

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

РОССИЙСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ –
МСХА имени К.А. ТИМИРЯЗЕВА

*К 120-летию со дня рождения И.М. Прокофьева,
профессора,
заведующего кафедрой бухгалтерского учета
РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева*

Л.И. Хоружий, В.Э. Керимов, Б.В. Лукьянов, Т.М. Ворожейкина,
О.А. Родионова, Н.Г. Володина, А.И. Павлычев, Л.В. Постникова,
Т.Н. Шилова, А.Е. Выручаева, А.Р. Махмудов, О.В. Бойко,
Д.Д. Постникова

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ

Монография

Москва
Издательство РГАУ-МСХА
2016

УДК 631.162:657.62

ББК 65.052

X 82

Хоружий Л.И., Керимов В.Э., Лукьянов Б.В., Ворожейкина Т.М.
Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и контроля:
Монография / Л.И. Хоружий, В.Э. Керимов, Б.В. Лукьянов,
Т.М. Ворожейкина, О.А. Родионова, Н.Г. Володина, А.И. Павлычев,
Л.В. Постникова, Т.Н. Шилова, А.Е. Выручаева, А.Р. Махмудов, О.В. Бойко,
Д.Д. Постникова. М.: Изд-во РГАУ-МСХА, 2016. 182 с.

Монография посвящена заведующему кафедрой бухгалтерского учета И.М. Прокофьеву, который возглавил ее в 1959 г., основал научную школу и посвятил свою научную деятельность проблемам учета затрат и исчисления себестоимости сельскохозяйственной продукции в сельском хозяйстве.

В монографии рассматриваются основные направления развития теории и методологии бухгалтерского учета на современном этапе его реформирования, в том числе раскрыты вопросы бухгалтерского учета в условиях инновационного развития АПК.

Особое внимание уделяется исследованию опыта позитивного использования стратегического управленческого учета и анализа в организациях АПК. Приводится методика учета сделок по объединению бизнеса в МСФО.

Дана оценка происходящему процессу формирования статистической отчетности организаций АПК, в том числе осуществляющих внешнеэкономическую деятельность, и предложены новые подходы к ее составу.

Предлагаются новые подходы к системе внутреннего контроля в вертикально интегрированных сельскохозяйственных организациях.

В монографии рассматриваются аспекты, требующие совершенствования методологической и нормативной базы регулирования ревизионного контроля финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов.

Предназначено для широкого круга читателей: для руководителей любого уровня управления, финансовых директоров, преподавателей и студентов вузов, а также для бухгалтеров, финансистов и менеджеров, аспирантов и научных работников.

ISBN 978-5-9675-1485-2

© Коллектив авторов, 2016

© ФГБОУ ВО РГАУ-МСХА

им. К.А. Тимирязева, 2016

© Издательство РГАУ-МСХА, 2016

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1. О вкладе И.М. Прокофьева в развитие отечественной аграрной школы бухгалтерского учета (Хоружий Л.И., Павлычев А.И.).....	6
2. Проблемные аспекты теории инновационного развития как основы обновления методологии бухгалтерского учета (Лукьянов Б.В., Махмудов А.Р.).....	17
3. Проблемы организации стратегического управленческого учета и анализа в организациях АПК (Керимов В.Э.).....	40
4. Актуальные вопросы учета сделок по объединению бизнеса в МСФО (Родионова О.А., Выручаева А.Е.).....	64
5. Статистическая отчетность организаций АПК в современных условиях (Постникова Л.В., Шилова Т.Н.).....	89
6. Проблемы формирования интегрированных отчетов в агрохолдингах (Хоружий Л.И., Постникова Д.Д.).....	110
7. Система внутреннего контроля в вертикально интегрированных сельскохозяйственных организациях (Ворожейкина Т.М.).....	124
8. Ревизионный контроль финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов (Володина Н.Г., Бойко О.В.).....	143
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	171
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	172

Введение

В последнее время, в связи с реализацией политики импортозамещения, наблюдается ускоренное развитие организаций агропромышленного комплекса (АПК) России, призванных обеспечить продовольственную безопасность страны.

Практика показывает, что организации АПК быстро адаптируются к условиям рынка, имеют долгосрочные интересы и возможность привлечения инвестиций. Однако постоянный рост объема учетной информации, не в ущерб ее качеству, вызывает объективную необходимость дальнейшего совершенствования форм и методов бухгалтерского учета.

На базе научной методологии отражения учитываемых объектов, обобщений передового зарубежного и отечественного опыта, а также современных требований в сфере управления позволяет предоставлять заинтересованным пользователям информацию по каждому экономическому субъекту для принятия необходимых управленческих решений. Особое место в работе отведено практике применения на российских предприятиях международных стандартов финансового учета и отчетности.

Мировой опыт развития аграрного сектора убедительно показывает экономическую целесообразность разумной кооперации и агропромышленной интеграции в отрасли. Создание различных интегрированных предпринимательских формирований, в составе которых объединяются организации, сохраняющие статус самостоятельного юридического лица, позволяет им осуществлять технологическую увязку производства продукции и успешно реализовать совместные инвестиционные проекты.

Работа хозяйствующих субъектов в рамках единой интегрированной структуры в виде АПК способствует объединению финансового и промышленного потенциала участников, снижению издержек производства, сокращению налогового бремени в результате уменьшения посреднических звеньев.

В монографии авторами исследуется ряд проблем, с которыми сталкиваются в своей деятельности руководители, бухгалтеры, аналитики сельскохозяйственных организаций.

Монография посвящена заведующему кафедрой бухгалтерского учета, кандидату экономических наук, профессору

Ивану Михайловичу Прокофьеву, который занимался развитием научных методов учета издержек производства сельскохозяйственной продукции и теоретических основ калькуляции.

**1. О вкладе И.М. Прокофьева
в развитие отечественной аграрной школы бухгалтерского
учета**

**Хоружий Л.И., д.э.н., проректор по экономическим вопросам,
профессор кафедры бухгалтерского учета,**

**Павлычев А.И., профессор кафедры бухгалтерского учета
РГАУ-МСХА имени К.А.Тимирязева**

Перед человеком к разуму три пути: путь размышления – это самый благородный; путь подражания – это самый легкий; путь личного опыта – самый тяжелый путь.

Конфуций

Быть человеком – значит не только обладать знаниями, но и делать для будущих поколений то, что предшествующие делали для нас.

Г. Лихтенберг

Педагог – это тот человек, который должен передать новому поколению все ценные накопления веков и не передавать пороков и болезней.

А. Луначарский

Счастлива та школа, которая учит ревностно изучать и делать хорошее, еще ревностей – лучшее и всего ревностней – наилучшее.

Я. Коменский

Вышеприведенные глубокие мысли выдающихся людей предыдущих поколений в полной мере можно отнести к многолетней научно - педагогической деятельности Ивана Михайловича Прокофьева, чья жизнь и творчество самым тесным способом были связаны с работой на кафедре бухгалтерского учета в Тимирязевской сельскохозяйственной академии.

И.М. Прокофьев (1896-1981 гг.) свою трудовую деятельность начал в 1913 г. счетоводом, затем работал в должности главного бухгалтера правления «Госмолоко», руководил бухгалтерской работой трестов, объединявших все государственные предприятия Народного комиссариата земледелия.

Начальное специальное образование получил в 1923 г. после окончания Педагогических курсов преподавателей бухгалтерской

специальности при Главном управлении Народного комиссариата посвящения. Затем продолжал обучение в Московском промышленно-экономическом институте им. А.И. Рыкова, который окончил в 1927 году. Получив степень кандидата экономических наук, с 1933 года И.М. Прокофьев работал постоянно в Тимирязевской сельскохозяйственной академии.

С 1959 года по 1971 год он бессменно заведовал кафедрой бухгалтерского учета, был утвержден в ученом звании профессора. Поскольку с момента открытия в 1920 году кафедру неоднократно закрывали, ему принадлежит роль в ее воссоздании. Он был прекрасным организатором учебного процесса по специальности «Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности в сельском хозяйстве», обладая широкой эрудицией, большими практическими знаниями ведения бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях, пользовался заслуженным авторитетом коллектива кафедры и у студенческой молодежи.

И.М. Прокофьев известен и как автор серьезных научных работ, лекций учебных методических пособий. Им написано в общей сложности около 100 научных работ и статей в энциклопедических справочниках, среди которых «Бухгалтерский учет в совхозах» и «Основы калькуляции сельскохозяйственной продукции». Некоторые из его работ переведены на иностранные языки. Являясь приемником и продолжателем Московской научной бухгалтерской школы, созванной профессором А.М. Галаганом – ученым с мировым именем, впервые возглавлявшим кафедру «Сельскохозяйственное счетоводство» при Петровской земледельческой и лесной академии, И.М. Прокофьев внес значительный вклад в развитие основ бухгалтерского учета и калькуляционного дела для государственных сельскохозяйственных предприятий нашей страны. Под его руководством подготовлено и защищено 18 кандидатских диссертаций по актуальным проблемам учета затрат и исчисления себестоимости сельскохозяйственной продукции в различных отраслях и регионах.

Научно-педагогическая и общественная деятельность Ивана Михайловича была высоко оценена Правительством страны. Он награжден двумя орденами Трудового Красного знамени, орденом «Знак почета» и двумя медалями Всесоюзной сельскохозяйственной выставки.

В дореволюционной России более – менее удовлетворительный учет в сельском хозяйстве велся в крупных помещичьих имениях. Крестьянские хозяйства имели весьма смутное представление о сельскохозяйственном учете. Поэтому с победой революции предстояло провести серьезную и трудную работу по налаживанию учета в сельском хозяйстве.

Следует отметить в этой связи, что вообще в России до 1921 года практически не использовалась двойная запись, она рассматривалась лишь как частные случаи более общего метода регистрации фактов хозяйственной жизни и применялась в больших российских банках для анализа экономических явлений их финансовой деятельности. Имели место и другие проблемы: отсутствовал твердый денежный измеритель; не проводилась колляция (сверка) данных аналитического и синтетического учета; не исчислялась фактическая себестоимость продукции, цены устанавливались на основе сметных предложений; не регистрировались сроки представления отчетности. С переходом к НЭПу в стране происходит восстановление (реставрация) традиционного учета и развитие нового социалистического учета. В рамках принятого в 1922 году «Положение о счетоводстве и отчетности» (аналога современному закону о бухгалтерском учете) предписывалось: использование взамен камеральной бухгалтерии двойной системы учета по форме Журнал - Главной книги, упорядоченное списание на производство материалов, введение новых бухгалтерских счетов учета и оценки имущества. Через год в 1923 году был принят Декрет «О государственных промышленных предприятиях, действующих на началах коммерческого расчета (трестах)», согласно которому они становились самостоятельными хозяйственными единицами. Основные положения этого нормативного документа сводились к следующему: устанавливался хозяйственный год с 1 октября по 30 сентября следующего года, предусматривалась оценка основных средств по восстановительной стоимости, определен порядок учета сомнительных и безнадежных долгов, были установлены правила оценки статей баланса, определен порядок составления (не позднее 3 месяцев) и публикации (не позднее 6 месяцев) отчетов трестов. В 1923-1924 гг. была введена третья валюта – «червонец», с обращением которого усилился интерес к учету. Появилась возможность выявить реальные финансовые результаты хозяйственной деятельности. С

1926 по 1929 годы были изданы и другие регламентирующие правила и инструкции. В целом, несмотря на многочисленность нормативных документов, их неразбериху, усилились стремления к централизации учета в масштабах всего государства. Успешно развивалась и бухгалтерская мысль в период НЭПа. В этот период была создана русская бухгалтерия во главе с А.П. Рудоновским, А.М. Галаганом, Р.Я. Вейцманом и другими отечественными учеными и практиками. В результате к началу 1930-х годов в бухгалтерском учете произошли существенные изменения: узаконена с 01.01 1929 г. ежемесячная калькуляция себестоимости продукции во всех отраслях промышленности (в крупном машиностроении – поквартальная, в сезонных производствах – по сезонам); введена месячная (периодическая) отчетность для трестов по фабрично-заводской и коммерческой себестоимости; в промышленности был взят курс на индустриализацию в сельском хозяйстве – на коллективизацию. Эти изменения в свою очередь повлекли за собой существенную перестройку кредитной системы и расчетных взаимоотношений между предприятиями. После проведения кредитной реформы в учете произошли существенные изменения. В начале 1930 года была произведена реорганизация бухгалтерского учета и статистики и принято постановление, согласно которому ЦСУ СССР было объединено с Госпланом. Госплан являлся высшим методологическим центром в области учета. В его составе был организован сектор народнохозяйственного учета. В том же году в соответствии с приказом ВСНХ, субъекты хозяйствования были наделены оборотными средствами, введены новые формы расчетных документов – счета-фактуры, платежные требования и платежные поручения для осуществления безналичных расчетов, в этих целях для предприятий открывались счета в Госбанке. В рамках проведения кредитной реформы 1930 года в основу расчетной цены при отпуске продукции была положена плановая заводская себестоимость. На предприятиях введен счет «Реализация», на котором отражали полную продажную стоимость продукции. В систему текущего учета вводились счета дебиторов и кредиторов. Получил распространение оперативный учет.

Перед началом Великой Отечественной войны перед народным хозяйством страны стояла главная задача – выполнение третьего пятилетнего плана (1938-1942 гг.), предстояло провести

реконструкцию всех отраслей национальной экономики на базе новейшей техники, что предъявляло новые требования к бухгалтерскому учету. Учет был все еще громоздким, отсутствовали его оперативность и гибкость. Предвоенный период характеризовался выходом новых работ по бухгалтерскому учету профессоров: В.Г. Макарова, Я.М. Гальперина, Н.А. Кипарисова и других. В эти годы с полной творческой реализацией проявил себя и И.М. Прокофьев, в связи с актуальной проблемой определения затрат труда и средств производства на единицу продукции для анализа экономики совхозного производства. Совхозные кадры в новых условиях развития сельского хозяйства должны были не только овладеть сельскохозяйственными знаниями, осваивать новую технику, изучать растениеводство и животноводство, но и уметь решать организационно-экономические вопросы на основе данных бухгалтерского учета и калькуляционной работы.

Своеобразие совхозов в тот период времени состояло в том, что они, наряду с МТС, были основными организационными структурами в сельском хозяйстве. Колхозы же, не смотря на сплошную коллективизацию до их укрупнения в 1950-51 гг., не были еще организационно-хозяйственно укреплены, по существу оставались мелкими по размерам хозяйствами и поэтому вели учет по простой и сокращенной системе счетоводства. Задача налаживания учета издержек производства в едином стоимостном измерении и определение себестоимости продукции на той ступени их развития не стояла столь остро как в совхозах. Исчисление себестоимости продукции в колхозах началось с 1958 года, когда они впервые дали отчетную калькуляцию. Но только после реорганизации МТС, продажи техники колхозам, отменой условной оценки натуроплаты за работы машинно-тракторных станций в 1962 году, колхозы как крупные коллективные хозяйства, основанные на кооперативной форме собственности, перешли к исчислению себестоимости продукции и определению рентабельности производства на основе фактических затрат, вытекающих из данных бухгалтерского учета. Это сблизило колхозы с совхозами в смысле методов экономического анализа результатов производства, поставило их в одинаковые условия для последовательного осуществления контроля над мерой труда и мерой потребления в интересах всего общества и отдельных его тружеников.

Совхозы на том этапе своего развития представляли собой крупные государственные сельскохозяйственные предприятия, которые специализировались на производстве зерна, молока, выращивании скота на мясо и другой продукции. На них распространялись практически все инструкции, действовавшие в промышленности. В связи с сезонностью производства фактическая себестоимость продукции исчислялась в конце года. В течение года полученная продукция собственного производства оценивалась по плановой себестоимости с доведением в конце года до фактической. Перед бухгалтерским учетом в совхозах того времени стояла весьма непростая задача – поднять уровень производства и снизить себестоимость продукции. Сложность заключается в том, что производственная структура промышленных предприятий была значительно проще, чем структура сельскохозяйственных предприятий, где одновременно производились различные виды продукции при общих издержках производства. Поэтому для организации учета, налаживание калькуляционной и аналитической работы в совхозах предстояло не только использовать накопленный в этом отношении опыт промышленной сферы, но и вместе с тем внести коренные изменения в методы и формы ведения учета издержек производства, развить их до уровня определения производственных затрат на единицу продукции. Эта проблема с успехом была решена И.М. Прокофьевым, автором книги «Основы калькуляции сельскохозяйственной продукции в совхозах» Сельхозгиз. 1940 г.

И.М. Прокофьев не только увязал в своей работе производственные затраты с конечными результатами производства, но и существенным образом изменил характер калькуляции, максимально приблизив категорию индивидуальных издержек производства к условиям сельскохозяйственного производства. Это позволило улучшить государственное руководство сельским хозяйством и дало возможность совхозам более полно использовать резервы роста производства и снижения себестоимости продукции, имеющиеся в общественном хозяйстве.

Необходимо также отметить, что многие важные вопросы учета затрат в процессе производства и калькуляции себестоимости продукции, изложение которых характерно как для данной книги, так и для других учебников, издаваемых ранее в стране, имели международное значение. Создавая государственные

кооперативные хозяйства, многие социалистические страны использовали не только советский опыт организации крупных сельскохозяйственных предприятий, основанных на общественной собственности на средства производства, но и опыт организации учета и счисления себестоимости в сельском хозяйстве, накопленный в наших совхозах и колхозах. В свою очередь это ускорило процесс организационно-хозяйственного укрепления государственных и кооперативных хозяйств в странах социализма, намного сократило срок, необходимый для налаживания социалистического учета в общественном хозяйстве этих стран. Так, например, обстояли дела в ряде стран – членов Совета Экономической Взаимопомощи (СЭВ), где себестоимость продукции определялась не только в отдельных хозяйствах, но и в общегосударственном масштабе (отдельно по госхозам и кооперативам).

В структурно-содержательном плане издание «Основы калькуляции сельскохозяйственной продукции в совхозах» состоит из 7 глав. Первая и вторая главы, а также четвертая посвящены общим теоретическим основам калькулирования. В главе 3 изложены экономические аспекты мотивации труда. Пятая и шестая главы освещают методические вопросы калькуляции себестоимости продукции в растениеводстве и животноводстве, а седьмая содержит рассмотрение их применительно к работам и услугам вспомогательных (обслуживающих) производств.

В первой главе последовательно излагаются вопросы места, роли и значимости себестоимости как хозяйственной категории, отражающей все стороны хозяйственной деятельности предприятия. В этой главе исторический и научный интерес представляет подход к калькулированию не просто как к способу начисления себестоимости, а как к самостоятельной системе, имеющей свой предмет, задачи и методы. Следует отметить, что в тот период времени самой актуальной была проблема создания единого народнохозяйственного учета. Предстояло объединить воедино оперативно-технический, статистический и бухгалтерский виды учета, поскольку их разобщенность была помехой для планирования и руководства народным хозяйством страны. Концепция же И.М. Пркофьева нарушала систему единого социалистического учета и нужно было иметь большое мужество и стойкость в жестких условиях того времени отстаивать и развивать

традиции русских ученых-бухгалтеров, создавших отечественную научную школу бухгалтерского учета. Его идеи получили реальное воплощение только в условиях перехода к рыночной экономике.

В данной главе также представлено оригинальное определение себестоимости, дана классификационная характеристика видов калькуляций в зависимости от их названия, особое внимание обращено на особенности составления плановых калькуляций на основе использования практических данных учета и предполагаемых (провизорных) расчетов, сформулированы основные требования для правильного составления отчетных калькуляций.

Во второй главе изложена методология производственных затрат, обеспечивающая возможность обоснованного учета процесса производства и исчисления достоверной себестоимости. Даны исчерпывающие пояснения формирования элементов и статей затрат в целях определения себестоимости, приводится обоснованное разграничение затрат по различным признакам. Представлена критика инструктивных материалов того времени по поводу отражения общепроизводственных расходов, в связи с чем изложены рекомендации более точного учета накладных расходов в соответствии с местами их образования путем введения особых учетных групп фермских и отделенческих накладных расходов и включения их в себестоимость продукции соответствующей отрасли. Кроме того, в действующих тогда инструкциях не принималось во внимание сопоставление затрат с изменением размера (объема) производства. Этот пробел был успешно решен автором на основе деления затрат на переменные, постоянные, деgressивные и прогрессивные, что имело существенное значение при анализе себестоимости, на конкретных примерах показано их влияние на изменение урожая культур, продуктивности животных и соответственно себестоимости продукции. Эти положения стали достоянием практики только в современных условиях рынка.

Третья глава, выделена автором в связи с постановлением СНК СССР от 05.08.1935г. об обязательном составлении и представлении совхозами производственно-финансовых планов, а также в целях решения задач повышения производительности труда и создания постоянных кадров.

В первом ее разделе особое внимание уделено методике плановых расчетов основной и дополнительной заработной платы

различным категориям работников, в условиях сдельных форм и систем оплаты труда, занятым в отдельных отраслях растениеводства и животноводства. Здесь приведены подробные способы расчетов основной заработной платы и премий, которые требовали на практике значительных затрат труда и хорошее знание приказов и инструкций. После введения Наркомсовхозов СССР для составления промфинпланов на 1939 г. Укрупненных нормативов заработной платы в расчете на 1 голову или 1 ц. продукции автором были разработаны методики расчетов для правильного применения этих укрупненных нормативов. В рамках этого раздела проведены также особенности определения заработной платы при повременной форме для работников административного, технического и обслуживающего персонала на основе установленных штатов и месячных ставок.

Во втором разделе этой главы изложены вопросы включения заработной платы и начислений на нее в отчетную калькуляцию в целях получения новой и достоверной информации при определении себестоимости продукции, где также приведены примеры по отнесению на производство сумм дополнительных выплат трактористам за экономию и удержаний за перерасход горюче-смазочных материалов в соответствии с постановлением СНК СССР и ЦК ВКП (б) от 02.07.1935 г.

В четвертой главе детально рассмотрены вопросы специфики отдельных видов материальных затрат (нефтепродуктов, кормов и других материалов), а также амортизации затрат на ремонт основных средств и порядок их включения в плановую и отчетную калькуляцию.

Особое место уделено методике распределения накладных расходов. При этом автор подробно рассматривает различные способы их распределения пропорционально: основным (прямым) затратам; посевной площади или количеству поголовья; суммам заработной платы производственных рабочих; установленным коэффициентам. Причем приводятся как положительные стороны, так и недостатки применяемых способов с использованием многочисленных приемов и алгоритмами их расчетов.

Им рекомендовано отнесение части общепроизводственных и общехозяйственных расходов на незаконченное производство по работам в растениеводстве, переходящее с текущего года на будущий. Приводятся предложения о выделении в составе

общехозяйственных расходов отдельной группы «непроизводительных расходов» для включения в себестоимость продукции.

В завершении этой главы в целях надлежащего контроля за обоснованностью распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов высказана мысль о необходимости проведения этой важной работы в специальных формах документов.

Главы 5 и 6 целиком посвящены вопросам исчисления себестоимости продукции растениеводства и животноводства. При этом первоначально рассматриваются действующие инструкции Наркомзема по составлению отчетных калькуляций, затем на многочисленных примерах отмечают их недостатки и обосновываются способы совершенствования калькуляционных расчетов для различных подотраслей и видов продукции основного производства.

В седьмой главе приведен порядок калькуляции себестоимости работ и услуг вспомогательных производств (автомобильного транспорта, электростанции, водопроводной станции, ремонтной мастерской, живой тяговой силы) с многочисленными примерами и алгоритмами расчетов.

В заключительной части работы даются указания о необходимости составления производственных отчетов в части основных затрат по растениеводству (после завершения цикла технологических работ), а в животноводстве ежемесячно, которые имеют исключительно важное значение для контроля за ходом производственных процессов, своевременного принятия мер по предупреждению перехода средств сравнении отдельными статьями производственно-финансового плана. Кроме того, особо подчеркивается, что информация о калькуляции может принести ощутимую, реальную помощь руководству и специалистам совхозов только в том случае, если эти упорядоченные сведения будут подвергаться постоянному и самому тщательному анализу.

В завершении комментария содержательной части работы необходимо отметить, что в этой небольшой по объему книге, но насыщенной по постановке проблем и путям их преодоления, собран и обобщен обширный и ценный материал, который не потерял своей актуальности и в настоящее время, что подтверждается следующими непреложными фактами.

Опыт перехода аграрного сектора экономики в 90-х годах XX в. к рыночной экономике по либеральной модели наглядно показал ущербность неуправляемого развития на основе ложных установок, что «рынок все отрегулирует». За постперестроечные 20 лет в сельском хозяйстве едва установлен уровень производства 1990 года. Всеобщая переориентация собственников и менеджмента предприятий в условиях инфляции на получение дохода за счет завышения цен на выпускаемую продукцию способствовала утрате интереса к задаче управления затратами с помощью себестоимости. В нестабильных экономических условиях, характерных для современной экономической периода в связи со вступлением в ВТО, роль отдельных факторов и направлений снижения себестоимости изменяется, в связи с чем определение важнейших фактов и путей как для данного периода так и для конкретных сельскохозяйственных организаций представляет сложную экономическую проблему. Важно осознать, что в современных условиях серьезные успехи в повышении эффективности и конкурентоспособности организации АПК может обеспечить только системный подход к организации учета и управлению себестоимостью, объединяющей как меры государственного регулирования, так корпоративного и внутреннего управления.

Несмотря на некоторые отклонения, присущие монографическому исследованию, книга представляет собой хороший образец высокого научного уровня, отточенности определений и формулировок, чувства меры в изложении научных истин и в тоже время полновесной информации о практике калькуляционной работы, ярких примеров и конкретной ситуации для анализа. Обилие методических подходов к исчислению себестоимости в тесной увязке с учетными аспектами – все это свидетельствует о вполне современном подходе к исследованию и эволюции калькулирования.

2. Проблемные аспекты теории инновационного развития как основы обновления методологии бухгалтерского учета
Лукьянов Б.В., д.э.н., профессор кафедры экономической кибернетики,
Махмудов А.Р., ст. преподаватель кафедры бухгалтерского учета РГАУ-МСХА имени К.А.Тимирязева

Императивом современной национальной экономики в условиях глобализации и вступления России в ВТО является переход на новую стратегию экономического развития. Общую проблематику такого пути развития впервые озвучил экс-президент страны (ныне Председатель Правительства Российской Федерации), Д.А. Медведев в послании Федеральному собранию, где в качестве базовых элементов модернизации российской экономики он выделил черты принципа «И»: инвестиции, инновации, институты, инфраструктура, а в качестве запасного еще и «интеллект».

Данный вопрос из хозяйственной сферы стремительно перемещается в политическое пространство в целях радикального улучшения инвестиционного климата, в связи с остротой проблемы в международной конкуренции за инвестиции. Поэтому отказ от докризисной модели национальной экономики становится все более очевидным.

Без стимулирующей роли налоговой системы инвестиции по-прежнему будут вкладываться только в энергетические сектора и отрасли, связанные с потребительским спросом, то есть дающие быструю отдачу. А нам нужны еще и «умные инвестиции в инновации». Иначе никакой модернизации в России никогда не будет¹.

Начало перехода на этап инвестиционно-инновационного роста и развития стимулирует политика государства, нацеленная на модернизацию экономики и повышение конкурентоспособности отечественных товаров. Особо острую необходимость перехода на *инновационный путь развития* в настоящее время испытывает отечественный АПК в целом и его основе производящий сектор – сельское хозяйство, слабое восприятие инноваций которого во

¹ Российская газета, 2010. 25 ноября

многим обусловлено низкой доходностью сельскохозяйственных товаропроизводителей.

В свое время, учитывая состояние материально-технической базы агропроизводства, на неизбежность и реальность перехода к новому этапу развития, указывал В.В. Путин: «Повышение технологического уровня становится стратегическим фактором укрепления конкурентоспособности сельского хозяйства»².

Учитывая и оценивая реальное состояние всех отраслей и сфер АПК, а также настоятельную необходимость активизации и ускорения инновационного развития в целях повышения конкурентоспособности и обеспечения продовольственной безопасности страны на федеральном уровне разработаны основополагающие базовые документы; Федеральный Закон № 264-ФЗ «О развитии сельского хозяйства»³, который определяет основные принципы и формы реализации государственной политики и по развитию АПК страны; Доктрина продовольственной безопасности РФ⁴; Концепция долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 года⁵; Концепция развития отечественного АПК до 2020 г., на базе, которой разработан проект Государственной программы развития сельского хозяйства на 2013-2020 гг.

В стратегии и тактике перевода сельского хозяйства на инновационный путь развития особая роль принадлежит экономической теории, являющейся ключевой опорой разработки новой модели экономического развития на макроуровне, теоретических и методологических аспектов инновационной деятельности в аграрной отрасли, а также определения значимости информационного обеспечения инновационного процесса в агропроизводстве.

Поскольку исследование теоретико-методологических вопросов инновационной деятельности в аграрном секторе

² Газета «Сельская жизнь» 2006, 27 июня

³ Федеральный закон от 29.12.2006 № 264-ФЗ (ред. от 12.02.2015) «О развитии сельского хозяйства» (с изм. и доп., вступ. в силу с 13.08.2015)

⁴ Указ Президента РФ от 30.01.2010 № 120 «Об утверждении Доктрины продовольственной безопасности Российской Федерации»

⁵ Распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р (ред. от 08.08.2009) «О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года» (вместе с «Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года»)

экономики является новым направлением в бухгалтерском учете, то для обоснования основ формирования учетно-аналитического обеспечения инновационных процессов в хозяйствующих субъектах, а также построения учетных моделей и разработки методики учета инноваций, необходимо руководствоваться научной интерпретацией категорий экономической теории и отдельными составляющими ее методологии в их взаимодействии со средствами учетной деятельности.

Сложность и многоаспектность теоретических основ инновационной деятельности применительно к различным отраслям и сферам экономики предопределили необходимость раскрытия сущностной основы инновационного развития, определения его важных свойств и характерных признаков. С этой целью нами проведен обзор литературы, позволивший выявить ряд следующих исторических этапов в становлении и развитии инноваций (см. рис. 2.1).

Поскольку на сегодняшний день единой теории инноваций не существует, то на основе обозначенных этапов нами выделены концептуальные подходы в рамках различных школ и направлений экономической теории их систематизация, проведен контекст-анализ их сущности в целях возможности последующего формирования инновационной модели экономики в аграрном секторе. Ниже приводятся характерные особенности сущностной основы этих теоретических подходов

В эволюционном подходе генезис инновационного развития был связан в начале XX в. с работой немецкого экономиста Вернера Зомборта «Революционный переворот в капитализме» (1913), где он применительно к экономике впервые ввел термин «Созидательное разрушение» в качестве движущей силы коренных технических изменений в капиталистической системе хозяйствования. Идея «Созидательного разрушения» восходит к философскому Закону «отрицание отрицания», что означает по существу замещение старых форм и качеств новыми, отражая тем самым диалектику развития общества и материи.

Ее принял американский экономист австрийского происхождения Йозеф Шумпетер как парадигму (образец) технологического развития на базе инноваций. В своем научном труде «Теория экономического развития»⁶ опубликованном в 1939

⁶ Шумпетер Й.А. Теория экономического развития. М.: Прогресс, 1982.

году, он рассматривал идею «созидательного разрушения» как средство описания противоречий природы коренных технологических изменений. Он подчеркнул, что инновации будь то товары, новые процессы или просто новый способ делать что-либо, и составляют суть капиталистического двигателя⁷.

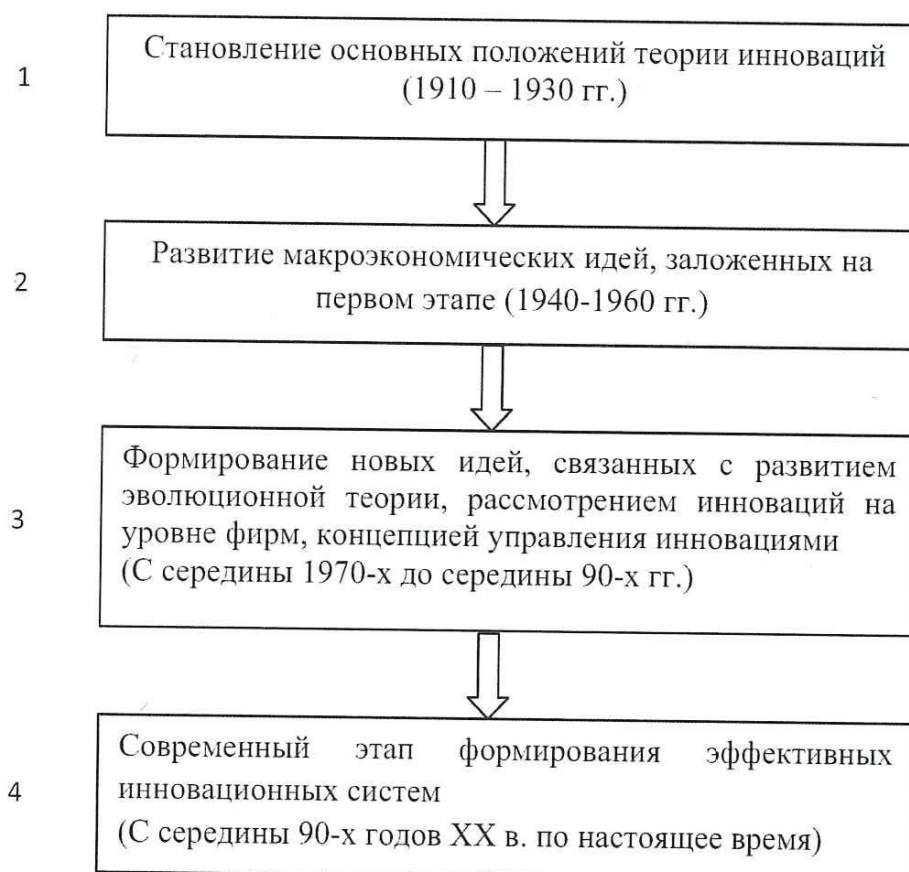


Рис. 2.1. Исторические этапы процесса формирования и развития теоретических аспектов проблематики инноваций

Понимаемая под **инновацией** историческую и необратимую переменную «в способе делания вещей», Й. Шумпетером впервые введен термин и выдвинута идея о роли предпринимателя в инновационном процессе.

Именно в этом ключе он рассматривал инновационное развитие, выставляя при этом одно из главных условий – необходимость обновления средств производства. Причем ряд инноваций как справедливо считал автор, не может быть создано на базе старых производственно-технических систем. По его мнению, если цепочки воспроизводства (особенно в ходе кризиса) разрушены, то просто отсутствует база для получения новой

⁷Шумпетер Й. Теория экономического развития. М: Прогресс 1982 – с. 154

комбинации. То есть в этих условиях им особо подчеркивается, что инновациям сначала предшествует создание новых средств производства.

Вместе с тем согласно его подходу, нововведения нарушают экономическое равновесие экономики, которое затем может восстанавливаться под воздействием конкуренции. Как полагал Й. Шумпетер, при переходе экономической системы к новому состоянию предприниматель, первый внедривший нововведение, получают избыточную прибыль, величина которой затем уменьшается по мере применения данного нововведения другими фирмами. Поэтому с его точки зрения, инновации в связи с двойственной природой процесса «созидательного разрушения», являются не только движущей силой прогресса, но и причиной повторяющихся рецессий и циклического поведения темпов роста и других экономических показателей. Тем самым внедрение нововведений и последующий процесс восстановления экономического равновесия на новом уровне будет выражаться в неравномерности экономического роста. В связи с этим говоря об эволюции в рамках «созидательного разрушения», Й. Шумпетер пояснял, что она неравномерна, прерывиста, беспорядочна, имея в виду разрушения существующих структур и представляющих собой серию «взрывов», согласно которым происходит будущий рост и развитие⁸

В рамках эволюционного подхода теория Й. Шумпетера как одно из обоснований разработки неравновесной экономики в то время не была воспринята положительно со стороны научных кругов неоклассиков (экономического мейнстрима), поскольку она нарушала, стройную неоклассическую теорию и ее постулаты о том, что все субъекты рациональны, максимизируют прибыль и стремятся к равновесию. Несмотря на парадокс современного успеха постиндустриального общества в странах с развитой рыночной экономикой благодаря неравновесным «гримасам экономики» под воздействием инновационных изменений главенствующая (ортодоксальная) теория пока серьезно не занимается разработкой реальных проблем инновационного развития. Более того, ее до сих пор интересуют особенности достижения равновесных состояний экономики, а вовсе не то, как

⁸Шумпетер Й. Теория экономического развития. М: Прогресс 1982– с. 156

они нарушаются под влиянием конкуренции и инновационного развития.

Фундаментальный методологический анализ эволюционной динамики экономики и обоснования ее связи с инновационным развитием было осуществлено выдающимся русским экономистом-профессором Н.Д. Кондратьевым, параллельно с исследованиями Й. Шумпетера, с которым он состоял в непосредственной переписке. Проанализировав порядок появления и исследования новых технологий, а также их влияние на научно-технические и социально-экономические достижения наиболее развитых государств мира, он в 20-х годах XX в. выдвинул теорию волнообразного развития мирового научно-технического прогресса. Согласно его концепции, каждые 45-60 лет меняется основополагающая технология производства, что приводит к резкому росту экономических показателей и ускорению общественного развития. Безусловно, происходит это только в тех странах, где уровень науки, техники, человеческий потенциал позволяют использовать данную технологию. Им было выделено пять таких периодов или, как он их назвал, волн технологического развития.⁹ Пятая волна (в настоящее время по Н.Д. Кондратьеву), охватывающая период с 1985 по 2035 года. Характеризуется им как – радикальное изменение в инновационных технологиях и способах производства, что подтверждается на практике совместным распространением компьютерной техники и информационных технологий, беспрепятственным всемерным информационным обменом с помощью глобальной сети Интернет.

Возвращаясь к Й. Шумпетеру, необходимо отметить, что Н.Д. Кондратьев в целом разделял его взгляды. Однако между учеными возникли расхождения по поводу статики и динамики эволюционного процесса. По Й. Шумпетеру, как свидетельствует Н.Д. Кондратьев, место динамики только там, где есть творческая предпринимательская деятельность, место же статики там, где наблюдается господство консервативной традиции. Поскольку в этом случае акцент делается лишь на одну модель поведения и вводится линейно-однородная связь между указанными понятиями, то ученый сделал вывод о том, что Й. Шумпетер весьма упрощенно

⁹Кондратьев Н.Д. Большие циклы конъюнктуры и теория предвидения. Избранные труды. М.; Экономика, 2002.- с. 283-285

представляет статику и динамику экономического развития¹⁰. В свою очередь, в отличие от Й. Шумпетера, им понимаются под эволюционными процессами широкий спектр качественных изменений, протекающих в одном и том же направлении без каких-либо резких посторонних пертурбаций: рост населения, изменение объемов производства и другие явления. Далее Н.Д. Кондратьев выдвинул гипотезу, связанную с тем, что возможно все виды качественных изменений могут быть сведены к количественным. Это и позволило ему разделить динамические процессы на: необратимые (эволюционные) и обратимые (волнообразные).

Несмотря на разные научные и идеологические взгляды и корректировку Н.Д. Кондратьевым Шумпетерского подхода, можно с полным основанием считать их основателями особой ветви эволюционной теории, стоявших у истоков инновационно-технологического направления эволюционной экономики.

Идеи Й. Шумпетера и Н.Д. Кондратьева долгое время не были формализованы в экономике. Лишь сравнительно недавно интерес к ним проявили как западные, так и отечественные ученые. Среди современных исследователей, использующих методологию эволюционного подхода, следует отметить: А. Алчиана, Р.Нельсона и Н. Уинтера, К. Фримен, Дж. Доси, К.Перес. Среди отечественных академиков РАН В.И. Маевского и С.Ю. Глазьева.

Так, например, А. Алчиан ввел идею эволюционного отбора в экономическую теорию. Р. Нельсон и Н. Уинтер также обнаружили факты, несовместимые с традиционными представлениями ортодоксальной экономической теории. Одновременно с ее критикой ими получены новые знания о содержании процессов экономического развития. Они расширили исходные положения экономической теории до более полного отражения реальной действительности, ввели термин «Эволюционная» и довели базовую идею эволюционного подхода до уровня нового направления (парадигмы) в экономической науке¹¹.

Одной из ярких представительниц неошумпетерианского направления, исследующих эволюцию экономической системы является Венесуэльский экономист Карлота Перес. Как и Й.

¹⁰Кондратьев Н.Д. Большие циклы конъюнктуры и теория предвидения. Избранные труды. М.: Экономика 2002. – с. 19.

¹¹Нельсон Р., Уинтер С. Эволюционная теория экономических изменений. – М.: Финстатинформ, 2000.

Шумпетер, она считает, что процесс технологического развития связан с перманентными прорывами в виде революций. В рамках длинных волн Н.Д. Кондратьева, К. Перес выделяет четыре основные фазы в каждой из них, последовательно характеризуя происходящие глубинные изменения: внедрения, агрессивного инвестирования, синергии и зрелости.

Рождения волны она относит к первой фазе, которая характеризуется в системе экономики противоречиями между старым и новым, т.е. уходом старых отраслей и появления прорывных технологий, или в понимании автора – технологической революции. Вторая фаза обусловлена финансовым капиталом, который непосредственно задает импульс роста новым инфраструктурам и новым технологиям. Но в данной стадии нарастают структурные напряжения из-за коллапсов «финансовых пузырей», порожденных финансовыми спекуляциями. Затем наступает переломный момент для начала развертывания регулятивных изменений в системе. Третью и четвертую фазу К. Перес называет «гармоничным ростом» или «периодом развертывания». При этом фаза синергии является доминирующей и проявляет себя в полной мере тогда, когда все условия благоприятствуют производству и полному расцвету технологической парадигмы. Четвертый период наступает когда завершается фаза зрелости, в которой внедряется последние новые отрасли, товары, технологии и усовершенствования и одновременно начинают проявляться симптомы уменьшающихся инвестиционных возможностей и стагнации рынков базовых отраслей¹².

Наряду с исследованием К. Перес этапов технологического прогресса и связанного с ним сложных процессов влияния технологических и экономических изменений на функционирование экономической системы на основе подхода Й. Шумпетера, идеи Н.Д. Кондратьева в настоящее время развивают российские академики В.И. Маевский и С.Ю. Глазьев.

В.И. Маевский свои теоретические взгляды связывает с обоснованием эволюционной теории и ее роли в раскрытии содержания современного этапа инновационного развития в

¹² Перес К. Технологические революции и финансовый капитал. Динамика пузырей и периодов процветания. – М.: Изд-во «Дело», 2011. с. 76-78

условиях трансформации в постиндустриальную экономику, критикуя при этом официальную неоклассическую теорию за то, что она не в состоянии полноценно анализировать экономическую эволюцию и инновационный процесс как основной двигатель этой эволюции. При этом он акцентирует внимание на то, что в эволюционной теории монополизм, неравновесии и нововведения являются взаимосвязанными понятиями. Первостепенное значение в данном подходе придается развитию как процессу качественных изменений и, в связи с этим, делается разграничение между теми субъектами, которые осуществляют эти изменения и теми, кто им противодействует, т.е. деление их на новаторов и консерваторов. Первые сознательно идут на нарушение равновесия для достижения максимальной прибыли, тогда как вторые пытаются сохранить достигнутый уровень пока неравновесие сохраняется, оно предполагает монополизм новаторов в области их активности. Однако здесь действует фактор неопределенности, обусловленный конкурентной борьбой между этими субъектами. В свою очередь, неопределенность порождает инновационные риски, которые в полной мере согласуются с неравновесной природой инновационной сверхприбыли. Исход конкурентной борьбы, как правило, предопределен в пользу новаторов. Они вытесняют часть наименее эффективных консерваторов из экономического пространства. За счет этого и происходит экономический и технологический прогресс в экономике. Однако, как справедливо отмечает ученый, неоклассики не обращают внимание на данный нюанс, хотя он полностью подтверждается практикой хозяйственной жизни¹³.

Логическим продолжением эволюционного подхода являются исследования С.Ю. Глазьева, выполненные им в рамках продолжения научной программы Н.Д. Кондратьева. Акцент его поиска направлен на анализ и прогнозирование длинных волн в ходе экономического развития. При этом он выделяет и описывает группы технологических совокупностей, связанных друг с другом однотипными технологическими цепями и образующими воспроизводящие целостности, названные **технологическими укладами** (всего их выделено шесть). Каждый из укладов имеет структуру, которая включает: ключевой фактор, ядро и ключевую

¹³Маевский В.И. О взаимоотношениях эволюционной теории и ортодоксии//Вопросы экономики. – 2003. - № 11

отрасль. По мнению академика РАН С.Ю. Глазьева, в настоящее время происходит процесс замещения пятого уклада шестым, начавшимся по его расчетам с 2010 года. Это открывает для России возможности для технологического рывка и опережающего роста на гребне новой длинной волны экономического роста. Он считает, что необходимым условием для этого является своевременное создание, заделов для становления ключевого фактора (нанотехнологий) и ядра нового технологического уклада (генной инженерии, клеточных и информационно-коммуникационных технологий), а также опережающая модернизация его несущих отраслей (куда отнесено растениеводство).¹⁴

В свете этих установок д.э.н., профессором РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева Голубевым А.В. проведен анализ состояния сельского хозяйства и предпосылки его инновационного развития. Им отмечается, что к пятому технологическому укладу, основанному на инновациях, можно отнести лишь очень небольшую часть хозяйств в основном птицеводческого, свиноводческого направления, а также предприятий с овощеводством защищенного грунта. Абсолютное большинство сельскохозяйственных организаций относятся в основном к третьему-четвертому укладам, требующим глубокой модернизации.¹⁵

Рассмотренные позиции представляют собой стратегическую модель видения необратимых процессов инновационного развития экономики, которая вскрывает проблемы разнообразия, проясняет ряд закономерностей взаимодействия агентов, изменения их реакций и поведения, ощущения ими перспективы и готовность к будущему. Идеи, развиваемые в рамках эволюционного подхода, означают, что для появления инноваций нужен не только генератор в виде изобретательских способностей, смелости предпринимателей, поощрительной политики властных структур, но главным образом способность среды принять и распространять инновацию.

Институциональный подход имеет непосредственную связь с эволюционным и ресурсным направлениям экономической

¹⁴Глазьев С.Ю. Стратегия опережающего развития России в условиях глобализации кризиса. – М.: Экономика, 2010.с. 78-79, 88-89, 97-102

¹⁵Голубев А.В. Блеск и нищета Российского Агрокомплекса (реально или инновационное развитие отечественного АПК)//Экономика с.-х и перерабатывающих предприятий. – 2011. - № 12. С. 7

теории. И применительно к инновационному развитию синтезирует их.

С исторической точки зрения, истоки этого направления, связанные с идеей инновационной системы хозяйствования, ведут к К. Марксу. Еще в 1902 г. известным марксистом Е. Трубецким в сборнике «Проблемы идеализации»¹⁶ в статье «К характеристике учения Маркса и Энгельса о значении идей в истории» приводятся выдержки из статьи К. Маркса, написанных им для американской Военной энциклопедии, где он заметил: «почти все основные инновации, в том числе и социальные и экономические, пришли в мирную жизнь из армии. Даже зарплата как таковая... появилась в римских легионах». Поэтому не без основания С. Чернышев, Ю. Милуков, В. Умнов и А. Чадаев считают К. Маркса одним из основоположников раннего институционализма¹⁷.

Обобщенное представление современных процессов экономического развития ведущие теоретики этого направления связывают с созданием демократических систем и эффективных механизмов хозяйствования на основе базовых посылок новой экономической парадигмы – общественных институтов. При этом развивающаяся институциональная теория учитывает инновационную (технологическую составляющую) организации общественного производства как доминанту над классовой структурой.

Институциональное развитие экономики происходит под влиянием взаимодействия между институтами и организациями, когда первые определяют «правила игры», а вторые являются «игроками»¹⁸.

Таким образом, институционализм проясняет особенности эволюции институтов и некоторые свойства технологической эволюции, дает важный материал для экономической политики, однако при этом возникают проблемы с разработкой ее инструментария и оценкой социальной эффективности. Значительный вклад в эту проблему внесли представители

¹⁶ Трубецкой Е.Н. К характеристике учения Маркса и Энгельса о значении идей в истории: Проблемы идеализма: Сб. статей (1902). М., 2002. стр. 291.

¹⁷ Кризис? Экспансия! Как создать мировой финансовый центр в России/под ред. Чернышева. – М.: Изд-во «Европа» 2009. С. 101-102.

¹⁸ Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. – М.: ФЭК «Начала», 1997. – 180 с.

Российской институциональной школы: И.И. Яншул, К. Бабст, Л.И. Абалкин, В.Л. Макаров, А.И. Татаркин, Е.В. Попов, О.В. Иншаков. Особая роль в возрождении российской институциональной традиции принадлежит академику Д.С. Львову, который вслед за Н.Д. Кондратьевым и С.Г. Струмилиным, в своем подходе сумел связать управление экономикой с институтами и порождаемыми ими условиями, определяющими направления развития экономики. Основное внимание в развитом им структурно-институциональном подходе обращено к фундаменту социальных отношений на основе повышения эффективности природно-ресурсного потенциала России, государственной политики, структуры экономики и института собственности как базиса социально-экономического развития¹⁹.

Глубокий сравнительный анализ инновационного развития в русле институциональных аспектов изложен в работах О.С. Сухарева. Обобщением его тезисов о факторах экономического роста, является выделение в экономике четырех важнейших элементов, состояние которых, по его мнению, определяют и качество экономического роста, и содержание структурных изменений, и темп роста. Параметры выделенных им подсистем, обуславливают возможности экономического роста (см. рис. 2.2).



Рис. 2.2. Подсистемы экономики, обеспечивающие экономический рост

¹⁹ Львов Д.С. Экономика развития. – М.: Экзамен, 2002. – 512 с.

На наш взгляд, указанный подход с учетом российских реалий хозяйственной жизни представляется правомерным и логически обоснованным. Современная экономика – это, конечно же, производственно-технологическая система, представленная реальными секторами и их технологическими уровнем; финансовая система; институциональная система, включающая законы, правила и модели поведения, нормы; социальная система – структура общества, определяющая уровень, качество и образ жизни населения страны и возможности развития человеческого потенциала.

Исходя из обозначенного подхода в контексте изменения институтов О.В. Сухарев считает, что императивом технико-технологического развития является формирование условий для инноваций на основе специфических знаний. Его представление о техническом прогрессе в связи с этим двоякое. Он полагает, что технический прогресс, технологические изменения могут быть связаны как с созданием нового вида капитала (т.е. обусловлены воплощенным техническим прогрессом), так могут и не приводить к созданию нового вида капитала (т.е. связаны с невоплощенными техническим прогрессом). Однако по отношению к инновации мнение ученого однозначное. Инновация воплощает технический прогресс, является своеобразной единицей его носителя.

Раскрывая процесс появления новых продуктов (инноваций), новых технологических решений О.В. Сухарев предлагает цепочку развития «наука – производство» на основе жизненного цикла, состоящего из семи этапов: возникновение идеи (фундаментальные исследования); проведение НИР и ОКР (прикладные исследования); формирование (разработка, получение) технологии производства; возникновение или получение продукта (подготовка производства); само производство (запуск в серию); оценка перспектив; дальнейшая работа либо на этапе получения новой идеи, либо проведения прикладных исследований и совершенствования технологии. Данную цепочку автор считает возможным и полезным использовать при анализе развития техники и технологий на длинных интервалах, что позволяет понять логику этого развития.

Поведенческий подход (концепция организационного развития) предполагает новую идею об экономическом поведении хозяйствующих субъектов на микроуровне при переходе на

инновационный путь развития. Эта идея функционального разнообразия агентов как элементов системы и самой системы, формируется в процессе обучения и познания.

В определенной мере основы данного подхода опираются на теорию экономических изменений Р. Нельсона и С. Уинтера, которые при описании характеристики эволюционного процесса фирм ввели понятия «*организационных рутин*» – как привычных, предсказуемых, нормальных эффективных образцов деятельности или компетенций²⁰. Вместе с тем необходимо заметить, что организационные рутин в рамках эволюционной экономики указанных авторов, рассматривается в качестве «генов» предприятия, т.е. как раз и навсегда сформированные правила и процедуры реализации рабочих и управленческих процессов. Сложность данного определения не дает возможность точно понимать, как изменяются сами рутин, насколько поведение агентов нормально, чем оно должно нормироваться и насколько предсказуемы и эффективны процедуры прогноза. Кроме того, нуждается в уточнении и то положение, что фирмы ищут инновации, осуществляют их поиск. Совокупность многих фирм (особенно российских) не подпадает под этот критерий, под такое видение ситуации, характеристику эволюционного процесса. Такой подход не способствует формированию и реализации стратегии поступательного, непрерывного развития потенциала предприятия.

Современные экономические и управленческие школы предполагают целый спектр различных интерпретаций проблемы фирмы (ресурсы, технологии, контракты, ключевые компетенции, способности, возможности и т.п.). При этом акцентируется внимание либо на моменты структуры (институциональная экономика), либо на аспекте ресурсов, доминирующих в управленческой школе, или на аспекте поведения.

60-е годы XX в. широкое распространение получили идеи «организационного развития» в зарубежной практике реорганизации корпораций. В рамках этих представлений организационное развитие (ОР) имеет следующие отличительные особенности. Это последовательная и многоуровневая стратегия,

²⁰ Нельсон Р., Уинтер С. Эволюционная теория экономических изменений. — М: Издательство «Дело», 2002. С. 36

нацеленная на средне- и долгосрочные перспективы и использующая различные методы, в том числе:

- методы поведенческих наук;
- рациональные и интуитивные методы;
- ориентацию в большей степени на процесс;
- подходы, основанные на максимальном участии персонала развивающейся корпорации.

Организационное развитие призвано помочь: внедрить предприятию систему стратегического управления; осуществлять последовательные изменения в организации, например, внедрение новых технологий, методов работы, изменение структуры и культуры трансформировать рутину в «самообучающейся организации».

Процесс организационного развития приобретают законченность и определенность, если рассматривать внутреннюю структуру предприятия не в вещном аспекте (элементы системы), а само понятие «элемент» радикальным образом увязать с аспектом времени, т.е. система должна пониматься как структурированный поток событий и коммуникаций.

В работах Г. Клейнера, Й. Рюэгг-Штюрма, С. Закс и других авторов на основе эволюционного подхода показаны механизмы изменений, происходящих на предприятиях²¹.

В концепции ключевых компетенций Г. Хамел, К.К. Проха обращают на то, что экономические системы могут устойчиво и эффективно развиваться только на основе законов развития организации, снижения уровня хаоса и повышения упорядоченности. Это предполагает управление процессами стратегического выбора, стратегического развития, стратегического контроля, координацию стратегических, среднесрочных, тактических планов и бюджетов, сведения их в одну постоянно развивающуюся программу. Они полагают, что в практике бизнеса

²¹ 1) Клейнер Г.Б. Системная парадигма и теория предприятия//Вопросы экономики. – 202. - № 10 – с. 47 – 69.

2) Закс С. Эволюционная теория организации/организация: теория, структура, проектирование, изменения. Тем. сб. ст. Вып. 2 – М.: Главная редакция международного журнала «Проблемы теории и практики управления», 2000. С. 3–11.

3) Йоханнес Рюэгг – Штюर्म. Системно конструктивистская «Теория фирмы» и управление процессами глубоких изменений на предприятии//Проблемы теории и практики управления. – 1998. – № 6. – С.87–91.

на смену парадигмы «Сначала сохранение, затем – развитие» приходит новая – «Сохранение через развитие»²².

В современных условиях динамичного внешнего окружения предпринимательской структуры представляют собой сложный процесс, который требует учета многих внутренних и внешних факторов.

Одни лишь рациональные модели и методы (так же, как и чисто интуитивные) не описывают адекватно те процессы, посредством которых реально формируются и осуществляются стратегии сложных и мнений.

Продуктивной в теории и практике менеджмента являются «самообучающиеся (саморегулирующиеся, адаптивной) организации», согласно которой компания, должна своевременно и адекватно реагировать на изменения внешнего окружения²³.

При этом следует подчеркнуть, что процесс ОР формально начинается с разработки и определения «желаемого образа, видения и миссии организации» (состояние «как должно быть»).

Ресурсный подход возник как потребность в научном обобщении и объяснении экономической практики в 90-е годы XX в. на стыке экономической теории, теории организации и исследований стратегического менеджмента и применительно к теории стратегии, тесно связан с эволюционным подходом. Одна из его сильных сторон заключается в том, что стратегический успех инновационных организаций объясняется внутрифирменными актами выбора ресурсных комбинаций с целью укрепления конкурентных преимуществ в будущем.

Основной постулат ресурсной концепции состоит в том, что устойчивая неоднородность предприятий является следствием обладания уникальными ресурсами, которые обладают источником

²² Хамел Г., Халад К.К. Создание рынков завтрашнего дня/Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп- Бизнес», 2002. – 288 с.

²³ 1) Ансофф И. Новая корпоративная стратегия: Пер. с англ. СПб: Питер, 1999. 195 с.

2) Лаукс Г. Основы организации: управление принятием решения / Пер. 4-го, нем. изд./ Г. Лаукс, Ф. Лирмани. – М.: Дело и Сервис, 2006. – 600 с.

3) Межов С.И. Барков Е.А. Стратегия роста компании на основе интеграции и отраслевого лидерования/Управление корпорацией: науч. Статьи / Под ред. В.К. Толстова. – Барнаул: Изд-во Алт. Ун-т. 2006. – С. 163-172.

4) Хмелькова Н.В., Попов Е.В. Эволюционная теория развития предприятия//Стратегическое планирование и развитие предприятия/Тез. докл. и сообщ. под ред. Г.Б. Клейнера. – М.: ЦЭМИ РАН, 2003. – С. 141-143

дополнительных экономических рент, дают фирмам конкурентные преимущества.

Тенденция изменения экономики в начале XXI в., по утверждению некоторых либеральных экономистов, непосредственно связана с изменением источника экономического роста, приходящему на смену основным факторам производства – земли, капитала и труда. Не отрицая значения происходящих перемен, представляется, что нет оснований говорить об исчерпании традиционными факторами производства своего потенциала экономического роста. Происходящие реалии следует интерпретировать не как признак исчерпания потенциала экономического роста, имманентного факторам производства, а как изменение значимости каждого из них, их иерархии и соотношений. Вместе с тем по свидетельству профессора А.Я. Рубинштейна, «мы наблюдаем эпохальную смену лидерства, когда капитал, главенствующий несколько веков при формировании и развитии индустриального общества, в конце XX в. уступает пальму первенства высококвалифицированному творческому труду»²⁴.

Безусловно, неоднородность капитала представляет, по мнению ученого нерешенную проблему теории капитала, в центре которой стоит человек, располагающий знанием, умением, опытом, способный применить их для решения различных задач. Это составляет отличительную особенность знания как важнейшего ресурса для осуществления инноваций. Возрастающая роль и значение человеческого капитала при переходе к экономике знаний, меняет не только экономику, но и само общество. Как отмечает известный западный экономист П. Друкер, знания и информация выступают в качестве новых, нетрадиционных факторов экономического роста. Увеличение производительности на основе знания, представляют ключевую задачу менеджмента в XXI в., наравне с инвестициями и увеличением производительности труда при сплошной индустриализации процессов ручного труда²⁵.

Несмотря на то, что в историческом плане использование определенных форм, образующих интеллектуальный капитал связано с производственной деятельностью человека, в научный оборот понятие «человеческий капитал» введено сравнительно

²⁴ Инновационное развитие: Экономика, интеллектуальные ресурсы, управления знаниями/под ред. Б.З. Мильнера. – М.: ИНФРА – М, 2010.

²⁵ Друкер П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке М., 2000.

недавно. Чаще всего оно означает нематериальные активы. Вместе с тем эта категория не наш взгляд, должна определяться выделенным К. Марксом фундаментальным свойством категории «капитал» как самовозрастающей стоимости.

Принято различать три основных составляющих **интеллектуального капитала**: человеческий, структурный (элементный) и клиентский (рыночный).

Термин *человеческий капитал* подчеркивает возможность экономической отдачи финансовый вложений в квалификацию персонала фирмы, т.е. в образование ее сотрудников или в приведение новых квалифицированных кадров со стороны.

Структурный капитал представляет собой интеллектуальная собственность как содержательную основу интеллектуального капитала. Он является самым ценным из того, что располагает научно-производственное предприятие – технические и технологические новшества («ноу-хау») т.е. систематизированные знания, воплощенные в конструкторской и технологической документации это и так называемые «молчаливые» или «подразумеваемые» знания, которые передаются от человека к человеку путем передачи опыта работником своих профессиональных навыков и приемов с целью их распространения. Поэтому «ноу-хау» входит в состав и структурного и человеческого капитала, интеллектуальная собственность без адекватного человеческого капитала не создается, не используется, а будучи невостребованной, обесценивается.

Кроме того, в организованный капитал включает в себя процессы, изобретения организованную структуру предприятия, культуру организации и т.д.

Клиентский или потребительский капитал также как и человеческий – это достаточно новое для российской экономики понятие. Такой капитал пока не учитывается в качестве активов предприятия, но на практике налаженные связи и хорошие отношения с постоянными клиентами прибыльны и требуют определенных усилий и вложений средств.

Многие западные исследователи рассматривают интеллектуальный капитал как знание, которые можно конвертировать в стоимость. Так, например, Л. Эдвинсон²⁶ считает структуру интеллектуального капитала «навигатором» компании.

²⁶ Эдвинсон Л. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанная на знаниях. – М.: ИНФРА – М, 2005

Таким образом, знания посредством интеграции в структуру активов организации составляют ее интеллектуальный потенциал, а при использовании его в хозяйственном обороте и получении прибыли – интеллектуальный капитал – ресурс, занимающий в современных фирмах все более приоритетное место.

Интеллектуальный капитал организации создает конкурентное преимущество в долгосрочном периоде. Он является ценнейшим экономическим ресурсом организации, эффективное использование которого позволяет добиваться как максимизации прибыли, так и получения других желаемых технико-технологических, экономических и социальных результатов. Все это придает работе по формированию интеллектуального капитала организации статус основной задачи управления знаниями.

Последовательность взаимовлияния и взаимозависимостей теории и передовой практики использования инноваций, а также определение место учетно-аналитического обеспечения управления инновационными процессами, могут быть в виде следующей схемы (см. рис. 2.3).



Рис. 2.3. Реализация основных положений экономической теории и ее связь с рыночными механизмами освоения инноваций и бухгалтерским учетом

В рамках приведенного подхода одно из приоритетных мест отведено системному бухгалтерскому учету в связи с высоким динамизмом инновационного развития и возникновением новых его задач. Это важно, потому что он может обеспечить одновременное использование научных методов измерения и системного отражения в исследовании качественных признаков и количественных параметров, условий, процессов и результатов инновационной деятельности. Кроме того, новое содержание его информационной базы в качестве вектора движения инновационной экономики, признано мировой практикой является решающим фактором мотивации поведения инвесторов, обоснованного выбора направлений инвестирования средств и реализации инновационных процессов.

В числе факторов, определяющих и оказывающих воздействие на инновационную активность сельскохозяйственных организаций, следует выделить экономические (недостаток собственных денежных средств, высокий экономический рост, длительные сроки окупаемости, высокая стоимость нововведений, уровень финансовой поддержки со стороны государства и региональных властей) и производственные (наличие, уровень и степень использования инновационного потенциала, наличие квалифицированного персонала в области инновационной деятельности). Значительное влияние на инновационное развитие предприятий оказывают так же внешние факторы (степень развитости рынка технологий, наличие инновационной инфраструктуры, нормативно-правовая база, регулирующая вопросы инновационной деятельности).

Представляется важным, что развитие отраслей и видов деятельности в сельском хозяйстве – это эволюционный неравномерный процесс совершенствования и радикального изменения, который подчиняется законам циклической динамики, возникающей вследствие разработки, освоения и диффузии базисных инноваций (см. рис. 2.4).

Разработанная нами модель отражает приоритетный способ функционирования субъектов хозяйствования на микроуровне, основанного на взаимодействии с другими субъектами различных отраслей (науки, производителей средств производства, финансовых институтов, непосредственно для сельскохозяйственного производства), проявляющийся в

конкурентоспособной инновационной продукции, высокоэффективной техники и технологии, методах управления и маркетинга, интеллектуальных ресурсах и современных информационных знаниях.



Рис. 2.4. Методологическая парадигма экономического механизма инновационного развития на микроуровне в рамках согласованного экономического развития региона

Инновационный процесс в сельском хозяйстве, как правило, имеет специфические особенности, обусловленные более высоким влиянием неуправляемых (природных) факторов, различным уровнем организационных, экономических условий и других факторов на результаты научной и внедренческой деятельности организаций, функционирующих в инновационной сфере.

Для эффективной организации бухгалтерского учета инноваций важное значение имеет их правильная классификация. Многообразие объектов инновационной деятельности позволяет классифицировать инновации по самым различным признакам (см. табл. 2.1)

Классификация типов инноваций в АПК

Селекционно-генетические	Технико-технологические и производственные	Организационно-управленческие и экономические	Социально-экологические
Новые сорта и гибриды сельскохозяйственных растений Новые породы, типы животных и кроссы птицы Создание растений и животных, устойчивых к болезням и вредителям, неблагоприятным факторам окружающей среды	Использование новой техники	Развитие кооперации и формирование интегрированных структур в АПК	Формирование системы кадров научно-технического обеспечения АПК
	Новые технологии возделывания сельскохозяйственных культур	Новые формы технического обслуживания и обеспечения ресурсами АПК	Улучшение условий труда, решение проблем здравоохранения, образования и культуры тружеников села
	Новые промышленные технологии в животноводстве	Новые формы организации и мотивации труда	Оздоровление и улучшение качества окружающей среды
	Научно-обоснованные системы земледелия и животноводства	Новые формы организации и управления в АПК	Обеспечение благоприятных экологических условий для жизни, труда и отдыха населения
	Новые удобрения и их системы	Маркетинг инноваций	
	Новые средства защиты растений	Создание инновационно-консультативных систем в сфере научно-технической и инновационной деятельности	
	Биологизация и экологизация земледелия	Концепции, методы выработки решений	
	Новые ресурсосберегающие технологии производства и хранения пищевых продуктов, направленных на повышение потребительской ценности продуктов питания	Формы и механизмы инновационного развития	

Формирование информации необходимой для управления можно путем разработки системы учета, включающей формы отчетов, и ведомостей, содержащие необходимые показатели по всем стадиям инновационных разработок (инвестиции – разработка – процесс внедрения – получение качественного улучшения).

В настоящее время отсутствие соответствующего учета инновационной деятельности в аграрном секторе, в том числе в

сельском хозяйстве, затрудняет проведения глубокого анализа состояния данного вида деятельности.

В основу формирования учета инновационной деятельности, определяющие направления его становления и развития являются:

- формирование информации о научных исследованиях и разработках и их результатах как основ инновационной деятельности, исходя из циклической концепции жизни новшества;

- рассмотрение *инноваций* в качестве объектов бухгалтерского учета с учетом свойств их измеримости, пространственной и структурной обособленности;

- отражение затрат на исследования и разработки, и их результатов на отдельных счетах бухгалтерского учета как количественно определенных и структурированных объектов;

- обеспечение формирования информации об инновационной деятельности предприятия путем ее аналитической интерпретации в целях принятия стратегических и тактических решений;

- применение попередельного метода учета затрат на исследования и разработки;

- расширение содержания и перечня объектов инновационного учета путем трактовки инновационно-инвестиционного климата субъектов экономики как фактора деловой среды, позволяющей значительно расширить парадигму инвестиций, обратив внимание на инвестиции в исследования и разработки.

Расширение границ существующей парадигмы инвестиций позволит сформулировать тезис об адаптации инвестиций и инноваций, которая, обеспечивает равновесность любой экономической системы и повышает ее конкурентоспособность. В тоже время может вызывать и пертурбации в деловой среде, так как инновационно-инвестиционные процессы имеют неравномерный характер проявления.

3. Проблемы организации стратегического управленческого учета и анализа в организациях АПК

Керимов В.Э., профессор, доктор экономических наук,
профессор кафедры бухгалтерского учета

Глобальный финансово-экономический кризис еще раз наглядно показал, что основными условиями успешного развития всех без исключения субъектов хозяйствования являются стратегическая направленность, устойчивость и стабильность финансово-хозяйственной деятельности. В этих условиях неизмеримо возрастает роль стратегического управленческого учета, призванного формировать и предоставлять информацию, необходимую для принятия стратегических управленческих решений, направленных на обеспечение стабильного, устойчивого, динамичного и эффективного развития хозяйственно-финансовой деятельности и бизнеса.

Устойчивое экономическое развитие

Термин «устойчивость» можно рассматривать в двух аспектах:

1) в широком смысле – как концепция развития мировой экономики, которая сформировалась в конце 1960-х годов прошлого столетия и имеет ярко выраженный экологический приоритет;

2) в узком смысле – как динамическое равновесие экономической системы.

Как известно, суть концепции устойчивого развития заключается в том, что рост экономики на глобальном и региональном уровне должен вписываться в пределы ресурсных и экологических возможностей планеты.

Это обусловлено, в частности, тем, что наша планета развивается во времени без увеличения размеров и существующих природных ресурсов.

Поэтому вместо хаотичного беспредельного роста необходимо сбалансированное устойчивое развитие, как отдельных стран, так и глобальной экономики.

Глобальная экономика в качестве подсистемы конечной и нерастущей планеты «Земля» должна принять эту модель развития, так как нет пределов экономического развития, но есть пределы экономического роста.

В экономической науке устойчивость, как правило, рассматривается в качестве одного из понятий концепции экономического равновесия, которое, в свою очередь, подразделяется на статическое и динамическое равновесие.

При статическом равновесии экономика, достигнув определенного предела использования всех факторов производства, материальных и людских ресурсов, практически не развивается.

При динамическом равновесии эффективное использование всех видов ресурсов обеспечивает не только непрерывность процесса воспроизводства в возрастающих масштабах, но и качественное изменение структуры и пропорций экономической системы.

Достижение и удержание динамического равновесного состояния в экономике относятся к числу важнейших стратегических макроэкономических задач.

Устойчивость экономической системы можно определить, как ее способность сохранять постоянство в условиях изменяющейся внешней и внутренней среды, а также спонтанных, случайных или преднамеренных трансформаций.

К основным причинам, приводящим к потерям устойчивости экономической системы, можно отнести:

изменения основных параметров и показателей функционирования системы;

нарушения сложившихся связей в системе, изменение ее внутренней структуры;

длительное сильное внешнее воздействие на систему негативных экономических тенденций и др.

Если экономическая система находится в состоянии устойчивого динамического равновесия, то при негативном влиянии внешней среды, через определенный промежуток времени она должна возвращаться к своему первоначальному состоянию.

Следует отметить, что такой способностью в мире обладает лишь небольшое количество стран, которые в достаточно короткие сроки могут восстановить экономический рост.

Стратегия устойчивого развития – цели и задачи

Для перехода на модель устойчивого развития необходима стратегия развития.

Как показывает мировой опыт, эффективность разработки и реализации стратегии экономического развития во многом зависит от определения:

основных стратегических целей и вытекающих из них тактических задач;

программ и проектов по достижению стратегических целей; источников и ресурсов достижения поставленных ориентиров; эффективного контроля за ходом реализации стратегии.

Обоснованная и понятная модель стратегии не только облегчит принятие целей стратегии гражданским обществом, но и позволит значительно повысить эффективность государственного управления.

Для России основной стратегической целью на период до 2020 г. должно стать создание социально ориентированного государства с устойчивой, динамичной саморегулирующейся экономикой.

Для достижения основной стратегической цели необходимо обеспечить решение следующих важных первоочередных задач:

диверсифицировать экономику и повысить ее конкурентоспособность;

улучшить деловой и инвестиционный климат;

ликвидировать бедность и снизить уровень дифференциации доходов;

сократить масштабы коррупции;

повысить качество и эффективность государственного управления;

повысить экологическую ответственность и энергоэффективность экономики.

Система сбалансированных показателей устойчивого развития

Один из классиков современного менеджмента Питер Друкер отмечает, что «нет бедных и богатых стран, а есть плохо и хорошо управляемые страны»²⁷.

В настоящее время в мировой практике наиболее эффективным инструментом реализации стратегии является система сбалансированных показателей (ССП). Данная система позволяет увязать стратегические цели и показатели, измеряющие степень их достижения, определять и отслеживать причинно-следственные связи между ними.

Название системы отражает то равновесие или баланс, который может быть достигнут между:

долгосрочными и краткосрочными целями стратегии;

²⁷ Друкер П. Эффективный руководитель / П.Друкер. – М.: Вильямс, 2007. – 105 с.

финансовыми и нефинансовыми показателями;
показателями верхнего и нижнего иерархического уровней;
основными и вспомогательными индикаторами;
внутренними и внешними источниками и факторами развития.

Под сбалансированной системой показателей (ССП) понимается система управления компанией, позволяющая планомерно реализовывать ее стратегические планы, переводить их на язык операционного управления и контролировать реализацию стратегии на основе ключевых показателей эффективности деятельности. Контроль за достижением целей осуществляется с помощью ключевых показателей, отражающих степень достижения целей, эффективность бизнес-процессов и работы каждого отдельного сотрудника.

Следовательно, основными элементами ССП являются ключевые показатели эффективности (КПЭ) и стратегическая карта.

Ключевые показатели эффективности

Ключевые показатели эффективности (КПЭ) в ССП должны быть измеримы и формализованы в единой системе отчетности.

Количество показателей должно быть ограничено. Невозможно принимать эффективные управленческие решения на основании анализа слишком большого количества показателей.

Ключевые показатели эффективности, включаемые в ССП устойчивого развития, должны отвечать следующим критериям:

- быть относительно простыми и однозначными в интерпретации;
- иметь оптимальные, пороговые, критические значения для сравнения и оценки;
- иметь возможность сравнительной оценки во временной динамике;
- быть обновляемыми на регулярной основе;
- быть репрезентативными для международных сопоставлений;
- иметь возможность включения в экономико-математические модели, информационные системы и системы прогнозирования;
- быть сопоставимыми на федеральном и региональном уровнях.

Для каждого КПЭ должен быть сформирован паспорт, содержащий ряд параметров рассматриваемого показателя:

- наименование (или код);
- единица измерения;

периодичность и условия определения значений;
описание и методика расчета;
источники информации;
порядок сбора информации и расчета значений;
список отчетных форм, в которых используется показатель;
министерство (ведомство), ответственное за определение значений и выполнение показателя;

стратегические инициативы (государственные программы, федеральные целевые программы, проекты, мероприятия), направленные на достижение целевого значения показателей.

Как было отмечено, формирование системы показателей, характеризующих стратегическое развитие организации, предполагает использование финансовой и нефинансовой информации, которая учитывает изменения как во внешней, так и во внутренней среде. Прямое воздействие на показатели, основанное на финансовой информации, без учета других факторов может привести к неблагоприятным последствиям. Здесь важно учитывать и концентрировать внимание на изменяющихся показателях, таких, как тенденции на рынке, доля и сегмент рынка, своевременность и качество предоставляемых услуг и продукции, квалификация персонала, степень удовлетворенности заказчиков услугами и продукцией компании, ожидания и степень самореализации персонала и т.д.

Стратегическая карта

При разработке ССП стратегия обычно охватывает четыре направления: финансы, клиенты, бизнес-процессы, развитие компании и персонал. Каждое направление формализуется в виде стратегических карт, в которых содержится информация о задачах, показателях, их целевых значениях и способах достижения (факторах успеха).

Стратегическая карта – это диаграмма или рисунок, описывающий стратегию в виде набора стратегических целей и причинно-следственных связей между ними. Нельзя надеяться на осуществление стратегии, если ее невозможно описать простым и доступным способом. Стратегическая карта и представляет собой схему для логичного и четкого изложения и разъяснения стратегии, превращая ее из редко используемого документа, хранимого в далеко спрятанной пыльной папке, в план действий. На рисунке 3.1 приведен пример стратегической карты.

Стратегическая карта помогает сотрудникам понять стратегию компании и то, как взаимосвязаны между собой различные стратегические цели. Очень важно, что стратегические карты точно объясняют каждому сотруднику то, как его индивидуальные цели, проекты и достижения содействуют реализации общей стратегии и ее целей и, в конечном счете, успеху всей организации.



Рис. 3.1. Пример стратегической карты

Следует отметить, что четкие причинно-следственные соотношения, отраженные на стратегической карте, позволяют организациям сбалансировано и эффективно обеспечивать поддержку выполнения стратегии. Обычно о деятельности организации судят по итогам финансового анализа, определяющего качество использования материальных активов. Как же оценить отдачу нематериальных активов? Причинно-следственные связи, указанные в стратегической карте, наглядно демонстрируют, каким образом нематериальные активы преобразуются в материальные (финансовые) результаты.

Материальные активы имеют определенную балансовую стоимость, которая отражается в системах учета. Начальная стоимость нематериальных активов обычно невелика, но их ценность может возрасти в результате использования. Стратегическая карта, в которой описаны нефинансовые количественные цели, такие как сокращение времени производственного цикла, увеличение доли на рынке, повышение удовлетворенности персонала или клиентов, позволяет описать процесс создания добавленной стоимости.

Таким образом, с помощью стратегической карты можно проследить, как нематериальные активы (например, наличие квалифицированных, высокомотивированных работников и клиентских информационных баз данных) преобразуются в материальные результаты (например, в привлечение новых клиентов, за которым последует рост доходов от реализации новых товаров и услуг, что в итоге приведет к повышению уровня прибыли). Стратегические карты дают топ - менеджменту компании возможность комплексно, связно и систематически рассмотреть разработанную ими стратегию. Но, кроме простого понимания сущности стратегии, карты обеспечивают основу создания системы управления для ее реализации самым эффективным и быстрым путем. Должным образом разработанная карта стратегии представляет собой полноценное и логическое описание того, как стратегия будет осуществлена.

Создание стратегической карты – необходимый шаг для определения проекций, целей и показателей, а также причинно-следственных связей между ними. С переводом стратегии на язык логических закономерностей, заключенных в стратегической карте, организация позволяет каждой бизнес – единице (структурному подразделению) и отдельному сотруднику получить четкое и исчерпывающее разъяснение сущности стратегии и основных задач по ее осуществлению.

Изучая стратегическую карту, отдельные подразделения и сотрудники организации начинают понимать свою роль в реализации стратегии. Можно создавать стратегические карты на любом уровне управления вплоть до индивидуальных карт каждого сотрудника. Следовательно, каждый уровень будет иметь возможность видеть свое место на общей стратегической карте.

Процесс построения карты должен сделать стратегию «прозрачной». Любой человек, взглянувший на цели, связи между ними и методы оценки реализации этих целей с легкостью должен определить основные положения стратегии данной организации.

Для различных организаций АПК и любых стратегий можно разработать базовые стратегические карты, или так называемые шаблоны. Шаблон – это отправная точка в процессе разработки стратегической карты, перекраиваемый впоследствии для конкретной организации.

Наличие шаблонов помогает менеджерам должным образом сформулировать стратегические цели и повысить степень их понимания сотрудниками. Шаблоны облегчают процесс разработки и конкретизации качественного предложения продукции организации ее потребителям, а также способствуют более глубокому осознанию того, что внутренние процессы и компетентность сотрудников должны быть взаимосвязаны с этим качественным предложением.

Шаблоны также способствуют развитию причинно-следственного мышления руководителей, при котором поощряются более инновационные подходы к осуществлению стратегии. Они также полезны при анализе или перепроектировке уже разработанной стратегической карты, представленной на рисунке 3.2.

Как видно из рисунка 3.2, четыре направления деятельности являются базовыми для разработки стратегических карт. Отраслевая специфика и сформированные стратегии могут дополняться иными аспектами, являющимися наиболее значимыми для конкретной компании.

Первый уровень стратегической карты составляет финансовое положение компании. К финансовым показателям можно отнести такие, как прибыль (чистая прибыль, валовая прибыль и др.), рентабельность (продаж, активов, инвестиций), ликвидность, рыночная стоимость организации (экономическая добавленная стоимость (EVA) и др.

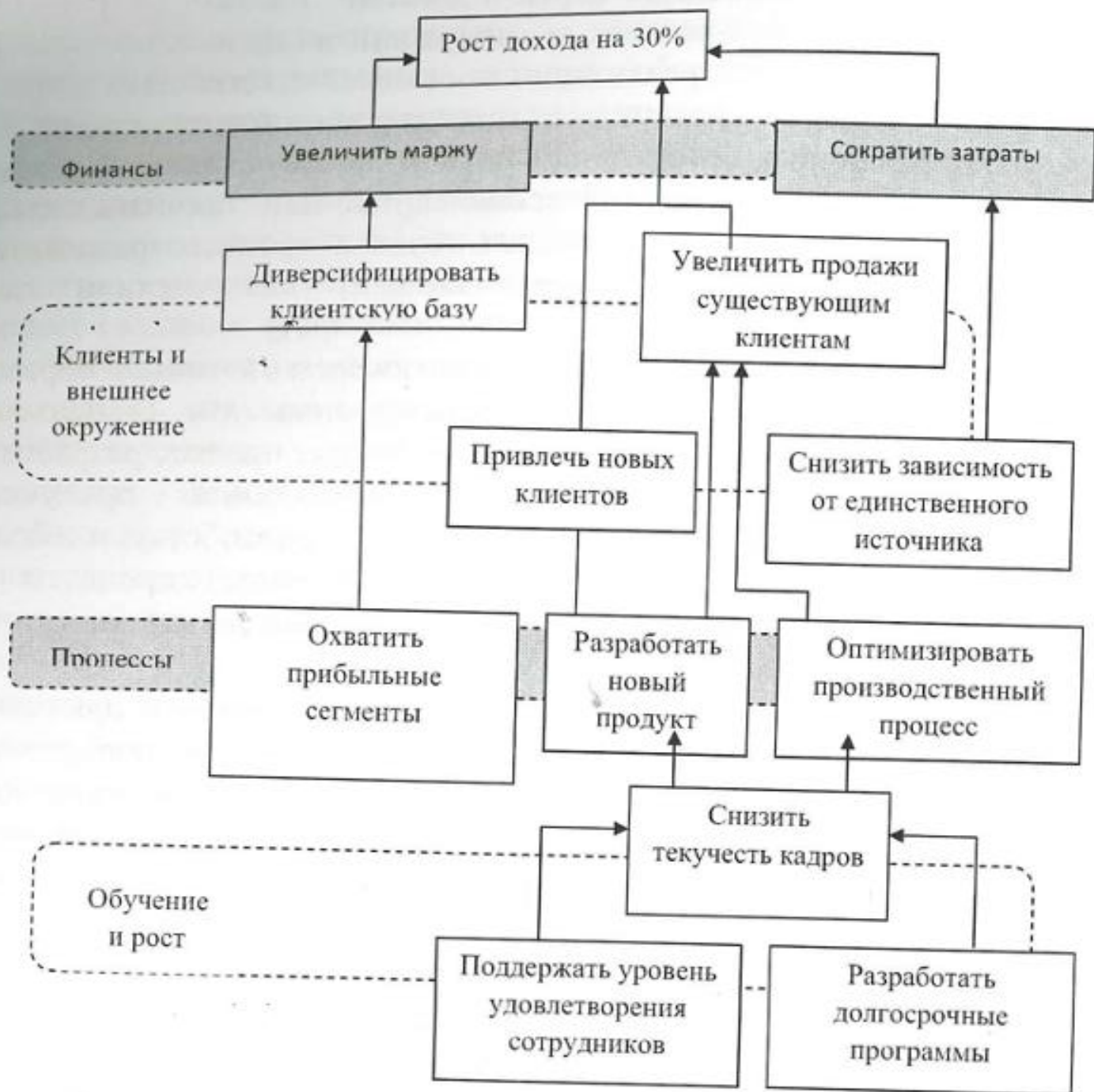


Рис. 3.2. Шаблон стратегической карты

Второй уровень стратегической карты занимают показатели, характеризующие отношения с потребителями и отражающие конкурентное предложение компании, выбор рыночной позиции и ключевых клиентов, на которых компания ориентируется в своей деятельности. Показатели в основном являются нефинансовыми, представляются в управленческой отчетности и не публикуются в финансовых документах. К ним можно отнести такие показатели, как доля рынка компании, рост продаж за счет имеющихся клиентов и новых потребителей, количество претензий по качеству, скорость обслуживания одного клиента и др.

Третий уровень – это показатели, характеризующие внутренние бизнес – процессы. Эти показатели в значительной степени определяются клиентской составляющей компании. Процессы выстраиваются таким образом, чтобы обеспечить конкурентные преимущества.

Четвертым уровнем стратегической карты являются показатели развития. Для достижения долгосрочных показателей компании необходимо осуществлять инвестиции в повышение квалификации персонала, информационные технологии, процедуры управления.

При выборе конкретного набора показателей руководство АПК должно понимать то, что среди их большого числа только несколько являются действительно решающими и именно на них должно быть обращено особое внимание. В зависимости от специфики деятельности каждой организации, входящей в систему АПК следует выработать собственный набор показателей, направленных на достижение поставленных задач, на всех уровнях управления. Система показателей приводит деятельность конкретного сотрудника в соответствие с задачами, поставленными руководством компании. ССП выдвигает на первый план более важные и интегрированные показатели, связывающие имеющуюся клиентскую базу, внутренние процессы, сотрудников компании и текущую деятельность, ориентированную на долгосрочный финансовый успех.

АПК в целом и его структурные подразделения (бизнес – единицы) для выполнения стратегического плана нуждаются в достаточном объеме ресурсов, среди которых можно рассматривать и персонал необходимой квалификации, и средства, позволяющие решать задачи. Подразделения должны сформировать детальные программы и планы, в которых каждый этап должен соответствовать определенной части стратегии, установить графики и сроки начала и окончания этапов, область и степень ответственности сотрудников.

Показатели стратегических планов являются отправной точкой тактического планирования. Чтобы перейти от стратегического планирования к составлению бюджетов, используется ССП. Когда стратегия уже сформулирована, построены стратегические карты и создана система показателей, конкретизирующая стратегические цели, необходимо эти цели и

показатели детализировать для более коротких интервалов времени (год, квартал, месяц).

Затем определяются ресурсы, необходимые для достижения заданных значений показателей, требования к ним, которые устанавливаются в планах и бюджетах в виде лимитов и норм. Следовательно, бюджетные задания - это контрольные параметры, сформированные на основе стратегии агрохолдинга.

При составлении бюджетов используются принципы планирования сверху вниз и снизу вверх. Как показывает практика, оптимальным считается сочетание обоих принципов. На основании стратегии АПК определяются целевые показатели системы бюджетирования. Обычно это финансовые параметры, но могут быть и нефинансовые (например, желаемая доля рынка АПК). Примером финансового показателя может служить финансовый результат (валовая или маржинальная прибыль), который фиксируется в бюджете доходов и расходов. Далее руководители подразделений АПК разрабатывают операционные бюджеты (бюджет продаж, бюджет производства, бюджет коммерческих расходов, бюджет управленческих расходов) и в случае недостаточности ресурсов для достижения заданных параметров целевых финансовых показателей предлагают альтернативные варианты операционных бюджетов с определенным финансовым результатом, соответствующим каждому варианту использования ресурсов. Это является планированием снизу вверх. Затем данные по финансовому результату корректируются исходя из данных, полученных от нижестоящих подразделений, формируются (консолидируются) основные финансовые бюджеты АПК (бюджет движения денежных средств, баланс доходов и расходов, бюджет инвестиций и прогнозный бухгалтерский баланс).

Таким образом, при формировании системы бюджетов необходимо установить непосредственную связь целевых значений показателей ССП с планами, направленными на их достижение.

Внедрение любой новой системы управления - всегда сложный процесс для агрохолдинга и его сотрудников. Как показывает практика, не существовало проектов, реализация которых проходила бы гладко и не встречала сопротивления со стороны сотрудников компании.

После того как стратегия развития выработана, реализация стратегии должна быть направлена на информирование и обучение

персонала. В процессе внедрения системы каждый сотрудник вынужден задуматься о своих долгосрочных целях и степени их соответствия целям компании, возможностях объединения этих целей. Только поняв личные стратегические цели и способы их достижения, сотрудники смогут реалистично оценить свой вклад в бизнес – процессы, направить свои инициативы в единое русло.

Целесообразно осуществлять внедрение ССП первоначально на небольшом участке – в отдельном филиале, относительно самостоятельном подразделении АПК. Положительный опыт внедрения на отдельных участках, «обкатка системы» становятся известны другим подразделениям АПК, и в результате она внедряется в центральных офисах АПК и остальных структурных подразделениях.

Как показывает практика, внедрение ССП рационально осуществлять с командой, состоящей из специалистов АПК и сторонних консультантов, имеющих опыт практической работы в данной области. В этом случае знание специфики и возможных «подводных камней» в работе АПК в процессе внедрения, которыми обладают его сотрудники, и использование наработанных методик разработки и внедрения, которыми располагают сторонние независимые консультанты, позволяют достигать поставленных задач и получать положительный эффект от внедрения в намеченные сроки.

Следует отметить, что ССП, ориентированная первоначально на крупные компании, все чаще используется средними и относительно небольшими компаниями, некоммерческими организациями и даже правительственными структурами.

Причин этому можно найти множество, но основными из них, на наш взгляд, являются логическая стройность, простота (хотя и кажущаяся) и заявленная эффективность. Тем не менее, данные положительные черты ССП относятся скорее к теоретическим аспектам, в то время как компании, внедряющие ССП в свою систему управления, сталкиваются с практическими аспектами данного подхода, который, как оказалась, не лишен недостатков. Среди них в частности:

- сложность выбора показателей;
- невозможность учета всех факторов;
- сложность определения методики расчета;
- сложность оценки взаимосвязи между факторами;

– невозможность управления только по нескольким показателям и др.

Все выше перечисленные недостатки ССП являются достаточно серьезными. Тем не менее, на наш взгляд, самый главный недостаток ССП в этом списке отсутствует – это не проработанность самой ССП для использования ее в качестве основы для системы управления агрохолдингом. Рассмотрим, в чем заключается данная не проработанность.

В основе системы управления, базирующейся на использовании ССП, лежит проектный принцип. Выражаясь простым языком, перед АПК ставится большая задача, и все сотрудники данной компании должны принять участие в ее решении (декомпозиция цели). Предполагается, что каждый из них предпримет определенные шаги в правильном направлении, которые вместе обернутся для АПК достижением поставленной цели, то есть дополнительными материальными благами, как правило, для собственников.

На первый взгляд данная идея не вызывает сомнения, проектный принцип с коллективной работой широко применяется по всему миру, что фактически означает его эффективность. Поэтому, оставив сам принцип, предлагаем рассмотреть границы его применения в отдельном АПК.

Практически любой АПК состоит из нескольких структурных подразделений: отделов, департаментов, управлений и т.д. Совершенно не важно, сколько их, и сколько людей в них занято, главное здесь то, что все отделы по характеру работы в них можно условно разделить на две категории «проактивные» и «исполнительские».

«*Проактивные*» структурные подразделения - это такие подразделения, которые приносят что-то новое в деятельность АПК, новые продукты, новую стратегию, новые методы или механизмы, новую организацию работы и т.д.

«*Исполнительские*» подразделения – это те подразделения, которые воплощают идеи «проактивных» на практике, т.е. фактически исполнители.

Примером «проактивных» структурных подразделений являются стратегический департамент/отдел и т.д., дизайнерский отдел, конструкторский и т.д. Работа этих подразделений отличается от работы «исполнительских» тем, что в ней

практически нет пределов для совершенствования результатов труда. Модель, созданная конструктором, не является идеалом, постоянно идет процесс ее улучшения, дизайн так же может быть пересмотрен и сделан еще лучше, стратегия всегда может учесть еще большее количество альтернативных вариантов и т.д.

Примером «исполнительских» структурных подразделений могут служить бухгалтерия, отдел материального снабжения, операторы, уборщицы и прочие. От служащих данных подразделений требуется уже известный результат, который должен соответствовать двум характеристикам: качество и своевременность. Нет никакой необходимости мыть пол не один раз, а два, использовать для этого какую-либо сложную технику и т.д. – мы уверены, в большинстве российских компаний уборщицы пользуются обычной шваброй и ведром – если пол и так чистый. Это же характерно и для работы бухгалтерии. Отчетность должна быть готова к определенному сроку, нет большого смысла в опережении этого срока. Топ - менеджмент, как правило, постоянно держит под контролем необходимые ему данные, в то время как внешние пользователи вполне могут подождать до «отчетной» даты.

Как уже было сказано, в основе системы управления, базирующейся на ССП, лежит метод декомпозиции цели и участие всех структурных подразделений в ее достижении. Рассмотрим, каким образом каждый из выделенных типов структурных подразделений будет принимать участие в системе управления на основе ССП при реализации данного механизма.

Для «проактивного» структурного подразделения внедрение ССП может иметь существенные положительные моменты. Проектный принцип, заложенный в ней, очень удачно ложится на характер работы данных отделов. Каждое новое задание, которое встает перед данными подразделениями, фактически, является проектом, цель которого создать для агрохолдинга большую стоимость, чем стоимость затраченных на этот проект ресурсов. Каждый работник в данном случае может действительно лучшим образом распорядиться предоставленными ресурсами, как за счет их экономии, но что более вероятно, за счет более качественного результата.

Например, отдел НИОКР. Есть смысл в том, чтобы сориентировать сотрудников данного подразделения на создание

более качественного продукта, выгода для агрохолдинга от которого в будущем превысит издержки на содержание данного подразделения. Работа таких подразделений, как правило, оценивается с помощью инвестиционных показателей NPV, ROI, ROACE, Выручка/Затраты и т.д. В данном случае неправомерно контролировать издержки, как на материалы, так и на персонал (заработная плата, количество сотрудников).

При реализации стратегии – лидерство по издержкам, таким отделом может выступать отдел по оптимизации логистики, производства и т.д. Показатели, оценивающие его работу, будут такими же, как и для рассмотренного примера.

Совершенно другим образом складывается ситуация при включении в систему управления на основе ССП «исполнительских» отделов. Как было отмечено выше, результат работы данного подразделения должен отвечать требованиям по качеству и своевременности. Мастерство руководителей АПК по отношению к данным структурным подразделениям заключается в том, чтобы максимально сократить расходы на данные подразделения, не выходя за рамки указанных требований.

Сложно представить себе работников данных отделов, ставящих и успешно реализующих перед собой данную задачу, ведь на самом деле способ ее реализации один – максимально допустимая экономия, в том числе на количестве сотрудников, на их заработной плате, материально-техническом обеспечении и т.д. Внедрение ССП в данные подразделения не только не приведет к повышению эффективности организации, а, скорее всего, наоборот ее снизит.

Показателями эффективности работы данных отделов (или точнее их руководителей) служат показатели, характеризующие величину издержек, т.е. суммарные издержки, издержки на одного человека, динамика издержек за период и т.д.

Таким образом, обозначилась целая область неэффективности применения системы управления на основе ССП, которая охватывает все «исполнительские» структурные подразделения для управления которыми не применим проектный принцип.

Решением данной проблемы может стать расширение ССП за счет взаимосвязей, направленных на управление «исполнительскими» подразделениями.

На рисунке 3.3 представлен шаблон такой ССП.

Помимо указанного нововведения, необходимо уйти от ССП только как проекта, т.е. добавить показатели, которые должны отслеживаться регулярно, даже если в них не планируется осуществление каких-либо мероприятий. На приведенном шаблоне, в качестве примера обозначена функция поддержания устойчивого финансового положения в АПК. Для организации нет необходимости стремиться к еще более устойчивому положению, тем не менее, то, как данная функция осуществляется, должно всегда оставаться под контролем руководства.

Предложенная модель ССП может декомпозироваться вниз по иерархии организации. При этом подразделения более низких уровней должны разрабатывать свою ССП.

ССП «проактивных» отделов при этом ничем не будет отличаться от «классической», представленной в левой части. Ее разработка должна стать результатом коллективного труда, в ходе которого будут определены высокие, но достижимые цели, выявлены факторы и установлена система поощрения.

ССП «исполнительных» отделов будет похожа на правую часть шаблона. Разработкой целей для нее должен заниматься руководитель подразделения и в качестве задания доводить до подчиненных. Стоит отметить, что, как упоминалось выше, целью для таких отделов, как правило, является сохранение издержек на текущем уровне.

Предложенная методика ССП позволяет не только решить проблему не проработанности ССП для управления «исполнительскими» подразделениями АПК, но и существенно облегчить решение других задач. В частности, выбор показателей становится более легким – теперь нет необходимости придумывать специальные показатели для целой группы отделов, которые мы выделили как «исполнительные». Для них показателем эффективной работы должна служить величина издержек на каждый отдел. При данной методике больше не стоит задача, как учесть множество нематериальных факторов, например, настроение людей, взаимоотношения в коллективе, удовлетворенность работой в таких отделах. Соответственно нет и необходимости выводить связь между ними и финансовыми результатами агрохолдинга, т.е. снимается еще одна проблема.

STEP – анализ

Отметим, что формированию показателей стратегического развития АПК должны предшествовать проведение STEP – анализа и SWOT – анализа.

Прежде всего, определимся с философией «STEP-анализа» – в чем его сущность и для каких целей он применяется? Для формирования стратегического развития организации, или для оценки ее конкурентоспособности и эффективности деятельности, либо «для галочки», как бы отдавая дань моде? Отметим, что для ответа на каждый из перечисленных вопросов необходимо применять свой вариант STEP-анализа.

STEP-анализ, как инструмент стратегического управленческого учета, всегда используется для выполнения определенной цели, и четко сформулировать данную цель необходимо до его применения. При отсутствии конкретной цели полученные результаты могут оказаться «размытыми».

Отметим, что в качестве объекта исследования STEP-анализа могут выступать конкретная страна, регион, министерство или ведомство, любая организация, ее структурное подразделение, определенный проект или сотрудник. Поэтому наличие поставленной цели способствует четкому определению с объектом проводимого исследования, в отношении которого STEP-анализ будет применяться. При этом важно помнить, что анализируется не сама организация, или ее структурные подразделения, а взаимоотношения, возникающие между, например, организацией и конкретным рынком за определенный период времени (например, 10 лет), либо агрохолдингом и его заинтересованными сторонами (например, 5 лет).

Как известно, любой проводимый анализ, прежде всего, направлен на исследование влияния факторов на тот или иной объект. Поэтому, для проведения STEP-анализа, необходимо формировать список факторов, имеющих значение для установленных взаимоотношений агрохолдинга исходя из преследуемой цели исследования. При этом факторы, которые в данный период не имеют к цели проводимого исследования прямого отношения, несмотря на их важность «в общем», должны отбрасываться. Такая же процедура должна применяться к факторам, не имеющим отношение к специфике возникающих взаимоотношений. При этом в процессе анализа обязательно должен присутствовать «временной фактор». Например, если STEP-анализ проводится для определения долгосрочных перспектив АПК, то необходимо исследовать также изменение внешних факторов за этот же период в рамках установленных целей.

Отметим, что при применении STEP-анализа основное внимание уделяется на ключевые факторы, сгруппированные в рамках четырех направлений: социальные (Social), технологические (Technological), экономические (Economical) и политические (Political).

Социальные факторы, например, могут быть связаны с демографией, изменениями в базовых ценностях, уровне и стиле жизни, образовании, структуре доходов, вкусов и предпочтений потребителей, отношениями к работе и отдыху и т.д.

Технологические факторы, например, могут быть связаны с государственной политикой в отношении инноваций и новых технологий, возможностями их применения в аграрном секторе экономики, скоростью изменений и адаптации новых технологий, появлением новых материалов, продуктов, товаров, услуг и т.д.

Экономические факторы, например, могут быть связаны с общей характеристикой ситуации в экономике страны и в отрасли (подъемом, стабильностью, спадом, кризисом, курсом рубля, инфляцией, состоянием банковской системы, ставкой рефинансирования, изменениями тарифов на топливо, электроэнергию, воду, газ, транспорт и т.д.), динамикой финансового состояния организации, циклом ее деловой активности и перспективами экономического роста и т.д.

Политические факторы, например, могут быть связаны с изменениями законодательства, налоговой политикой государства, уровнем политической стабильности в стране и регионе и т.д.

Выявленные и сгруппированные факторы целесообразно ранжировать исходя из степени их воздействия на исследуемый объект для достижения поставленной организацией цели. Для этой цели факторам можно присваивать весовые коэффициенты.

При оценке социальных, технологических, экономических и политических факторов, необходимо учитывать не только их фактическое состояние, но и прогнозировать возможные изменения каждого фактора на несколько лет вперед. Поэтому важно, чтобы в процессе проведения STEP-анализа активное участие принимали эксперты отрасли или персонал агрохолдинга, который уже давно взаимодействует с рынком.

Технологический процесс проведения STEP-анализа должен включать в себя следующие этапы:

1. Определение факторов, которые могут оказать влияние на продажи и прибыль компании.

2. Сбор информации по динамике и характеру изменения каждого фактора.

3. Анализ значимости и степени влияния каждого фактора.

4. Составление сводной таблицы STEP-анализа в виде матрицы.

При составлении сводной таблицы целесообразно сочетать возможности STEP-анализа в формате SWOT-анализа (см. табл. 3.1).

Таблица 3.1

Сводная таблица STEP-анализа в формате SWOT-анализа

Факторы	Возможности	Угрозы	Предпринятые действия	Следует предпринимать
Социальные				
Технологические				
Экономические				
Политические				

SWOT – анализ

Раскрывая философию SWOT – анализа, отметим, что этот анализ был разработан американскими экономистами из Стенфордского Исследовательского Института под руководством Роберта Стюарта в составе ученых Мэрион Дошер, Отис Бенепе и Альберта Хэмфри. Сама аббревиатура по первым буквам английских слов указывает на ключевые группы факторов, влияющих на деятельность организации и принятие стратегических управленческих решений. Например, Strengths означает сильных сторон исследуемого объекта, Weaknesses – соответственно его слабых сторон, Opportunities – благоприятных возможностей и Threats – нежелательных угроз.

Технологию проведения SWOT-анализа представим в таблице 3.2.

Таблица 3.2

Технология проведения SWOT-анализа

Внешняя среда	Благоприятные возможности	Нежелательные угрозы, риски
	Opportunities	Threats
Внутренняя среда	Сильные стороны	Слабые стороны
	Strengths	Weakness

Отметим, что SWOT-анализ затрагивает не только внутренние факторы (сильные и слабые стороны), влияющие на деятельность организации, но и факторы внешней среды (возможности и угрозы), которые редко принимаются в расчёт при использовании других приёмов экономического анализа. Это говорит о широте охвата SWOT-анализа и является его безусловным преимуществом в прогнозировании стратегического развития агрохолдингов.

При SWOT-анализе необходимо сравнивать между собой аналогичные основополагающие показатели фирм-конкурентов, функционирующих на одном и том же рынке. Такую процедуру, как правило, называют бенчмаркингом (benchmarking). Проведение такого сравнительного анализа способствует выявлению уязвимых и наиболее сильных сторон в деятельности агрохолдинга в сравнении со своими конкурентами, позволяет искать незанятые еще на рынке позиции, определять возможных партнеров по объединению усилий для осуществления совместных проектов.

Важным преимуществом SWOT-анализа, с точки зрения исследования воздействия факторов внутренней и внешней среды на рассматриваемый объект, можно считать его универсальность. Это означает, что объектом исследования может быть не только организация в целом, но и каждое отдельно взятое её подразделение, сфера деятельности, продукт, услуга, проект, бизнес-план, даже каждый её сотрудник. Причём сфера применения SWOT-анализа может распространяться в целом на государство, отдельных его регионов, политических партий, социальных групп и т.д. Иными словами, SWOT-анализ может рассматривать практически любой объект исследования и ограничения проистекают только из предела фантазий стейкхолдеров, определяющих цель исследования.

К преимуществу SWOT-анализа можно отнести также его относительную простоту. Практически каждый стейкхолдер, осведомлённый о деятельности АПК, способен составить примитивный вариант матрицы SWOT-анализа и по ней произвести аналитические умозаключения. Кроме того, для данного метода анализа не нужны громоздкие формулы и длительные трудоёмкие вычисления, что, безусловно, упрощает его проведение и при этом не оказывает особого влияния на итоговый результат.

SWOT-анализ позволяет более глубоко вникать в причины и следствия, от которых зависит положение агрохолдинга и его

дальнейшая судьба, так как приходится анализировать большое количество разнообразных факторов, многие из которых при беглой оценке деятельности организации не видны.

Благодаря SWOT-анализу менеджеры АПК могут в простой и понятной форме ознакомиться со средой, в контексте которой им предстоит принять управленческое решение, а также получить рекомендации аналитиков по поводу принимаемого ими решения в сжатые сроки.

Однако, наряду с очевидными преимуществами, на наш взгляд, проведение SWOT-анализа сопровождается определенными трудностями.

Объективная оценка влияния внутренних и внешних факторов требует привлечения экспертов с очень высокой квалификацией, в особенности, если на основании результатов SWOT-анализа в будущем планируется принятие серьезных экономических решений, в том числе относительно стратегии развития АПК на среднесрочную и долгосрочную перспективу. При этом необходимо привлекать группу независимых экспертов.

Универсальность применения SWOT-анализа может привести к неверной постановке цели исследования и, как следствие, к неверным или слишком обобщенным выводам, а значит, и к ошибочному решению по его результатам или даже к невозможности принять это решение из-за излишней обобщенности выводов. Поэтому при определении цели исследования необходимо акцентировать внимание не только на анализе самого объекта (объектов), но и исследовать имеющиеся взаимозависимости и взаимосвязи с другим объектом (объектами): целевой рынок; конкурент; целевая группа потребителей; товар и т.д. К примеру, постановка задачи: «Провести SWOT-анализ деятельности АПК» скорее всего не позволит сделать однозначные выводы и составить конкретные рекомендации, поскольку сам по себе агрохолдинг в отрыве от других объектов существовать не может. Необходимо рассматривать его деятельность во взаимосвязи с другими объектами внешней или внутренней среды, например: «Провести SWOT-анализ деятельности АПК относительно его ближайшего конкурента (конкурентов)» или «Провести SWOT-анализ деятельности АПК относительно рынка конкретного товара». Однако далеко не всегда цель SWOT-анализа можно сформулировать в краткой и понятной форме, что, безусловно, является проблемой для данного вида анализа.

Простота проведения SWOT-анализа может быть обманчивой. На составление грамотных анкет и изучение матриц SWOT-анализа может уйти много сил, времени и затрат. Как известно, для полного и объективного анализа требуется использовать значительные массивы информации и привлекать квалифицированных экспертов для её обработки. Часть массива информации, особенно на начальных этапах, конечно можно автоматизировать, однако объективность и качество полученных результатов, во многом, будет зависеть от экспертных оценок, полноты информационного обеспечения, а также от цели проведения анализа.

Вместе с тем, отметим, что при проведении SWOT-анализа в АПК, могут быть и определённые риски.

Использование данных SWOT-анализа способствует не только расширению понимания деятельности агрохолдинга со стороны его пользователей, но и может ввести их в заблуждение. Даже один неверно сформулированный вопрос в анкете или неверно оценённый фактор может в итоге привести к неоднозначности выводов или их несоответствию действительности, в результате чего на основе анализа будет принято неверное управленческое решение. Например, типичной ошибкой при проведении SWOT-анализа является сознательное или несознательное установление знака равенства между возможностями и преимуществами агрохолдинга. Поэтому должно быть четкое разграничение между внешними и внутренними факторами.

Рассмотрев преимущества, проблемы и риски, связанные с методикой проведения SWOT-анализа в АПК, представим полученные результаты в наиболее характерном для SWOT-анализа матричном виде (см. табл. 3.3).

Таблица 3.3

Оценка влияния SWOT-анализа на принятие управленческих решений в АПК

	Возможности	Угрозы
Слабые стороны	высокие требования к информации и лицам, проводящим анализ	вероятность лишних и незначительных факторов
	сложности в грамотной постановке целей анализа	вероятность ошибок в ранжировании и процессе анализа
	длительность и затратность	высокая цена ошибок
Сильные стороны	анализ внешней и внутренней среды	рассмотрение множества факторов

	универсальность метода	ранжирование факторов по важности
	относительная простота	помощь в принятии управленческого решения

В заключение отметим, что влияние SWOT-анализа на принятие стратегических управленческих решений является скорее вспомогательным, нежели определяющим, поскольку потенциальные угрозы, связанные с его спецификой слишком велики, чтобы без приведения дополнительных обоснований делать серьёзные выводы и строить стратегию развития АПК. Однако грамотное и умелое применение SWOT-анализа в деятельности АПК, с учетом возможных угроз и рисков, является скорее оправданным шагом, а получаемые результаты – заслуживающими внимания.

4. Актуальные вопросы учета сделок по объединению бизнеса в МСФО

Родионова О.А., д.э.н., профессор, руководитель отдела межотраслевых финансово-экономических отношений ГНУ Всероссийский НИИ организации производства, труда и управления в сельском хозяйстве

Выручаева А.Е., к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева

Объединение бизнеса стало частым явлением в современной практике, особенно в кризисные времена. Логика собственников бизнеса – понятна, только объединившись, можно выиграть в трудные для компании времена или просто стать сильнее.

Объединение бизнеса – довольно сложный для учетной практики процесс, поэтому, чтобы охватить его детально, Совет по МСФО предлагает пользователям международных стандартов ряд стандартов (рис. 4.1). Единого стандарта, учитывающего данный процесс – пока нет.

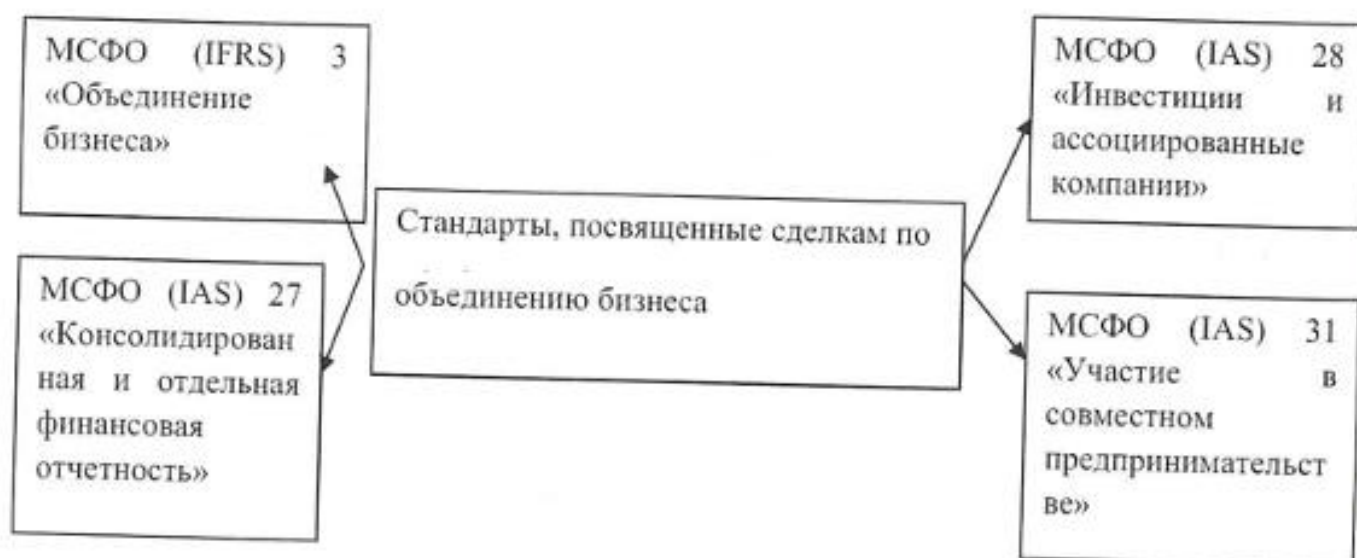


Рис. 4. 1. Стандарты, посвященные сделкам по объединению бизнеса

Не смотря на то, что сделки по объединению бизнеса регулируются многими стандартами, наиболее значимым из них является все же МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса».

Объединение предприятий рассматривается МСФО (IFRS) 3 как операция или иное событие, при котором покупатель получает контроль над одним или более бизнесами

По мнению Ю.А. Бабаева и А.М. Петрова, объединение бизнеса может быть структурировано различными способами в

силу юридических, налоговых или других причин, которые включают, среди прочего, следующие ситуации:

- Один или несколько видов коммерческой деятельности становятся дочерними предприятиями покупателя или чистые активы одного или нескольких видов коммерческой деятельности сливаются в покупателя;

- Одно объединяющееся предприятие передает свои чистые активы или владельцы таких предприятий передают свои доли участия, вновь сформированному предприятию (такие операции иногда упоминаются как операции по слиянию, или компиляции);

- Группа прежних собственников одного из объединяющихся предприятий получает контроль над объединенным предприятием²⁸.

Сделки по поглощению и слиянию компаний стали обыденным явлением в настоящее время. Объединение бизнеса оправдано – укрупненная компания более конкурентоспособна. С точки зрения учета, такая сделка является сложной и многоступенчатой.

Объединение бизнеса происходит чаще всего в период экономического спада, когда руководству компании приходится быстро реагировать на ситуацию и принимать решения. Чаще всего, эти решения связаны с продажей одних частей бизнеса и покупкой других. В результате, в сложной экономической обстановке компаниям удается пережить трудные времена.

Самые главные вопросы, которые возникают у бухгалтера при отражении в учете по МСФО сделок по объединению бизнеса, следующие: что компания приобрела – сам бизнес или группу активов; как применить на практике метод приобретения, регламентируемый МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса». Эти вопросы действительно важны, ведь в зависимости от действий специалиста по МСФО, учет будет построен разными способами.

Особенности учета операций по объединению бизнеса и объединению активов

МСФО (IFRS) 3 применяется ко всем сделкам по объединению бизнеса, за исключением: совместной деятельности;

²⁸ Бабаев Ю.А., Петров А.М. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебник. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА – М, 2015. – 398 с.

приобретения актива, который не составляет бизнес, а также объединения предприятий или бизнесов, находящихся под общим контролем. Таким образом, компания применяет МСФО (IFRS) 3, если она приобрела бизнес, а не группу активов.

В МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» представлены следующие определения:

Бизнес – интегрированная совокупность видов деятельности и активов, осуществление которых и управление которыми способно привести к получению дохода в форме дивидендов, снижения затрат или какой-либо экономической выгоды, непосредственно инвесторами или другими собственниками, участниками или членами.

Объединение бизнеса – операция или иное событие, при котором покупатель получает контроль над одним или более бизнесами.

Одно из принципиальных отличий приобретения бизнеса от приобретения активов заключается в том, что, в первом случае, может возникнуть гудвил, во, втором случае, нет. Но, с целью манипулирования отчетностью, компании чаще всего выдают приобретение активов за объединение бизнеса. В этой ситуации, часть стоимости от покупки относится на гудвил, что позволяет завысить стоимость активов компании. Данное манипулирование отчетностью чаще проводится с целью привлечения инвестиций. Однако этот факт может выясниться при проведении аудиторской проверки.

Есть и другие отличиями приобретения бизнеса от приобретения активов. При покупке бизнеса: возникает увеличение показателей финансовых результатов от покупки (если приобретаемый бизнес рентабелен), а также учитываются отложенные налоговые активы и обязательства, которые признаются при приобретении актива.

Объединение бизнеса представляет собой процесс, при котором компания получает контроль над одной или несколькими другими компаниями, в результате чего, приобретаются все активы и обязательства. Но процесс слияния и поглощения компаний (под которым нами и понимается объединение бизнеса), не всегда так однозначен. Согласно п. 3 В6 МСФО (IFRS) 3 структурирование объединения сделок зависит от правовых, налоговых и иных причин.

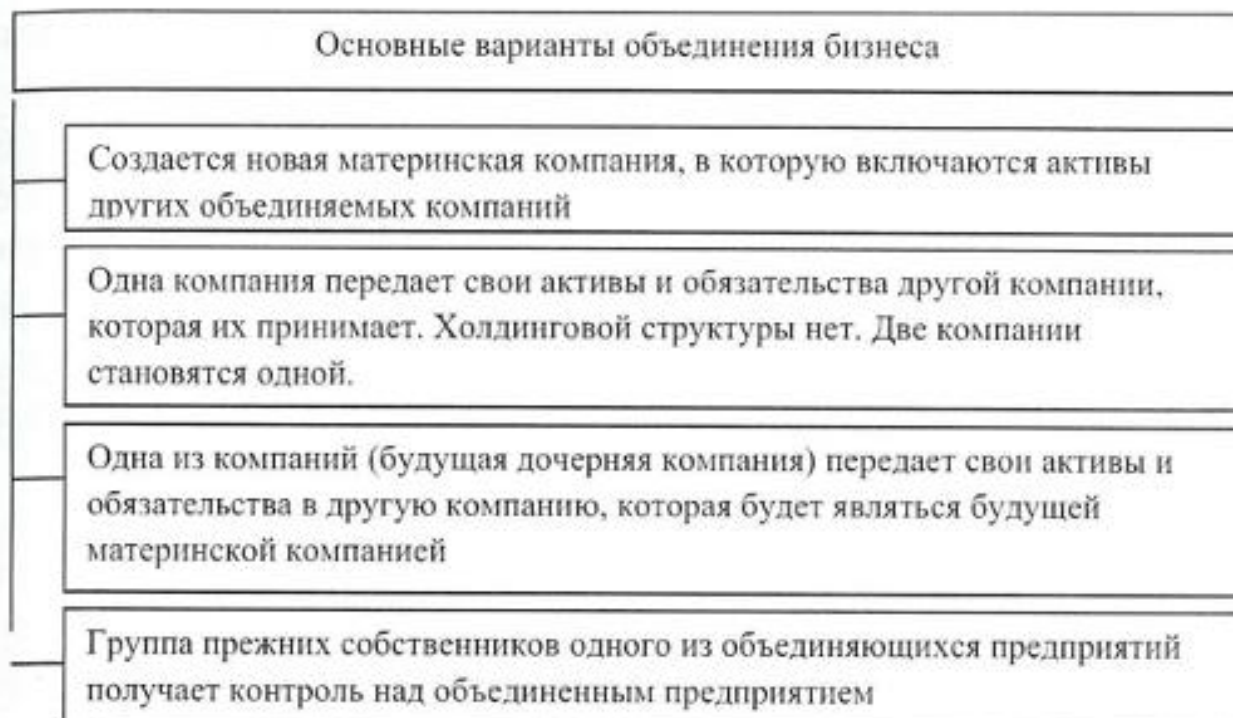


Рис. 4.2. Основные варианты объединения бизнеса

Таким образом, перед применением МСФО (IFRS) 3, необходимо убедиться в том, что приобретенные активы и принятые обязательства являются бизнесом.

Методы учета объединения бизнеса

Исторически в бухгалтерском учете разных стран мира существовало два метода объединения бизнеса. Это метод приобретения и метод объединения интересов. При первом методе одна из компаний «поглощает» другую, то есть результаты сделки после приобретения, отражают в отчетности как прибыль компании – покупателя. Метод объединения интересов предполагает, что обе (или более) компании продолжают вести свою деятельность. Однако показатели этих компаний проходят ретроспективный пересчет, будто компании всегда были объединены. Итоговые показатели компаний совмещают и отражают в бухгалтерской отчетности. Как правило, для бухгалтера второй способ более обременителен с точки зрения трудовой нагрузки из-за ретроспективного пересчета. Поэтому, этот способ запрещен международными стандартами.

Основная идея метода приобретения заключается в том, что при объединении бизнеса, компания - покупатель распределяет сумму покупки на активы и обязательства, учитываемые по справедливой стоимости. Специалисту по МСФО нужно не только определить справедливую стоимость активов и обязательств, но и определить стоимость приобретения, а также отнести на гудвил

разницу между суммой общих затрат на покупку бизнеса и суммой, относимой на активы и обязательства.

При использовании метода приобретения, МСФО (IFRS) 3 для учета сделок по объединению бизнеса предлагает использовать следующие этапы²⁹:

Этап 1. Определение покупателя;

Этап 2. Определения даты приобретения;

Этап 3. Признание и оценка приобретенных идентифицируемых активов, принятых обязательств и любой неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии;

Этап 4. Признание и оценка гудвила или дохода от выгодной сделки.

Рассмотрим эти этапы более подробно.

Этап 1. Определение покупателя

Если в объединении бизнеса участвуют две-три компании, то определение покупателя и приобретателя бизнеса – довольно легкая задача. Но если в сделке участвует много (более трех) компаний, то процесс их идентификации может быть сложен. Поэтому следует помнить, что согласно МСФО (IFRS) 3, покупатель может получить контроль над одним или более бизнесами разными способами, например:

- путем передачи денежных средств, их эквивалентов или других активов (включая чистые активы, которые составляют бизнес);
- путем принятия обязательств;
- путем выпуска долей участия в капитале;
- путем предоставления более одного вида возмещения;
- без передачи возмещения, включая объединение посредством только договора.

Требования как определить контролируемую организацию (то есть покупателя бизнеса) содержатся также в МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность».

- Контроль имеет место быть, если материнское предприятие:
- владеет половиной и более прав голоса по соглашению с другими инвесторами;
 - правомочно определять финансовую и хозяйственную (операционную) политику данного предприятия, согласно уставу или соглашению;

²⁹ Хоружий Л.И., Выручаева А.Е. Учет сделок по объединению бизнеса в сельском хозяйстве // Бухучет в сельском хозяйстве. - 2014. - № 8. - С. 22-29.

- правомочно назначать или смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления данного предприятия, и именно этот совет директоров или иной орган управления осуществляет контроль над предприятием;
- правомочно представлять большинство голосов на заседаниях совета директоров или аналогичного органа управления данного предприятия, и именно этот совет директоров или иной орган управления осуществляет контроль над предприятием.

Заметно, что все требования международных стандартов к идентификации покупателя проходят сквозь призму понятия «контроль». Контроль выражается в приобретении покупателем контрольной доли ценных бумаг других предприятий, в наибольшем размере компании покупателя, оцененном в активах, финансовом результате и т.д.



Рис. 4.3. Схема определения покупателя, если он неочевиден в крупной сделке по объединению бизнеса

В российских положениях по бухгалтерскому учету понятие «контроль» одного предприятия над другим, как правило, не применяется, вместо этого, используется понятие «собственность».

Этап 2. Определение даты приобретения бизнеса

После определения покупателя, необходимо определить дату приобретения бизнеса. МСФО (IFRS) 3 требует, чтобы такой датой являлась дата, когда покупатель приобретает контроль над приобретаемым предприятием. Датой, когда покупатель получает контроль над приобретаемой компанией, является дата закрытия сделки.

Разработчики стандартов учли, что покупатель мог получить контроль либо раньше, либо позже, чем дата закрытия. Такая «ранняя» передача контроля могла быть предусмотрена письменным соглашением сторон. Разработчики международных стандартов требуют «рассмотреть все уместные факты и обстоятельства при идентификации даты приобретения».

Другими словами, требуется применить профессиональное суждение. Советуем обращать внимание на следующие факторы: когда было одобрено другими сторонами сделки решение по объединению компаний и когда были утрясены все юридические формальности. Кроме того, в качестве даты приобретения целесообразно выбирать конец месяца, квартала, года для удобства «закрытия периода» в бухгалтерии. МСФО разрешает «немного изменять» дату приобретения, если такая операция не приведет к существенным изменениям признанных сумм.

Важно также обращать внимание, каким образом осуществляется приобретение. Если путем выпуска акций, то датой приобретения будет дата, на которую происходит обмен акциями.

Определение даты приобретения очень важно, так как на следующих этапах на эту дату нужно будет определить справедливую стоимость активов и обязательств.

Этап 3. Признание и оценка приобретенных идентифицируемых активов, принятых обязательств и любой неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии

МСФО (IFRS) 3 требует оценивать идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства по справедливой стоимости на дату приобретения, которая была определена на

предыдущем этапе. Прежде чем оценить приобретаемые активы и обязательства по справедливой стоимости, нужно понять отвечают ли они следующим критериям признания:

- активы и обязательства должны определяться на дату приобретения;
- активы и обязательства должны быть частью приобретаемого бизнеса, а не результатом отдельной операции по их приобретению.

Стандарт рассматривает следующие исключения из правил признания и оценки: условные обязательства, налоги на прибыль, вознаграждения работникам, компенсирующие активы и другие. Такие активы и обязательства не оцениваются по справедливой стоимости и не должны отвечать критериям признания.

МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» рассматривает следующие определения, которые представляют интерес для целей учета и оценки в МСФО:

Справедливая стоимость – сумма, на которую актив может быть обменен или обязательство исполнено при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию, независимыми сторонами.

Неконтролирующая доля – это доля участия в капитале дочернего предприятия, не относимая прямо или косвенно на материнское предприятие

Новая версия МСФО (IFRS) 3, в отличие от предыдущей, не содержит общих рекомендаций по определению справедливой стоимости, однако содержит детальные советы по признанию отдельных объектов учета. Рассмотрим, как осуществляется признание активов и обязательств на основе требований стандарта, на примере, операционной аренды.

Компания – покупатель бизнеса не должна признавать активы и обязательства, связанные с операционной арендой, если приобретаемая компания является арендатором. Но есть исключения.

В соответствии с первым исключением, должен признавать нематериальный актив, если условия операционной аренды являются благоприятными по сравнению с рыночными условиями и признавать обязательство, если условия неблагоприятны. Поэтому обязанность покупателя – определить являются ли условия благоприятными или неблагоприятными.

В некоторых случаях, идентифицируемый нематериальный актив может быть связан с договором операционной аренды (в том числе, если договор заключен на рыночных условиях). Связь нематериального актива с операционной арендой можно определить, если участники рынка готовы заплатить рыночную стоимость за аренду определенного актива. Например, за аренду полосы в аэропорту или за аренду наиболее посещаемого места в торговом центре. Нематериальными активами являются отношения с клиентами. Такие «злачные» места в качестве арендуемых способны обеспечить выход на рынок или другие будущие экономические выгоды, которые квалифицируются с нематериальными активами. Поэтому, признавать нематериальные активы в этом случае, нужно.

Что касается оценки по справедливой стоимости, при объединении бизнеса нужно использовать рыночные цены. Если объединяемые компании крупные, лучше привлечь профессионального оценщика, так как определение активов на основе аналогичных активов, продаваемых на рынке, достаточно затруднительно.

Для некоторых активов, МСФО предлагают использовать активный рынок, например, для нематериальных и биологических активов. Однако в нашей стране активные рынки не развиты. Поэтому трудно найти активный рынок многолетних насаждений, или прав на музыкальные произведения, товарные знаки. Поэтому, лучшее решение на современном этапе все же – профессиональный оценщик.

Стандарт рекомендует также учитывать неконтролирующую долю участия в приобретаемом предприятии. Неконтролирующая доля выражена в виде акций, выплат, основанных на акциях, долевых инструментов – опционов, варрантов. По своей сути, неконтролирующая доля представляет собой долю в капитале дочерней компании, которая не обеспечивает владельцам этой доли контроля над деятельностью дочерней компании. Ранее неконтролирующая доля обозначалась термином «доля меньшинства».

Рассмотрим пример по расчету процента неконтролирующей доли.

Компания ОАО «Авангард» владеет 65% акций компании ООО «Багет». Компания ООО «Багет» владеет, в свою очередь, 50% акций компании ООО «Вавилон».

Расчет неконтролирующей доли компании ОАО «Авангард» в ООО «Багет» следующий: $1 - 0,65 \text{ п.п.} = 0,35 \text{ п.п.} = 35\%$.

Чтобы рассчитать долю компании ОАО «Авангард» в ООО «Вавилон» необходимо проделать следующие действия:

- Определить контролируемую долю компании ОАО «Авангард» в компании ООО «Вавилон»: $0,65 \text{ п.п.} * 0,50 \text{ п.п.} = 0,325 \text{ п.п.} = 32,5\%$

- Рассчитать неконтролирующую долю компании ОАО «Авангард» в ООО «Вавилон»: $1 - 0,325 = 0,675 = 67,5\%$

Для компонентов неконтролирующей доли участия, которые предоставляют их владельцам (в случае ликвидации компании) право на пропорциональную долю в чистых активах приобретаемого предприятия, предусмотрены два метода оценки. Для других компонентов неконтролирующей доли участия, выбор невозможен. Оценка производится только по справедливой стоимости.

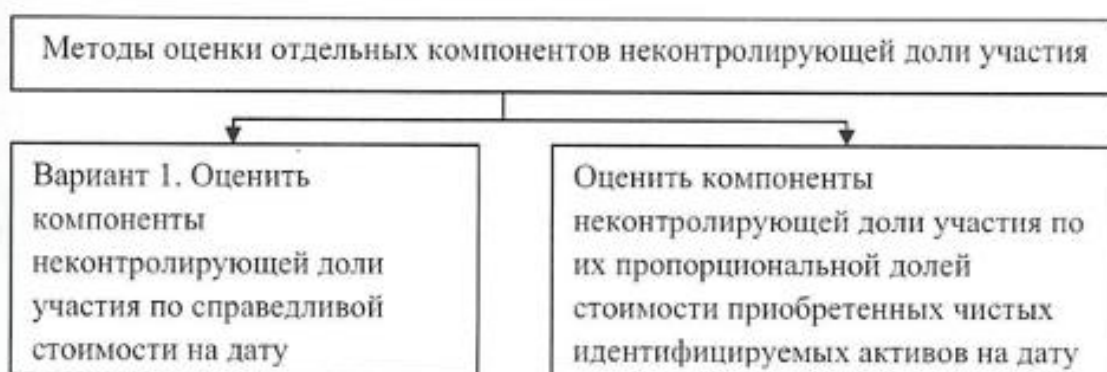


Рис. 4.4. Методы оценки компонентов неконтролирующей доли участия (только в отношении компонентов неконтролирующей доли, которые, в случае ликвидации приобретаемой компании, позволят получить долю в ее чистых активах)

Иногда справедливую стоимость компонентов неконтролирующей доли можно рассчитать на основе цен на активном рынке долевых инструментов, держателем которых не является покупатель. Активным рынком, например, для акций и других ценных бумаг можно определить с помощью котировок на фондовых биржах – это и будет активным рынком. Также можно заказать независимую справку об оценке долевых инструментов в

банке. Если справедливую стоимость неконтролирующей доли определить с помощью активного рынка невозможно, то нужно использовать другие методы. По нашему мнению, если метод определения стоимости на основе аналогий (который предлагают международные стандарты) применить невозможно, то лучше воспользоваться услугами профессионального оценщика.

Этап 4. Признание и оценка гудвила или дохода от выгодной сделки

Заключительным этапом применения метода приобретения является признание и оценка гудвила (или дохода от выгодной покупки).

Гудвил, согласно МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса», это актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенные при объединении бизнеса, которые не идентифицируются и не признаются по отдельности³⁰.



Рис. 4.5. Основные составляющие гудвила³¹

³⁰ Хоружий Л.И., Выручаева А.Е. Учет сделок по объединению бизнеса в сельском хозяйстве // Бухучет в сельском хозяйстве. - 2014. - № 8. - С. 22-29.

³¹ Выручаева А.Е. МСФО (IFRS 3): как учесть выгодную покупку бизнеса // Актуальная бухгалтерия № 11/2012

В отношении учета гудвила нужно запомнить следующие важные моменты. На дату признания покупатель должен признавать отдельно от него идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю в приобретаемом предприятии. Таким образом, гудвил представляет собой вид активов, которые учитываются обособленно от других видов активов. Отметим, что гудвил (или по-другому, деловая репутация фирмы), может быть положительным и отрицательным. Отрицательным гудвил может быть, когда справедливая стоимость чистых активов приобретаемой компании (дочерней) превышает совокупность инвестиций в компанию, то есть когда правый квадрат больше левого.

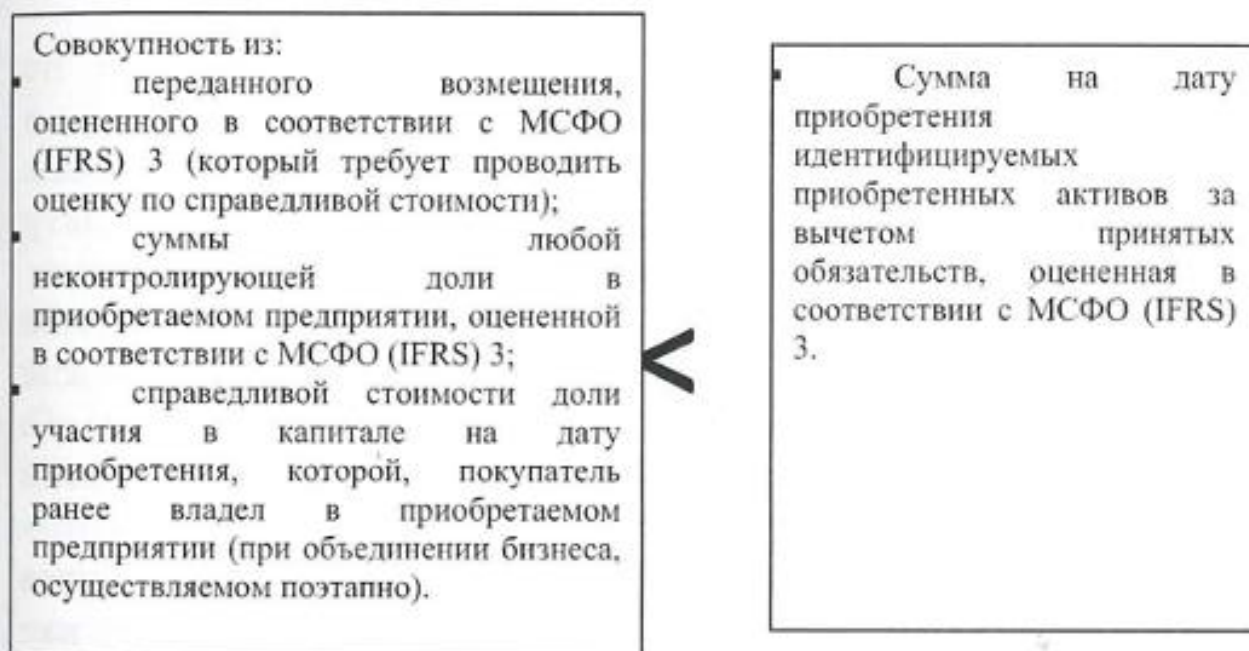


Рис. 4.6. Признание положительного гудвила (составляющие левого квадрата должны быть больше составляющих правого квадрата)³²

Для расчета гудвила применяют полный и пропорциональный расчет. Отличие состоит в том, что при пропорциональном методе не учитывается справедливая стоимость доли неконтролирующих акционеров. Заметим, что в зависимости от применяемого способа расчета, сумма гудвила может быть разной.

³² Выручаева А.Е. МСФО (IFRS 3): как учесть выгодную покупку бизнеса // Актуальная бухгалтерия № 11/2012

Рассмотрим пример. При объединении бизнеса образовалась консолидированная структура: материнская и дочерняя компании. Материнская компания при объединении бизнеса приобрела 75% акций дочерней компании за 3 000 000 млн. рублей. Стоимость чистых активов дочерней компании составила 2 500 000 рублей. Чтобы рассчитать стоимость чистых активов, которой владеет материнская компания, необходимо: $2\,500\,000 \text{ рублей} * 0,75 \text{ п.п.} = 1\,875\,000 \text{ рублей}$. Расчета гудвила: $3\,000\,000 - 1\,875\,000 = 1\,125\,000 \text{ рублей}$. Такой метод расчета гудвила называется пропорциональным.

Для расчета гудвила полным методом при таких же данных, введем в пример справедливую стоимость неконтролирующей доли – 500 000 рублей. Расчет гудвила: $(3\,000\,000 + 500\,000) - 2\,500\,000 = 1\,000\,000$

При учете гудвила следует также запомнить, что он не амортизируется, а ежегодно проверяется на обесценение, в соответствии с МСФО (IAS) 36. Причем приобретающая сторона должна оценить гудвил по справедливой стоимости на дату приобретения за минусом накопленных убытков от обесценения.

Таким образом, сделки по объединению бизнеса таят в себе много вопросов. Нами рассмотрены только два из них – как отличить сделки по объединению бизнеса со сделками по приобретению актива, а также как пошагово применить метод приобретения, предлагаемый МСФО (IFRS) 3³³.

Можно сделать вывод, что сделки по объединению бизнеса достаточно сложны. Этот факт связан с тем, что нужно учесть как типичные операции, например, затраты на покупку бизнеса, переданное возмещение, так и нетипичные, например, учесть, так называемую, выгодную покупку бизнеса. Рассмотрим эти операции, а также проведем анализ грядущих изменений в оценке по справедливой стоимости, что немаловажно для сделок по объединению бизнеса.

Затраты на приобретение бизнеса

Как и при любой другой покупке, приобретающая бизнес сторона должна за него заплатить. Согласно МСФО (IFRS) 3

³³ Выручаева А.Е. МСФО (IFRS 3): как учесть выгодную покупку бизнеса// Актуальная бухгалтерия № 11/2012

«Объединение бизнеса» такие затраты, связанные с приобретением, представляют собой затраты, которым подвергается покупатель при осуществлении объединения бизнеса.



Рис. 4.7. Затраты, возникающие у приобретающей стороны при покупке бизнеса

Совокупность возникающих затрат необходимо отразить в учете в качестве расходов в тех периодах, когда были понесены затраты и получены услуги. Отметим, что данное требование в отношении периода признания не противоречит методу начисления Принципов подготовки и представления финансовой отчетности (Framework), предваряющих МСФО. Таким образом, логика в отражении операций по МСФО есть. Поэтому отразить затраты в периоде, отличном от времени, когда были понесены затраты, сославшись на профессиональное суждение, не удастся.

Регулированию сделок по объединению бизнеса посвящены также и американские стандарты GAAP:

- SFAS 141 «Об объединениях предприятий»;
- ARB 51 «Консолидированная финансовая отчетность»;
- FIN 46 «Консолидация организаций с переменной долей участия».

Многие требования в части учета сходны с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса», например GAAP выделяют тот же алгоритм действий покупателя при покупке бизнеса, международные и американские стандарты запрещают метод «объединения интересов» при учете объединения компаний.

При отражении затрат по объединению бизнеса, необходимо следовать принципу: «затраты – это отдельная от объединения

бизнеса категория учета». Соответственно, воспринимать отражение затрат нужно как отдельную операцию, как при покупке любого объекта, отличного от бизнеса. Другими словами, затраты, произведенные компанией-покупателем по приобретению бизнеса, не являются «активами» этой компании, так как имеют свойство расходоваться, а значит, будут списываться. То есть, затраты возникают в результате сделки, не имеющей ничего общего с «обменом» денежных средств на бизнес у новой объединенной компании.

Что касается отражения данной операции по счетам бухгалтерского учета, то рекомендуем для этих целей открыть новые субсчета в Плане счетов, чтобы иметь возможность детально проанализировать затраты по объединению бизнеса. Когда объединение бизнеса будет завершено, такие данные будут очень ценны для целей управленческого учета и дальнейших стратегических задач в отношении бизнеса.

Например, консалтинговые, юридические и другие услуги логично первоначально отразить на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с помощью введенного субсчета «Расчеты, связанные с приобретением бизнеса». Аналогично можно поступить и с отражением затрат по другим счетам.

Исключением из правил отражения затрат в качестве расходов – являются затраты на выпуск долговых или долевых ценных бумаг. Их учет регламентируется МСФО (IFRS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» и МСФО (IFRS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Учет таких затрат различен. Все зависит от того, в какой степени сделка затрагивает капитал. Например, при приобретении долевых инструментов (в состав которых могут быть включены регистрационные сборы, сборы на печать, расходы на разработку герба и т.д.) такие сделки затрагивают капитал. В этом случае, затраты на приобретение долевых инструментов являются дополнительными издержками, которые относятся к сделке непосредственно. Они будут отнесены на уменьшение капитала приобретающей стороны (если часть издержек не относится к сделке непосредственно, то относить на уменьшение капитала эти сумму нельзя). Иногда сделки расторгаются еще до их завершения,

тогда затраты, относящиеся непосредственно на капитал, нужно списать в расходы³⁴.

Вопросы оценки переданного возмещения

Переданное возмещение в результате объединения бизнеса - отдельный вопрос, требующий дополнительных пояснений. Такое возмещение оценивается по справедливой стоимости.

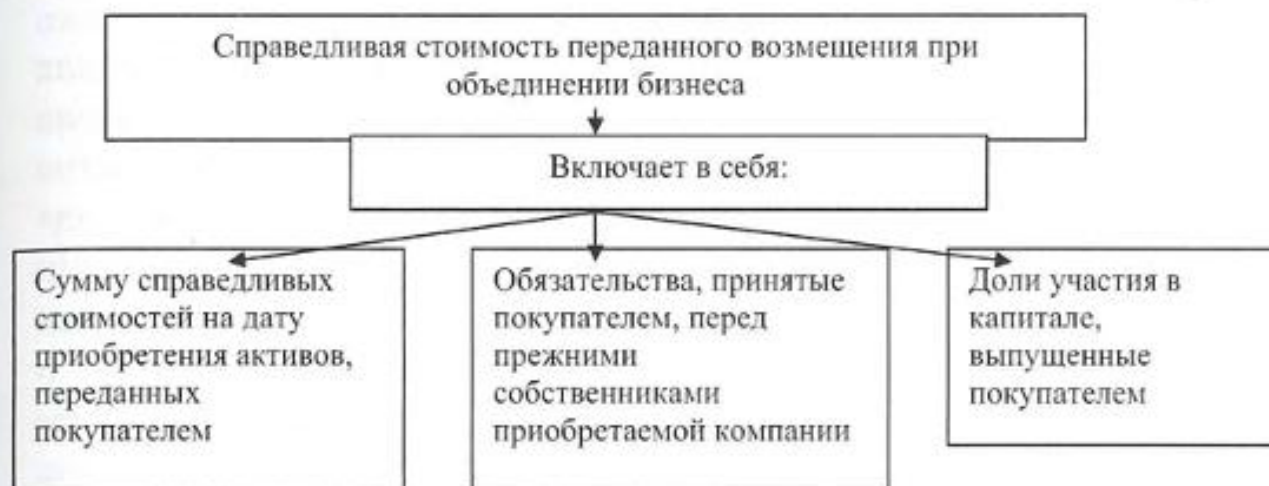


Рис. 4.8. Вычисление справедливой стоимости переданного возмещения при объединении бизнеса

Если в качестве возмещения передаются денежные средства, в учете обычно не возникает проблем. Но переданное возмещение может представляться в виде разных форм. Рассмотрим варианты оценки переданного возмещения в виде активов (за вычетом обязательств).

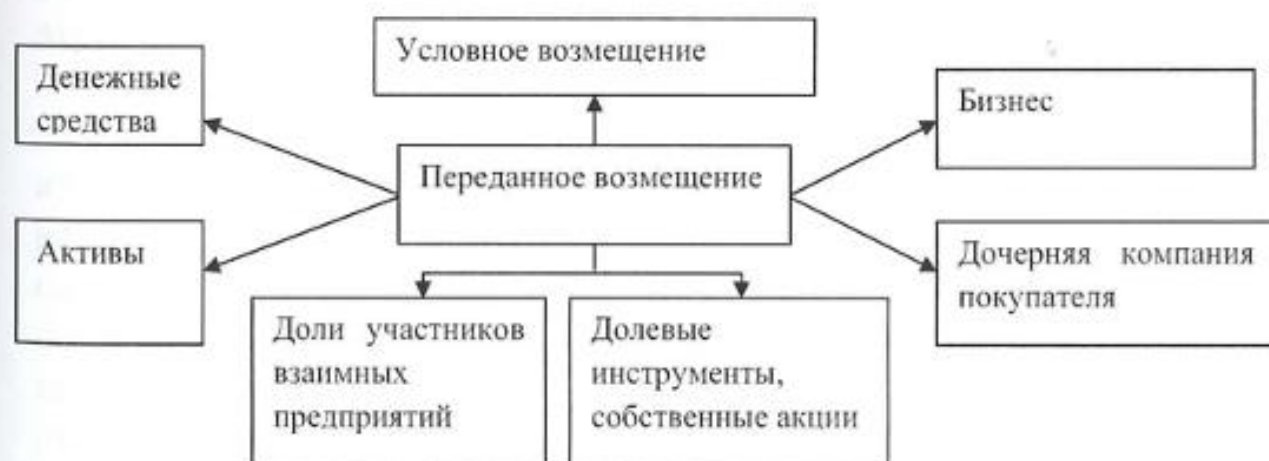


Рис. 4.9. Формы переданного возмещения

³⁴ Выручаева А.Е. МСФО (IFRS 3): как учесть выгодную покупку бизнеса- 2 // Актуальная бухгалтерия № 1/2013.

Если возмещение осуществляется в виде активов (за вычетом обязательств), то часто возникает проблема отличия справедливой стоимости этих активов от балансовой. Компания – покупатель в этом случае может сделать следующее:

- Переоценить переданные активы или обязательства на дату приобретения до их справедливой стоимости;
- Признать полученный доход или убытки (если они имеются) в составе прибылей или убытков.

Если переданные активы или обязательства находятся после приобретения бизнеса в объединенном предприятии, покупатель должен сохранить контроль над этими активами (например, актив трудно доставить до места назначения, однако свои функции для компании-покупателя он способен выполнять на любой территории вне зависимости от предприятия). Оценка производится следующим способом: перед датой приобретения актив и обязательство оцениваются по балансовой стоимости. При этом доход или убыток в составе прибыли или убытка в этом случае не признается ни до, ни после объединения бизнеса.

Таким образом, при оценке возмещения необходимо проанализировать ситуацию с его передачей, так как алгоритм учета может быть разным.

В качестве переданного возмещения может использоваться условное вознаграждение.

Условное возмещение – возмещение, которое покупатель передает в обмен на приобретаемое предприятие, которое включает любые активы или обязательства, возникающие в результате соглашения об основном возмещении (п. 39 МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»).

Условное возмещение – обязательство покупателя передать дополнительные активы или доли участия в капитале прежним собственникам приобретаемого предприятия в рамках обмена на контроль над приобретаемым предприятием при условии наступления определенных будущих событий или выполнения условий. Однако, условное возмещение также может дать покупателю право вернуть ранее переданное возмещение в случае выполнения определенных условий (МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»).

Иногда определить стоимость бизнеса достаточно сложно и участники сделки разделяют стоимость на две части: основная

стоимость, выплачиваемая на дату приобретения и дополнительная стоимость, выплачиваемая после даты приобретения. Стоимость, выплачиваемая после даты приобретения, представляет собой дополнительные выплаты в будущем, которые обусловлены определенными событиями. Например, в будущем должен быть заключен крупный контракт, который положительно повлияет на финансовые результаты продаваемого – предприятия или ожидается приток денежных средств в эту компанию и т.д. По логике разработчиков МСФО условное вознаграждение представляет собой возмещение, которое будет выплачено компании – продавцу в будущем в виде дополнительных денежных средств, активов, обязательств и т.д.

Представляет интерес оценка возмещения, производимая на дату приобретения предприятия.

Согласно МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса», который регулирует вопросы оценки условного возмещения, компания – покупатель должна определить справедливую стоимость основной части возмещения, которая определяется на дату приобретения предприятия³⁵.

Выгодная покупка бизнеса

Международные стандарты выделяют сделки по выгодной покупке бизнеса в отдельную категорию.

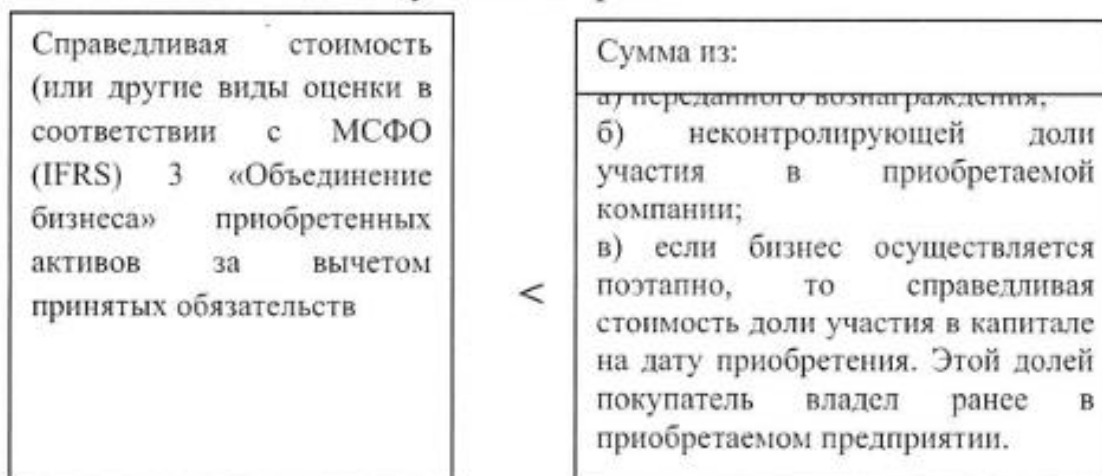


Рис. 4.10. Условие для осуществления выгодной покупки бизнеса

Таким образом, выгодная покупка бизнеса представляет собой сделку, при которой справедливая стоимость приобретаемых

³⁵ Выручаева А.Е. МСФО (IFRS 3): как учесть выгодную покупку бизнеса – 2 // Актуальная бухгалтерия № 1/2013.

активов больше, чем стоимость переданного вознаграждения и неконтролирующей доли участия. То есть происходит покупка активов другой компании по цене ниже справедливой стоимости. Редко, но такие сделки существуют, о чем свидетельствует пункт 34 МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса». Причины могут быть самыми разными (например, хозяину компании срочно понадобились денежные средства, чтобы вложить их в другой, более выгодный бизнес, вынужденная продажа бизнеса и т.д.), однако цель компании – продавца – быстро продать бизнес.

Рассмотрим пример. Собственники компании «Ассорти» были вынуждены продать 60% долю в бизнесе по причине нехватки денег для вложения в новый, по расчетам, выгодный проект. Компания «Микс вкусов» приобрела предлагаемую долю компании «Ассорти» в ноябре 2012 года. Данные по сделке представлены ниже:

Показатель	Сумма
Справедливая стоимость приобретенных активов за вычетом принятых обязательств	120 млн. руб. - 20 млн. руб. = 100 млн. руб.
Справедливая стоимость переданного вознаграждения за 60 % долю компании «Ассорти»	80 млн. руб.
Неконтролирующая доля участия в компании «Ассорти»	10 млн. руб.
Доход у компании «Микс вкусов» от приобретения 60% компании «Ассорти»	100 млн. руб. - (80млн. руб. + 10 млн. руб.) = 10 млн. руб.

В финансовой отчетности необходимо отразить не только данные показатели, но факт дополнительного пересчета показателей. Для документального подтверждения оценки по справедливой стоимости, можно привлечь профессионального оценщика.

Бизнес осуществлялся без предварительных этапов, поэтому данных по справедливой стоимости доли участия в капитале на дату приобретения, нет.

Безусловно, компания-покупатель будет в выигрыше от такой сделки и получит доход. Однако, прежде чем его признать, необходимо повторно рассмотреть вопрос о том, правильно ли компания – покупатель определила приобретенные активы и принятые обязательства. Поэтому особое внимание нужно уделить

оценке активов и обязательств. Кроме того, рассмотрения процедур в отношении оценки, требуют другие статьи:

- неконтролирующая доля в приобретаемом предприятии (при наличии);
- неконтролирующая доля, которой ранее владел покупатель в приобретаемом предприятии (если объединение бизнеса осуществляется поэтапно);
- переданное возмещение.

Прозрачность в отношении оценки в данном вопросе очень важна, так как необходимо отразить в учете «правдивую» сумму покупки, тем более, что международные стандарты предоставляют возможность для признания выгодных сделок.

Повторная процедура идентификации активов и обязательств, как и процедуры по их оценке необходимы также для того, чтобы признать выявленные в ходе такой проверки дополнительные активы и обязательства. А бухгалтерский учет, в том числе и по международным стандартам финансовой отчетности, требует отражения всех хозяйственных процессов и объектов.

Иногда, при повторной проверке, рекомендуемой международными стандартами, из-за неточных математических расчетов или неправильной (или не подтвержденной документами, в случае справедливой стоимости) оценки, превышения справедливой стоимости приобретаемых активов не остается. Поэтому, международные стандарты обращают внимание на возможность дополнительного пересчета операций по сделке и идентификации приобретаемых активов и принятых обязательств.

Доход, который подтвержден дополнительными расчетами, отражается в учете на дату приобретения бизнеса в составе прибылей и убытков. Причем, доход относится на компанию – покупателя.

В примечаниях к финансовой отчетности в год покупки бизнеса, нужно будет отразить информацию о повторной идентификации активов и обязательств, а также об их оценке. Это позволит выполнить требование МСФО и гарантировать, что оценка надлежащим образом отражает всю доступную информацию на дату приобретения³⁶.

³⁶ Выручаева А.Е. МСФО (IFRS 3): как учесть выгодную покупку бизнеса – 2 // Актуальная бухгалтерия № 1/2013.

Оценка по справедливой стоимости

Конечно, нельзя не отметить тот факт, что оценка по справедливой стоимости – сейчас по-прежнему актуальная проблема. И в части оценки бизнеса и активов, обязательств, возмещения. Ситуация осложняется тем, что активные рынки на которых можно определить стоимость отдельных активов, не развиты. Чтобы поддержать страны в их проблеме, Совет по МСФО выпустил проект стандарта МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Стандарт обобщает информацию о справедливой стоимости, которая содержится «кусками» в разных стандартах, посвященных активам и обязательствам. Объем раскрываемой информации, согласно требованиям МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», увеличится. Стандарт охватит все активы, которые могут участвовать в сделках по объединению бизнеса, а именно: инвестиционную недвижимость, основные средства, нематериальные активы, биологические активы, сельскохозяйственную продукцию, финансовые инструменты. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» предполагает, что сделки происходят уже не на «активном», а на «основном» рынке.

Что касается требований по отношению к участникам сделки на рынке – они остались практически неизменными, они должны быть независимыми друг от друга, должны желать и иметь возможность совершить сделку, кроме того, они должны действовать в своих собственных экономических интересах. Предыдущее требование, по поводу того, что «информация о ценах должна быть общедоступной» не озвучивается, но вытекает из смысла других требований. Расходы на продажу в новой формулировке «затраты по сделке» не включают в справедливую стоимость по новым правилам. Затраты по доставке и транспортировке активов, по-прежнему, не включают в справедливую стоимость активов.

Интересен тот факт, что в новом стандарте Совет по МСФО рассматривает также риск неисполнения обязательств. Такой риск не включается в справедливую стоимость, учитывается в одной сумме до и после передачи обязательства, а также включает в себя собственный кредитный риск компании.

Среди новшеств – необходимо оценивать активы и обязательства по справедливой стоимости, которая является

«наиболее уместной» в конкретной ситуации. Определение «уместности» зависит от профессионального суждения компании.

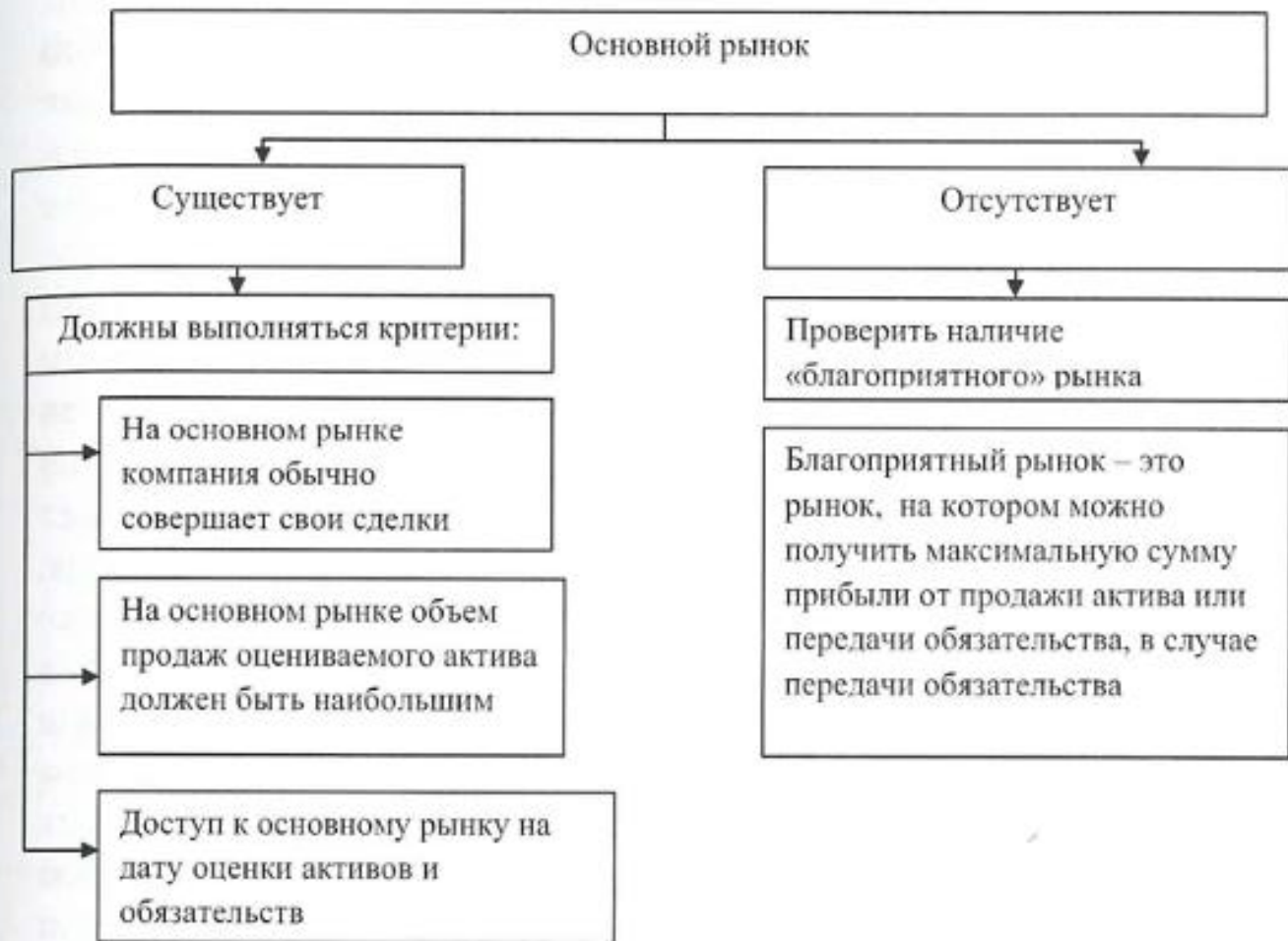


Рис. 4.11. Требования МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» к определению рынка, с помощью которого можно определить справедливую стоимость

Стандарт не исключает подходов, которые использовались для целей оценки ранее - затратный, доходный и рыночный подход. Однако, прямо не указывая на этот факт, требования стандарта «склоняют» к рыночному подходу, а применение альтернативных справедливой стоимости оценок, допускают, когда рыночный подход применить невозможно.

Для компаний, которые применяют стандарт досрочно, «проще всего» выполнить его требования, рассчитав среднюю цену рынка, например, для реализуемого актива. Этот подход МСФО (IFRS) 13 не запрещает. Средняя цена рынка может представлять собой среднее арифметическое цен на ближайших рынках на актив, стоимость которого определяется. Данную методику лучше прописать в учетной политике. По нашему мнению, определить среднюю цену на актив гораздо проще, чем объяснить аудиторам, почему именно тот, а не иной рынок является благоприятным. Хотя

международные стандарты и определяют критерии, которым нужно следовать, манипулирование финансовой отчетности может иметь место всегда.

Сделка по объединению бизнеса представляет собой совокупность типичных и нетипичных операций. Правильное их отражение в учете по МСФО позволит сделать объединенный бизнес более конкурентоспособным и более успешным с финансовой точки зрения.

Справедливая стоимость приобретаемого бизнеса как и любого другого актива определяется в соответствии с оценочными стандартами. Определённые особенности накладывает лишь цель оценки. Если покупатель хочет видеть оценку для принятия инвестиционного решения, то он в большей степени будет ориентироваться на результаты доходного подхода. Если же идёт речь об отражении в отчётности по МСФО уже состоявшейся сделки, то оценщику предстоит выполнить работу в соответствии с требованиями IFRS-3. В общем виде это сведётся к оценке активов и обязательств приобретённой компании, в том числе тех, которые не числятся у неё на балансе, но должны быть признаны активами в соответствии с IFRS-3. Определённые таким образом чистые активы компании будут сравниваться с ценой сделки, в результате на балансе у покупателя может появиться гудвилл. Возможно, что величина гудвилла будет отрицательной, тогда можно говорить о «выгодной сделке», т.е. покупатель за меньшую сумму приобрёл активы, которые в реальности обладают большей стоимостью. Такая ситуация встречается редко, обычно гудвилл положительный, поскольку компании платят некоторые дополнительные суммы за активы, которые не всегда можно идентифицировать либо точно оценить их стоимость. Активы компании в рамках такой процедуры оцениваются по правилам тех стандартов, которые применимы к отдельным видам активов. Прежде всего, это IAS-16 «Основные средства», но в каждом конкретном случае могут применяться и IAS-17 «Аренда», и IAS-38 «Нематериальные активы», и IAS-40 «Инвестиционная собственность» и даже IAS-41 «Сельское хозяйство».

Для корректной оценки в первую очередь необходимо выполнить классификацию активов компании. От этой классификации зависит не только, какой стандарт будет применяться к тому или иному активу, но и какой вид стоимости

будет рассчитан. Стандарты отдают однозначное предпочтение стоимостям взятым с так называемого «активного рынка», но во многих случаях это не представляется возможным. Если, например, оценщик определил не рыночную стоимость, а её суррогат – амортизированные затраты замещения, то такие активы (обычно классифицируемые как «специализированные») должны после этого ещё и быть протестированы на наличие возможного обесценения. Другими словами для данных активов необходимо провести расчёт возмещаемой суммы методами доходного подхода и в соответствии с IAS-36 «Обесценение активов»³⁷. В целом, мы получаем достаточно разветвлённую оценочную процедуру, результаты которой должны быть согласованы не только с клиентом, но и с аудиторами компании-покупателя.

Раскрытие информации в отчетности

Очень важным пунктом в отчетности, на который обращают внимание пользователи отчетности, в частности, инвесторы – это раскрытие информации в бухгалтерской отчетности по МСФО.

Таким образом, примечания к финансовой отчетности играют большую роль в формировании мнения пользователей и принятия ими экономических решений в отношении фирмы. Так как сделка по объединению бизнеса достаточно сложная, то требует значительного объема раскрываемых сведений. Рассмотрим наиболее важные раскрытия информации, о которых нельзя умолчать в финансовой отчетности

В заключении хотелось бы отметить, что приобретение бизнеса (или его объединение) представляет собой нетипичную операцию для учета по МСФО. Секрет эффективного построения учета сделок по приобретению бизнеса заключается в уверенных знаниях международных стандартов, в умении применять на практике эти знания, в учете специфики вида деятельности компании, а также в применении профессионального суждения, расчеты по которому возможно подтвердить документально.

³⁷ Выручаева А.Е. МСФО (IFRS 3): как учесть выгодную покупку бизнеса – 2 // Актуальная бухгалтерия № 1/2013.

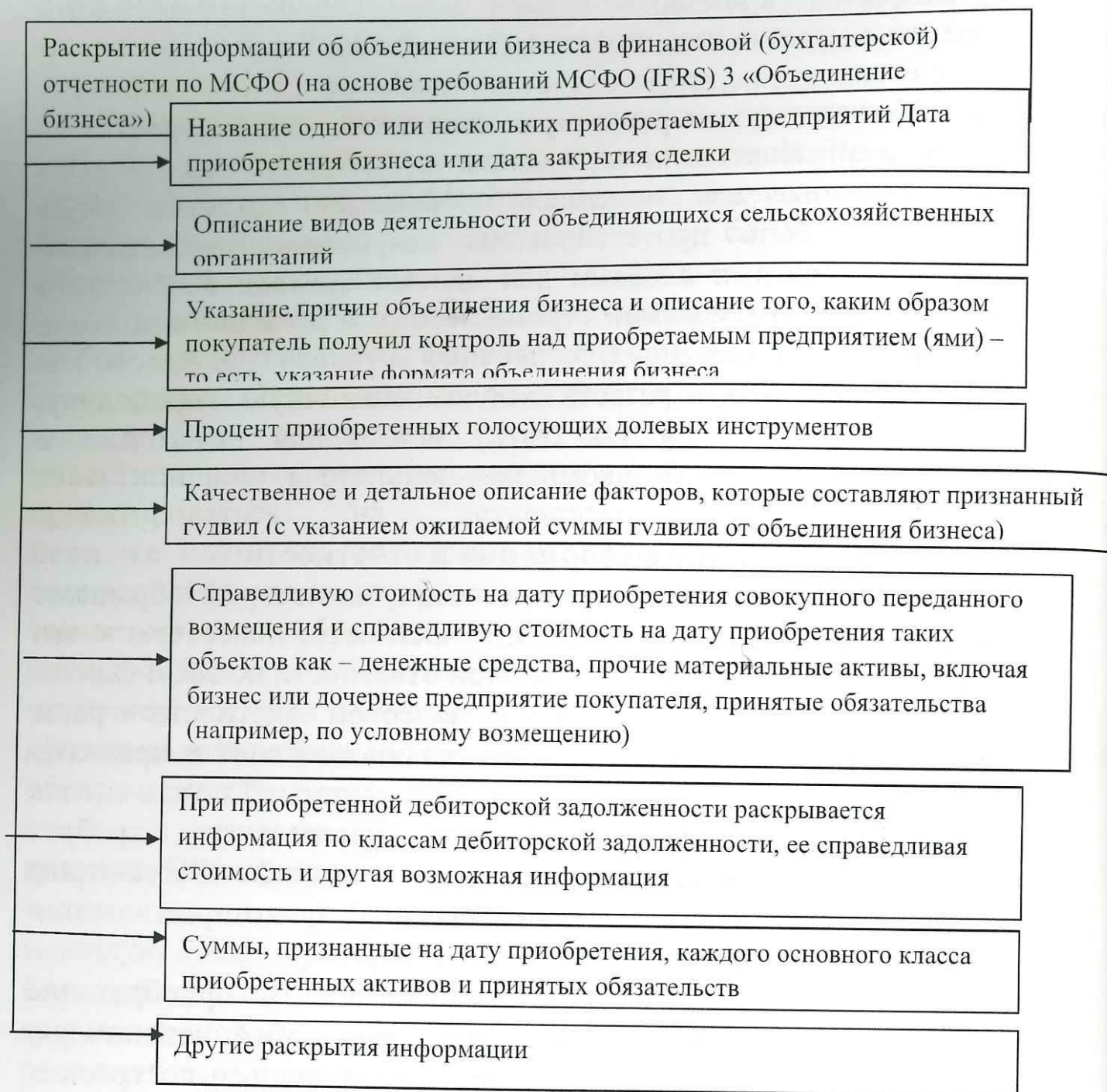


Рис. 4.12. Раскрытие информации об объединении бизнеса в финансовой (бухгалтерской) отчетности по МСФО (на основе требований МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»).

5. Статистическая отчетность организаций АПК в современных условиях

Постникова Л.В., к.э.н., доцент, зав. кафедрой бухгалтерского учета РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, Шилова Т.Н., к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева

5.1. Значение, правовые основы и история развития статистической отчетности

Статистическая отчетность – один из видов отчетности, который хозяйствующие субъекты (организации и предприниматели) обязаны предоставлять государству наряду с бухгалтерской и налоговой отчетностью. В настоящее время в России она является основной формой статистического наблюдения. Основную массу сведений, необходимых для повседневного контроля за выполнением государственных планов, для планирования и управления народным хозяйством, а также для научных исследований статистические органы получают в форме отчетности.

Статистическая отчетность претерпевала изменения на протяжении длительного времени. В начале XVIII в. предпринятые Петром I реформы охватили все, основные стороны общественной жизни. Ломке подвергалось все, а для этого требовались полные учетные данные. В 1719 г. Петр I создал систему коллегий, которые требовали отчетов от подведомственных производств, заведений, а также от местной администрации. Руководящим центром было высшее правительственное учреждение страны – Сенат, который выносил решения и давал указания по проведению важнейших учетно-статистических работ. Здесь же концентрировались полученные материалы. Каждое подведомственное производство должно было давать в отчетной ведомости сведения о том, где оно находится, на чьей земле, сколько земли, лесов, какие строения, сведения о рабочих.

В 1802 г. были созданы министерства, которым было поручено собирать учетные данные по отраслям. Были изданы циркуляры, согласно которым губернии были обязаны ежегодно представлять отчеты по установленным формам, содержащие наравне со всякого рода административными сведениями данные о населении и населенных пунктах, сельском хозяйстве,

промышленности. С самого начала удалось организовать довольно аккуратное поступление этой отчетности, нарушенное только в 1812 г. Однако достоверность материалов была невысока, так как функции низовых статистических органов выполнял местный административно-полицейский аппарат.

В 1811 г. был создан официальный центр правительственной статистики России – Статистическое отделение при Министерстве полиции. После 1917 г. статистика начала играть большую роль в существовании социалистического общества. В 1918 г. было создано Центральное статистическое управление (ЦСУ), организована текущая статистика. Формированию статистической отчетности было посвящено Положение о государственной текущей промышленной статистике от 4 января 1919 г.³⁸, которым предусматривалась унификация записей в фабрично-заводских книгах в пределах каждой отрасли промышленности. В Положении закреплялись сроки и порядок представления данных в губернские статистические бюро на бланках общегосударственной статистики (не позднее 10 числа следующего за отчетным месяца) за подписями лиц, ответственных за правильность данных.

По сути, Положение представляло собой первый вариант организации статистической отчетности, которая сформировалась в начале 30-х годов и стала основным источником данных. Однако недостатки, а во многих случаях полное отсутствие первичного учета на предприятиях, с одной стороны, громоздкость и сложность предлагаемой программы учета - с другой, не позволяли быстро наладить текущую статистику. Составляемые на ее основе сводки были неполными и не исполнялись в срок. В 1922 г. было издано постановление Совета труда и обороны «Об отчетности государственных, кооперативных и частных предприятий перед государственными учреждениями»³⁹. Постановление обязывало все предприятия представлять отчетные сведения в ЦСУ по установленным программам и согласно инструкциям.

³⁸ Декрет СНК РСФСР от 04.01.1919 «О Государственной текущей промышленной статистике (Положение)»

³⁹ Постановление Совета Труда и Обороны от 7 марта 1922 года об отчетности государственных, кооперативных и частных как собственных, так и арендованных и концессионных предприятий перед государственными учреждениями (Собр. Узак. РСФСР, 1922, № 22, ст. 244).

С 1930 г. в статистические органы регулярно стали поступать годовые отчеты предприятий, охватывающие все главные показатели (объем продукции, рабочая сила, отработанное время, себестоимость продукции и т.д.). Дальнейшее расширение отчетной базы произошло в 1933 г., когда была введена единая форма годового отчета предприятий. Переход к отраслевому принципу управления повлек за собой возрастание объемов отчетности. В предвоенные годы была проведена большая работа по ее пересмотру, введена суточная и декадная отчетность. Текущей и годовой отчетностью были охвачены колхозы и совхозы. В военные годы вся работа государственной статистики была подчинена оперативным нуждам.

В 1956 г. с ликвидацией союзных промышленных министерств значение органов ЦСУ СССР резко возросло. Они были призваны руководить статистической отчетностью и разрабатывать ее по отраслям. К 1985 г. в работе государственной и ведомственной статистики стали очевидны застойные явления. Они сказывались в недооценке фундаментальных методологических исследований, недостаточном изучении связи статистической информации с потребностями управления народным хозяйством, ограниченности публикуемых статистических материалов.

Рыночные преобразования российской экономики и введение в России принятой в международном сообществе системы национальных счетов (СНС) существенно изменили условия работы статистических органов. Появилось огромное число мелких предприятий различных форм собственности, занимающихся различными видами деятельности; полная финансово-хозяйственная самостоятельность предприятий и организаций привела к снижению ответственности за представление статистической отчетности и достоверность ее данных. Значительные объемы неформальной деятельности, сокрытие объемов производства с целью недоплаты налогов еще более снижают объективность социально-экономических показателей, получаемых на базе статистической отчетности. Это определило необходимость изменения принципов организации статистического наблюдения.

Совершенствование организации статистического наблюдения в России на этом этапе осуществлялось на основе положений федеральной целевой программы «Реформирование статистики в

1997-2000 годах»⁴⁰, важнейшими положениями которой были следующие:

- разработка и ведение многоцелевого Единого государственного регистра предприятий и организаций;
- сокращение отчетности и введение унифицированных форм текущего статистического наблюдения;
- использование сплошного статистического наблюдения только по крупным и средним предприятиям и выборочно – по малым предприятиям;
- совершенствование методологии и практической организации выборочных обследований;
- проведение переписей и т.д.

Современная статистическая отчетность – это предусмотренная действующим законодательством форма организации статистического наблюдения за деятельностью предприятий и организаций, по которой органы государственной статистики получают информацию в виде установленных отчетных документов (форм отчетности), утвержденных Министерством финансов РФ и Госкомстатом РФ, подписанными лицами, ответственными за достоверность сведений.

Правовые основы реализации единой государственной политики в сфере официального статистического учета определены Федеральным законом от 29.11.2007 № 282-ФЗ «Об официальном статистическом учете и системе государственной статистики в Российской Федерации»⁴¹.

Методы и формы организации статистической отчетности дифференцируются применительно к различным типам организаций и формам предпринимательства, а также связанным с индивидуальными видами деятельности.

Обязанность предоставления статистической отчетности установлена законодательно, а именно, в ст.8 Федерального закона № 282-ФЗ «Об официальном статистическом учете и системе государственной статистики в РФ» и Постановлением Правительства РФ от 18.08.2008 № 620 «Об условиях предоставления в обязательном порядке первичных статистических

⁴⁰ Постановление Правительства РФ от 23.11.1996 № 1410 «О Федеральной целевой программе «Реформирование статистики в 1997. – 2000 годах»

⁴¹ Федеральный закон от 29.11.2007 № 282-ФЗ (ред. от 23.07.2013) «Об официальном статистическом учете и системе государственной статистики в Российской Федерации»

данных и административных данных субъектам официального статистического учета»⁴².

Федеральное статистическое наблюдение в соответствии с действующим законодательством проводится в отношении респондентов – это лица или организации, которые сдают ту или иную статистическую отчетность.

Респондентами статистического наблюдения являются:

1. Юридические лица, органы государственной власти и местного самоуправления, филиалы, представительства и подразделения действующих на территории России иностранных организаций.

2. Индивидуальные предприниматели. Субъекты малого предпринимательства.

Респонденты обязаны безвозмездно представлять субъектам официального статистического учета первичные статистические и административные данные, необходимые для формирования официальной статистической информации, в том числе данные, содержащие сведения, составляющие государственную тайну, сведения, составляющие коммерческую тайну, сведения о налогоплательщиках, о персональных данных физических лиц и другую информацию, доступ к которой ограничен федеральными законами. (п. 1 ст. 8 Закона № 282-ФЗ)⁴³.

Субъектами официального статистического учета являются федеральные органы государственной власти, иные федеральные государственные органы, Центральный банк Российской Федерации (Банк России), осуществляющие формирование официальной статистической информации в установленной сфере деятельности в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 4 ст. 2 Закона № 282-ФЗ)⁴⁴. Под ними подразумеваются Федеральная служба государственной статистики (Росстат) и ее подразделения на местах.

Согласно Положению о Федеральной службе государственной статистики (утв. Постановлением Правительства РФ от 02.06.2008

⁴² Постановление Правительства РФ от 18.08.2008 № 620 (ред. от 22.04.2015) «Об условиях предоставления в обязательном порядке первичных статистических данных и административных данных субъектам официального статистического учета»

⁴³ Федеральный закон от 29.11.2007 № 282-ФЗ (ред. от 23.07.2013) «Об официальном статистическом учете и системе государственной статистики в Российской Федерации»

⁴⁴ Там же

№ 420)⁴⁵ Росстат является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по формированию официальной статистической информации о социальных, экономических, демографических, экологических и других общественных процессах в Российской Федерации, а также в порядке и случаях, установленных законодательством Российской Федерации, функции по контролю в сфере официального статистического учета. Основная задача ведомства – отслеживать динамику развития экономики, темпов промышленного производства и оказания услуг, давать оценку тому, как развиваются отдельные города и регионы, изучать зависимости успешности бизнеса от форм собственности предприятий по различным отраслям, сопоставлять эффективность работы государственных и частных компаний.

Законодательством установлено, что статистическую отчетность нужно предоставлять по установленным формам в бумажном или электронном виде – по выбору респондента. Для статистической отчетности, как и для налоговой, предусмотрено несколько способов сдачи. Статистическая информация по формам государственного статистического наблюдения может быть представлена респондентами следующим образом (п. 10 Положения № 620)⁴⁶: сдана непосредственно или через представителей; направлена в виде почтового отправления с описью вложения; передана по телекоммуникационным каналам связи.

Формы федерального статистического наблюдения утверждаются Росстатом, они размещены на его официальном сайте. В каждую форму включены статистические показатели, периодичность, сроки, способы, адреса представления и порядок заполнения формы. Форм статистической отчетности достаточно много, все они обязательны для разных категорий организаций и индивидуальных предпринимателей. По каждой утвержденной форме обычно приводятся разъяснения Росстата, для каких типов предприятий и видов экономической деятельности эта форма

⁴⁵ Постановление Правительства РФ от 02.06.2008 № 420 (ред. от 05.08.2015) «О Федеральной службе государственной статистики»

⁴⁶ Постановление Правительства РФ от 18.08.2008 № 620 (ред. от 22.04.2015) «Об условиях предоставления в обязательном порядке первичных статистических данных и административных данных субъектам официального статистического учета».

является обязательной, а также указываются сроки и периодичность ее представления.

Первичными статистическими данными является документированная информация по формам федерального статистического наблюдения, получаемая от респондентов, или информация, документируемая непосредственно в ходе федерального статистического наблюдения (п. 7 ст. 2 Закона № 282-ФЗ)⁴⁷.

Административные данные – это используемая при формировании официальной статистической информации документированная информация, получаемая органами государственной власти, местного самоуправления, государственными организациями в связи с осуществлением ими разрешительных, регистрационных, контрольно-надзорных и других административных функций, а также иными организациями, на которые осуществление указанных функций возложено законодательством РФ (п. 6 ст. 2 Закона № 282-ФЗ)⁴⁸.

Статистическое наблюдение может быть сплошным или выборочным. Сплошное наблюдение – это наблюдение, в результате которого необходимо отчитываться постоянно, в установленные законами сроки. Выборочное наблюдение осуществляется, когда органы статистики проводят исследование по определенной ими выборке.

В упрощенном порядке статистическую отчетность сдают субъекты малого предпринимательства (к ним относится большинство индивидуальных предпринимателей). Это установлено Федеральным законом № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»⁴⁹.

К субъектам малого предпринимательства в 2016 году относятся компании и индивидуальные предприниматели, у которых: средняя численность работников в 2013 – 2015 гг. не превышала за каждый год: 100 человек включительно – для малых предприятий, 15 человек включительно – для микропредприятий; выручка без НДС в 2013 – 2015 гг. не превышала за каждый год: 800 млн. руб. – для малых предприятий; 120 млн. руб. – для

⁴⁷ Федеральный закон от 29.11.2007 № 282-ФЗ (ред. от 23.07.2013) «Об официальном статистическом учете и системе государственной статистики в Российской Федерации»

⁴⁸ Там же

⁴⁹ Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ (ред. от 29.12.2015) «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»

микропредприятий. Для компаний есть еще одно условие отнесения к малому бизнесу – суммарная доля участия в их уставном капитале не должна превышать: если в уставном капитале участвуют РФ, субъекты РФ, муниципальные образования, общественные и религиозные организации, благотворительные и иные фонды – 25%; если в уставном капитале участвуют организации, не являющиеся малыми и средними предприятиями, и иностранные компании – 49% в отношении каждой такой доли участия.

В статье 5 Федерального закона № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»⁵⁰ указано, что федеральные статистические наблюдения за деятельностью субъектов малого и среднего предпринимательства в РФ проводятся путем проведения сплошных статистических наблюдений за деятельностью субъектов малого и среднего предпринимательства и выборочных статистических наблюдений за деятельностью отдельных субъектов малого и среднего предпринимательства на основе представительной (репрезентативной) выборки. Перечни субъектов указанных статистических наблюдений формируются на основе сведений, внесенных в единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства.

Сплошные статистические наблюдения за деятельностью субъектов малого и среднего предпринимательства проводятся один раз в пять лет. В 2016 г. Росстат проводит сплошное федеральное статистическое наблюдение за деятельностью субъектов малого и среднего предпринимательства за 2015 год.

Выборочные статистические наблюдения проводятся путем ежемесячных и (или) ежеквартальных обследований деятельности малых (за исключением микропредприятий) и средних предприятий. Для микропредприятий выборочные наблюдения проводятся ежегодно. Правила проведения выборочных статистических наблюдений за деятельностью субъектов малого и среднего предпринимательства утверждены Постановлением Правительства РФ от 16.02.2008 № 79⁵¹.

⁵⁰ Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ (ред. от 29.12.2015) «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

⁵¹ Постановление Правительства РФ от 16.02.2008 № 79 «О порядке проведения выборочных статистических наблюдений за деятельностью субъектов малого и среднего предпринимательства».

Таким образом, если организация относится к субъектам малого предпринимательства, то она будет сдавать статистическую отчетность, если попадет в выборку, о чем ее уведомит Росстат.

Остальные компании, по общему правилу, обязаны отчитываться в органы статистики регулярно. В первую очередь, организации предоставляют в территориальные органы статистики копию годовой бухгалтерской отчетности, а также специализированные формы статистической отчетности.

Также важно отметить, что статистическая отчетность организаций должна отражать достоверные сведения, искажение информации недопустимо. Система подготовки статистической отчетности в организациях должна быть выстроена так, чтобы данные, предоставляемые в официальные ведомства, проходили строгую проверку на предмет достоверности. Если фирма реорганизована или ликвидирована, но имеет требование по предоставлению отчетности в Росстат, то она должна представить документы за тот период, пока компания работала в прежнем статусе. Кроме того, статистическое ведомство может запросить нормативные акты, отражающие факт реорганизации или ликвидации с тем, чтобы внести корректировки в единый реестр.

Ответственность за достоверность представляемой в органы Росстата информации несет руководитель организации, ее филиала и представительства, а также лицо, занимающееся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица. Если респондентом нарушены указания по заполнению первичных статистических данных, либо в них допущены арифметические или логические ошибки, то они считаются недостоверными.

Недостоверность в статистических данных может быть обнаружена самим респондентом, тогда он направляет исправленные статистические данные. Если ошибку обнаружили в территориальном органе Росстата, он направляет респонденту письменное уведомление об этом. В таком случае исправленные данные надлежит представить по истечении трех дней с момента получения уведомления. В приложенном сопроводительном письме приводятся обоснования внесения исправлений или необходимые пояснения.

Для территориальных органов Росстата также установлен трехдневный срок для направления уведомления о недостоверности

представленных статистических данных с момента их обнаружения.

Непредставление или несвоевременное представление респондентами территориальным органам Росстата первичных статистических данных или административных данных либо представление недостоверных первичных статистических данных или административных данных влечет ответственность респондентов, предусмотренную законодательством РФ (п. 14 Положения № 620)⁵².

С 1 января 2016 г. существенно повышены штрафы за непредставление или несвоевременное представление в территориальные органы Росстата статистических данных отчетности. Так, согласно статье 13.19 КоАП РФ⁵³ за это предусмотрен административный штраф: на должностных лиц в размере от 10000 до 20000 тысяч рублей; на юридических лиц – от 20000 до 70000 рублей.

Повторное непредставление или несвоевременное представление статистических данных влечет наложение административного штрафа:

на должностных лиц в размере от 30000 до 50000 тысяч рублей;

на юридических лиц – от 100000 до 150000 рублей.

4.2. Статистическая отчетность сельскохозяйственных организаций

В российской практике статистическая отчетность состоит из двух видов: типовой статистической и специализированной отчетности. Отчетность всех видов предоставляется в статистические ведомства в рамках единой системы.

Сельскохозяйственные организации в соответствии с действующим перечнем форм федерального государственного статистического наблюдения представляют формы статистической отчетности по всем основным участкам производственной, хозяйственной и финансовой деятельности.

⁵² Постановление Правительства РФ от 18.08.2008 № 620 (ред. от 22.04.2015) «Об условиях предоставления в обязательном порядке первичных статистических данных и административных данных субъектам официального статистического учета».

⁵³ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 01.05.2016).

Перечислим основные формы статистической отчетности, характеризующие общеэкономические показатели деятельности, которые актуальны для большинства организаций, в том числе сельскохозяйственных:

– Форма № 1-предприятие «Основные сведения о деятельности предприятий» – предоставляется ежегодно (до 1 апреля после отчетного года) юридическими лицами всех форм собственности, являющиеся коммерческими организациями, а также некоммерческие организации, осуществляющие производство товаров и услуг для продажи на сторону (кроме субъектов малого предпринимательства, бюджетных организаций, банков, страховых и прочих финансовых и кредитных организаций).

– Форма № 12-Ф «Сведения об использовании денежных средств» представляется ежегодно (не позднее 1 апреля после отчетного года) юридические лица (кроме субъектов малого предпринимательства, государственных и муниципальных учреждений, банков, страховых организаций и негосударственных пенсионных фондов).

– Форма № П-2 (инвест) «Сведения об инвестиционной деятельности» предоставляется ежегодно (1 апреля после отчетного года) юридическими лицами (кроме субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций), осуществляющими все виды экономической деятельности.

– Форма №11 «Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) и других нефинансовых активов») предоставляется ежегодно (1 апреля после отчетного года) юридическими лицами (кроме субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций), осуществляющими все виды экономической деятельности;

– Форма П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации» представляется ежемесячно не позднее 28 числа после отчетного периода, ежеквартально не позднее 30 числа после отчетного периода юридическими лицами (кроме субъектов малого предпринимательства, бюджетных организаций, банков, страховых и прочих финансово-кредитных учреждений);

– Форма П-4 «Сведения о численности, заработной плате и движении работников организации» представляется ежемесячно не позднее 15 числа после отчетного периода юридическими лицами

(кроме субъектов малого предпринимательства) всех видов экономической деятельности.

В процессе текущего наблюдения статистические органы получают от сельскохозяйственных организаций статистическую отчетность по показателям в сельском хозяйстве. В таблице 5.1 представлены основные формы специализированной статистической отчетности сельскохозяйственных организаций в разрезе основных направлений деятельности.

Таблица 5.1

Статистическая отчетность по показателям в сельском хозяйстве

Код формы по ОКУД	Название и индекс формы	Документ утверждения формы	Кто представляет	Сроки представления
1	2	3	4	5
Производственная и реализационная деятельность				
1-СХ-цены	Сведения о ценах производителей сельскохозяйственной продукции	от 03.12.2015 № 613	ЮЛ (кроме МИП и КФХ), производящие сельхозпродукцию	Месячная, до 20 -го числа
П - 1 (СХ)	Сведения о производстве и отгрузке сельскохозяйственной продукции	от 28.07.2015 № 344	ЮЛ (кроме СМП и КФХ), занимающиеся выращиванием однолетних и многолетних культур, рассады; животноводство; смешанное сельское хозяйство; вспомогательная деятельность в области производства сельхозкультур и послеуборочной обработки сельхозпродукции	Месячная, до 3 - го числа
1-СХ (баланс) - срочная	Сведения о движении зерна и продуктов его переработки	От 28.07.2015 № 344	ЮЛ (кроме сельхозпредприятий и КФХ), занимающиеся закупкой, хранением, переработкой зерна, продуктов переработки зерна	Квартальная, 7 числа после отчетного периода

Приложение к форме № 1-СХ (баланс)	Сведения о переработке и наличии зерна	От 28.07.2015 № 344	ЮЛ (кроме сельхозпроизводителей и КФХ), занимающиеся закупкой, хранением, переработкой зерна и другими операциями с зерном	Месячная, 5 – го числа после отчетного периода
4 - кооператив	Сведения о деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов (за исключением перерабатывающих, снабженческо-сбытовых и кредитных)	От 29.08.2014 № 540	Некоммерческие организации – сельскохозяйственные потребительские кооперативы	Годовая 25 января после отчетного периода
21-СХ	Сведения о реализации сельскохозяйственной продукции	17.09.2010 № 319	ЮЛ всех форм собственности, осуществляющие сельскохозяйственную деятельность, кроме субъектов малого предпринимательства и крестьянских (фермерских) хозяйств	Годовая, 8 января после отчетного периода
Приложение к форме № 21-СХ	Сведения о вывозе сельскохозяйственной продукции	29.07.2011 № 336	юридические лица всех форм собственности, осуществляющие сельскохозяйственную деятельность, кроме субъектов малого предпринимательства и крестьянских (фермерских) хозяйств	Годовая, 8 января после отчетного периода
4 (Чернобыль)	Сведения о проведении мероприятий в хозяйствах, расположенных на землях, загрязненных радионуклидами	От 29.07.2011 № 336	ЮЛ, ведущие с/х деятельность на землях в зонах радиоактивного загрязнения	Годовая, 10 января после отчетного периода
Растениеводство				
4-СХ	Сведения об итогах сева под урожай	От 28.07.2015 № 344	ЮЛ (кроме СМП и КФХ), ведущие определенные виды с/х деятельности и имеющие посевы сельхозкультур	Годовая, не позднее 11 июня

9-СХ	Сведения о внесении удобрений и проведении работ по химической мелиорации земель	От 06.08.2013 № 309	ЮЛ (кроме МИП и КФХ), ведущие определенные виды с/х деятельности	Годовая, 12 января после отчетного периода
29-СХ	Сведения о сборе урожая сельскохозяйственных культур	От 28.07.2015 № 344	ЮЛ (кроме СМП и КФХ), ведущие определенные виды с/х деятельности и имеющие посевную площадь, сенокосы или только многолетние насаждения	1 раз в год, 2 ноября (21 ноября) после отчетной даты
10-МЕХ (краткая)	Сведения о наличии тракторов, сельскохозяйственных машин и энергетических мощностей	От 06.08.2013 № 309	ЮЛ (кроме МИП и КФХ), занимающиеся растениеводством или животноводством	1 раз в год, 20 января после отчетного периода
1-фермер	Сведения об итогах сева под урожай	От 28.07.2015 № 344	ЮЛ — ИП, у которых основной вид деятельности — сельское хозяйство; - КФХ и ИП, ведущие с/х деятельность и имеющие посевы сельхозкультур	1 раз в год Не позднее 11 июня
2-фермер	Сведения о сборе урожая сельскохозяйственных культур	От 28.07.2015 № 344	ЮЛ — СМП, КФХ и ИП, ведущие определенные виды с/х деятельности) и имеющие посевы, многолетние насаждения сельхозкультур	2 раза в год,(2 октября, 2 ноября) 1 раз в год (21 ноября) после отчетной даты
Животноводство				
24-СХ	Сведения о состоянии животноводства	От 17.09.2010 № 319	ЮЛ всех форм собственности, осуществляющие сельскохозяйственную деятельность, кроме субъектов малого предпринимательства и крестьянских (фермерских) хозяйств	Годовая, 10 января после отчетного периода

3-фермер	Сведения о производстве продукции животноводства и поголовье скота	От 28.07.2015 № 344	ЮЛ — СМП, КФХ и ИП, ведущие определенные виды с/х деятельности (см. Указания по заполнению формы) и имеющие поголовье с/х животных	Месячная, годовая 2 числа после отчетного месяца, 6 января за отчетный год
----------	--	---------------------	--	--

Для эффективного управления любой деятельностью необходима качественная информация, которую внешние и внутренние пользователи могут использовать из бухгалтерской (финансовой) и статистической отчетности. При этом состав отчетности сельскохозяйственных организаций регулируется нормативно-правовыми актами Министерства сельского хозяйства РФ, которое регулярно разрабатывает и утверждает формы годовой и промежуточной отчетности организаций АПК.

4.3. Формирование статистической отчетности сельскохозяйственными организациями, занимающимися внешнеэкономической деятельностью

На уровне государства операции по ведению внешнеэкономической (ВЭД) деятельности организациями отслеживаются в рамках статистического наблюдения. Цель государственного статистического наблюдения – получение всесторонней и исчерпывающей статистической информации о внешней торговле товарами для потребностей составления внешнеторгового и платежного балансов страны, оценки развития ее экономических взаимоотношений с другими странами мира.

Статистические данные о ВЭД формируются на основе таможенной статистики, а также путем предоставления организациями в территориальные органы статистики специальных форм статистического наблюдения, составляемых на основании данных бухгалтерского учета.

Необходимость получения данных о ведении внешнеэкономической деятельности на макроуровне очевидна: они являются основой макроанализа, который в свою очередь способствует выработке основных направлений финансовой, налоговой, бюджетной политики государства, определению причин кризисов, выбору варианта развития экономики.

Как было отмечено выше, сельскохозяйственные товаропроизводители обязаны формировать статистическую отчетность о финансово-хозяйственной деятельности, однако в значительном перечне утвержденных форм не существует форм отчетности, разработанной непосредственно для отражения информации о реализации на внешний рынок сельскохозяйственной продукции, несмотря на то, что информация об условиях продажи и производства такой продукции является актуальной в условиях глобализации мировой экономики.

Сельскохозяйственные организации, занимающиеся ВЭД, отражают информацию о ней в следующих формах: №1-вывоз «Сведения о вывозе продукции (товаров)», № 3-СБ (вывоз) «Сведения о вывозе потребительских товаров»⁵⁴, № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», №1-сх-цены «Сведения о ценах производителей сельскохозяйственной продукции»⁵⁵. При анализе указанных форм отчетности (см. табл. 5.2) выявлено, что они содержат сведения, касающиеся количества и стоимости товаров, направления экспорта либо источник импорта товаров, поступивших или реализованных при осуществлении внешнеторговой деятельности. Но в них отсутствует необходимая информация о качестве и производителе товара с позиции его региональной и отраслевой принадлежности, о рентабельности внешнеторговой деятельности и ее составляющих.

Таблица 5.2

Анализ содержания основных форм статистического наблюдения за внешнеэкономической деятельностью сельскохозяйственных организаций

Наименование формы	Достоинства формы	Недостатки формы	Рекомендуемые направления совершенствования
1	2	3	4
№1 – вывоз «Сведения о	Содержит сведения о	Не предоставляется сельскохозяйственными	Требуется включение данных

⁵⁴ Приказ Росстата от 17.08.2012 № 452 (ред. от 11.10.2013, с изм. от 27.10.2015) «Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения № 1-вывоз «Сведения о вывозе продукции (товаров)» и № 3-СБ (вывоз) «Сведения о вывозе потребительских (товаров)»».

⁵⁵ Приказ Росстата от 03.12.2015 № 613 «Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения в соответствии с общероссийскими классификаторами видов экономической деятельности, продукции по видам деятельности».

вывозе продукции (товаров)»	количестве и стоимости каждого вида проданной продукции, в том числе реализованной в режиме экспорта в разрезе национальной принадлежности контрагента-покупателя	организациями в части реализованного сельскохозяйственного сырья	о качестве реализуемой продукции, влияющем на показатели ее зачетного веса, о производителе товаров, реализуемых на экспорт, условия реализации товаров на экспорт с позиции «Инкотермс-2010»
№3-СБ (вывоз) «Сведения о вывозе потребительских товаров»	Содержит сведения о количестве и стоимости каждого вида проданной продукции, в том числе реализованной в режиме экспорта в разрезе национальной принадлежности контрагента-покупателя	Организациям, реализующим зерно и зернобобовые культуры в качестве источника поступления товара требуется указывать «собственное производство», что ведет к искажению данных об объемах продаж, в том числе в режиме экспорта, осуществляемых сельхозтоваропроизводителями в связи с большим количеством продажи указанной продукции торговыми и посредническими организациями	
№ 1-сх-цены «Сведения о ценах производителей сельскохозяйственной продукции»	Содержит сведения о количестве и ценах реализованной сельскохозяйственной продукции по каждому ее виду	Не содержит информации о направлениях продажи продукции в разрезе регионов и стран, о качестве продукции, об условиях реализации с позиции самостоятельного выхода на рынок	
Форма № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации»	Содержит большой перечень показателей, характеризующий финансовое состояние организации и состояние ее расчетов, в том числе в разрезе контрагентов из зарубежных стран	Не содержит данных о доходах и расходах, возникших в связи с колебанием курса валюты, о себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг), о суммах коммерческих расходов в разрезе направлений реализации	Требуется дополнение формы показателями, не отражаемыми в настоящее время

В любом случае с целью формирования объективной информации о состоянии внешнеторговой деятельности по реализации аграрной продукции всех участников этой деятельности должны формировать статистическую информацию, пригодную для проведения качественного анализа и формирования транспарентной отчетности на макроуровне.

Отслеживание объемов внешней торговли осуществляется Федеральной службой государственной статистики РФ при использовании специально разработанных форм статистического наблюдения, предоставляемых участниками внешнеторговой деятельности. К специальной, представляемой сельскохозяйственными организациями, осуществляющими определенные виды деятельности, можно отнести следующие формы (см. табл. 5.3).

Таблица 5.3

**Статистическая отчетность о показателях
внешнеэкономической деятельности для предприятий АПК**

Код формы по ОКУД	Название и индекс формы	Постановление Федеральной службы государственной статистики (Росстат) об утверждении формы	Периодичность	Срок представления формы
1	2	3	4	5
0613034	Сведения об экспорте (импорте) услуг во внешнеэкономической деятельности 8-ВЭС (услуги)	Приказ Федеральной службы государственной статистики от 13 сентября 2013 г. № 367 «Об утверждении форм федерального статистического наблюдения № 8-ВЭС (услуги) «Сведения об экспорте (импорте) услуг во внешнеэкономической деятельности» и № 8-ВЭС (транспортные услуги) «Сведения о транспортных услугах во внешнеэкономической деятельности» (с изменениями и дополнениями)	Годовая	27 января после отчетного периода
0613035	Сведения о транспортных услугах во внешнеэкономической деятельности 8-ВЭС (транспортные услуги)	Приказ Федеральной службы государственной статистики от 27 августа 2014 г. № 536 «Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения за внутренней и внешней торговлей» (с изменениями и дополнениями)	Квартальная	15 числа после отчетного периода

0613042	Сведения об экспорте рыбы, рыбопродуктов и морепродуктов 8-ВЭС-рыба	Приказ Федеральной службы государственной статистики от 16 июля 2015 г. № 321 «Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения за внутренней и внешней торговлей» (с изменениями и дополнениями)	Месячная	5 числа после отчетного периода
---------	---	--	----------	---------------------------------

Но, несмотря на важность указанной информации, формирование статистических данных о состоянии внешнеэкономических операций в настоящее время нуждается в совершенствовании.

Проблемным нам представляется вопрос, связанный с продажей сельскохозяйственной продукции посредническими и торговыми организациями. Как показал проведенный анализ, большая часть сельскохозяйственной продукции реализуется за пределы территории РФ именно указанными структурами, т.е. несмотря на то, что факт продажи аграрной продукции в режиме экспорта есть, но участие организаций АПК в данном процессе минимально.

Кроме того, в широком перечне утвержденных форм не существует отчетности, разработанной непосредственно для отражения информации о реализации на внешний рынок сельскохозяйственной продукции, несмотря на то, что информация об условиях реализации и производства такой продукции является весьма актуальной.

Для получения необходимой информации возможно применение разработанной формы статистической отчетности «Сведения о продаже сельскохозяйственной продукции в режиме экспорта», состоящей из пяти разделов.

Раздел 1 «Сведения о количестве и стоимости сельскохозяйственной продукции, проданной сельскохозяйственными организациями за пределы территории РФ» предполагается к заполнению на каждый вид реализованной продукции (согласно кодам продукции на основе Общероссийского классификатора продукции (далее – ОКП)⁵⁶ в независимости от

⁵⁶ «ОК 005-93. Общероссийский классификатор продукции» (утв. Постановлением Госстандарта России от 30.12.1993 № 301) (ред. от 22.10.2014) (дата введения 01.07.1994) (коды 01 0000-51 7800).

того, осуществлялась продажа продукции сельскохозяйственной организацией на основании самостоятельно заключенных контрактов с иностранными контрагентами или с использованием услуг посреднических организаций.

Использование информации, отраженной в первом разделе, необходимо для формирования на макроуровне данных о ее количестве, стоимости и качестве в целях повышения возможностей факторного анализа экспортной выручки и сравнения ее с доходами, полученной от продажи продукции на внутреннем рынке. Формирование показателя качества продукции необходимо производить по каждому ее виду с учетом установленных для него данных, для чего вводится новый статистический код «показатель качественных характеристик продукции» (ПКХП). С этой целью полезным представляется выделение качественных характеристик сельскохозяйственной продукции.

Аналогичным образом формируется информация в разделе 2 формы «Сведения о количестве и стоимости сельскохозяйственной продукции, реализованной торговыми организациями в режиме экспорта», который заполняется организациями, не являющимися сельскохозяйственными товаропроизводителями. Необходимость получения указанных данных обусловлена большой долей участия торговых организаций в операции по продаже продукции на внешний рынок.

Информация раздела 3 «Доходы и расходы организаций, связанных с продажей сельскохозяйственной продукции в режиме экспорта» представляется необходимой для проведения анализа эффективности осуществления экспортных операций на федеральном уровне. В разделе подлежат отражению данные о суммах доходов и расходов, связанных с осуществлением экспортных операций. Важность данного раздела обусловлена наличием показателей о величине выручки, полученной или подлежащей к получению, рассчитанной с учетом правил бухгалтерского учета (по методу начисления на дату перехода права собственности). В настоящее же время указанная информация в отчетности не отражается, а данные о суммах подлежащего дохода и указываемые в Грузовой таможенной декларации являются несопоставимыми с показателями выручки, полученной от продажи продукции на территории РФ вследствие

применения при декларировании цен на условиях FOB. Ценой FOB называется разновидность контрактной цены, которая включает стоимость товара, а также все расходы экспортера по доставке в порт отправления, включая погрузку на борт судна, при которой риск случайной гибели или порчи товара переходит с продавца на покупателя в момент фактического пересечения товаром поручней судна в согласованном сторонами порту погрузки.

Включение в проект формы статистической отчетности раздела 4 «Сведения о мерах государственной поддержки на производство и реализацию сельскохозяйственной продукции» обусловлено требованиями определения реальной поддержки, полученной сельскохозяйственными товаропроизводителями, ввиду условий членства России в ВТО. Информация будет также полезна для контроля за расходами бюджетов и для повышения качества анализа эффективности экспортных операций.

Информация раздела 5 «Состояние расчетов с иностранными контрагентами» является справочной и важной для оценки рисков заключения контрактов с нерезидентами.

Введение описанного проекта формы отчета «Сведения о продаже сельскохозяйственной продукции в режиме экспорта» в практику сбора статистических данных позволит повысить качество макроанализа внешнеторговой деятельности сельскохозяйственных организаций и будет полезна для контроля и принятия решений на уровне государства и формирования информации об уровне полученной сельхозтоваропроизводителями государственной поддержки.

Таким образом, представленные сельскохозяйственными организациями органам статистики по утвержденным формам сведения, основанные на бухгалтерской отчетности, в агрегированном виде представляют собой ценнейшую информацию для принятия решений на региональном и государственном уровнях управления.

6. Проблемы формирования интегрированных отчетов в агрохолдингах

**Хоружий Л.И., д.э.н., проректор по экономическим вопросам,
профессор кафедры бухгалтерского учета,
Постникова Д.Д., ассистент кафедры бухгалтерского учета
РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева**

В ходе последних мировых экономических процессов, связанных с мировой глобализацией, была поставлена проблема об общих, объединяющих формах отчетности. В данном вопросе свое развитие получили консолидированная и интегрированная отчетности.

Основная цель консолидированной отчетности заключается в стремлении представить информацию о деятельности холдинга или группы взаимосвязанных организаций (материнских, дочерних) как деятельность единого экономического субъекта.

Помимо данного вида отчета, ученые-экономисты также заняты вопросами «интегрированного отчета».

По мнению Карзаевой Н.Н.⁵⁷, составляемая в настоящее время бухгалтерская (финансовая) отчетность не отвечает в полной мере потребностям ее пользователей и подчеркивает, что в современной модели бухгалтерской отчетности не могут быть раскрыты такие аспекты функционирования хозяйствующего субъекта, как риски, стратегии, устойчивость бизнес-модели предприятия.

Соловьева О.В.⁵⁸ рассматривает интегрированную отчетность как «новый способ информирования всех заинтересованных сторон о деятельности корпораций, который, предположительно, придет на смену традиционной финансовой отчетности».

Плотников В.С. и Плотникова О.В.⁵⁹ считают, что «Международная концепция интегрированной отчетности базируется на новом подходе, действительно прогрессивном и перспективном подходе, – на учете трансформации различных

⁵⁷ Карзаева Н.Н. Интегрированная отчетность – очередной этап развития корпоративной отчетности // Бухучет в сельском хозяйстве. 2014. № 9. С. 48-53.

⁵⁸ Соловьева О.В. Тенденции развития корпоративной отчетности: интегрированная отчетность // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 35. С. 2-15.

⁵⁹ Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепция подготовки финансовой отчетности: концепция консолидированной финансовой отчетности и международная концепция интегрированной отчетности // Аудитор. 2014. № 10. С. 42-50.

видов капитала в процессе создания стоимости во времени. В ней нет разграничения финансовых и нефинансовых показателей. Последние лишь отражают, что было сделано, какие объекты учета созданы в результате использования финансового капитала».

Решением проблемы асимметрии информации может стать интегрированный отчет, который представлять собой единый документ, отражающий существенную и точную информацию о стратегии компании, системе корпоративного управления и взаимосвязанных показателях ее деятельности в экономической, социальной и экологической сферах.

Цель интегрированной отчетности состоит не только в анализе прошлой деятельности компании, но и оценке перспектив ее роста по ряду ключевых направлений с позиции достижения стратегических целей и соответствующих действий в каждой из сфер, направленных на их реализацию.

В настоящее время стандартной формы интегрированного отчета не существует, вопросами его составления занимается Международный комитет по интегрированной отчетности, который был создан в 2010 году для курирования вопросов составления интегрированной отчетности и в настоящий момент является международным объединением лидеров коммерческих и инвестиционных кругов, бухгалтеров, представителей академических кругов и органов, устанавливающих стандарты.

Комитетом были сформированы основные принципы, которыми следует руководствоваться при составлении интегрированного отчета:

– Стратегический фокус и ориентация на будущее. Предполагает, что интегрированный отчет будет включать анализ стратегии организации и объяснять, как эта стратегия соотносится со способностью организации создавать стоимость в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах, а также с использованием ею капиталов и воздействием на них.

– Связность информации. Предполагает, что интегрированный отчет будет представлять целостную картину комбинаций, взаимосвязи и взаимозависимости между факторами, влияющими на способность организации создавать стоимость в течение долгого времени.

– Взаимодействие с заинтересованными сторонами. Предполагает, что интегрированный отчет будет содержать анализ

характера и качества взаимодействия организации с ее основными заинтересованными сторонами, в том числе того, как и в какой степени организация понимает и учитывает их законные и обоснованные потребности, интересы и запросы.

– Существенность. Предполагает, что интегрированный отчет будет раскрывать информацию по вопросам, оказывающим существенное влияние на оценку способности организации создавать стоимость в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах.

– Краткость. Подразумевает, что интегрированный отчет должен быть кратким.

– Достоверность и полнота. Предполагают, что интегрированный отчет будет включать в себя все существенные факты, как положительные, так и отрицательные, в сбалансированной форме и без ошибок.

– Постоянство и сопоставимость. Подразумевает, что так информация, которая будет содержаться в интегрированном отчете, должна быть представлена на основе, не меняющейся в течение долгого времени, и, таким образом, чтобы можно было провести сравнение с другими организациями, в тех случаях, когда это существенно.

Анализируя вышесказанное, можно утверждать, что ключевой особенностью интегрированной отчетности является связь между ее разделами и, как следствие, предоставление информации о том, каким образом будет происходить дальнейшее развитие организации в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе.

При анализе ключевых компонентов интегрированной отчетности можно выделить три основных блока, которые будут отражать основные аспекты деятельности компании:

– финансовый блок (финансовая отчетность компании и рассчитанные на ее основе показатели рентабельности, ликвидности, финансовой устойчивости и др.);

– социальный блок (показатели изменения объемов инвестирования в социально-активную деятельность, в том числе на повышение квалификации работников, совершенствование рабочих мест, и т.д.);

– экологический блок (показатели изменения выручки от реализации экологической продукции; влияние производства на окружающую среду и др.).

Отражение в отчетности не только данных о финансовых положении и финансовых результатах, но и информации, касающейся социального и экологического развития компании, могло бы повысить уровень доверия в глазах пользователей отчетной информации, а также повысить конкурентоспособность компании.

В настоящее время можно выделить некоторые особенности интегрированной отчетности перед традиционной формой финансовой отчетности, которые продемонстрированы в таблице 6.1.

Таблица 6.1

Сравнение финансовой и интегрированной отчетности

Признак	Финансовая отчетность	Интегрированная отчетность
Характеристика отражаемой информации	Финансовая	Финансовая и нефинансовая
Временные рамки (перспектива)	Краткосрочная	Краткосрочная, среднесрочная, долгосрочная
Актуальность информации	Построена на основе фактов хозяйственной жизни, прошедших в прошлом	Учитывает риски и стратегическое развитие в будущем
Прозрачность	Менее прозрачна	Более прозрачна

Исходя из данного сравнения, можно сделать вывод о том, что с переходом на формирование отчетности по интегрированной модели, будет обеспечена более качественная, надежная и достоверная информация.

Внимание организации, составляющая интегрированный отчет, сосредоточено на шести ключевых ресурсах, которые она потребляет и создает (финансовых, производственных, человеческих, интеллектуальных, природных и социальных), является основной характеристикой интегрированной отчетности. Ее цель состоит не только в анализе прошлой деятельности компании, но и оценке перспектив ее роста по ряду ключевых направлений с позиции достижения стратегических целей и соответствующих действий в каждой из сфер, направленных на их реализацию. Система интегрированной отчетности должна объединить разнообразную и разрозненную на данном этапе информацию в единое целое, интегрированное целое, чтобы продемонстрировать возможности агрохолдингов создавать ценное как в настоящем, там и в будущем.

Важным фактором повышения качества бухгалтерской (финансовой), налоговой, статистической и внутренней отчетности на первый взгляд является совершенствование учетного процесса в самой организации. По мнению многих российских ученых, такой подход позволит сформировать российским предприятиям эффективную систему сбора и обработки хозяйственной информации, адаптированную к требованиям законодательства и рынка, учитывающую специфику конкретной компании, а также обеспечить качество содержания бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В силу того, что информация, содержащаяся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, неразрывно связана с проблемами формирования ее содержания и, как следствие, качества ее содержания и использования, мы предлагаем одним из направлений совершенствования отчетности на российских агрохолдингах использование принципов составления интегрированной отчетности.

Для доказательной базы предлагаемого совершенствования, необходимо выделить предпосылки для становления интегрированной отчетности в России. Ими явились:

развитие экономических теорий в области управления;
глобализация и интеграция России в международное экономическое пространство;

вступление России в ВТО;

кризис бухгалтерской отчетности в отношении информативности;

отсутствие в бухгалтерской отчетности нефинансовых показателей;

возрастающий интерес пользователей к нефинансовой отчетности;

необходимость повышения инвестиционной привлекательности российских организаций (при соблюдении достоверности и прозрачности информации).

В настоящее время вопросы внедрения интегрированной отчетности в России становятся все более актуальными, что связано со следующими проблемами: с отсутствием четкого нормативно-правового регламентирования; с существующей практикой ведения бухгалтерской отчетности; с отсутствием программ подготовки кадров по соответствующему направлению; с ограниченностью

времени у специалистов в связи с составлением значительного числа отчетов для государственных органов.

В целях активизации практики подготовки и представления интегрированной отчетности российскими компаниями Министерством экономического развития Российской Федерации готовится Национальная концепция развития публичной нефинансовой отчетности в Российской Федерации. Кроме того, готовится к публикации новый кодекс корпоративного управления.

Для методической основы по составлению интегрированной отчетности нами предлагается следующая модель, представленная на рисунке 6.1.

Основная цель интегрированной отчетности: анализ прошлой деятельности компании, оценка перспектив ее роста по ряду ключевых направлений с позиции достижения стратегических целей и соответствующих действий в каждой из сфер, направленных на их реализацию.

Задачи интегрированной отчетности:

- отражение взаимосвязи между финансовыми и не финансовыми показателями, которые могут оказать существенное влияние на деятельность компании в долгосрочной перспективе;
- удовлетворение заинтересованных пользователей в информационных потребностях о деятельности компании;
- привлечение инвесторов за счет прозрачности предоставляемой информации.

Принципы:

- *Стратегический фокус и ориентация на будущее;*
- *Связность информации;*
- *Взаимодействие с заинтересованными сторонами;*
- *Существенность;*
- *Краткость;*
- *Достоверность и полнота;*
- *Постоянство и сопоставимость.*

Нормативно-правовая база для формирования интегрированной отчетности:
Международный Стандарт Интегрированной отчетности.

В части финансового блока:

- Федеральным Законом от 06.12.2011. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ»;
- Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)».

В части нефинансового блока:

- руководство по отчетности в области устойчивого развития G4;
- Базовые индикаторы результативности (РСПП);
- законы и нормативные акты по социальной защите, охране труда и окружающей среды;
- стандарты по охране труда и охране окружающей среды.

Пользователи:
 - российские и зарубежные инвесторы;
 - заинтересованные стороны (государство, руководители, акционеры, поставщики, покупатели, граждане, и т.д.)
 - профсоюзы, экологические организации и другие общественные организации.



Виды капитала в интегрированном отчете:			
Материальные ресурсы: материальный капитал.	Нематериальные ресурсы: кадровый и интеллектуальный капитал.	Финансовые ресурсы: финансовый капитал.	Природный капитал: природные ресурсы.

Рис. 6.1. Модель формирования интегрированной отчетности в условиях устойчивого развития экономики

Проект

Отчетная политика на 2016 год (фрагмент)

1. Общие положения

1.1. Данная Отчетная политика создана для формирования интегрированной отчетности на основе законодательной базы Российской Федерации.

1.2. При формировании интегрированной отчетности преследуется следующая основная цель – формирование достоверной отчетной информации для анализа прошлой деятельности компании, оценки перспектив ее роста по ряду ключевых направлений с позиции достижения стратегических целей и соответствующих действий в каждой из сфер, направленных на их реализацию в кратко-, средне- и долгосрочных периодах.

1.3. Задачами интегрированной отчетности выступает:

- отражение взаимосвязи между финансовыми и не финансовыми показателями, которые могут оказать существенное влияние на деятельность компании в долгосрочной перспективе;
- удовлетворение заинтересованных пользователей в информационных потребностях о деятельности компании;
- привлечение инвесторов за счет прозрачности предоставляемой информации.

1.4. Принципами, которыми необходимо руководствоваться при формировании интегрированной отчетности является:

- Стратегический фокус и ориентация на будущее;
- Связность информации;
- Взаимодействие с заинтересованными сторонами;
- Существенность;

- Краткость;
- Достоверность и полнота;
- Постоянство и сопоставимость.

1.5. Отчетный период

Отчетным периодом является один календарный год.

2. Финансовый блок интегрированной отчетности

2.1. Валюта представления информации: тыс. руб.

2.2. Ключевые концепции формирования показателей отчетности:

– концепция справедливой стоимости, которая позволяет пользователям информации иметь информацию о финансовом положении исходя из реальной стоимости составляющих элементов отчетности.

– концепция приоритета экономического содержания над правовой формой, в соответствии с которой профессиональное суждение позволяет судить об экономической форме и отражать более достоверно элементы отчетности;

– концепции прозрачности, обеспечивающей отражение всех существенных деталей деятельности компании.

2.3. В целях достижения принципов, описанных выше, перед формированием показателей отчетности в части финансового блока необходимо:

- проведение инвентаризации имущества;
- проверка расчетов с контрагентами;
- составление актов сверок;
- контроль правильности отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной жизни.

2.4. Формы интегрированной отчетности финансового блока могут служить бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и приложения к ним в случае *достаточной* детализации раскрываемых в них показателей.

2.5. В бухгалтерском балансе подлежат дополнительной расшифровке как минимум следующие показатели:

- 1100 «Нематериальные активы»;
- нематериальные активы, связанные с улучшением экологической и социальной ситуации в регионе;
- деловая репутация, связанная с социальной активностью организации;
- деловая репутация, связанная с экологическими мероприятиями в регионе.

- 1120 «Результаты исследований и разработок»:
 - Результаты исследований и разработок в области экологии;
 - Результаты исследований и разработок в области энергосбережения;
 - Результаты исследований и разработок в области водоохраны;
 - Результаты исследований и разработок в области охраны природы.
 - 1150 «Основные средства»:
 - Основные средства, используемые в рамках социальной деятельности;
 - Основные средства, используемые в рамках экологической деятельности.
 - 1160 «Доходные вложения в материальные ценности»:
 - Доходные вложения в материальные ценности, используемые в рамках социальной деятельности;
 - Доходные вложения в материальные ценности, используемые в рамках экологической деятельности.
 - 1210 «Запасы»:
 - Экологически чистые запасы (с дальнейшей детализацией).
 - 1430 и 1540 «Оценочные обязательства»:
 - Оценочные обязательства, связанные с социальной деятельностью;
 - Оценочные обязательства, связанные с экологической деятельностью.
- 2.6. В Отчете о финансовых результатах подлежат дополнительной расшифровке как минимум следующие показатели:
- 2110 «Выручка» (в том числе выручка от продажи экологически чистой продукции);
 - 2120 «Себестоимость продаж» (в том числе себестоимость экологически безопасной продукции);
 - 2340 «Прочие доходы» (в том числе: доходы, связанные с социальной деятельностью; доходы, связанные с экологической деятельностью).
 - 2350 «Прочие расходы» (в том числе: расходы, связанные с социальной деятельностью; расходы, связанные с экологической деятельностью).

2.7. Внутренний контроль

Интегрированная отчетность в части финансового блока подлежит обязательному внутреннему контролю. Ответственность за организацию проведения и достоверность результатов внутреннего контроля интегрированной отчетности несет главный бухгалтер.

2.8. Финансовый аудит

Годовая интегрированная отчетность (финансовый блок) подлежит обязательному аудиту. Аудиторское заключение представляется и публикуется вместе с указанной интегрированной отчетностью в виде приложения к ней.

3. Нефинансовый блок интегрированной отчетности

3.1. Информация может представляться в стоимостных, трудовых и натуральных измерителях.

3.2. Принципы формирования показателей отчетности:

- Стратегический фокус и ориентация на будущее;
- Связность информации;
- Взаимодействие с заинтересованными сторонами;
- Существенность;
- Краткость;
- Достоверность и полнота;
- Постоянство и сопоставимость.

3.3. Формы и содержание интегрированной отчетности не финансового блока могут быть изменяться в соответствии с информационными запросами пользователей.

3.4. Внутренний контроль

Интегрированная отчетность в части финансового блока подлежит обязательному внутреннему контролю. Ответственность за организацию проведения и достоверность результатов внутреннего контроля интегрированной отчетности несет главный бухгалтер.

3.5. Нефинансовый аудит

Интегрированная отчетность в части нефинансового блока подлежит обязательному нефинансовому аудиту для подтверждения информации, представленной в нефинансовой части интегрированной отчетности компании.

Нефинансовый аудит проводится на основании следующих стандартов:

– ISAE 3000 «Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information» («Подтверждение достоверности

информации (за исключением аудиторских проверок) или перепроверка исторической финансовой информации»);

– SO 26000:2010 «Guidance on social responsibility» («Руководство по социальной ответственности»);

– SA 8000 «Social Accountability 8000» («Социальная ответственность 8000»);

– IC CSR-08260008000 «Social responsibility. Requirement» «Социальная ответственность. Требования».

После проведения нефинансового аудита отчет должен получить подтверждение о достоверности и ратификации информации.

Для разработки отчетных форм интегрированной отчетности в первую очередь необходимо решить вопрос об информационной наполняемости предлагаемых форм. В настоящее время бухгалтериями организаций ведется регистрация фактов хозяйственной жизни, связанными с такими капиталами, как материальный и финансовый. Учет кадрового капитала ведется кадровыми службами (отделами кадров) в организации. Интеллектуальный и природный капитал свое отражение в учете не нашли. Таким образом, в соответствии с принципами интегрированной отчетности и с требованиями, предъявляемой в части раскрытия информации о шести видах капитала, необходимо разработать информационное обеспечение по данному вопросу.

По нашему мнению, организации для отражения фактов хозяйственной жизни, связанных с социальным и экологическим учетом, могут воспользоваться двумя предлагаемыми вариантами:

– использование разработанного плана счетов с открытием дополнительных аналитических и синтетических счетов;

– ведение параллельного социального и экологического учета.

В настоящее время в трех исследуемых агрохолдингах данные виды учета частично ведутся параллельно.

Возможность отражения в финансовом учете фактов хозяйственной жизни, связанных с социальной активностью, разработка рабочего плана счетов, детализация первичных документов может послужить основой для представления данных о социальной активности в финансовой отчетности фирмы. В результате использования аналитических возможностей счетов бухгалтерского учета баланс может стать более детализированным

по статьям указанных в п. 4.1., например, строку 1100 «Нематериальные активы» нами предлагается детализировать на:

- нематериальные активы, связанные с улучшением экологической и социальной ситуации в регионе;
- деловая репутация, связанная с социальной активностью организации;
- деловая репутация, связанная с экологическими мероприятиями в регионе.

Предлагаемая нами детализация также затрагивает другие отчетные формы. Для отражения в отчете о финансовых результатах развернутой информации о выручке и себестоимости продаж необходимо будет детализировать счет 90 «Продажи». Аналогичная ситуация со строками «Прочие доходы» и «Прочие расходы», для детализации которых потребуются детализировать счет 91 «Прочие доходы и расходы». Данная детализация поможет определить, какую долю в общем объеме продаж составляет продажа социально-экологической продукции, и соответственно, какова ее себестоимость. Данная детализация будет актуальна только в случае наличия бухгалтерских проводок на аналитических субсчетах к счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», в противном случае, можно составлять отчет о финансовых результатах в стандартной форме.

Данная детализация повлечет за собой открытие новых аналитических и синтетических счетов в Рабочем плане счетов организаций.

Следует обратить внимание, что в реалии, счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие расходы» информативно загружены, поэтому, на наш взгляд, представляется возможным рассмотрение открытия нового счета в Рабочем плане счетов, для отражения финансовых результатов от экологической и социальной деятельности организаций.

Согласно Приказу Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» для обобщения информации о доходах и расходах организации, а также выявления конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период предназначен раздел VIII «Финансовые результаты».

Для отражения финансовых результатов от экологической и социальной деятельности организаций в настоящее время есть свободный синтетический счет 92.

Согласно предлагаемой нами методике, в Рабочем плане счетов организаций может появиться следующие дополнения:

- 92 «Социальные и экологические доходы и расходы»;
- 92.1 «Социальные доходы и расходы»:
 - 92.1.1 «Социальные доходы, полученные от государства»;
 - 92.1.1 «Социальные доходы от других источников поступления»;
 - 92.2 «Экологические доходы и расходы»:
 - 92.2.1 «Экологические доходы»;
 - 92.2.2. «Экологические расходы»;
 - 92.2.3. «Уплата экологического сбора»;
 - 92.9 «Сальдо от социальных и экологических доходов и расходов».

Для понимания, какие доходы и расходы относятся к социальным, а какие к экологическим, в ходе проведения нашего исследования были сформированы следующие определения:

Социальные доходы – возникшие за определенный период выгоды, связанные с социальной деятельностью организации и повлекшие за собой увеличение активов и (или) уменьшение обязательств организации. Например, поступления от государства или некоммерческих организаций по социальным программам.

Социальные расходы – возникшие за определенный период потери, связанные с социальной деятельностью организации и повлекшие за собой выбытие активов и (или) увеличение обязательств организации. Например, социальные выплаты работникам организации, помимо обязательных по закону.

Экологические доходы – возникшие за определенный период выгоды, связанные с экологической деятельностью организации и повлекшие за собой увеличение активов и (или) уменьшение обязательств организации. Например, доходы от продажи энергии, отходов, предоставления в пользование основных средств экологического назначения, оказания услуг лабораторий и др.

Экологические расходы – возникшие за определенный период потери, связанные с экологической деятельностью организации и повлекшие за собой уменьшение активов и (или) увеличение

обязательств организации. Например, плата за негативное воздействие на окружающую среду.

Необходимо отметить, что открытие дополнительных счетов возможно только по согласованию с Министерством финансов РФ.

Таблица .6.2

Фрагмент журнала фактов хозяйственной жизни предлагаемого счета 92 «Социальные и экологические доходы и расходы»

№ п.п.	Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспонденция	
		Дебет	Кредит
1	Отражена задолженность бюджета по предоставлению социальной программы.	76	92.1.1
2	Отражено поступление средств от государства по социальной программе	51	76
3	Начисление работникам доплат, согласно решению Генерального директора	92.1.2	70
4	Отражена стоимость проданных отходов	92.2.2	10.Отходы
5	Отражена выручка от продажи отходов	76 (62)	92.2.1
6	Отражен финансовый результат от продажи отходов: - прибыль; - убыток.	92.9 99	99 92.9
7	Начислена задолженность организации перед бюджетом за негативное влияние на окружающую среду	92.2.2	76

Таким образом, по экономической сущности предлагаемый нами счет 92 «Социальные и экологические доходы и расходы» схож со счетами 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы». Предлагаемый нами счет поможет разгрузить счета 90 и 91 в части, например, такой деятельности, как оплата за экологически безопасные и социальные товары, работы, услуги; дополнительные выплаты сотрудникам (материальная помощь, доплата за больничный за счет работодателя); благотворительная деятельность; поддержание экологии и природоохранной деятельности и т.д.

Выделение фактов хозяйственной жизни, связанных с социальной активностью, регистрация их на счетах бухгалтерского учета с возможностью последующего отражения в финансовой отчетности является одним из возможных методов составления интегрированной отчетности.

7. Система внутреннего контроля в вертикально интегрированных сельскохозяйственных организациях

Ворожейкина Т.М., д.э.н., доцент, зав. кафедрой «Организация производства и предпринимательства в АПК» РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева

Контроль является одной из ключевых функций управления и от его успешной реализации напрямую зависит эффективность функционирования и возможность достижения стратегических и тактических целей хозяйствующих субъектов. Проблемам методологии и методики построения, функционирования и совершенствования систем внутреннего контроля (СВК) посвящено достаточно большое количество научных публикаций, который рассматривает СВК с различных точек зрения:

- как самостоятельный бизнес-процесс⁶⁰;
- как эволюционный процесс в инновационной экономике⁶¹;
- информационно-аналитического обеспечения управления бизнес-процессами⁶²;
- роли в реализации функций управления⁶³ и др.

Вместе с тем методология и методика функционирования и совершенствования систем внутреннего контроля в интегрированных бизнес структурах изучена в меньшей степени.

Вместе с тем методология и методика функционирования и совершенствования систем внутреннего контроля в интегрированных бизнес структурах изучена в меньшей степени. Простой перенос принципов, моделей и базовых процедур с уровня предприятия на уровень интегрированных формирований не даст ожидаемого эффекта. Кроме того, в сельском хозяйстве помимо двух факторов производства труда и капитала, характерных для всех сфер деятельности, в производственном цикле задействован

⁶⁰ Азарская М.А., Веркеева Е.В. Организация и методика внутреннего аудита по бизнес-процессам // Вестник Поволжского государственного технологического университета. Серия: Экономика и управление. 2009. № 1. С. 87-93.

⁶¹ Мельник М.В. Эволюция контрольной функции в условиях инновационной экономики // Инновационное развитие экономики. 2011. № 6. С. 5-9

⁶² Агапова Т.Н., Ильенкова Н.Д. Сравнительный анализ источников информационного обеспечения оценки бизнеса // Вестник Костромского государственного университета им. Н.А. Некрасова. 2014. Т. 20. № 2. С. 72-76.

⁶³ Рогуленко Т.М. Теория системности научного познания экономических процессов и ее роль в развитии контроля управления компанией как социально-экономической системы // Вестник Университета (Государственный университет управления). 2014. № 3. С. 173-177.

третий фактор – земля, что с неизбежностью вызывает необходимость разрабатывать более сложную систему внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях в целом, и в агрохолдингах в частности.

Контроль является одной из ключевых функций управления и от его успешной реализации напрямую зависит эффективность функционирования и возможность достижения стратегических и тактических целей хозяйствующих субъектов. В соответствии с Информацией Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»⁶⁴ под внутренним контролем понимается процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

а) эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;

б) достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;

в) соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

Внутренний контроль в соответствии с поставленными задачами представляет собой систему, которая включает в себя взаимосвязанные элементы, представленные на рисунке 7.1.

Внутренний стратегический контроль призван контролировать достижение миссии и стратегических целей агрохолдинга. Агрохолдинги представляют собой организации с размытыми границами и внутренний стратегический контроль, как правило, осуществляемый высшим менеджментом, отслеживает достижение поставленных целей по следующим направлениям:

- горизонтальный рост бизнеса – расширение присутствия в рамках одной отрасли;

⁶⁴ Информация Минфина России N ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» / [Электронный ресурс]: утв. Приказом Министерства финансов РФ // Консультант Плюс. -Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/

- вертикальный рост бизнеса – прямая (покупка покупателей) и обратная (покупка поставщиков) интеграция;
- увеличение земельного банка;
- расширение доли присутствия на рынке;
- освоение новых рынков.



Рис. 7.1. Система внутреннего контроля агрохолдингов в соответствии с решаемыми задачами

Внутренний управленческий контроль призван отслеживать эффективность деятельности компании и, как правило, в агрохолдингах осуществляется по основным бизнес-процессам. В связи с тем, что здесь присутствует сельскохозяйственное производство, его специфика определяет направления внутреннего управленческого контроля, где мониторингу подлежат не только денежные, но и натуральные показатели: объемы производства продукции, объем продаж, выполнение объема работ в напряженные периоды (сев, уход за посевами, заготовка кормов, уборка), расход горюче-смазочных материалов, кормов. Здесь контролируется не только объем работ, но и сроки их проведения, так как их несоблюдение напрямую связано с потерями продукции.

К примеру, несоблюдение сроков уборки зерновых культур приводит к 1,5-2,0% потерь урожая за каждый день задержки с уборкой.

Одновременно в обязательном порядке отслеживаются отклонения от планового бюджета движения денежных средств по центрам ответственности. Здесь в обязательном порядке проводятся анализ с выяснением причин отклонений и их объективности. Отклонения от планового бюджета движения денежных средств в агрохолдингах достаточно часты вследствие, например, роста цен на входящие ресурсы (горюче-смазочные материалы, удобрения семена), корректировки технологии производства из-за погодных условий, увеличения объемов работ из-за превышения планового уровня объемов производства.

Внутренний бухгалтерский контроль в агрохолдингах призван:

- координировать постановку и ведение финансового, управленческого и налогового учета в дочерних организациях в целях информационного обеспечения управленческих решений;
- проводить проверку достоверности бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности дочерних организаций;
- контролировать сохранность активов агрохолдинга;
- проводить ревизию сделок, осуществляемых дочерними компаниями;
- предотвращать налоговые риски.

В настоящее время сельскохозяйственные организации являются получателями бюджетных средств на следующие цели:

- реализацию инвестиционных проектов;
- возмещение части процентной ставки по кредитам (займам) на развитие растениеводства и животноводства, переработки и реализации продукции растениеводства и животноводства;
- возмещение части процентной ставки по кредитам (займам) на развитие инфраструктуры и логистического обеспечения рынков продукции растениеводства и животноводства.

В связи с большой составляющей коррупционных рисков для получателей бюджетного финансирования, в агрохолдинга создается отдельное направление внутреннего контроля – внутренний финансовый контроль, целью деятельности которого является отслеживание получения и целевого использования бюджетных средств.

Внутренний правовой контроль создается для обеспечения уверенности, что деятельность агрохолдинга соответствует требованиям законодательства.

Целью внутреннего правового контроля является уклонение от правовых рисков или их минимизация в отношении сохранности активов и деловой репутации.

В агрохолдингах внутренний финансовый контроль помимо законодательства, регулирующего предпринимательскую деятельность в Российской Федерации, требуется не менее тщательный мониторинг, а, зачастую, гораздо более тщательный за соблюдением отраслевого законодательства.

Так, нарушение Земельного Кодекса Российской Федерации⁶⁵ или Федерального закона № 101-ФЗ «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения»⁶⁶ может привести к изъятию земель сельскохозяйственного назначения, то есть потери активов, без которых невозможно продолжение предпринимательской деятельности. Нарушение положений Федерального закона Российской Федерации от 12 июня 2008 г. № 88-ФЗ «Технический регламент на молоко и молочную продукцию»⁶⁷ делает невозможным производить молоко и молочную продукцию на пищевые цели.

В вертикально интегрированных агрохолдингах особую актуальность приобретает необходимость контроля за соблюдением Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ о дополнении Налогового кодекса Российской Федерации Разделом V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании»⁶⁸.

⁶⁵ Земельный Кодекс Российской Федерации от 25.10.2001 N 136-ФЗ / [Электронный ресурс]: принят ГД ФС РФ 28.09.2001 (действующая редакция от 21.07.2014) // Консультант Плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/earth/>

⁶⁶ Федеральный закон Российской Федерации N 101-ФЗ «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения» / [Электронный ресурс]: принят ГД ФС РФ 26.06.2002 // Консультант Плюс. - Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=156939>

⁶⁷ Федеральный закон Российской Федерации от 12 июня 2008 г. N 88-ФЗ «Технический регламент на молоко и молочную продукцию» [Электронный ресурс]: принят ГД ФС РФ 23.05.2008 // Консультант Плюс. - Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=115031>

⁶⁸ Федеральный закон Российской Федерации от 18.07.2011 № 227-ФЗ о дополнении Налогового кодекса Российской Федерации Разделом V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением

Помимо отслеживания соответствия деятельности агрохолдинга положениям федерального и регионального законодательства, задачами внутреннего правового контроля являются:

- гарантия соблюдения внутренних регламентов агрохолдинга;
- правовая экспертиза внутренних и внешних документов компании;
- взаимодействие с контролирующими органами;
- контроль за сохранность активов и др.

В соответствии с Информацией Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»⁶⁹ основными элементами внутреннего контроля экономического субъекта являются:

- а) контрольная среда;
- б) оценка рисков;
- в) процедуры внутреннего контроля;
- г) информация и коммуникация;
- д) оценка внутреннего контроля.

Следует констатировать, что в понимании указанного документа комплексной системы внутреннего контроля в агрохолдингах в настоящее время не существует, а присутствуют лишь отдельные элементы внутреннего контроля.

Из спектра факторов **контрольной среды** (целостность, этические ценности, стиль работы руководства, система делегирования полномочий, процессы управления и развития персонала в организации) определяющим при построении системы внутреннего контроля агрохолдингов является разделение

сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» / [Электронный ресурс]: принят ГД ФС РФ 08.07.2014 (действующая редакция от 21.07.2014) // Консультант Плюс. -Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=144741>

⁶⁹ Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» / [Электронный ресурс]: утв. Приказом Министерства финансов РФ // Консультант Плюс. -Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/

полномочий между собственниками и менеджментом и между головной компанией и дочерними организациями.

На сегодняшний момент в агрохолдингах можно отметить два полярных способа организации внутреннего контроля в зависимости от разделения полномочий между собственником и менеджментом и соответственно, способа получения дохода: рента или предпринимательский доход.

Первый характерен для агрохолдингов, входящих как непрофильный актив в состав других корпоративных структур. Зачастую собственники предпочитают самоустраниться от участия в непосредственной хозяйственной деятельности в силу невозможности или нежелания (например, из-за отсутствия квалифицированных кадров в составе головной компании) управлять агрохолдингом. Здесь предпочитают установить фиксированную плату за пользование принадлежащими собственнику ресурсами по каждому хозяйствующему субъекту (ежегодную или по периодам в зависимости от производимой продукции), фактически, собственник в данном случае получает доходы в виде ренты. Следовательно, внутренний контроль за эффективностью и результативностью деятельности, с их стороны, практически, не осуществляется. А задача по защите и сохранности активов решается в виде контроля за достоверностью и своевременностью бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности и соблюдению законодательства.

Второй, характеризующийся более высокой участия собственника в управлении этим активом и, следовательно, более высокой степенью внутреннего контроля эффективности и результативности деятельности. Для таких агрохолдингов, функционирующих как профильный актив, в финансовых результатах которого собственник заинтересован как извлечении доходов в форме прибыли. При управлении непосредственно собственником внутренний контроль здесь зачастую представлен в виде финансового контроля на основе бюджетирования и внутренней службой безопасности для борьбы с незаконным присвоением активов. Проблемы искажения данных бухгалтерского учета решаются удаленным доступом к системам бухучета всех хозяйствующих субъектов, входящих в холдинг, для постоянного контроля ведения учета. При управлении холдингом наемным персоналом, как правило, внутренний контроль

присутствует во всех функциональных областях хозяйственной деятельности в виде служб внутреннего аудита (контроля) и системы бюджетирования.

Между двумя указанными крайними состояниями располагаются различные модификации организации системы внутреннего контроля в агрохолдингах, напрямую зависящие от уровня участия собственника в хозяйственной деятельности и способа получения дохода.

Оценка рисков. В связи с тем, что сельское хозяйство низкоконсолидированная отрасль, макроэкономические риски не входят в сферу интересов системы внутреннего контроля, в силу невозможности влияния на них, а, следовательно, уклонения от них.

В сельскохозяйственных организациях внутренний контроль должен учитывать существенные отраслевые отличия, которые значительно усложняют задачу контроля сохранности оборотных и внеоборотных активов, соблюдения технологической дисциплины и эффективного использования всех ресурсов организации. Это предполагает значительное удорожание традиционно предлагаемых процедур внутреннего контроля: документальное оформление, подтверждение соответствия между объектами, санкционирование (авторизация) сделок и операций, сверка данных, разграничение полномочий и ротация обязанностей, процедуры контроля фактического наличия и состояния объектов, надзор, процедуры, связанные с компьютерной обработкой информации и информационными системами. Одновременно, следует принимать и возможные риски экономической безопасности предприятий в АПК.

В условиях сельскохозяйственного производства паритет между издержками на организацию системы внутреннего контроля и его эффективностью становится наиболее важным. Удорожание процедур внутреннего контроля предопределяется следующими отраслевыми особенностями сельского хозяйства.

Для отрасли характерна значительная пространственная разобщенность производственного процесса, что существенно усложняет возможность контроля за соблюдением технологии производства. Прежде всего, это относится к контролю за полным проведением всех технологических операций и использованием в процессе производства всех оборотных средств, предусмотренных

планом, к примеру, внесения предусмотренной технологией дозы удобрений, соблюдения нормы высева семян или вспашки земли на заданную глубину.

Сельскохозяйственный процесс производства (к примеру, вегетация сельскохозяйственных культур) значительно продолжительнее, чем рабочий период – непосредственное воздействие на предметы труда (например, посев культур). Поэтому оценка качества произведенных работ и степени соблюдения всех элементов технологии возможны только через достаточно продолжительный период. Одновременно, в сельскохозяйственном производстве в качестве оборотных и внеоборотных активов выступают биологические объекты, что также повышает требования по соблюдению технологической дисциплины.

В сельскохозяйственных организациях отличительной особенностью является большое наличие мобильных основных средств, что повышает требования по контролю использования горюче-смазочных материалов.

Наиболее важная особенность, многократно повышающая требования к системам внутреннего контроля, это высокая ликвидность оборотных средств и готовой продукции. В условиях расположения производственных объектов на территории или вблизи сельских поселений с развитым личным подворьем многократно повышаются риски хищений как оборотных средств (семян, удобрений, кормов и т.д.), так и готовой продукции (молока, зерна, картофеля и т.д.).

В связи с этим для собственников сельскохозяйственных организаций риски злоупотреблений состоят:

- на уровне высшего менеджмента – незаконное присвоение активов и искажение данных бухгалтерского учета и отчетности, организация параллельных производств, сговора с поставщиками по ценам и т.п.
- на уровне среднего и низшего звена – в основном, незаконное присвоение активов.

При функционировании взаимосвязанных экономических субъектов в составе агрохолдингов задача по организации эффективного внутреннего контроля усложняется еще в большей степени. Как показывает мировая практика, с ростом численности сотрудников организации увеличивается риск злоупотреблений в

них. Главным критерием по выбору способа решения данной задачи является упомянутый паритет между издержками на организацию системы внутреннего контроля и его эффективностью.

Средства контроля. Для горизонтальных агрохолдингов основным элементом внутреннего контроля является бюджетирование. Традиционно в агрохолдингах разрабатываются и используются для финансового контроля бюджет доходов и расходов (БДР), бюджет движения денежных средств (БДДС), инвестиционные бюджеты. Не менее важной составляющей контроля в сельскохозяйственных организациях являются натуральные балансы основных средств (движение поголовья скота и птицы), оборотных средств (баланс продукции растениеводства и горюче-смазочных материалов). В горизонтальных агрохолдингах, в большинстве своем, структура управления – дивизиональная, и системы бюджетирования и внутреннего контроля, как правило, ориентированы по хозяйствующим субъектам. В данных условиях – это достаточно эффективная система, позволяющая решать основные задачи внутреннего контроля.

Эффективность бюджетирования как средства финансового контроля зависит, прежде всего, от грамотной постановки и качества проведения предварительного этапа внедрения бюджетирования и определения принципов консолидации бюджетов. В настоящее время консолидация бюджетов в рамках холдингов осуществляется по хозяйствующим субъектам. Основным фактор успеха для возможности составления консолидированных бюджетов в рамках холдинга – возможность полной унификации учетных процессов.

Как показывает практика, в условиях агрохолдинга унификация учетных процессов требуется по следующим направлениям:

- применяемый план счетов;
- порядок признания в бухгалтерском учете доходов;
- способ начисления в бухгалтерском учете амортизации основных средств;
- способы определения в бухгалтерском учете стоимости материалов при их списании;
- отражение в учете побочной продукции;
- порядок списания незавершенного производства;

- метод определения планово-учетной цены на готовую продукцию;
- порядок распределения расходов по счетам:
 - 23 «Вспомогательные производства»,
 - 25 «Общепроизводственные расходы»,
 - 26 «Общехозяйственные расходы»,
 - 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Немаловажную роль в сопоставимости данных в бюджетах играет и возможность перехода всех хозяйствующих субъектов на единый налоговый режим.

Бюджет доходов и расходов (БДР) имеет ряд существенных ограничений как средство контроля за расходами в силу специфики учета в сельскохозяйственных организациях. В течение года учет расходов ведется по планово-учетным ценам и может иметь существенные отличия от фактических расходов, полученных после составления годовой отчетности. Как правило, БДР применяют как средство контроля за доходами агрохолдинга.

Контроль расходов осуществляется с помощью бюджета движения денежных средств и контроля расхода материалов в натуральном выражении. Здесь успешность и эффективность контроля в решающей степени зависит от качества составления бюджета, что определяет обоснованные нормативы расхода ресурсов.

Алгоритм составления бюджета в дочерних сельскохозяйственных организациях представлен на рисунок 7.2.

Обоснованное планирование в растениеводстве предполагает:

- наличие обоснованных норм выработки и расхода горюче-смазочных материалов на механизированные работы, транспортные работы тракторов и работы, выполняемые вручную. Разработка единых норм выработки и расхода горюче-смазочных материалов на механизированные полевые работы в рамках агрохолдинга ограничено различиями в почвах (механический состав, удельное сопротивление, влажность и т.п.), а также размерами полей (площадью, длиной гона, конфигурацией, углом наклона, высотой над уровнем моря);
- составление технологических карт отдельно по каждой возделываемой культуре, направлению использования продукции и применяемой технологии производства;

- составление оперативных планов использования рабочей силы и техники в напряженные периоды (сев, уход за посевами, заготовка кормов, уборка);
- разработку баланса продукции растениеводства и разбивкой потребности в ней с начала года до урожая и от урожая до конца года.

Взаимоувязка отраслей растениеводства и животноводства осуществляется на основании баланса продукции растениеводства. Для этого сначала определяется предварительный плановый валовой сбор продукции растениеводства.



Рис. 7.2. Алгоритм бюджетирования дочерних сельскохозяйственных организаций агрохолдинга

Предварительный валовой сбор продукции растениеводства обосновывается в следующем порядке. На основании принятых в сельскохозяйственной организации севооборотов определяются площади посевов под каждую культуру и направление использования культур. Урожайность планируется в соответствии с технологией производства продукции растениеводства. Произведение площади на урожайность составляет предварительный валовой сбор.

Следующим этапом взаимоувязки отраслей является определение потребности в продукции растениеводства. Предусматриваются, как правило, следующие основные направления использования продукции растениеводства:

- выполнение договоров поставок продукции растениеводства;
- корма;
- семена;
- потребление на общественное питание;
- выдача продукции растениеводства в счет оплаты труда работникам организации.

Потребность в продукции растениеводства для выполнения заключенных и планируемых к заключению договоров поставок, определяется предусмотренными объемами поставок в договорах. Зачастую здесь также планируется страховой фонд в целях компенсации неопределенности погодных условий.

В животноводстве при планировании особое внимание следует уделять обоснованию потребности в кормах в соответствии с плановой продуктивностью животных и планированию движения поголовья скота и птицы.

Для этого вначале разрабатывается движение поголовья животных и птицы как в годовое, так и ежемесячное в разрезе видов сельскохозяйственных животных, направления их использования (продуктивный и рабочий скот) и половозрастных групп. Затем обосновывается уровень продуктивности каждого вида сельскохозяйственных животных исходя из породного состава и предполагаемого уровня кормления.

Затем планируется общая потребность в кормах в условно-натуральных единицах (кормовых единицах) по каждой половозрастной группе животных одним из двух способов на основании:

- среднегодового поголовья животных и нормативной потребности в кормах на 1 гол. в кормовых единицах;

- валового производства продукции животноводства в разрезе видов продукции и половозрастных групп и нормативов расхода кормов на 1 т продукции в кормовых единицах.

Далее на основании структуры кормового рациона общая потребность в кормовых единицах распределяется по видам и группам кормов. Потребность в комах в натуральном выражении (сено, силос, комбикорм и т.д.) определяется делением потребности в данном виде корма в кормовых единицах на питательную ценность данного вида корма.

Потребность в кормах определяется исходя из норм высева в весовых единицах и площади посева данной культуры. Норма высева в свою очередь зависит от нормы высева в штуках, всхожести семян, массы 1000 зерен.

Потребность в продукции растениеводства на общественное питание и выдачу работникам в счет оплаты труда определяется, как правило, на уровне прошлых лет.

После определения потребности в продукции растениеводства на планируемый период составляется баланс продукции растениеводства, который состоит из следующих статей по всем видам продукции растениеводства:

- наличие на начало года;
- приход: от урожая, покупка;
- расход: семена, продажа продукции, корма с разбивкой от начала года до урожая и от урожая до конца года, общественное питание, выдача работникам в счет оплаты труда;

- наличие на конец года.

Затем проводится, собственно составление бездефицитного баланса путем или снижения потребности в продукции растениеводства или повышения приходных статей баланса за счет покупки, где это возможно или собственного производства.

В обязательном порядке проверяется с соблюдением следующих соотношений статей баланса по всем видам кормов собственного производства:

- наличие кормов на начало года должно быть не меньше потребности в кормах от начала года до урожая;

- производство кормов от урожая планируемого года должно быть не меньше, чем сумма, состоящая из потребности от урожая до конца планируемого года и с начала следующего за планируемым годом до урожая.

После составления бездефицитного баланса продукции растениеводства, что означает успешную взаимоувязку объемов производства отраслей растениеводства и животноводства, начинают обоснование денежных затрат.

Затем проводится составление сметы затрат и калькулирование плановой себестоимости единицы работ (услуг) вспомогательных и обслуживающих производств. Планирование вспомогательных производств должно осуществляться на основании обоснованных:

- плана грузоперевозок, норм выработки и расхода горюче-смазочных материалов на автотранспортные работы и транспортные работы тракторов;
- объема пассажирских перевозок, расхода горюче-смазочных материалов на автотранспортные работы;
- потребности в электроэнергии;
- расхода воды отдельно на производственные и коммунальные нужды;
- расхода тепловой энергии отдельно на производственные и коммунальные нужды.

По горюче-смазочным материалам составляется смета в разрезе видов топлива в натуральном и стоимостном выражении.

Прямые затраты растениеводства обосновываются в технологических картах по каждой культуре отдельно по направлениям использования по следующим статьям:

- зарплата с начислениями, исходя из объема работ каждой операции, предусмотренной технологией, сменной нормы выработки, количества человек для выполнения нормы и тарифной ставки за норму;
- горюче-смазочные материалы на основании объема работ по каждой предусмотренной технологией операции и расхода горючего на единицу работ;
- семена, исходя из предусмотренной нормы высева и плановой среднегодовой цены семян;
- удобрения, исходя из дозы удобрений в соответствии с применяемой технологией и плановой среднегодовой цены удобрений;
- средства защиты растений на основании расхода средств защиты растений и плановой среднегодовой цены на ядохимикаты;
- работы и услуги, исходя из объема предоставляемых работ и услуг вспомогательными и обслуживающими производствами и себестоимости единицы работ (услуг);

- амортизация исходя из плановой среднегодовой стоимости основных средств растениеводства и норм амортизации;
- текущий ремонт на основании плановых смет на ремонт техники.

В обязательном порядке составляются также технологические карты по всему незавершенному производству в разрезе вышеуказанных статей затрат.

В животноводстве прямые затраты по каждой половозрастной группе обосновываются также в технологических картах по следующим статьям затрат:

- зарплата с начислениями, исходя из поголовья, нормы обслуживания и тарифной ставки за норму;
- корма на основании планового объема кормов и себестоимости кормов;
- ветсанмероприятия исходя из нормативов расхода ветеринарных препаратов и цены ветеринарных препаратов;
- работы и услуги, исходя из объема предоставляемых работ и услуг вспомогательными и обслуживающими производствами и себестоимости единицы работ (услуг);
- амортизация исходя из плановой среднегодовой стоимости основных средств растениеводства и норм амортизации;
- текущий ремонт на основании плановых смет на ремонт основных средств.

По общехозяйственным и общепроизводственным расходам также составляется отдельная смета расходов. На основании разработанных плановых смет составляется общая смета расходов по центру ответственности, что позволяет обосновать бюджет движения денежных средств.

Распределение затрат по счетам 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» осуществляется в соответствии с Приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792 «Об утверждении методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях»⁷⁰.

⁷⁰ Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных

Калькулирование себестоимости в агрохолдингах не всегда осуществляется в соответствии с вышеуказанным документом, зачастую корректировке подвергается методика калькулирования продукции молочного животноводства. В настоящее время все больше сельскохозяйственных организаций уходят от методики калькулирования себестоимости молока на основании фиксированного процента на сопряженную продукцию, предусмотренную Приказом Минсельхоза РФ от N 792, чтобы приблизить себестоимость молока к реальным затратам на его производство.

В дальнейшем консолидация бюджета движения денежных средств на уровне агрохолдинга проводится не в обязательном порядке. Как правило, на уровне головной компании консолидируются критические статьи, например, потребность в кредитных ресурсах на пополнение недостатка оборотных средств.

Одновременно, при наличии инвестиционной деятельности, как правило, составляются бизнес-планы отдельно по каждому объекту инвестиций.

Применение системы внутреннего контроля, ориентированной по хозяйствующим субъектам, в вертикально-интегрированных агрохолдингах зачастую не позволяет отслеживать весь спектр рисков, влияющих на эффективность деятельности.

Информация и коммуникация. Для вертикально интегрированных холдингов, т.е. имеющих переработку собственного произведенного сельскохозяйственного сырья, к актуальным задачам по обеспечению эффективного использования активов и пресечения злоупотреблений добавляется еще одно направление внутреннего контроля, которое в некоторых случаях становится главным – контроль соблюдения технологии производства и эффективного использования ресурсов.

Во-первых, стоит упомянуть, что для пищевых перерабатывающих производств одним из главных параметров входящего сырья является его качество. Здесь речь идет не о плохом качестве, а о несоответствии качественных характеристик.

организациях: утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 6 июня 2003 г. № 792 / [Электронный ресурс]: утв. Приказом Министерства сельского хозяйства РФ // Консультант Плюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_59524/?frame=1#p27

Произведенная продукция может быть пригодна в пищу, но не соответствовать технологическим требованиям для производства определенного ассортимента продукции.

Также необходимо отметить, что качественные характеристики продовольственных товаров закладываются в процессе именно сельскохозяйственного производства. Дальнейшее продвижение ее по направлению к конечному потребителю может лишь снизить качество, но реальных способов повышения его, на сегодняшний день, не существует. Поэтому возникает настоятельная необходимость для каждого сельскохозяйственного производителя иметь представление о направлении использования произведенной им продукции обеспечивать параметры качества произведенной продукции в соответствии с направлениями дальнейшего ее использования. В этих условиях обмен информацией между подразделениями агрохолдинга по требованиям технологического качества и взаимоувязки объемов производства между ними с целью поддержания поточности и ритмичности производства становится важнейшей функцией внутреннего контроля.

В связи с вышесказанным система внутреннего контроля, дублирующая дивизиональную структуру управления вертикально-интегрированного холдинга, не сможет эффективно функционировать, даже с учетом ее риск ориентированности. В случае контроля одним собственником всей цепочки создания конечного продукта следует, по нашему мнению, применять процессно-ориентированный внутренний контроль.

Процессно-ориентированный внутренний контроль – система методик и процедур, позволяющая снизить риски злоупотреблений и неэффективности хозяйственной деятельности, искажения бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности, обеспечить соблюдение законодательства, характеризующаяся ориентацией на бизнес-процессы, совокупность которых составляет технологию производства конечного продукта.

Процессно-ориентированный контроль в вертикально интегрированном холдинге предполагает консолидацию бюджетов по продукту как суммы бюджетов бизнес-процессов его производства, что позволяет в условиях калькулирования себестоимости продукции сельскохозяйственного производства один раз в год эффективно контролировать производственные

затраты. Это становится особенно актуально в условиях принятия Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ о дополнении Налогового кодекса Российской Федерации Разделом V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании»⁷¹.

Процессно-ориентированный контроль в вертикально интегрированном холдинге позволяет:

- достичь эффективного соотношения затрат на контроль и эффекта от внутреннего контроля
- сократить потери из-за неэффективности бизнес процессов при производстве через соблюдение сроков проведения работ, технологии;
- гарантировать качество сельскохозяйственного сырья, точно соответствующее требованиям для производства конечного продукта;
- обеспечить режим хранения произведенной продукции, т.к. сельскохозяйственное сырье и продовольственные товары имеют широкий спектр требований по температурному, световому, газовому режимам хранения.

Таким образом, в вертикально интегрированных бизнес структурах, на наш взгляд, система внутреннего контроля должна строиться как процессно-ориентированная, чтобы обеспечивать отслеживание всех бизнес-процессов создания продукта, их эффективность, достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также соблюдение норм законодательства.

⁷¹ Федеральный Закон Российской Федерации от 18.07.2011 № 227-ФЗ о дополнении Налогового кодекса Российской Федерации Разделом V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании»
/[Электронный ресурс]: принят ГД ФС РФ 08.07.2014 (действующая редакция от 21.07.2014) // Консультант Плюс. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=144741>

8. Ревизионный контроль финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов

**Володина Н.Г., д.э.н., профессор кафедры маркетинга
Бойко О.В., ассистент кафедры бухгалтерского учета РГАУ-
МСХА имени К.А. Тимирязева**

8.1. Ревизия и ревизионный контроль в системе экономического контроля финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов

Экономический контроль является важным средством регулирования всех видов деятельности в сложившихся рыночных условиях. Он обеспечивает возможность постоянно отслеживать, регулировать и поддерживать устойчивое развитие хозяйствующего субъекта.

В трудах отечественных ученых существуют различные трактовки понятия экономического контроля. Часть из них определяет контроль, как составную часть функций управления. Другая часть, определяет экономический контроль, как элемент системы бухгалтерского учета.

Например, Криницкий Р.И. определяет контроль, как «процесс наблюдения и проверки производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятий, осуществления соответствующими субъектами управления с целью выявления отклонений от установленных параметров этой деятельности, устранения и предупреждения отрицательных явлений и тенденций»⁷².

Белобжецкий И.А. трактует понятие экономический контроль, как составную часть бухгалтерского учета на разных стадиях его процесса при реализации всех элементов его метода⁷³. При этом, он так же указывает на то, что контроль является элементом и функцией управления.

Стражев В.И. считает, что экономический контроль является «выражением функций учета и анализа»⁷⁴, который способствует

⁷² Криницкий Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета – М.: Финансы и статистика, 1991. – стр. 9.

⁷³ Белобжецкий И.А. Бухгалтерская отчетность и методы ее контроля. – М.: Финансы и статистика, 1985. – стр. 18.

⁷⁴ Стражев В.И. Оперативное управление предприятием, проблемы учета и анализа. – Минск: Наука и техника, 1973. – стр.23.

выявлению и устраняет ошибки в действиях всех функций управления.

Палий В.Ф. выражает мнение о том, что сфера применения контроля не ограничивается данными бухгалтерского учета, а должна быть направлена на хозяйственные и экономические явления, которые находятся за его пределами⁷⁵.

По-нашему мнению, экономический контроль является неотъемлемой составляющей системы управления хозяйствующего субъекта, без которого невозможно эффективно осуществлять его финансово-экономическую деятельность.

Поэтому, мы считаем, что экономический контроль в основном имеет предупреждающую и предотвращающую направленность. Он тесно интегрирован не только в систему управления, но и в систему бухгалтерского учета, которая обеспечивает его необходимыми данными и сведениями.

Теперь определимся с понятием «ревизия».

«Ревизия» в переводе с латинского означает пересмотр. Трактовка понятия ревизия в трудах отечественных ученых также представлена неоднозначно. Мы считаем, что данное обстоятельство во многом обусловлено ее позицией в системе экономического контроля.

Нами выделено два подхода к определению ревизии в системе экономического контроля. Часть отечественных ученых, выделяют ревизию, как форму проведения экономического контроля, которая является самостоятельным элементом системы. С другой стороны, ревизию представляют и как один из приемов (методов) экономического контроля.

Белов Н.Г. трактует ревизию, как форму экономического контроля, которая «представляет собой контрольное изучение ранее произведенных хозяйственных операций в целях установления соблюдения при этом их законности и экономической целесообразности»⁷⁶.

В трудах Бутынец Ф.Ф. так же существует определение ревизию как формы организации экономического контроля⁷⁷.

⁷⁵ Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в сфере экономической информации. – М.: Финансы, 1975. – стр. 37.

⁷⁶ Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве: Учебник. – 4-е изд. перер. и доп. М.: Финансы и статистика, 2006. – стр. 95.

⁷⁷ Бутынец Ф.Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях. – Киев: Наукова думка, 1976. – 108 с.

Андреев В.Д. выражает мнение о том, что вообще экономический контроль осуществляется в качестве определенных самостоятельных форм, которые характеризуются как способ конкретного выражения и организации контрольных действий, направленных на выполнение определенных функций финансово-хозяйственного контроля. При этом ревизия рассматривается как одна из действенных форм финансово-хозяйственного контроля⁷⁸.

Иванова Е.Л. определяет ревизию, как основной метод финансового контроля и трактует данный термин, как сплошную документальную и фактическую проверку всех финансово-хозяйственных операций, совершенных проверяемой организацией за определенный период⁷⁹.

Соловьев Г.А. выделяет ревизию и как форму организации контроля и как один из его приемов и методов⁸⁰.

Белобжецкий И.А. определяет ревизию, как «обязательную регулярную форму последующего контроля, отличающуюся периодичностью»⁸¹. При этом, он определяет финансово-хозяйственный контроль в качестве «системы надзора, наделенных контрольными функциями государственных и общественных органов, за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, объединений, учреждений с целью объективно оценить экономическую эффективность этой деятельности, установить законность, достоверность и целесообразность хозяйственных и финансовых операций, сохранить собственность, выявить внутрихозяйственные резервы повышения эффективности производства и роста доходов государственного бюджета».⁸²

Иную точку зрения высказывает Краморовский Л.М. По его мнению, ревизия представляет собой «систему контрольных действий, осуществляемых по поручению руководителя органа

⁷⁸ Андреев В.Д. Теория и практика внутреннего аудита и ревизии в условиях предпринимательской деятельности на современном этапе развития экономики. Дисс. на соискание ученой степени канд. экон. наук. – М., 2000.

⁷⁹ Иванова Е.Л. Контроль и ревизия: конспект лекций. М.: Эксмо, 2010. – 160 с.

⁸⁰ Соловьев Г.А. Экономический контроль в системе управления. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 192 с.

⁸¹ Ревизия и контроль в промышленности. / Учебное пособие для вузов по спец. «Ревизия и контроль». / И.А. Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1985. – стр. 24

⁸² Ревизия и контроль в промышленности. / Учебное пособие для вузов по спец. «Ревизия и контроль». / И.А. Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1985. – стр. 9.

управления, ревизионной группой или ревизором, при которой за определенный период времени (в соответствии с установленной программой) устанавливается достоверность, законность целенаправленность и результативность совершенных операций и процессов, и правильность действий их должностных лиц»⁸³.

Овсийчук М.Ф. определяет контроль, как «комплексное изучение деятельности организаций и их структурных подразделений, экономической эффективности и законности осуществления хозяйственных операций, достоверности учетной информации и бухгалтерской отчетности, состояния объектов контроля»⁸⁴. При этом ревизия понимается, как составная часть системы контроля, которая предполагает изучение документов, в которых отражены хозяйственные, денежные и финансовые операции организации.

Мельник М.В. определяет ревизию и как форму и как метод экономического контроля, который позволяет проводить документальное или фактическое исследование обоснованности (законности) и целесообразности действий должностных лиц⁸⁵.

Андреев В.Д. высказывает мнение о том, что ревизия не может являться методом контроля, так как если она является методом контроля, то она не может иметь свой предмет и метод. Поэтому, ревизия, согласно точке зрения автора, может быть охарактеризована как форма финансово-хозяйственного контроля.⁸⁶

Часть ученых выделяет ревизию в качестве отдельной области деятельности. Например, Рудановский А.П. считает, что контроль и ревизия являются самостоятельными областями, так как «контрольные действия заключаются в наблюдении совершающегося и в отметке этих наблюдений», «ревизионные действия заключаются в исследовании совершенного и в сведении всего исследованного, тем или иным способом, в одно целое»⁸⁷.

⁸³ Ревизия и контроль. Учебник для вузов по спец. «Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности». / Л.М. Крамаровский. – М.: Финансы и статистика, 1988. – стр. 50.

⁸⁴ Контроль и ревизия: Учебное пособие / Под ред. М.Ф. Овсийчук. – 5-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2007. – стр. 7.

⁸⁵ Ревизия и контроль. Учебник / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.А. Звездин / Под ред. Мельник М.В. – М.: КноРус, 2009.

⁸⁶ Андреев В.Д. Теория и практика внутреннего аудита и ревизии в условиях предпринимательской деятельности на современном этапе развития экономики. Дисс. на соискание ученой степени канд. экон. наук. – М., 2000.

⁸⁷ Рудановский А.П. Счетная экспертиза: ее содержание и значение (Сборник статей «Вопросы баланса и экспертизы»), 1927. – стр. 61.

При этом, мнение ученых, относительно места ревизии в системе экономического контроля всегда рассматривалось обобщенно, исходя из того, что ревизию выступает в качестве формы организации экономического контроля финансово-хозяйственной деятельности предприятия, которая позволяет установить правильность соблюдения законодательства по финансовым вопросам, своевременно и полно выявить недостатки в работе органов управления и, определить правильность ведения учета и достоверность отчетности.

В соответствии с Инструкцией о порядке проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов Российской Федерации, ревизия определяется как система обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке законности и обоснованности совершенных в ревизуемом периоде хозяйственных и финансовых операций ревизуемой организацией, правильности их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, а также законности действий руководителя и главного бухгалтера и иных должностных лиц⁸⁸.

Законодательно установленное определение ревизии является весьма емким и четко отражает цели и задачи ревизии.

С нашей точки зрения, если подходить к трактовке понятия «ревизия» то ее следует отнести именно к форме экономического контроля.

Но, при этом, если мы рассматриваем систему экономического контроля финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных кооперативов, то определение ревизии, как формы экономического контроля, является слишком узким и не охватывает весь спектр задач и функций, которые несет в себе данный вид деятельности.

В отличие от других форм ревизии, ревизия финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов проводится не только для контроля за финансово-хозяйственной деятельностью кооператива, но и для координации этой деятельности и недопущению нарушения интересов членов и ассоциированных членов кооператива, а так же

⁸⁸ Приказ Министерства финансов РФ № 42н от 14 апреля 2000 г. 119н «Об утверждении Инструкции о порядке проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов Российской Федерации».

выявления неиспользуемых резервов и поиска экономических возможностей для рационального использования ресурсов для достижения наилучших результатов деятельности проверяемого кооператива.

Поэтому, здесь следует говорить не о ревизии в узком понимании данного термина, а именно о ревизионном контроле финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов, являющимся отдельным видом экономического контроля.

Таким образом, мы считаем, что в настоящее время, ревизия сельскохозяйственных потребительских кооперативов осуществляется наряду с другими видами экономического контроля: государственным финансовым контролем, внутренним контролем, аудиторским контролем и общественным контролем.

Вид экономического контроля, выделяют «в зависимости от его субъектов и совокупности его контрольных органов, различающихся кругом действий и особенностями формирования»⁸⁹.

Рассмотрим каждый из видов контроля в отдельности, определяя при этом совокупность контролирующих органов, объекты, субъекты и задачи данного вида экономического контроля.

Государственный финансовый контроль за хозяйственной и финансовой деятельностью экономических субъектов осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации специальными уполномоченными органами государственной власти, компетенция которых распространяется на проверку соответствующих вопросов во всех отраслях национальной экономики.

В соответствии со статьей 151 Бюджетного кодекса Российской Федерации⁹⁰ органами государственного или муниципального финансового контроля являются:

- Счетная палата Российской Федерации;
- контрольные и финансовые органы исполнительной власти;
- контрольные органы законодательных (представительных) органов субъектов Российской Федерации и представительных органов местного самоуправления.

⁸⁹ Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве: Учебник. – 4-е изд. перер. и доп. М.: Финансы и статистика, 2006. – стр.21.

⁹⁰ "Бюджетный кодекс Российской Федерации" от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 15.02.2016, с изм. от 30.03.2016).

Объектами государственного финансового контроля являются:

- государственные органы и структуры;
- организации с государственным участием;
- организации и учреждения, финансируемые за счет бюджетных средств или получающие государственные субсидии;
- общественные неправительственные организации и учреждения;
- организации и физические лица в части уплаты налогов и осуществления деятельности, регулируемой государством и др.

Субъектами государственного финансового контроля выступают аудиторы Счетной палаты, уполномоченные лица, входящие в состав контрольных и финансовых органов исполнительной власти, законодательных (представительных) органов субъектов РФ, представительных органов местного самоуправления.

Задачи государственного финансового контроля:

- проверка законности и правильности распределения финансовых средств государства и ведения бухгалтерского учета
- проверка эффективного и экономного расходования государственных средств
- проверка правильности расчета и уплаты налогов и т.д.

Внутренний контроль – часть системы корпоративного управления предприятием, которая осуществляется непосредственно руководством, собственником либо же специальными подразделениями хозяйствующего субъекта. Данный вид контроля может быть инициирован собственником предприятия или управленческим персоналом.

Объектами данного вида контроля будут являться все хозяйственные процессы, происходящие в организации.

Субъектами внутреннего контроля выступают сотрудники исполнительного органа или специального подразделения, осуществляющего внутренний контроль.

Задачами внутреннего контроля являются:

- проверка соблюдения требований законодательства;
- проверка точности и полноты документации бухгалтерского учета;
- предотвращение ошибок и искажений;
- контроль исполнения приказов и распоряжений;

– обеспечение сохранности имущества предприятия.

В соответствии со статьей 1 Федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»⁹¹ аудиторская деятельность – деятельность по проведению аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Аудит не подменяет государственного контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Объектами аудита являются коммерческие организации.

Субъектами аудита выступают работники аудиторских организаций и индивидуальные аудиторы, имеющие квалификационный аттестат аудитора.

Целью аудита не является:

- поиск ошибок и злоупотреблений;
- проверка правильности налоговых расчетов или налоговые консультации;
- разоблачение мошеннических действий.

Задачами аудита являются:

- проверка достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- проверка соответствия произведенных финансово-хозяйственных операций требованиям законодательства.

Общественный контроль осуществляется органами общественных объединений, которые в соответствии с нормами законодательства наделены определенными правами и полномочиями для осуществления такого контроля.

Осуществлять общественный контроль либо принимать участие в его осуществлении могут любые желающие этим заниматься лица и общественные формальные и неформальные

⁹¹ Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 01.12.2014) «Об аудиторской деятельности» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.08.2015).

организации в пределах предоставленных законодательством прав и полномочий.

Общественным объединением является добровольное, самоуправляемое, некоммерческое формирование, созданное по инициативе граждан, объединившихся на основе общности интересов для реализации общих целей.

Объектами контроля общественных объединений могут выступать любые коммерческие и некоммерческие организации, государственные органы управления и органы местного самоуправления, на который, в силу действия законодательства распространяется общественный контроль.

Субъектами общественного контроля являются сотрудники органов общественных объединений, которые осуществляют общественный контроль в соответствии с установленными требованиями законодательства.

Задачами общественного контроля являются:

– контроль соблюдения прав и законных интересов членов общественных объединений и других граждан;

– контроль соблюдения полномочий общественных объединений в полном объеме.

Ревизионный контроль финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственного потребительского кооператива, могут осуществлять наблюдательный совет кооператива и ревизионный союз, членом которого является данный кооператив.

Каждый из этих органов наделен своими полномочиями и выполняет определенный круг обязанностей.

Наблюдательный совет осуществляет контроль за деятельностью правления кооператива, председателя кооператива и может проводить ревизию деятельности кооператива. Он вправе потребовать от исполнительного органа кооператива отчет об их деятельности, а также ознакомиться с документацией кооператива, проверить состояние кассы кооператива, наличие ценных бумаг, торговых документов, провести инвентаризацию и другие контрольные мероприятия.

Наблюдательный совет кооператива обязан проверять бухгалтерский баланс, годовой отчет, давать заключения по предложениям о распределении годовых доходов кооператива и о мерах по покрытию годового дефицита. О результатах проверки

наблюдательный совет кооператива обязан доложить общему собранию членов кооператива до утверждения бухгалтерского баланса.

Наблюдательный совет кооператива дает заключения по заявлениям с просьбами о приеме в члены кооператива и о выходе из членов кооператива. То есть наблюдательный совет, по сути, выступает внутренним контролирующим органом.

Ревизионный союз же несет в себе признаки внешнего контролирующего органа, который проверяет всю финансово-хозяйственную деятельность кооператива, и в том числе соблюдение полномочий и обязанностей наблюдательного совета кооператива по проведению ревизии.

Но, при этом, высшими органами управления ревизионного союза являются общее собрание членов союза, которыми являются входящие в него сельскохозяйственные кооперативы (в т.ч. потребительские), и избираемый общим собранием членов союза его наблюдательный совет, который должен состоять не менее чем на 50 процентов из председателей наблюдательных советов кооперативов – членов данного союза.

Целью ревизионного контроля финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов является осуществление контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении кооперативом хозяйственных операций, их обоснованностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.

Объектами ревизионного контроля выступают сельскохозяйственные кооперативы (в т.ч. потребительские), входящие в состав ревизионного союза, осуществляющего ревизию.

Субъектами ревизионного контроля выступают ревизоры-консультанты, имеющие квалификационный аттестат ревизора-консультанта или квалификационный аттестат аудитора, члены наблюдательного совета кооператива.

Задачами ревизионного контроля сельскохозяйственных потребительских кооперативов являются:

– проверка достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственного потребительского кооператива;

– проверка соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации;

– проверка соответствия осуществляемой деятельности кооператива положениям устава и законодательству Российской Федерации;

– выявление нарушений, ведущих к ухудшению результатов финансово-хозяйственной деятельности или несостоятельности (банкротству) кооператива;

– выявление фактов ущемления интересов членов кооператива.

Проведенные исследования показывают, что нами были выявлены основные составляющие элементы, характеризующие отдельный вид экономического контроля.

По нашему мнению, такими элементами являются:

– контролирующие органы;

– объекты контроля;

– субъекты контроля;

– задачи контроля.

Таким образом, мы считаем, что ревизионный контроль финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов (как одного из видов сельскохозяйственных кооперативов) является неотъемлемым элементом системы экономического контроля и выступает как его вид, наравне с другими видами экономического контроля (см. рис. 8.1).

Все это является основанием для того, чтобы считать проведение ревизионного контроля финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных кооперативов в качестве самостоятельного вида экономического контроля.

Следовательно, можно говорить о том, что *ревизионный контроль финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов представляет собой систему обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке законности и целесообразности совершенных в ревизуемом периоде хозяйственных операций ревизуемым кооперативом, правильности их отражения в бухгалтерском учете и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, соответствия*

документов и внутренних положений законодательству Российской Федерации, а так же оценки риска банкротства.

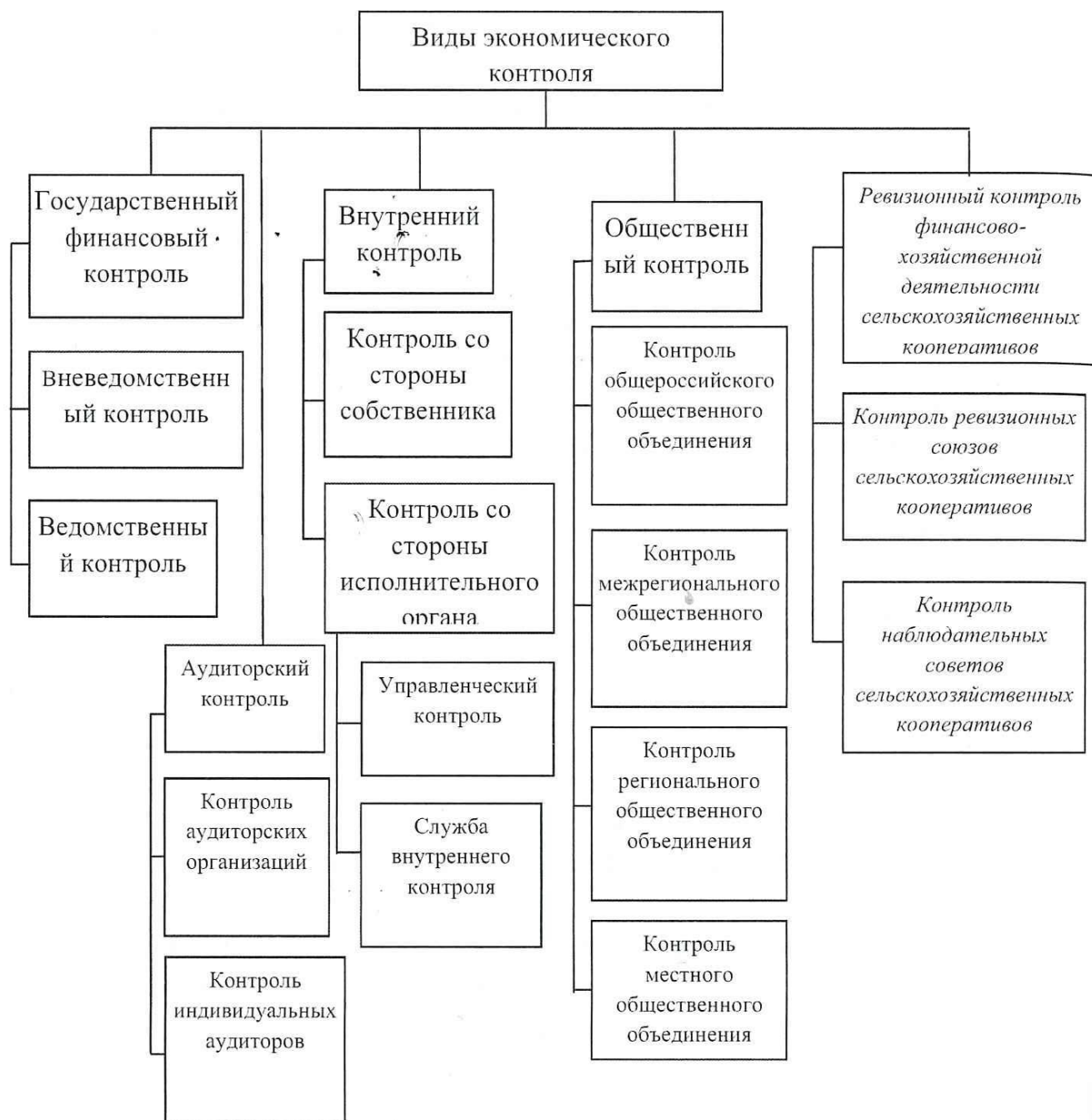


Рис. 8.1. Место ревизионного контроля сельскохозяйственных потребительских кооперативов в системе экономического контроля

Мы считаем, что представленное нами уточненное и расширенное определение дает наиболее полную трактовку понятия «ревизионный контроль финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов», так как отражает его основные цели и задачи.

7.2. Нормативная и правовая база осуществления ревизионного контроля финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов

Ревизионный контроль сельскохозяйственных кооперативов имеет четкий правовой статус, который закрепляет границы его распространения, сроки проведения, права и обязанности объектов и субъектов контроля, порядок оформления и рассмотрения результатов.

Осуществление ревизионного контроля финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных кооперативов законодательно определено нормами Федерального закона № 193-ФЗ от 08.12.1995 г. «О сельскохозяйственной кооперации»⁹² (далее ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации»).

С момента принятия ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» и до 2006 года, контрольные функции возлагались поочередно на ревизионные союзы, обладавшие правовым статусом потребительских кооперативов, и на аудиторские союзы. После внесения поправок в 2006 году в ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» сельскохозяйственные кооперативы (производственные и потребительские) должны, в обязательном порядке входит в ревизионные союзы.

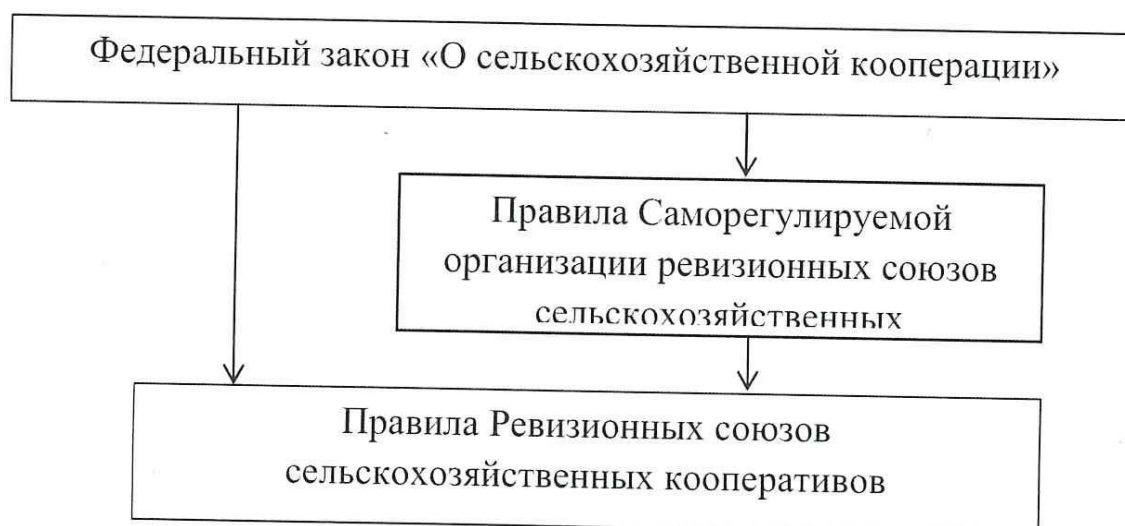


Рис. 8.2. Нормативное и правовое регулирования системы ревизионного контроля финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов

⁹² Федеральный закон от 08.12.1995 № 193-ФЗ (ред. от 28.11.2015) «О сельскохозяйственной кооперации»

Система ревизионного контроля финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов находится сейчас в стадии становления. На современном этапе развития ее нормативное и правовое регулирование включает в себя три уровня (см. рисунок 8.2).

Первый уровень занимает ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации», который регламентирует общие требования к организации ревизионного дела в Российской Федерации, в части регламентирования контроля деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов.

Второй уровень занимают правила саморегулируемой организации ревизионных союзов (далее также СРО). Эти правила устанавливаются на общем собрании СРО и регулируют деятельность ревизионных союзов, вступивших в нее. Соответственно, каждая саморегулируемая организация может устанавливать свои собственные правила. Единственное требование к правилам СРО, которое существует на данный момент, является их непротиворечивость ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации».

Третий уровень занимают правила ревизионного союза, которые принимаются решением общего собрания ревизионного союза. Данные правила, в свою очередь не должны противоречить правилам СРО и требованиям ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации».

Таким образом, нет четко определенных запретов или установленных рекомендаций для правил, регламентирующих осуществление ревизионного контроля финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов.

На данном этапе развития системы ревизионных союзов в их деятельности нет четкого разделения подходов к осуществлению ревизионного контроля разных форм сельскохозяйственных кооперативов. Это обусловлено рядом факторов.

В первую очередь, не выработаны общие подходы к осуществлению ревизионного контроля сельскохозяйственных кооперативы, т.е. отсутствует единая методика, применимая во всех ревизионных союзах.

Во-вторых, не осуществляется взаимодействие между собой ревизионных союзов разных саморегулируемых организаций, т.е.

не происходит обмена опытом и распространения применяемых методов осуществления ревизионного контроля. Зачастую, это обусловлено еще и тем, что выработанные методы ревизионного контроля являются интеллектуальной собственностью ревизионных союзов.

В-третьих, само развитие системы ревизионных союзов долгое время базировалось на заимствовании подходов и методов, применяемых в аудиторском контроле.

В-четвертых, членская база ревизионных союзов, в основном представлена различными видами кооперативов, поэтому применяемые методы осуществления ревизионного контроля являются универсальными.

Деятельность элементов системы ревизионного контроля жестко регламентирована. В соответствии с действующими требованиями законодательства сельскохозяйственные потребительские кооперативы в обязательном порядке входят в ревизионные союзы и получают от них заключения по своей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данное положение не предполагает исключений, в том числе, и для случаев, когда кооператив по каким-то причинам проходит аудиторскую проверку.

По отношению к требованиям законодательства различают обязательную и инициативную (внеочередную) ревизию.

Обязательная ревизия сельскохозяйственных потребительских кооперативов регламентируется государством. Утверждены основные критерии (система показателей) деятельности кооперативов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ревизии.

Сельскохозяйственные потребительские кооперативы, союзы кооперативов подлежат обязательной ревизии:

- а) один раз в два года (по итогам каждого финансового года);
- б) каждый год в случае, если сумма активов баланса кооператива на конец отчетного года превышает в 100 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда;
- в) каждый год в случае, если кооператив является сельскохозяйственным страховым потребительским кооперативом;
- г) каждый год в случае, если кооператив является сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом.

Обязательная ревизия сельскохозяйственных потребительских кооперативов проводится ревизионным союзом, в состав которого входит подлежащий ревизии кооператив.

Внеочередная ревизия осуществляется ревизионным союзом в следующих случаях:

- по требованию правления кооператива;
- по требованию наблюдательного совета кооператива;
- по требованию группы лиц, составляющих одну десятую от числа членов кооператива;
- по требованию группы лиц, составляющих одну треть от числа ассоциированных членов кооператива.

Расходы членов кооператива или ассоциированных членов кооператива на оплату стоимости осуществления внеочередной ревизии могут быть возмещены им за счет кооператива, если решением общего собрания членов кооператива указанная ревизия будет признана целесообразной.

Ревизионный контроль осуществляется ревизионными союзами. Но, помимо выполнения обязательных контрольных мероприятий, ревизионным союзом сельскохозяйственных кооперативов выполняются и иные функции, определяемые, в качестве услуг, сопутствующих ревизии.

Большая часть оказываемых услуг направлена на осуществление консультирования по вопросам финансово-хозяйственной деятельности, управления и налогового консультирования сельскохозяйственных кооперативов.

Поэтому, по-нашему мнению, целесообразно ввести такое понятие, как ревизионная деятельность

Ревизионная деятельность – это деятельность ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов, осуществляемая в целях контроля и координации деятельности сельскохозяйственного кооператива путем оценки достоверности его бухгалтерской отчетности, соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации, контроля соблюдения им законодательства Российской Федерации и положений устава, соблюдения принципов создания и деятельности, на предмет выявления нарушений, ведущих к ухудшению результатов финансово-хозяйственной деятельности или несостоятельности (банкротству), выявления и предотвращения фактов ущемления интересов членов кооператива.

В конечном итоге, можно говорить о том, что в отличие от других форм ревизии, ревизия сельскохозяйственных потребительских кооперативов проводится не только для контроля за финансово-хозяйственной деятельностью кооператива, но и для координации этой деятельности и недопущению нарушения интересов членов и ассоциированных членов кооператива.

67 3 Система ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов. Саморегулируемая организация ревизионных союзов

Ревизионный союз сельскохозяйственных кооперативов (далее также – ревизионный союз, ревсоюз) – союз сельскохозяйственных кооперативов, осуществляющий ревизионный контроль финансово-хозяйственной деятельности входящих в него кооперативов, союзов кооперативов, координацию этой деятельности, представление и защиту имущественных интересов кооперативов, оказание членам ревизионного союза сопутствующих ревизиям услуг, а также иные, сопутствующие ревизии услуги.

С 2006 года сельскохозяйственные кооперативы (как производственные, так и потребительские) должны в обязательном порядке входить в ревизионные союзы.

Ревизионный союз по результатам ревизии составляет в письменной форме ревизионное заключение, которое является официальным документом, предназначенным для членов кооператива, членов союза кооперативов и иных пользователей бухгалтерской отчетности кооператива, союза кооперативов и содержащим выраженное в установленной форме мнение ревизионного союза о достоверности бухгалтерской отчетности кооператива, союза кооперативов, соответствии порядка ведения кооперативом, союзом кооперативов бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации, соблюдении органами управления кооперативом, органами управления союзом кооперативов положений своих уставов и законодательства Российской Федерации, а также данные о выявленных нарушениях, которые могут повлечь за собой ухудшение результатов финансово-хозяйственной деятельности кооператива, союза кооперативов или их несостоятельность (банкротство).

На рисунке 8.3 отражена система организации и самоорганизации ревизионных союзов.

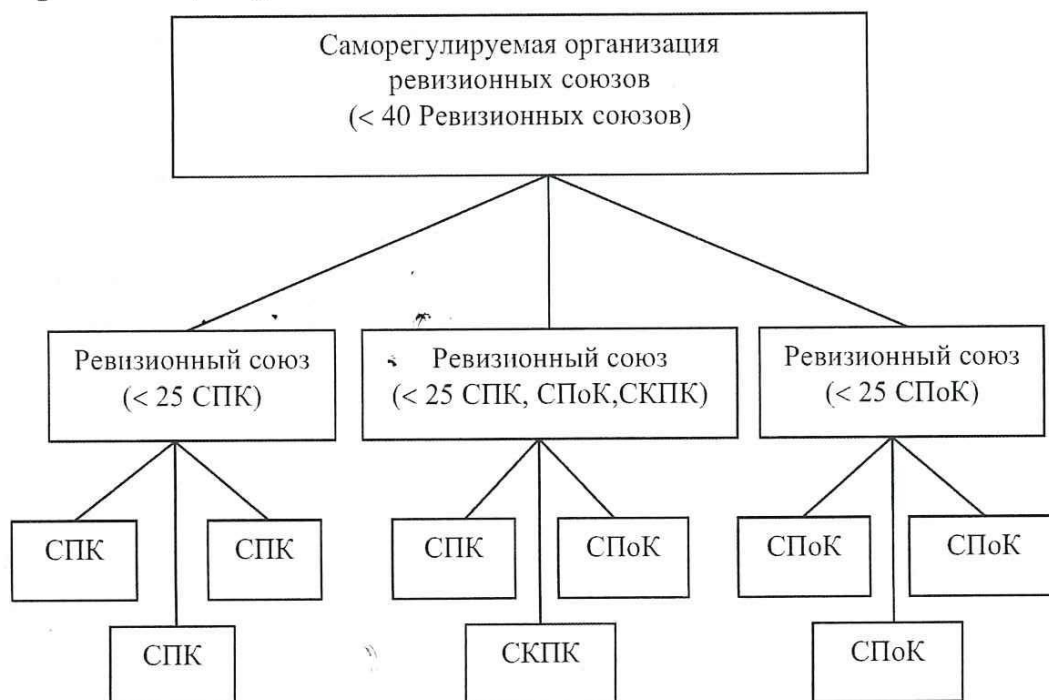


Рис. 8.3. Система организации и самоорганизации ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов

В состав ревизионного союза для его образования и для ведения деятельности должно входить не менее двадцати пяти сельскохозяйственных кооператива. Это могут быть различные виды сельскохозяйственных кооперативов, так как нет установленных ограничений и требований.

Ревизионные союзы, в свою очередь входят в саморегулируемые организации ревизионных союзов (далее саморегулируемая организация, СРО). По требованиям законодательства, ревизионных союзов в саморегулируемой организации должно быть не менее сорока.

Теперь более подробно рассмотрим элементы представленной системы ревизионного контроля сельскохозяйственных кооперативов.

Высшим органом управления ревизионного союза является общее собрание его членов – сельскохозяйственных кооперативов.

Избранным коллегиальным органом управления ревизионного союза является наблюдательный совет, не менее 50 процентов которого должны составлять представители наблюдательных советов членов ревизионного союза – сельскохозяйственных потребительских кооперативов.

Непосредственно возглавляет ревизионный союз исполнительный директор, который избирается общим собранием членов. Контроль деятельность исполнительного органа осуществляется наблюдательным советом ревизионного союза.

Кроме того, есть требование к содержанию наименования ревизионного союза. Помимо слов «ревизионный союз сельскохозяйственных кооперативов» в своем наименовании ревизионный союз должен отразить свою территориальную принадлежность.

Ревизионный контроль сельскохозяйственных потребительских кооперативов осуществляется ревизорами-консультантами в форме проведения ревизий.

Ревизор-консультант – это физическое лицо, имеющее квалификационный аттестат ревизора-консультанта или квалификационный аттестат аудитора, и, осуществляющее ревизионную деятельность в качестве работника ревизионного союза или на основе гражданско-правового договора в качестве лица, привлекаемого ревизионным союзом.

Для осуществления ревизионной деятельности ревизор-консультант обязан получить пройти аттестацию в форме квалификационного экзамена, который проводит саморегулируемая организация. Лицо, успешно сдавшее квалификационный экзамен, получает квалификационный аттестат ревизора-консультанта и включается в реестр ревизоров-консультантов СРО.

Законодательством предъявляются определенные требования к лицу, желающему стать аттестованным ревизором-консультантом.

Лицо может быть допущено к прохождению квалификационного экзамена при наличии у него высшего экономического или юридического образования (полученного в образовательном учреждении России, имеющем государственную аккредитацию), стажа работы не менее трех лет, связанной с проведением аудита, осуществлением ревизий или ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской отчетности, безупречной деловой репутации (должна быть подтверждена рекомендациями не менее чем двух аудиторов либо трех ревизоров-консультантов). Кроме того, обязательным условием является отсутствие судимости за преступления в сфере экономики, а также за преступления средней тяжести, тяжкие и особо тяжкие преступления.

Правилами саморегулируемой организацией регулируется порядок проведения аттестации, форма и порядок выдачи, а также основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата ревизора-консультанта.

При осуществлении ревизий ревизоры-консультанты являются независимыми. Поэтому, в случае попыток руководителя ревизуемого кооператива (члена ревизионного союза) оказать влияние на них при выражении мнения по результатам ревизии, необходимо вынести этот вопрос на обсуждение общего собрания членов ревизуемого кооператива.

Так же следует поступить и в случае попыток руководителя ревизионного союза оказать влияние на выражения мнения по результатам ревизии, но при этом данный вопрос выносится на обсуждение общего собрания членов ревизионного союза.

Законодательно в отношении ревизионных союзов установлены следующие требования к их деятельности:

- в штате ревизионного союза по основному месту работы должно состоять не менее трех ревизоров-консультантов;

- ревизионный союз создается по инициативе не менее чем 25 кооперативов, являющихся его учредителями. В процессе деятельности количество членов ревизионного союза также не должно быть менее 25 кооперативов;

- не менее чем 50 процентов числа членов наблюдательного совета ревизионного союза должны составлять председатели наблюдательных советов кооперативов – членов данного союза;

- обязательное членство в саморегулируемой организации по выбору и включение в реестр ревизионных союзов и ревизоров-консультантов, который ведет данная СРО.

Являясь членами СРО ревизионные союзы обязаны:

- соблюдать устав, правила, а также кодекс профессиональной этики данной СРО;

- представлять в СРО отчетность и иную информацию о своей деятельности в соответствии с установленными внутренними правилами ;

- признавать компетенцию третейского суда СРО;

- указывать в документах, представляемых получателям ревизионным союзом услуг, на членство в СРО или включать ее наименование в свое наименование.

При этом, ревизионные союзы как члены саморегулируемой организации имеют следующие права:

- обратиться в СРО за защитой своих прав и законных интересов и требовать принятия всех возможных мер для решения вопроса (в виде письменного запроса);

- получить информацию о деятельности СРО;

- безвозмездно пользоваться услугами СРО;

- обжаловать решения органов управления СРО в порядке, установленном законодательством РФ;

- выйти из состава саморегулируемой организации по окончании финансового года. При этом, ревизионный союз, вышедший или исключенный из членов СРО, не имеет права на получение внесенных им в период членства вступительных, членских, целевых и иных взносов (платежей), если иное не предусмотрено соглашением об условиях их внесения, и в течение двух лет с момента выхода или исключения из СРО несет субсидиарную ответственность по обязательствам СРО в порядке, установленном ее учредительными документами.

Что же такое саморегулируемая организация ревизионных союзов ?

Саморегулируемая организация ревизионных союзов – это некоммерческая организация, созданная в форме объединения (ассоциации, союза) на условиях членства в целях регулирования и обеспечения деятельности ревизионных союзов, представления и защиты их интересов и интересов кооперативов и официально признанная уполномоченным федеральным органом и прошедшая регистрацию этим органом.

Некоммерческая организация может получить статус саморегулируемой организацией ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов при соответствии ее следующим требованиям:

- функционирование в качестве ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов не менее трех лет;

- объединение в своем составе не менее 40 ревизионных союзов;

- получение в установленном порядке разрешения на использование в своем наименовании слова «российский»;

- формирование на дату подачи заявления о включении некоммерческой организации в государственный реестр

саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов компенсационного фонда в размере не менее чем 300 тысяч рублей;

– наличие структурного подразделения, сформированного из работающих по трудовому договору работников саморегулируемой организации и осуществляющего функции:

а) контроля за качеством работы членов саморегулируемой организации и ревизоров-консультантов;

б) рассмотрения дел об применении к ревизионным союзам – членам саморегулируемой организации, их руководителям и ревизорам-консультантам мер ответственности, принятие решения о применении или об отмене таких мер ответственности.

Высшим органом управления саморегулируемой организации является общее собрание ревизионных союзов – членов СРО и, избираемый общим собранием членов, наблюдательный совет саморегулируемой организации.

Саморегулируемая организация осуществляет следующие функции:

– представляет интересы членов СРО в их отношениях с органами государственной власти РФ, органами государственной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления, российскими организациями и международными организациями по вопросам, связанным с деятельностью членов СРО, созданием и деятельностью кооперативов;

– разрабатывает и устанавливает в соответствии с законодательством обязательные для членов СРО правила;

– разрабатывает и устанавливает требования к членству в СРО, в том числе требования к приему членов, приостановлению и прекращению членства;

– разрабатывает рекомендации и иные касающиеся деятельности кооперативов и их союзов документы, примерные уставы кооперативов, их союзов и образцы их внутренних документов (положений);

– осуществляет контроль за деятельностью ревизионных союзов и состоящих в их штате ревизоров-консультантов в части соблюдения ими норм законодательства, положений учредительных документов, правил деятельности СРО, кодекса профессиональной этики ревизоров-консультантов, требований к повышению квалификации ревизоров-консультантов и других

работников ревизионных союзов, а также контроль за устранением членами нарушений, выявленных по итогам проверки;

- привлекает к ответственности членов СРО, соответствующих руководителей и ревизоров-консультантов за нарушение устава и правил СРО, кодекса профессиональной этики ревизоров-консультантов;

- организует в соответствии с законодательством о третейских судах проведение третейского разбирательства споров, возникающих между членами СРО, а также споров, возникающих между ревизионными союзами и кооперативами;

- ведет реестр ревизионных союзов и ревизоров-консультантов;

- организует обучение, переподготовку, стажировку менеджеров и других работников кооперативов, союзов кооперативов;

- организует профессиональное обучение лиц, желающих пройти аттестацию на право получения квалификационного аттестата ревизора-консультанта, и проводит их аттестацию в форме квалификационного экзамена, организует ежегодное повышение квалификации ревизоров-консультантов;

- осуществляет пропаганду идей и принципов сельскохозяйственной кооперации в средствах массовой информации, издает печатные издания;

- выполняет иные функции, законодательством и уставом, направленные на развитие и упрочение сельскохозяйственной кооперации, защиту законных интересов кооперативов и ревизионных союзов – членов саморегулируемой организации⁹³.

Кроме того, саморегулируемые организации наделены следующими правами:

- запрашивать и получать информацию у органов государственной власти, органов местного самоуправления, кооперативов, союзов кооперативов, необходимую для исполнения установленных функций;

- участвовать в обсуждении проектов федеральных законов и иных нормативных правовых актов РФ, законов и иных нормативных правовых актов субъектов РФ, государственных программ по вопросам создания и деятельности кооперативов, их

⁹³ Федеральный закон от 08.12.1995 № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации».

налогообложения, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности;

- оспаривать от своего имени в установленном законодательством РФ порядке нормативные акты, решения и (или) действия (бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, нарушающие права и законные интересы кооперативов и членов СРО;

- знакомиться с документацией об итогах осуществленных ревизионным союзом ревизий, в том числе с информацией, составляющей профессиональную тайну;

- участвовать в процедурах несостоятельности (банкротства) ревизионных союзов входящих в состав СРО и кооперативов, входящих в эти ревизионные союзы;

- осуществлять иные, предусмотренные учредительными документами СРО, права.

Законодательно установлены также ограничения для деятельности саморегулируемой организации и лица, осуществляющего функции единоличного исполнительного органа саморегулируемой организации.

Саморегулируемые организации не имеют право:

- заниматься предпринимательской деятельностью;
- быть членом другой СРО или членом ревизионного союза;
- учреждать аудиторские или ревизионные организации;
- осуществлять ревизии.

Лицо, осуществляющее функции единоличного исполнительного органа СРО не имеет права осуществлять ревизии или аудиторские проверки, а так же состоять в трудовых отношениях с ревизионными союзами либо аудиторскими организациями.

В обязанности саморегулируемых организаций входят, во-первых, установление порядка и норм распределения между своими членами издержек, выплат и сборов, образующихся в процессе осуществления уставной деятельности, в том числе в связи с недостаточностью средств компенсационного фонда.

Во-вторых, СРО должна разработать и принять на общем собрании правила, регулирующие следующие вопросы:

- порядок осуществления ревизионными союзами – членами СРО ревизий и оказания сопутствующих им услуг;

- требования к формированию ревизионными союзами – членами СРО своих органов управления и к профессиональной

подготовке работников, осуществляющих ревизии и оказывающих сопутствующие им услуги;

– порядок ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, представляемой в СРО, порядок представления отчетности и иной информации о деятельности ревизионных союзов – членов СРО;

– порядок проверок соблюдения ревизионными союзами – членами СРО установленных правил СРО;

– порядок реализации результатов ревизий, порядок ознакомления с ними других членов СРО;

– требования к предоставлению информации для ревизий, осуществляемых саморегулируемой организацией;

– порядок применения мер ответственности в отношении ревизионных союзов – членов СРО и их работников при выявлении нарушений в их деятельности;

– положение о контроле за исполнением санкций и иных мер, применяемых к ревизионным союзам – членам СРО и их работникам, и порядок учета этих санкций;

– порядок размещения средств компенсационного фонда в целях его сохранения и увеличения, меры контроля за целевым использованием средств компенсационного фонда, порядок ведения СРО учета по операциям со средствами, предназначенными для компенсационных выплат;

– иные правила, предусмотренные ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации».

На данный момент, в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 20.02.2007 № 109 «О федеральном органе, уполномоченном на осуществление государственного регулирования деятельности саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов и ведение государственного реестра саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов»⁹⁴, уполномоченным

⁹⁴ Постановление Правительства РФ от 20.02.2007 № 109 «О федеральном органе, уполномоченном на осуществление государственного регулирования деятельности саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов и ведение государственного реестра саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов»

федеральным органом, осуществляющим государственное регулирование деятельности саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов и ведение государственного реестра саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов, является Министерство сельского хозяйства Российской Федерации.

Таким образом, система организации и самоорганизации ревизионных союзов выстраивается в соответствии с требованиями законодательства и базируется на обязательном членстве сельскохозяйственных потребительских кооперативов в ревизионном союзе, а ревизионных союзов, в свою очередь, в саморегулируемой организации.

На основании приведенных выше элементов законодательного регулирования деятельности системы ревизионного контроля сельскохозяйственных кооперативов определим составляющие ее элементы.

Основными элементами системы ревизионного контроля являются:

- ревизоры-консультанты;
- ревизионные союзы сельскохозяйственных кооперативов;
- саморегулируемые организации ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов;
- уполномоченный федеральный орган, осуществляющий государственное регулирование деятельности саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов;
- ревизуемые сельскохозяйственные кооперативы;
- иные лица: члены кооперативов, члены наблюдательных советов кооперативов, члены наблюдательных советов ревизионных союзов, члены наблюдательного совета саморегулируемой организации.

Взаимодействие элементов системы контроля сельскохозяйственной потребительской кооперации представлено на рисунке 8.4.

Представленная схема взаимодействия элементов системы сельскохозяйственной потребительской кооперации наглядно показывает, как реализуются функции ревизионного контроля на практике.

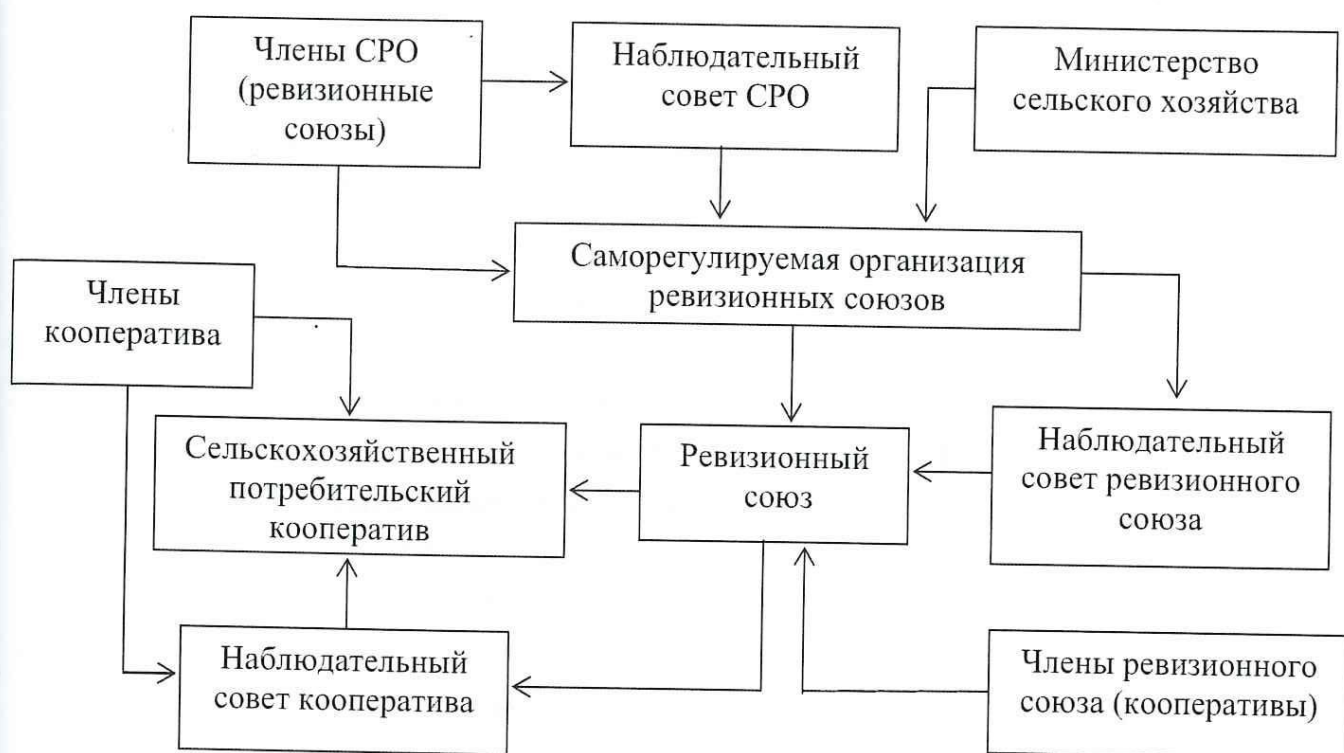


Рис. 8.4. Реализация функций ревизионного контроля в системе сельскохозяйственной потребительской кооперации

Являясь субъектом ревизионного контроля, ревизионный союз сельскохозяйственных кооперативов в то же время несет в себе и признаки объекта контроля, так как на его деятельность оказывают влияние члены – сельскохозяйственные кооперативы, посредством решения вопросов, касающихся хозяйственной деятельности, на общем собрании ревизионного союза.

Кроме того, наблюдательный совет ревизионного союза, который состоит из представителей сельскохозяйственных кооперативов, осуществляет непосредственную координацию деятельности ревизионного союза. Например, председатель наблюдательного совета заключает трудовой договор с исполнительным директором, принимает решение о приеме в члены ревизионного союза сельскохозяйственного кооператива и т.д.

Непосредственным контролем за деятельностью ревизионного союза, посредством проверки занимается саморегулируемая организация.

Саморегулируемая организация ревизионных союзов, тоже являясь субъектом ревизионного контроля, несет в себе и признаки объекта контроля. Это реализуется посредством осуществления

координации и проверки деятельности со стороны наблюдательного совета саморегулируемой организации, состоящей из членов СРО – ревизионных союзов. Важные вопросы финансово-хозяйственной деятельности решаются на общем собрании, состоящем из представителей ревизионных союзов (исполнительных директоров и председателей наблюдательного совета ревизионного союза). Контроль деятельности саморегулируемой организации.

Таким образом, элементы системы ревизионного контроля взаимосвязаны и взаимоувязаны. Они оказывают воздействие друг на друга посредством либо прямого, либо косвенного контроля деятельности.

Заключение

Для повышения эффективности деятельности организациям агропромышленного комплекса необходима система управления, которая позволяет осуществлять контроль исполнения текущих и стратегических инициатив.

На современном этапе хозяйственная информация, формируемая в бухгалтерском учете, должна быть качественной, оперативной и полезной для любых категорий пользователей. Это во многом зависит от рациональной организации бухгалтерского учета в организации и от эффективности осуществления профессиональной деятельности специалистов в области бухгалтерского учета и аудита.

В данной монографии были исследованы различные проблемы, находящиеся в области бухгалтерского учета, анализа и аудита в современных условиях.

Совершенствование бухгалтерского учета обеспечивает формирование надежного информационного обеспечения управленческой деятельности коммерческих организаций, агрохолдингов и сельскохозяйственных потребительских кооперативов.

Библиографический список

1. Агапова Т.Н., Ильенкова Н.Д. Сравнительный анализ источников информационного обеспечения оценки бизнеса [Текст] // Вестник Костромского государственного университета им. Н.А. Некрасова. 2014. Т. 20. № 2. С. 72-76.
2. Азарская М.А., Веркеева Е.В. Организация и методика внутреннего аудита по бизнес-процессам [Текст] // Вестник Поволжского государственного технологического университета. Серия: Экономика и управление. 2009. № 1. С. 87-93.
3. Андреев В.Д. Теория и практика внутреннего аудита и ревизии в условиях предпринимательской деятельности на современном этапе развития экономики. [Текст] Дисс. на соискание ученой степени канд. экон. наук. – М., 2000.
4. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия: [Текст] Пер. с англ. СПб: Питер, 1999. 195 с.
5. Бабаев Ю.А., Петров А.М. Международные стандарты финансовой отчетности: [Текст] Учебник. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА – М, 2015. – 398 с.
6. Белобжецкий И.А. Бухгалтерская отчетность и методы ее контроля. [Текст] – М.: Финансы и статистика, 1985. – 272 с.
7. Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве: [Текст] Учебник. - 4-е изд. перер. и доп. М.: Финансы и статистика, 2006. – 392 с.
8. Бутынец Ф.Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях. [Текст] – Киев: Наукова думка, 1976. – 108 с.
9. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ
10. Волкова Л. Стратегический анализ [Электронный ресурс] Режим доступа – // <http://m-arket.narod.ru/StrAn.html>.
11. Выручаева А.Е. МСФО (IFRS 3): как учесть выгодную покупку бизнеса // Актуальная бухгалтерия № 11/2012.
12. Выручаева А.Е. МСФО (IFRS 3): как учесть выгодную покупку бизнеса – 2// Актуальная бухгалтерия № 1/2013.
13. Глазьев С.Ю. Стратегия опережающего развития России в условиях глобализации кризиса. [Текст] – М.: Экономика, 2010.С. 78-79, 88-89, 97-102.

14. Голубев А.В. Блеск и нищета Российского Агрокомплекса (реально или инновационное развитие отечественного АПК) [Текст] // Экономика с.-х и перерабатывающих предприятий. – 2011. – № 12. 7 с.
15. Декрет СНК РСФСР от 04.01.1919 «О Государственной текущей промышленной статистике (Положение)».
16. Друкер П. Эффективный руководитель [Текст] / П. Друкер. – М.: Вильямс, 2007. – 105 с.
17. Друкер П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке. [Текст] М., 2000.
18. Закс С. Эволюционная теория организации/организация: теория, структура, проектирование, изменения. Тем. сб. ст. Вып. 2 [Текст] – М.: Главная редакция международного журнала «Проблемы теории и практики управления», 2000. С. 3-11.
19. Земельный Кодекс Российской Федерации от 25.10.2001 N 136-ФЗ / [Электронный ресурс]: Принят ГД ФС РФ 28.09.2001 (действующая редакция от 21.07.2014) // Консультант Плюс. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/earth/>
20. Иванова Е.Л. Контроль и ревизия: Конспект лекций. [Текст] – М.: Эксмо, 2010. – 160 с.
21. Инновационное развитие: Экономика, интеллектуальные ресурсы, управления знаниями / Под ред. Б.З. Мильнера. [Текст] – М.: ИНФРА – М, 2010.
22. Информация Минфина России N ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» / [Электронный ресурс]: утв. Приказом Министерства финансов РФ//Консультант Плюс. -Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/
23. Йоханнес Рюэгг - Штюром. Системно конструктивистская «Теория фирмы» и управление процессами глубоких изменений на предприятии [Текст] // Проблемы теории и практики управления. – 1998. – № 6. – С. 87-91.
24. Карзаева Н.Н. Интегрированная отчетность - очередной этап развития корпоративной отчетности //// Бухучет в сельском хозяйстве. 2014. № 9. С. 48-53.

25. Керимов В.Э., Богатко А.Н., Селиванов П.В. Стратегический учет: Учебное пособие [Текст] / Под ред. В.Э. Керимова. – 2-е изд. – М.: Омега - Л, 2010. – С. 168.
26. Керимов В.Э., Керимова Ч.В. Контроллинг показателей стратегического развития в агрохолдингах [Текст] / В.Э. Керимов, Ч.В. Керимова // Аудит и финансовый анализ – 2015. – № 2. – С. 320-326.
27. Керимов В.Э., Сорокина Р.В. Современная концепция управленческого учета [Текст] / В.Э. Керимов, Р.В. Сорокина // Вестник Финансового университета – 2011. – № 3 (63). – С. 13-18.
28. Керимов В.Э. Институциональные аспекты формирования и развития управленческого учета [Текст] / В.Э. Керимов // Международный бухгалтерский учет – 2011. – № 32. – С. 2-9.
29. Керимов В.Э. Использование методики SWOT-анализа для принятия стратегических управленческих решений в агрохолдингах [Текст] / В.Э. Керимов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2015. – № 11. – С. 39-41.
30. Керимов В.Э. Методы оценки эффективности инвестиционных проектов в организациях агропромышленного комплекса [Текст] / В.Э. Керимов // Бухучет в сельском хозяйстве – 2014. – № 3. – С. 67-74.
31. Керимов В.Э. Перспективные модели развития управленческого учета в России [Текст] / В.Э. Керимов // Вестник Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова – 2012. – № 7. – С. 39-44.
32. Керимов В.Э. Стратегический учет как база для формирования и реализации показателей развития в экономических системах [Текст] / В.Э. Керимов // Вестник Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова – 2014. – № 10 (89). – С. 5-21.
33. Керимов В.Э. Управленческий учет – информационная база для оценки эффективности инвестиционных проектов [Текст] / В.Э. Керимов // Вестник Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова – 2014. – № 8 (74). – С. 71-83.
34. Керимов В.Э. Управленческий учет – информационная база для проведения SWOT-анализа в организациях и

- предприятиях потребительской кооперации [Текст] / В.Э. Керимов // В сборнике: Бухгалтерский учет: достижения и научные перспективы XXI века. Материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета университета. – М.: Издательство «Канцлер». – 2015. – С. 199-203.
35. Керимов В.Э. Управленческий учет – информационная база для формирования и реализации ключевых показателей деятельности [Текст] / В.Э. Керимов // Вестник Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова – 2013. – № 1(55). – С. 61-68.
36. Керимов В.Э. Управленческий учет – информационная база для формирования и реализации показателей стратегического развития в агрохолдингах [Текст] / В.Э. Керимов // Бухучет в сельском хозяйстве – 2015. – № 2. – С. 62-69.
37. Керимов В.Э. Формирование и учет системы сбалансированных показателей [Текст] / В.Э. Керимов // Все для бухгалтера. – М.: 2006. – № 18. – С. 12-18.
38. Керимов В.Э., Богатко А.Н. Организация стратегического учета [Текст] / В.Э. Керимов, А.Н. Богатко // Аудит и финансовый анализ. – М.: 2004. – № 4. – С. 45-65.
39. Керимов В.Э., Богатко А.Н. Стратегический учет – информационная база для принятия управленческих решений [Текст] / В.Э. Керимов, А.Н. Богатко // Приложение к журналу «Аудит и финансовый анализ». – М.: 2004. – № 4. – С. 63 – 72.
40. Керимов В.Э., Богатко А.Н. Стратегический учет в управленческой системе коммерческих организаций [Текст] / В.Э. Керимов, А.Н. Богатко // Приложение к журналу «Аудит и финансовый анализ». – М.: 2004. – № 3. – С. 49-75.
41. Керимов В.Э., Богатко А.Н. Стратегическое управление - основа формирования стратегического учета [Текст] / В.Э. Керимов, А.Н. Богатко // Консультант директора. – 2004. – № 16. – С. 19-31.
42. Клейнер, Г.Б. Системная парадигма и теория предприятия [Текст] // Вопросы экономики. – 2002. – № 10 – С. 47 – 69.
43. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 01.05.2016).

44. Кондратьев Н.Д. Большие циклы конъюнктуры и теория предвидения. Избранные труды. [Текст] М.; Экономика 2002.
45. Контроль и ревизия: Учебное пособие / Под ред. М.Ф. Овсийчук. – 5-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2007. – 224 с.
46. Корчанов С.В. STEP-анализ. [Электронный ресурс] Режим доступа – <http://www.mraking.ru/page.php?ss=13&tp=P>.
47. Кризис? Экспансия! Как создать мировой финансовый центр в России / Под ред. Чернышева. – М.: Изд-во «Европа» 2009. С. 101-102.
48. Криницкий Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 120 с.
49. Лаукс Г. Основы организации: управление принятием решения / Пер. 4-го, нем. изд. / Г.Лаукс, Ф.Лирманн. – М.: Дело и Сервис, 2006. – 600 с.
50. Львов Д.С. Экономика развития. – М.: Экзамен, 2002. – 512 с.
51. Маевский В.И. О взаимоотношениях эволюционной теории и ортодоксии // Вопросы экономики. – 2003. – № 11.
52. Межов С.И. Барков Е.А. Стратегия роста компании на основе интеграции и отраслевого лидерования / Управление корпорацией: науч. Статьи / Под ред. В.К. Толстова. – Барнаул: Изд-во Алт. Ун-т. 2006. – С. 163-172.
53. Мельник М.В. Эволюция контрольной функции в условиях инновационной экономики [Текст] // Инновационное развитие экономики. 2011. № 6. С. 5-9.
54. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях: утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 6 июня 2003 г. № 792 / [Электронный ресурс]: утв. Приказом Министерства сельского хозяйства РФ // Консультант Плюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_59524/?frame=1#p27
55. Методология анализа результатов операционной и финансово-инвестиционной деятельности хозяйствующих субъектов: Коллективная монография / Под ред. В.И. Бариленко. – М.: Финакадемия, 2010. – 460 с.

56. Нельсон Р., Уинтер С. Эволюционная теория экономических изменений. – М.: Финстатинформ, 2000.
57. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. – М.: ФЭК «Начала», 1997. – 180 с.
58. ОК 005-93. Общероссийский классификатор продукции (утв. Постановлением Госстандарта России от 30.12.1993 № 301) (дата введения 01.07.1994) (коды 01 0000 - 51 7800) (ред. от 12.12.2012)// http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_142994/
59. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в сфере экономической информации. – М.: Финансы, 1975. – 160 с.
60. Перес К. Технологические революции и финансовый капитал. Динамика пузырей и периодов процветания. – М.: Изд-во «Дело», 2011.
61. Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепция подготовки финансовой отчетности: концепция консолидированной финансовой отчетности и международная концепция интегрированной отчетности // Аудитор. 2014. № 10. С. 42-50.
62. Постановление Правительства РФ от 02.06.2008 № 420 (ред. от 05.08.2015) «О Федеральной службе государственной статистики».
63. Постановление Правительства РФ от 16.02.2008 № 79 «О порядке проведения выборочных статистических наблюдений за деятельностью субъектов малого и среднего предпринимательства».
64. Постановление Правительства РФ от 18.08.2008 № 620 (ред. от 22.04.2015) «Об условиях предоставления в обязательном порядке первичных статистических данных и административных данных субъектам официального статистического учета».
65. Постановление Правительства РФ от 23.11.1996 № 1410 «О Федеральной целевой программе «Реформирование статистики в 1997 – 2000 годах».
66. Постановление Совета Труда и Обороне от 7 марта 1922 года об отчетности государственных, кооперативных и частных как собственных, так и арендованных и концессионных предприятий перед государственными учреждениями (Собр. Узак. РСФСР, 1922, № 22, ст. 244).

67. Постникова Д.Д. Интегрированная отчетность: понятие и основные принципы / Д.Д. Постникова, Л.И. Хоружий // В сборнике: Проблемы современного финансового и управленческого учета в России. Сборник трудов по результатам научно-практической конференции. 2015. С. 119-124.
68. Прокофьев И.М. Основы калькуляции сельскохозяйственной продукции в совхозе. – М.: Сельхозгиз, 1940. – 172 с.
69. Приказ Министерства финансов РФ № 42н от 14 апреля 2000 г. 119н «Об утверждении Инструкции о порядке проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов Российской Федерации».
70. Приказ Росстата от 03.12.2015 № 613 «Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения в соответствии с общероссийскими классификаторами видов экономической деятельности, продукции по видам деятельности».
71. Приказ Росстата от 17.08.2012 № 452 (ред. от 11.10.2013, с изм. от 27.10.2015) «Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения № 1-вывоз «Сведения о вывозе продукции (товаров)» и № 3-СБ (вывоз) «Сведения о вывозе потребительских (товаров)».
72. Распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р (ред. от 08.08.2009) «О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года» (вместе с «Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года»).
73. Ревизия и контроль в промышленности. / Учебное пособие для вузов по спец. «Ревизия и контроль». / И.А. Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 294 с.
74. Ревизия и контроль. Учебник для вузов по спец. «Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности». / Л.М. Крамаровский. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 300 с.
75. Ревизия и контроль. Учебник / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.А. Звездин / Под ред. М.В. Мельник. – М.: КноРус, 2009.

76. Ревизия сельскохозяйственных кооперативов: Учебное пособие / Л.И. Хоружий, Р.А. Алборов, С.М. Концевая, Б.Н. Хосиев. – М.: Изд-во РГАУ–МСХА им. К.А. Тимирязева, 2010. – 223 с.
77. Рогоуленко Т.М. Теория системности научного познания экономических процессов и ее роль в развитии контроля управления компанией как социально-экономической системы // Вестник Университета (Государственный университет управления). 2014. № 3. С. 173-177.
78. Рудановский А.П. Счетная экспертиза: ее содержание и значение (Сборник статей «Вопросы баланса и экспертизы»), 1927.
79. Соловьев Г.А. Экономический контроль в системе управления. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 192 с.
80. Соловьева О.В. Тенденции развития корпоративной отчетности: интегрированная отчетность // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 35. С. 2-15.
81. Стражев В.И. Оперативное управление предприятием, проблемы учета и анализа. – Минск: Наука и техника, 1973. – 148 с.
82. Трубецкой Е.Н. К характеристике учения Маркса и Энгельса о значении идей в истории: Проблемы идеализма: Сб. статей (1902). М., 2002. Стр. 291.
83. Указ Президента РФ от 30.01.2010 № 120 «Об утверждении Доктрины продовольственной безопасности Российской Федерации».
84. Федеральный закон от 08.12.1995 № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации».
85. Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ (ред. от 29.12.2015) «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»
86. Федеральный закон от 29.11.2007 № 282-ФЗ (ред. от 23.07.2013) «Об официальном статистическом учете и системе государственной статистики в Российской Федерации»
87. Федеральный закон от 29.12.2006 № 264-ФЗ (ред. от 12.02.2015) «О развитии сельского хозяйства» (с изм. и доп., вступ. в силу с 13.08.2015)
88. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

89. Федеральный закон Российской Федерации № 101-ФЗ «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения» / [Электронный ресурс]: принят ГД ФС РФ 26.06.2002 // Консультант Плюс. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=156939>
90. Федеральный закон Российской Федерации от 12 июня 2008 г. № 88-ФЗ «Технический регламент на молоко и молочную продукцию» [Электронный ресурс]: принят ГД ФС РФ 23.05.2008 // Консультант Плюс. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=115031>
91. Федеральный закон Российской Федерации от 18.07.2011 № 227-ФЗ о дополнении Налогового кодекса Российской Федерации Разделом V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» / [Электронный ресурс]: принят ГД ФС РФ 08.07.2014 (действующая редакция от 21.07.2014) // Консультант Плюс. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=144741>
92. Хамел Г., Халад К.К. Создание рынков завтрашнего дня/Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 288 с.
93. Хмелькова Н.В., Попов Е.В. Эволюционная теория развития предприятия // Стратегическое планирование и развитие предприятия / Тез. докл. и сообщ. под ред. Г.Б. Клейнера. – М.: ЦЭМИ РАН, 2003. – С. 141-143.
94. Хорин А.Н., Керимов В.Э. Стратегический анализ: Учебное пособие [Текст] / А.Н. Хорин, В.Э. Керимов. – 2-е изд. – М.: Эксмо, 2009. – 480 с.
95. Хоружий Л.И., Выручаева А.Е. Учет сделок по объединению бизнеса в сельском хозяйстве // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. – № 8. – С. 22-29.
96. Хоружий Л.И. Подход к интегрированной отчетности в условиях глобализации / Л.И. Хоружий, Т.Н. Слепнева // Аграрная наука, творчество, рост. Ставрополь: АГРУС, 2013. С. 205-208.

97. Хоружий Л.И., Постникова Л.В., Кудаева О.В. Развитие системы бухгалтерского учета экспортно-импортных операций организаций АПК: Монография / Л.И. Хоружий. Л.В. Постникова, О.В. Кудаева. М.: Изд-во РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, 2010. – 284 с.
98. Хоружий Л.И., Ромадикова В.М., Бойко О.В. Бухгалтерский учет и ревизия в сельскохозяйственных потребительских кооперативах: Учебное пособие с изм. и доп. М.: Изд-во РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, 2012. 142 с.
99. Хоружий, Л.И., Ромадикова, В.М., Бойко, О.В. Учет и ревизия в сельскохозяйственных потребительских кооперативах: Учебное пособие / Л.И. Хоружий, В.М. Ромадикова, О.В. Бойко. М.: Изд-во РГАУ-МСХА, 2011. 125 с.
100. Шумпетер Й.А. Теория экономического развития. М.: Прогресс, 1982.
101. Эдвинсон Л. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанная на знаниях. – М.: ИНФРА – М, 2005.
102. Нельсон Р., Уинтер С. Эволюционная теория экономических изменений. – М: Издательство «Дело», 2002.

Научное издание

Хоружий Людмила Ивановна
Павлычев Александр Иванович
Лукьянов Борис Васильевич
Махмудов Абуязид Русланович
Керимов Вагиф Эльдарович
Родионова Ольга Анатольевна
Выручаева Анна Евгеньевна
Постникова Любовь Валерьевна
Шилова Татьяна Николаевна
Ворожейкина Татьяна Михайловна
Бойко Оксана Владимировна
Володкина Людмила Владимировна
Постникова Дарья Дмитриевна

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ

Монография

Издано в авторской редакции
Корректурa авторов
О-макет, обложка – *М.В. Васильева*

Подписано в печать 30.05.2016 г. Формат 60×84^{1/16}
Усл. печ. л. 13,0. Тираж 500 экз. Зак. 298.

Издательство РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева
127550, Москва, ул. Тимирязевская, 44
Тел.: 8(499) 977-00-12; 977-40-64