

издержек определяются с выделением только двух статей: материалы и конверсионные издержки.

Подконтрольными издержками, называются издержки, величина которых может изменяться в зависимости от управленческих решений менеджера.

Неподконтрольными издержками считаются издержки, не зависящие от управленческих решений менеджера.

Технологические издержки – это издержки, зависящие от выпуска продукции. Они рассчитываются с помощью нормирования. К ним относятся затраты по материалам, энергии, трудозатратам. Расход этих затрат контролируется и анализируется за короткий период времени с помощью гибкой сметы или гибкого бюджета.

Регулируемые издержки – это издержки, не зависящие от выпуска продукции, они устанавливаются, как правило, на год в определенной сумме в виде бюджета. К ним относятся затраты на рекламу, повышение квалификации работников, получение консультационных услуг, разработка природных ресурсов, проведение НИР и др.

Эти издержки не связаны с материальными затратами, они связаны только с трудовыми затратами. Их может регулировать только менеджер подразделения. В связи с этим есть риск превышения фактических издержек по сравнению с бюджетом. Контролировать эти издержки в течение года сложно. Поэтому контроль и анализ проводятся по окончании года путем сравнения фактических издержек с установленными издержками по бюджету и проведением детального анализа причин, влияющих на отклонения. Для снижения этих издержек разрабатываются различные методы стимулирования менеджеров.

ПРОДОЛЖЕНИЕ В НОМЕРЕ 12...

МЕТОДИКА ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СОБСТВЕННЫХ ИСТОЧНИКОВ ФИНАНСИРОВАНИЯ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

Е.О. Лагуновская, аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте, БГЭУ

Резюме

В статье изложена методика внутрихозяйственного контроля формирования и использования собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы, использование которой в практике аграрных предприятий позволит обозначить четкую последовательность выполнения контрольных процедур обработки данных для обеспечения достоверности информации, отраженной в бухгалтерской отчетности и обеспечит соответствие международным стандартам аудита.

Summary

The paper sets out the methodology of control of intra-forming and using their own sources of financing investment in fixed assets, whose use in the practice of agricultural enterprises will have clear sequence of control processing procedures to ensure the accuracy of information in the accounting records and ensure compliance with international auditing standards.

Вопросы внутрихозяйственного контроля формирования и использования собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы еще не получили должного уровня развития, что обуславливает необходимость разработки единой методики внутрихозяйственного контроля собственных источников финансирования, целью которой является гармонизация отношений в процессе управления финансово-хозяйственной деятельностью субъектов предпринимательства.

Актуальность и практическая значимость организации системы внутрихозяйственного контроля в аграрных предприятиях обусловлена в первую очередь тем, что в настоящее время не регламентирована соответствующими нормативными правовыми актами и не нашла логического завершения в научных исследованиях единая методика внутрихозяйственного контроля формирования и использования собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы, применение

которой в учетной практике аграрных предприятий позволило бы осуществлять качественную проверку с наименьшим риском необнаружения недостоверных показателей.

Эффективность системы внутрихозяйственного контроля обусловлена в первую очередь качественным составом субъектов, объектов, методического и информационного обеспечения, документированием контрольных процедур и результатов контроля. Существенное значение при проведении внутрихозяйственного контроля имеет методическое и информационное обеспечение контроля. Налаживание эффективной системы информационного обеспечения контрольной деятельности, которая предусматривает оперативное нахождение данных из первичных документов и регистров бухгалтерского учета, своевременное принятие управленческих решений по результатам внутрихозяйственного контроля и доведение этих решений к исполнению соответствующих ответственных лиц является важным компонентом рационально выстроенной модели внутрихозяйственного контроля. Систематизация и документальное оформление результатов контрольных процедур предусматривает необходимый перечень документов, используемых субъектами внутрихозяйственного контроля при проведении проверки. Необходимость составления тех или иных форм рабочей документации определяют субъекты внутрихозяйственного контроля, однако ее состав и содержание должны быть достаточными для подтверждения результатов, представленных в итоговых документах.

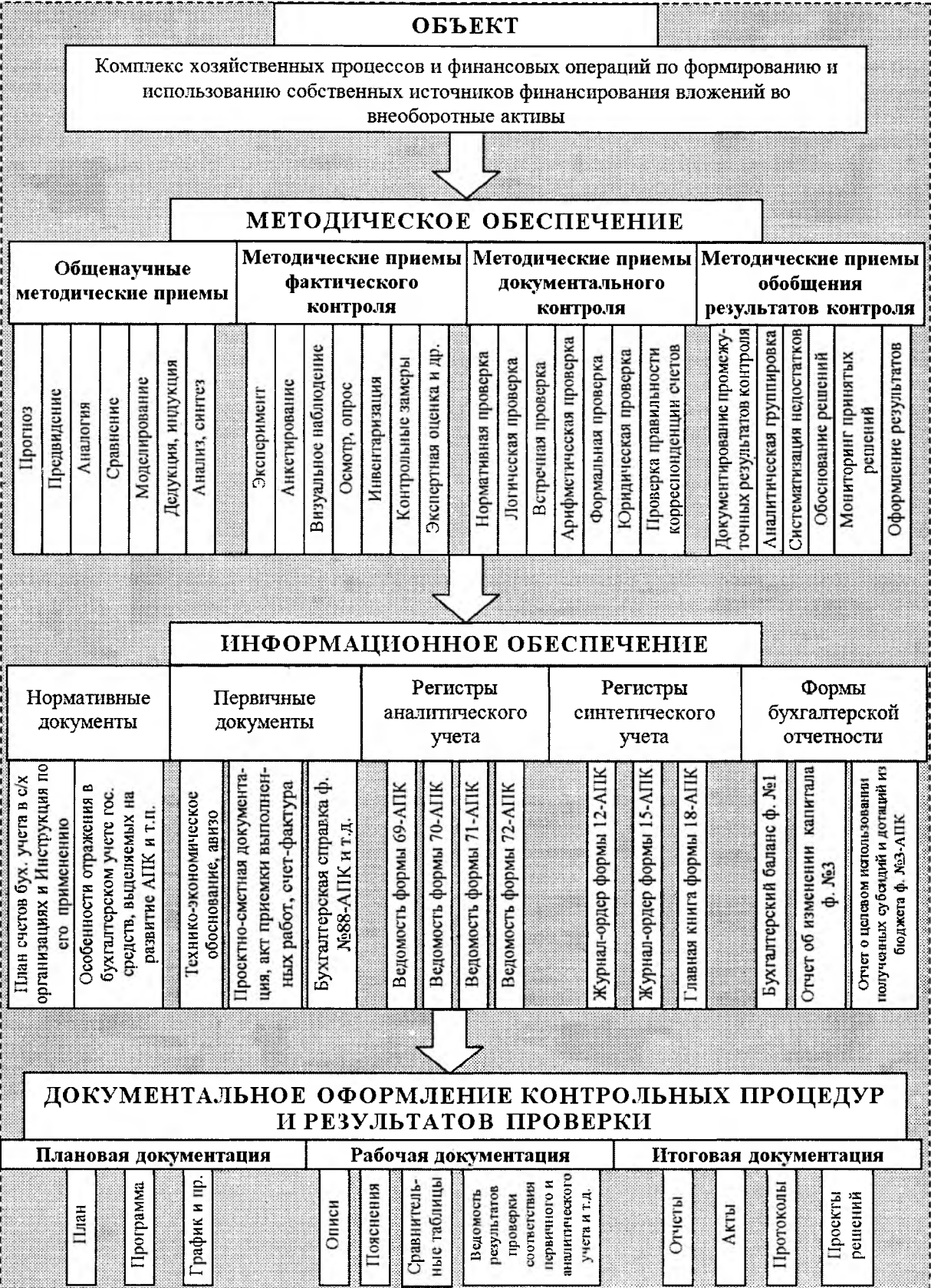
Каждой контрольно-аналитической процедуре присущи характерные организационно-методологические и методические особенности. Однако общая схема контрольных действий субъектов внутрихозяйственного контроля является типовой и включает выбор объекта проверки, информационное и методическое обеспечение процесса контроля, документальное оформление контрольных процедур и результатов контроля. Поэтому является целесообразным построение общей комплексной модели внутрихозяйственного контроля формирования и использования собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы в аграрных предприятиях в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности и аудита, основанной на системно-ориентированном подходе (рисунок 1).

Использование предложенной модели позволит субъектам внутрихозяйственного контроля избежать наиболее распространенных ошибок, в частности:

- а) на этапе идентификации объекта контроля: сосредоточение внимания на иных объектах вследствие ошибочной их идентификации; недостаточное понимание сущности объекта; дублирование контрольных мероприятий, направленных на проверку одинаковых объектов.
- б) на этапе выбора методического обеспечения: использование ограниченного перечня методов и приемов контроля.
- в) на этапе выбора информационного обеспечения: использование неполной информации; игнорирование процесса проверки достоверности информации.
- г) на этапе документального оформления контрольных процедур и результатов контроля: неполное документальное оформление контрольных процедур; игнорирование субъектами внутрихозяйственного контроля необходимости составления рабочей документации и соответственно низкое качество итоговых документов.

Представленная комплексная модель позволяет сформировать системное представление о порядке проведения внутрихозяйственного контроля собственных источников финансирования сельскохозяйственных организаций, адекватное многоотраслевому, многопрофильному особенностям аграрного производства, нормативно-правовую, методическую, информационную базу, основанную на современных технологиях.

Основной целью внутрихозяйственного контроля формирования источников финансирования вложений во внеоборотные активы является своевременное выявление, предупреждение и устранение отклонений и ошибок для обеспечения сохранности имущества организации, а также информационное обеспечение управленческих решений на основе данных проверки финансово-хозяйственной деятельности организации для повышения ее эффективности и рационального использования целевых бюджетных и собственных средств. Внутрихозяйственный контроль собственных источников финансирования предполагает проверку правильности формирования и использования добавочного капитала (счет 83 «Добавочный капитал»), формирования и распределения прибыли (счета 84 «Чистая прибыль (чистый убыток)», 85 «Использование прибыли»), использования целевых ресурсов (счет 86 «Целевое финансирование»), переоценки активов (счет 87 «Переоценка активов»), источников финансирования вложений во внеоборотные активы (счет 88 «Финансирование вложений во внеоборотные активы»). Таким образом, с учетом предложенной методики бухгалтерского учета источни-



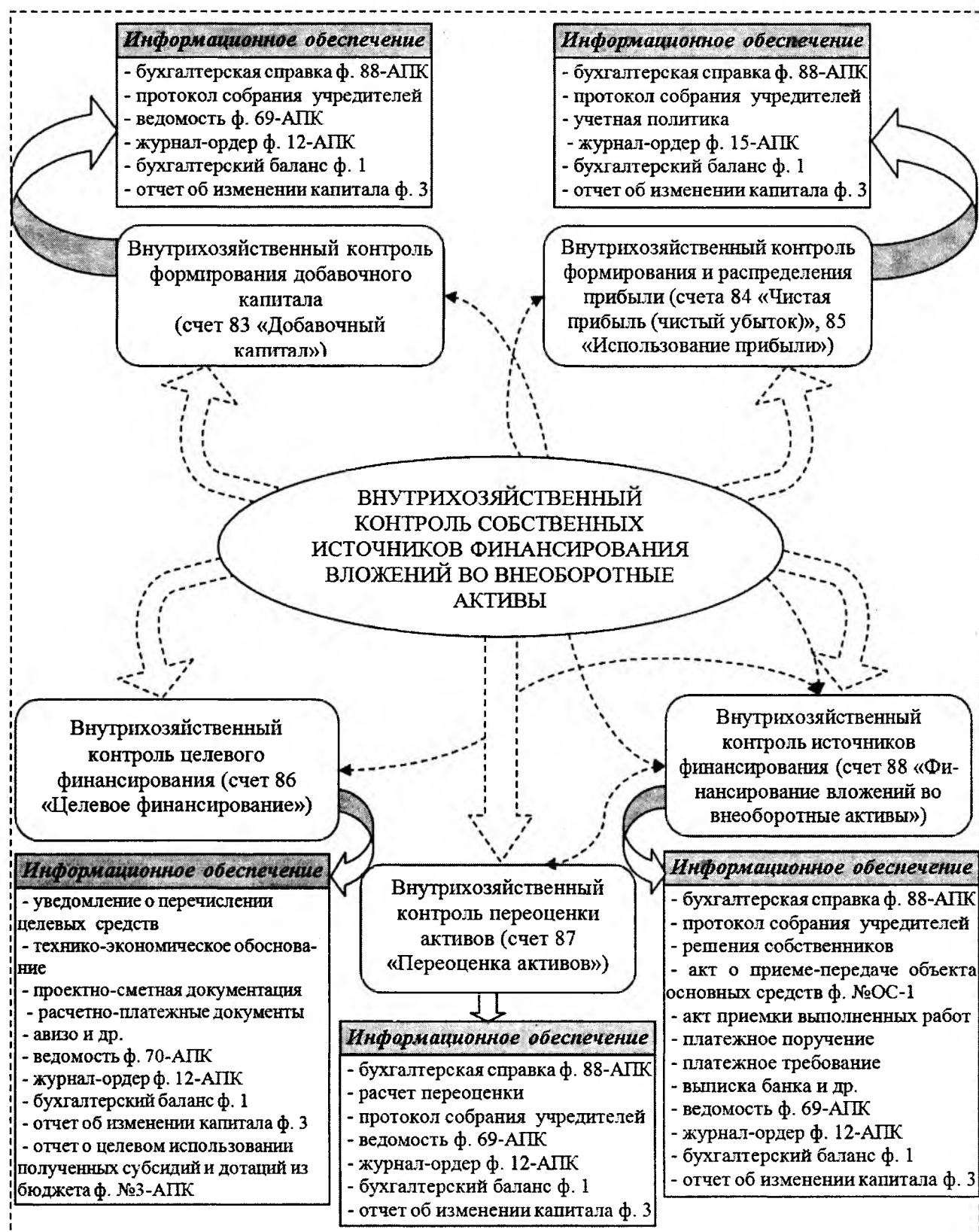


Рисунок 2 – Общая схема внутрихозяйственного контроля собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы

ков финансирования [2, 3] и разработанной комплексной модели общая схема внутрихозяйственного контроля собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы может быть

представлена следующим образом (рисунок 2).

На основании изучения теории и практики внутрихозяйственного контроля формирования и использования собственных источников инвестиционных ресурсов, а также порядка и особенностей их бухгалтерского учета, предлагается методика внутрихозяйственного контроля формирования и исполь-

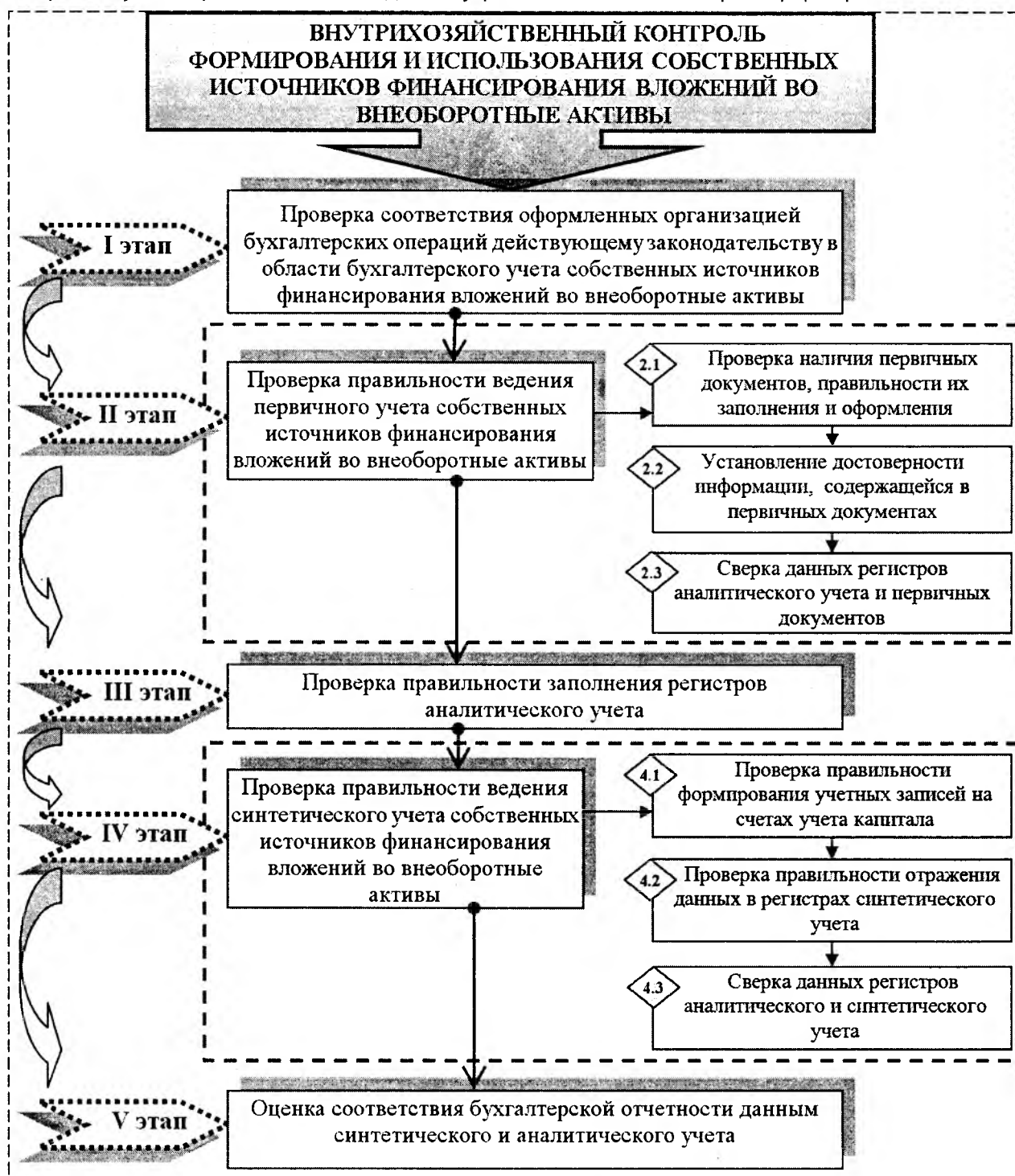


Рисунок 3 – Схема методики проведения внутрихозяйственного контроля формирования и использования собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы сельскохозяйственных организаций

Примечание – Источник: собственная разработка.

зования собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы, состоящая из следующих последовательно осуществляемых этапов:

1. Проверка соответствия оформленных организацией бухгалтерских операций действующему законодательству в области бухгалтерского учета собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы;
2. Проверка правильности ведения первичного учета собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы в организации:
 - 2.1 проверка наличия первичных документов, правильности их заполнения и оформления;
 - 2.2 установление достоверности информации, содержащейся в первичных документах, подтверждающих формирование и использование капитала организации;
 - 2.3 сверка данных регистров аналитического учета и первичных документов;
3. Проверка правильности заполнения регистров аналитического учета;
4. Проверка правильности ведения синтетического учета собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы в организации:
 - 4.1 проверка правильности формирования учетных записей на счетах учета капитала;
 - 4.2 проверка правильности отражения данных в регистрах синтетического учета;
 - 4.3 сверка данных регистров аналитического и синтетического учета по каждому счету;
5. Оценка соответствия бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета.

Примечание – Источник: собственная разработка.

Данная последовательность процедур внутрихозяйственного контроля характерна для каждого уровня проверки системы бухгалтерского учета собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы. Таким образом, конкретная методика внутрихозяйственного контроля формирования и использования каждого собственного источника финансирования инвестиционных проектов для сельскохозяйственных организаций представлена на рисунке 3.

Предлагаемая методика внутрихозяйственного контроля формирования и использования собственных источников финансирования направлена на установление достоверности и правильности учетных процедур и ориентирована на требования международной практики.

Разработанная методика внутрихозяйственного контроля формирования и использования собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы представляет собой логически обусловленную последовательность выполнения контрольных процедур обработки данных для обеспечения достоверности информации, отраженной в бухгалтерской отчетности, необходимой ее пользователям для принятия эффективных управленческих решений. В результате будет обеспечена возможность осуществлять внутрихозяйственный контроль на всех стадиях учетного процесса: начиная со сбора и регистрации информации в первичных учетных документах, взаимосверки хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета и заканчивая составлением отчетности. Данная методика внутрихозяйственного контроля позволит осуществлять своевременный контроль за рациональным использованием источников финансирования вложений во внеоборотные активы, проводить мониторинг обратной связи по результатам его проведения и принимать обоснованные управленческие решения.

С целью обеспечения согласованности систем бухгалтерского учета и контроля необходимо конкретизировать последовательную совокупность контрольных процедур по предложенной методике проведения внутрихозяйственного контроля формирования и использования собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы в аграрных предприятиях. Предлагаются следующие этапы ее осуществления.

1. На первом этапе внутрихозяйственного контроля осуществляется проверка соответствия оформленных организацией хозяйственных операций действующему законодательству в области бухгалтерского учета собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы. В ходе проверки необходимо установить обоснованность и законность образования и использования капитала организации.

Рациональное использование прибыли организации, как основного собственного источника финансирования, обуславливает устойчивость ее финансового состояния. В связи с чем, важным этапом внутрихозяйственного контроля источников финансирования инвестиционных проектов является проверка правильности формирования и распределения прибыли на соответствующих счетах 84 «Чистая прибыль (чистый убыток)» и 85 «Использование прибыли» в разрезе предложенных субсчетов.

На счете 84 «Чистая прибыль (чистый убыток)» формируется информация о направлениях использования чистой прибыли: отчисления в инновационный фонд, дивиденды учредителям и формирование резервного капитала [2].

Первоначально следует осуществлять контроль формирования данных об отчислениях в инновационный фонд Минсельхозпрода Республики Беларусь, который предполагает проверку правильности и своевременности отражения отчислений в бухгалтерском учете. Источниками информации в данном случае являются Указ Президента Республики Беларусь от 7 декабря 2009 г. № 596 «О некоторых вопросах формирования и использования средств инновационных фондов» [5] и Особенная часть Налогового кодекса Республики Беларусь [4].

При проверке правильности начисления дивидендов учредителям за счет чистой прибыли следует проверять соответствие совершаемых хозяйственных операций учредительным документам и решениям собственников (учредителей).

Далее следует провести проверку формирования резервного капитала согласно действующему законодательству и учетной политике организации. Порядок формирования данных по счету 85 «Использование прибыли» требует более детального проведения контрольных процедур в связи со сложностью формируемой информационной базы на указанном счете. При проверке информации по счету 85 «Использование прибыли» особое внимание следует обратить на обоснованность использования накопленной прибыли для долевой собственности, отраженной на субсчете 85-2 «Накопленная прибыль для долевой собственности». На данном этапе следует осуществлять внутривозвратный контроль использования прибыли на усиление мотивации труда путем финансирования инвестиционных проектов, а также контролировать выплаты дивидендов по акциям работникам за счет прибыли на долевую собственность. В Личной карточке должна быть отметка о наличии у работника части имущества, соразмерной его доле в виде акций.

Одним из направлений использования накопленной прибыли является погашение кредитов и процентов по ним. С целью контроля источника погашения кредитов, согласно учетной методике [2] необходимо осуществлять мониторинг направлений расходования кредитных ресурсов с целью обеспечения эффективного их использования, контролировать соблюдение условий кредитного договора, правильность начисления процентов по кредитам и своевременность их уплаты.

Обособленное отражение в бухгалтерском учете накопленной прибыли для финансирования формирования основного стада (85-4 «Накопленная прибыль для финансирования формирования основного стада») [2] позволяет обеспечить контроль инвестиционных источников, где особое внимание следует уделить проверке своевременности перевода животных в основное стадо. В учетной практике сельскохозяйственных организаций на этом участке учетной работы выявляется много фактов формирования недостоверных данных.

Для достижения прозрачности учетной информации о расходах, связанных с оказанием социальной и шефской помощи, благотворительной деятельностью, осуществлением мероприятий культурно-просветительного и оздоровительного характера, спортивных мероприятий, отдыха, развлечений предусмотрен отдельный субсчет 85-6 «Авансовое использование прибыли в течение года» к счету 85 «Использование прибыли». Такое предложение позволит осуществлять постоянный мониторинг за расходами такого характера, с целью недопущения незаконного вывода капитала, финансирования криминальной деятельности.

Контроль прибыли на потребление, отраженной на счете 85-5 «Обеспечение социальных гарантий персонала» должен проводиться согласно утвержденной смете расходования.

Экономическая сущность и назначение добавочного капитала заключается в том, что он выступает дополнительным информационным источником к уставному капиталу. Именно поэтому на счете 83 «Добавочный капитал» предлагаем отражать информацию о размерах эмиссионного дохода организации, что позволит пользователям финансовой отчетности получать достоверную информацию о величине общего капитала, переданного акционерами организации в виде суммы двух показателей: уставного (номинального) и добавочного капитала (эмиссионного дохода) [3]. Данное положение предусматривает проведение внутривозвратного контроля номинальной стоимости акций согласно учредительным документам. Затем следует проверить обоснованность формирования рыночной стоимости акций и лишь после этого провести арифметическую проверку расчета эмиссионного дохода как разницы между рыночной и номинальной стоимостью акций.

Для получения информации о дооценке имущества организации в учете рекомендован отдельный счет 87 «Переоценка активов». Введение дополнительного счета обеспечивает, помимо получения экономически однородной информации на счетах бухгалтерского учета, осуществление оперативно-

го внутрихозяйственного контроля правильности расчета прироста стоимости активов, выявляемого по результатам переоценки в соответствии с законодательством путем применения методических приемов документального контроля: нормативной и арифметической проверки.

2. Для внутрихозяйственного контроля информационная совокупность формируется в процессе ведения первичного учета, то есть на стадии оформления первичных документов. На втором этапе внутрихозяйственного контроля рекомендуется осуществить проверку правильности ведения первичного учета собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы. Первичные учетные документы являются источником исходной информации о совершенных в организации хозяйственных операциях. Исходя из этого, в организации должно постоянно осуществляться наблюдение за правильностью ведения первичного учета источников финансирования с целью выявления отклонений по следующим позициям:

- проверка наличия первичных документов, правильности их заполнения и оформления. Первоначально необходимо убедиться в том, что каждый факт хозяйственной деятельности подтвержден соответствующим документом, затем проверить реальность и существенность информации, содержащейся в документах. Обязательной проверке подлежит правильность заполнения необходимых реквизитов.

- установление достоверности информации, содержащейся в первичных документах, подтверждающих формирование и использование капитала организации. Следует удостовериться в реальности информации, отраженной в первичных документах. Такую проверку целесообразно проводить, если у проверяющего возникли подозрения о недостоверности данных или в случае, если были выявлены расхождения между данными регистров аналитического учета и первичными документами.

- сверка данных регистров аналитического учета и первичных документов. Инструментарий внутрихозяйственного контроля представлен рабочей документацией проверяющего в виде Ведомости результатов внутрихозяйственного контроля. Следовательно, результаты проверки соответствия первичного и аналитического учета источников финансирования могут быть представлены в табличной форме с использованием разработанной Ведомости результатов внутрихозяйственного контроля соответствия первичного и аналитического учета использования собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы. Отличительной особенностью разработанной Ведомости является то, что материал в ней представляет собой структурированную информационную совокупность о порядке получения аудиторских доказательств с указанием применяемых методических приемов проведения внутрихозяйственного контроля, содержит выдержки из нормативных документов и прочее. Использование предложенной Ведомости при проведении внутрихозяйственного контроля собственных источников финансирования будет способствовать сокращению сроков проведения проверки и служит надежным основанием для систематизации и документального оформления результатов проверки, составления отчета для руководства и собственников организации.

3. Проверка правильности заполнения регистров аналитического учета. Основными источниками проверки капитала являются аналитические данные по счетам 80 «Уставный капитал», 81 «Собственные акции (доли)», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 87 «Переоценка активов» – Ведомость аналитического учета формы №69-АПК, по счету 88 «Финансирование вложений во внеоборотные активы» – Ведомость аналитического учета формы №71-АПК.

4. На четвертом этапе внутрихозяйственного контроля рекомендуется осуществить проверку правильности ведения синтетического учета собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы. Для этого проверяющий должен:

- проверить правильность формирования учетных записей на счетах учета капитала и их соответствие действующим нормативным положениям по ведению бухгалтерского учета и отчетности. По каждому счету учета капитала проверяющий анализирует корреспонденцию счетов. Источником информации на данном этапе проверки будут выступать регистры синтетического учета (журналы-ордера ф. №12-АПК, №15-АПК, Главная книга);

- проверить правильность отражения данных в регистрах синтетического учета;

- сверить данные регистров аналитического и синтетического учета по каждому счету учета собственных источников финансирования. Результаты проверки соответствия аналитического и синтетического учета источников финансирования могут быть представлены в форме разработанной Ведомости результатов внутрихозяйственного контроля соответствия аналитического и синтетического учета собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы.

5. Заключительным этапом является оценка соответствия бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета. Источниками информации в данном случае будут выступать: ве-

домость аналитического учета по счетам 80 «Уставный капитал», 81 «Собственные акции (доли)», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 87 «Переоценка активов» ф. № 69-АПК, ведомость аналитического учета по счету 88 «Финансирование вложений во внеоборотные активы» ф. №71-АПК, журнал-ордер по кредиту счетов 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги», 63 «Резервы по сомнительным долгам», 80 «Уставный капитал», 81 «Собственные акции (доли)», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 86 «Целевое финансирование», 87 «Переоценка активов» ф. №12-АПК, журнал-ордер по кредиту счетов 99 «Прибыли и убытки», 98 «Доходы будущих периодов», 84 «Чистая прибыль (числительный убыток)», 85 «Использование прибыли», 88 «Финансирование вложений во внеоборотные активы» ф. №15-АПК, Главная книга, форма бухгалтерской отчетности №1 «Бухгалтерский баланс», форма №3 «Отчет об изменении капитала», форма №5 «Приложение к бухгалтерскому балансу». При этом необходимо установить соответствие данных бухгалтерского учета и отчетности с помощью разработанной Вспомогательной ведомости мониторинга соответствия показателей бухгалтерского учета и отчетности по собственным источникам финансирования. Применение в контрольной практике аграрных предприятий рекомендованной Вспомогательной ведомости позволит провести проверку взаимной увязки показателей отчетности и бухгалтерского учета, а также сконцентрировать внимание на вероятных нарушениях законодательства и учетной дисциплины.

Выявленные в ходе проверки ошибки и нарушения предлагается фиксировать в рабочей документации проверяющего. На заключительном этапе проведения внутривозвратного контроля собственных источников финансирования замечания и рекомендации целесообразно агрегировать в Карточке замечаний внутривозвратного контроля (таблица 1).

Разработанные учетные методики [2, 3] позволили осуществить такую группировку показателей на счетах учета капитала, которая обеспечивает проведение мониторинга формирования собственных источников финансирования вложений во внеоборотные активы, взаимосвязь учета и контроля таких источников, способствует конкретизации контрольных процедур с помощью методик внутривозвратного контроля с целью проверки соответствия методического обеспечения учета.

Таблица 1 – Карточка замечаний внутривозвратного контроля

КАРТОЧКА ЗАМЕЧАНИЙ ВУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ

Номер карточки замечаний № _____

Проверяемый период с «__» _____ по «__» _____ 20__ г.

Раздел бухгалтерского учета: счет № _____ «_____»

Наименование и характер нарушения: _____

п/п	Показатель	Описание	Винные лица	Комментарии и рекомендации
1	2	3	4	5
1.	Бухгалтерское оформление	Указывается формальное содержание ошибки и ее отражение в бухгалтерском учете		
2.	Суть замечания проверяющего	Раскрывается содержание ошибки по существу (нарушение методологии учета, противоречие действующему законодательству)		
3.	Источник информации	Делается ссылка на документ, регистр, в котором обнаружена ошибка		
4.	Нормативная база	Указывается пункт в нормативном документе, согласно которому дана рекомендация по исправлению ошибки в учете		
5.	Правильное бухгалтерское оформление	Дается рекомендация субъекта внутривозвратного контроля по правильному отражению хозяйственной операции в бухгалтерском учете		
6.	Порядок исправления	Отражается рекомендация проверяющего по исправлению выявленной ошибки		

Проверка осуществлена _____

(должность)

(подпись)

(Ф.И.О.)

Дата составления «__» _____ 20__ г.

Примечание – Источник: собственная разработка

ПРОДОЛЖЕНИЕ В НОМЕРЕ 12...