

МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
имени М.В.ЛОМОНОСОВА

Экономический факультет

На правах рукописи

Жарылгасова Ботагоз Толебаевна

**ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ
ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ
В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание учёной степени
доктора экономических наук

Москва - 2009

Диссертация выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет» АНО ВПО ЦС РФ «Российский университет кооперации».

Научный консультант: доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Российской экономической академии им. Г.В. Плеханова, заслуженный деятель науки РСФСР

Петрова Валентина Ивановна

Официальные оппоненты:

доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Российского государственного аграрного университета – МСХА им. К.А.Тимирязева

Белов Николай Григорьевич

доктор экономических наук, профессор кафедры эккаунтинга и аудита Высшей школы международного бизнеса Академии народного хозяйства при Правительстве Российской Федерации

Кондраков Николай Петрович

доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Российского государственного торгово-экономического университета

Дмитриева Ирина Михайловна

Ведущая организация:

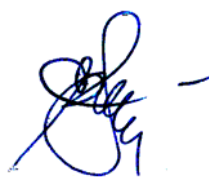
Всероссийский научно-исследовательский институт экономики сельского хозяйства

Защита состоится « 16 » апреля 2009 г. в 15¹⁵ часов на заседании Диссертационного совета Д 501.001.18 при Московском государственном университете имени М.В. Ломоносова по адресу: 119991, г. Москва, ГСП-1, Ленинские горы, МГУ, 2-ой учебный корпус, ауд. № 413.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке гуманитарных факультетов МГУ имени М.В. Ломоносова.

Автореферат разослан « _____ » марта 2009 г.

Ученый секретарь
Диссертационного совета Д 501.001.18
при МГУ им. М.В. Ломоносова
доктор экономических наук, профессор



В.П. Суйц

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Оценка современных условий хозяйствования и финансового состояния сельскохозяйственных организаций показывает, что будущее российской экономики в значительной степени зависит от постановки эффективного внутреннего экономического контроля финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций, как одного из основных инструментов современного управленческого учета и финансового менеджмента.

В агропромышленном комплексе нашей страны имеет место тенденция к существенному изменению его структуры. На начало 2006 года насчитывалось 26 579 сельскохозяйственных организаций, среди которых удельный вес сельскохозяйственных производственных кооперативов (СПК) составил 44,91%, обществ с ограниченной ответственностью (ООО) – 21,1%, закрытых акционерных обществ (ЗАО) – 10,62%, государственных предприятий – 8,55%, открытых акционерных обществ (ОАО) – 7,02%, крестьянских (фермерских) хозяйств (КФХ) – 0,22%. В их общем количестве на долю убыточных приходится 42%, уровень рентабельности по всей деятельности сельскохозяйственных организаций без субсидий составил всего лишь 2,0%, а включая субсидии из бюджетов 7,5%¹.

Основной причиной высоких затрат и низких конечных финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций являются потери активов, обусловленные отсутствием эффективно действующей системы внутреннего экономического контроля.

Новые условия развития, изменение организационных структур и поставленные задачи повышения конкурентоспособности сельскохозяйственных организаций предполагают реорганизацию методов управленческого учета, который должен носить превентивный характер, способствовать выявлению причин и виновников потерь, неоправданно высоких затрат по центрам ответственности бизнес-процессов. Необходима разработка новой концепции управления и внутреннего экономического контроля, основанная на управленческом учете, анализе, бюджетировании, мониторинге и координации деятельности всех структурных подразделений сельскохозяйственных организаций.

¹ Сайт Минсельхоза РФ.

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (до 2010 г.), одобренная приказом Министерства финансов Российской Федерации от 01.07.2004 г. №180,² предусматривает повышение качества информации, создание инфраструктуры для применения международных стандартов финансовой отчетности, изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности, повышение квалификации бухгалтеров и аудиторов.

Одним из важных направлений реализации реформы бухгалтерского учета в России являются вопросы методического обеспечения внутреннего экономического контроля финансовых результатов. Основным условием формирования финансовых результатов производственной деятельности в сельскохозяйственных организациях становится повышение роли управленческого учета, анализа и бюджетирования в снижении затрат и совершенствование на этой основе комплексной системы учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля.

Вышеизложенное подтвердило значимость рассматриваемой проблемы, предопределило тему диссертационного исследования и обусловило актуальность разработки теоретических и методологических основ концепции внутреннего экономического контроля в сельскохозяйственных организациях.

Актуальность разработки теории и методологии внутреннего экономического контроля финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций, в первую очередь, обусловлена следующими причинами:

- необходимостью разработки новых подходов к теоретическому обоснованию и методологии внутреннего экономического контроля финансовых результатов деятельности в сельскохозяйственных организациях;
- отсутствием целостной информационной базы учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля финансовых результатов деятельности в сельскохозяйственных организациях, в особенности системы управленческого учета затрат по центрам ответственности бизнес-процессов;
- отсутствием методологических аспектов применения аналитических процедур в осуществлении экономического контроля финансовых результатов от производственной деятельности сельскохозяйственных организаций, позво-

² Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (до 2010 г.): приказ Министерства финансов Российской Федерации от 01.07.2004 г. №180.

ляющих своевременно выявлять снижение их по причине допущения непроизводительных потерь всех видов активов;

- большой практической востребованностью методических разработок и соответствующих программных продуктов, позволяющих усилить контрольную функцию бухгалтерского учета и анализа результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций с целью обеспечения непрерывности ее осуществления;

- необходимостью разработки теоретических и методологических основ бюджетирования финансовых результатов деятельности, способствующих усилению его роли в системе внутреннего экономического контроля сельскохозяйственных организаций.

Степень разработанности проблемы. Общие теоретические вопросы бухгалтерского учета, анализа, контроля, аудита, бюджетирования, а также развития теории и методологии управленческого учета издержек производства и калькулирования себестоимости, - нашли свое отражение в публикациях отечественных авторов, среди которых: Аксененко А.Ф., Алтухов А.И., Бакаев А.С., Безруких П.С., Вахрушина М.А., Гетьман В.Г., Гиляровская Л.Т., Данилевский Ю.А., Дмитриева И.М., Егорова С.К., Ендовицкий Д.А., Егорова С.К., Жебрак М.Х., Ивашкевич В.Б., Керимов В.Э., Куликова Л.И., Кондраков Н.П., Ларионов А.Д., Ламыкин И.А., Мизиковский Е.А., Мельник М.В., Миронова О.А., Новодворский В.Д., Николаева О.Е., Рассказова-Николаева С.А., Овсийчук М.Ф., Островский О.М., Подольский В.И., Петрова В.И., Палий В.Ф., Пизенгольц М.З., Силаева Л.П., Слабинских И.А., Санду И.С., Суйц В.П., Соколов Я.В., Старовойтова Е.А., Ушачев И.Г., Хорин А.Н., Хоружий Л.И., Чая В.Т., Чумаченко Н.Г., Шишкова Т.В., Шеремет А.Д. и др.

Зарубежный опыт бухгалтерского учета, контроля, анализа и аудита финансово-хозяйственной деятельности организаций в условиях рыночной экономики освещен в работах: Аренса Э.А., Грея Дж., Друри К., Кармайкла Д.Р., Купера Р., Лоббека Дж., Маршалла Д.Ф., Майера Г.Э., Миддлтона Д., Ришара Ж., Робертсона Дж., Фостера Д., Хорнгрена И.Т., Энтони Р. и др.

Проблемам совершенствования учета, аудита, контроля и бюджетирования, применительно к сельскому хозяйству, посвятили свои работы Алборов Р.А., Белов Н.Г., Ламыкин И.А., Овсийчук В.Я., Овсийчук М.Ф., Павлычев А.И., Письменная Д.Н., Пизенгольц М.З., Рогуленко Т.М., Савицкая Г.В., Хоружий Л.И., Ширококов В.Г., Штейнман М.Я. и др.

Ученые-экономисты внесли весомый вклад в решение проблем теории, методологии и организации бухгалтерского учета, анализа и бюджетирования. Однако методология комплексного учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций разработана еще недостаточно. В связи с этим возникает насущная необходимость в разработке методологии комплексного учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций путем совершенствования систем управленческого учета, анализа, аудита и бюджетирования.

Недостаточная теоретическая разработанность и высокая практическая значимость проблемы формирования системы внутреннего экономического контроля в сельскохозяйственных организациях, необходимость дальнейшего развития его теории, методологии и организации, а также большая практическая востребованность в конкретных методах и методиках его осуществления обусловили выбор темы исследования и ее актуальность.

Цель и задачи исследования. Цель исследования состоит в разработке научно обоснованной концепции комплексной системы учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля за процессом формирования финансовых результатов деятельности в сельскохозяйственных организациях, направленной на выявление факторов и определение резервов повышения эффективности производства в условиях реформирования российского бухгалтерского учета, отчетности и контроля.

В рамках исследования были выделены пять подцелей и соответствующие задачи:

Подцель 1. Исследование теоретических и методологических аспектов системы внутреннего экономического контроля за формированием финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций.

Для достижения этой подцели были поставлены и решены следующие задачи:

- разработаны концептуальные основы и методические аспекты внутреннего экономического контроля финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций в целом и в разрезе центров ответственности бизнес-процессов, которые позволяют придать ему децентрализованный, противозатратный характер, обеспечивающий использование

комплексной системы его учетно-аналитического обеспечения на основе информации, формируемой в сфере управленческого учета, анализа и бюджетирования;

- уточнены цели, задачи, объекты, субъекты, принципы, элементы, функции, методы и классификация внутреннего экономического контроля за формированием финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций, что способствует обеспечению системного подхода к вопросам становления внутреннего экономического контроля и внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях;

- сформулировано авторское определение понятий «внутренний экономический контроль» и «внутренний аудит», основанное на осуществлении функций управленческого учета, анализа и бюджетирования, информация которых позволяет внутренним аудиторам выразить мнение о достоверности внутренней отчетности сельскохозяйственной организации;

- разработаны и рекомендованы к применению в целях совершенствования внутреннего экономического контроля стандарты внутреннего аудита: «Планирование внутреннего аудита финансовых результатов сельскохозяйственной организации», «Документирование внутреннего аудита сельскохозяйственной организации»; «Контроль качества системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля сельскохозяйственной организации»; «Аудиторская выборка», способствующие становлению в сельскохозяйственных организациях института внутреннего аудита, отвечающего требованиям мирового сообщества аудиторов и профессиональных бухгалтеров;

- разработан и рекомендован к применению «Реестр потерь активов в сельскохозяйственной организации», позволяющий следить за динамикой их реальных размеров и предусматривать их при бюджетировании финансовых результатов производственной деятельности.

Подцель 2. Разработка методологии создания информационной базы учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля за формированием финансовых результатов от производственной деятельности сельскохозяйственных организаций.

Для достижения этой подцели были поставлены и решены следующие задачи:

- разработаны концептуальные основы и методические аспекты управленческого учета производственной деятельности в системе внутреннего эко-

номического контроля и регулирования финансовых результатов сельскохозяйственных организаций, которые позволяют придать ему статус надежного источника учетно-аналитической информации для децентрализованного внутреннего экономического контроля;

- сформулирована авторская трактовка понятия управленческого учета, определены его основная цель, средства и подсистемы, которые являются составными частями единой системы управленческого учета и внутреннего экономического контроля за формированием затрат и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций;

- разработана методика оценки учетной политики, представляющая собой инструмент внутреннего экономического контроля для тестирования качества системы управленческого учета в сельскохозяйственных организациях;

- в целях улучшения учетно-аналитического обеспечения осуществления внутреннего экономического контроля затрат и финансовых результатов от производственной деятельности сельскохозяйственных организаций предложена методика децентрализации управления с использованием информации центров ответственности в рамках бизнес-процессов, способствующая совершенствованию управленческого учета и системы внутреннего экономического контроля;

- обоснована целесообразность применения более прогрессивного метода учета затрат «таргет-стандарт-кост», способствующего совершенствованию управленческого учета и внутреннего экономического контроля финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях.

Подцель 3. Разработка методологии применения аналитических процедур в осуществлении внутреннего экономического контроля финансовых результатов от основной деятельности сельскохозяйственных организаций.

Для достижения этой подцели были поставлены и решены следующие задачи:

- обоснована и рекомендована к применению методика аналитических процедур для экономического контроля производственных затрат, себестоимости отдельных видов сельскохозяйственной продукции, а также определения безубыточности деятельности и запаса прочности сельскохозяйственной организации, способствующая улучшению финансовых показателей за счет эффективного использования всех имеющихся активов;

- разработана методика применения аналитических процедур в процессе осуществления внутреннего экономического контроля финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственной организации, позволяющая выявить центры ответственности в системе бизнес-процессов, в отношении которых имеются признаки создания неучтенных излишков в зависимости от вида материальных ценностей и способа создания излишков;

- предложен новый подход к совершенствованию качества подготовки студентов в сельскохозяйственных вузах по специальности 08.01.09 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», способствующий обеспечению потребности сельскохозяйственных формирований в высококвалифицированных специалистах учетно-финансовых служб, в функции которых должно входить ведение автоматизированного учета, управленческого анализа, бюджетирования, внутреннего экономического контроля, ориентированное на повышение финансовых результатов их производственной деятельности.

Подцель 4. Разработка методологии аналитических процедур в подтверждении финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций в системе внутреннего экономического контроля.

Для достижения этой подцели были поставлены и решены следующие задачи:

- разработаны концептуальные основы и методические аспекты применения аналитических процедур в подтверждении финансовых результатов и регулирования деятельности сельскохозяйственных организаций в целом и в разрезе центров ответственности бизнес-процессов системой внутреннего экономического контроля, способствующие сокращению производственных затрат и выявлению резервов повышения финансовых результатов в условиях децентрализации управленческого учета;

- обоснована методика применения аналитических процедур подтверждения движения денежной наличности, доходов, расходов, прибыли, рентабельности и финансовой устойчивости сельскохозяйственных организаций, в том числе, в разрезе центров ответственности бизнес-процессов, позволяющая при осуществлении внутреннего экономического контроля подтверждать достоверность соответствующих показателей форм финансовой отчетности;

- разработана автором на основе EXCEL компьютерная бухгалтерская программа «Финэксперт: Управленческий анализ финансовых результатов

сельскохозяйственной организации», позволяющая контролировать ситуацию, связанную с финансовыми результатами и финансовой устойчивостью на любой момент анализа (а не только по данным периодической финансовой отчетности).

Подцель 5. Разработка методологии бюджетирования в системе внутреннего экономического контроля финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций.

Для достижения этой подцели были поставлены и решены следующие задачи:

- разработаны концептуальные основы и методические аспекты бюджетирования финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций, позволяющие придать бюджетированию функцию внутреннего экономического контроля, опирающегося на их оперативное отслеживание путем проведения план-фактного управленческого анализа исполнения принятых бюджетов, как по организации в целом, так и центрам ответственности бизнес-процессов;
- определены условия, необходимые для внедрения бюджетирования, характерные для сельскохозяйственных организаций, обусловленные технологиями производства продукции, создание которых направлено на организацию эффективной системы бюджетирования финансовых результатов производственной деятельности.

Область исследования. Диссертационная работа соответствует области исследований п. 1.3 «Методология учета, контроля и анализа финансовых результатов»; п. 1.8. «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм и отраслей» раздела 1 «Бухгалтерский учет и экономический анализ», п. 2.1 «Методология и технология аудита» раздела 2 «Контроль и аудит финансово-хозяйственной деятельности» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта научных специальностей ВАК Российской Федерации.

Объект и предмет исследования. В качестве объекта исследования в диссертации выступают сельскохозяйственные организации различных организационно-правовых форм управления и собственности, информация о которых формировалась на основе многолетних исследований автором методики управленческого учета, внутреннего экономического контроля, анализа, бюджетирования и регулирования исполнения бюджетов финансовых результатов.

Предметом исследования является теория и методология учетно-аналитического обеспечения экономического контроля финансовых результатов деятельности в сельскохозяйственных организациях.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Диссертационная работа базируется на основных положениях законодательных и нормативных документов Правительства России, Минфина России, Министерства сельского хозяйства России, международных стандартов финансовой отчетности и российских нормативных документов по бухгалтерскому учету, международных стандартов аудита, федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Теоретическую основу исследования составляют труды отечественных и зарубежных ученых по проблемам теории и методологии управленческого учета, внутреннего экономического контроля, анализа и бюджетирования.

Методологической основой исследования послужили общенаучные принципы исследования, предполагающие изучение экономических отношений и явлений в их развитии и взаимосвязи. Применялись общенаучные и специальные методы исследования – анализ, синтез, индукция и дедукция, логический, комплексный и системные подходы к оценке экономических явлений, тестирование и опрос как методы получения информации о состоянии системы управленческого контроля.

Информационной базой исследования явились материалы Минсельхоза РФ, Госкомстата РФ, государственных органов власти и управления Московской области, научных учреждений, высших учебных заведений, сельскохозяйственных и аудиторских организаций Московской, Белгородской, Владимирской, Калужской, Костромской, Нижегородской, Оренбургской, Пензенской, Тверской, Тульской областей России, Западно-Казахстанской области Республики Казахстан (данные годовой, промежуточной и внутренней отчетности сельскохозяйственных организаций, материалы по результатам проверок системы внутреннего контроля, внешних независимых аудиторов), публикации по исследуемой теме, а также результаты, полученные автором в процессе научного исследования и внедренческой деятельности.

Научная новизна заключается в решении крупной научной проблемы, связанной с разработкой концепции комплексной системы учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля за формированием финансовых результатов производственной деятельности сельскохо-

зяйственных организаций на базе совершенствования управленческого учета, анализа и бюджетирования в условиях реформирования бухгалтерского учета и отчетности.

Наиболее существенные результаты, содержащие научную новизну, заключаются в следующем:

1. Обоснована концепция теории и методологии комплексной системы учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля за формированием финансовых результатов производственной деятельности в организациях сельского хозяйства, определены пути повышения его эффективности:

- обоснована сущность и раскрыты особенности системы внутреннего экономического контроля финансовых результатов производственной деятельности в организациях сельского хозяйства, как совокупность взаимосвязанных аналитических процедур и методов фактического и документального контроля, которая позволяет ему выполнять свои функции в условиях децентрализованного ведения учета;

- определены объекты внутреннего экономического контроля формирования финансовых результатов производственной деятельности, детализированные по центрам ответственности бизнес-процессов, что способствует соответствующей детализации управленческого учета, анализа и бюджетирования;

- выделены субъекты внутреннего экономического контроля формирования финансовых результатов производственной деятельности, их функции и взаимосвязь, позволяющая обеспечить нормальное осуществление процедур контроля за сохранностью и полнотой оприходования и использования производственных активов по целевому назначению;

- обоснована методология, организация и методический аппарат осуществления внутреннего экономического контроля за формированием финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственной организации, используемый руководителями всех ее структурных подразделений;

- разработаны концептуальные подходы к формированию внутреннего аудита как наиболее эффективной формы внутреннего экономического контроля, применение которых способствует доведению процесса проведения внутреннего аудита до логического завершения путем составления по результатам проведенных проверок отчета и заключения внутреннего аудитора с выражением мнения о достоверности внутренней отчетности сельскохозяйствен-

ной организации перед ее руководством;

- разработаны автором и рекомендованы к внедрению в целях совершенствования осуществления внутреннего аудита стандарты: «Планирование внутреннего аудита финансовых результатов сельскохозяйственной организации», «Документирование внутреннего аудита сельскохозяйственной организации»; «Контроль качества системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля сельскохозяйственной организации»; «Аудиторская выборка», использование которых в практической деятельности позволит повысить эффективность внутреннего и внешнего контроля;

- даны рекомендации, направленные на совершенствование методологии и методики производственного учета, управленческого анализа, и внутрифирменного бюджетирования, которые представляют собой методическую основу комплексного учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля за формированием финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций.

2. Разработаны новые и усовершенствованы действующие методики управленческого учета, анализа и бюджетирования затрат и финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций:

- обоснована целесообразность применения метода учета затрат по системе «таргет-стандарт-кост», использование которого в отраслях растениеводства и животноводства позволит осуществлять оперативный контроль за затратами с определением отклонений от целевой себестоимости, выявлять виновников и причины их возникновения, своевременно принимать меры по их устранению;

- предложена методика применения аналитических процедур в осуществлении экономического контроля себестоимости продукции сельскохозяйственных организаций, позволяющая своевременно выявлять центры ответственности бизнес-процессов, в отношении которых имеются признаки неучтенных излишков в зависимости от вида материальных ценностей и способа создания излишков;

- предложена методика применения аналитических процедур в осуществлении экономического контроля финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций, позволяющая подтвердить достоверность показателей форм финансовой отчетности, опираясь на внутреннюю отчетность

центров ответственности бизнес- процессов сельскохозяйственной организации;

- разработана авторская методика «Финэксперт: Управленческий анализ финансовых результатов сельскохозяйственной организации», позволяющая автоматизировать процесс анализа формирования финансовых результатов производственной деятельности по предлагаемой методике, использование которой повышает эффективность внутреннего экономического контроля за счет получения необходимой информации в оперативном ежедневном режиме;

- предложен автором стандарт отчетности для проведения внутреннего экономического контроля «Реестр потерь активов в сельскохозяйственной организации», позволяющий определить величину потерь в целом, по их видам и центрам ответственности.

Практическая значимость. Практическая значимость проведенного исследования заключается в том, что применение разработанного методического аппарата комплексной системы учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля формирования финансового результата деятельности позволит сельскохозяйственным организациям решить актуальные прикладные задачи внутреннего экономического контроля с целью управления формированием финансовых результатов производственной деятельности.

Диссертация выполнена в соответствии с планом научно-исследовательских работ кафедры «Анализ и аудит» Российского государственного аграрного заочного университета (ФГОУ ВПО РГАЗУ) «Анализ и прогнозирование финансового состояния сельскохозяйственных предприятий», утвержденным решением Совета экономического факультета от 12 декабря 2006 г. (протокол №5).

Апробация и внедрение результатов исследования. Рекомендации по созданию комплексной системы учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля за формированием финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций и за исполнением соответствующих бюджетов, а также разработанная автором компьютерная бухгалтерская программа «Финэксперт: Управленческий анализ финансовых результатов сельскохозяйственной организации» внедрена и применяется: Департаментом сельского хозяйства Западно-Казахстанской области (справка №10 от 30 октября 2008 г.); Западно-Казахстанской областной терри-

ториальной инспекцией Министерства сельского хозяйства Республики Казахстан (справка №15 от 31 октября 2007 г.); аудиторской фирмой «АУДИТ-ЭФФЕКТ» г. Твери (акт №35 от 15 сентября 2007 г.), закрытым акционерным обществом «УЧХОЗ «Боровиковское» Костромской области (акт №042 от 26 марта 2008 г.).

Результаты исследования используются в учебном процессе Российского государственного аграрного заочного университета (ФГОУ ВПО РГАЗУ), Оренбургского государственного аграрного университета (ОГАУ), Западно-Казахстанского аграрно-технического университета и Западно-Казахстанского инженерно-технологического университета в процессе преподавания дисциплин «Аудит», «Международные стандарты аудита», «Контроль и ревизия», «Бухгалтерский управленческий учет», «Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности», «Анализ финансовой отчетности», «Управленческий анализ в отраслях АПК».

Концептуальные положения, реализованные в ходе исследования, докладывались на международных, всероссийских, региональных научных и научно-практических конференциях (тезисы выступлений опубликованы).

Основные результаты нашли отражение в публикациях автора в центральных журналах и журналах, вошедших в перечень рекомендованных Высшей аттестационной комиссией для опубликования основных положений докторских диссертаций: «Аудиторские ведомости», «Аудит и финансовый анализ», «Вестник университета», «Вестник сельскохозяйственной науки Казахстана», «Предпринимательство», «Проблемы теории и практики управления», «Управленческий учет», «Экономика образования».

Рекомендации, приведенные в диссертации, имеют конкретный характер; носят практическую направленность и могут быть применены в практике управленческого учета, внутреннего экономического контроля, анализа, бюджетирования и управления формированием финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций, в работе аудиторских организаций, специализирующихся на проведении внешнего и внутреннего аудита и оказывающих сопутствующие аудиту услуги.

В практику работы внешних и внутренних аудиторов и специалистов, задействованных в работе системы внутреннего экономического контроля сельскохозяйственных организаций, внедрены следующие авторские методические положения:

- методика внутреннего аудита финансовых результатов и определения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая в исследуемых сельскохозяйственных организациях служит в качестве инструментария, позволяющего подтвердить ее показатели на основе информации внутренней отчетности центров ответственности бизнес-процессов;

- внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности, которые позволяют привести качество осуществления внутреннего экономического контроля в исследуемых сельскохозяйственных организациях в соответствие с требованиями международных и федеральных стандартов аудиторской деятельности;

- Положение о внутреннем аудите сельскохозяйственной организации, которое позволяет исследуемым хозяйствам урегулировать статус, порядок формирования, компетенцию службы внутреннего аудита и в нормативном порядке установить необходимостью внутренними аудиторами составлять по итогам аудита финансовых результатов заключение, включающее подтверждение достоверности данных, содержащихся в соответствующих отчетах и иных финансовых документах хозяйствующего субъекта и информацию о фактах нарушения установленных действующим законодательством порядка ведения бухгалтерского учета;

- методика учета затрат в растениеводстве и животноводстве по методу «таргет-стандарт-кост», применение которой позволило исследуемым сельскохозяйственным организациям усовершенствовать управленческий учет и наладить оперативный контроль за затратами путем определения отклонений от целевой себестоимости, способствует выявлению причин их возникновения и принятию своевременных мер по их устранению;

- методика противозатратного управленческого анализа формирования финансовых результатов сельскохозяйственных организаций, которая позволяет в исследуемых организациях путем использования соответствующих аналитических процедур своевременно выявлять центры ответственности бизнес-процессов, в отношении которых имеются признаки неучтенных излишков в зависимости от вида материальных ценностей и способа создания излишков;

- компьютерная программа «Финэксперт: Управленческий анализ финансовых результатов сельскохозяйственной организации», применение которой в привязке к любой бухгалтерской программе позволяет в исследуемых хозяйствах получать информацию об их финансовом состоянии не только на любой день месяца, не дожидаясь составления бухгалтерской отчетности в установленные сроки, но и на перспективу с учетом установленных значений це-

левых параметров;

- методические рекомендации по формированию бюджетов сельскохозяйственной организации в целом и по отдельным подразделениям, которые позволили исследуемым хозяйствам осуществить постановку бюджетирования финансовых результатов производственной деятельности;

- методические и аналитические процедуры для осуществления внутреннего контроля за исполнением бюджетов сельскохозяйственной организации в целом и в разрезе ее структурных подразделений, применение которых позволяет исследуемым хозяйствам использовать бюджетирование как одну из основных подфункций внутреннего экономического контроля за рациональным использованием активов, финансовых результатов и эффективностью производственной деятельности.

Концептуальные положения, реализованные в ходе исследования, докладывались на международных, всероссийских, региональных научных и научно-практических конференциях, семинарах (тезисы выступлений опубликованы).

Разработанные автором новые положения и методики пригодны для использования: в научных исследованиях; учебном процессе в высших учебных заведениях; на практике в качестве методик учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций в сфере управленческого учета, анализа, аудита и бюджетирования.

Публикации результатов исследования. По тематике диссертации опубликовано 93 научных и учебно-методических работ, в которых автору принадлежит 355,5 п.л., в том числе 7 научных монографий и 10 статей опубликовано в издательствах и журналах, рекомендованных ВАК России для освещения результатов научных исследований, учебники автора, написанные в соавторстве: «Анализ финансовой отчетности» и «Бухгалтерский учет и аудит» рекомендованы Министерством образования России, а учебник «Международные стандарты аудиторской деятельности» и 3 учебных пособия из 7-и рекомендованы - учебно-методическим объединением (УМО) по образованию в области финансов, учета и мировой экономики.

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения, пяти глав, содержащих 92 таблиц, 8 рисунков, заключения, списка литературы и приложений.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В настоящее время методология внутреннего экономического контроля финансовых результатов деятельности в теоретическом плане исследована крайне недостаточно и не имеет практического применения в отрасли сельского хозяйства, поскольку сельскохозяйственные организации пока еще не в состоянии самостоятельно разрабатывать подобные концепции. Это указывает на необходимость разработки теории и методологии внутреннего экономического контроля, позволяющей подчинить его интересам управления финансовыми результатами деятельности с целью достижения максимально возможных для конкретных условий показателей прибыли путем наиболее эффективного использования всех производственных активов.

Теоретико-методологические основы экономического контроля финансовых результатов

Проведенное исследование показало, что одной из причин ухудшения финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций является неразработанность соответствующей теории и методологии внутреннего контроля. Это обстоятельство предопределило необходимость обоснования автором концептуальных основ экономического контроля финансовых результатов производственной деятельности в сельскохозяйственных организациях, включающих систему принципов, методов, методик, методических и практических рекомендаций, сформулированных на единой научной основе (табл. 1).

Проведенное исследование показало, что эффективность сельскохозяйственного производства зависит от рационального использования активов организаций. Предложенные автором методы проведения внутреннего экономического контроля направлены на сокращение непроизводительных расходов и потерь активов в сельском хозяйстве, подчинены поискам создания в аграрном секторе экономики механизма, способствующего улучшению финансовых результатов и повышению эффективности производственной деятельности организаций.

Таблица 1. Развитие теории и методологии экономического контроля финансовых результатов деятельности в сельскохозяйственных организациях

<p>Методология экономического контроля формирования финансовых результатов производственной деятельности в сельскохозяйственных организациях – это система, включающая теоретические основы, концепцию и нормативно – правовое регулирование: принципы, средства, методы и методики, методические и практические рекомендации и указания, сформированные на единой научно-теоретической основе</p>	
<p>Теоретические основы, нормативно-правовое регулирование, концептуальные основы экономического контроля формирования финансовых результатов</p>	<p>Определена цель управления формированием финансовых результатов деятельности хозяйствующих субъектов как достижение максимально возможных показателей финансовых результатов путем наиболее эффективного использования производственных активов</p>
	<p>Определено место и роль внутреннего экономического контроля в общей системе экономического контроля</p>
	<p>Сформулирована цель внутреннего экономического контроля как мобилизация противозатратного механизма формирования финансовых результатов производственной деятельности в сельскохозяйственных организациях, способствующая обеспечению достоверности показателей их финансовой отчетности и ведению бухгалтерского учета согласно требованиям соответствующих нормативно-правовых документов</p>
	<p>Сформулирована задача внутреннего экономического контроля как использование в целях эффективного управления формированием финансовых результатов деятельности хозяйствующих субъектов и обеспечения достоверности показателей отчетности, контрольных функций управленческого учета, внутрихозяйственного анализа, внутреннего аудита, внутрифирменного бюджетирования и мониторинга исполнения бюджетов</p>
	<p>Сформулировано определение понятия «внутренний экономический контроль сельскохозяйственных организаций» как совокупности экономических методов контроля, позволяющих руководству достичь максимально возможных показателей финансовых результатов путем принятия учетно-финансовой экономической политики, включающей мобилизацию в указанных целях управленческого учета, контроля, аудита, анализа, бюджетирования и регулирования</p>
	<p>Сформулированы объекты внутреннего экономического контроля в сельскохозяйственных организациях: трудновосстанавливаемые производственные активы (земля, леса, вода и др.); восстанавливаемые производственные активы (материальные, финансовые); расширенное воспроизводство (производство, распределение, обмен, потребление)</p>
	<p>Сформулированы субъекты внутреннего экономического контроля в сельскохозяйственных организациях: руководство хозяйствующего субъекта; бухгалтер; руководители центров ответственности бизнес-процессов (заведующие подразделениями или бригады)</p>
	<p>Предложена система стандартов для осуществления внутреннего аудита за процессом формирования финансовых результатов сельскохозяйственных организаций, в частности, по планированию, документированию, оценке качества системы внутреннего контроля, аудиторским доказательствам</p>
	<p>Сделаны предложения по деструктуризации планово-экономических отделов путем сосредоточения всей бухгалтерской, аналитической, контрольной и плановой работы в централизованной бухгалтерии путем мобилизации возможностей современных информационных технологий и программных продуктов, позволяющих одновременно и комплексно осуществлять учет, анализ, контроль, бюджетирование, мониторинг</p>
	<p>Предложено усовершенствовать подготовку в высших учебных заведениях кадров по специальности 08.01.09 «Бухгалтерский, учет, анализ и аудит» путем более усиленного обучения студентов сельскохозяйственных вузов учетно-финансовым дисциплинам, в частности, управленческому учету, экономическому контролю (в т.ч. аудиту), экономическому анализу, бюджетированию, финансовому менеджменту и прикладным информационным технологиям</p>
<p>Принципы организации экономического контроля формирования финансовых результатов</p>	<p>Определены содержание, принципы, объекты, субъекты, структура, функции, формы, методы и стадии организации внутреннего экономического контроля формирования финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций</p>
	<p>Обосновано создание при Министерстве сельского хозяйства Российской Федерации департамента методологического обеспечения экономического контроля формирования финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций с целью методического обеспечения внешнего и внутреннего экономического контроля</p>
	<p>Обосновано создание при Министерстве сельского хозяйства Российской Федерации департамента государственного аудита формирования финансовых результатов сельскохозяйственных организаций и целевого использования бюджетных инвестиций, субсидий и кредитов</p>
	<p>Адаптированы и усовершенствованы применительно к специфике формирования финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций принципы внутреннего аудита: независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность, добросовестность, конфиденциальность и профессиональное суждение</p>

Методы и способы организации экономического контроля формирования финансовых результатов	<p>Адаптированы международные стандарты аудита, доказана возможность и необходимость их применения при проведении аудита формирования финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций, позволяющие более обоснованно получать информацию о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и выполнению государственных программ по развитию сельского хозяйства</p> <p>Разработаны стандарты внутреннего аудита формирования финансовых результатов и отчетности сельскохозяйственных организаций</p> <p>Разработана компьютерная программа «Финэксперт: Управленческий анализ финансовых результатов сельскохозяйственной организации», позволившая автоматизировать применение аналитических процедур в осуществлении экономического контроля за формированием финансовых результатов сельскохозяйственных организаций</p>
Методики, рекомендации и методические указания по организации экономического контроля формирования финансовых результатов	<p>Рекомендации по организации внутреннего экономического контроля формирования финансовых результатов и отчетности сельскохозяйственных организаций</p> <p>Методика планирования, документирования и систематизации рабочих документов внутреннего аудитора, применения аналитических процедур в процессе экономического контроля формирования финансовых результатов деятельности и отчетности сельскохозяйственных организаций</p> <p>Методика применения аналитических процедур для контроля затрат и формирования финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций</p> <p>Методика применения аналитических процедур для подтверждения финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций</p> <p>Положение о внутреннем аудите сельскохозяйственной организации</p> <p>Методика бюджетирования финансовых результатов сельскохозяйственной организации и применения его для экономического контроля</p>
Основные недостатки, выявленные в ходе исследования, которые следует устранить	<p>Отсутствие должностных инструкций специалистов, которые являются субъектами контроля, а также графиков представления отчетов материально-ответственными лицами в бухгалтерию организации, что способствует бесконтрольности за работой подчиненных лиц, а также зачастую дублированию контрольных функций разных структурных подразделений и должностных лиц, ухудшая качество внутреннего экономического контроля в сельскохозяйственных организациях</p> <p>Низкая эффективность действия системы внутреннего экономического контроля сельскохозяйственных организаций в основном обусловлено недостаточным выполнением субъектами контроля своих контрольных функций. В работе рекомендованы методы комплексного подхода к раскрытию возможных злоупотреблений и потерь сельскохозяйственной продукции</p> <p>Отсутствие аппарата системы комплексного учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля финансовых результатов сельскохозяйственных организаций и соответствующего методического обеспечения</p>

Повышение эффективности деятельности сельскохозяйственных организаций невозможно без знания того, сколько теряется различных видов активов на всех стадиях производства и реализации. Для систематизированного выявления и накопления всех видов, допускаемых в сельскохозяйственных организациях потерь автором предложен стандарт внутреннего экономического контроля - реестр потерь активов, содержащий необходимую информацию о потерях и их классификацию. Реестр потерь активов в сельскохозяйственной организации представляет собой единый документ, однако, его целесообразно составлять в разрезе центров ответственности бизнес-процессов. Накопление потерь в экономическом паспорте с помощью реестров за ряд лет позволит установить в организации их реальные размеры и в дальнейшем предусматривать при бюджетировании формирования финансовых результатов производственной деятельности сокращение непроизводительных расходов по видам в абсолютных размерах.

В диссертационной работе содержится принципиально новое определение понятия «внутренний аудит», который, по мнению автора, должен стать «одним из основных видов внутреннего экономического контроля учета затрат

и финансовых результатов, обеспечивающим повышение эффективности деятельности сельскохозяйственной организации и обеспечение достоверности показателей отчетности и финансовых прогнозов (бюджетов)». Результаты проведенного исследования позволяют автору диссертации в целях повышения эффективности управления формированием финансовых результатов деятельности рекомендовать имеющуюся в сельскохозяйственных организациях систему внутреннего контроля преобразовать в систему внутреннего аудита. Целью внутренних аудиторов также должно стать подтверждение достоверности показателей финансовой отчетности и соответствия ведения бухгалтерского учета действующему в Российской Федерации законодательству. Соответствующим образом должны быть пересмотрены и формы отчетности внутренних аудиторов перед руководством организации: они также по итогам своей работы должны составлять отчет и заключение внутреннего аудитора в соответствии с установленными стандартами внутреннего аудита.

На практике и в теории не достигнуто ясности в разграничении понятий системы внутреннего контроля и внутреннего аудита. Детальное изучение законодательно-нормативных документов, позволило автору сделать следующие выводы: до тех пор, пока внутренние ревизоры организаций не подтверждают достоверность финансовой отчетности, их работа представляет систему внутреннего контроля или неполную систему внутреннего аудита. С того момента, как они станут оценивать достоверность показателей финансовой отчетности своему руководству и заинтересованным лицам, они будут выполнять работу, связанную с полноценной системой внутреннего аудита.

Практика подтверждает тот факт, что там, где действует системы внутреннего аудита, внешние аудиторы и ревизоры в большей степени доверяют результатам внутренних проверок при проведении тестирования их работы, поэтому деятельность системы внутреннего аудита сельскохозяйственных организаций обязательно должна быть стандартизирована. В качестве первоочередных стандартов в исследуемых сельскохозяйственных организациях и аудиторских организациях, оказывающих услуги по проведению внутреннего аудита, были утверждены разработанные автором на основе международных и федеральных стандартов аудита внутрифирменные стандарты, позволяющие исследуемым сельскохозяйственным организациям добиться снижения возникающих по различным причинам потерь и в результате улучшить финансовые результаты производственной деятельности.

Для создания эффективной системы внутреннего экономического контроля важно наличие внутренней нормативной базы не только в контрольной среде, но и по самой контрольной деятельности. Одним из важных нормативных

документов внутривладельческого значения является разработанное автором Положение о внутреннем аудите, которым определяется место и роль данной организации в системе ее управления.

В связи с усилением значения бюджетирования как важной подфункции управленческого учета и расширения связей сельскохозяйственных организаций с внешними пользователями, одной из современных задач, признаваемых аудиторским сообществом, становится формирование прогнозных сведений о возможности продолжать хозяйствующим субъектом свою деятельность. Функцией внутреннего аудита следует считать не только подтверждение отчетных данных, но и оценку дальнейших перспектив деятельности организации, то есть осуществление аудита финансовых прогнозов и бюджетов, в целом и в разрезе центров ответственности бизнес-процессов.

Усложнение хозяйственной жизни требует новых подходов к созданию института внутреннего аудита, способного обеспечить прибыльность и непрерывность производственной деятельности сельскохозяйственных организаций. Рекомендованные в настоящей работе методы проведения внутреннего аудита направлены на сокращение непроизводительных расходов и потерь активов в сельском хозяйстве, подчинены поискам создания противозатратного механизма в аграрном секторе экономики.

Предлагаемая автором методология внутреннего экономического контроля финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций предполагает принципиально новый подход к определению его понятия, предусматривает усиление контрольной функции центров ответственности бизнес-процессов по своевременному выявлению отклонений от принятых прогнозных оценок в виде бюджетов финансовых результатов и предотвращению потерь активов в сельском хозяйстве. Такая методическая основа формирования системы внутреннего экономического контроля, в конечном счете, способствует снижению себестоимости сельскохозяйственной продукции, улучшению финансовых результатов и показателей рентабельности, следовательно, повышению финансовой устойчивости сельскохозяйственных организаций.

Методология управленческого учета в осуществлении экономического контроля финансовых результатов

Построение системы управленческого учета затрат и формирования финансовых результатов становится важным звеном новой учетно-финансовой экономической политики сельскохозяйственных организаций, на которую возлагаются надежды перевода отечественных аграрных формирований на путь

их эффективной деятельности. Это обстоятельство предопределило разработку автором диссертации модели информационного обеспечения внутреннего экономического контроля финансовых результатов деятельности в системе управленческого учета, основанной на современных концептуальных принципах и подходах (табл. 2).

Таблица 2. Модель информационного обеспечения внутреннего экономического контроля финансовых результатов деятельности в системе управленческого учета

Элемент методологии	Характеристика элемента методологии
Цель системы управленческого учета	Достаточное и своевременное обеспечение всех уровней управления плановой, фактической и прогнозной информацией, необходимой для принятия обоснованных управленческих решений на основе оперативного и детализированного сбора, систематизации и анализа информации
Задачи системы управленческого учета	Учет и отражение внешних условий, влияющих на деятельность организации, для выбора, реализации и оценки эффективности ее стратегии
	Использование для прогнозирования, планирования, учета и анализа комплексной системы качественных и количественных показателей деятельности сельскохозяйственной организации, в том числе качества и полезности выпускаемой продукции для покупателей и др.
	Обоснование контроля затрат и финансовых результатов деятельности и оценки эффективности управленческих решений на всех уровнях управления сельскохозяйственных организаций
	Контроль затрат и финансовых результатов центров ответственности бизнес-процессов сельскохозяйственной организации, своевременная разработка и внедрение изменений в их функционирование в целях повышения эффективности и конкурентоспособности
Принципы формирования, внедрения и использования системы управленческого учета	Структуризация деятельности организации как совокупности взаимосвязанных и непрерывных бизнес-процессов - групп операций, действий, направленных на получение определенного конечного финансового результата, являющегося важным для функционирования организации и осуществления им своей основной производственно-финансовой деятельности
	Возможность постоянной оценки бюджетизируемых и фактических результатов в системе управленческого учета производственно-финансовой деятельности организации, как в целом, так и в разрезе центров ответственности бизнес-процессов
	Обязательность регламентации выполнения и операционного учета результатов центров ответственности бизнес-процессов на основе соответствующих внешних и внутренних стандартов (регламентов) – нормативных документов международного, национального, отраслевого или внутрипроизводственного уровня, определяющих порядок, сроки выполнения операций, результаты и качество их выполнения и реализации
	Комплексность и аналитичность информации, используемой для управленческого учета финансовых результатов и характеризующей оценочные показатели организации
Подходы к разработке, внедрению и применению системы управленческого учета	Наличие четко сформулированных перспективных стратегий и целей разработки, постановки и использования управленческого учета
	Непосредственное участие в разработке методологии системы управленческого учета (регламентов, результатов и показателей) руководителей центров ответственности бизнес-процессов и высшего руководства организации
	Автоматизация операций прогнозирования, бюджетирования, учета, контроля и анализа в системе управленческого учета, позволяющая добиться соответствующего уровня интеграции данных с другими информационными базами организации и снизить затраты на сбор и обработку информации
Основные подсистемы управленческого учета	Центры ответственности бизнес-процессов: центры затрат; центры поступлений; центры прибыли; центры инвестиций
	Бизнес-процессы: линейные: производство; маркетинг; реализация; функциональные: финансы, учет, основные и вспомогательные бизнес-процессы
	Регламенты и стандарты: международные стандарты и системы качества; национальные, отраслевые стандарты и системы качества; управленческие регламенты, стандарты, положения
	Результаты и оценочные показатели: финансовые; стоимостные; натуральные; количественные; качественные; временные; основные и расчетные

Блок подсистем управленческого учета	Подсистема бухгалтерского учета затрат и финансовых результатов; управленческой и финансовой отчетности
	Подсистема внутреннего экономического контроля: учет фактических данных деятельности организации и центров ответственности ее бизнес-процессов; оперативный контроль качества, сроков и результатов функционирования центров ответственности бизнес-процессов организации; отчетность по результатам внутреннего экономического контроля
	Подсистема экономического анализа фактических и бюджетных показателей и результатов деятельности; определение направлений и мер по повышению эффективности центров ответственности бизнес-процессов; оформление результатов управленческого анализа
	Подсистема бюджетирования: операционные и финансовые бюджеты организации и центров ответственности ее бизнес-процессов; планируемые значения оценочных показателей в соответствии с реализуемой стратегией
	Финансовые: бюджетирование; финансовый менеджмент; банковские инструменты; управление дебиторской и кредиторской задолженностью
	Логистические: планирование и нормирование; управление поставками; управление запасами; нормирование закупок и потребления
	Информационные: автоматизированные системы управления организацией; системы управления взаимоотношений с покупателями, системы управленческого анализа, системы внутреннего контроля (аудита), системы бюджетирования
	Маркетинговые: маркетинговые исследования и анализ; ценообразование; коммуникационная политика; управление распределением и сбытом
	Инвестиционные: бизнес-планирование; инновационный менеджмент; проектирование; инвестиционный анализ, моделирование и оценка
	Кадровые: кадровый маркетинг и менеджмент; адаптация персонала; обучение и повышение квалификации работников; мотивация работников
Набор механизмов принятии и поддержки управленческих решений	Подготовка управленческих решений
	Реализация управленческих решений
	Контроль управленческих решений
	Оценка и анализ управленческих решений
Основные недостатки, выявленные в ходе исследования, которые следует устранить	В большинстве организаций управленческий учет практически не организован
	В сельскохозяйственных организациях не организован управленческий учет с применением элементов контроллинга
	Сельскохозяйственные организации не формируют учетную политику в целях управленческого учета, соответственно, не составляют рабочий план счетов управленческого учета, не утверждают необходимые формы внутренней управленческой отчетности
	В сельскохозяйственных организациях не нашло широкого применения формирование управленческого учета по центрам ответственности бизнес-процессов

Результаты выполненного исследования свидетельствуют о том, что в сельскохозяйственных организациях управленческий учет не налажен, в частности, не осуществляется учет по центрам ответственности бизнес-процессов. Та система учета, которую руководители сельскохозяйственных организаций считают системой управленческого учета, не соответствует предъявляемым требованиям. Это лишает их возможности эффективного управления затратами в местах их формирования, в связи с этим перед ними стоят задачи поэтапного внедрения управленческого учета с применением контроллинга (табл.3).

Таблица 3. Этапы внедрения системы управленческого учета на сельскохозяйственных организациях

Первый этап – диагностика существующей системы производственного учета
Определение целей и задач, для решения которых внедряется система управленческого учета. Определение желаемого конечного результата. Оценка состояния управленческого учета в организации. Создание и описание бизнес-процессов в организационной структуре, уточнение количества структурных подразделений и их функциональных обязанностей. Выяснение регламента передачи данных: кто в какие сроки, в каких объемах и кому должен предоставлять информацию. Сравнение существующей системы управленческого учета с теми результатами, которые руководители организации хотят видеть в конечном итоге
Второй этап – проведение преобразований
Назначение ответственного лица за организацию всей системы управленческого учета. Утверждение регламентов с указанием объемов и сроков предоставления информации и определением ответственных лиц и меры ответственности в каждом структурном подразделении за подготовку информации. Составление сетевого графика с подробным описанием всех необходимых операций и сроков их выполнения. Издание приказа по учетной политике в отношении затрат и результатов. Контроль за ходом проведения преобразований, внесение необходимых изменений в процесс учета и управления
Третий этап определение источников данных и сбор необходимой информации
Четвертый этап группировка информации по однородным признакам. Если учет ведется только в стоимостных показателях, то по счетам управленческого учета, а если и в стоимостных и в натуральных показателях, то по регистрам управленческого учета
Пятый этап выбор критериев для оценки, оценивание ресурсов: по фактической, амортизируемой и текущей стоимости
Шестой этап составление отчета на основе полученной информации

Проведенное исследование показало, что в методическом плане особого внимания требует вопрос о постановке четко налаженной системы взаимодействия центров ответственности. Создание центров ответственности, группировка которых приведена в табл. 4, является характерной особенностью систем эффективного внутреннего контроля.

Разработанная нами схема системы взаимодействия центров ответственности в сельскохозяйственной организации представлена на рис. 1.

Исследование показало, что одним из важнейших вопросов в организации управленческого учета, является правильный выбор метода учета затрат, от которого в значительной степени зависит уровень цен на сельскохозяйственную продукцию, в частности, трансфертное ценообразование.

Таблица 4. Группировка центров ответственности

Виды центров ответственности	Характеристика центров ответственности
Центры затрат или расходов	<p>Это центры ответственности, руководители которых, как правило, отвечают за расходы, находящиеся под их контролем. Они могут быть подразделены на две категории: центры нормативных (целевых) затрат и центры дискреционных расходов.</p> <p>Основными характеристиками центров нормативных (целевых) издержек являются то, что результат их деятельности может быть измерен и можно определить исходные активы, требуемые для выпуска каждой единицы продукции. В данном случае контроль осуществляется путем сравнения нормативных (целевых) затрат с теми затратами, которые центр фактически понес.</p> <p>Центры дискреционных расходов - это такие центры ответственности, в которых результат не может быть измерен в финансовом выражении и где нет четко наблюдаемой зависимости между исходными активами (потребляемыми активами) и полученными результатами. Здесь управление обычно выступает в виде обеспечения того, что фактические расходы по каждой категории затрат соответствуют сметным и задачи, порученные центру, успешно решаются</p>
Центры поступлений	<p>Это центры, руководители которых отвечают только за финансовые результаты, получаемые в форме поступлений от реализации продукции. Центры поступлений отвечают за реализацию товаров и услуг, однако, они не могут контролировать их производство, то есть ответственность за затраты центра доходов на его руководителя не возлагаются</p>
Центры прибылей	<p>Это структурные подразделения организации, руководители которых отвечают, как за поступления, так и за затраты</p>
Инвестиционные центры	<p>Это центры ответственности, руководители которых отвечают за поступления от реализации, издержки и, кроме того, уполномочены принимать решения по оборотному капиталу и капиталовложениям. Типичными показателями функционирования инвестиционного центра являются поступления прибыли и добавленной стоимости. Ответственность возлагается на руководителей, как за получение прибыли, так и за управление инвестиционной базой.</p> <p>Инвестиционные центры – это высший уровень автономных действий руководителей. В качестве таких центров может выступать организация в целом и отдельные структурные подразделения</p>

Однако многие сельскохозяйственные организации практикуют в основном метод учета затрат по фактической себестоимости, который исключает возможность оперативного контроля за использованием ресурсов, выявления и установления причин перерасхода и недостатков в организации производства, нарушений технологических процессов, изыскания и мобилизации внутрипроизводственных резервов.

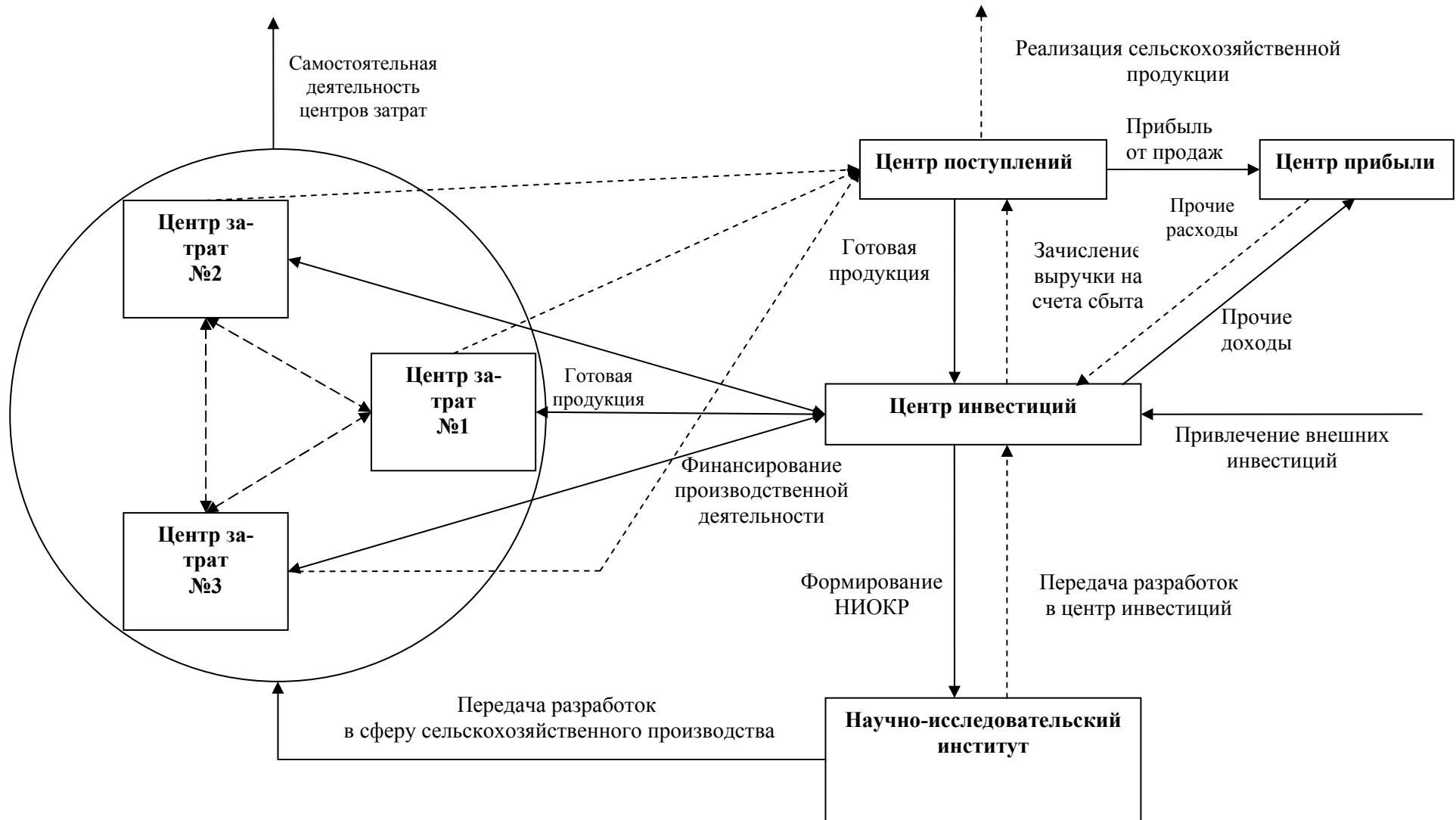


Рис. 1. Система взаимодействия центров ответственности сельскохозяйственной организации

В то же время, рассмотренные в диссертации предлагаемые западными учеными прогрессивные методы учета производственных затрат в большей степени ориентированные на осуществление одновременного экономического контроля вполне применимы и целесообразны к использованию в отечественных сельскохозяйственных организациях. Проведенное исследование показало, что в конкурентной рыночной среде сельскохозяйственным организациям необходимо рассчитывать целевую себестоимость продукции по методу «таргет-стандарт-кост», основные преимущества которого перед традиционным нормативным методом приведены в табл.5.

Таблица 5. Сравнительный анализ традиционного нормативного метода и метода «таргет-стандарт-кост»

Традиционный нормативный метод учета	Метод расчета нормативных целевых затрат
Разрабатываются специальные нормы и нормативы для каждого вида продукции. Некоторые нормы могут использоваться годами	Целевые нормативные (бюджетные или целевые) затраты устанавливаются ежемесячно, как фактические затраты прошлого периода, скорректированные на затраты, подлежащие сокращению (уровень данных определен в специальном бюджете) в предстоящем периоде для достижения целевого уровня затрат
Ориентация на выявление отклонений от нормативных затрат с целью недопущения перерасхода ресурсов (метод ограничивается использованием системы контроля затрат)	Основной целью применения метода «таргет-стандарт-кост» на стадии производства является непрерывный (ежемесячный) поиск путей снижения фактических затрат, в том числе до уровней, находящихся ниже, чем установленные нормативные затраты
Не применяется регрессный подход (обратный счет при определении целевой себестоимости продукции)	Используется регрессный подход на этапе производства продукции
Определяются отклонения фактических затрат от нормативных	Определяются отклонения фактических сокращенных затрат от бюджетных (целевых) затрат, подлежащих сокращению

Метод «таргет-стандарт-кост» позволяет наиболее полно выполнить задачи внутреннего экономического контроля, так как создает основу для перманентного контролирования финансовых результатов: начиная с вопросов производства сельскохозяйственной продукции, заканчивая составлением операционных и финансовых бюджетов. При применении указанного метода важное значение отводится использованию бюджетов, что усиливает контрольные функции учета, анализа и бюджетирования. При этом предполагается трансформация системы бюджетирования затрат непосредственно в систему бюджетирования целевых затрат.

В целом, предлагаемая автором диссертации, концептуальная модель системы управленческого учета предполагает составление экономически обоснованных калькуляций, на основе которых формируется сводная калькуляция, а затем вся система бюджетов, система бюджетной отчетности, обеспечивающая контроль за исполнением бюджетов, а также отчетность по регулированию за-

трат и финансовых результатов руководителями центров ответственности бизнес-процессов, отчетности по регулированию затрат и финансовых результатов руководством сельскохозяйственных организаций, которые представляют собой надежную информационную базу учетного обеспечения и залог эффективного внутреннего экономического контроля финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях.

Методология аналитических процедур в осуществлении экономического контроля финансовых результатов

На основе проведенного исследования автором сделан вывод, что управленческий анализ затрат и результатов деятельности центров ответственности бизнес-процессов должен плавно перетекать в управленческий анализ конечных финансовых результатов деятельности, рентабельности, оценки угрозы банкротства, а также оценочных показателей организации. При таком подходе к аналитической работе можно провести полноценный грамотный комплексный управленческий анализ формирования финансовых результатов деятельности экономического субъекта стратегического характера, позволяющий не только констатировать факты, выявить причины изменения тех или иных показателей, но и предотвратить возможные нежелательные события, например, банкротство, снижение эффективности производственной деятельности в целом.

От правильности и результативности управленческого анализа в узком смысле зависит основной результат – прибыль, которая затем становится объектом управленческого анализа в широком смысле.

Практика показывает, что большое значение для создания полноценной информации имеет исследование аналитичности информации, под которой понимается ее адекватность требованиям, задачам управленческого анализа. Уровень аналитичности информации определяет качество информационного обеспечения управленческих решений. Исследование показало, что в последние годы содержание финансовой отчетности сельскохозяйственных организаций сравнительно ухудшилось и в настоящее время является менее аналитичной, чем это было лет 15 назад.

Основными направлениями совершенствования информационного обеспечения управленческого анализа являются стандартизация, типизация и унификация информационного потока на всех уровнях его использования. Стандартизация терминов и определений должна создавать основу для дальнейшей работы по унификации информации. Необычайно усилилось значение стандартизации и опирающихся на них типизации и унификации не только первичных документов входной информации, но и для производных и выходных документов. Эти требования выдвигают на первый план необходимость систематизации

информационного обеспечения внутреннего экономического контроля в сфере управленческого анализа.

Проведенное исследование показало что, применение аналитических процедур в процессе внутреннего экономического контроля себестоимости сельскохозяйственной продукции позволяет сократить объемы документальной проверки, определить факторы, вызывающие необоснованные изменения уровня и обосновать меры по ее оптимизации.

В настоящее время ряд исследуемых сельскохозяйственных организаций стали сосредоточивать учетную, планово-экономическую, финансовую и контрольно-ревизионную работы в отделе бухгалтерского учета, возглавляемом главным бухгалтером. Практика и результаты исследования подтверждают, что этот вариант представляет собой наиболее эффективную форму организации аналитического обеспечения формирования финансовых результатов деятельности хозяйствующих субъектов, так как опыт успешно развивающихся организаций свидетельствует о том, что службу целого, так называемого, планового отдела может выполнить один высококвалифицированный бухгалтер-финансист.

Современное состояние аналитической базы формирования финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций не выдерживает никакой критики. Оно требует принятия кардинальных мер по повышению качества квалифицированных специалистов путем упразднения подготовки специалистов-экономистов, и введения вместо этого квалификации по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и бюджетирование», не упраздняя при этом подготовки специалистов по специальности 08.01.09 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» или же готовить во всех высших учебных заведениях бухгалтеров по специальности «Бухгалтерский учет, анализ, аудит и бюджетирование».

При таком подходе в сельскохозяйственных организациях в ближайшем будущем можно будет сосредоточить всю учетно-аналитическую работу в руках бухгалтеров-финансистов, а также за счет упразднения планово-экономических служб, которые не выполняют предназначенную функцию, усилить полномочия и повысить качество работы системы внутреннего экономического контроля (внутреннего аудита).

Подтверждением неэффективности сложившейся системы управления в сельскохозяйственных организациях является тот факт, что эта отрасль на протяжении десятилетий является неконкурентоспособной по сравнению с международными сельскохозяйственными организациями, в которых нет места непроизводительным службам в составе управленческого аппарата.

Главная цель управленческого анализа формулируется нами как опера-

тивное учетно-аналитическое обеспечение внутреннего экономического контроля финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций, в том числе и центров ответственности их бизнес процессов. Он должен, в конечном счете, способствовать активизации внутрипроизводственных резервов снижения себестоимости сельскохозяйственной продукции и повышения финансовых результатов деятельности организации.

Таким образом, основными задачами системы внутреннего экономического контроля, в первую очередь, следует установить оперативный управленческий анализ, необходимый для эффективного управления затратами и финансовыми результатами сельскохозяйственной организации: осуществление систематического внутреннего экономического контроля, сопровождаемого управленческим анализом за выполнением соблюдения бюджетов производственных затрат; управленческий анализ себестоимости единицы сельскохозяйственной продукции по статьям затрат и изучение влияний факторов на изменение уровня с целью выявления резервов ее снижения и повышения финансовых результатов от основной деятельности организации; управление затратами по центрам ответственности бизнес-процессов; оперативный анализ отклонений в затратах на производство по методу «таргет-стандарт-кост»; объективную оценку а деятельности сельскохозяйственной организации по использованию возможностей снижения себестоимости продукции и разработку мероприятий, направленных на мобилизацию выявленных резервов.

Контроль за изменением уровня и структуры себестоимости сельскохозяйственной продукции должен стать одной из важнейших задач системы внутреннего экономического контроля. В этих целях автор предлагает включить в состав функций системы внутреннего экономического контроля сельскохозяйственных организаций применение аналитических процедур в осуществлении контроля за уровнем и структурой себестоимости всех видов производимой продукции.

Результаты исследования позволили автору сделать вывод, что высокий уровень себестоимости сельскохозяйственной продукции требует систематического оперативного анализа формирования и распределения производственных затрат системой внутреннего экономического контроля. Это позволит руководству сельскохозяйственных организаций и их структурных подразделений продуманно влиять на уровень себестоимости отдельных видов продукции и финансовый результат от их продаж.

По нашему мнению, в методику анализа производственных затрат целесообразно включить сравнительную оценку себестоимости сельскохозяйственной продукции по статьям затрат за базисный и отчетный периоды. Несмотря

на то, что мнения ученых относительно объектов сравнения расходятся, все еще не потерял актуальности метод сравнения показателей себестоимости за базисный и отчетный периоды. Ретроспективный анализ позволяет выявить наметившуюся тенденцию изменения уровня себестоимости и сделать соответствующие выводы по устранению негативных моментов в работе сельскохозяйственных организаций. Например, углубленный анализ производственных затрат на 1 ц продукции растениеводства или животноводства позволяет рассмотреть их отдельно по каждой статье и сделать вывод по каким из них имеется экономия, а по каким допущен перерасход.

Детализации аналитического учета производственных затрат, их локализации по местам возникновения с целью организации текущего контроля и достоверного калькулирования себестоимости продукции способствует создание центров затрат бизнес-процессов, важными условиями которого являются: возможность установления целевого задания на снижение затрат производства, а также получение учетной информации о фактической величине расходов по каждому из центров затрат бизнес-процессов.

В диссертационной работе предложена методика выявления центров ответственности бизнес-процессов организации, в отношении которых имеются признаки создания неучтенных излишков в зависимости от вида материальных ценностей и способа создания излишков.

Таким образом, управленческий анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции имеет высокую значимость для внутреннего экономического контроля. Применение в целях внутреннего экономического контроля, приведенных в диссертации методик управленческого анализа способствует укреплению позиций сельскохозяйственных организаций за счет снижения себестоимости производимой продукции путем более эффективного использования всех имеющихся резервов.

Исследования позволили автору сформулировать собственное определение цели управленческого анализа финансовых результатов от производственной деятельности, которая заключается в обеспечении внутреннего экономического контроля за их отклонениями в процессе выполнения организацией и ее подразделениями (центрами ответственности бизнес-процессов) намеченных задач, выявлении причин указанных отклонений и разработке соответствующих рекомендаций по их предотвращению.

Оценка особенностей существующих в настоящее время методик анализа финансовых результатов деятельности, позволила сделать вывод, что единой методики управленческого анализа формирования финансовых результатов не существует, так как методика такого анализа должна всегда предусматривать

особенности производственной деятельности субъекта хозяйствования, как нет в этом особой необходимости.

По мнению автора диссертации, методику управленческого анализа целесообразно взаимоувязать с целью внутреннего экономического контроля формирования финансовых результатов производственной деятельности, чтобы определить причины тех или иных отклонений и наметить меры по предотвращению соответствующих нарушений впредь, то есть придать управленческому анализу профилактическую направленность.

Методология аналитических процедур в подтверждении финансовых результатов

В период перехода к рыночным отношениям проявляется тенденция усиления роли и значимости в сельскохозяйственных организациях управленческого анализа как подфункции управленческого учета и внутреннего экономического контроля за формированием финансовых результатов деятельности.

По нашему мнению, следует различать внутренний экономический контроль формирования финансовых результатов деятельности, как в узком, так и в широком смысле: в узком смысле внутренний контроль в понимании автора предполагает осуществление его в центрах затрат, поступлений и прибыли, а в широком смысле - подтверждение достоверности соответствующей информации форм финансовой (бухгалтерской) отчетности организации в интересах руководства организации (центра инвестиций).

Соответственно, в системе внутреннего экономического контроля управленческий анализ, как один из важнейших основ его учетно-аналитического информационного обеспечения, должен способствовать в узком смысле выявлению фактов и причин нерационального использования инвестиций в производственные активы (например, корма, семена, готовую продукцию), а также выявлению отклонений исполнения бюджетов (норм или целевых параметров) в соответствующих центрах затрат, поступления и прибыли, - с целью выполнения функции в широком смысле, то есть подтверждения показателей финансовой отчетности и интерпретации результатов анализа в Пояснительной записке для руководства организации (центра инвестиций). Управленческий анализ в широком смысле, по мнению автора диссертации должен носить стратегическую направленность и обеспечивать непрерывность осуществления деятельности сельскохозяйственной организации путем своевременного выявления угрозы банкротства.

Важной функцией управленческого анализа в широком смысле, по мнению автора диссертации, должен стать предварительный анализ показателей бюджетов формирования финансовых результатов; бюджетов основных форм

финансовой отчетности (бюджетного баланса, бюджетного отчета о прибылях и убытках, бюджета движения денежных средств) и бюджета обеспечения предполагаемых инвестиций организации соответствующими источниками их финансирования (собственных, заемных и пр.). Грамотно составленный бюджет сельскохозяйственной организации в целом вполне позволяет заранее определить и оценить потенциальные показатели ее финансового состояния на дату его исполнения (коэффициенты ликвидности, уровень рентабельности по видам продукции), что заметно повысит значение управленческого анализа как учетно-аналитической информационной базы внутреннего экономического контроля формирования финансовых результатов деятельности.

Обзор научной литературы по исследуемой теме указывает на то, что многие ученые считают, что результаты финансового анализа предназначены только для внешних пользователей. Однако результаты проведенного исследования свидетельствуют, что финансовый анализ должен проводиться также и в интересах руководства самой организации, в таком случае он становится комплексным управленческим анализом в широком смысле. Аналитическая оценка применяемых в настоящее время методик, позволила автору сформировать методику управленческого анализа финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций по данным финансовой (бухгалтерской) отчетности. Автор не разделяет точку зрения ученых, считающих, что финансовый анализ не предоставляет руководству организации возможности принимать соответствующие оперативные управленческие решения по его результатам. Эта точка зрения была уместной, лишь до появления современных информационных технологий.

О неверности данной точки зрения свидетельствуют и аналитические возможности, разработанной автором диссертационной работы бухгалтерской программы «Финэксперт: Управленческий анализ финансовых результатов сельскохозяйственной организации», применение которой на практике исследуемых организаций позволяет получать результаты такого анализа, ежедневно, не дожидаясь составления финансовой отчетности по окончании отчетного периода. Гибкость и открытость указанной программы позволяет использовать ее также в целях бюджетирования и экономического контроля за его исполнением. Программа не только позволяет рассчитать ожидаемый экономический эффект, но и показывает его потенциальное влияние на показатели ликвидности баланса и эффективности использования активов. Включение в таблицы указанной программы графы «Отклонения» позволяет одновременно проводить оперативный внутренний экономический контроль в сфере управленческого анализа.

Согласно предлагаемой автором методике управленческий анализ финан-

совых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций в широком смысле должен включать минимум три составляющих, а именно подтверждение достоверности и анализ: движения денежной наличности; доходов и расходов; экономической рентабельности.

Результаты проведенного исследования позволили автору сделать вывод, что анализ доходов и расходов должен заканчиваться анализом рентабельности, позволяющим оценить относительный показатель рентабельности (прибыльности), который может быть исчислен и проанализирован в динамике. Одним из элементов внутреннего экономического контроля финансовых результатов сельскохозяйственных организаций должен стать оперативный мониторинг показателей текущего финансового состояния. Информация, содержащаяся в финансовой отчетности сельскохозяйственной организации, позволяет оценить ее финансовую устойчивость, что является важным моментом, так как всех ее пользователей интересует вопрос о непрерывности процесса осуществления предпринимательской деятельности, организацией, которой она принадлежит.

Диагностика банкротства подразумевает не столько юридический, сколько финансовый его аспект, поэтому в процессе диагностики и прогнозирования аналитик должен основываться на оценке реального финансового состояния хозяйствующего субъекта, в том числе с точки зрения ликвидности и анализа перспектив этого состояния. В связи с этим, один из разделов диссертации посвящен разработке методологии оценки финансовой устойчивости организаций, представленной в виде совокупности: методики анализа финансовой устойчивости и методики анализа угрозы банкротства.

Таким образом, управленческий анализ в широком смысле носит стратегический характер, позволяет своевременно выявить угрозу банкротства сельскохозяйственной организации и обеспечить проведение системы мер по ее финансовому оздоровлению.

Методология бюджетирования в системе экономического контроля финансовых результатов

Внутренний контроль затрат и финансовых результатов в настоящее время не идентично прежней традиционной системе ведения учета и контроля, так как подлинный внутренний контроль финансовых результатов начинается лишь с бюджетирования, предоставляющего возможность организовать внутренний экономический контроль, основанный на сопоставлении бюджетных (целевых) показателей.

Автор считает, что бюджетирование как система имеет собственные цели, объекты, субъекты и принципы, определяемые общими целями управления финансовыми результатами организации и представляет собой инструмент

внутреннего экономического контроля за доходами, расходами и финансовыми результатами в единстве функций учета, контроля, анализа и регулирования, базирующихся на процессе формирования и исполнения бюджетов (табл. 6).

Таблица 6. Модель информационного обеспечения внутреннего экономического контроля в системе бюджетирования формирования финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций

Элемент методологии	Характеристика элемента методологии
Объекты и субъекты системы бюджетирования	<p>Объектами системы бюджетирования являются доходы и расходы организации и центров ответственности ее бизнес-процессов, то есть денежные потоки, связанные с производством и продажей определенных видов сельскохозяйственной продукции.</p> <p>Субъектами системы бюджетирования являются бюджетный комитет; отделы, участвующие в подготовке бюджетов; функциональные службы и отделы, отвечающие за подготовку бюджетов сельскохозяйственной организации в целом; элементы финансовой структуры, формирующие бюджеты центров ответственности бизнес-процессов</p>
Технологические уровни системы бюджетирования	<p>Верхний (первый) уровень системы бюджетирования представляет его рабочий орган - бюджетный комитет. В его задачи входят организация контроля за функционированием системы бюджетирования, исполнением положений о бюджетировании, финансовой структуре, бюджетных регламентов, общее руководство бюджетированием и принятие соответствующих решений. Основными функциями бюджетного комитета должны стать: контроль за бюджетами структурных подразделений и организации в целом; утверждение скорректированных вариантов бюджетов всех уровней; организация проверки причин расхождения результатов с бюджетными показателями; утверждение результатов анализа причин неисполнения бюджетов; рассмотрение и утверждение рекомендаций учетно-финансового отдела о мерах по исправлению финансовой ситуации</p>
	<p>Субъектами второго уровня бюджетирования являются отделы, отвечающие за подготовку бюджетов сельскохозяйственной организации в целом (маркетинга, производственный, снабжения, труда и заработной платы, учетно-финансовый)</p>
	<p>К субъектам бюджетирования третьего уровня относятся финансовые структуры сельскохозяйственной организации, отличные от ее организационно-функциональной структуры. Целью построения такой структуры является дифференциация финансового состояния организации в разрезе отдельных видов бизнеса, обладающих самостоятельным рыночным потенциалом (основных направлений специализации производственной деятельности)</p>
Принципы системного бюджетирования	<p>Унификация всех бюджетных форм, бюджетных периодов и процедур разработки для организации и всех ее структурных подразделений независимо от специфики их хозяйственной деятельности</p>
	<p>Совместимость бюджетных форм, форматов с установленными формами государственной отчетности</p>
	<p>Совместимость вспомогательных бюджетных документов с основными бюджетными формами</p>
	<p>Обеспечение возможности составления сводного бюджета</p>
	<p>Стабильность, неизменность процедур бюджетирования и установленных целевых норм на протяжении всего бюджетного периода</p>
	<p>Непрерывность процедуры составления бюджетов, что предусматривает регулярный пересмотр и корректировку ранее сделанных бюджетов на новый период, не ожидая завершения действующего</p>
	<p>Заблаговременная формулировка финансовых целей всех структурных подразделений в виде целевого параметра рентабельности</p>
Функции бюджетирования	<p>Функция планирования. Является самой важной функцией бюджетирования, так как служит основой для внутрифирменного планирования. Исходя из стратегических целей организации бюджеты решают задачи распределения финансовых ресурсов, находящихся в распоряжении организации. Разработка бюджетов придает количественную определенность выбранным перспективам деятельности организации, все затраты и результаты приобретают денежное выражение. Бюджетирование способствует правильной разработке стратегии</p>
	<p>Функция учета. Бюджетирование представляет собой основу управленческого учета. Система учета должна представлять точные факты по структурным подразделениям и видам продукции. Благодаря бюджетированию в организации появляется возможность получать точную информацию, сравнивать намеченные цели с достигнутыми результатами ее деятельности. Роль бюджетирования в управленческом учете состоит в том, чтобы отражать движение денежных средств, финансовых ресурсов и активов организации в максимально удобной форме, своевременно представлять соответствующие показатели ее финансовой деятельности в наиболее приемлемом для принятия управленческих решений виде</p>
	<p>Функция контроля. Бюджет представляет собой набор показателей или критериев, которые должны использоваться при внутреннем экономическом контроле формирования финансовых результатов деятельности организации. Путем непрерывного сопоставления фактических показателей с бюджетными можно оценивать деятельность на любом этапе и при необходимости внести соответствующие корректировки</p>

Принципы контроля исполнения бюджета	Принцип темпоральности. Определяет, что контроль исполнения бюджета осуществляется множественно и параллельно во времени на базе соответствующего отчетным интервалам учетно-аналитического информационного обеспечения. Предварительный и текущий контроль возможен при совершенствовании электронно-документированного управленческого учета, контроль по завершению отчетного периода базируется на данных бухгалтерского учета
	Принцип объективности. Предъявляет требования системности и целостности к информационному обеспечению, на базе которого осуществляется контроль исполнения бюджета. Априори целостной системой учета хозяйственных операций в организациях является бухгалтерский учет. Достижение требований принципа объективности предварительного и текущего контроля возможно лишь при гармонизации данного учета с бухгалтерской отчетностью
	Принцип сравнимости. Обуславливает необходимость однозначной идентификации хозяйственных операций и их параметров, что естественно включает требование наличия единого бюджетного классификатора, таблиц соответствия регистров бухгалтерского и бюджетного учета
	Принцип ответственности. Принцип персональной ответственности руководителей структурных подразделений при формировании, утверждении и последующем исполнении бюджета в рамках компетенций, определенных регламентом. Персональная ответственность также распространяется на достоверность используемой в бюджетном процессе информации
Трудности мобилизации контрольной функции системы бюджетирования	Организационные. К ним относятся: недопонимание руководителями и специалистами роли бюджетирования; отсутствие высококвалифицированных специалистов; разобщенность функциональных служб; конфликт интересов работников структурных подразделений организации и их руководителей
	Методологические. Достаточно подробно перечислены выше, именно они требуют первоочередного решения для расширения теории и практики бюджетирования
	Программно-технические. Вопросы программно-технического обеспечения сводятся к выбору из трех альтернатив: использовать Excel; разрабатывать программный продукт самостоятельно; купить готовую программу, ориентированную на бюджетирование для последующей ее корректировки с учетом специфики деятельности экономического субъекта

Анализ исполнения бюджетов позволяет руководителям организаций и центров ответственности бизнес-процессов применять систему управления по отклонениям, когда основное внимание руководителей концентрируется на показателях, имеющих значительные отклонения от бюджетных. Анализу также подвергаются различия между бюджетными данными и данными других центров ответственности или организаций, среднеотраслевыми данными, а также тенденции показателей в динамике.

При анализе бюджетов финансовых результатов целесообразно применение аналитических процедур, которые позволяют провести, в частности, прогнозный анализ: себестоимости реализованной продукции; ожидаемых доходов и расходов; формирования и изменения прибыли; рентабельности отдельных направлений бизнеса; источников поступления и направлений расходования денежных средств в течение бюджетного периода; статей бухгалтерского баланса; анализ финансового состояния организации. По мнению автора диссертации, организация бюджетирования, а также осуществление план-фактного и прогнозного анализа по бюджетам - должны стать функцией службы внутреннего экономического контроля.

Следует учитывать, что в процессе исполнения бюджета могут произойти изменения внешних и внутренних факторов функционирования организации, в таком случае первоначально установленные бюджетные (целевые) параметры должны быть скорректированы по фактическому уровню формирования финансовых результатов деятельности. Например, внутренний контроль за обеспечением расходов соответствующими источниками финансирования позволяет при

необходимости своевременно изыскать дополнительные или альтернативные источники увеличения доходов, определить пути их более эффективного использования и (или) принять меры по сокращению отдельных видов расходов.

Проведенное исследование подтвердило, что постановка бюджетирования в сельскохозяйственных организациях способствует улучшению учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля финансовых результатов производственной деятельности, направленного на повышение их финансовой устойчивости и конкурентоспособности.

Функция бюджетирования в осуществлении оперативного экономического контроля заключается в том, что его организация в центрах ответственности предполагает отслеживание хода выполнения бюджетных заданий с помощью контрольной отчетности каждого центра ответственности. Отчетность составляется и передается по ступеням служебной иерархии с периодичностью, позволяющей использовать ее с максимальной эффективностью. При этом особое внимание следует уделить содержанию контрольных отчетов, которые помимо бюджетной информации, могут включать сведения, касающиеся фактических результатов, отклонений в процентах к бюджету или в абсолютном количественном выражении и, если это будет целесообразно, комментарии и информацию производственно-технологического характера. При этом с целью усиления ответственности исполнителей, статьи, которые целиком подконтрольны руководителям на данном уровне управления, следует приводить отдельно от тех, которые поддаются лишь частично (или не контролируются совсем).

С целью стандартизации бюджетирования в сельскохозяйственных организациях, автором диссертации разработаны и апробированы на практике исследуемых объектов следующие модели бюджетов формирования финансовых результатов производственной деятельности: «Бюджет продаж сельскохозяйственной продукции»; «Бюджет продаж сельскохозяйственной продукции по месяцам года»; «Бюджет полной себестоимости сельскохозяйственной продукции»; «Вспомогательный расчет и бюджет прибыли от продаж продукции, работ, услуг сельскохозяйственной организации»; «Бюджет доходов и расходов организации по реализации продукции».

Таким образом, являясь количественным выражением целей, стратегий и намеченных мероприятий по их реализации, бюджеты организации представляют собой информационное обеспечение внутреннего экономического контроля и управленческого анализа бюджетлируемых (целевых) показателей. Благодаря современным информационным технологиям система бюджетирования предоставляет руководителям и специалистам возможность проведения многовариантного анализа финансовых последствий реализации принятых бюджетов,

создает условия для анализа различных сценариев изменения финансового состояния, оценки финансовой устойчивости в изменяющихся условиях внешней рыночной среды.

ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

При проведении настоящего диссертационного исследования получены фундаментальные научные результаты, использование которых как совокупности, так и в отдельности позволяет повысить эффективность системы внутреннего экономического контроля в сельскохозяйственных организациях.

Разработана теория и методология экономического контроля как основного инструмента управления финансовыми результатами деятельности сельскохозяйственных организаций, основанная на научно обоснованной концепции комплексной системы его учетно-аналитического обеспечения на основе интеграции информации систем управленческого учета, анализа и бюджетирования.

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

- Положение о внутреннем аудите сельскохозяйственной организации и стандарты внутреннего аудита, позволяющие осуществить в сельскохозяйственных организациях постановку эффективной системы внутреннего аудита, стандарт системы внутреннего экономического контроля сельскохозяйственных организаций - «Реестр потерь активов в сельском хозяйстве», позволяющий сократить потери активов по видам и бизнес-процессам;
- Методические рекомендации по оценке управленческой учетной политики сельскохозяйственной организации, представляющие собой инструмент внутреннего экономического контроля для тестирования системы бухгалтерского, в частности, управленческого учета хозяйствующих субъектов;
- Методические рекомендации по подтверждению показателей форм финансовой отчетности на основе информации внутренней отчетности центров ответственности бизнес-процессов сельскохозяйственной организации, позволяющая внутренним аудиторам выразить мнение о достоверности финансовой отчетности для их руководителей в условиях децентрализованного ведения учета;
- Методические указания по комплексному анализу формирования финансовых результатов деятельности сельскохозяйственной организации с использованием компьютерной программы «Финэксперт: Управленческий

анализ финансовых результатов сельскохозяйственной организации», позволяющей в оперативном порядке контролировать ситуацию, связанную с финансовыми результатами и финансовой устойчивостью;

- Методические рекомендации по формированию бюджетов затрат и финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях, позволяющие осуществлять оперативный внутренний экономический контроль за их исполнением и их регулирование.

Рекомендации, приведенные в диссертации, имеют конкретный характер; носят практическую направленность и могут быть применены в практике управленческого учета, внутреннего экономического контроля, анализа, бюджетирования и управления формированием финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций, в работе аудиторских организаций, специализирующихся на проведении внешнего и внутреннего аудита и оказывающих сопутствующие аудиту услуги.

Многие разработанные автором диссертационной работы нормативные документы уже нашли практическое применение в работе внутреннего экономического контроля сельскохозяйственных организаций. Предполагается, что и другие методики по осуществлению внутреннего экономического контроля будут использованы в работе сельскохозяйственных организаций и центров ответственности их бизнес-процессов.

Основные положения диссертации нашли отражения в следующих публикациях:

Монографии

1. Жарылгасова Б.Т. Бюджетирование и экономический контроль финансовых результатов сельскохозяйственных организаций: методология. – М.: Каталог, 2006, 6,7 п.л.
2. Жарылгасова Б.Т. Методология аудита финансовых результатов и отчетности экономических субъектов. - М.: Каталог, 2006. - 12,2 п.л.
3. Жарылгасова Б.Т. Учетная политика как информационная база экономического контроля финансовых результатов сельскохозяйственной организации: методологические аспекты. - М.: Каталог, 2007. - 8,8 п.л.
4. Жарылгасова Б.Т. Планирование аудита финансовых результатов деятельности и отчетности экономических субъектов. - М.: Экономистъ, 2007. - 10 п.л.
5. Жарылгасова Б.Т. Методология учетно-аналитического обеспечения экономического контроля финансовых результатов сельскохозяйственных организаций. – М.: Маркетинг, 2007. - 8,5 п.л.
6. Жарылгасова Б.Т. Методология управленческого учета затрат и формирования финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях. - М.: Дашков и К, 2007. - 8,0 п.л.
7. Жарылгасова Б.Т. Теория и методология экономического контроля формирования финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях. – М.: Маркетинг, 2008. - 18,25 п.л.

Научные статьи, опубликованные в научно-технических изданиях, включаемых ВАК России в перечень изданий, в которых должны быть опубликованы основные результаты диссертации на соискание ученой степени доктора наук:

8. Жарылгасова Б.Т. Методология планирования аудита финансовых результатов деятельности // Вестник университета, 2007, № 3. - 0,4 п.л.
9. Жарылгасова Б.Т. Внутрифирменные стандарты как основа контроля качества аудита // Вестник университета, 2007, № 4. - 0,4 п.л.
10. Жарылгасова Б.Т. Методология анализа финансовых результатов деятельности организаций // Аудит и финансовый анализ, 2007, №5. - 1,5 п.л.
11. Жарылгасова Б.Т. Методология оценки финансовой устойчивости сельскохозяйственных организаций // Аудит и финансовый анализ, 2007, №6. - 1,4 п.л.
12. Жарылгасова Б.Т. Методология бюджетирования финансовых результатов деятельности в сельскохозяйственных организациях // Вестник университета, 2007, № 7. - 0,3 п.л.
13. Жарылгасова Б.Т. Особенности технологии бюджетирования финансовых результатов деятельности экономических субъектов // Управленческий учет, 2008, №1, 0,9 п.л.
14. Жарылгасова Б.Т. Особенности аудита малых предприятий // Вестник университета, 2007, № 8. - 0,4 п.л.
15. Жарылгасова Б.Т. Внутренний аудит в осуществлении экономического контроля финансовых результатов сельскохозяйственных организаций // Предпринимательство, 2008, №3. - 0,43 п.л.
16. Жарылгасова Б.Т. Методологические аспекты управленческого анализа финансовых результатов сельскохозяйственных организаций // Управленческий учет, 2008, №6. - 0,9 п.л.
17. Жарылгасова Б.Т. Методические аспекты внутреннего экономического контроля потерь сельскохозяйственных организаций // Предпринимательство, 2008, №5. - 0,2 п.л.

Научные статьи в других журналах

18. Жарылгасова Б.Т. Анализ движения денежной наличности в соответствии с российскими и международными стандартами // Консультант бухгалтера, 2006, №8. - 0,8 п.л.
19. Жарылгасова Б.Т. Учимся читать аудиторское заключение по финансовой отчетности // Консультант бухгалтера, 2006, №9. - 0,7 п.л.
20. Жарылгасова Б.Т. Учет финансового результата от обычной деятельности в сельскохозяйственных организациях // Консультант бухгалтера, 2007, №5. - 0,6 п.л.
21. Жарылгасова Б.Т. Бюджетирование в сельскохозяйственных организациях: инструмент комплексного управления финансами // Проблемы теории и практики управления, 2007, №10. - 0,8 п.л.
22. Жарылгасова Б.Т. Система внутреннего контроля и оценка рисков // Аудиторские ведомости, 2007, № 2. - 0,8 п.л.
23. Жарылгасова Б.Т. Аудиторское заключение по финансовой отчетности // Аудиторские ведомости, 2007, № 4. - 0,8 п.л.
24. Жарылгасова Б.Т. Документирование аудита // Аудиторские ведомости, 2007, № 7. - 0,9 п.л.
25. Жарылгасова Б.Т. Общие рекомендации по разработке внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности // Аудиторские ведомости, 2007, №12. - 0,9 п.л.
26. Жарылгасова Б.Т. Бюджетирование как информационная основа финансового менеджмента и внутреннего экономического контроля // Проблемы теории и практики управления, 2008, №3. - 0,8 п.л.
27. Жарылгасова Б.Т. Рассмотрение искажений финансовой отчетности: ответственность аудитора // Аудиторские ведомости, 2008, № 5. - 0,8 п.л.

Статьи в сборниках научных трудов и тезисы докладов в материалах научных конференций

28. Жарылгасова Б.Т. О необходимости классификации типичных ошибок организации АПК при учете налогов. Сборник двадцать второй научно-практической конференции «Научное обеспечение аграрного производства Верхневолжья», Тверь, 1999. - 0,5 п.л.
29. Жарылгасова Б.Т. О специфике методики преподавания дисциплины «Финансы предприятий». Материалы 17-ой научно-методической конференции «Методы активизации учебного процесса и практической подготовки студентов в современных услови-

- ях», Тверь, 2000. - 0,3 п.л.
30. Жарылгасова Б.Т. Рекомендации по разработке внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности. Материалы международной научно-практической конференции «Проблемы повышения эффективности аграрного производства». М.: РГАЗУ, 2004. - 0,3 п.л.
 31. Жарылгасова Б.Т. О необходимости защиты интересов отечественного сельского хозяйства при вступлении России в ВТО. Материалы научно-практической конференции «Актуальные проблемы экономического развития АПК в связи с вступлением в ВТО». М.: РГАЗУ, 2006. - 0,2 п.л.
 32. Жарылгасова Б.Т. Бюджетирование как инструмент финансового управления сельскохозяйственным предприятием. Материалы международной научно-практической конференции «Управленческие аспекты развития АПК». РГАЗУ; М.: 2007. - 0,2 п.л.
 33. Жарылгасова Б.Т. Аспекты управления доходами организаций на основе информации отчета о прибылях и убытках. Материалы международной научно-практической конференции «Управленческие аспекты развития АПК». М.: РГАЗУ, 2007. - 0,2 п.л.
 34. Жарылгасова Б.Т. Финансовое управление дебиторской задолженностью организаций. Материалы международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы управления - 2007». Выпуск 3. - М.: ГУУ, 2007. - 0,3 п.л.
 35. Жарылгасова Б.Т. Управленческий учет: теория, практика и перспективы развития: XXXVI международная научно-практическая конференция «Татуровские чтения»; МГУ им. М.В. Ломоносова. Экономический факультет, 26-27 июня 2008 г. Сборник статей / Под ред. Шеремета А.Д. М.: МАКС Пресс, 2008. - 0,6 п.л.

Учебно-методические труды

36. Жарылгасова Б.Т. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности. Учебное пособие/ Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е. - М.: Экономист, 2004 (Рекомендовано УМО по образованию в области финансов, учета и мировой экономики). – 19 п.л. (лично автором 10,0 п.л.).
37. Жарылгасова Б.Т. Международные стандарты аудита. Учебное пособие/ Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е. - М.: КНОРУС, 2005, 2006, 2007 (Рекомендовано УМО по образованию в области финансов, учета и мировой экономики). – 25 п.л. (лично автором 12,4 п.л.).
38. Жарылгасова Б.Т. Бухгалтерский учет и аудит. Учебное пособие/ Суглобов А.Е., Жарылгасова Б.Т. - М.: КНОРУС, 2005, 2007 (Допущено УМО по образованию в области коммерции). – 31 п.л. (лично автором 15,0 п.л.).
39. Жарылгасова Б.Т. Анализ финансовой отчетности. Учебник/ Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е. - М.: КНОРУС, 2006, 2008 (Допущен Министерством образования и науки РФ). - 19,5 (лично автором 10,0 п.л.).
40. Жарылгасова Б.Т. Методика отражения финансово-хозяйственных операций в бухгалтерском учете. Учебно-методическое пособие / Жарылгасова Б.Т. - М.: Экономист, 2008. - 16 п.л.
41. Жарылгасова Б.Т. Российские и международные стандарты аудиторской деятельности. Учебное пособие / Жарылгасова Б.Т. - М.: КНОРУС, 2008 (Рекомендовано УМЦ «Классический учебник»). - 25,0 п.л.
42. Жарылгасова Б.Т. Анализ финансовой отчетности. Учебник / Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е. - М.: КНОРУС, 2008 (Рекомендовано Министерством образования и науки Российской Федерации). – 19 п.л. (лично автором 10,0 п.л.).
43. Жарылгасова Б.Т. Бухгалтерский учет и аудит. Учебник / Суглобов А.Е., Жарылгасова Б.Т. - М.: Экономистъ, 2008 (Рекомендовано Министерством образования и науки Российской Федерации) – 31 п.л. (лично автором 15,0 п.л.).
44. Жарылгасова Б.Т. Международные стандарты аудиторской деятельности. Учебник / Суглобов А.Е., Жарылгасова Б.Т. - М.: Экономистъ, 2008, (Рекомендовано УМО по образованию в области финансов, учета и мировой экономики). - 25 п.л. (лично автором 12,4 п.л.).
45. Жарылгасова Б.Т. Бухгалтерский финансовый учет. Учебное пособие / Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е. - М.: Экономистъ, 2008, (Рекомендовано УМО по образованию в области финансов, учета и мировой экономики). – 22 п.л. (лично автором 12,4 п.л.).