

## Перспективы развития управленческого учета и внутреннего контроля закупочно-сбытовой деятельности потребительских обществ

© 2009 Д.Ю. Чижевский  
Российский университет кооперации

Для успешной работы любой кооперативной организации необходим отлаженный механизм управления. Рассмотрены перспективы развития основных элементов системы управления закупочно-сбытовой деятельностью потребительских обществ - управленческого учета и внутреннего контроля.

*Ключевые слова:* управленческий учет, внутренний контроль, система внутреннего контроля, закупочно-сбытовая деятельность, кооперативные организации, потребительские общества.

Одним из направлений приоритетного национального проекта “Развитие АПК” является поддержка малых форм хозяйствования. Внимание государства к мелкотоварному сектору имеет серьезное основание, так как в этом сегменте производится более половины валовой продукции сельского хозяйства и трудится более 30 млн. граждан. Реализация данного проекта направлена на увеличение объема товарной продукции, повышение деловой активности, решение проблем занятости и доходов сельского населения, сохранение сельской поселенческой сети и традиционной культуры народов России.

Увеличение объема реализации продукции личными подсобными хозяйствами и крестьянскими (фермерскими) хозяйствами является одной из основных целей данного проекта. Особенно актуальное значение при этом для сельскохозяйственных товаропроизводителей имеют вопросы сбыта сельскохозяйственной продукции. Существенную роль в реализации приоритетного национального проекта “Развитие АПК” призваны сыграть потребительские общества системы Центросоюза России.

В соответствии с Концепцией развития потребительской кооперации РФ на период до 2010 г. закупки сельскохозяйственных продуктов и сырья являются социально наиболее значимой отраслью потребительской кооперации, мощным резервом ее развития, той отраслью, где теснее всего смыкаются интересы пайщиков и кооперативной организации. Одной из ключевых проблем развития данной отрасли деятельности в потребительских обществах является управление закупками, переработкой и сбытом сельскохозяйственной продукции.

В условиях рыночной экономики для оптимального и рационального управления закупочно-сбытовой и перерабатывающей деятельностью потребительских обществ целесообразно по-

всеместно внедрять в практику их работы принципы коммерческого расчета. Необходимо не только определять прибыльность или убыточность отдельных видов деятельности, но и оценивать эффективность деятельности отдельных структурных подразделений потребительских обществ, анализировать издержкостоемость и прибыльность закупок и сбыта конкретных видов сельскохозяйственной продукции, структуру затрат на их переработку, а также себестоимость продукции, полученной после переработки сельскохозяйственной продукции<sup>1</sup>. Это позволит управленческому персоналу потребительских обществ иметь полную и объективную информацию для принятия своевременных и эффективных решений по закупкам, переработке и сбыту сельхозпродукции.

Для достижения указанной цели, на наш взгляд, необходимы внедрение управленческого учета и совершенствование системы внутреннего контроля в потребительских обществах. Традиционный бухгалтерский учет не в полной мере удовлетворяет информационные потребности управленческого персонала этих организаций. Во-первых, особенностью традиционного бухгалтерского учета является то, что он отражает уже состоявшиеся факты, тогда как управлять необходимо в момент их возникновения, когда еще существует возможность что-то сделать или исправить. Во-вторых, специфическая подача бух-

<sup>1</sup> См.: Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. М., 2003; Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов. 2-е изд., доп. и перераб. М., 2002; Овсийчук В.Я. Формирование системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях: Монография. М., 2006; Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит: Учебник / ВЗФЭИ. М., 2000; Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 “Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом” (утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696).

галтерской отчетности как по форме, так и по содержанию, как правило, мало понятна руководству потребительского общества. Кроме того, если данные бухгалтерского учета практически доступны всем, имеющим право на получение подобной информации, то в системе управленческого учета достоянием гласности может стать только результат, а не способы его достижения, тем более что у каждой организации они разные, общими являются только основополагающие принципы организации учетных технологий.

Управленческий учет необходим для нормального функционирования и развития различных отраслей деятельности потребительских обществ, в том числе и закупочно-сбытовой деятельности. С его помощью руководители и менеджеры определяют основное направление развития организации с учетом материальных источников его обеспечения и спроса рынка. Управленческий учет позволяет правильно учесть все внутренние и внешние факторы в постановке конкретных целей развития организации и путей их достижения, обеспечивает взаимосвязь между отдельными ее структурными подразделениями, позволяет минимизировать издержки и открывает все возможные дополнительные источники ресурсов внутри самой кооперативной организации.

Разработка системы управленческого учета, а также использование и интерпретация информации, произведенной этой системой с целью организации внутреннего контроля операций по закупкам, переработке и сбыту сельскохозяйственной продукции, являются решающими для успеха кооперативных организаций в сегодняшней глобальной конкурентной и полной непредсказуемых вызовов технологической среде.

Особую актуальность и значимость в вопросах организации управленческого учета закупок, переработки и сбыта сельскохозяйственной продукции в потребительских обществах придает то обстоятельство, что эти организации призваны выполнять стратегические задачи: решение проблемы занятости и доходов сельского населения страны, обеспечение его высококачественными продуктами питания, преодоление бедности.

В потребительских обществах основу информационной системы составляет бухгалтерский учет. Ранее, в условиях административно-командной системы управления, бухгалтерский учет в этой отрасли воспринимался исключительно как функция учета и контроля эффективности использования материальных и финансовых ресурсов, соблюдения регламентирующих деятельность документов. Бухгалтерская служба, как правило, находилась в изоляции от других служб, а бух-

галтерский учет был подчинен интересам контроля над выполнением директив. В результате образовалась громоздкая, жестко регламентированная система учета. Бухгалтерская информация практически не использовалась для текущего управления производственными процессами, что отрицательно сказывалось на качестве принимаемых управленческих решений.

В условиях рыночной экономики внедрение управленческого учета на предприятиях по закупке, переработке и сбыту сельскохозяйственной продукции будет способствовать активному проявлению самостоятельности, обоснованному принятию управленческих решений и ориентации на конечные результаты производственной деятельности. Управленческий учет не только позволяет фиксировать прошлые затраты, отражать их документально и анализировать показатели финансово-хозяйственной деятельности потребительского общества, но и дает возможность экономически обосновать процесс принятия управленческих решений. Поэтому неслучайно в его сферу входят вопросы, связанные с экономикой, управлением, организацией, анализом, технологией производства. Управленческий учет исследует все составляющие экономического процесса, позволяющие сделать затраты более эффективными и рационально ими управлять.

Необходимость внедрения управленческого учета закупок, переработки и сбыта сельскохозяйственной продукции в практическую деятельность потребительских обществ обусловлена следующими факторами.

Во-первых, современные рыночные отношения требуют, чтобы бухгалтерская служба, с одной стороны, оперативно предоставляла управленческому персоналу объективную информацию о ходе производственных процессов, с другой - планировала и прогнозировала возможные затраты (результаты) в случае изменения политики управления или внешних условий.

Во-вторых, с развитием частной собственности в центре внимания наряду с внешними оказываются и внутренние факторы эффективности финансово-хозяйственной деятельности потребительских обществ, а также внутренняя отчетность и ее достоверность, центры возникновения затрат, оценка деятельности различных управленческих служб, подразделений и отдельных работников с точки зрения интересов организации в целом.

В-третьих, в условиях свободного ценообразования требуются реальные рычаги управления себестоимостью продукции.

С возникновением рыночной конкуренции перед потребительскими обществами встает за-

дача структурной перестройки всей системы управления в целях обеспечения конкурентоспособности, эффективного функционирования и развития в перманентно меняющихся условиях хозяйствования. Решение коммерческих задач должно быть подчинено и тесно увязано с выполнением главной цели потребительской кооперации, ее социальной миссии, направленной прежде всего на осуществление мер по преодолению бедности обслуживаемого сельского населения. В связи с этим оценка деятельности кооперативных организаций и оплата труда их работников должна осуществляться не только по результатам хозяйствования, но и с учетом выполнения ими социальных задач.

Для успешной работы потребительских обществ необходим отлаженный механизм управления. Одним из главных элементов системы управления потребительского общества и наиболее важных инструментов защиты интересов пайщиков и обслуживаемого сельского населения является надлежащим образом организованная система внутреннего контроля (СВК). От эффективности системы внутреннего контроля зависит эффективность функционирования каждой кооперативной организации, а эффективность функционирования кооперативных организаций в совокупности, в свою очередь, является одним из условий эффективного функционирования всей системы потребительской кооперации и реализации ее социальной миссии.

Внутренний контроль в отличие от контроля вообще - это контроль изнутри организации, в противоположность внешним видам контроля, таким как законодательное регулирование, контроль со стороны внешних контролирующих организаций и т.п. Система внутреннего контроля организуется на средства и внутри самого хозяйствующего экономического субъекта по решению руководства для повышения эффективности управления. Внутренний контроль осуществляется силами конкретной организации для постоянного надзора и проверки совершаемых хозяйственных операций, принятия оперативных мер по предотвращению негативных явлений в деятельности организации. Информацию внутреннего контроля, как правило, использует управленческий персонал. Внутреннему контролю подвергаются все участки и структурные подразделения хозяйствующего субъекта, он охватывает всю финансово-экономическую и производственную деятельность организации в целом.

Конкретная система внутреннего контроля и ее эффективность зависят от методов деятельности экономического субъекта, организации и технологии производства, порядка сбора, обра-

ботки и анализа информации, а также от других факторов.

Руководство экономического субъекта несет ответственность за разработку и практическую реализацию системы внутреннего контроля таким образом, чтобы она отвечала размерам и специфике деятельности экономического субъекта, функционировала регулярно и эффективно.

На организацию внутреннего контроля в потребительском обществе прежде всего оказывают влияние его организационная структура, многоотраслевой характер финансово-хозяйственной деятельности, количество и месторасположение его обособленных подразделений, степень автоматизации бухгалтерского и налогового учета. Так, процедуры внутреннего контроля на торговых предприятиях совершенно иные, чем на предприятиях общественного питания, а также иные, чем на предприятиях по закупке и сбыту сельхозпродукции, на мясоперерабатывающих или хлебопекарных предприятиях.

Внутренний контроль в отличие от других видов контроля (налоговый, аудиторский (независимый), валютный, таможенный и др.) должен присутствовать в каждой кооперативной организации и действовать непрерывно. Он позволяет реализовать на практике положения приказа об учетной политике кооперативной организации, а выполнение контрольных процедур делает нарушения действующего законодательства в большинстве случаев практически невозможными.

Концепция внутреннего контроля включает в себя несколько основных элементов:

1) внутреннюю среду организации, т.е. этические ценности, стиль управления, процесс принятия решений, делегирование полномочий и принятие ответственности, политику в отношении персонала, компетентность сотрудников и отношение управленческого аппарата организации к внутреннему контролю;

2) определение, анализ и управление рисками, стоящими перед организацией на пути достижения своих целей;

3) повседневное осуществление контроля, т.е. учет и отчетность, разделение полномочий, право доступа к активам, мониторинг;

4) систему санкционированного доступа к информации;

5) мониторинг самой системы внутреннего контроля, необходимый для определения его эффективности.

Структура системы внутреннего контроля основывается на следующих компонентах:

• организация - организационная структура с четкими линиями подчиненности, ответствен-

ность в рамках полномочий, отчетность перед вышестоящими руководителями, разграничение основных функций, возможность быстрого реагирования при изменении как внутренних, так и внешних факторов, четкое определение роли и ответственности каждого отдела, надлежащий уровень контроля деятельности сотрудников и периодическая оценка результатов их работы;

- политика - утверждается на уровне руководства в соответствии с целями и задачами организации и издается в письменном виде, доводится до сведения сотрудников, периодически пересматривается и по мере необходимости обновляется;

- процедуры - обеспечивают разграничение критических функций, максимально просты и понятны, не противоречат и не дублируют друг друга, периодически пересматриваются и обновляются по мере необходимости;

- персонал - при приеме на работу осуществляется оценка личных качеств кандидатов,

организуются профессиональные тренинги и курсы, четко распределяются роли и ответственность;

- учет - необходим для принятия эффективных решений, ведется по организационным подразделениям организации;

- отчетность - отчеты своевременны, просты и последовательны;

- бюджеты - служат инструментом анализа достижения целей, поставленных перед подразделениями, и способствуют улучшению координации деятельности различных отделов.

При формировании системы внутреннего контроля основной целью руководства потребительского общества должно являться не создание системы контроля, которая бы полностью гарантировала отсутствие отклонений, ошибок и неэффективности в работе, а системы, которая помогала бы их своевременно выявлять и устранять, способствуя повышению эффективности работы структурных подразделений кооперативной организации, в том числе осуществляющих и закупочно-сбытовую деятельность.

*Поступила в редакцию 05.04.2009 г.*