

На правах рукописи

СИЛИНА Татьяна Александровна

**РЕФОРМИРОВАНИЕ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ
НА БАЗЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО АУДИТА
(на примере птицеперерабатывающих организаций)**

Специальность 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Краснодар – 2008

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета
ФГОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет»

Научный руководитель

Говдя Виктор Виленович

доктор экономических наук, профессор

Официальные оппоненты:

Жминько Сергей Иванович

доктор экономических наук, профессор

Лактионова Нина Викторовна

кандидат экономических наук, доцент

Ведущая организация

ФГОУ ВПО «Ставропольский государственный аграрный университет»

Защита диссертации состоится «23» января 2009 г. в 11-00 часов в 209 аудитории главного учебного корпуса на заседании диссертационного совета Д. 220.038.02 при ФГОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет» по адресу: 350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Кубанского государственного аграрного университета.

Автореферат разослан «___» декабря 2008 г. и размещен на сайте <http://www.kubagro.ru>

Ученый секретарь

диссертационного совета

Бондаренко П. С.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. По оценке большинства экспертов птицеводство является самой перспективной и быстроразвивающейся отраслью сельского хозяйства, что обуславливает возрастающую конкуренцию в области производства и переработки мяса птицы в России. Чтобы занять определенную нишу рынка птицеперерабатывающим организациям необходимо научиться эффективно работать, получая максимальную прибыль при минимальных затратах. Важную роль в достижении этой цели играет внутрихозяйственный контроль. Принимаемые решения должны базироваться на достоверной, своевременной и полной учетной внутренней информации. Это может быть достигнуто посредством построения адекватной условиям системы внутреннего контроля, основанной на гибкой модели управленческого учета и деятельности службы внутреннего аудита.

Функционирование российской экономики в условиях рыночной трансформации выявило, что учетные и контрольные концепции, приемы и методы, сложившиеся при административно-командной системе управления и в переходный период развития экономики, требуют реформирования и внедрения более эффективных систем учета и контроля.

Степень разработанности проблемы. Огромный вклад в развитие внутрихозяйственного контроля, управленческого учета и внутреннего аудита внесли: Р.А. Алборов, И.А. Белобжецкий, В.В. Бурцев, М.А. Вахрушина, В.Б. Ивашкевич, О.Д. Каверина, А.К. Макальская, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, В.В. Скобара, Б.Н. Соколов, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, Л.И. Хоружий, А.Д. Шеремет, Широбоков В.Г., Степашин С.В. и другие. Зарубежный опыт представлен в работах таких авторов как А. Аренс и Дж. Лоббек, К. Друри, Р. Манн и Э. Майер, Дж. Робертсон, Ф. Фрайберг, Ч.Т. Хорнгрен и других.

Мало востребованные ранее теоретические разработки по использованию во внутрихозяйственном контроле различных методов управленческого учета и внутреннего аудита вызывают все больший интерес с точки зрения практического применения, а, следовательно, нуждаются в адаптации к специфическим особенностям птицеперерабатывающей отрасли.

Потребность птицеперерабатывающих организаций в адаптированной к современным условиям системе внутривозвратного контроля, дискуссионность многих вопросов, недостаточная теоретическая и методическая разработанность проблемы обусловили выбор темы диссертационной работы, ее цель и задачи.

Цель и задачи диссертационной работы. Цель исследования состоит в обосновании теоретических, научно-методических положений, а так же разработке практических рекомендаций по совершенствованию внутривозвратного контроля в птицеперерабатывающих организациях. Для достижения поставленной цели потребовалось решение следующих конкретных задач:

- осуществить ретроспективный анализ становления элементов внутреннего контроля, выявить причины появления и факторы их развития, раскрыть роль и значение внутривозвратного контроля в рыночной экономике;
- сформулировать определение понятий, задач, функций и места элементов контрольной деятельности в птицеперерабатывающей отрасли;
- оценить современное состояние и тенденции развития промышленного птицеводства в России на примере Краснодарского края и Республики Адыгея;
- исследовать существующую систему учета и контроля в птицеперерабатывающих организациях и определить приоритетные направления по совершенствованию системы внутреннего контроля, отражающей технологические и организационные особенности отрасли;
- разработать организационно-методический механизм формирования и функционирования службы внутреннего аудита в птицеперерабатывающих организациях.

Область исследования. Исследование проведено в рамках паспорта специальности ВАК 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» п. 1.9 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа» и п. 2.5 «Аудиторское и контрольно-статистическое тестирование систем внутреннего контроля».

Предмет и объект исследования. Предметной областью диссертационной работы явились методология и организация внутривозвратного контроля на

основе внедрения управленческого учета и внутреннего аудита в специализированных птицеперерабатывающих организациях.

Объектом исследования выбраны птицеперерабатывающие организации Краснодарского края и Республики Адыгея. Более углубленные исследования проводились по данным ЗАО «Майкопский Птицекомбинат», г. Майкоп; ОАО «Сочинский мясокомбинат», г. Сочи; ОАО «Мясокомбинат «Медведовский», ст. Медведовская; ЗАО «Мясоптицекомбинат «Каневской», ст. Каневская. Кроме того, исследованы материалы ЗАО «Тихорецкий мясокомбинат», ОАО «Армавирский мясокомбинат», птицеперерабатывающих предприятий ЗАО фирма «Агрокомплекс», а также 28 подсобных цехов крупных сельскохозяйственных организаций центральной зоны Краснодарского края.

Теоретической и методологической основой диссертационной работы послужили труды российских и зарубежных ученых по птицеводству, бухгалтерскому управленческому учету, экономическому анализу, контроллингу, аудиту. В качестве информационной базы использованы годовые отчеты и документы бухгалтерского учета птицеводческих и птицеперерабатывающих организаций, материалы Росстата, Краснодарстата, Адыгеястата, Департамента сельского хозяйства и перерабатывающей промышленности Краснодарского края, законодательные и нормативные акты Российской Федерации по бухгалтерскому учету и аудиту.

Для достижения поставленной цели и решения задач применялись следующие методы и приемы исследования: абстрактно-логический, монографический, экономико-статистический, графический, расчетно-конструктивный и др.

Научная новизна исследования. Элементы научного вклада, определяющие научную новизну, заключаются в следующем:

- дан ретроспективный анализ становления и развития внутрихозяйственного контроля как обособленной деятельности управляющего персонала и обоснована связь внутрихозяйственного контроля с другими экономическими категориями (бухгалтерский финансовый, производственный и управленческий учет, экономический анализ, аудит, контроллинг), законами развития экономики (объективными и субъективными);

- уточнены классификационные признаки элементов внутреннего контроля. В отличие от известных, авторская рубрикация признаков внутреннего контроля дополнена функциональной и структурно-функциональной формой внутреннего контроля. Также в зависимости от контролируемой фазы производственного цикла выделены: контроль снабженческо-заготовительной деятельности, контроль производственной деятельности, контроль сбытовой деятельности, контроль финансовой деятельности. Это позволило дать авторское определение системы внутреннего контроля как совокупности находящихся в отношениях и связях друг с другом элементов, преследующей ряд целей, направленных на повышение эффективности деятельности организации и являющихся неотъемлемой частью процесса принятия и реализации управленческих решений;

- внутренний аудит рассмотрен как системная экономико-правовая категория, обоснованы его структурные элементы (иерархия, субординация и кооперация), раскрыта его связь с другими информационно-аналитическими системами (бухгалтерский финансовый, производственный и управленческий учет, экономический анализ, аудит, контроллинг);

- дано авторское определение внутреннего аудита как деятельности по предоставлению независимых и объективных гарантий надежности и эффективности системы внутреннего контроля и консультаций, направленных на совершенствование производственных, управленческих, технологических и других процессов в организации, обеспечивающей достижение поставленных целей путем использования систематизированных и последовательных приемов и методов оценки, а также управления рисками, контроля и корпоративного управления;

- обоснована роль управленческого учета во внутрихозяйственном контроле организаций, занимающихся переработкой птицы, выявлены наиболее приемлемые для них основные методы (использование синтеза методов: поперечного, коэффициентов, пропорционального распределения затрат) и учетно-аналитические системы («директ-костинг», «стандарт-кост»);

- разработана и систематизирована номенклатура статей и элементов затрат по переработке птицы для специализированных организаций, в которой оп-

ределен их перечень в управленческом учете для осуществления контроля и управления затратами. Данная номенклатура рекомендуется для организации управленческого учета затрат по системе «директ-костинг», а так же для формирования системы гибких бюджетов в птицеперерабатывающих организациях;

- через модельный принцип построения внутреннего управления птицеперерабатывающей организацией раскрыта сущность бюджетирования, предложена методика составления системы бюджетов специализированных предприятий в условиях инфляции (метод элиминирования инфляции из величины доходов и расходов), которая может быть адаптирована для любого вида экономической деятельности.

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.

Теоретическое значение полученных результатов состоит в систематизации итогов ретроспективного анализа и обосновании роли управленческого учета и внутреннего аудита в реформировании системы внутреннего контроля. Практическая значимость работы заключается в возможности применения разработанного организационно-экономического механизма использования внутривладельческого контроля на базе управленческого учета и внутреннего аудита. В частности, предложены к применению формы документов для осуществления планирования внутреннего аудита в птицеперерабатывающих организациях (Общий план внутреннего аудита, Программа внутреннего аудита, План внутреннего аудита конкретного объекта), форма Дневника аудитора, Контрольная матрица для проведения внутреннего аудита сохранности и использования в производстве материально-производственных запасов в птицеперерабатывающих организациях, Ведомость взвешивания птицы. Внедрение разработанных предложений позволит улучшить качество и оперативность информационного обеспечения управленческого аппарата, обеспечит достижение безубыточной работы птицеперерабатывающих хозяйств. Теоретические и методологические положения, содержащиеся в диссертационной работе, могут быть использованы в управленческой деятельности птицеперерабатывающих организаций.

На защиту выносятся следующие основные положения работы:

- авторское определение понятий «система внутреннего контроля» и «внутренний аудит»;

- разработанная и систематизированная номенклатура статей и элементов затрат по переработке птицы для организации управленческого учета по системе «директ-костинг»;
- методика построения бюджетов в условиях инфляции;
- методика проведения внутреннего аудита с частичным распределением рабочих документов и процедур по выделенным этапам проверки;
- разработанные внутренние документы: Ведомость взвешивания птицы и Контрольная матрица для проведения внутреннего аудита сохранности и использования в производстве материально-производственных запасов в птицеперерабатывающих организациях.

Апробация и практическая реализация результатов исследования. Результаты исследования представлялись в форме научных докладов, рекомендаций и получили положительную оценку на научно-практических, научно-методических конференциях ГОУ ВПО «Адыгейский государственный университет» (2005-2008 гг.), Южно-Российской международной конференции (Сочи, 2005-2007 гг.), международных научно-практических Интернет-конференциях: «Научные исследования и их практическое применение. Современное состояние и пути развития '2007'», «Современные проблемы и пути их решения в науке, транспорте, производстве и образовании '2007'», «Современные направления теоретических и прикладных исследований '2008'», Научные исследования и их практическое применение. Современное состояние и пути развития '2008. Основные научные результаты диссертации внедрены в ЗАО «Майкопский Птицекомбинат», г. Майкоп, ОАО Мясокомбинат «Медведовский», ст. Медведовская; ЗАО «Мясоптицекомбинат «Каневской», ст. Каневская.

По теме исследования опубликовано 14 печатных работ общим объемом 4,71 п. л., в том числе авторских 4,14 п. л.

Объем и структура диссертационной работы. Диссертационная работа выполнена на 205 страницах машинописного текста и состоит из введения, трех глав, выводов и предложений производству, содержит 22 таблицы, 22 рисунка, шесть приложений. Список литературы включает 137 наименований.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Многие годы отечественное птицеводство поступательно развивалось. Однако после 1990 г. отмечается резкое сокращение производства птицеводческой продукции, связанное с общим экономическим кризисом в стране, и только с 1998 г. отрасль вновь вышла на положительную динамику роста. В настоящее время в России отмечается активное развитие отрасли, продукция отечественного птицеводства практически не уступает по производственно-экономическим показателям продукции стран с развитым птицеводством.

Рост отрасли вызывает потребность в определении практических мер по реформированию внутрихозяйственного контроля в птицеперерабатывающих организациях, адаптированных к складывающимся особенностям отечественной системы управления.

Зародившись на заре цивилизации в форме инвентаризации, контроль по мере усложнения производства и увеличения масштабов экономической деятельности приобретал все большее значение (рисунок 1).

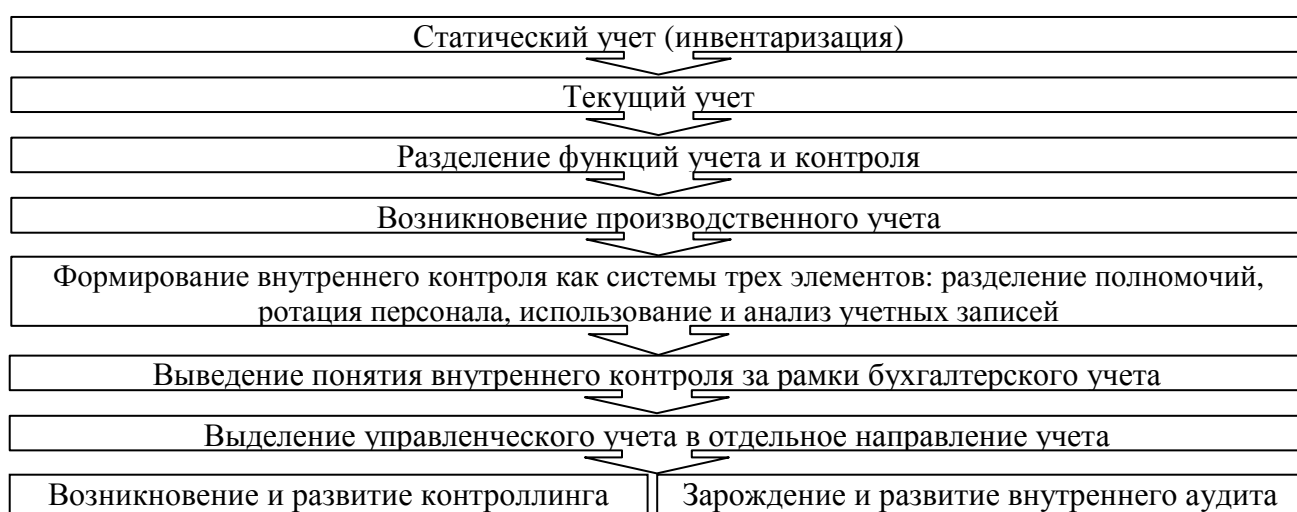


Рисунок 1 – Этапы развития внутрихозяйственного контроля

До 1990-х годов внутрихозяйственный контроль в России развивался в направлении, обусловленном спецификой административно-командной экономики. Сегодня деятельность российских организаций осуществляется в условиях острой внутренней и международной конкуренции и эффективность работы организации во многом зависит от объективной оценки ситуации лицами, управляющими ею. Поэтому возникает необходимость в том, чтобы внутрихозяйст-

венный контроль из простого обеспечения сохранности имущества и оценки достигнутых результатов преобразовался в один из инструментов управления. С началом рыночной трансформации экономики внутренний контроль в нашей стране проходит те же этапы, которые он проходил в экономически развитых странах, но уже более быстрыми темпами, поскольку имеет в своей основе существующий мировой опыт.

Всегда особое внимание контроля уделялось затратам. Сегодня, в условиях возрастающей конкуренции, проблема контроля расходов для птицеперерабатывающих организаций становится еще более актуальной, чем прежде. Поэтому особое значение приобретает разработка теоретических, организационно-методических основ внутрихозяйственного контроля издержек и совершенствование его инструментария в системе управленческого учета.

В управленческом учете применяется ряд специализированных систем учета и исчисления себестоимости. На наш взгляд, ввиду специфики производственных процессов птицеперерабатывающим организациям целесообразно использовать поперечный метод учета затрат (рисунок 2).

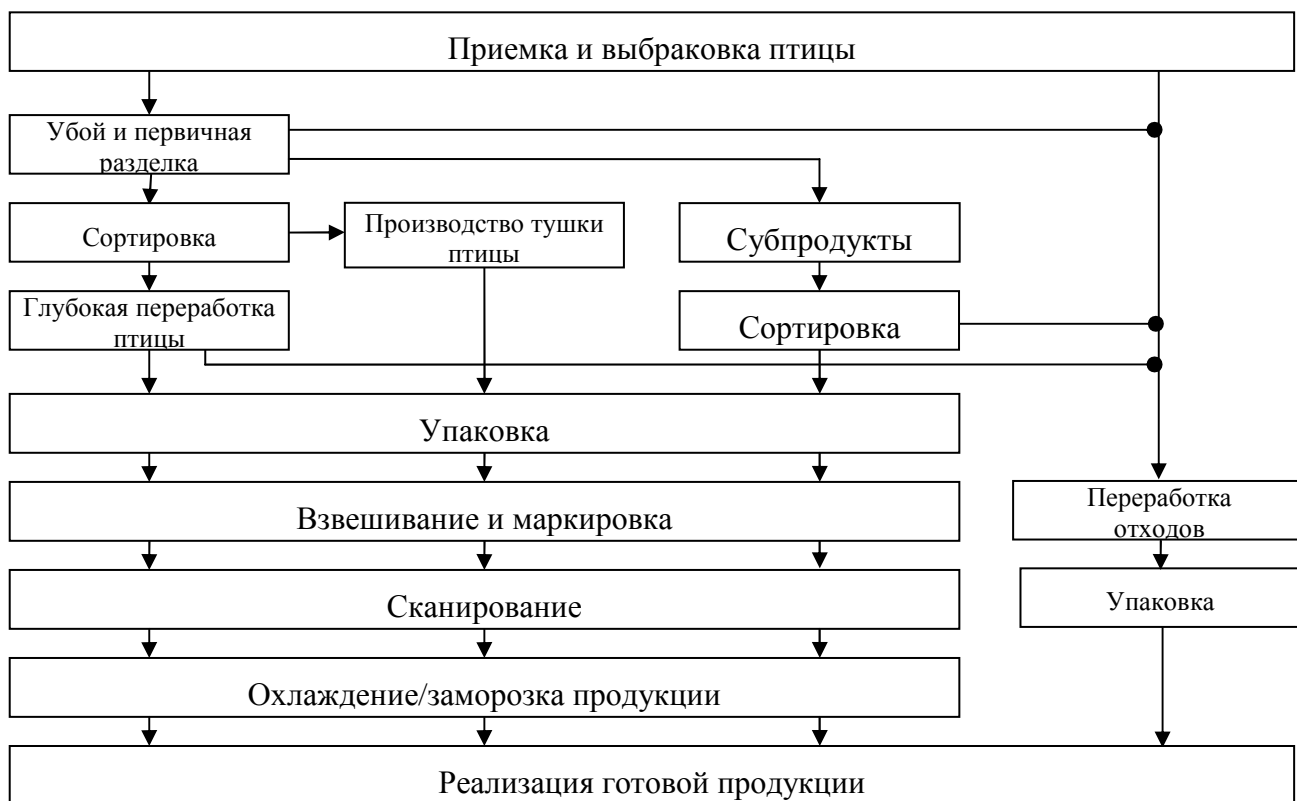


Рисунок 2 – Схема организации процесса переработки птицы на примере ЗАО «Мясоптицекомбинат «Каневской»

При этом мы предлагаем выделить следующие переделы: убой и первичная разделка тушки; глубокая переработка птицы; сортировка и обработка субпродуктов; упаковка продукции (в этот передел мы отнесли взвешивание, маркировку и сканирование – занесение информации о выпущенной продукции в программу производственного учета); охлаждение продукции; заморозка продукции; переработка отходов. Стоит отметить, что в зависимости от видов производимой продукции передел «глубокая переработка птицы» может быть разбит на несколько соответствующих переделов, таких как «производство натуральных разделанных полуфабрикатов», «производство фарша», «производство рубленых полуфабрикатов» и т.д.

Однако определить себестоимость натуральных разделанных, а также рубленых полуфабрикатов, полученных в результате глубокой переработки птицы, прямым счетом не представляется возможным, следовательно, необходимо прибегать к косвенному распределению затрат. Решить эту проблему позволяют метод коэффициентов и пропорциональный метод.

В первом случае для распределения затрат устанавливают коэффициенты перевода полученной продукции в условную и определяют сначала себестоимость условной продукции, а затем натуральной. Для определения стоимости сырья могут быть использованы коэффициенты, разработанные ВНИИ птицеперерабатывающей промышленности или же полученные опытным путем.

Второй метод подразумевает распределение фактических затрат пропорционально выбранной базе. За базу распределения могут быть приняты цены реализации, нормативная себестоимость и др. Результаты расчета зависят от выбора базы распределения, обусловленного особенностями производства.

На основании проведенных исследований мы считаем, что более рациональным, является сочетание этих двух методов. Предлагаем стоимость сырья распределять с помощью указанных коэффициентов, а прочие расходы пропорционально установленной базе (таблица 1).

Так же как вариант комбинированного способа учета затрат можно рассматривать применение коэффициентов при планировании, определении норма-

тивной себестоимости и установлении цены, а затем распределение фактических затрат пропорционально ей.

Таблица 1 – Предлагаемая схема комбинированного способа распределения косвенных расходов

Статья затрат	Способ распределения
Сырье и полуфабрикаты	Метод коэффициентов
Транспортные расходы (доставка птицы)	
Пищевые добавки	Пропорционально нормативной себестоимости
Упаковочные материалы	
Коммунальные услуги производственного назначения	Пропорционально объему производства
Расходы на оплату труда производственных рабочих	
Отчисления на социальные нужды	

Поскольку для целей внутрихозяйственного контроля и управления в птицеперерабатывающих организациях важно своевременно выявлять отклонения от нормального протекания процесса и устранять их, рекомендуем внедрить в практику систему учета затрат «стандарт-кост». Ее применение позволяет оперативно отслеживать расход сырья и материалов, количество павшей и выбракованной птицы, выход продукции по весу, номенклатуре и виду продукции.

В зависимости от поставленной цели предлагаем варьировать полнотой включения затрат в издержки производства готовой продукции, исчисляя полную или же сокращенную себестоимость.

На базе информации бухгалтерского учета ЗАО «Майкопский Птицекомбинат» автором произведено сравнение методов расчета полной и сокращенной себестоимости (таблица 2). Базой распределения постоянных затрат является стоимость продукции в ценах реализации.

Из таблицы видно, что распределение постоянных затрат в системе учета затрат по полной себестоимости искажает информацию, характеризующую эффективность производства по видам продукции. Так, цена реализации охлажденных полуфабрикатов самая высокая в номенклатурном ряду, поэтому доля постоянных расходов, включаемая в их себестоимость, наиболее высока. В результате такого распределения, по данным учета, реализация охлажденных полуфабрикатов убыточна.

Таблица 2 – Варианты применения систем учета затрат в ЗАО «Майкопский Птицекомбинат», 2007 г., тыс. руб.

Вид продукции	Количество продукции, ц	Стоимость продукции в ценах реализации	Система учета затрат по полной себестоимости		Система учета затрат по сокращенной себестоимости		
			полная производственная себестоимость	прибыль (убыток) от производства	переменные затраты	маржинальный доход	постоянные расходы
Гушка птицы замороженная	134860	697901	589691	108209	579542	118359	X
Гушка птицы охлажденная	21310	118910	118175	735	116446	2464	
Полуфабрикаты замороженные	62770	361555	187161	174394	181903	179652	
Полуфабрикаты охлажденные	32060	216597	218224	-1627	215074	1523	
Субпродукты	26790	80933	80974	-42	79797	1135	
Итого	277790	1475895	1194226	281669	1172763	303133	21464

Так же отрицательный финансовый результат складывается по субпродуктам. Однако, выпуск (не выпуск) данного вида продукции не повлияет на величину постоянных затрат. Специфика же производства обуславливает отделение субпродуктов при разделке и дальнейшая их переработка как пищевого продукта, в конечном счете, более эффективна, чем их утилизация (переработка) как отходов.

Для реализации учетных процедур и осуществления контроля затрат на производство в учетно-аналитической системе «директ-костинг» нами разработана следующая группировка затрат (таблица 3).

Затраты вспомогательных производств и общепроизводственные расходы являются многоэлементными и могут включать в себя как переменную, так и постоянную часть, выделение которых обуславливается спецификой каждой конкретной организации. Для птицеперерабатывающих организаций мы считаем нецелесообразным разделение этих расходов на постоянные и переменные. Поскольку, во-первых, затраты ряда вспомогательных производств не обусловлены объемами производства продукции (т. е. являются условно-постоянными по определению), а во-вторых, доля затрат вспомогательных производств и общепроизводственных расходов в общей сумме незначительна, что позволяет в пределах релевантного уровня производства считать их условно-постоянными.

Таблица 3 – Номенклатура статей и элементов затрат по переработке птицы для организации управленческого учета по системе «директ-костинг» (авторская разработка)

Статьи и элементы затрат	Расходы		
	Переменные (условно-переменные)	постоянные (условно-постоянные)	управленческие
	включаемые в себестоимость продукции	относящиеся на финансовый результат периода	
1. Сырье и материалы:			
1.1 Сырье (стоимость живой птицы)	+		
1.2 Сырье (падеж и отходы)	+		
1.3 Пищевые добавки	+		
1.4 Упаковочные материалы	+		
1.5 Дезинфицирующие и моющие средства		+	
1.6 Спецодежда		+	
1.7 Неамортизируемые основные средства		+	
1.8 Прочие материалы		+	
2. Полуфабрикаты	+		
3. Транспортные расходы (доставка птицы)	+		
4. Коммунальные услуги производственного назначения	+		
5. Расходы на оплату труда производственных рабочих	+		
6. Отчисления на социальные нужды	+		
7. Расходы на медосмотр и спец.питание		+	
8. Расходы на содержание основных средств:			
8.1 Амортизация		+	
8.2 Текущий ремонт основных средств		+	
8.3 Топливо		+	
9. Прочие производственные расходы		+	
10. Затраты вспомогательных производств		+	
11. Общепроизводственные расходы		+	
12. Общехозяйственные расходы			+

Необходимо отметить, что если коммунальные услуги оказываются вспомогательными производствами, то их следует выделить в этой статье затрат обособленно, поскольку эти затраты являются переменными и их необходимо включить в себестоимость продукции.

Изучение структуры и динамики поведения затрат по переработке птицы позволяет нам, в отличие от разработанных ранее классификаций, так же считать условно-постоянными в пределах релевантного уровня производства такие статьи и элементы затрат как «Дезинфицирующие и моющие средства», «Спецоде-

жда», «Неамортизируемые основные средства», «Прочие материалы», «Расходы на медицинский осмотр и специальное питание», «Расходы на содержание основных средств» и «Прочие производственные расходы». Кроме того, сумма затрат по этим статьям практически не зависит от изменения структуры выпуска продукции, поэтому включение их в себестоимость продукции, на наш взгляд, исказит информацию об эффективности производства конкретных продуктов. Следовательно, отнесение их на затраты периода в целях внутрихозяйственного контроля затрат является оправданным и целесообразным.

Мы считаем, что данную группировку затрат также следует использовать при формировании системы гибких бюджетов птицеперерабатывающих организаций.

В ходе исследования установлено, что сложившаяся практика разработки бюджетов не предусматривает выделения прогнозируемого уровня инфляции, как отдельного параметра, что, на наш взгляд, снижает качество внутреннего контроля отклонений. В связи с этим в современных условиях считаем необходимым при разработке бюджетов уровень инфляции выделять в качестве отдельного фактора, для чего нами разработана методика построения бюджетов в условиях инфляции (формулы 1 и 2).

$$ГБ = O_{np} \times \sum_{i=1}^n Z_{пер_i} \times I_i + \sum_{j=1}^m Z_{пост_j} \times I_j, (1)$$

где ГБ – гибкий бюджет производства, руб.;

O_{np} – объем производства продукции (в натуральных единицах);

$\sum_{i=1}^n Z_{пер_i} \times I_i$ – сумма переменных затрат, скорректированных на соответствующий i -му виду затрат индекс инфляции, руб.;

$\sum_{j=1}^m Z_{пост_j} \times I_j$ – сумма постоянных затрат, скорректированных на соответствующий j -му виду затрат индекс инфляции, руб.;

n, m – количество статей (элементов) переменных и постоянных затрат, соответственно;

I_i, I_j – индексы инфляции (прогнозный / фактический) соответствующие i -му виду переменных и j -му виду постоянных затрат, соответственно.

В данном случае переменными величинами, для различных значений которых следует рассчитывать систему бюджетов, являются объем производства и

уровень инфляции. На практике целесообразно разработать серию бюджетов, а для разделения затрат на постоянные и переменные следует использовать группировку затрат приведенную нами выше.

Таким образом, считаем целесообразным бюджетный (прогнозный) отчет о прибылях и убытках определять по формуле 2. Аналогичным образом должны быть скорректированы и другие бюджеты, имеющие денежную оценку.

$$P_{од} = B_{pn} \times I_n - \sum_{i=1}^n Z_i \times I_i, \quad (2)$$

где $P_{од}$ – прибыль от основной деятельности;

B_{pn} – выручка от реализации продукции;

$\sum_{i=1}^n Z_i \times I_i$ – сумма затрат, скорректированных на соответствующий i -му виду затрат индекс инфляции;

n – количество статей (элементов) затрат;

I_n – индекс инфляции (прогнозный/фактический) по мясу птицы.

Величина прогнозируемого уровня инфляции может устанавливаться как на основе официальных прогнозов Правительства Российской Федерации, так и исходя из экспертных оценок. Последний вариант позволяет учитывать отраслевые тенденции, однако он является более затратным. Поэтому здесь необходимо исходить из принципа экономичности.

Нами проведен расчет бюджетного отчета о финансовых результатах по основному производству в ЗАО «Майкопский Птицекомбинат» на 2007 год, исходя из прогнозного уровня инфляции 8 % (таблица 4). По завершении бюджетного периода (год, квартал, месяц) необходимо составить отчет об исполнении бюджета и проанализировать причины возникновения отклонений (таблица 5).

Нами разработаны методические рекомендации по оформлению каждого производственного этапа переработки птицы соответствующими учетными процедурами. Первый этап – это прием птицы от поставщиков (птицефабрик). Взвешивание производится на территории организации, как правило, в оборотной таре (ящиках).

Таблица 4 – Бюджетный отчет о финансовых результатах по основному производству в ЗАО «Майкопский Птицекомбинат», 2007 г.

Наименование статьи	Уровень инфляции*, %	Сумма, тыс. руб.
1. Выручка от продажи готовой продукции основного производства	8,0	1921528,4
2. Себестоимость реализованной продукции	8,0	1806236,7
3. Валовая прибыль (ст.1- ст.2)		115291,7
4. Коммерческие расходы	8,0	7,8
5. Управленческие расходы	8,0	20441,4
6. Расходы периода (ст.4+ст.5)		20449,2
7. Прибыль (убыток) от основной деятельности (ст.3-ст.6)		94842,5

* Федеральный закон Российской Федерации от 19 декабря 2006 г. N 238-ФЗ «О федеральном бюджете на 2007 год»

Таблица 5 – Отчет об исполнении бюджета о финансовых результатах по основному производству в ЗАО «Майкопский Птицекомбинат», 2007 г.

Наименование статьи	Факт		Отклонения, тыс. руб.		Выполнение бюджета после исключения фактора инфляции, %
	Уровень инфляции, %	Сумма, тыс. руб.	Всего	После исключения фактора инфляции	
1. Выручка от продажи готовой продукции основного производства	16,2	2152111,8	230583,4	228821,5	112,0
2. Себестоимость реализованной продукции	15,3	1995929,1	189692,4	188237,6	110,5
3. Валовая прибыль		156182,7	40891,0	40583,9	135,5
4. Коммерческие расходы	11,9	9,8	2,0	2,0	126,0
5. Управленческие расходы	11,9	21647,4	1206,0	1197,6	105,9
6. Расходы периода		21657,2	1208,0	1199,6	105,9
7. Прибыль (убыток) от основной деятельности		134525,5	39683,0	39384,3	141,8

Исследования показали, что для этой операции не существует соответствующего документа. В связи с этим, рекомендуем использовать разработанный нами внутренний документ «Ведомость взвешивания птицы» применение кото-

рого, в конечном счете, позволит повысить качество контроля поступления и переработки птицы, а также расчетов с поставщиками (рисунок 3).

ЗАО «Майкопский Птицекомбинат»															
ЗАО «АБО», п/ф Теучежская															
(Поставщик)															
Б 484 ЦП 01 <small>(номер машины)</small>						Время прибытия <u>10</u> час <u>45</u> мин Начало взвешивания <u>11</u> час <u>05</u> мин Окончание взвешивания <u>12</u> час <u>35</u> мин									
Ведомость взвешивания птицы										<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">Номер документа</td> <td style="width: 50%;">Дата составления</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">0000950</td> <td style="text-align: center;">25.02.07</td> </tr> </table>		Номер документа	Дата составления	0000950	25.02.07
Номер документа	Дата составления														
0000950	25.02.07														
к накладной № 0000351 от 25.02.07															
№	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Контроль				
0	Х	25,89	26,00	25,85	26,09	25,90	26,30	25,50	25,60	26,15	233,28				
1	25,89	26,15	25,90	25,69	26,30	25,85	26,15	26,20	25,70	26,09	259,92				
2	26,00	25,85	26,09	25,90	26,30	26,30	25,85	25,50	26,09	25,90	259,78				
2 8	25,50	25,85	25,70								77,05				
9															
Сумма	726,11	753,72	749,81	735,21	723,74	726,67	732,11	726,95	725,09	721,48	7320,89				
Итого:										7320,89					

Всего вес брутто (прописью): Семь тысяч триста двадцать _____ килограммов 890 _____ граммов

Сдал	экспедитор	Шеожев	Шеожев А.К.
	<small>должность</small>	<small>подпись</small>	<small>расшифровка подписи</small>
Принял	весовщик	Лапина	Лапина С.Н.
	<small>должность</small>	<small>подпись</small>	<small>расшифровка подписи</small>
Контроль проведен		Чич	Чич Б.Р.
		<small>подпись</small>	<small>расшифровка подписи</small>

Рисунок 3 – Ведомость взвешивания птицы (фрагмент). Авторская разработка

Документ представляет собой таблицу, в которой фиксируется вес каждого взвешиваемого ящика. Нумерация строк обозначает десятки, а нумерация столбцов – единицы. Заполнение таблицы осуществляется построчно, начиная со столбца «1» по строке «0» для первого взвешиваемого ящика. Это позволяет оперативно определить количество взвешенных ящиков и сверить его с документами поставщика. Затем подводится итог по каждому столбцу и по машине в целом. Обработку документа можно проводить с использованием ПЭВМ.

Любая система внутреннего контроля нуждается в оценке своей эффективности с точки зрения достижения поставленных целей и экономичности.

Кроме того, рост масштаба деятельности организации вызывает проблемы, связанные с обменом информацией и координацией решений различных звеньев. Решение этих проблем призван осуществить внутренний аудит.

От правильной организации службы внутреннего аудита напрямую зависит эффективность контроля и анализа финансовой и хозяйственной деятельности организации и ее структурных единиц. Процесс ее создания включает несколько этапов. После решения общих вопросов в отношении создаваемой службы подготавливают стратегический план, который необходим для определения задач по достижению главной цели отдела внутреннего аудита.

Следующий этап – разработка первичного плана. Для определения областей деятельности, которые должны подвергаться аудиту, а также их трудоемкости создают модель оценки рисков и проводят анализ вероятности убытков. Далее необходимо определить организационную структуру и штат службы внутреннего аудита.

Для удовлетворения потребностей всех групп пользователей информации внутреннего аудита должна быть разработана система внутренних отчетов и схема передачи информации. Это пятый этап создания службы внутреннего аудита. На заключительном этапе определяются основные направления и правила, которых в процессе своей работы будет придерживаться создаваемая служба.

Сохранность и рациональное использование в производстве материально-производственных запасов – одно из важнейших направлений внутривладельческого контроля в птицеперерабатывающих организациях. В связи с этим, на основе изучения схемы документооборота птицеперерабатывающих организаций нами разработана контрольная матрица для проведения внутреннего аудита сохранности и использования в производстве материально-производственных запасов (рисунок 4).

Матрица представляет собой группировку документов, данные которых необходимо сопоставить при проведении внутреннего аудита указанного объекта контроля. При этом, по нашему мнению, необходимо произвести дополнительные расчеты на основе нормативов использования материально-производственных запасов и норм выхода продукции, чтобы сравнить их с фактическими учетными данными.

Поступление птицы						
Ведомость взвешивания птицы		Приемная квитанция на закупку скота, птицы и кроликов» (ПК-1)	Расходная/Товарно-транспортная накладная от поставщиков			
Акт завеса содержимого в зобах и желудках						
Использование птицы и выход продукции						
производство мяса птицы						
Материальные отчеты мастеров цехов (сопоставляются в т.ч. между собой)	Отчет по выпуску продукции	Требование-накладная (№ М-11)	Акт разделки	Отчет по убою и выходе продукции	Накладная на передачу готовой продукции в места хранения (МХ-18)	Отчет по складу-холодильнику
	Акт о падеже		Акт инъектирования			
	Акт выбраковки	Показатели (нормы) выхода продукции	Акт по фасовке тушек Акт переработки фарша			
переработка отходов						
Материальные отчеты мастеров цехов (в т.ч. между собой)		Акт о падеже Акт выбраковки	Требование-накладная (№ М-11)	Накладная на передачу готовой продукции в места хранения (МХ-18)		
Использование материалов						
Отчет материального склада	Материальные отчеты мастеров цехов, руководителей подразделений и т.д.		Отчет по убою и выходе продукции			
			Нормативы потребления (по видам продукции)			

Рисунок 4 – Контрольная матрица для проведения внутреннего аудита использования материально-производственных запасов

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВУ

Результаты исследований позволили сделать ряд выводов, обобщений и предложений:

1. На основании проведенных исследований, произведено уточнение элементов классификации внутреннего контроля. По формальному признаку нами выделены функциональная и структурно-функциональная формы внутреннего контроля. В зависимости от контролируемой фазы воспроизводственного цикла предлагается выделить четыре вида внутреннего контроля: снабженческо-заготовительной деятельности, производственной деятельности, сбытовой деятельности и финансовой деятельности.

2. Уточнено и дополнено определение понятий «система внутреннего контроля» и «внутренний аудит». Система внутреннего контроля – это совокупность находящихся в отношениях и связях друг с другом элементов, преследующая ряд целей, направленных на повышение эффективности деятельности организации и являющихся неотъемлемой частью процесса принятия и реализации управленческих решений. Внутренний аудит – деятельность по предостав-

лению независимых и объективных гарантий надежности и эффективности системы внутреннего контроля и консультаций, направленных на совершенствование производственных, управленческих, технологических и других процессов в организации, обеспечивающая достижение поставленных целей путем использования систематизированных и последовательных приемов и методов оценки, а так же управления рисками, контроля и корпоративного управления.

Также уточнена цель внутреннего аудита, которая состоит в обеспечении эффективного выполнения персоналом своих функций посредством предоставления ему результатов анализа и оценок, рекомендаций и прочей необходимой информации при принятии определенных решений.

3. Реформирование внутрихозяйственного контроля птицеперерабатывающих организаций на основе достижений мировой теории и практики является важным элементом адаптации в жесткой конкурентной среде и устойчивого развития. Поэтому возникает необходимость проведения более детального исследования системы учета производственных затрат как базового процесса организации управленческого учета – важной составляющей внутреннего контроля. На основании проведенных исследований, считаем, что для организации управленческого учета затрат птицеперерабатывающим организациям следует использовать синтез попередельного метода, метода коэффициентов и пропорционального метода. При этом из существующих систем учета затрат задачам внутреннего контроля на данном этапе развития отрасли наиболее соответствует система учета переменных затрат.

4. Представлена методика применения системы «директ-костинг» в управленческом учете птицеперерабатывающих организаций. Исследования показали, что применение системы «директ-костинг» позволяет снизить трудоемкость учета затрат и отказаться от условного распределения постоянных затрат в бухгалтерском учете. Ограничение себестоимости продукции лишь переменными издержками позволит упростить учет затрат, их анализ, контроль и нормирование. Исключив из производственной себестоимости затраты, не зависящие от объемов производства, можно добиться того, что оставшиеся виды затрат станут более контролируемыми, а результаты фактического анализа показателей себестоимости – преимущественно достоверными и объективными.

Для усиления контрольной функции управленческого учета в птицеперерабатывающих организациях предлагаем использовать систему «директ-костинг» на основе разработанной автором номенклатуры статей и элементов затрат по переработке птицы.

5. Доработана схема документооборота исходя из технологического процесса производства продукции птицеперерабатывающих организаций. Выявлены недостатки в документальном оформлении хозяйственных операций по учету поступления птицы – для процедуры взвешивания птицы отсутствует специализированный документ, что затрудняет осуществление контроля этого этапа. Для совершенствования документального оформления производственных затрат и выхода продукции промышленного птицеводства, а так же повышения степени их контролируемости, предлагается использовать разработанную автором форму внутреннего документа – «Ведомость взвешивания птицы».

6. В ходе исследования установлено, что практика разработки бюджетов не предусматривает выделения прогнозируемого уровня инфляции, как отдельного фактора, что, на наш взгляд, снижает качество факторного анализа отклонений по окончании отчетного периода. Поэтому считаем необходимым, при разработке бюджетов уровень инфляции выделять в качестве отдельного фактора, для этого автором была разработана методика построения бюджетов в условиях инфляции. Также в работе предложена модель построения общего бюджета птицеперерабатывающих организаций.

7. В результате научного обобщения и оценки производственной практики установлено, что в целях повышения качества внутривозвращенного контроля птицеперерабатывающим организациям следует создавать службу внутреннего аудита. Для этого предложен соответствующий организационно-методический механизм, учитывающий специфику отрасли. По нашим оценкам, первоначальные расходы на создание службы составят около 700 тыс. рублей (приобретение компьютерной техники, программного обеспечения и т. д.), и затем ежегодно до 1200 тыс. рублей на ее содержание. Указанные расходы покрываются за счет эффективного использования ресурсов и имущественного комплекса организации в целом, повышения качества продукции, а так же сокращения издержек на содержание бухгалтерии, планово-финансового отдела

и других подразделений, вследствие сложения с них части контрольно-аналитических функций.

8. По результатам проведенного исследования предложена методика проведения внутреннего аудита. При этом осуществлено частичное распределение рабочих документов и процедур по выделенным этапам проверки. Разработан и предложен к использованию корпоративный рабочий документ – Контрольная матрица для проведения внутреннего аудита сохранности и использования в производстве материально-производственных запасов в птицеперерабатывающих организациях.

Полученные в диссертационной работе выводы и предложения, направленные на обоснование роли управленческого учета и внутреннего аудита во внутрихозяйственном контроле и разработку практических рекомендаций по его совершенствованию в птицеперерабатывающих организациях используются в практике ряда специализированных организаций Краснодарского края и Республики Адыгея и предлагаются к внедрению в других организациях отрасли.

Список опубликованных работ по теме диссертации:

1. Силина, Т.А. Управленческий учет как информационная база внутреннего контроля на птицеперерабатывающих предприятиях/ Т.А. Силина // Труды Кубанского государственного аграрного университета. Выпуск № 1 (10). – Краснодар: КубГАУ, 2008 – с.26 – 31. – 0,44 п.л.

2. Морозова, Т.А. Контроллинг в управлении современным предприятием/ Т.А. Морозова// Учетно-аналитическое обеспечение развития АПК. Труды ФГОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет». ISBN 5-279-02460-5. Выпуск № 432 (474). - Краснодар, 2006. – 114 с. – с.66 – 69. – 0,25 п.л.

3. Силина, Т.А. Системы контроля и управления себестоимостью/ Т.А. Силина// Совершенствование форм и методов учетно-аналитической работы в АПК. Труды ФГОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет». ISBN 5-7958-0062-9. Выпуск № 436 (478). - Краснодар, 2006. – 114 с. – с.47 – 50. – 0,25 п.л.

4. Силина, Т.А. Внутренний контроль на современном предприятии/ Т.А. Силина// Наука. Образование. Молодежь: Материалы IV Всероссийской научной конференции молодых ученых (8-9 февраля 2007 года). – Майкоп: изд-во АГУ, 2007. – 346 с. – с.236 – 239. – 0,23 п.л.

5. Говдя, В.В. Исследование аналитических данных с помощью методов и приемов внутреннего аудита/ В.В. Говдя, Т.А. Силина// Нормативные акты для бухгалтера Краснодарского края. – 2007. - № 7. – с. 15 – 18. – 0,5 п.л. (авторских – 0,35 п.л.)

6. Говдя, В. В. Методика составления приказа по учетной политике для целей

управленческого учета/ В.В. Говдя, Т.А. Силина// Нормативные акты для бухгалтера Краснодарского края. – 2007. – № 9. – с.24 – 26. – 0,5 п.л. (авторских – 0,33 п.л.)

7. Говдя, В.В. Стратегический учет амортизации в агропромышленных формированиях/ В.В. Говдя, Т.А. Силина// Нормативные акты для бухгалтера Краснодарского края. – 2007. – № 10. – с. 21 – 24. – 0,5 п.л. (авторских – 0,25 п.л.)

8. Силина, Т.А. Система бюджетирования в птицеперерабатывающих предприятиях/ Т.А. Силина// Сборник научных трудов по материалам международной научно-практической конференции «Научные исследования и их практическое применение. Современное состояние и пути развития ‘2007». Том 7. Экономика. – Одесса: Черноморье, 2007. – 92 с. – с. 54 – 58. – 0,31 п.л.

9. Силина, Т.А. Ретроспективный анализ становления элементов внутреннего контроля/ Т.А. Силина// Сборник научных трудов по материалам международной научно-практической конференции «Современные проблемы и пути их решения в науке, транспорте, производстве и образовании ‘2007». Том 9. Экономика. – Одесса: Черноморье, 2007. – 90 с.– с. 11 – 14. – 0,3 п.л.

10. Силина, Т.А. Управленческий учет на птицеперерабатывающих предприятиях/ Т.А. Силина// Современные аспекты научного обеспечения АПК. Труды ФГОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет». ISBN 5-97958-0171-3. Выпуск № 439 (481). - Краснодар, 2007. – 126 с. – с. 100-109. – 0,56 п.л.

11. Силина, Т.А. Система «Директ-костинг» во внутрихозяйственном контроле птицеперерабатывающих организаций/ Т.А. Силина// Материалы V Всероссийской научной конференции молодых ученых «Наука. Образование. Молодежь» – Майкоп: изд-во АГУ, 2008. – 316 с. – с. 192 – 197. – 0,31 п.л.

12. Силина, Т.А. О роли бюджетирования во внутрихозяйственном контроле предприятий/ Т.А. Силина// Наука 2007. Ежегодный сборник научных статей ученых и аспирантов АГУ. Том I. – Майкоп: изд-во АГУ, 2008. - 256 с. – с. 105 – 109. – 0,31 п.л.

13. Силина, Т.А. Некоторые вопросы внедрения внутреннего аудита/ Т.А. Силина// Сборник научных трудов по материалам международной научно-практической конференции «Современные направления теоретических и прикладных исследований ‘2008». Том 7. Экономика. – Одесса: Черноморье, 2008. – 106 с. – с.42-44. – 0,13 п.л.

14. Силина, Т.А. О необходимости элиминирования инфляции в процессе бюджетирования/ Т.А. Силина// Сборник научных трудов по материалам международной научно-практической конференции «Научные исследования и их практическое применение. Современное состояние и пути развития ‘2008». Том 8. Экономика. – Одесса: Черноморье, 2008. – 86 с. – с.21-22. – 0,12 п.л.