое отклонение маржинального дохода от планового (нормативного):

$$\Delta \text{МДф} = \text{МДф} - \text{МДн}; \quad (1)$$

2. Отклонение фактического маржинального дохода от плановой (нормативной) за счет изменения:

а) валовой продукции:  $\Delta 1 \text{МДф} = \text{ВПф} - \text{ПЕРн} - \text{УПЗн} - \text{СМЗн} - \text{МДн}; \quad (2)$

б) переменных затрат:  $\Delta 2 \text{МДф} = \text{ВПн} - \text{ПЕРф} - \text{УПЗн} - \text{СМЗн} - \text{МДн}; \quad (3)$

в) условно-переменных затрат:  $\Delta 3 \text{МДф} = \text{ВПн} - \text{ПЕРн} - \text{УПЗф} - \text{СМЗн} - \text{МДн}; \quad (4)$

г) смешанных затрат:  $\Delta 4 \text{МДф} = \text{ВПн} - \text{ПЕРн} - \text{УПЗн} - \text{СМЗф} - \text{МДн}; \quad (5)$

Проверка:  $\Delta \text{МДф} = \Delta 1 \text{МДф} + \Delta 2 \text{МДф} + \Delta 3 \text{МДф} + \Delta 4 \text{МДф}. \quad (6)$

В табл. 3 представлен расчет величины и причин отклонения фактического значения от планового графы Маржинальный доход (МД) и Операционная прибыль (ОП в 2015 году в ОАО «Июльское»

Таблица 3

Отклонения графы Маржинальный доход и Операционная прибыль

№	Отклонение за счет:	Обозначение	Сумма МД, руб.	Сумма ОП, руб.
1	Валовой продукции	$\Delta 1 \text{МДф}$ , $\Delta 1 \text{ОПф}$	-11354	-11354
2	Переменных затрат	$\Delta 2 \text{МДф}$ $\Delta 2 \text{ОПф}$	3433	3433
3	Условно-переменных затрат	$\Delta 3 \text{МДф}$ $\Delta 3 \text{ОПф}$	3514	3514
4	Смешанных затрат	$\Delta 4 \text{МДф}$ $\Delta 4 \text{ОПф}$	1986	1986
5	Постоянных затрат	$\Delta 5 \text{ОПф}$	-	-1783
6	Итого отклонений	$\Delta \text{МДф}$ $\Delta \text{ОПф}$	-2421	-4204

Такая методика контроля позволяет принимать управленческие решения по регулированию планов (бюджетов) с учетом запланированных объемов производства продукции с целью ее рентабельной продажи. Она достаточно проста в расчетах и может применять в любой сельскохозяйственной организации.

Как уже упоминалось выше, целью работы явилось оценить современное состояние внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях Российской Федерации и разработка адаптированной методики для совершенствования внутреннего контроля в организациях.

В соответствии с задачами статьи, была оценено состояние внутреннего контроля в 32 сельскохозяйственных организациях РФ, были выявлены проблемы их причины. Анкетирование в выбранных 32 сельскохозяйственных организациях на предмет состояния внутреннего контроля дает достаточное представление о его состоянии во всех сельскохозяйственных организаций Российской Федерации.

1. В результате можно сказать, что состояние внутреннего контроля в сельском хозяйстве Российской Федерации фактически неудовлетворительное. По формальным признакам внутренний контроль существует, так как это

предписано законодательством. Причины низкого качества внутреннего контроля

- a. Отсутствие заинтересованности руководителей в контроле, так как они придерживаются старой административно-командной системы управления
- b. Низкое качество работы существующих ревизионных комиссий является следствием работы на общественных началах (без оплаты)
- c. Недостаточное обеспечение квалифицированными специалистами по внутреннему контролю
- d. Отсутствие специальных методических рекомендаций по внутреннему контролю в сельскохозяйственных организациях.

2. Одним из решений проблемы по состоянию внутреннего контроля может быть факторная методика контроля затрат на производство продукции растениеводства и животноводства на примере конкретной организации. Достоинством методики является простота использования и может использоваться в любой сельскохозяйственной организации для регулирования планов (бюджетов) с учетом запланированных объемов производства продукции.

### **Список литературы**

1. Алборов Р.А., Концевая С.М., Козменкова С.В. Предпосылки и моделирование развития управленческого учета в сельском хозяйстве. *Международный бухгалтерский учет*. 2015. № 15 (357). С. 37-51.
2. Белов Н.Г. Развитие внутреннего контроля в сельском хозяйстве. *Бухучет в сельском хозяйстве*. 2011. № 1. С. 48-56.
3. Закон о Бухгалтерском учете N 402-ФЗ от 06.12.2011
4. Концевая С.Р., Алборов Р.А., Концевая С.М., Концевой Г.Р. Оценка современного состояния внутреннего контроля в Российской Федерации. Материалы международной научно-практической конференции «Экономические науки и развитие сельского хозяйства» №30 (Елгава, 21-22 апреля 2016 г.). Елгава: Издательство Латвийского сельскохозяйственного университета, 2016. С. 252-257
5. Остаев Г.Я., Концевая С.Р. Организация управленческого учета и внутреннего контроля в кормопроизводстве. Москва, издательство РГАУ-МСХА, 2014 г., 212 с.

## **ARRANGEMENT AND METHODS OF INTERNAL CONTROL IN AGRICULTURAL PRODUCTION**

**S.R. Kontsevaya**

Russian State Agrarian University – Agricultural Academy named after K.A. Timiryazev, Moscow

This article analyses the current state of internal control, reveals the reasons of this state and offers methods of the situation improvement. An investigated object is the current state of internal control in minor and medium agricultural companies. The research proves the internal control to be insufficient and

unsatisfactory. The reasons of this state are old fashioned management, absence of revenue for execution of internal control and low skilled specialists. The method of internal control execution, presented in this article, involves factor analysis and control of production costs deviations.

**Keywords:** *managerial accountant, controlling, economic analysis.*

*Об авторах:*

КОНЦЕВАЯ Станислава Ролановна, кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов Российского государственного аграрного университета — МСХА им. К.А. Тимирязева, 127550 г. Москва, ул. Тимирязевская, 49, E-mail: [s.kontsevaya@mail.ru](mailto:s.kontsevaya@mail.ru),

*About the authors:*

KONCEVAJa Stanislava Rolanovna – PhD Associate Professor, Faculty of Economics and Finance Russian State Agrarian University - Moscow Timiryazev Agricultural Academy, 127550 Timiryazevskaya st., 49, E-mail: [s.kontsevaya@mail.ru](mailto:s.kontsevaya@mail.ru)

### **References**

1. Alborov R.A., Koncevaja S.M., Kozmenkova S.V. Predposylki i modelirovanie razvitija upravlencheskogo ucheta v sel'skom hozjajstve Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2015. № 15 (357). S. 37-51.
2. Belov N.G. Razvitie vnutrennego kontrolja v sel'skom hozjajstve Buhuchet v sel'skom hozjajstve. 2011. № 1. S. 48-56.
3. Zakon o Buhgalterskom uchete N 402-FZ ot 06.12.2011
4. Koncevaja S.R., Aborov R.A., Koncevaja S.M., Koncevoj G.R. Ocenka sovremennogo sostojanija vnutrennego kontrolja v Rossijskoj Federacii Materialy mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii «Jekonomicheskie nauki i razvitie sel'skogo hozjajstva» №30 (Elgava, 21-22 aprelja 2016 g.). Elgava: Izdatel'stvo Latvijskogo sel'skohozjajstvennogo universiteta, 2016. S. 252-257
5. Ostaev G.Ja., Koncevaja S.R. Organizacija upravlencheskogo ucheta i vnutrennego kontrolja v kormoproizvodstve. Moskva, izdatel'stvo RGAU-MSHA, 2014 g., 212 s.