

**На правах рукописи**



**Григорян Григор Ашотович**

**РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ ЭЛЕМЕНТОВ УЧЕТНО-  
АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ ЗАТРАТ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ  
ОРГАНИЗАЦИЙ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Орел – 2014

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» на кафедре «Бухгалтерский учет и налогообложение»

**Научный руководитель:** доктор экономических наук, профессор  
**Попова Людмила Владимировна**

**Официальные оппоненты:**

**Степаненко Елена Ивановна**, доктор экономических наук, профессор, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Российский государственный аграрный заочный университет», кафедра «Бухгалтерский учет», профессор

**Козлюк Наталья Васильевна**, кандидат экономических наук, доцент, Южно-Российский институт - филиал Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при президенте Российской Федерации», кафедра «Налогообложение и бухгалтерский учет», доцент

**Ведущая организация:** Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего профессионального образования «**Белгородский государственный национальный исследовательский университет**»

Защита состоится 20 июня 2014 г. в 13 часов на заседании диссертационного совета Д 212.182.04 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 40, аудитория 705 ([www.gu-unpk.ru](http://www.gu-unpk.ru)).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на официальном сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 340 ([www.gu-unpk.ru](http://www.gu-unpk.ru)).

Автореферат разослан 19 мая 2014 г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации размещены в сети Интернет на официальном сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» ([www.gu-unpk.ru](http://www.gu-unpk.ru)) и на официальном сайте Министерства образования и науки Российской Федерации ([vak2.ed.gov.ru](http://vak2.ed.gov.ru))

Ученый секретарь  
диссертационного совета

Коростелкина Ирина Алексеевна

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертационного исследования.** С начала становления рыночных отношений в России и до настоящего времени сельскохозяйственные организации находятся в состоянии стагнации не только в связи с неэффективностью проводимой в стране социально-экономической политики, но и по причине отсутствия методического обеспечения и неразработанности организационных вопросов учетно-аналитической системы. Принятие обоснованных и эффективных управленческих решений обеспечивается применением системного подхода, оперативностью регулирования финансово-хозяйственной деятельностью на всех уровнях управления сельскохозяйственной организацией. Современные тенденции, связанные с внедрением международной учетной практики, наименее активно отражаются в аграрном секторе.

Большой поток аналитических данных о фактах хозяйственной деятельности, отсутствие современных учетно-информационных технологий не позволяют организовать учетно-аналитическую систему в отдельных функциональных единицах сельского хозяйства, отвечающую качественным характеристикам и требованию объективности, и уделять в ее рамках должное внимание учету и анализу затрат, вопросам формирования себестоимости, контролю показателей результативности деятельности сельскохозяйственной организации. В этой связи разработка теоретико-методических положений и практических рекомендаций по внедрению прогрессивных управленческих технологий и инструментария учета, анализа и аудита затрат сельскохозяйственной организации представляется актуальной и своевременной на современном этапе развития отраслевой экономики.

**Степень научной разработанности проблемы.** Теоретическим аспектам развития учета и анализа посвящены работы А.Ф. Аксененко, А.П. Бархатова, И.Е. Глушкова, Ю.А. Данилевского, И.М. Дмитриевой, Т.П. Карповой, В.В. Ковалева, Н.Т. Лабынцева, М.В. Мельник, В.Ф. Паляя, В.И. Петровой, Р.С. Сайфулина, В.Я. Соколова, В.П. Суйца, С.К. Татура, В.И. Ткача, А.Н. Хорина и других.

Значительный вклад в изучение проблем формирования учетно-аналитической системы внесли следующие отечественные экономисты: В.А. Залевский, В.Г. Иванова, Т.Б. Кувалдина, И.А. Маслова, Л.В. Попова, С.П. Суворова, И.П. Ульянов, О.А. Шапорова и т.д.

Вопросы организации управленческого учета и анализа подробно раскрываются в работах Абрютиной М.С., Барышева С.Б., Балабановой Т.В., Вахрушиной М.А., Ивашкевич В.Б., Карповой Т.П., Керимова В.Э., Костюковой Е.И., Николаевой О.Е. и т.д.

Исследованием развития отдельных аспектов учетно-аналитической системы в сельском хозяйстве и формирования стоимости сельскохозяйственной продукции

занимались Алборов Р.А., Арютюнян Ф., Бычкова С.М., Башкатова Т.А., Белова Н.Г., Бычков М.Ф., Ефремова И.Н., Игнатов, С.А., Козлюк Н.В., Лисович Г.М., Маслова О.Г., Маслов Б.Г., Новоселова С.А., Пизенгольц М.З., Степаненко Е.И., Удалова З.В., Филиппов К.В. и др.

Проблемы контрольно-аналитической работы в сельском хозяйстве, аудита затрат и формирования себестоимости продукции исследуется в работах Алимова С.А., Белова Н.Г., Лебедева Е.О., Овсячук М.Ф., Поповой А.Х., Широбокова В.Г. и др.

Рассмотренные работы отечественных и зарубежных ученых и экономистов-практиков в области учета, анализа, аудита, внутреннего контроля внесли существенный вклад в развитие учетно-аналитической системы затрат, однако динамичное развитие отраслевой экономики требует дальнейших инновационных прикладных разработок, приращения научного знания и их теоретико-методического обоснования в области управленческого учета, анализа и внутреннего аудита затрат в сельском хозяйстве, что и определило выбор темы исследования, цель, поставленные задачи и научную новизну.

**Целью диссертационного исследования** является разработка теоретических положений, научно-методических рекомендаций и направлений практической реализации управленческих элементов учетно-аналитической системы затрат сельскохозяйственной организации.

Достижение поставленной цели обуславливает постановку и решение следующих **задач**:

- выявить особенности учета затрат в сельском хозяйстве, а также факторы, влияющие на постановку учетно-аналитической системы, научно обосновать взаимосвязь аналитических составляющих учетно-аналитической системы затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции (финансовый, управленческий, налоговый анализ);

- предложить научно-методические рекомендации по формированию управленческого учета затрат по центрам ответственности в сельском хозяйстве;

- сформировать учетно-информационное обеспечение затрат в рамках учетно-аналитической системы;

- разработать методику анализа затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции;

- предложить систему внутреннего аудита затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции.

**Объектом диссертационного исследования** являются затраты на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции как важнейшие показатели деятельности, а также структурные составляющие учетно-аналитической системы

организаций сельскохозяйственной отрасли (управленческий учет и анализ, внутренний аудит).

**Предметом диссертационного исследования** выступают теоретические постулаты и научно-методические положения, определяющие состав и технологию функционирования учетно-аналитической системы затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции отрасли растениеводства.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта специальности ВАК 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» раздел 1 «Бухгалтерский учет» п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», раздел 2 «Экономический анализ» п. 2.11 «Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа», раздел 3 «Аудит, контроль и ревизия» п. 3.9 «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии» (экономические науки).

**Теоретическую и методологическую основу диссертационного исследования** составляют постулаты, концепции, принципы и закономерности учета, анализа и внутреннего аудита, теоретико-методические и организационные положения формирования учетно-аналитической системы затрат в сельском хозяйстве, законодательные и нормативно-правовые акты Российской Федерации.

В процессе диссертационного исследования использовались общенаучные (диалектика, анализ, синтез, системность, комплексность) и специальные (сравнения, графический, учетные, контрольно-аналитические) методы научного познания.

В качестве **информационной базы** использовались нормативно-правовые акты, регламентирующие учет и внутренний контроль затрат, данные статистической отчетности, учебники, учебные пособия и монографии, посвященные формированию эффективной учетно-аналитической системы затрат, статьи периодической печати, информация Интернет-сайтов. Эмпирическая база исследования представлена данными бухгалтерского учета и анализа сельскохозяйственных организаций.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в научном обосновании и разработке теоретико-методических рекомендаций по формированию и эффективному функционированию управленческих элементов учетно-аналитической системы затрат на производство и выпуск продукции в целях использования ресурсного потенциала сельскохозяйственной организации.

Наиболее существенные **результаты диссертационного исследования**, содержащие научную новизну, заключаются в следующем:

- сформулированы особенности сельскохозяйственного производства, влияющие на постановку и функционирование учетно-аналитической системы сельскохозяйственной организации, на основе которых структурированы факторы ее

определяющие и учитывающие социально-экономические, природно-климатические и специфические условия деятельности, а также научно обоснован состав аналитической подсистемы с выделением концептуальных элементов управленческого анализа, позволяющего определять динамику результативных показателей и проводить сопоставимые сравнения для выявления тенденций развития сельскохозяйственной организации (пп. 1.7, 2.11 специальности 08.00.12);

- предложены научно-методические рекомендации по организации и функционированию в сельскохозяйственной организации управленческого учета затрат по центрам финансовой ответственности, учитывающего специфику сельскохозяйственной деятельности и принцип релевантности информации, используемой в процессе принятия управленческих решений (п. 1.7 специальности 08.00.12);

- сформировано учетно-информационное обеспечение затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции, являющееся базой анализа показателей себестоимости и поиска возможных резервов снижения затрат для повышения конкурентоспособности сельскохозяйственного производства (п. 1.7 специальности 08.00.12);

- разработана методика выбора направлений анализа затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции, включающая определение наиболее целесообразных для применения методов анализа затрат, определение недостатков методического инструментария формирования себестоимости, анализ производства продукции, структуры затрат и управления затратами с применением абсолютных и относительных показателей, исследование влияния объективных и субъективных факторов на уровень затрат, а также выявление причин изменений в объеме и структуре выпуска сельскохозяйственной продукции (п. 2.11 специальности 08.00.12);

- предложена модель внутреннего аудита затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции и методическая база прогностической составляющей элемента учетно-аналитической системы, позволяющие в ходе аудиторской проверки выявлять отклонения в учете от норм действующего законодательства и принятой учетной политики (пп. 2.11, 3.2 специальности 08.00.12).

**Теоретическое значение диссертационного исследования** определяется универсализацией достижений науки в формировании учета, анализа и внутреннего аудита затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции, которые позволят осуществлять дальнейшее развитие теоретических положений и научно-методических разработок в данной области, в частности, сформулированы

концептуальные парадигмы, модели и методики управленческого учета, анализа и внутреннего аудита затрат сельскохозяйственной организации.

**Практическая значимость результатов исследования** заключается в том, что внедрение предложенных рекомендаций обеспечит рационализацию функционирования управленческих элементов учетно-аналитической системы затрат на выпуск и реализацию продукции. Предложенные в диссертационной работе методика анализа, модель интегрированного учета затрат и система внутреннего аудита носят конкретный практический характер и могут использоваться в учетно-аналитической практике сельскохозяйственных организаций при разработке учетной политики, оценке и прогнозировании финансового состояния и подготовке отчетности.

Отдельные разделы диссертационной работы используются в учебном процессе при подготовке специалистов и бакалавров экономического профиля по дисциплинам «Управленческий учет», «Учет и анализ», «Управленческий анализ», «Контроллинг» в ФГБОУ ВПО «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс».

**Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования.** Основные теоретико-методические положения, выводы и практические рекомендации, представленные в работе, доложены на Международных и Всероссийских научно-практических конференциях: «Учетно-налоговая концепция устойчивого развития экономики как инструмент социально-экономического регулирования хозяйствующих систем в условиях международных интеграционных процессов», «Концепция формирования налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур», «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (Орел, 2012-2014 гг.).

Результаты диссертационного исследования внедрены в деятельность и используются в практике сельскохозяйственных организаций.

**Публикации.** Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 8 работах общим объемом 4,7 п.л., все авторские, из них 3 статьи опубликованы в журналах, рекомендованных ВАК.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, содержащих 45 рисунков, 29 таблиц, заключения, списка литературы, включающего 166 источников, 4 приложения. Общий объем диссертации - 163 страницы.

Во **введении** раскрыта актуальность темы исследования, определена степень разработанности проблемы, теоретическая, методологическая и информационная база, выделены цель и задачи, объект и предмет, сформулирована научная новизна и положения, выносимые на защиту, теоретическая и практическая значимость,

апробация и внедрение результатов работы.

В **первой главе** диссертации «Теоретические основы функционирования учетно-аналитической системы затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции» определена экономическая характеристика, раскрыты исторические аспекты развития сельского хозяйства в России, определено их влияние на методику формирования учета, охарактеризованы особенности учета затрат на производство и выпуск продукции в сельском хозяйстве, а также исследованы аналитические процедуры, формирующие учетно-аналитическую систему затрат по производству и выпуску сельскохозяйственной продукции.

Во **второй главе** диссертации «Научно-методические рекомендации по формированию учетно-информационного обеспечения затрат на производство и выпуск продукции» представлена учетная система затрат на производство и выпуск продукции, предложен механизм организации управленческого учета затрат по центрам ответственности, а также разработаны научно-методические рекомендации по формированию системы управленческого учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции.

В **третьей главе** диссертации «Постановка контрольно-аналитических процедур в рамках учетно-аналитической системы затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции» предложены методика анализа затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции и механизм формирования аналитической подсистемы, а также разработана система внутреннего аудита затрат.

В **заключении** представлены основные выводы и предложения по результатам исследования и внедрения в практическую деятельность учетно-аналитической системы затрат сельскохозяйственной организации.

## **2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1 Сформулированы особенности сельскохозяйственного производства, влияющие на постановку и функционирование учетно-аналитической системы сельскохозяйственной организации, на основе которых структурированы факторы ее определяющие и учитывающие социально-экономические, природно-климатические и специфические условия деятельности, а также научно обоснован состав аналитической подсистемы с выделением концептуальных элементов управленческого анализа, позволяющего определять динамику результативных показателей и проводить сопоставимые сравнения для выявления тенденций развития сельскохозяйственной организации**

Сельское хозяйство как особая сфера материального производства и крупная отрасль экономики входит в состав национального хозяйства. В рамках диссертационного исследования определено, что специфика сельскохозяйственного



производства, влияя на постановку и функционирование учетно-аналитической системы сельскохозяйственной организации, раскрывается в следующих аспектах:

1. Сельскохозяйственный производственный процесс носит довольно длительный характер, как в животноводстве, так и в растениеводстве. Специфика возделывания сельскохозяйственных культур определяет наличие затрат в текущем периоде при условии получения продукции в следующих временных периодах, что обосновывает временное разграничение затрат в соответствии с периодами производственного цикла, в связи с чем целесообразно деление затрат по категориям в зависимости от времени их осуществления на: затраты прошлых периодов под урожай текущего года, затраты текущего периода под урожай будущих лет, прочие затраты.

2. Влияние на постановку учетно-аналитической системы оказывают климатические факторы, поскольку для растениеводства характерна сезонность производства.

3. Сельскохозяйственное производство имеет большое территориальное распространение, что значительно уменьшает экономический эффект от использования учетно-информационных технологий.

4. Сельскохозяйственные организации осуществляют самостоятельное воспроизводство определенной части необходимых средств производства, что обуславливает наличие в учетно-аналитической системе специальных элементов счетоводства (например, счет 11 «Животные на выращивании и откорме, счет управленческого учета «Затраты на выращивание молодняка и формирование основного стада»).

5. В сельском хозяйстве основным средством производства признается земля, поэтому необходимо обеспечить точный и полный учет земельных угодий.

6. Зачастую в сельскохозяйственном производстве возникает сопряженная продукция, которую необходимо учитывать и анализировать отдельно от основной.

7. В течение года сельскохозяйственная продукция отражается по плановой себестоимости (учетной), а в конце года корректируется до фактической.

8. В сельском хозяйстве распространенной практикой является внутривладельческое потребление части собственно произведенной продукции, при этом косвенные расходы между растениеводством и животноводством можно распределять на произведенную продукцию только после определения ее полного объема (как правило, в конце года).

Автором выделены факторы, влияющие на функционирование учетно-аналитической системы затрат в сельском хозяйстве:

- 1) эффективный механизм регулирования экономических отношений;
- 2) диспаритет цен на сельскохозяйственную продукцию, государственная

отраслевая поддержка;

3) развитие инфраструктуры (сбыт, снабжение, финансовые учреждения, транспортная сеть);

4) качественная аграрная политика, программы ВТО;

5) нормативное регулирование структурных элементов УАС;

6) организационно-правовая форма, вид деятельности и технологические особенности;

7) режим налогообложения (общий, специальный, совмещение режимов);

8) действующая договорная политика;

9) организационные, технические и методические элементы учетной политики.

Определение аналитических процедур в современной теории содержит их трактовку через анализ показателей, тенденций и взаимосвязей и является довольно нечетким. Низкая эффективность использования аналитических процедур, дополняется их относительной малозатратностью и результатами применения специфического инструментария учета и аудита (наблюдение, инспектирование, запрос, подтверждение, документирование и т.п.), которые позволяют получить более достоверную информацию о результатах хозяйственной деятельности.

В учетно-аналитической системе аналитическую подсистему традиционно формирует финансовый, управленческий и налоговый анализ, которые в совокупности направлены на общую оценку результатов деятельности сельскохозяйственной организации. Элементы аналитической подсистемы, несмотря на свою многоплановость и разнонаправленность, позволяют не только определять динамику результативных показателей, сформировать аргументы для объективной оценки показателей деятельности, но и проводить сопоставимые сравнения для выявления тенденций развития сельскохозяйственной организации.

Важное место в структуре аналитической подсистемы занимает управленческий анализ, поскольку он ориентирует аналитические результаты на потребности руководства и позволяет максимально использовать совокупность информационных данных в анализе. Кроме этого, отсутствие нормативной регламентации аналитических процедур и ограниченность пользователей результатов анализа ориентирует на комплексное его проведение, использование данных учета, планирования, контроля в целях принятия эффективных управленческих решений. Концептуальные элементы управленческого анализа представлены на рисунке 1.

В учетно-аналитической системе возможно проведение внутривозвратного анализа, целью которого является оценка основных показателей деятельности (затрат, себестоимости, доходов, расходов), исполнения бюджетов центрами ответственности, выявление отклонений показателей от плана и причин таких отклонений.

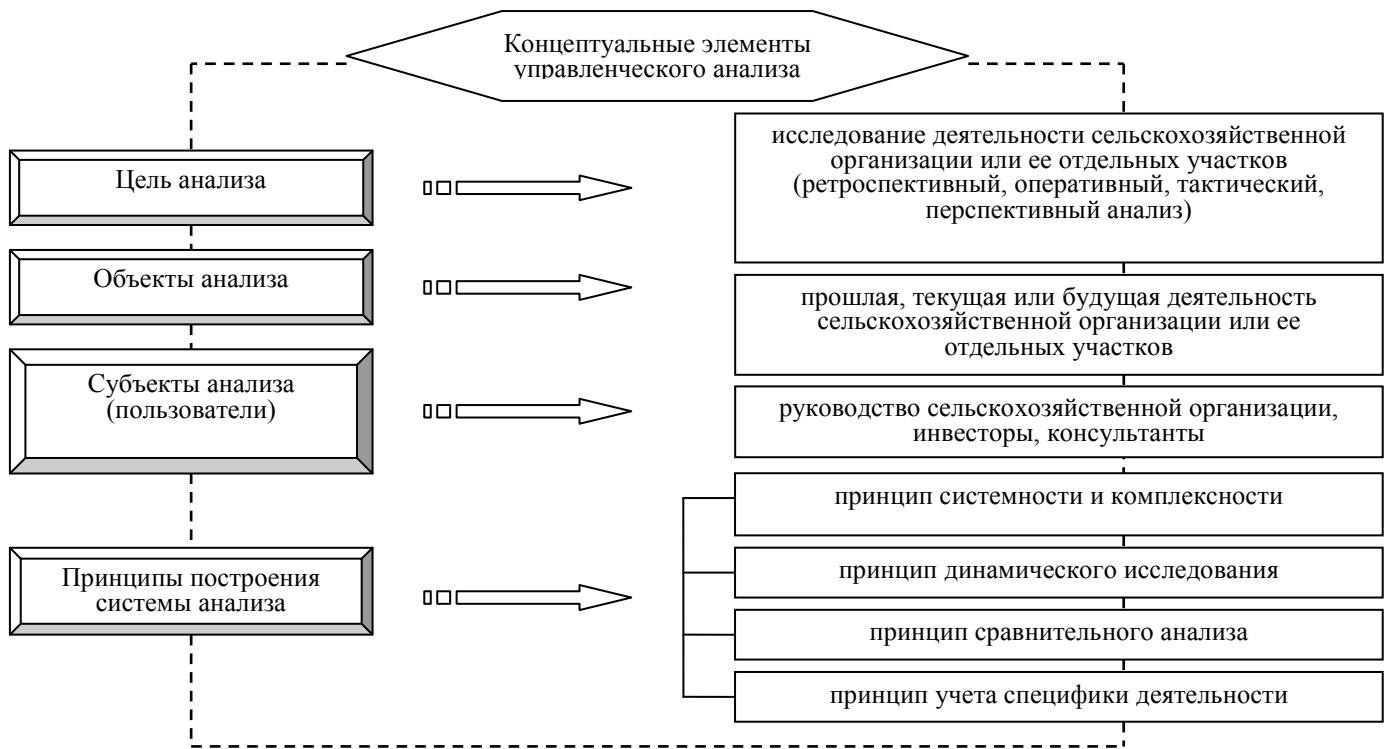


Рисунок 1 – Концептуальные элементы управленческого анализа сельскохозяйственной организации

Методически учетно-аналитическая система сельскохозяйственных организаций связана с выбором способа формирования информационных данных. Для сельскохозяйственных организаций квалифицированно организованная учетно-аналитическая система затрат позволяет определить факторы, влияющие на конечный результат деятельности и принятие эффективных управленческих решений.

**2 Предложены научно-методические рекомендации по организации и функционированию в сельскохозяйственной организации управленческого учета затрат по центрам финансовой ответственности, учитывающего специфику сельскохозяйственной деятельности и принцип релевантности информации, используемой в процессе принятия управленческих решений**

В ходе диссертационного исследования в процессе изучения проблем постановки управленческого учета в сельскохозяйственных организациях отмечена необходимость и своевременность активизации данного элемента учетно-аналитической системы. При этом управленческий учет можно рассматривать как технологию (способ) получения информации для разработки своевременных и обоснованных управленческих решений, включающую в себя часть информационных данных, полученных в учетной подсистеме, методы по их реклассификации, сбору, обобщению, обработке и хранению с учетом принципов адаптированности к специфике деятельности и релевантности к принятию управленческих решений. Управленческий учет не только обеспечивает реализацию принципов (общенаучных, бухгалтерских, специфических) и теорий учета на практике, но и отвечает интересам

внутренних пользователей информации (собственников, руководства, менеджеров, работников).

С целью повсеместного использования информации о затратах в системе управленческого учета по структурным подразделениям автором предложено внедрить модель интегрированного учета затрат (Рисунок 2). В качестве основных элементов модели можно выделить управленческий учет и систему бюджетирования, на базе которых формируется оперативная информация о затратах по бизнес-процессам, структурным подразделениям и видам деятельности.

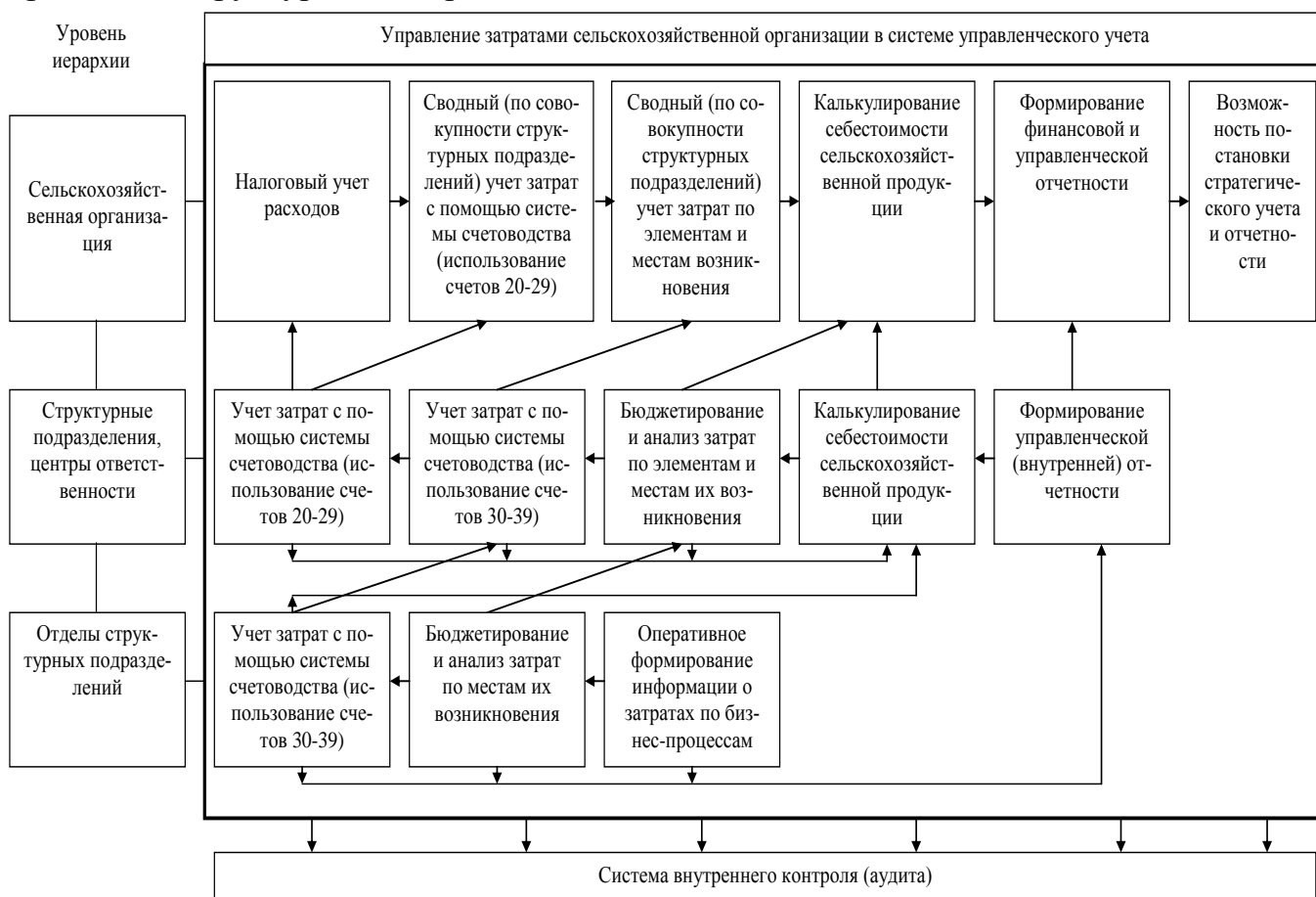


Рисунок 2 - Модель интегрированного учета затрат сельскохозяйственной организации

Постановка интегрированного учета затрат на практике, базирующегося на принципах управленческого учета и способствующего достижению устойчивых, долгосрочных конкурентных преимуществ сельскохозяйственной организации, предусматривает решение ряда организационно-технических вопросов, а именно разработки и утверждения локальных нормативных актов, организационно-финансовой структуры, перечня объектов планирования, учета и контроля затрат, а также системы показателей результативности и эффективности деятельности центров ответственности.

Считаем, что в основе построения финансовой структуры сельскохозяйственной организации должно быть обоснованное распределение контролирующих и регулирующих полномочий между менеджерами среднего уровня и высшим руководством, ориентированное на повышение эффективности и результативности принятия управленческих решений, и, в конечном счете, предполагающее солидарную ответственность за финансовые результаты деятельности. Необходимым условием постановки управленческого учета затрат по центрам ответственности является их рациональное выделение в организационной структуре с точки зрения адекватности.

Адаптация стратегических целей к уровню структурных подразделений и отдельных сотрудников достигается за счет обоснованного определения показателей эффективности деятельности и согласованных с ними показателей для каждого центра ответственности. В рамках диссертационного исследования для выделяемых центров финансовой ответственности предложено применять следующие показатели результативности и эффективности деятельности:

- по центру нормативных затрат: достижение планового уровня затрат на единицу продукции, выполнение технологических операций в оптимальные сроки;
- по центру управленческих затрат: нормативы бюджета расходов;
- по центру маржинального дохода: сумма маржинального дохода по подразделению и на 1 га посевных площадей, урожайность сельскохозяйственных культур, себестоимость продукции (по переменным затратам);
- по центру прибыли: сумма чистой прибыли, рентабельность реализации продукции;
- по центру инвестиций: сумма чистой прибыли, рентабельность активов.

Бюджетное управление сельскохозяйственной организацией и формирование центров финансовой ответственности позволяют существенно изменить систему управления затратами и нацелить ее на сближение стратегических интересов предприятия и индивидуальных интересов сотрудников, прежде всего, за счет установления четкой связи материального вознаграждения менеджеров с эффективностью работы центров финансовой ответственности, повышения качества оценки их деятельности и усиления контроля над расходами.

В этой связи целесообразно утвердить оптимальный набор условий и формализованных показателей премирования работников центров финансовой ответственности (ЦФО), характеризующих эффективность деятельности соответствующих структурных подразделений сельскохозяйственной организации. Под условием премирования понимаем централизованно устанавливаемый и контролируемый ЦФО параметр деятельности, отклонение от которого как в сторону повышения, так и снижения не допускается. Например, премирование работников

Центра маржинального дохода предлагаем производить по фиксированному проценту от маржинального дохода структурного подразделения. С целью адаптации модели премирования работников центра финансовой ответственности в диссертации проведена накладка предлагаемого механизма на фактические данные (Таблица 1).

Таблица 1 – Расчет премиального фонда по Центру маржинального дохода сельскохозяйственной организации по фактическим данным<sup>1</sup>

Показатель	Расчет	Значение
<b>По плану на анализируемый период</b>		
Численность работников ЦФО, чел.	В соответствии с утвержденным штатным расписанием подразделения	11
Годовой фонд оплаты труда, тыс. руб.		1 623,6
Объем производства продукции в стоимостном выражении - всего, тыс. рублей	В соответствии с утвержденной производственной программой подразделения	257 582
Затраты на производство продукции – всего, тыс. рублей		218 089
в том числе переменные затраты		152 187
Маржинальный доход, тыс. рублей	257 582 – 152 187	105 395
Премиальный фонд	50 % от годового фонда оплаты труда [1 623,6 x 50 / 100]	811,8
Норматив премирования, в процентах от маржинального дохода	Премиальный фонд / Маржинальный доход x 100 [811,8 / 105 395 x 100]	0,77 %
<b>Фактические показатели за анализируемый период</b>		
Численность работников ЦФО, чел.	Среднегодовая численность работников (по данным кадровой службы)	10
Годовой фонд оплаты труда, тыс. руб.	Фактически начисленная заработная плата	1 490,8
Объем производства продукции в стоимостном выражении - всего, тыс. рублей	Стоимость оприходованной продукции	476 152
Объем производства продукции в стоимостном выражении - всего, тыс. рублей	Стоимость оприходованной продукции	476 152
Затраты на производство продукции – всего, тыс. рублей	Затраты на производство продукции растениеводства счет 20.1 субсчет СХП «1»	178 354
в том числе переменные затраты		116 590
Маржинальный доход, тыс. рублей	476 152 – 116 590	359 562
Премиальный фонд ЦФО, тыс. рублей	Маржинальный доход x Норматив премирования / 100 [359 562 x 0,77 / 100]	2 768,6

Исходя из фактической суммы маржинального дохода, полученного центром финансовой ответственности, премиальный фонд за анализируемый период составил 2 768,6 тыс. руб. Однако, в соответствии с предложенным механизмом должны быть выполнены показатели производственной программы по урожайности сельскохозяйственных культур и непревышению себестоимости единицы продукции (по переменным затратам). Основанием для расчета бюджета затрат является планируемая производственная программа подразделения (Таблица 2).

С применением управленческих счетов сельскохозяйственная организация имеет возможность сгруппировать затраты в системе финансового учета для целей управления по элементам и статьям затрат, по полной себестоимости отдельных видов продукции, а также по местам возникновения затрат.

<sup>1</sup> Условием выплаты премии является выполнение подразделением производственной программы по урожайности сельскохозяйственных культур и непревышению себестоимости единицы продукции

Таблица 2 – Планируемые показатели использования грузового автопарка центром нормативных затрат Грузовой автопарк отделения №2 сельскохозяйственной организации

Показатель	Ед. изм.	Факт	План	Отклонение от факта
Наличие автомобилей	шт	5	5	0
Техническая грузоподъемность	т	35,5	35,5	0
Автомобиле-дни пребывания в хозяйстве	дни	1 794	1 825	31
Отработано на линии - всего	дни	384	530	146
	час.	4 109	5 300	1 191
Отработано на ремонте - всего	дни	36	35	-1
	час.	271	245	-26
Внутрисменные простои	час.	0	0	0
Количество ездов с грузом	шт.	691	900	209
Общий пробег	км	28 759	45 000	16 241
в т.ч. с грузом	км.	12 206	20 250	8 044
Перевезено грузов - всего	т	4 417	5 750	1 333
Объем выполненных работ - всего	т/км	77 996	128 700	50 704
в т.ч. 1 автомашиной	т/км	15 599	25 740	10 141
Показатели использования парка				0
Среднее расстояние перевозок	км.	18	22,5	4,5
Среднесуточный пробег	км.	75	85	10
Коэффициент использования пробега		0,42	0,45	0,03
Коэффициент использования грузоподъемности		0,90	0,90	0

Кроме этого, на этапе постановки управленческого учета по центрам ответственности необходимо составление смет, выполнение которых оценивается в последующем, и отчетов центров ответственности, включающих только те статьи затрат, на которые может повлиять должностное лицо, ответственное за деятельность каждого центра.

### **3 Сформировано учетно-информационное обеспечение затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции, являющееся базой анализа показателей себестоимости и поиска возможных резервов снижения затрат для повышения конкурентоспособности сельскохозяйственного производства**

В диссертационном исследовании определено, что для сельскохозяйственной организации управленческий учет как таковой не является целью, а предназначен для достижения максимальной эффективности в бизнесе, поскольку информация, формируемая в нем необходима для разработки и принятия обоснованных управленческих решений. В связи с этим управление сельскохозяйственной организацией опирается на следующие управленческие функции: планирование, организация, мотивация, контроль. В условиях развития инновационной экономики необходимо обеспечивать максимально эффективную работу системы управления с помощью генерирования полной и достоверной информации для процесса принятия управленческих решений. Поэтому учетно-информационное обеспечение затрат сельскохозяйственных предприятий формируется посредством составляющих учетно-аналитической системы: управленческого учета, отчетности, бюджетирования

и внутреннего контроля. Система управленческого учета и отчетности затрат на сельскохозяйственных предприятиях, должна быть организована следующим образом (Рисунок 3).

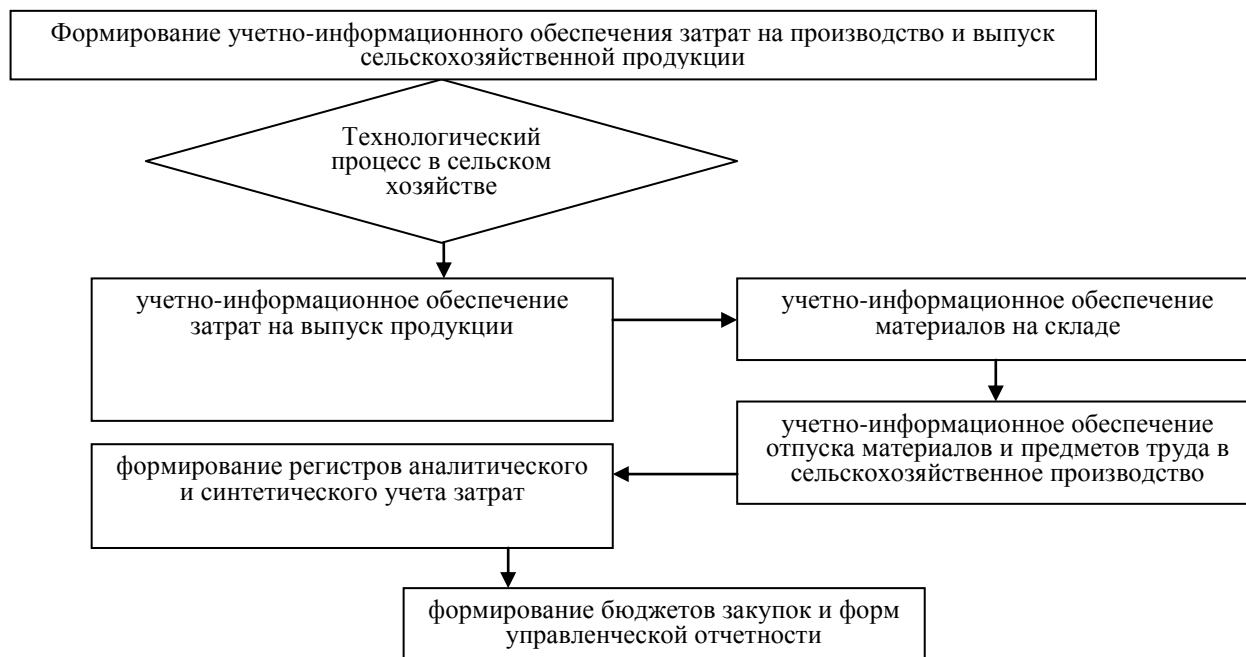


Рисунок 3 – Процесс формирования учетно-информационного обеспечения затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции

Информационные данные учетной подсистемы являются базой для формирования аналитической подсистемы. Учетно-аналитическая система затрат направлена на отслеживание тактических и стратегических изменений показателей себестоимости, поиск возможных резервов снижения затрат на производство продукции для повышения конкурентоспособности сельскохозяйственного предприятия.

**4 Разработана методика выбора направлений анализа затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции, включающая определение наиболее целесообразных для применения методов анализа затрат, определение недостатков методического инструментария формирования себестоимости, анализ производства продукции, структуры затрат и управления затратами с применением абсолютных и относительных показателей, исследование влияния объективных и субъективных факторов на уровень затрат, а также выявление причин изменений в объеме и структуре выпуска сельскохозяйственной продукции**

Функционирование механизма учетно-аналитической системы обеспечивается взаимодействием трех ее элементов – подсистемы учета, аудита и анализа. Организация рациональных учетных процедур сопряжена с рядом аналитических действий, которые позволяют выбрать наиболее приемлемый вариант ведения учета среди разрешенных к применению в практике нормативно-правовыми актами. В



диссертационном исследовании предложена методика выбора направлений анализа затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции, включающая ряд этапов.

На первом этапе целесообразно провести отбор методов анализа затрат и формирования себестоимости, на использование которых оказывают влияние следующие факторы: природно-климатические условия, сезонность и длительность производственного цикла, использование в процессе производства живых организмов и земельных ресурсов, наличие побочной продукции. Влияние каждого фактора определяет соответствующее направление аналитической работы (Рисунок 4).

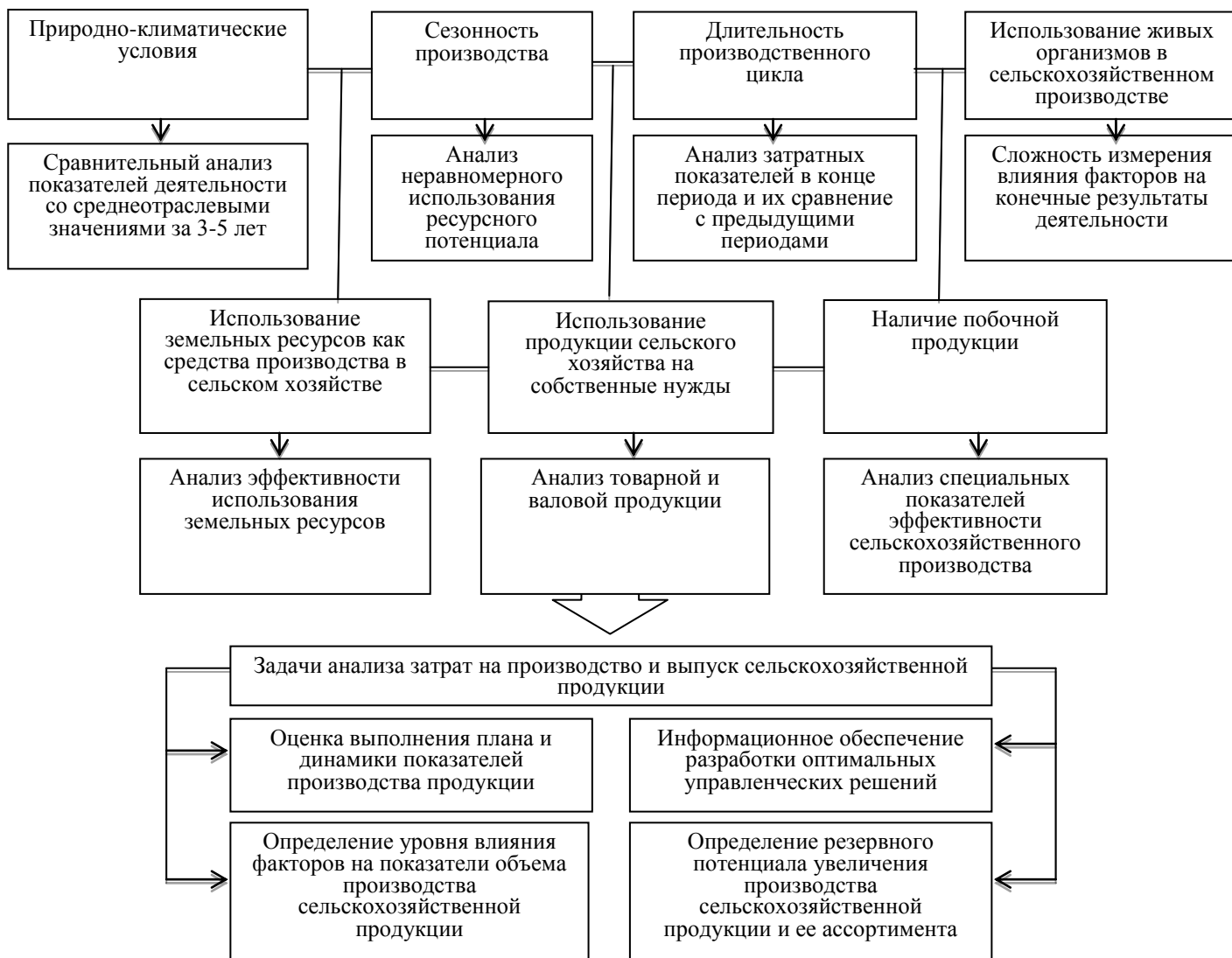


Рисунок 5 – Методы анализа затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции

На втором этапе выбора оптимального методического инструментария определяются недостатки использования в учетно-аналитической системе конкретных методов формирования себестоимости. В частности, проблематичность применения нормативного метода может быть обусловлена ограниченными возможностями сельскохозяйственной организации в области краткосрочного

планирования. В условиях относительно узкой ассортиментной линейки выпускаемой растениеводческой продукции, в условиях постоянно меняющихся цен на сырье использование целого ряда норм и нормативов является нецелесообразным. Соответственно, возможным остается применение отдельных элементов нормативного метода в учетно-аналитической системе сельскохозяйственной организации.

Проблематичность применения метода формирования усеченной себестоимости обусловлена трудностью выделения постоянной и переменной частей затрат, что затрудняет анализ затрат и себестоимости и существенно снижает эффективность и полезность данного метода с учетом специфики деятельности организации.

На третьем этапе считаем необходимым проведение анализа производства продукции растениеводства по отдельным культурам (Рисунок 5); анализа структуры затрат; группировку затрат по элементам в целях исследования материалоемкости, энергоемкости, трудоемкости, фондоемкости и определения влияния технического прогресса на структуру затрат; анализа управления затратами с применением абсолютных и относительных показателей (Таблица 3).

На четвертом этапе исследуется влияние объективных и субъективных факторов на уровень затрат, в частности, изменение объема и структуры выпуска сельскохозяйственной продукции, изменение уровня постоянных и переменных затрат, ресурсоемкости продукции, изменение среднего уровня цен на продукцию из-за ее качественных характеристик или в связи с инфляцией.

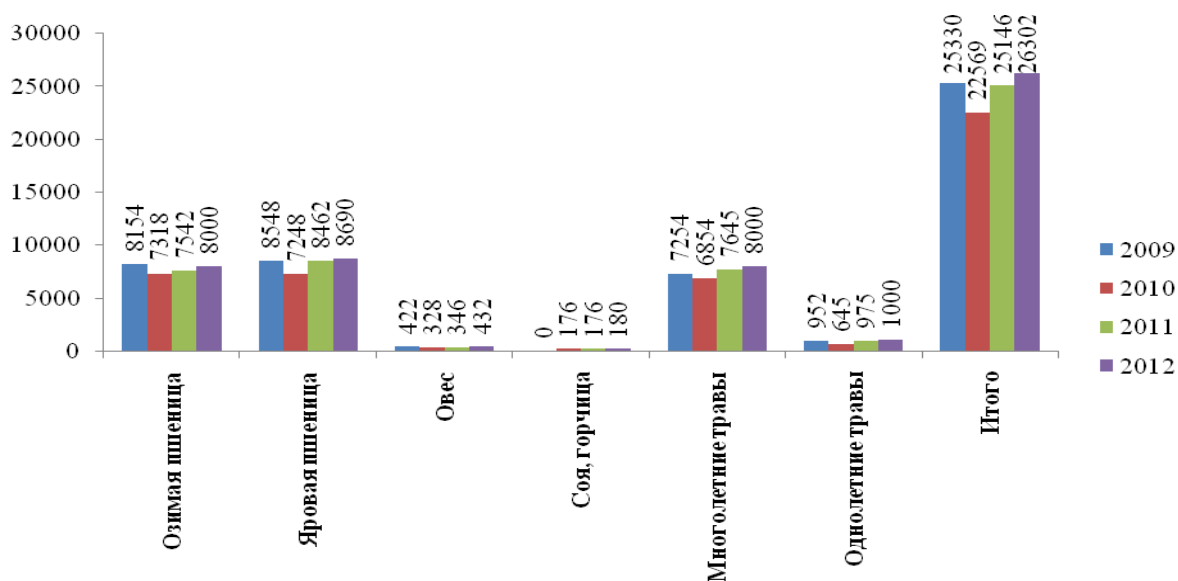


Рисунок 5 – Динамика производства продукции растениеводства сельскохозяйственной организации

Таблица 3 - Анализ управления затратами сельскохозяйственной организации с применением абсолютных и относительных показателей

Элементы затрат	Сумма, тыс. руб.		Структура затрат, %	
	2011 г.	2012 г.	2011 г.	2012 г.
<b>Состав и структура затрат на производство зерна (абсолютные показатели)</b>				
Материальные затраты:	12 752	13 404	65,89	68,81
в т.ч.: семена и посадочный материал	583	839	3,01	4,31
корма	4 432	4 122	22,90	21,16
удобрения	1 657	1 056	8,56	5,42
электроэнергия	1 366	1 693	7,06	8,69
нефтепродукты	1 573	2 421	8,13	12,43
материалы для ремонта	2 830	2 910	14,62	14,94
прочие материальные затраты	311	363	1,61	1,86
Затраты на оплату труда	2 294	2 355	11,85	12,09
Отчислениями на социальные нужды	506	525	2,61	2,70
Амортизация	198	603	1,02	3,10
Прочие затраты	3 604	2 592	18,62	13,31
Итого затраты растениеводства	19 354	19 479	100	100
<b>Относительные показатели</b>				
Уровень затрат	-	-	45,6	36,9
Издержкоотдача	-	-	219,3	270,8
Рентабельность затрат	-	-	17,09	11,59
Темп изменения абсолютной суммы и уровня затрат	-	-	2,15	0,64

Для принятия управленческих решений исследуются факторы, оказывающие влияние на изменение объема и структуры выпуска сельскохозяйственной продукции. В диссертации на основе построенной факторной модели фактического валового сбора продукции растениеводства определена степень влияния каждого фактора на валовой сбор озимой пшеницы сельскохозяйственной организации методом цепной подстановки.

На пятом этапе выявляются причины изменений в объеме и структуре выпуска сельскохозяйственной продукции и структуре посевов, анализируется влияние факторов на сумму затрат, а также определяется целесообразность произошедших изменений с позиции сокращения затрат на производство продукции (Таблица 4).

Таблица 4 – Расчет влияния структуры посевов на затраты

Культура	Затраты на 1 га посева, руб.	Структура посевов, %			Изменение суммы затрат в среднем с 1 га, руб.
		2011 г.	2012 г.	Изменение	
Озимая пшеница	4 760	43,15	42,11	-1,04	$-1,04 \times 4 760 = -4 950,4$
Яровая пшеница	515	11,48	9,47	-2,01	$-2,01 \times 515 = -1 035,15$
Овес	460	5,35	8,42	3,07	$3,07 \times 460 = 1 412,2$
Гречиха	1 430	28,30	26,32	-1,98	$-1,98 \times 1 430 = -2 831,4$
Соя, горчица	976	-	13,68	13,68	$13,68 \times 976 = 13 351,68$
Итого	8 141	100	100	0	5 946,93

Результаты проведенного в диссертации анализа по предложенной методике показывают, что сумма затрат на производство с 1 га озимой и яровой пшеницы уменьшилась за счет изменения структуры посевов. Таким образом, учетно-

аналитическая система затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции в целом решает возникающие перед ней задачи, однако она зачастую игнорирует свои контрольно-аналитические и прогностические функции.

**5 Предложена модель внутреннего аудита затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции и методическая база прогностической составляющей элемента учетно-аналитической системы, позволяющие в ходе аудиторской проверки выявлять отклонения в учете от норм действующего законодательства и принятой учетной политики**

Особенности организации сельскохозяйственного производства обуславливают определенный порядок ценообразования в этой отрасли и учета себестоимости сельскохозяйственных работ, а также достаточно сложную, многоступенчатую систему расчета себестоимости, включающую по времени несколько отчетных лет. В этой связи считаем, что модель аудита затрат на производство продукции сельскохозяйственного предприятия должна включать следующие основные составляющие: предмет, функции, методический инструментарий, документальное оформление, стадии, приемы, виды, риск, элементы, нормативы (Рисунок б).

Значимым в системе внутреннего аудита затрат на производство сельскохозяйственной продукции является использование эконометрических аналитических моделей и моделей факторного анализа, так как на практике довольно часто обнаруживаются погрешности или полное отсутствие надлежащего калькулирования себестоимости продукции, которое позволяет учесть данные модели. Подсистема внутреннего аудита состоит из внутреннего контроля и предусматривает периодическое проведение инвентаризации. Для упрощения контрольных процедур в диссертации разработана система тестов и вопросов. По результатам тестирования проводится оценка надежности систем и сопоставляется с первоначальными значениями, принятыми на стадии планирования аудита, отклонения фиксируются в рабочих документах аудиторов.

В качестве основы методической базы прогностического элемента учетно-аналитической системы следует использовать методы: удельных весов; экспертных оценок, например, балльный метод; поэлементных затрат; корреляционного моделирования.

Преимуществом использования метода удельных весов можно признать применение статистической информации о структуре затрат и себестоимости сельскохозяйственной продукции, при этом предполагается, что материальные затраты занимают наибольший максимальный удельный вес в себестоимости (50-70 %), точность оценки затрат определяет правильность расчета себестоимости, а структура себестоимости не зависит от изменения технических параметров деятельности.



Рисунок 6 – Модель аудита затрат на производство продукции сельскохозяйственного предприятия

Сущность балльного метода заключается в оценке затрат и себестоимости сельскохозяйственной продукции с помощью системы баллов, формируемой экспертами путем организованного опроса (анкетирования). Данный метод обеспечивает точность расчетов и может быть применим в целях прогнозирования.

Таким образом, учетно-аналитическая система затрат сельскохозяйственной организации отрасли растениеводства должна быть сформирована с учетом отраслевых особенностей, предложенного методического инструментария учета затрат и калькулирования себестоимости и модели внутреннего аудита.

### **3. ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

Применение в теории и практике инновационных элементов учетно-аналитической системы затрат сельскохозяйственных предприятий, важным среди которых является формирование информационной системы, адекватно отражающей состояние всего производственного процесса в сельском хозяйстве и обеспечивающей своевременное и качественное принятие управленческих решений. Учетно-аналитическая система затрат сельскохозяйственных организаций в целом решает возникающие перед ней ключевые задачи, однако она практически полностью игнорирует свои контрольно-аналитические и прогностические функции, отдавая приоритет учету. Данный недостаток был устранен в ходе диссертационного исследования.

Учетно-аналитическая система затрат реализуется посредством учетных и аналитических процедур, направленных на выбор наиболее оптимального метода отражения их в учете и списания ресурсов в производство. Подсистема внутреннего аудита состоит из внутреннего контроля и предусматривает периодическое проведение инвентаризации. Для упрощения контрольных процедур предложена модель проведения аудиторской проверки и разработана система тестов и вопросов. Рекомендации для внедрения учетно-аналитической системы затрат сельскохозяйственной организации сформулированы следующим образом: использовать алгоритм учетно-аналитических процедур при оценке целесообразности производства отдельных видов сельскохозяйственной продукции; реализовать предложенную модель внутреннего аудита в разрезе центров ответственности и временных периодов осуществления затрат; усовершенствовать формы управленческих регистров по учету затрат.

Внедрение данных предложений позволит повысить эффективность функционирования учетно-аналитической системы затрат сельскохозяйственного предприятия с целью обеспечения аппарата управления полной и достоверной информацией для принятия экономически обоснованных управленческих решений.

#### **4. ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

##### ***Статьи в научных журналах, рекомендованных ВАК***

1. Григорян, Г.А. Методические рекомендации по формированию системы управленческого учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции / Г.А. Григорян // Управленческий учет. – 2014. - №5. – 0,7 п.л.

2. Григорян, Г.А. Система внутреннего аудита затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции / Г.А. Григорян // Управленческий учет. – 2014. - №4. – 0,6 п.л.

3. Григорян, Г.А. Методика анализа затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции / Г.А. Григорян // Экономические и гуманитарные науки. – 2014. - №2. – 0,5 п.л.

4. Григорян, Г.А. Формирование системы управленческого учета затрат по центрам финансовой ответственности / Г.А. Григорян // Экономические и гуманитарные науки. – 2014. - №1. – 0,6 п.л.

##### ***Статьи в других научных изданиях***

5. Григорян, Г.А. Исторические аспекты развития отрасли растениеводства в России, их влияние на методику формирования бухгалтерского учета / Г.А. Григорян // Материалы международной научно-практической конференции «Учетно-налоговая концепция устойчивого развития экономики как инструмент социально-экономического регулирования хозяйствующих систем в условиях международных интеграционных процессов» (г. Орел, 2014 г.). – Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК», 2014. - 0,6 п.л.

6. Григорян, Г.А. Особенности бухгалтерского учета затрат на производство и выпуск продукции в сельском хозяйстве / Г.А. Григорян // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Концепция формирования налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур» (г. Орел, 19-21 ноября 2013 г.). – Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК», 2013. - 0,6 п.л.

7. Григорян, Г.А. Особенности развития сельского хозяйства в Российской Федерации / Г.А. Григорян // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Концепция формирования налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур» (г. Орел, 19-21 ноября 2013 г.). – Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК», 2013. - 0,5 п.л.

8. Григорян, Г.А. Учетная система затрат на производство и выпуск продукции / Г.А. Григорян // Материалы международной научно-практической конференции «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (г. Орел, 23-25 апреля 2013 г.). – Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК», 2013. - 0,5 п.л.

9. Григорян, Г.А. Методика аналитических процедур в учетно-аналитической системе затрат по производству и выпуску сельскохозяйственной

продукции / Г.А. Григорян // Материалы международной научно-практической конференции «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (г. Орел, 23-25 апреля 2013 г.). – Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК», 2013. - 0,8 п.л.

Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс

Лицензия №00670 от 05.01.2000

Подписано к печати 14 апреля 2014 г. Формат 60x841/16

Печать офсетная. Объем 1,0 усл. печ. л. Тираж 100 экз.

Заказ №\_\_\_\_\_

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе

Госуниверситет – УНПК

302030, г. Орел, ул. Московская, 65