

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ

КАФЕДРА УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

**ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА НА
ПРЕДПРИЯТИЯХ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА**

Магистерская диссертация
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика
магистерская программа «Учет, анализ и аудит»
заочной формы обучения, группы 09001682
Акунеевой Светланы Геннадьевны

Научный руководитель
к.э.н., доцент
Кулигина С.В.

Рецензенты
д.э.н., профессор кафедры
экономики и моделирования
производственных процессов
ФГАОУ ВО НИУ «БелГУ»
Стрябкова Е.А.

Экономист ООО «Мираторг
-Белгород»
Глешко Я.С.

БЕЛГОРОД 2019

Оглавление

Введение	3
1. Методические основы создания и функционирования системы контроллинга в современных условиях хозяйствования	8
1.1. Сущность, задачи и функции контроллинга	8
1.2. Виды и механизмы контроллинга	13
1.3. Внутренний контроль как функция контроллинга	20
2. Особенности развития агропромышленных комплексов	25
2.1. Анализ состояния и развития агропромышленных комплексов в России и Белгородской области.	25
2.2. Влияние структуры агропромышленных комплексов на систему контроллинга	32
3. Методические рекомендации по формированию системы контроллинга в организациях агропромышленного комплекса	45
3.1. Методические рекомендации по организации подсистемы планирования	45
3.2. Формирование подсистемы контроля как элемента контроллинга	60
Заключение	75
Список использованной литературы	80
Приложения	89

Введение

Актуальность темы исследования. В современных условиях, когда многие хозяйствующие субъекты испытывают ряд проблем, как внешнего, так и внутреннего характера, и несут финансовые потери, проблемы реализации новых подходов к управлению, поиск путей их решения являются сложными и важными вопросами хозяйственной деятельности. Осуществление их решения невозможно без рациональной корпоративной стратегии, без структурированной отчетности (внутренней и внешней), без сбалансированной системы показателей, которая лежит в основе построения такой отчетности. Другими словами необходим некий инструмент который позволит верно определять цели руководства организации, обеспечить информационную поддержку всем бизнес-процессам, прогнозировать изменение состояния дел в организации под воздействием тех или иных факторов. Для решения многих выше обозначенных задач необходимо использование такого инструмента как контроллинг.

Актуальность темы также определяет происходящий в наши дни процесс интеграции традиционных методов учета, анализа, планирования и контроля в единую систему получения, обработки и обобщения информации и принятия на ее основе управленческих решений. Данная система ориентирована не только на достижение оперативных целей, но и на глобальные стратегические цели, такие как выживание предприятия, его экологический нейтралитет, сохранение рабочих мест и т.д.

В отечественной науке имеется большое количество комплексных разработок, охватывающих вопросы организации контроллинга и формирования информации для управления хозяйствующим субъектом. Несмотря на это проблемы внедрения и вопросы организации контроллинга применительно к российским хозяйствующим субъектам остаются недостаточно исследованными и изученными.

Особую сложность вызывают вопросы формирования системы контроллинга в организациях агропромышленного комплекса. Во-первых, это

связано со сложной организационной структурой. Аграрные и промышленные предприятия объединяются в холдинги, чтобы обеспечить интеграцию всех предприятий цепочки создания ценности, то есть конечного продукта, необходимого потребителю. Агропромышленный комплекс объединяет несколько отраслей экономики, направленных на производство и переработку сельскохозяйственного сырья и получения из него продукции, доводимой до конечного потребителя. В состав агропромышленных комплексов входят предприятия, занимающиеся растениеводством, животноводством, промышленной переработкой, услугами и другими видами деятельности, каждый из которых имеет отраслевые особенности, что также необходимо учитывать при формировании системы контроллинга.

Все вышеописанное свидетельствует об актуальности и сложности вопросов формирования системы контроллинга в организациях, входящих в агропромышленные комплексы.

Цели и задачи исследования. Целью настоящей выпускной квалификационной работы является разработка методических рекомендаций по формированию системы контроллинга в организациях, входящих в агропромышленный комплекс. Для достижения поставленной цели нужно решить следующие задачи:

- рассмотреть методологическую составляющую системы контроллинга,
- провести анализ состояния и перспектив развития организаций агропромышленного комплекса,
- определить структуру системы контроллинга для организаций агропромышленных комплексов,
- разработать методические рекомендации по организации планирования,
- охарактеризовать подсистему контроля, как элемента системы контроллинга.

Предмет и объект исследования. В качестве предмета исследования выступают теоретические, методические и практические положения по

формированию системы контроллинга. Объектом исследования являются организации, входящие в агропромышленный комплекс Белгородской области.

Теоретическая и методологическая база исследования. Теоретической и методической основой послужили законы РФ, постановления правительства РФ и Министерств, труды ведущих российских и зарубежных ученых, занимающихся всесторонним изучением контроллинга, управленческого учета, менеджмента, а также материалы научно-практических конференций, семинаров и публикаций в специализированных периодических изданиях.

В выпускной квалификационной работе при решении конкретных задач применялись общие и специальные методы исследования (методы сравнительного анализа, диалектический, экономический анализ, оптимизационный подход, абстрактно-логический, статистический, экспертные и экономико-математические методы).

Научная новизна исследования заключается в разработке методических рекомендации по формированию системы контроллинга в организациях агропромышленного комплекса .

Научна новизна представлена в следующих направлениях:

- определены уровни системы контроллинга управления результатами деятельности агропромышленных комплексов, включающие: центр принятия управленческих решений, относящийся к управляющей компании, выполняющий функции аккумуляции внешней и внутренней информации, центр координации и контроля, который утверждает и распределяет целевые индикаторы для каждого структурного подразделения на уровне юридического лица, центр реализации, выполняет запланированные операции и осуществляет контроль за выполнением целевых индикаторов;

- выделены этапы и подэтапы планирования для организаций агропромышленного комплекса: 1) целеполагание, которое осуществляется на двух уровнях и включает определение целей 1 уровня –для холдинга (на уровне центра управления) и определение дополнительных показателей целеполагания 2-го уровня для отдельных юридических лиц, формирование

плана на год, финплана и бюджета логистики в разрезе балансовых единиц, 2) формирование плана продаж и отгрузок с учетом отраслевых и рыночных особенностей,

- разработаны рекомендации по организации и функционированию подсистемы внутреннего контроля включающие: принципы создания единой интегрированной информационной системы, характеристику информации по сегментам учета, практические рекомендации по осуществлению текущего контроля затрат на основе дополнительной аналитики, процедуры последующего контроля, а также контроль рисков.

Теоретическая значимость работы. Теоретическая значимость выпускной квалификационной работы состоит в систематизации и обобщении теоретических, практических и методических основ построения системы контроллинга, в работе исследуется взаимосвязь структур агропромышленных холдингов и инструментов контроллинга. Оптимизация этой взаимосвязи через применение управленческих инструментов обеспечит создание базы для дальнейшего развития агропромышленных комплексов.

Практическая значимость работы. Практическая значимость заключена в том, что методические рекомендации являются основой и руководством для формирования системы контроллинга в организациях агропромышленного комплекса.

Публикации. Основные положения магистерской диссертации отражены в 3 работах общим объемом 0,75 п.л., в том числе авторских 0,4 п.л.

Структура работы. Данная выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. В работе имеется 12 таблиц, 13 рисунков.

Во введении дана характеристика актуальности темы выпускной квалификационной работы, определена ее методологическая составляющая. Первая глава отражает теоретические основы системы контроллинга. В частности в ней рассмотрены взгляды различных авторов на систему контроллинга, описана ее сущность, сформулированы цели и задачи, выделены

функции. Вторая глава работы посвящена особенностям агропромышленных комплексов. В частности, в ней рассмотрено состояние и определены перспективы развития организаций аграрного сектора в России, определено место и значение Белгородской области в реализации планов по насыщению отечественного рынка собственной аграрной продукцией. Рассмотрены наиболее крупные холдинги агропромышленного сектора. В данной главе дана характеристика видов деятельности, осуществляемых организациями агропромышленного комплекса, что позволило определить структуру системы контроллинга для рассматриваемых организаций. В третьей главе подробно описаны элементы системы контроллинга и представлены методические рекомендации по формированию подсистемы планирования, сформированы этапы и подэтапы планирования, дана их характеристика и описаны особенности информационного обеспечения процесса бюджетирования. В данной главе рассмотрены основные составляющие подсистемы контроля, базирующиеся на учетной информации, в которые включены: принципы информационного обмена, уровни контроля, характеристика информации по секторам учета. Заключение содержит основные выводы и предложения.

1. Методические основы создания и функционирования системы контроллинга в современных условиях хозяйствования

1.1. Сущность, задачи и функции контроллинга

Слово контроллинг происходит от английского «to control» - контролировать, управлять. Сам термин «controlling» возник в Америке, в 70-е годы понятие «контроллинга» появилось в Западной Европе, а затем в начале 90-х стал использоваться в отечественной научной и практической литературе. До настоящего времени не существует однозначной и общепринятой трактовки контроллинга.

Значительный вклад в развитие контроллинга внесли такие зарубежные ученые, как А. Дайле, Ю. Вебер, Х. Берр, Х. Фольмут, Э. Маер, Д. Хан, Ю. Куппер, П. Хорват, А. Цюнд. Среди российских ученых, активно занимающихся исследованиями в данной области следует назвать А.М. Карминского, С.Г. Фалько, М.Л. Лукашевича, Ф.Л. Левина, Н.Н. Пущенко, И.Л. Коленского, М.Л. Слуцкина, В.А. Старых, А.М. Павлову, А. Примака, Е.Н. Тихоненкову, Е.А. Ананькина, А.А. Харина, С.В. Данилочкина, А.В. Анищенко, С.Л. Виноградова, Ю.П. Анискина, Н.И. Оленева и др.

Анализ научно-методической, учебной зарубежной и российской литературы позволяет сделать вывод, что нет однозначного определения понятия «контроллинг». Т. Райхман является одним из представителей концепции контроллинга и называет его системой, ориентированной на достижение финансового результата, в сферу задач которой входит сбор и обработка информации в процессе разработки, координации и контроля выполнения основных целей предприятия[61]. Согласно мнению Э. Майера, контроллинг – это концепция эффективного управления предприятием и гарантия ее долгосрочного существования[48].

Контроллинг в широком смысле - система обеспечения выживаемости организации в двух аспектах: краткосрочном (максимизация чистого дохода) и

долгосрочном (поддержание эффективного взаимодействия внутренней и внешней среды предприятия) [71].

В книге профессора Д. Хана также развивается концепция контроллинга как инструмента интегрированного планирования и контроля применительно ко всем сферам управления предприятия [68]. Доктор А. Дайле один из основателей немецкой школы контроллинга под данным термином понимает процесс, контролирующий экономическую ситуацию на предприятии [29].

Контроллинг можно рассматривать в качестве системы управления хозяйственной деятельностью и прибылью, в рамках которой выделяют две основные функции: контроль и планирование. По мнению Авдиенко К.В. контроллинг осуществляет координацию контроля, учета и планирования [10]. Соглашаясь с данным мнением по вопросу выполнения контроллингом функции координация служб менеджмента для обеспечения действий, направленных на достижение поставленных задач, считаем, важной составляющей контроллинга - экономический анализ, соответствующей целевому управлению.

Бочкова В. В., Головина О. И. выделяют пять основных концепции контроллинга:

- контроллинг с ориентацией на систему бухгалтерского учета,
- контроллинг с ориентацией на информацию,
- контроллинг с ориентацией на систему управления,
- контроллинг с ориентацией на стратегию развития,
- контроллинг с ориентацией на формирование образа мышления [19,27].

Концепция контроллинга с ориентацией на систему бухгалтерского учета заключается в реализации информационных потребностей и решении задач через использование данных бухгалтерского учета, где основное внимание направлено на стоимостные показатели. Главная цель – обеспечение получения прибыли.

Данная концепция является в определенной мере ограниченной, так как опирается только на данные бухгалтерского учета и отвечает потребностям

только операционной деятельности организации, а стратегические аспекты остаются без должного внимания. Следует также учесть, что бухгалтерский учет ведется по строгим правилам, а оценка показателей не всегда соответствует рыночным потребностям, и некоторые важные, с точки зрения рынка, показатели, например, человеческий капитал, остаются в тени, хотя имеют важное значение для управления.

В рамках данного направления доминирует ориентация на общие итоги без учета дифференциации результатов деятельности отдельных подразделений и служб предприятия. Хотя процессный подход в управлении требует перестроения и учетной системы. Несмотря на это, преимуществом концепции является простота ее применения, основанная на использовании уже существующей информационной базы и отлаженной учетной политики.

Концепция контроллинга с ориентацией на информацию характеризуется использованием не только данных бухгалтерского учета (количественной информации), но информации качественного характера, связанной с хозяйственной деятельностью организации. Основной задачей становится информационная поддержка принимаемых управленческих решений. Используемая система является комплексной, охватывает не только качественные, но и количественные стороны деятельности организации, представлена различными видами показателей, содержит данные о прошлом, настоящем и планируемом будущем, т.е. становится инструментом обеспечения всего информационного поля управления предприятием.

Система сбалансированных показателей выступает как инструмента контроллинга, характеризующий финансовый и нефинансовый аспект. Сохраняя финансовую составляющую в качестве основного параметра управленческого процесса, она одновременно определяет интегрированный комплекс критериев, связывающих долгосрочный финансовый успех с такими показателями, как клиентская база, внутренние процессы, персонал и систематическая работа компании в целом. То есть в данной концепции акцент смещается в сторону стратегических задач. Но ее применение является

достаточно сложным, поскольку требует изменения всего документооборота, корректировки процесса принятия управленческих решений и обеспечения рациональной взаимосвязи управленческой и информационной среды.

Концепция с ориентацией на систему управления является более зрелой трактовкой сущности контроллинга. Она предусматривает использование контроллинга как инструмента, ликвидирующего «узкие» места в деятельности организации и ориентированного на будущее в соответствии с поставленными стратегическими целями. Контроллинг задействован на всех стадиях управленческого процесса, конечной стадией которого является обеспечение конкурентоспособности и прибыльности организации.

Контроллинг с ориентацией на стратегию развития предполагает подстроение всей информационно-аналитической системы под стратегическое управление. То есть стратегические цели должны быть достигнуты даже при наличии краткосрочных финансовых потерь. Соответственно анализ также производится с ориентацией на достижение долгосрочных целей. Важно не просто определить стратегию деятельности компании, но и донести ее до всех сотрудников в понятных для них формулировках. Стратегия компании должна стать основой для определения целей не только руководителей среднего и низшего уровней управления, но и каждого сотрудника как участника создания ценности.

Контроллинг с ориентацией на формирование образа мышления у всех сотрудников предполагает получение многопрофильной информации, способствующей принятию оперативных управленческих решений с учетом возможности решения стратегических задач.

Контроллинг включает не только координацию управленческих решений, но и координацию их исполнения внутри управленческой системы. Поэтому Т.Л. Безрукова и П.А. Петров выделяют дополнительную концепцию контроллинга – ориентированную на координацию [17]. Задачи координации в концепции контроллинга подразделяются на два уровня:

- ориентация на планирование и контроль,

➤ ориентация на управленческую среду в целом.

В итоге достигается интеграция всех аспектов процесса управления в рамках организации, что способствует обеспечению успешного функционирования в долгосрочной перспективе. Важным становится подкрепление управленческой деятельности актуальным информационным обеспечением, так как в функции контроллинга включаются создание, обработка, проверка и представление управленческой информации.

Таким образом, система контроллинга представляет собой целостную систему элементов, посредством взаимодействия которых обеспечивается интеграция, системная организация и координация информационных потоков, процесса управления, функциональных областей, организационных единиц. Контроллинг по средствам своего механизма объединяет все функциональные области субъектов агропромышленного холдинга: маркетинг и сбыт, производство, снабжение, финансы.

Контроллинг – явление многогранное, и различия в трактовках понятия «контроллинг» затрудняет создание единого универсального языка и инструментария.

Цели контроллинга, как направления деятельности, напрямую взаимосвязаны с целями хозяйствующего субъекта и могут определяться в виде экономической терминологии, как например, достижение заданного уровня прибыли и производительности, то есть основной целью контроллинга является направление управленческого процесса на достижение целей предприятия.

Основными задачами контроллинга можно считать следующие:

- формирование системы информационного обеспечения, адекватного задачам и функциям управленческой деятельности организации;
- формирование организационной структуры, ориентированной на достижение оперативных и стратегических целей;
- ориентация на достижение эффективного функционирования и развития организации в долгосрочной перспективе. [34]

С одной стороны, контроллинг можно рассматривать в качестве системы управления хозяйственной деятельностью и прибылью, в рамках которой выделяют две основные функции: контроль и планирование. С другой стороны, определяющей функцией контроллинга считается координация служб менеджмента в целом для обеспечения действий, направленных на достижение поставленных задач. В данном случае, контроллинг представляет собой комплексное соединение процессов планирования, учета, контроля и экономического анализа, координацию мер по достижению целей организации, формирование информационной системы, соответствующей целевому управлению.[72]

В любой системе контроллинга присутствуют следующие обязательные факторы, которые связаны с информацией и ее потокам:

- ✓ информационное обеспечение,
- ✓ передача и/или трансформация информации.

Однако применение данной концепции на практике является достаточно сложным, поскольку требует изменения всего документооборота, корректировки процесса принятия управленческих решений и обеспечения рациональной взаимосвязи управленческой и информационной среды.

В условиях рыночной экономики и необходимости наращивания объемов продукции, производимой предприятиями агропромышленного комплекса, целесообразно более активное использование концепции контроллинга с ориентацией на формирование образа мышления, что позволит аккумулировать разноплановую информацию и проводить более эффективный анализ.

1.2. Виды и механизмы контроллинга

Мастерство экономического управления – это умение прогнозировать хозяйственную и рыночную ситуацию, найти оптимальное соотношение «затраты - прибыль» и этим обеспечить достижение запланированных целей и,

прежде всего, получение желаемого результата. Контроллинг – механизм этого мастерства, развитием и совершенствованием которого занимаются зарубежные и российских специалисты. Актуальность данного инструмента управления связана с тем, что контроллинг позволяет хозяйствующему субъекту надежно ориентироваться в рыночных отношениях по сравнению с ранее существовавшими системами планирования и учета.

Контроллинг можно представить в виде сервисной функции. Основными пользователями этой функции является эффективность работы руководителей высшего звена, менеджеров и специалистов функциональных подразделений предприятия. Анализируя современную практику управления предприятиями, необходимо подчеркнуть, что контроллер является поставщиком информации для управляющих.

Реализация основной функции контроллинга базируется на четырех принципах:

- движения и торможения,
- своевременности,
- стратегического создания,
- документирования.

Принцип движения и торможения формирует объективные условия для постоянного обнаружения и введения нового, прогрессивного, а также эффективного в деятельность предприятия, при этом учитывая специфику и возможности [12]. Принцип своевременности определяется способностью предприятия к своевременной реакции на изменения внешней и внутренней среды. Принцип стратегического сознания выполняется только в случае, если какие-либо решения и действия анализируются с позиции его соответствия стратегическим программам. Принцип документирования дает возможность в любое время определить посылающего и принимающего информацию, а также его содержание и период времени. Принцип документирования можно отнести к инструменту, который контролирует соблюдение вышеизложенных принципов

В рамках ориентации процесса управления на достижение поставленных целей организации можно выделить стратегический и оперативный контроллинг. В соответствии с данными видами Елисова И.Н. определила задачи контроллинга:

-стратегический контроллинг – установление качественных целей организации, стратегическое планирование, установление подконтрольных показателей, сравнение их плановых и фактических значений;

-оперативный контроллинг – анализ влияния отклонений на выполнение текущих планов, мотивация и создание систем информации[33].

Стратегический контроллинг в первую очередь ориентирован на помощь менеджерам высшего звена и собственникам, при выработке общей стратегии развития, стратегических целей и задач. Инструментарий стратегического контроллинга:

- анализ жизненного цикла продукта,
- анализ качества обслуживания,
- анализ отклонений,
- инвестиционные расчеты,
- ценообразование,
- оценка эффективности работы центров ответственности,
- планирование производственного результата,
- финансовое планирование и другие.

Александр Иванович Орлов выделяет два вида контроллинга: явный и скрытый.[56]

Явный, который предполагает научные и прикладные работы, с использованием термина «контроллинг». Многие хозяйствующие субъекты создают отделы контроллинга и разрабатывают соответствующие регламенты для работы, четко определяющие функции данных отделов.

Скрытый контроллинг, то есть когда термин «контроллинг» не используется, а фактически функции реализуются.

С одной стороны, второй вариант в практике является более распространенным, а, с другой стороны в теория контроллинга эволюционирует и появляются новые виды контроллинга:

- контроллинг рисков [65],
- контроллинг научной деятельности [41],
- контроллинг персонала [48],
- контроллинг качества промышленной продукции [66],
- контроллинг экологической безопасности[25],
- контроллинг агропромышленного комплекса .

Контроллинг, как и любое другое явление имеет свой механизм, с помощью которого он реализует свои функции и решает поставленные перед ним задачи. Контроллинг по средствам своего механизма объединяет все функциональные области предприятия: маркетинг и сбыт, производство, снабжение, финансы. Он включает методы, инструменты, методики, технологию, практику.

Основными инструментами контроллинга применяемыми в процессе планирования являются: анализ и оптимизация объемов заказов, маржинальный анализ, анализ области сбыта, функционально- стоимостной анализ; анализ структуры потребителей, выбор альтернативы собственного производства или закупки со стороны, методы логистики, выбор оптимального ценообразования, организация процесса бюджетирования, расчет уровня запасов, планирование уровня загруженности мощностей и многие другие.

Среди инструментария контроллинга, применяемого в области мониторинга и контроля, можно выделить: систему раннего предупреждения (выявление возможных отклонений), регулярный контроль соответствия фактических значений плановым, мониторинг и анализ издержек по центром ответственности [29].

Инструментами контроллинга, применяемыми в области информационного обеспечения процесса управления, являются организация

системы документооборота, построение системы внутренней отчетности, составление карт бизнес-процессов[45].

К инструментам контроллинга также относят: международные стандарты финансовой отчетности (IFRS), модели создания корпоративной стоимости (Shareholder Value), систему сбалансированных показателей (Balanced Scorecard), управление затратами на основе видов деятельности (Activity based costing), новые подходы к планированию и др. [43]

Наиболее популярным на сегодняшний день является такой инструмент контроллинга, как система сбалансированных показателей, основанная на комплексном подходе к рассмотрению хозяйственной деятельности предприятия. Основной идеей является внедрение стратегии, направленной на формирование системы управления ключевыми показателями.

Рассмотрим систему сбалансированных показателей с двух сторон, а именно финансовой и нефинансовой составляющей. По мнению Р. Каплана и Д. Нортонa важное место в ССП занимают не только финансовые аспекты, но и другие аспекты стратегии развития и функционирования компании.

Сбалансированная система показателей нацелена на избежание изолированного рассмотрения отдельных перспектив и предполагает реализацию сбалансированного подхода. Тем самым обеспечивает руководителя логичным и понятным инструментарием.

Успешные компании в своих системах целей учитывают 4 показателя:

- финансы,
- клиенты,
- процессы,
- персонал. [36]

Необходимо успешно внедрить финансовые показатели в выбранную стратегию. Для каждой единицы выделяется группа показателей эффективности предприятия, которые с одной стороны, группируются по направлениям анализа (финансы, клиенты, процессы, персонал), а с другой стороны – по видам деятельности, являющимися основными для предприятия.

Каждому стратегическому показателю на том или ином уровне приводится в соответствие тот или иной процесс, направление и вид деятельности, что в конечном итоге приводит к формированию стратегических карт показателей предприятия с возможностью привязки строго определенных параметров к желаемым уровням организационной структуры.[70]

Для каждого уровня управления по функциональным областям осуществляют привязку к ним соответствующих ключевых показателей деятельности. Ключевые показатели– это ограниченный набор количественно измеряемых показателей деятельности, характеризующих наиболее существенные факторы успеха организации и определяющие степень достижения поставленных перед ней стратегических целей.

Система ключевых показателей является комплексной и задействуется на всех стадиях управления:

при планировании,
учете и контроле,
анализе и оценке результатов деятельности организации.

Место системы ключевых показателей в системе управления в рамках системы сбалансированных показателей представлено на рис.1.1.

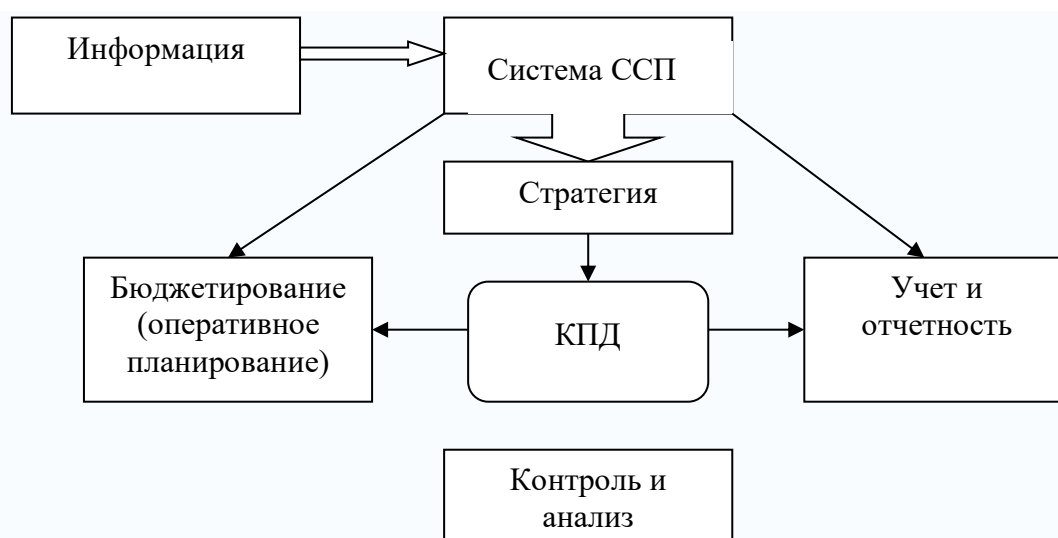


Рис. 1.1. Место ключевых показателей в системе управления.

Процесс интеграции ключевых показателей в систему бюджетирования осуществляется при закреплении ответственности за выполнение бюджетных показателей и ключевых показателей деятельности.

Применение значений ключевых показателей деятельности на этапе разработки бюджетов позволяет повысить качество оперативного планирования, а также позволит варьировать сроками составления бюджета, т.к. определение части показателей происходит заранее. Ключевые показатели в системе учета и отчетности позволяют получить актуальную информацию и принимать на ее основе эффективные, экономически обоснованные решения.

Контроллинг, в свою очередь, является инструментом, активно повышающим результаты деятельности предприятия настолько оперативно, что руководители имеют возможность вовремя принимать предупредительные меры к угрожающим его существованию действиям. Современные стороны системы контроллинга помогают бизнесменам достичь поставленных ими целей.

Таким образом, контроллинг - эффективный инструмент управления, помогающий в решении как стратегических, так и оперативных задач. Обязанностью лица, осуществляющего функции контроллинга (бухгалтера-аналитика), является принятие мер, способствующих достижению цели, при плановых и фактических расхождениях или отклонениях от намеченного пути. Реальные показатели результата деятельности организации сравниваются с плановыми, чтобы была возможность вовремя отреагировать и определить источник возникновения затруднений с целью принятия соответствующих решений, способствующих получению плановой прибыли.

В системе контроллинга особо важным является получение информации. Бухгалтер-аналитик обязан своевременно предоставлять руководству организации информацию, необходимую для принятия решений и контроля. Отправляя адресатам информацию, можно использовать внутренние и внешние ее источники, обрабатывать данную информацию при необходимости. А сотрудники хозяйствующего субъекта, в свою очередь, должны предоставлять

бухгалтер-аналитику необходимую для него информацию. Особо важная функция, возложенная на бухгалтера-аналитика, – это координация деятельности организации, которая помогает улучшить взаимодействия различных подразделений, выполняющих одну общую задачу.

1.3. Внутренний контроль как функция контроллинга

В общепринятое определение внутреннего контроля включается совокупность политики и процедур, которые используются руководством для обеспечения сохранности активов предприятия и уверенности в точности и достоверности бухгалтерских данных. Внутренний контроль также включает в себя анализ производительности и строгого соблюдения политики руководства. Другими словами, руководство стремится не только обеспечить сохранность активов и иметь достоверную документацию, но и поддерживать эффективную деятельность при условии выполнения политики компании. С этой целью оно устанавливает структуру внутреннего контроля, которая состоит из трех элементов:

- средств и методов контроля,
- системы бухгалтерского учета,
- процедур контроля.

Средства и методы контроля создаются общим отношением, компетентностью и действиями руководства. Они включают :

- философию и стиль руководства,
- организационную структуру,
- способы предоставления управленческих полномочий и ответственности,
- кадровую политику и практику.

Сотрудники должны быть достаточно квалифицированы для выполнения своих обязанностей, то есть обучены и информированы. Очевидно, что система бухгалтерского учета, независимо от того, насколько основательно она разработана, хороша лишь настолько, насколько хорошо управляются с ней люди.

Средства и методы контроля также включает регулярные проверки, которые выявляют, действуют ли работники в соответствии с предписанными процедурами. Например, большие компании часто имеют в своем штате внутренних аудиторов, которые проверяют систему внутреннего контроля компании, чтобы убедиться, что она функционирует эффективно, а работники следуют предписанным процедурам. В небольших предприятиях владельцы и руководители должны самостоятельно проводить такие проверки.

Система бухгалтерского учета состоит из всех методов и документов, установленных руководством для определения, сбора, анализа, классификации данных, регистрации и представления отчетности о хозяйственных операциях компании, а также обеспечения уверенности в том, что цели внутреннего контроля соблюдаются.

Руководство использует процедуры контроля для обеспечения сохранности активов компании и уверенности в надежности бухгалтерской документации. Эти процедуры контроля включают следующее:

1. Разрешение. Все операции и деятельность должны быть соответствующим образом одобрены руководством.
2. Отражение в учете хозяйственных операций. Для упрощения процесса подготовки финансовой отчетности и установления отчетности по активам все хозяйственные операции должны быть учтены.
3. Документы и учетные записи. Разработка и использование соответствующих документов помогает обеспечить надлежащую регистрацию хозяйственных операций в учете.
4. Ограничение доступа. Доступ к активам должен осуществляться только по разрешению руководства. Только уполномоченные сотрудники

должны иметь доступ на склады и в кладовые. Также должен контролироваться доступ к бухгалтерским документам и к компьютерам компании.

5. Периодические независимые проверки. Проверкой соответствия бухгалтерских записей и активов должны заниматься независимые работники, а не сотрудники, несущие ответственность за записи и активы. Примерами независимых проверок являются ежемесячная банковская выверка и периодическая инвентаризационная проверка запасов.

6. Разделение обязанностей. Организационный план должен разделять функциональные обязанности. В рамках одного отдела одному человеку не следует быть ответственным и за разрешение проведения хозяйственных операций, и за деятельность отдела, управление активами, ведение бухгалтерских записей по активам. Разделение обязанностей означает, что ошибка или намеренная фальсификация не могут произойти, не будучи замеченными хотя бы одним человеком.

7. Установленные процедуры работы с персоналом. Необходимо следовать установленному порядку при управлении работниками, которые выполняют свои обязанности в каждом отделе. На практике используются наблюдение, ротацию основных сотрудников, настойчивое требование, чтобы работники брали отпуска и установление материальной ответственности лиц, работающих с деньгами или запасами. Установление материальной ответственности - это процесс тщательной проверки данных о сотрудниках и защита компании от хищений с их стороны. Установление материальной ответственности не гарантирует предупреждение хищений, но оно предотвращает или уменьшает экономические потери, если происходят кражи. Благоразумные процедуры в работе с персоналом помогают быть уверенными в том, что работники знают свою работу, что они честны и им будет сложно осуществлять и скрывать хищения в течение длительного периода времени.

Не существует системы внутреннего контроля без недостатков. Пока процедуры контроля выполняются людьми, система внутреннего контроля уязвима из-за человеческих ошибок. Ошибки могут возникнуть из-за

непонимания, ошибок в суждениях, небрежности, невнимательности или усталости. Разделение обязанностей не поможет, если сговорятся работники, которые втайне согласны обмануть компанию[59]. Установленные процедуры также могут быть неэффективными против ошибок работников или их нечестности или методы контроля, которые сначала были эффективными, перестают быть таковыми в связи с изменением обстоятельств. В некоторых случаях затраты на создание и поддержание детально разработанной системы могут превысить ее выгоды. Ахметова В.Н. с соавторами отмечает, что в небольших предприятиях, например, активное участие самого владельца может заменить разделение некоторых обязанностей[13].

Установленные процедуры внутреннего контроля необходимы во всех аспектах бизнеса, но особенно при работе с активами. Активы наиболее уязвимы, когда происходит их поступление или выбытие. Например, при продаже товара наличные денежные средства или другие активы поступают предприятию, а товары или услуги покидают. Должны быть установлены процедуры, препятствующие краже во время таких операций. Также должны контролироваться закупка активов и выплата по обязательствам. Большинство этих сделок может быть защищено соответствующими системами закупок и выплат. В дополнение активы, имеющиеся в наличии, такие как денежные средства, инвестиции, запасы, здания и оборудование, должны охраняться.

Система внутреннего контроля позволяет реализовать три задачи менеджмента:

1. Иметь в наличии достаточное количество запасов для продажи покупателям и не допускать затоваривания.
2. Иметь в наличии достаточное количество денежных средств для оплаты закупок вовремя.
3. Поддерживать на низком (насколько это возможно) уровне потери.

Один из видов контроля, используемых для целей руководства, - это составление бюджета наличных денежных средств, позволяющего прогнозировать будущие денежные поступления и выплаты. Поддерживая

соответствующий остаток денежных средств, компания может воспользоваться преимуществом скидок на закупки, подготовиться при необходимости занять деньги и избежать неблагоприятных последствий неспособности заплатить по счетам, подлежащим оплате. С другой стороны, если у компании имеются избыточные денежные средства, они могут быть инвестированы с целью получения доходов по процентам до тех пор, пока они не станут необходимы.

2. Особенности развития агропромышленных комплексов

2.1. Анализ состояния и развития агропромышленных комплексов в России и Белгородской области.

Сельское хозяйство России не существенно уступает по эффективности сельскому хозяйству развитых стран мира. Эта ситуация остается неизменной не один десяток лет, и лучше всего ее характеризует один из основных показателей рентабельности сельскохозяйственного производства — урожайность. Следует также отметить, что санкции оказали положительное влияние на развитие сельского хозяйства в России. Если рассматривать период до введения санкций (2014г.) и после введения (2015-2017гг.), то видно, что масса скота и птицы, произведенной в России в убойном весе выросла в 2015г. на 4,3% по сравнению с 2014г., и составила 13397 тыс. тонн. Темп прироста в 2016г. составил 3,7%, а в 2017г. еще 4,4%. Данные статистики показывают, что наилучшие темпы роста присущи убою птицы, по которому прирост в 2017г. составил 6,9%, активно развивается свиноводство, а вот убой крупного рогатого скота сокращается. Наблюдается также увеличение объема производства молока, ежегодный темп прироста небольшой и составляет от 1 до 2%.[21]

Негативным моментом в развитии сельского хозяйства является сокращение объемов производства картофеля, плодов и ягод. При этом темп сокращения объемов плодов и ягод ежегодно составляет около 10%, а картофеля 5%. Объем выращивания овощей вырос и составил в 2017г. 16389,43 тыс. тонн.

Варвус Светлана Анатольевна отмечает, что проводимая политика импортозамещения позволила крупнейшим агропромышленным холдингам встроиться в цепочку добавленной стоимости и тем самым повлиять на уровень развития регионов[21]. Данный факт подтверждают показатели таблицы 2.1.

Таблица 2.1

Продукция сельского хозяйства
(в хозяйствах всех категорий; в фактически действовавших ценах; миллионов
рублей)[62]

	2005	2010	2014	2015	2016	Место, занимаемое в Российской Федерации 2016
Российская Федерация	1380961	2587751	4319050	5164877	5505755	
Центральный федеральный округ	292952	579935	1096654	1341797	1380055	1
Белгородская область	32691	98101	188217	220692	228355	4
Брянская область	13494	26561	56323	73896	81901	24
Владимирская область	12531	18554	32793	37257	36362	47
Воронежская область	31669	68195	158945	201094	204263	6
Ивановская область	6335	10693	15721	17296	17592	65
Калужская область	10942	21576	31327	37367	38138	46
Костромская область	8082	13947	19449	22817	21505	61
Курская область	21925	40496	98311	122168	132450	11
Липецкая область	20092	35420	81964	101250	109242	16
Московская область	42350	78647	89980	103624	104972	17
Орловская область	14730	27312	52317	64624	70932	27
Рязанская область	14543	26621	46061	54441	52636	36
Смоленская область	9455	14366	21927	24271	24284	58
Тамбовская область	18450	36647	93528	128701	118080	13
Тверская область	10155	17962	24450	32380	34695	48
Тульская область	15329	26271	45852	56158	61212	32
Ярославская область	10179	18568	30059	33950	34202	49
г. Москва			9434	9811	9236	72

Данные таблицы 2.1. свидетельствуют о том, что первое место по производству продукции сельского хозяйства в Центральном Федеральном округе занимает Белгородская область, что соответствует 4 месту в целом по России. Ежегодно объем производства сельскохозяйственной продукции в области растет. Так если в 2005г. объем производства составлял 32691 тыс. руб., что составляло 2,38% в общем объеме производства по России и Белгородская область в своем округе была второй после Московской области, то в 2010г. Белгородская область выбилась в лидеры. Объем производства в 2010г. сельскохозяйственной продукции составил уже 98101 тыс. руб., что более чем в 3 раза превышало объемы 2005г. и на 24,7% выше чем производство в Московской области. С этого периода Белгородская область постоянно наращивает объемы производства. В 2014г. прирост составил 90116 тыс. руб., по сравнению с 2010г., а удельный вес в общероссийском производстве достиг 4,35%. В 2016г. объем производства вырос до 228355 тыс. руб., что составляет 4,15% в объеме производства сельскохозяйственной продукции в целом по Российской Федерации. Следующей по значимости в части сельского хозяйства в Центральном федеральном округе в 2016г. является Воронежская область. В ней было произведено в 2016г. сельскохозяйственной продукции на сумму 204263 тыс. руб., что на 11% меньше чем в Белгородской области. Все остальные области из округа значимы. Сельское хозяйство, охватывая обширный спектр деятельности, входит в АПК. Ввиду того, что сельское хозяйство включает как производство сельхозпродукции, так и продажу, можно говорить о равенстве отрасли и рынка.

Большая заслуга в развитии отрасли принадлежит областной поддержке организаций, всех видов собственности, занимающихся сельским хозяйством. Но приоритетным направлением в Белгородской области является производство мяса птицы и различного скота. Подтверждение этому служат данные таблицы 2.2

Таблица 2.2

Сводные данные по крупным, средним и малым сельскохозяйственным организациям Белгородской области[18].

	октябрь 2017 года	октябрь 2018 года	2018 в % к 2017	январь – октябрь 2017 года	январь – октябрь 2018 года	2018 в % к 2017
Произведено (реализовано) скота и птицы на убой (в живом весе) - всего, тыс. тонн	145.6	144.9	99.6	1390.0	1375.7	99.0
в том числе:						
крупного рогатого скота	1.9	1.8	92.6	17.5	17.8	102.0
свиней	71.2	75.1	105.4	671.2	706.4	105.2
птицы	72.4	68.1	94.0	701.2	651.4	92.9
Валовой надой молока, тыс. тонн	36.3	40.3	111.1	371.7	397.3	106.9
Надоено молока в расчете на одну корову молочного стада, кг	599	577	96.3	6026	6289	104.4
Получено куриных яиц, млн. штук	130.1	122.2	93.9	1269.1	1284.3	101.2
Средняя яйценоскость одной курицы-несушки, штук				224	232	103.6
Поголовье скота и птицы на конец отчетного периода, тыс. голов:						
крупного рогатого скота	158.5	168.7	106.5			
в том числе коров	61.9	66.5	107.4			
свиней	4405.9	4582.8	104.0			
овец и коз	12.8	8.0	62.3			
лошадей	0.5	0.5	109.8			
птицы	53742.5	49391.6	91.9			

Представленные данные свидетельствуют о том, что в 2017г. наблюдался рост производства и реализации мяса крупного рогатого скота. В 2018г. уже наблюдается приращение на 2%. За 10 месяцев 2018г. произведено на убой мяса птицы и скота 99 тыс. тонн. Расширяются регионы, куда осуществляется поставка мяса из Белгородской области. Если еще в 2010г. область ориентировалась на продажу мяса на территории России. То в последние годы увеличилось количество контрактов, по которым поставки производятся в дальнее зарубежье. Наблюдается рост удоев молока, темп прироста в 2018г. составил 4,4%. Валовые надои молока в расчете на одну корову в 2018г. также увеличились и достигли 397,3 тыс. тонн.

Положительной тенденцией является и рост поголовья скота и птицы, и хотя приоритетным направлением в Белгородской области является свиноводство, но темп прироста поголовья свиней составил в 2018г. только 4%. Достаточно активно в области развивается выращивание коров и лошадей. При этом количество поголовья лошадей в 2018г. составило только 0,5 тыс. голов. Поголовье птицы на предприятиях области сократилось, так, если в 2017г. поголовье составляло 53742,5 тыс. голов, то в 2018г. оно стало 49391,6 тыс. голов, снижение составило более 9%. Рассматривая животноводство нельзя не отметить птицеводство и рост яйценоскости кур. В частности, яйценоскость в 2017г. составляла 224 яйца на одну курицу-несушку, в 2018г. яйценоскость выросла на 3,6% и составила 232 яйца. Все это положительно отразилось на количестве полученных куриных яиц.

В целом следует отметить улучшение по большинству основных показателей, характеризующих развитие животноводства, как одного из приоритетных направлений развития области.

Характеризуя степень развития сельского хозяйства в Белгородской области необходимо определить место данной отрасли в совокупности хозяйствующих субъектов, размещенных в области. В таблице 2.3. распределение предприятий и организаций по отраслям.

Таблица 2.3.

Распределение числа предприятий и организаций (на конец 2017г.)[62]

		сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	рыболовство, рыбоводство	добыча полезных ископаемых	обрабатывающие производства	производство и распределение электро-энергии, газа и	строительство	оптовая и розничная торговля;	гостиницы и рестораны	транспорт и связь	связь	финансовая деятельность	операции с недвижимым имуществом	государственное управление	образование	здравоохранение	предоставление прочих услуг
Российская Федерация	4764483	133140	8187	18187	387137	31846	497836	1585030	107260	325268	24792	92387	961278	96317	141726	85893	291077
		2,8	0,2	0,4	8,1	0,7	10,4	33,3	2,3	6,8	0,5	1,9	20,2	2,0	3,0	1,8	6,1
Центральный федеральный округ	1748045	32163	1010	4039	138058	8525	169319	650691	36230	105545	9944	39494	381379	21075	34843	25536	99316
		1,8	0,1	0,2	7,9	0,5	9,7	37,2	2,1	6,0	0,6	2,3	21,8	1,2	2,0	1,5	5,7
Белгородская область	37351	1101,0	60,0	62,0	3437	143,0	4595,0	12912,0	590,0	2703,0	188,0	607,0	5568,0	1045,0	1450,0	646,0	2431,0
		2,9	0,2	0,2	9,2	0,4	12,3	34,6	1,6	7,2	0,5	1,6	14,9	2,8	3,9	1,7	6,5

Данные таблицы 2.3. свидетельствуют о том, что наибольший удельный вес в России по количеству предприятий приходится на предприятия торговли (33,3%), что объясняется простотой их открытия и функционирования. Они не требуют больших вложений и предполагают достаточно быструю отдачу. В Белгородской области деятельность большинства организаций связана с торговлей, удельный вес данных субъектов составляет 34,6%. 20,2% предприятий в России осуществляют сделки с недвижимостью, в Белгородской области 14,9% предприятий заняты в данной сфере. Следует отметить, что сделки с недвижимостью, так же как и торговля относятся не к производственной сфере, а к сфере услуг. Но необходимо отметить, что большая часть субъектов указанных сфер относятся к субъектам малого и среднего бизнеса.

Если же рассматривать производственную сферу, то строительство является приоритетным для 10,4% предприятий России и 12,3% субъектов Белгородской области заняты в строительстве.

Сельское хозяйство относится к достаточно сложным сферам деятельности, поэтому в масштабах России только 2,8% или 133140 субъектов заняты в данной отрасли. В Белгородской области – это только 1101 предприятие или 2,9%. Но следует отметить, что эти предприятия относятся к среднему и крупному бизнесу. Особенностью предприятий Белгородской области является их стремление к объединению, то есть мы сталкиваемся с укрупнением бизнеса в форме создания холдинга. При этом их преимуществом является многопрофильность. То есть если субъекты, объединенные в холдинг, ранее занимались растениеводством и животноводством, то сегодня они очень активно включились в развитие перерабатывающей отрасли. Таким образом они стремятся создавать конечный продукт необходимый по характеристикам покупателю. Поэтому они сегодня носят название агропромышленные холдинги. Для полноценного функционирования агропромышленные предприятия должны иметь в наличии сельскохозяйственные угодия, на сегодняшний день в России земельный банк

составляет порядка 12,6 млн. га. В таблице 2.4.представлены наиболее крупные владельцы земельных участков (агропромышленные холдинги).

Таблица 2.4.

Рейтинг крупнейших землевладельцев России[76]

Позиция в 2017 году	Позиция в 2016 году	Холдинг	Земельный банк в 2017г., тыс. га.	Земельный банк в 2016г., тыс. га.
1	1	ГК «Продимекс»	790	790
2	3 (+1)	АПХ «Мираторг»	676	644
3	2 (-1)	ГК «Русагро»	675	670
4	4	АО «Агрокомплекс» им. Н. Ткачева	644	640
5	21 (+16)	ООО «Волго-Дон Агроинвест»	452	206

Всего в данный рейтинг входит 55 компаний, но основные земли находятся в распоряжении первой пятерки, это 26% всех земель. Первое место и самый большой объем земли два года подряд оставляет за собой ГК «Продимекс»- продовольственная группа компаний, крупнейший производитель белого сахара в России, земельный банк данной организации на протяжении 2х лет составляет 790 тыс. га.

За второе место на протяжении 2х лет борются АПХ «Мираторг» , являющийся одним из крупнейших производителей мяса в России, и ГК «Русагро», специализируется на производстве продуктов питания и сельском хозяйстве. В 2017 году компании поменялись местами, «Мираторг» поднялся на 1строку выше, а «Русагро» опустилось. Это связано с приобретением 32 тыс. га «Мираторгом», что в совокупности составило 676 тыс. га.. в свою очередь «Русагро» увеличило свои земли только на 5 тыс.га.

В рейтинге значительно поднялось ООО «Волго-Дон Агроинвест» на 16 строк, увеличив за год свои земельные владения с 206 тыс. га до 452 тыс.га, увеличение составило 246 тыс. га.

Рейтинговое агентство Raex подготовило перечень 600 крупнейших компаний России по объемам реализации продукции, на основании которого можно сравнить агропромышленные компании по объему реализованной продукции. В данный рейтинг вошли как молочные, так и зерновые компании, производители мяса.

Таблица 2.5

Крупнейшие компании в агропромышленном комплексе по объему реализованной продукции в 2017 году.[77]

Место в рейтинг е RAEX-600	Группа компаний / компания	Объем реализации в 2017 году, млн. рублей	Объем реализации в 2016 году, млн. рублей	Темп роста, %	Объем реализации в 2017 г, млн. дол.
89	ГК «Содружество»	155 254.0	141 357.0	9.8	2 663.0
119	ГК «ЭФКО»	108 700.0	106 900.0	1.7	1 864.5
158	ГК «Русагро»	79 057.9	84 256.6	-6.2	1 356.1
247	ЗАО «СК Короча» (подразделение АПХ «Мираторг»	47 102.3	45 205.6	4.2	807.9
249	АО «Агрокомплекс» имени Н.И. Ткачёва»	46 679.8	44 756.4	4.3	800.7
276	«КОМОС ГРУПП», агрохолдинг	40 703.2	39 244.8	3.7	698.2
303	АО «Астон продукты питания и пищевые ингредиенты»	37 412.9	28 910.8	29.4	641.7
343	Холдинг «Приосколье»	33 947.4	35 079.1	-3.2	582.3
502	ООО «Белгородские гранулированные корма» (ООО «Белгранкорм»)	22 993.8	23 822.4	-3.5	394.4
506	ЗАО «Ставропольский бройлер»	22 632.4	23 546.8	-3.9	388.2

Первое место по объему реализованной продукции среди крупнейших агропромышленных компаний занимает ГК «Содружество», по итогам года они реализовали своей продукции на 155 254 млн. рублей, по сравнению с 2016 годом прирост составил 9,8%. С отставанием на 46 554 млн. рублей на втором месте группа компаний «Эфко», объем их реализации составил 108 700 млн. рублей, что на 1,7% больше в сравнении с 2016 годом. Тройку лидеров рейтинга закрывает группа компаний «Русагро», реализовав своей продукции на 79 057,9 млн. рублей, что меньше объема ГК «Эфко» на 29 642,1 млн. рублей, и меньше на 6,2% аналогичного показателя 2016 года. Стоит обратить внимание, что с каждым годом положение в рейтинге у компаний различное, но вышеперассмотренные компании на протяжении нескольких лет занимают лидирующие позиции.

Рейтинговое агентство Raex в своем рейтинге рассматривает АПХ «Мираторг» в разрезе подразделений, так ЗАО «СК Короча» является одним из них, в данном рейтинге рассматривается как крупнейший мясоперерабатывающий комплекс, объем их реализованной продукции вырос в сравнении с 2016 годом на 4,2%, составив в 2017 году 47 102,3 млн. руб. АО «Агрокомплекс» имени Н.И. Ткачёва» продало своей продукции на 422,5 млн. рублей меньше, чем ЗАО «СК Короча». Хотя, в сравнении с 2016 годом у «Агрокомплекс» имени Н.И. Ткачёва» объем реализации вырос на 2,3%.

В данном рейтинге необходимо выделить компанию, которая смогла увеличить объем своей реализованной продукции в 2016 году с 28 910,8 млн. рублей (на 29,4%) до 37 412,9 млн. рублей - АО «Астон продукты питания и пищевые ингредиенты», из всех 10 компаний представленных в таблице 2.5 прирост данной организации был максимальным.

Агропромышленные компании расположены во многих регионах России, важное место в распределении занимают климатические условия. Так в Центрально-Черноземном экономическом районе присутствует большое количество компаний, занимающихся растениеводством и животноводством. В

данном регионе можно выделить Белгородскую область, так как в ней присутствует 5 (АПХ «Мираторг», ОАО «Эфко», ГК «Русагро», ЗАО «Приосколье», ООО «Белгранкорм») из 9 крупнейших агрохолдингов страны. В Воронежской области располагаются подразделения только ОАО «Эфко» и ГК «Русагро». Стоит заметить, что в Центрально-Черноземном районе больше всего компаний, входящих в агропромышленный холдинг «Мироторг». Свои подразделения холдинг расположил в 4х (Белгородская, Брянская, Курская, Липецкая области) из 5 областей района. В данном районе так же большое место занимает группа компаний «Русагро», присутствует в трех областях (Белгородской, Тамбовской, Воронежской).

ОАО «Эфко» и ЗАО «Фирма «Агрокомплекс» имеют свои подразделения в Краснодарском крае, который можно поставить на второе место в России по количеству агропромышленных холдингов, расположенных на территории данного экономического района.

2.2. Влияние структуры агропромышленных комплексов на систему контроллинга

Бизнес среда российской экономики становится все более стабильной, поэтому отошли в прошлое времена возможности быстрого и легкого зарабатывания денег, поэтому одним из важных требований, предъявляемых сегодня к хозяйствующим субъектам, становится устойчивость. Для устойчивого и поступательного развития субъектам необходима комплексная система поддержки управления, то есть система контроллинга. По мнению Гребенюк Л.Н. контроллинг также имеет важное значение для поддержания финансовой стабильности хозяйствующего субъекта [28]. Особое значение данная система имеет для крупных агропромышленных холдингов.

Во-первых, сам холдинг уже предполагает не только разветвленную организационную структуру, но и достаточно сложную систему

взаимодействия и управления структурными подразделениями, что подтверждается данными, представленными в Приложениях 1-3.

Организационная структура в холдинге включает несколько вертикально-интегрированных уровней. Первый уровень – это отдельные юридические лица. Второй уровень- структурные подразделения внутри юридических лиц.

Агропромышленные холдинги относятся к многопрофильным компаниям, залогом успеха и процветания которых является качественно выстроенная организационная и управленческая структура. Именно от выбранной стратегии развития и тактического плана действий для каждого отдельного подразделения холдинга зависит степень достижения цели. При этом следует учесть, что множество проблем в процессе создания единой системы контроллинга в агропромышленных холдингах предопределено:

- сложной организационной структурой,
- многопрофильностью деятельности,
- отраслевыми особенностями сельского хозяйства.

Орлов А.И., Реут Д.В. отмечают то, что агропромышленные организации объединяющиеся в холдинги относятся к крупномасштабным системам, в которых возникает феномен практики управления крупными объединениями, отличающийся свойствами управляемых объектов:

- «- запаздывание в логистических схемах сельскохозяйственной продукции, связанное с протяженностью траекторий транспортировки грузов,
- инерционность экономики региона, страны по отношению к управляющим сигналам из центра и/или реформаторским устремлениям руководства,
- проявление социальной природы крупных человеческих общностей и т.д.»[56,63].

Принципы и методы управления крупномасштабными системами существенно отличаются, что должно находить отражение в единой информационной системе и соответственно в системе контроллинга.

В состав холдинга входят разные юридические лица, а так как они являются коммерческими организациями, то их целью является получение прибыли. Следовательно, на уровне юридических лиц необходимо регулировать как получение прибыли отдельными лицами, так и учет интересов всех организаций, входящих в холдинг. Большинство холдингов строится по принципу создания замкнутого производственного цикла готового продукта от проектирования продукции до предоставления ее потребителю. То есть в основе холдинга лежит концепция цепочки создания ценности. И именно на этом этапе определяется или разрабатывается устойчивое конкурентное преимущество, путем анализа всех участников. На данном уровне осуществляется управление цепочной поставок и появляется возможность реализации основных принципов системы «точно в срок».

Система «точно в срок» дает возможность: сократить объемы запасов сырья и материалов, производить продукцию строго по заявкам потребителей (внутренних в том числе) а, следовательно, снизить складские расходы или же вообще их убрать, ускорить оборачиваемость оборотных активов. Понимание того, что допущенные дефекты будут вскрыты достаточно быстро, так как большая часть промежуточных продуктов потребляется внутри холдинга, приводит к снижению количества дефектов и повышению качества продукции (услуги). Данная система позволяет перейти от принципа «выталкивания» к принципу «вытягивания», что также положительно отражается на результатах.

На данном уровне проводится бенчмаркинг-анализ, позволяющий определить направления для улучшения продукции или бизнес-процессов. Он также дает возможность сэкономить средства за счет устранения ошибок уже допущенных конкурентами.

Именно многофункциональные холдинги могут выстраивать свою работу на основе жизненного цикла продукции. Одновременно с этим у них появляется возможность управления издержками, связанными с внешней средой, среди которых важное место занимают затраты экологического и социального характера.

Деятельность агропромышленных организаций связана с возможностью негативного воздействия на окружающую среду, поэтому они должны составлять расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду и производить соответствующие платежи. Перерабатывающие организации осуществляют плату за сбросы загрязняющих веществ в водные объекты. Отходы, возникающие при ведении деятельности, должны собираться и складироваться соответствующим образом или же утилизироваться. Необходимо понимать, что субъекты, вкладывающие деньги в мероприятия, связанные с предупреждением экологических проблем, с устранением недостатков экологического характера несут реальную ответственность за все свои действия и соответственно планируют долгую и плодотворную работу, поэтому показатели, связанные с экологической деятельностью субъектов характеризуют их устойчивое развитие[25].

Для любого собственника важно, чтобы менеджмент его компании действовал под контролем, сам бизнес успешно развивался, а предоставляемая информация по тому или иному запросу была достоверной и независимой. Причем под информацией понимается не только финансовая (управленческая) отчетность, но и оценка эффективности бизнес-процессов, а также сведения о том, не злоупотребляют ли руководители и ключевые специалисты своими полномочиями.

Обеспечить эффективный контроль можно, если вывести из подчинения (генеральному директору при постановке – не подчинять) подразделения, отвечающие за внутренний контроль (службы внутреннего аудита, риск-менеджмента, внутреннего контроля, безопасности).

К примеру, при реальном совете директоров большинство этих функций допустимо оставить в подчинении генеральному директору. Но при условии, что в компании есть независимый комитет по аудиту (служба внутреннего аудита), отвечающий за обеспечение требуемой эффективности процедур внутреннего контроля, управления рисками и т. п.. На рисунке 2.1.

представлено место системы контроллинга в организационной структуре агропромышленного холдинга.

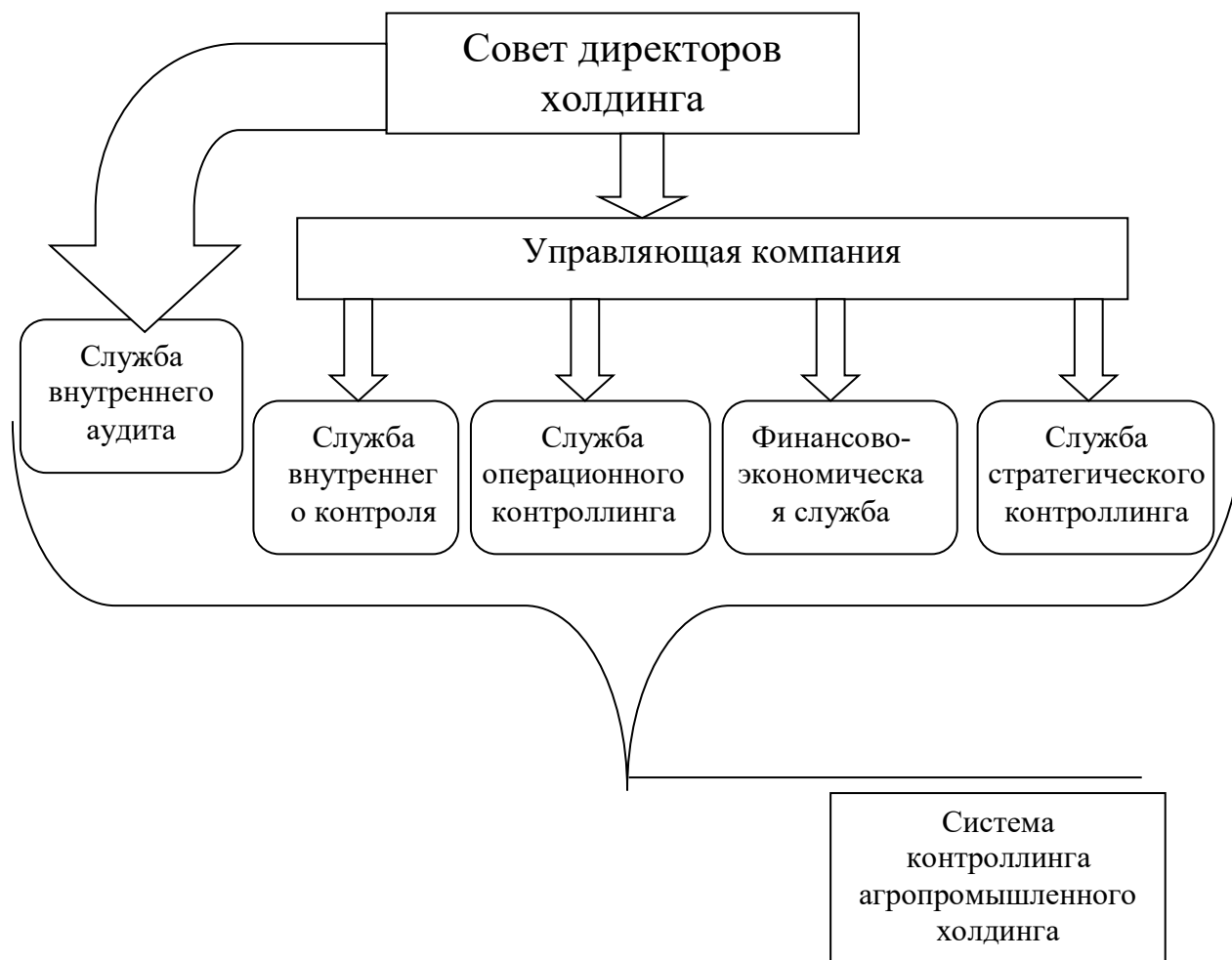


Рис.2.1. Место контроллинга в организационной структуре агропромышленного холдинга.

Сложная организационная структура предопределяет необходимость выделения отдельного центра принятия управленческих решений, который аккумулирует информацию, поступающую от различных юридических лиц и составляет на их основе обобщенные показатели, аналогичные представленным в таблице 2.6

Таблица 2.6

Ключевые финансовые показатели деятельности агрохолдингов, расположенных на территории Белгородской области за 2016г., тыс. руб.[75,78]

Показатели	ГК Русагро	АПХ Мираторг	Агро- Белггорорье	БЭЗРК Белгранкорм
Выручка	84 256 585	108 189 000	235 639	7146271
Себестоимость продаж	58 915 613	71 099 000	287 916	6908695
Валовая прибыль	335 997	37 706 000	-118 303	237576
Операционная прибыль	14 475 186	25 420 000		
Прибыль до налогообложения	14 212 306	19 502 000	311 850	-27146
Прибыль за год	13 944 516	19 415 000	219 038	

Исходя из описанного, в структуре контроллинга агропромышленных холдингов целесообразно выделять Центр принятия управленческих решений.

Во-вторых, в агропромышленных холдингах осуществляется несколько видов деятельности:

растениеводство,

животноводство,

переработка,

промышленное производство,

транспорт и др., каждый из которых имеет отраслевые особенности.(Приложение1-3)

Важным фактором стабилизации и непрерывного развития агропромышленных холдингов является диверсификация бизнеса, предполагающая создание замкнутого производственного цикла от «поля до

прилавка». В связи с этим следующей проблемой для управляющего звена необходимо выполнение основных задач успешного применения диверсификации:

- обеспечение вхождения компании в выбранную отрасль (путем поглощения или объединения);
- усиление позиций в выбранных сферах и отнесение на второй план (закрытие) неприбыльных видов деятельности;
- поиск преимуществ компании перед конкурентами;
- концентрация финансов на наиболее рентабельных подразделениях.

При классификации диверсификации выделяют три основных вида: горизонтальная, вертикальная и боковая. Когда речь идет о горизонтальной диверсификации, подразумевается расширение уже имеющегося производства. Таким образом, компания начинает выпускать товары той же производственной линии (примером можно назвать LG, которая помимо телевизоров начала выпускать телефоны). Вертикальная диверсификация происходит в том случае, когда предприятие переходит на новую ступень развития или, наоборот, возвращается к предыдущему уровню (производство комплектующих для машин при производстве автомобилей либо переход от производства деталей к выпуску авто). Боковая диверсификация требует принципиальному изменению деятельности предприятия и позволяет выйти в другую отрасль. Чаще всего, это бывают смежные отрасли.[23]

Существует несколько способов диверсификации:

- ✓ выход в смежные отрасли,
- ✓ выход на рынки дальнего и ближнего зарубежья,
- ✓ объединение с отечественными или зарубежными компаниями.

Первый путь не всегда представляется простым, так как переход в другую сферу деятельности требует вливания капитала. Способ освоения зарубежных рынков требует определенного опыта. Тем более что российские товары не всегда могут быть конкурентоспособны на иностранных рынках.

Третий способ – альянсы – представляется наиболее реальным и осуществимым. Для отечественных предприятий наилучшим вариантом считается продажа части своих акций крупным иностранным инвесторам и покупка лицензий на производство у зарубежных компаний.

Американские ученые доказали, что применение диверсификации способствует повышению цен на акции предприятия при правильном выборе отраслей. Считается, что выбор области, которую предстоит развивать или внедрять, зависит от ее перспективности и привлекательности. В данную отрасль должно быть выгодно вкладывать средства с учетом того, что через некоторое время производство принесет прибыль. Многие предприниматели ошибочно выбирают отрасли с низким входным барьером, но не являющиеся выгодными на данный момент для вложений, вследствие чего диверсификация приводит к упадку или банкротству.

Для России вопрос диверсификации стоит весьма остро. Это связано с отсутствием прочной законодательной базы в области инвестирования, которая претерпевает изменения с определенной периодичностью и не дает экономической защиты инвесторам. В нашей стране предприятие считается практически банкротом, если берет кредит. В данном контексте можно считать экономику страны кризисной, учитывая тот факт, что многие отрасли считаются ненадежными для инвестирования. Отличительной особенностью агропромышленных предприятий является сезонный характер и использование дорогостоящей техники, что предопределяет необходимость получения кредитов.

В-третьих, территориальная удаленность структурных подразделений.

Из второй и третьей отраслевой особенности возникает потребность в выделении в системе контроллинга агропромышленных холдингов центра координации и контроля реализации управленческих решений.

В-четвертых, положительное влияние на развитие холдингов оказывает наличие собственных успешных брендов, которое предопределено выпуском качественной продукции, соответствующей мировым стандартам.

В-пятых, необходимость ориентации на перспективу и обеспечение на этой основе оперативного текущего управления. Все это и многое другое должно найти отражение в системе контроллинга и поэтому необходимо выделить Центры реализации управленческих решений – на уровне исполнителей.

Они определяются организационной структурой и выполняемыми функциями, исходя из которых каждое подразделение может быть выделено в центр ответственности. Следует понимать, что в большей части это будут центры затрат.

Организация учета по центрам ответственности по производственным затратам предполагает необходимость учитывать расходы материальных ресурсов не только в разрезе центров ответственности, но и отдельных рабочих мест как при агротехнических мероприятиях, так и при обслуживании машин и оборудования. Такой аналитический учет расхода материальных ресурсов дает возможность контролировать и конкретизировать ответственность за расход семян и посадочного материала, удобрений, средств защиты растений, работы и услуги, затраты на содержание основного капитала, страховые платежи, прочие затраты позволяет отражать их в разрезе рабочих мест.

Исходя из всего вышеописанного необходимо в системе контроллинга выделить несколько уровней управления результатами, каждый из которых будет выполнять свои функции по сбору, обработке, формированию, распределению информации, а также целевых индикаторов, являющихся критериями оценки результативности на различных уровнях управления, что схематично представлено на рисунке 2.2.

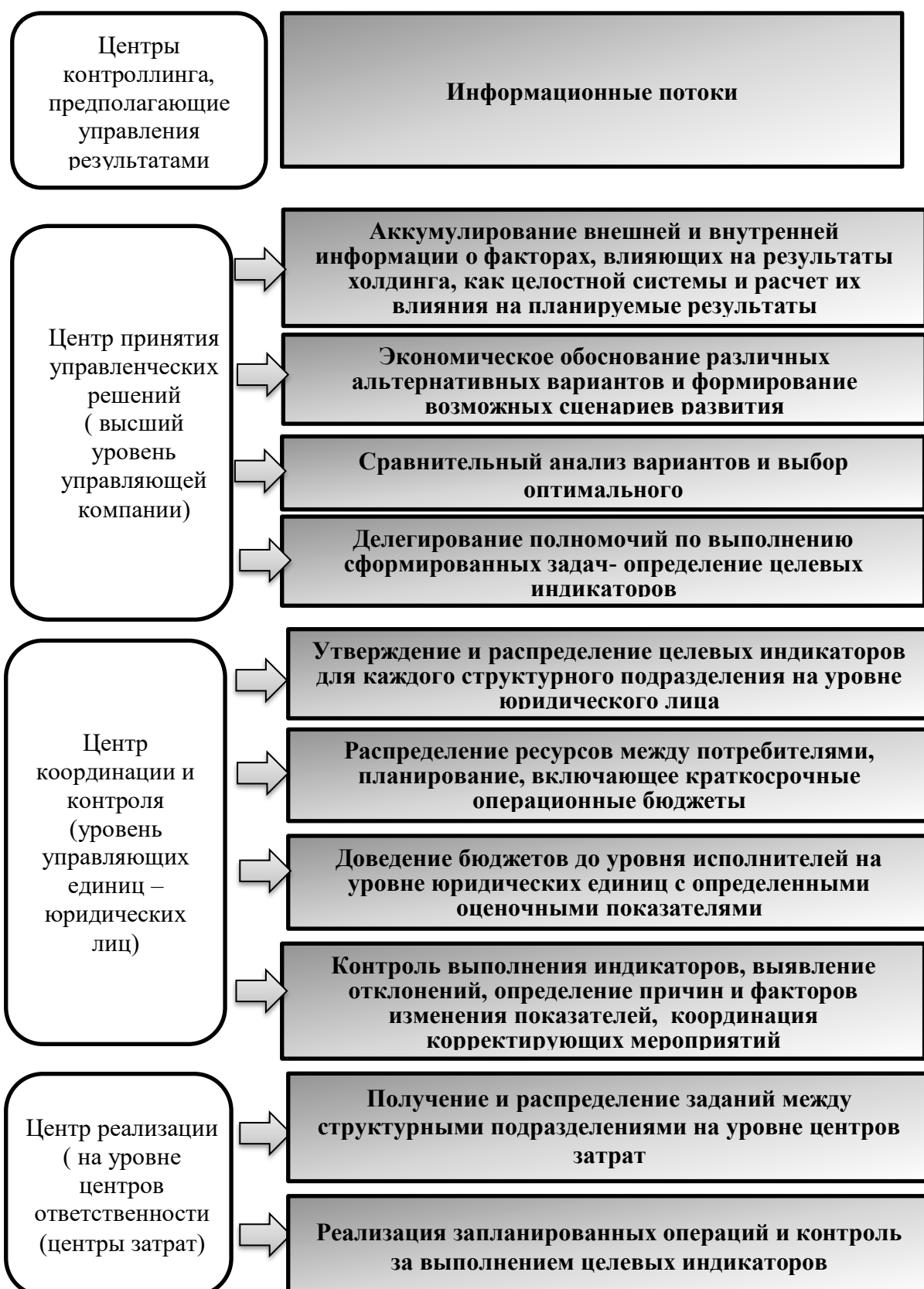


Рис.2.2. Многоуровневая система контроллинга на основе выделения центров управления результатами деятельности агропромышленных комплексов

Центр принятия управленческих решений должен выполнять функции, определенные на рисунке 2.3



Рис.2.3.Функции центра принятия управленческих решений системы контроллинга агропромышленных комплексов

Обмен информацией является важной составляющей всей системы контроллинга, поэтому должно быть единообразие в процессе создания информации. Поэтому исходя из вышеописанного необходимо использовать общие принципы кодировки в информационной системе:

первый уровень - характеризует юридическое лицо,

второй уровень - структурное подразделение внутри юридического лица,
 третий уровень – бизнес-сфера (набор специфических функций, выполняемых подразделением),

четвертый уровень – отнесение к производственному процессу («Основное производство», «Вспомогательное производство», «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Обслуживающие производства»),

пятый уровень- вид деятельности.

Принятия экономически обоснованных управленческих решений должно базироваться на внутренней и внешней информационно- аналитической базе, обеспечивающей функционирование контроллинга.

Внешняя информационно-аналитическая база аккумулирует:

- нормативно-правовую информацию федеральных органов (законы, указы, постановления). Главная задача в этой области для менеджеров - определение тенденций в этой сфере и выделение наиболее благоприятных направлений развития.

- нормативно-правовую информацию субъектов Федерации. Определение местного благоприятного климата, опираясь на возможность льготного налогообложения, приоритетных направлений развития региона и т.п..

- информацию межотраслевого характера. Определяются обязательные отраслевые нормы и правила - сертификация, экспертиза и т.п..

- налоговое и финансовое законодательство о порядке уплаты налогов, пошлин, платежей и сборов.

- информацию о бизнес –среде (покупатели, поставщики, конкуренты и т.п.). Изучается состояние, возможности и перспективы развития организации на основе подробного анализа бизнес-среды.

Сбором, обработкой внешней информации, используемой при принятии управленческих решений, занимается центр принятия управленческих решений в рамках своей компетенции. Собранная и первоначально обработанная информация передается в экономические службы (сектор планирования и

анализа себестоимости, сектор бизнес-планирования), где используется при проведении экономических расчетов и составлении экономических обоснований для конкретных управленческих решений.

Внутренняя информационно-аналитическая система-это совокупность данных о предприятии: его организационно-техническом уровне, кадрах, организации снабжения и положении на рынке, состоянии экономики и финансов. Большая часть внутренней информации аккумулируется в системе бухгалтерского учета, которая состоит из двух подсистем: финансовый учет и управленческий учет.

Таким образом, на основе особенностей функционирования агропромышленных холдингов разработана трехуровневая система контроллинга на основе выделения центров управления результатами деятельности агропромышленных холдингов, включающая первый уровень - центр принятия управленческих решений, функции которого должны быть возложены на управляющую компанию холдинга, второй уровень- центр координации и контроля, предполагающий ориентацию на юридических лиц, как составляющих холдинга, третий уровень –центр реализации, выполняющий функции исполнения и контроля на основе сформированных центров затрат. Центр принятия решений выполняет функции аккумуляции внешней и внутренней информации, определения целевых индикаторов и распределения функций. Центр координации и контроля осуществляет распределение ресурсов, формирование и согласование операционных и финансовых бюджетов. В рамках исследования также определены функции центра принятия управленческих решений системы контроллинга агропромышленных холдингов: интеграционная, координационная, информационная и консультационная и дана им характеристика.

Выделение нескольких уровней системы контроллинга предопределено сложной организационной структурой, взяв их за основу можно разработать единообразный подход к кодировке информации.

3. Методические рекомендации по формированию системы контроллинга в организациях агропромышленного комплекса

3.1. Методические рекомендации по организации подсистемы планирования

Структура контроллинга включает в себя информационно-аналитическое обеспечение, предлагающее реализацию таких его функций, как планирование, учет, анализ и контроль. Они тесно взаимосвязаны и образуют информационно-аналитическую систему, которая обеспечивает руководителя предприятия данными для принятия управленческих решений. Информационно-аналитическая система является одной из составляющих общей системы предприятия, в состав которой входит бухгалтерский (управленческий) учет, экономический анализ, планирование, контроль, которые являются элементами объектной системы контроллинга. Ее суть заключается в объединении учетных и аналитических операций в один процесс, проведении анализа, обеспечение непрерывности этого процесса и использовании его результатов при выработке рекомендаций для принятия управленческих решений.

Рассмотрим подробнее основные элементы системы контроллинга, они приведенные в таблице 3.1.

Таблица 3.1

Элементы системы контроллинга

Элементы контроллинга	Характеристика	Формируемая информация
1	2	3
I.Планирование	-долгосрочное -краткосрочное	-цель, миссия на уровне холдинга (целеполагание 1 уровня); -цели и задачи на уровне холдинга и на уровне отдельных юридических лиц (целеполагание 2 уровня)

Продолжение таблицы 3.1

1	2	3
1.1.Формирование центров ответственности-как основы планирования	-центр затрат -центр дохода -центр прибыли -центр инвестиций	-произведенные затраты (на уровне структурных подразделений отдельных юридических лиц); -заработанные доходы (на уровне управляющей организации); -размер полученной прибыли (на уровне отдельных юридических лиц(с использованием трансфертного ценообразования); -доход на вложенный капитал (на уровне инвестиционных проектов).
1.2.Многоуровневое бюджетирования	-операционные -инвестиционный -финансовый и т.д.	- планируемые операции (управляющий центр -принцип снизу вверх и доведение индикаторов, центр координации – смешанный принцип) -сумма капитальных затрат и долгосрочных финансовых вложений(уровень управляющего центра) -источники финансовых средств определяются на уровне управляющего центра, внутреннее перемещение ресурсов осуществляется на уровне центра координации.
1.3Анализ индикаторов деятельности как основа развития	- целевые показатели: доход на акцию,ROA, EBIDA и др. -чистая прибыль, объемы реализации - состав и динамика затрат	- на уровне холдинга -на уровне отдельных юридических лиц - на уровне структурных подразделений
II.Учетная система	-финансовый учет - управленческий учет	- использование многоуровневой кодировки, формирование регистров учета, элиминирующие корректировки - использование единой аналитики и формирование единообразных управленческих отчетов
III.Контроль деятельности	- элементы информационной системы -система учета -сохранность ресурсов	-требования, правила, должностные инструкции, учетная политика -первичная документация -кадровый, производственный, финансовый контроль потерь.

Раскроем более подробно основные элементы учетно-аналитического обеспечения контроллинга, которые образуют его структуру.

Планирование — это вид деятельности, связанный с постановкой целей, задач и действий в будущем. Планирование в самом общем виде подразумевает выполнение следующих этапов:

- постановка целей и задач,
- составление программы действий,
- выявление необходимых ресурсов и их источников,
- доведение планов до их непосредственных исполнителей.

Основными задачами планирования в рамках системы контроллинга являются расширение количества и качества факторов и прогнозных изменений экономической ситуации, учитываемых в процессе планирования, улучшение точности прогнозов. Планирование должно охватывать все сферы деятельности предприятия [23].

Выделяют долгосрочное и краткосрочное планирование. Результатом долгосрочного планирования является определение целей организации, а краткосрочного – задач, стоящих перед предприятием.

В таблице 3.2 определены этапы и подэтапы планирования в организациях, входящих в агропромышленный комплекс.

Целеполагание – процесс определения целевых показателей на год. Формируется в укрупненном виде без детализации и в дальнейшем используется как основа для формирования планов продаж, прогнозирования финансового результата и потребности в основных средствах и инвестициях. Формируется в двух сценариях: наихудший вариант и наилучший.

Одним из важных показателей, предопределяющих развитие субъекта в будущем является бренд. Поэтому важным критерием оценки возможности развития агропромышленных холдингов является формирование и развитие брендов.

Таблица 3.2

**Этапы и подэтапы планирования в организациях, входящих в
агропромышленный комплекс**

Вид планиро- вание	Этапы	Подэтапы
Целеполагание	1. Определение структуры форм целеполагания	1.1.Определение перечня подконтрольных индикаторов и структуры формы целеполагания
		1.2.Заполнение форм данными на основе долгосрочных контрактов
		1.3.Передача данных для определения целевых показателей
	2. Целеполагание 1 уровня	2.1.Определение целей 1 уровня –для холдинга (на уровне центра управления)
	3. Целеполагание 2 уровня	3.1.Определение дополнительных показателей целеполагания
		3.2. Определение структуры форм целеполагания 2 уровня для отдельных юридических лиц
		3.3. Корректировка целевых показателей
	4. Формирование плана на год	4.1.Формирование календарного плана на год в разрезе балансовых единиц
	5.Формирование данных для финплана и бюджета логистики	5.1. Определение структуры форм финплана и бюджета логистики
		5.2.Заполнение форм финплана данными
		5.3.Построение плана отгрузок на основе годовых целей в разрезе комбинатов и складов отгрузки
		5.4.Заполнение форм для логистики данными плана отгрузок
План продаж	1.Формирование плана продаж	1.1.Определение структуры плана продаж
		1.2.Заполнение форм данными продаж и целями 2 уровня
		1.3.Корректировка плана продаж
	1. Подготовка форм планирования для корректировки	2.1.Заполнение форм планирования данными факта отгрузки и помесячных планов
		2.2.Внесение корректировок . исходя из рыночной ситуации
	2. Построение прогноза отгрузок	3.1.Построение прогноза отгрузок по клиентам математическими методами на основе данных продаж с учетом объемов прошлых периодов
		3.2. Наложение прогноза на план продаж с учетом корректировок, формирование итоговых объемов плана отгрузок
		3.3. Наложение данных о доступных остатках на собственных складах и графика поставки продукции
	Формирование плана производства	Формирование плана производства в разрезе балансовых единиц
	Формирование операционных бюджетов по балансовым единицам	

В таблице 3.2. соотнесены группы компаний, торговые марки и регионы их присутствия.

Таблица 3.2

Торговые марки ведущих агропромышленных холдингов

Группа компаний/ компания	Торговая марка	Регион присутствия	Специализация
АПХ «Мираторг»	«Мираторг», Gurmana, «Витамин»	Белгородская, Брянская, Курская, Липецкая области	животноводство и растениеводство, переработка
ОАО «Эфко»	«Слобода», «Слобода Биолайт», «Пикник», «Пир горой», Efko Food, Altero	Белгородская, Воронежская области, Краснодарский край, Москва	производство растительных рафинированных масел и жиров
ГК «Русагро»	«ЕЖК Готовим дома», «Провансаль ЕЖК», «Мечта хозяйки», «Щедрое лето», «Чайкофский», «Мон Кафе», «Русский сахар», «Брауни»	Тамбовская, Белгородская, Воронежская, Самарская области, Приморский край, Екатеринбург	сельское хозяйство, производство продуктов питания
ЗАО «Фирма “Агрокомплекс”»	«Агрокомплекс»	Краснодарский край	растениеводство в сочетании с животноводством
ООО «Комос групп»	«Комос»	Удмуртия, Пермский край	сельское хозяйство, производство продуктов питания
ОАО «Астон»	«Астон», «Затяя», «Волшебный край», «Светлица»	Ростовская и Рязанская области	производство растительных рафинированных масел и жиров
ЗАО «Приосколье»	«Приосколье», «Аль Сафа», «Однажды в деревне», «Коко Пулет», «Флай де Ланч», «Славная марка», «Ю. Куриные деликатесы»	Белгородская область	разведение сельскохозяйственной птицы
ООО «Белгородские гранулированные корма» (ООО «Белгранкорм»)	«Ясные зори», «Утка яснозоренская»	Белгородская область, Новгородская область	животноводство в сочетании с растениеводством
ЗАО «Ставропольский бройлер»		Ставропольский край	разведение сельскохозяйственной птицы

Формированию и развитию бренда способствует многолетняя хорошая деловая репутация, которую способны поддерживать крупные холдинги и система контроллинга должна этому способствовать.

Среди показателей, характеризующих развитие брендов являются:

- количество брендов «Русагро» представлена 10 брендами: «Русский сахар», «Чайкофский», «Брауни», Mon Café, «Теплые традиции», «Мечта хозяйки», «Щедрое лето», «Провансаль ЕЖК», «Маслава», Soya со,
- доля рынка в сегменте,
- объем дистрибьюции продукции бренда.

Показатели экспорта продукции и импорта оборудования, материалов, сырья и т.п. значимы с точки зрения реализации политики импортозамещения.

Эффективному развитию холдинга способствует развитие новых технологий, поэтому количество проектов по внедрению современных технологий является индикатором деятельности, среди которых необходимо выделить приоритетные - развитие сетевой и серверной инфраструктуры. Именно интегрированные информационные системы позволят эффективно реализовать задачи центра управления в рамках контроллинга.

Стоимость активов и ее прирост напрямую влияют на стоимость холдинга и определяют возможности развития хозяйствующего субъекта.

Поэтому на первом уровне целеполагания соответствующего центру принятия решений определяются стоимостные индикаторы, характеризующие агропромышленный комплекс как единое объединение. В таблице 3.3. представлены наиболее важные индикаторы, раскрываемые в финансовой отчетности.

Таблица 3.3.

Ключевые показатели консолидированной финансовой отчетности за 2017г.

Наименование показателя	Ед. измерения	ГК Русагро	ГК Мираторг
1	2	3	4
Прибыль на акцию	руб.	40,7	
Цена акции	руб.	791,0	
Дивиденды	руб.	30,11	
Чистые активы	млн.руб.	92,6	47,48
Капитализация компании *	млн.руб.	108,1	
Чистая рентабельность	%	7	4

Продолжение таблицы 3.3

1	2	3	4
Рентабельность активов (ROA)	%	3,6	3,2
EBITDA (прибыль до налогообложения + амортизация + проценты к уплате)	млрд.руб.	13,9	13,02
EBITDA margin (EBITDA/ выручка)	%	14	42,3

По мнению многих авторов [29,36,54] в качестве косвенного показателя эффективности деятельности компаний целесообразно использовать ROA, так как ROA-это общий индекс общей эффективности фирмы с точки зрения эффективности и результативность использования всех активов, находящихся под контролем:

$ROA = \text{прибыль до вычета процентов, налогов и амортизации} / \text{средние совокупные активы за год}$.

Хозяйствующий субъект может иметь небольшие материальные активы, но высокий рынок и нематериальные активы, что приведет к хорошим финансовым показателям.

Ключевые показатели являются важными для всех внешних пользователей финансовой отчетности, но необходимо смотреть на изменение данных показателей в рамках одной группы компаний. Показатели групп компаний, представленные в таблице 3.3 не сопоставимы, так как Русагро и Мираторг имеют сходство относительно отраслевого характера, но существенно отличаются по размерам и составу. Определив критерии для хозяйствующего субъекта как экономической единицы необходимо перейти на следующий уровень целеполагания, чтобы выбрать индикаторы для каждой отдельной единицы.

На втором уровне целеполагания необходимо четко выстроить цепочку создания ценности в рамках отрасли и реально задействованных звеньев в рамках агропромышленного комплекса, которая включает несколько уровней. На рисунке 3.1. представлен первый уровень цепочки создания ценностей агропромышленного комплекса, связанный с производством и переработкой зерна.

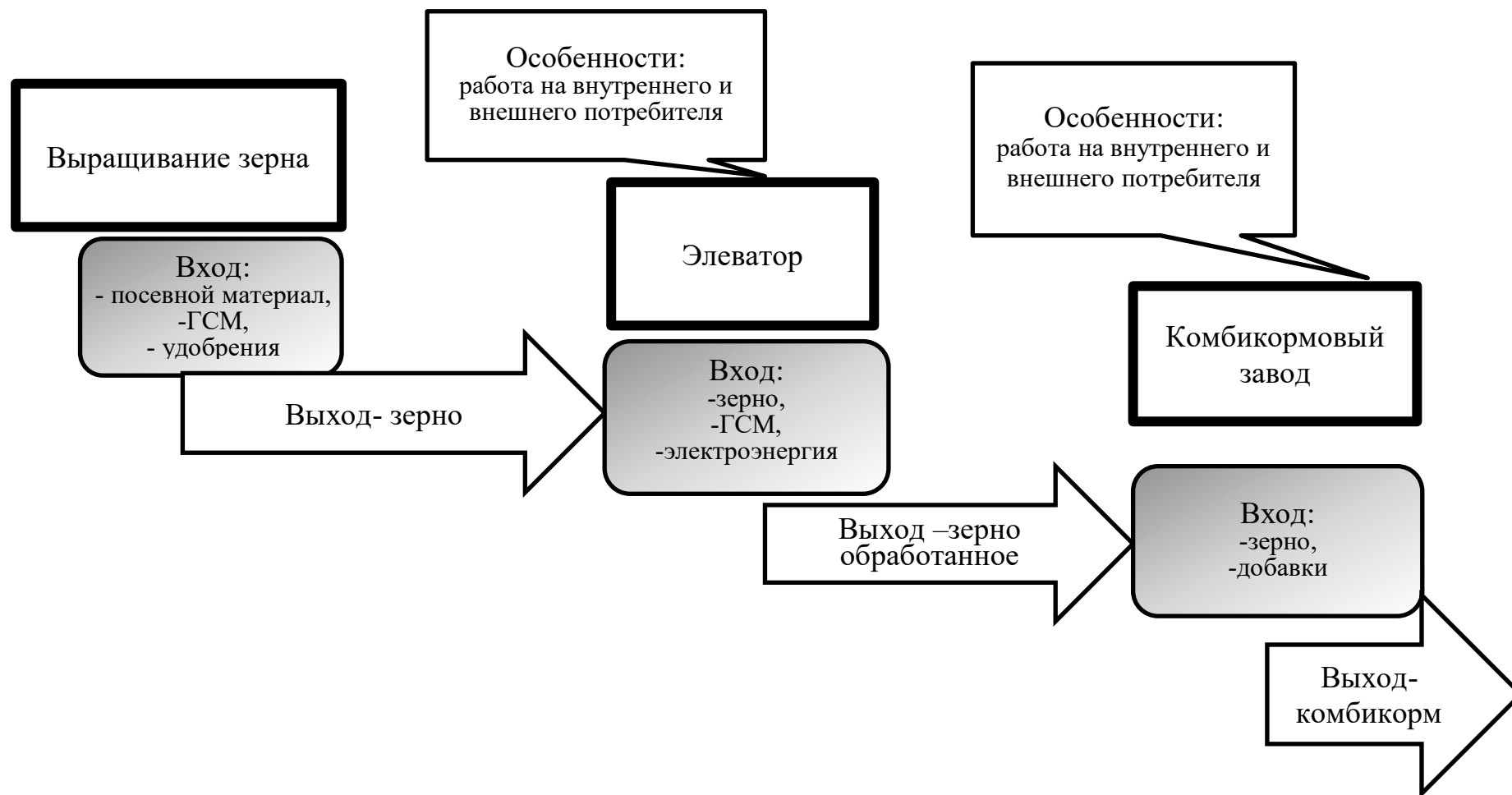


Рис.3.1 Первый уровень цепочки создания ценности в агропромышленном комплексе

Учитывая, что в агропромышленных комплексах выделяются подразделения, исходя из специализации, то на рисунке 3.1 представлены три группы предприятий:

1) Сельскохозяйственное – специализирующееся на выращивании зерновых культур, при формировании индикаторов оценки для него нужно учитывать особенности растениеводства и, в-первую очередь- это зависимость от климатических условий и сезонный характер. В большинстве случаев для данных организаций свойственно наличие незавершенного производства и себестоимость продукции формируется с учетом затрат различных календарных периодов.

Следовательно, данные организации должны получать информацию о планируемых объемах производства конкретно по каждому виду культур заблаговременно (более чем за 1 календарный год). Целевыми индикаторами для таких организаций будут:

- объем производства,
- посевные площади.

2). Элеватор –это заготовительно-перевалочный комплекс, который оказывает услуги по приемке, очистке, сушке, хранению зерна, они могут также проводят лабораторный анализ зерновых культур. Если данное предприятие строится уже под требования агропромышленного холдинга, то оно нацелено строго на оказание услуг внутренним потребителям, но существует также возможность при неполной загруженности оказывать услуги сторонним организациям. Целевыми индикаторами для элеватора могут быть: объем переработки, объем хранения.

Прохоровский элеватор (входящий в группу компаний Мираторг) оказывает услуги сторонним организациям по переработке сырья. В счет оплаты, за оказание данных услуг, взимает 25% от фактически поступившего сырья в зачетном весе. Зачетный вес – это вес сырья, которое можно отправлять в переработку без дополнительной обработки.

Особенностью работы элеватора является то, что сырье пригодное для производства соответствует следующим условиям: влажность – 14.5%, сорность – до 3%. Особенностью технологического процесса состоит в получении сразу нескольких видов продукции из одного вида сырья в определенном процентном соотношении. В результате этого определить стоимость услуг по выпуску конкретного вида продукции затруднительно.

3) Комбикормовый завод – производственное предприятие со всеми вытекающими отсюда последствиями для бюджетирования, то есть:

- ограничение производственных мощностей,
- высокая автоматизация производственного процесса,
- необходимость строгого соблюдения технологического процесса,
- многоуровневый контроль качества (входной, текущий, выходной) и соответственно дополнительные затраты на контроль и поддержание качества продукции,
- отгрузка продукции непосредственно с производственной линии,
- использование специализированного транспорта для транспортировки готовой продукции.

ГК Мираторг имеет в Белгородской области Прохоровский комбикормовый завод.

Из описанного следует, что все перечисленные субъекты должны работать слаженно в строгом соответствии с графиками, то есть на втором уровне планирование осуществляется календарное планирование, предполагающие согласование всех сроков производства.

План продаж составляется на основе утвержденных в результате целеполагания значений детализированный по клиентам и используется для мотивации и в качестве основы для формирования плана отгрузок. При подготовке квартального плана продаж в случае отклонения план-цель от утвержденного значения необходимо производить корректировку целевого показателя последующих кварталов. На рисунке 3.2 представлен второй уровень цепочки создания ценности в агропромышленном комплексе.

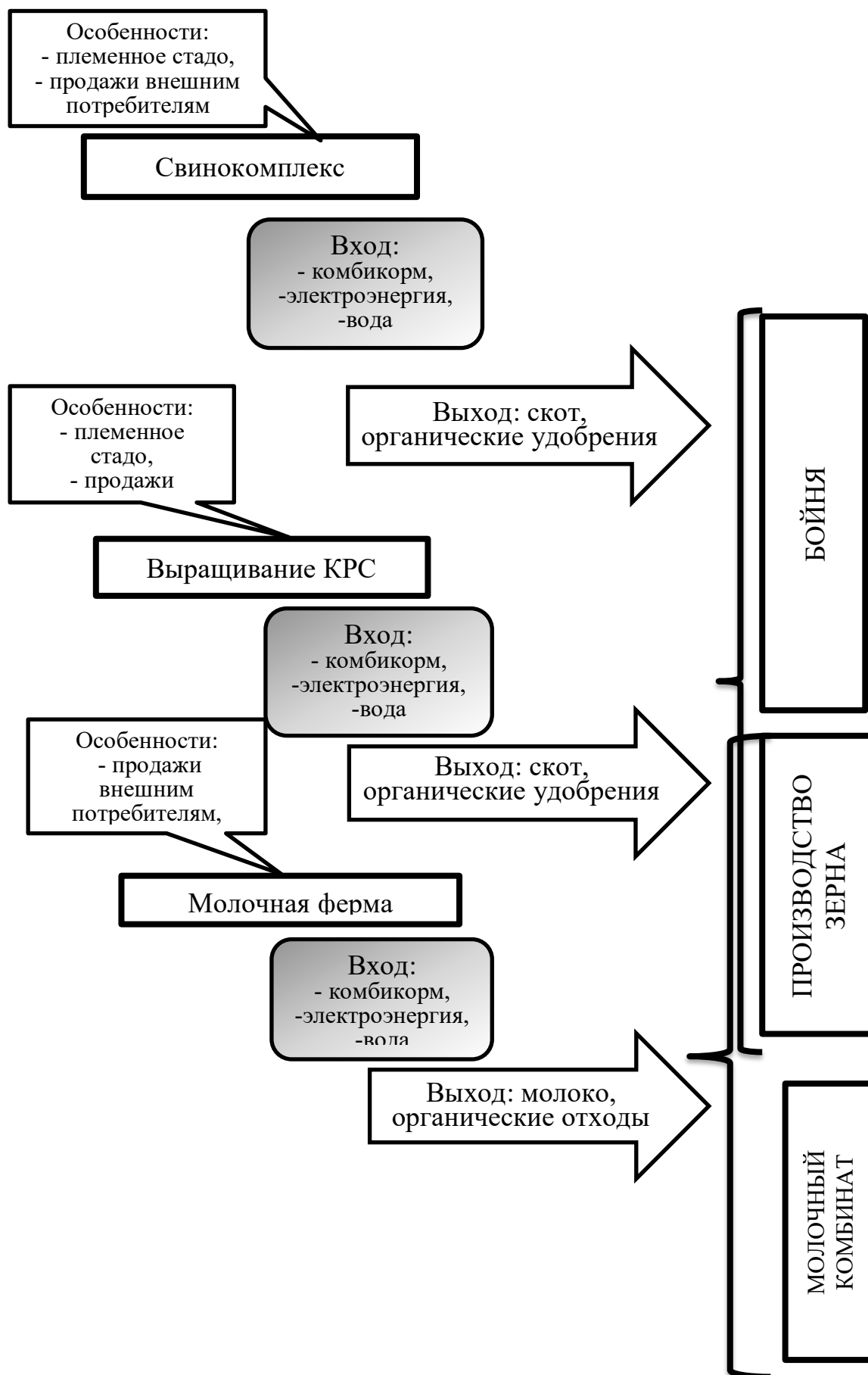


Рис. 3.2. Второй уровень цепочки создания ценности в агропромышленном комплексе

На втором уровне цепочки создания ценности в агропромышленном комплексе представлены животноводческие организации, которые также имеют целый ряд отличительных характеристик, влияющих на систему бюджетирования. С одной стороны, это перспективный и экономически выгодный бизнес, который получает экономическую поддержку со стороны государства и региональных властей, но разведение каждого вида скота отличается сложностью в формировании рациона питания, в условиях его содержания, высокопродуктивные породы, в основном приобретены в зарубежных странах и необходимо приложить много усилий для их адаптации к климатическим условиям,

План производства является основой для обеспечения бесперебойности отгрузок при оптимальных затратах. Он формируется на основе плана отгрузок с учетом доступных остатков и закладки на собственных складах, а также себестоимости производства на каждой из площадок.

При реализации деятельности организации необходимо обеспечить функционирование составляющих контроллинга в отношении определения бюджетов различных уровней, контроля их исполнения. Бюджетирование является одним из основных инструментов управления компанией, то его необходимо использовать как технологию финансового планирования. Бюджетирование следует рассматривать как реальный инструмент управления эффективностью бизнеса и достижения стратегических целей и задач предприятия.

Бюджетирование в рамках контроллинга предусматривает осуществление следующих процессов:

- 1) определение общего бюджета деятельности предприятия;
- 2) разработка бюджета работы центра ответственности, т.е. определение бюджета в зависимости от типа центра ответственности, установление формы состава статей расходов и доходов с учетом отображения затрат на деятельность центра ответственности;

- 3) формулирование условий корректировки бюджета, как внутренних, так и внешних;
- 4) установление размеров финансового резерва в целях обеспечения «безопасности» бюджета.[20]



Рисунок 3.3. Содержание и формы бюджетов.

Эффективность достижения целей анализа в системе контроллинга во многом зависит от того, какие показатели деятельности организации подлежат анализу. К основным финансовым показателям деятельности предприятия относят выручку от продажи продукции (работ, услуг), выручку-нетто (общая выручка за вычетом НДС, акцизов, аналогичных обязательных платежей), прибыль до налогообложения, чистую прибыль.

Третий уровень цепочки создания ценности в агропромышленном комплексе представлен заводами по производству:

- молока и молочной продукции,
- мяса и мясных полуфабрикатов,
- мяса и колбасных изделий.

Опускаясь до третьего уровня контроллинга - центра реализации задач, необходимо отметить, что на данном уровне осуществляется планирование доходов и затрат по подразделениям, то есть показателей, подконтрольных руководителям центров.

Целью планирования затрат и доходов на уровне центров ответственности является:

- ведение единой информационной системы планирования затрат и доходов, формирование бюджета доходов и расходов,
- оперативное получение информации о произведенных затратах и полученных доходах для анализа и принятия управленческих решений как в целом по предприятию, так и по отдельным подразделениям,
- сравнение фактических данных с плановыми или нормативными значениями позволяет анализировать эффективность деятельности предприятия,
- формирование отчетов по единым, разработанным формам на предприятии,
- контроль по исполнению Бюджета доходов и расходов, сметы затрат в целом по предприятию и отдельных подразделений,
- хранение исторических данных по планированию за прошлые периоды,
- получение оперативной информации в разрезе версий планирования.

Таким образом, в рамках изучения системы подходов к формированию системы контроллинга, разработаны методические рекомендации по планированию включающие несколько этапов и подэтапов: целеполагание, которое осуществляется на двух уровнях и включает определение целей 1 уровня – для холдинга (на уровне центра управления) и определение дополнительных показателей целеполагания 2-го уровня для отдельных юридических лиц, формирование плана на год, финплана и бюджета логистики в разрезе балансовых единиц, что позволяет создать основу для

формирования плана продаж и отгрузок с учетом отраслевых и рыночных особенностей. Рыночные условия хозяйствования определяют разработку новых нефинансовых индикаторов развития холдинга, которые создают основу для получения хороших результатов в будущем это, прежде всего, развитие брендов. Среди финансовых показателей, важное место занимают прибыль на акцию, дивиденды, чистые активы, капитализация компании, чистая рентабельность, рентабельность активов (ROA), EBITDA. Данные показатели раскрываются к консолидированной отчетности и соответствуют международным требованиям.

Разработанные рекомендации позволяют грамотно подойти к составлению планов деятельности на уровне холдингового объединения и согласованных бюджетов на уровне отдельных юридических лиц и подразделений, что является залогом эффективной работы любого хозяйствующего субъекта.

3.2. Формирование подсистемы контроля как элемента контроллинга

Результативность системы управления во многом зависит от надежности финансовой отчетности, а также от оперативности поступления информации о цепочке создания стоимости хозяйствующего субъекта. Следовательно, важную роль в данном процессе играет учетная подсистема, в рамках которой аккумулируется информация о движении и использовании ресурсов в бизнес-процессах и организуется обратная связь. Поэтому составляющей контроллинга является интегрированная подсистема учета, в которой определены цели или задачи для каждого бизнес-процесса посредством планирования и отображаются фактически достигнутые результаты, что в совокупности определяет основу для контроля.

Эффективная система внутреннего контроля – результат совместных, точных и скоординированных действий со стороны сотрудников всех структурных подразделений хозяйствующего субъекта. Чтобы этого добиться на практике, следует четко определить зоны ответственности, формализовать полномочия и обязанности, а также разъяснить специалистам их роль в системе внутреннего контроля.

Взаимосвязь процесса принятия управленческих решений и стадий осуществления контроля представлена на рисунке 3.4.

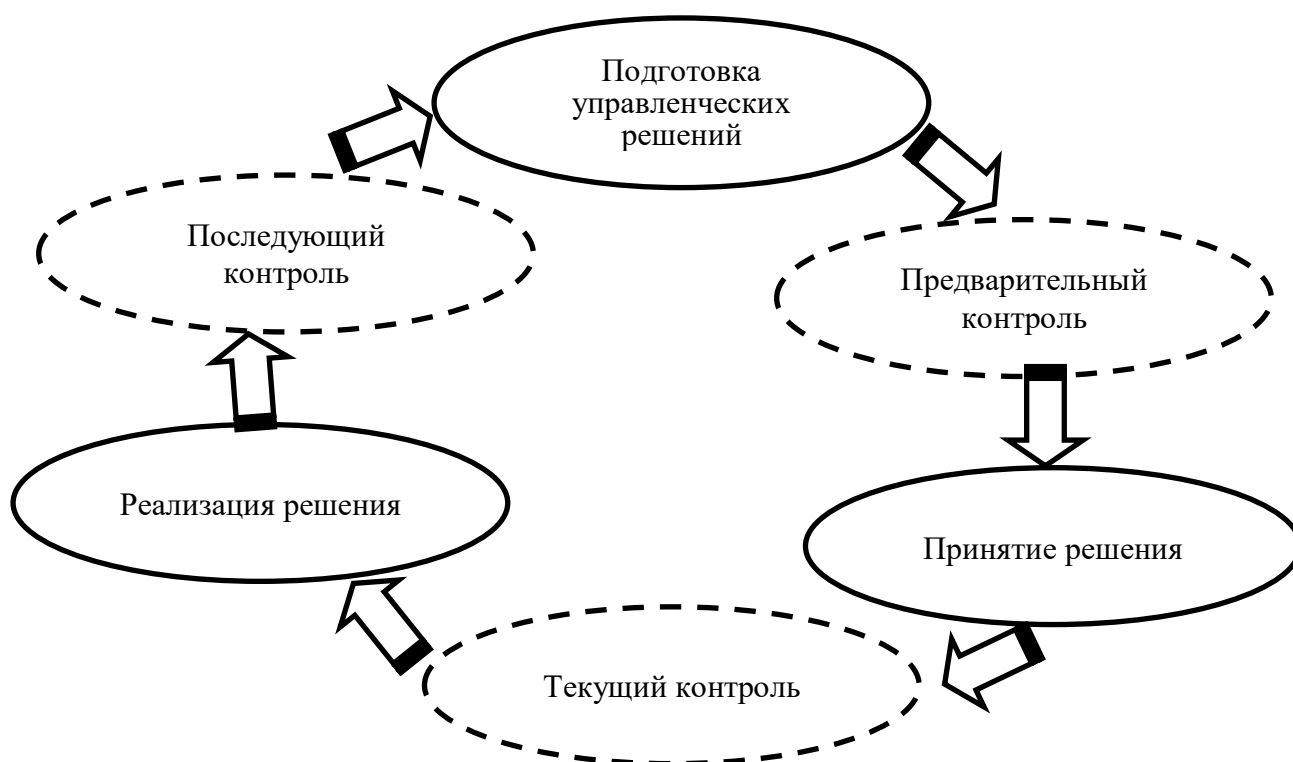


Рис.3.4. Взаимосвязь процесса принятия управленческих решений и стадий осуществления контроля

Подсистема контроля в системе контроллинга а в агропромышленных комплексах включает следующие блоки:

1. Принципы построения подсистемы контроллинга.
 - возможность формирования финансово-экономических планов в соответствии с ключевыми показателями деятельности объединения;
 - обеспечение неразрывности и непротиворечивости данных, хранящихся в информационной системе ;

- обеспечение интеграции и взаимного контроля информации структурными подразделениями организации;
- возможность контроля и анализа выполнения планов в режиме реального времени;
- возможность обеспечения конфиденциальности при реализации финансово-экономического планирования в организации;
- формирования финансово-экономических форм планов и управленческой отчетности по соответствующим аналитикам и классификаторам.

2. Характеристика учетной информации по секторам учета, служащие основой для контроля.

В таблице 3.4. представлена характеристика информации, формируемой по секторам учета, используемой для осуществления контроля.

Таблица 3.4

Характеристика информации по секторам учета, используемой для контроля

Наименование ответственного учетного сектора	Взаимосвязанные подразделения	Объем подконтрольной информации, формируемой в секторе
1	2	3
Сектор учета оборотных активов	Управление по логистике	Информация об оптимальных размерах запасов материально-производственных ресурсов, их фактическом наличии, перемещении использовании пи видом ценностей, местам и направлениям использования, контроль за ними.
Сектор учета внеоборотных активов	Управление капитального строительства, управление инвестиционных проектов, управление перспективного развития, департамент технологического присоединения, департамент транспорта и электроэнергии, управление технической эксплуатации, центральное управление организации ремонтов, управление механизации и транспорта, управление собственностью	Информация о фактическом наличии, состоянии, направлений и мест использования, сроках полезной эксплуатации, суммах начисленной амортизации внеоборотных активов, о потребностях в них, об эффективности использования внеоборотных активов, расчет и экономическое обоснование приобретения дорогостоящих активов.

1	2	3
4Сектор учета расчетов с персоналом	Департамент по управлению персоналом	Информация об оптимальном необходимом кадровом составе, о фактическом обеспечении кадрами, занятости, фактическом использовании рабочего времени, эффективности системы стимулирования, о суммах начислений заработной платы, доплат и компенсаций, о перерасходе фонда оплаты труда и причин его вызвавших
Сектор учета производственных подразделений	Производственные подразделения	Информация о затратах в разрезе производственных подразделений: по видам затрат, по видам деятельности, по видам продукции, услуг
Сектор планирования и анализа себестоимости	Все подразделения	Обобщенная информация о планируемых и фактических производственных и хозяйственных затратах в разрезе: видов деятельности, видов затрат, мест возникновения затрат (балансовых единиц, подразделений, бизнес-сфер).
Сектор бизнес-планирования	Все департаменты	Подробная планируемая информация в разрезе различных аналитических признаков о всех запланированных операциях (частные операционные бюджеты), о стоимости запланированных операций (смета движения денежных средств), о направлениях капитальных вложений (бюджет капитальных вложений), о финансовых результатах (прогнозный отчет о прибылях и убытках), о финансовом состоянии (прогнозный балансовый отчет). Информация о фактическом выполнении плановых заданий и разработка корректирующих мероприятий в случае возникновения отклонений от плановых заданий.

3. Уровни контроля в соответствии с ранее определенной структурой контроллинга.

Контроль центра принятия решений. Он осуществляется на уровне интеграции информации и предопределяет надежность всей информации. Любые недостатки на этом уровне могут негативно повлиять на бизнес. Поэтому важными составляющими на данном уровне являются:

- сверка счетов,
- корректировка периода,
- раскрытие финансовой информации,
- консолидация отчетов.

Неправильная консолидация информации может быть вызвана манипуляциями в бизнес-процессах со стороны руководства с целью завышения результатов этих процессов.

На данном уровне можно выделить слабые места в учетной информации:

- информационный обмен в рамках управления,
- структура консолидации (объединения) отчетности,
- учетная политика.

Контроль центра координации. Он осуществляется на уровне счетов и появляется возможность соотнесения достижения результатов и обеспеченности ресурсами. На данном уровне контролируется движение материальных и финансовых потоков. При этом следует понимать, что недостаток и избыток любых ресурсов и активов приводит к затормаживанию оборачиваемости, что негативно отражается в целом на результативности.

Проблемными зонами на данном уровне являются ошибки в бухгалтерских процедурах. «Бухгалтерская процедура - это последовательность решения учетных задач путем квалификации фактов хозяйственной жизни, т. е. их регистрации, группировки и интерпретации (анализа). Цель процедуры -- создать возможности для принятия решений»[26]. В данном случае это использование информации для контроля.

Контроль центра реализации управленческих решений. На данном уровне происходит сопоставление производительности труда с возможностью решения поставленных задач. Слабым местом данного уровня является бухгалтерская документация. Можно выделить проблемные области, требующие особого внимания:

- сверка счетов,
- нестандартные операции,
- корректировки бухгалтерских данных.

При организации системы внутреннего контроля важно правильно определить зоны ответственности ее основных участников. Это позволит скоординировать и согласовать действия структурных подразделений, не допустить дублирования функций и полномочий.

В идеале за контроль должны отвечать все подразделения и сотрудники на всех уровнях. Конечно, при этом функции будут отличаться. К примеру, одним можно поручить согласование договоров, другим – контроль оплат по ним и т. п. Что касается конкретных контрольных процедур, ответственность за их исполнение можно распределить так:

- генеральный директор утверждает политику и процедуры по внутреннему контролю,
- план контрольных мероприятий утверждает служба внутреннего аудита,
- ревизионная комиссия проверяет финансово-хозяйственную деятельность компании и готовит соответствующий отчет для общего собрания акционеров.

Закрепить полномочия и зоны ответственности организационных звеньев следует в специальном локально-нормативном акте – Положении о внутреннем контроле. В таблице 3.5. представлена характеристика видов контроля, которая должна быть положена в основу локального нормативного акта.

Таблица 3.5

Виды контроля и их характеристики

№ п/п	Виды контроля	Содержание основных процедур контроля	Востребованность в процессе управления	Цель	Характер осуществления процедур контроля
1	Предварительный контроль	Мониторинг управляемых (контролируемых) процессов и объектов	В период подготовки и принятия управленческих решений	Представление качественной и релевантной информации о проблеме	Постоянно
2	Текущий контроль	Контроль действий персонала, операций и этапов работ	В период реализации управленческих решений	Исключение существенных отклонений от намеченных планов и стандартов исполнения	Постоянно
3	Заключительный контроль	Контроль реализации принятых управленческих решений	После завершения мероприятий по реализации управленческих решений	Оценка успеха реализации принятых решений. Распространение положительного опыта.	По завершении управленческого цикла

Рассмотрим низший уровень управления и организацию контроля на уровне подразделений.

Предварительный контроль затрат осуществляется на основе плановых показателей производства продукции. На данном этапе руководитель отдела (растениеводства, плодородия почв, производства семян, главный инженер, агроном и др.) планируют объемы затрат (объем семян, запасных частей для сельскохозяйственной техники, удобрения и др.). Планирование затрат осуществляется после анализа данных, полученных в результате текущего контроля затрат предшествующего производственного периода, т.е. на основании данных заключительного этапа контроля, в результате которого является анализ эффективности использованных материалов. При чем планирование всех затрат по подразделением должно осуществляться таким

образом, чтобы обеспечить непрерывность процесса производства и недопущения простоев техники и рабочих. Все плановые показатели материальных затрат отражаются в управленческой отчетности.

Предварительный контроль затрат финансовых ресурсов – это наиболее важная часть предварительного контроля затрат, так как именно обеспеченность финансовыми ресурсами позволяет функционировать предприятию в непрерывном режиме.

Контроль финансовых ресурсов должен осуществляться совместно экономическим отделом и бухгалтерской службой во главе с финансовым директором, который несет ответственность за обеспеченность финансовыми ресурсами в течении всего производственного цикла. Планирование и составление бюджета финансовыми службами осуществляется на основе плановых отчетов по материальным и трудовым затратам и на основании показателей прошлых лет. Итогом предварительного контроля финансовых затрат является бюджет.

Конечным элементом предварительного контроля затрат является финансовый контроль. После получения плановых показателей предприятие приступает к процессу производства.

После предварительного контроля происходит реализация управленческого решения. На этом этапе осуществляется текущий контроль, целью которого является выявление и своевременное пресечение нарушений и отклонений.

Текущий контроль осуществляется непосредственно в ходе проведения работ. Алгоритм осуществления текущего контроля на этапе реализации управленческого решения представлен на рис.3.5. Из схемы видно, что текущий контроль базируется на измерении фактических затрат, полученных после проведения работы, направленной на достижение желаемых целей.



Рис.3. 5. Алгоритм осуществления текущего контроля затрат на этапе реализации

Для того, чтобы получать достоверную и своевременную информацию о фактических затратах необходимо организовать эффективную систему бухгалтерского управленческого учета затрат на производство в рамках 20 счета «Основное производство» в структурных подразделениях.

Рассмотрим пример формирования аналитики счета 20 «Основное производство»(рис3.6.) . Необходимо предусмотреть аналитику по отдельным видам выполняемых посевных (уборочных) и прочих работ (вида 20-PP-XXX, где XXX – номер, присваиваемый отдельному виду работ) для растениеводства.

После этого ввести аналитику по видам затрат организации, получая аналитический счет вида 20-PP-XXX-Z, где Z – код вида затрат, в частности:

а) 20-PP-XXX-1 «Прямые материальные затраты» (по основным видам сырья и материалов, используемых при выполнении работ);

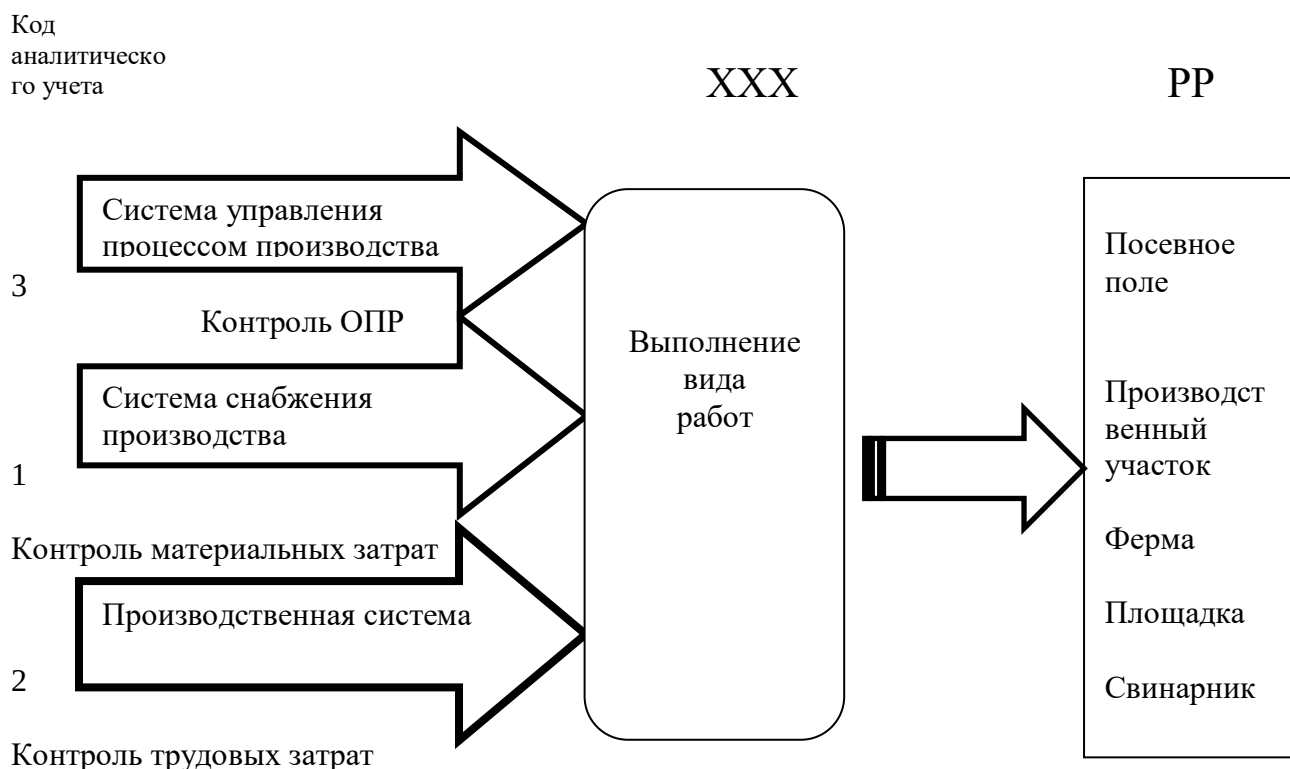


Рис.3.6. Схема построения аналитического учета затрат на производство в структурных подразделениях агропромышленного комплекса

б) 20-PP-XXX-2 «Прямые трудовые затраты» (расходы на оплату труда рабочих, непосредственно занятых при выполнении работ, с обязательными отчислениями);

в) 20-PP-XXX-3 «Общепроизводственные расходы» (прочие производственные затраты).

Целесообразно также предусмотреть аналитику для каждого вида затрат по разновидностям отклонений, что позволит получать оперативную информацию для целей контроля:

– для прямых материальных затрат:

1) 20-PP-XXX-11 «Нормативные затраты материалов» (исходя из нормы расхода материалов и нормативной цены на фактически выполненные объемы работ);

2) 20-PP-XXX-12 «Отклонение по количеству материалов» (которое может возникнуть из-за нерационального использования материалов, их низкого качества либо за счет экономного использования материалов);

3) 20-PP-XXX-13 «Отклонения по цене материалов» (возникающее из-за того, что материалы подорожали или, наоборот, удалось закупить более дешевые материалы);

– для прямых трудовых затрат:

1) 20-PP-XXX-21 «Нормативные трудовые затраты» (по нормам рабочего времени и нормативным ставкам оплаты труда за фактически выполненные объемы работ);

2) 20-PP-XXX-22 «Отклонение по производительности труда» (возникающее в случае, если работники затратили на выполнение работ больше времени, чем было запланировано);

3) 20-PP-XXX-23 «Отклонения по ставке оплаты труда» (возникающие, например, из-за того, что для выполнения работ, требующих низкой квалификации, привлекались работники более высокой квалификации и др.);

– для общепроизводственных расходов:

1) 20-PP-XXX-31 «Списанные общепроизводственные расходы» (отнесенные на конкретные производственные участки исходя из предварительно рассчитанного коэффициента их распределения, например в расчете на рубль материальных затрат);

2) 20-PP-XXX-32 «Отклонение общепроизводственных расходов по объему» (появляются в случае, если фактический объем работ оказался больше или меньше запланированного и учтенные при расчете коэффициента распределения общепроизводственных расходов также изменились);

3) 20-PP-XXX-33 «Контролируемое отклонение общепроизводственных расходов» (возникающее из-за нерационального или, наоборот, более рационального использования прорабами и менеджерами среднего звена, отвечающими за выполнение соответствующих работ и заказов, выделенных им ресурсов).

В наши дни многие бизнес-процессы хозяйствующего субъекта основываются на информационных технологиях, поэтому надежность системы контроллинга связана с возможностями контроля встроенных ИТ-систем управления. Информационные системы обеспечивают контроль качества бизнес-процессов, встроенных в технологические процессы. Таким образом, ИТ-контроль оказывает непосредственное влияние на создание стоимости в цепочках создания стоимости субъекта.

Для учета общепроизводственных расходов в рамках российского Плана счетов к счету 25 «Общепроизводственные расходы» целесообразно открыть два субсчета:

– 25-1 «Фактические общепроизводственные расходы» (по дебету которого в течение месяца будут собираться все фактически понесенные указанные расходы);

– 25-2 «Списанные общепроизводственные расходы» (в кредит которого в течение месяца будут относиться «списанные» общепроизводственные расходы, относимые в дебет счета 20-PP-XXX-31 исходя из нормативного коэффициента их распределения).

По окончании отчетного периода или завершения работ по производственному участку бухгалтер организации будет производить закрытие счета 25 проводкой по дебету счета 25 субсчет «Списанные общепроизводственные расходы» и кредиту счета 25 субсчет «Фактические общепроизводственные расходы» со списанием возникших отклонений в зависимости от их «природы» на счета 20-PP-XXX-32 или 20-PP-XXX-33.

При таком построении управленческого учета руководство сможет получать своевременную информацию не только о фактически понесенных затратах, чтобы впоследствии сравнивать их со сметными показателями, но сразу и об отклонениях реальных затрат от сметных. Это позволит оперативно устранять негативные факторы, приводящие к повышению стоимости работ, и эффективно использовать возникающие в ходе работы возможности экономии.

Таким образом, можно сделать вывод, что текущий контроль затрат призван решать оперативные задачи управления. Именно на основании данных текущего контроля принимаются управленческие решения руководителями производственных подразделений во время производственного цикла.

Также, текущий контроль затрат служит информационной базой для заключительного контроля затрат и анализа произведенных расходов.

Цель заключительного контроля затрат: установить результативность, законченность, экономичность, целесообразность затрат на производств, а также скрыть упущения и недостатки. Хотя заключительный контроль осуществляется слишком поздно, чтобы отреагировать на проблемы в момент их возникновения, тем не менее, он имеет две важные функции.

Одна из них состоит в том, что заключительный контроль дает руководству организации информацию, необходимую для планирования в случае, если аналогичны работы предполагается проводить в будущем.

Заключительный контроль затрат осуществляется на основании информации, полученной по результатам текущего контроля производственных отделений.

На рисунке 3.7 представлены процедуры заключительного контроля затрат.



Рис. 3.7 Процедуры заключительного контроля затрат

Представленные процедуры позволят получить информацию о возникших проблемах и сформулировать новые планы так, чтобы избежать этих проблем в будущем.

Заключительный контроль затрат в структурных подразделениях приходится на октябрь- ноябрь. Именно в этот период заканчиваются

уборочные работы и осуществляется процедура подведения итогов. На основании аналитических данных, полученных в результате заключительного контроля затрат специалисты разрабатывают меры по повышению эффективности использования ресурсов в организации. На рис.3.8 представлена схема осуществления заключительного этапа контроля затрат.

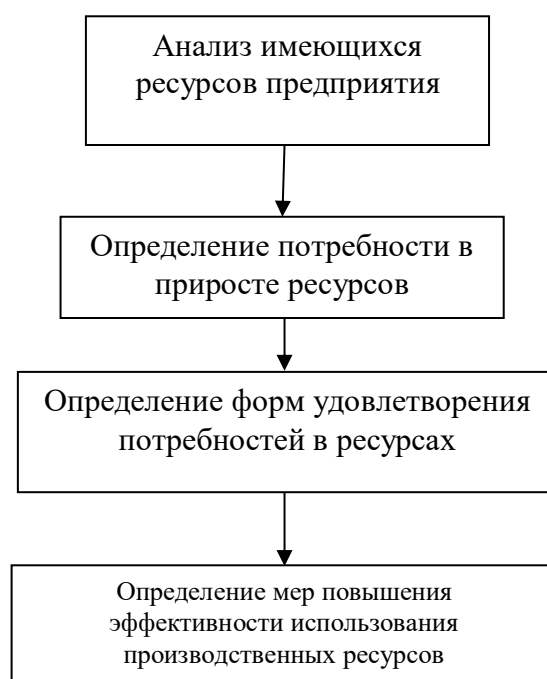


Рис.3.8. Итоговые процедуры заключительного контроля затрат

Таким образом, после окончания заключительного этапа контроля затрат руководство организации получает информацию, на основании которой осуществляет планирование следующего производственного цикла. Т.е. на этом этапе осуществляется переход к предварительному контролю.

4.Дополнительные (нетрадиционные) методы контроля.

Внедрение системы бюджетирования охватывает все основные и вспомогательные бизнес-процессы предприятия, поэтому важно получать полную информацию о состоянии работ. Для этого можно применять следующие методы:

- Простой контроль. Предполагает контроль руководителем завершенных работ и использование следующих оценок:

0 процентов – работа не выполнена, результат не получен,

100 процентов – работа выполнена, конечный результат достигнут.

Метод оправдан в случае высокой степени детализации промежуточных задач, когда можно однозначно решить, пройден или не пройден этап. Например, оценить, выполнено или нет конкретное мероприятие по плану работ, поможет заранее внесенный в план и утвержденный формат результата – «выполнено» («не выполнено»). Если есть схема финансовой структуры, но она не утверждена руководителем компании, то оценка должна быть отрицательной, то есть «не выполнено»;

- Детальный контроль.

Прогресс выполнения работы оценивается в процентах. Этот метод требует больше времени и сильнее подвержен влиянию субъективизма, нежели остальные. Чтобы сократить эти риски, следует разработать внутреннюю шкалу готовности работ с описанием возможных отклонений результатов. Например, подготовленную и не утвержденную руководителем компании финансовую структуру можно оценить как 60 процентов выполнения, оставив 40 процентов на то, что при утверждении руководитель, возможно, внесет свои коррективы;

- Контроль 50 на 50.

Промежуточный результат оценивается в привязке к какому-либо параметру. Например, можно определять степень завершенности работы по исполнению бюджета или по времени. Этот метод не всегда корректно использовать, так как не во всех случаях 50 процентов освоенных средств (времени) приводят к готовности работ на 50 процентов. Например, на

автоматизацию отчета было затрачено 50 процентов заложенных средств, но из-за неверного планирования он готов только на 10 процентов. В таком случае оценивать выполнение задачи, ориентируясь на освоенный бюджет, в корне неверно;

- Контроль по вехам.

Применяется для длительных работ, когда они делятся на части вехами, при этом каждая веха означает степень завершенности работы согласно плану. По проекту бюджетирования вехами могут служить утверждение финансовой структуры, формирование учетной политики в целях ведения управленческого учета, выбор формата отчетности для каждого центра финансовой ответственности, автоматизация учета и отчетности на базе используемого программного обеспечения, определение правил консолидации бюджета предприятия, выявление ошибок документооборота и их нейтрализация и т. д.

Контрольные точки целесообразно устанавливать согласно выбранному методу контроля. Например, если для этапа выбран метод простого контроля, то оценка ставится в срок окончания работ.

5. Контроль рисков.

Наиболее точно идентифицировать риски, связанные с теми или иными бизнес-процессами, можно путем анализа накопленной компанией информации о негативных событиях (ошибки в отчетности, кражи, порча товарно-материальных ценностей и т. д.), периодичности их возникновения и размере причиненного ущерба.

Однако подобная ситуация может существовать лишь в хозяйствующих субъектах, внедривших систему менеджмента качества. У предприятия, которое до момента внедрения системы внутреннего контроля не осуществляло систематизированное управление рисками, подобные статистические данные, как правило, отсутствуют. В такой ситуации идентификация рисков может быть полностью возложена на экспертов – руководителей подразделений. К примеру, главный бухгалтер, длительное время проработавший в организации, всегда может довольно точно предсказать, где могла быть допущена ошибка, если не

сходятся статьи актива и пассива. От экспертов также потребуется оценить периодичность возникновения неблагоприятных событий и вероятный ущерб. По мнению Матвеевичей Е.В. на этапе внедрения системы внутреннего контроля экспертные оценки существующих рисков могут обладать большой погрешностью. Однако в будущем, внедрив систему внутреннего контроля и накопив достаточное количество данных о возникших ошибках в работе подразделений, состав рисков и их существенность могут быть оценены с высокой точностью[50] .

Для наиболее существенных рисков, связанных с серьезными финансовыми потерями, разрабатываются контрольные процедуры.

Как правило, внедрение контрольных процедур предполагает создание дополнительных уровней согласования. К примеру, для того чтобы бухгалтер осуществил платеж по заявке производственного подразделения, необходимо завизировать ее у финансового директора. Контрольные процедуры могут заключаться также в распределении ответственности. Для процесса закупок контроль будет сводиться к тому, что заказчиком выступает производственное подразделение компании и оно же контролирует качество приобретенных материалов; поиск поставщика и работу по договорам поставки осуществляет отдел снабжения, а процесс оплаты контролируется финансовым директором.

Важно отметить, что для исполнения созданных процедур контроля необходимо их документальное оформление. Описание контрольной процедуры должно содержать следующие основные положения: цели контроля; последовательность действий; периодичность проведения контроля; ответственный за контроль сотрудник; документ, в котором отражен факт осуществления контроля (к примеру, лист согласований).

Хозяйствующий субъект должен выявлять предсказуемые риски до того, как они могут возникнуть, чтобы не оказываться перед лицом необходимости реагировать на неприятные события, когда они уже произошли. В таблице 3.6. представлены наиболее распространенные, по мнению Гаррисона Р. Риски.

Таблица 3.6/

Контролируемые риски и пути их снижения[24]

Риски	Пути снижения рисков
Интеллектуальная собственность похищается	Применение аппаратно-программных средств межсетевой защиты, препятствующих доступу хакеров к компьютерам компании и кражам интеллектуальной собственности
Продукты не соответствуют потребностям потребителей по качеству	Развитие строгих и тщательных программ контроля качества продуктов и процессов
Потеря доли на рынке из-за непредвиденных действий конкурентов	Развитие системы сбора информации о планах и практике конкурентов
Плохие погодные условия препятствуют выполнению задач	Разработка планов действий на случай возникновения непредвиденных обстоятельств, связанных с ухудшением погодных условий
Сбои в режиме поставок сырья и материалов	Установление взаимосвязей с двумя компаниями, способными обеспечить наши потребности в сырье
Плохая система оплаты труда не мотивирует сотрудников к принятию взвешенных, тщательно продуманных решений	Создание сбалансированной системы показателей, оценивающих состояние компании и «подталкивающих» сотрудников к желаемому поведению
Воровство имущества компании ее работниками	Создание условий, в которых работники не имели бы физического доступа к активам, и системы ответственности за сохранность имущества
Финансовая отчетность некорректно оценивает уровень запасов на складе	Проведение инвентаризации с целью убедиться в соответствии показателей натурального измерения финансовой отчетности
Сотрудники обсуждают информацию, имеющую ограничения к распространению	Создание защищенной паролями системы управления, которая препятствовала бы получению сотрудниками не предназначенной для них информации
Неточное исполнение бюджета, вызывающее невозможность выпуска нужного количества или превышение заказанного объема производства продукции	Внедрение строгих процессов управления бюджетом

На рисунке .3.9 представлена схема подсистемы контроля организаций агропромышленного комплекса

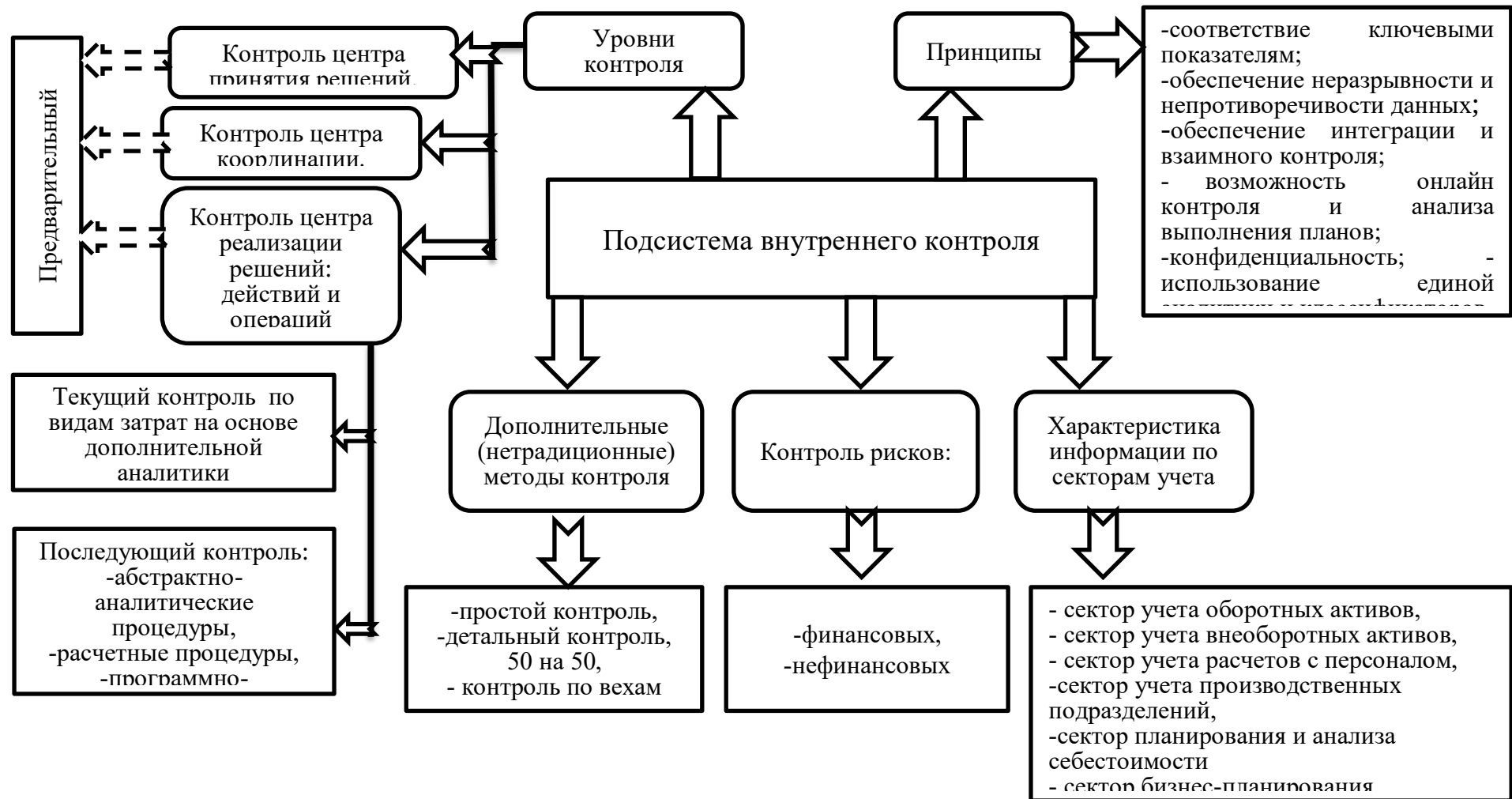


Рис.3.9 Подсистема контроля организаций агропромышленного комплекса

Таким образом, контрольная функция в системе контроллинга является одной из основополагающих в силу усиления конкурентных отношений на мировых и отечественных рынках, стремительного развития технологий, усложнения бизнес-процессов, усиления диверсификации производства.

Контроль в общем смысле можно представить как систему, состоящую из элементов управленческой информационной системы, центров ответственности, техники, процедур, среды контроля, системы учета. Для реализации функций контроля необходимо выполнение следующих процедур.

1. Определение фактического состояния предприятия – соответствие деятельности предприятия принятому курсу действий, устойчивость предприятия с экономической, правовой точек зрения, в т.ч. установление фактических бюджетов по статьям. Особое внимание должно быть уделено сохранности ресурсов и потенциалов компании (кадровый, производственный, финансовый). Не многие предприятия выделяют как элемент, заслуживающий внимания деловую репутацию, хотя положительная деловая репутация может оказывать существенное влияние на деятельность предприятия, так же как и отрицательная. Она может возникнуть в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п. Задачей контроля является не допущение этих факторов.

2. Обеспечение должного уровня полноты и точности первичных документов и качества первичной информации для успешного руководства и принятия эффективных управленческих решений. Всю информацию необходимо оформлять документально для минимизации времени на их обработку.

3. Соблюдение работниками установленных администрацией требований, правил, норм, должностных инструкций, правил документооборота, планов организации труда, приказа об учетной политики и других приказов, соблюдение требований федеральных законов и подзаконных актов.

Заключение

В великом множестве существующих концепций и теорий, наиболее важными становятся те, теоретические и методические инструменты которых можно использовать на междисциплинарном уровне в единой системе объекта исследования. Именно таким инструментом можно считать контроллинг.

Контроллинг – явление сложное и многогранное, и различия в трактовках понятия «контроллинг» затрудняет создание единого универсального языка и инструментария. Сложность содержания термина «контроллинг» заключается в интегрировании разных элементов планирования, контроля и анализа в совокупности с учетными процедурами.

Анализ литературных источников показал, что система контроллинга представляет собой целостную систему элементов, посредством взаимодействия которых обеспечивается интеграция, системная организация и координация информационных потоков, процесса управления, функциональных областей, организационных единиц. Контроллинг по средствам своего механизма объединяет все функциональные области субъектов агропромышленного холдинга: маркетинг и сбыт, производство, снабжение, финансы. Авторы акцентируют внимание на различных аспектах контроллинга.

Изучив методические основы контроллинга, было определено, что контроллинг – ориентированная на достижение целей интегрированная система информационно — аналитической и методической поддержки руководителей в процессе планирования, контроля, анализа и принятия управленческих решений по всем функциональным сферам деятельности предприятия.

В условиях рыночной экономики и необходимости наращивания объемов продукции, производимой предприятиями агропромышленного комплекса, целесообразно более активное использование концепции контроллинга с ориентацией на формирование образа мышления, что позволит аккумулировать разноплановую информацию и проводить более эффективный анализ.

Анализ агропромышленных комплексов показал, что их эффективное функционирование возможно только при объединении различных видов бизнеса под единым руководством. Оптимальным и самым распространенным в Белгородской области вариантом такого объединения являются агропромышленные холдинги. Сам холдинг уже предполагает не только разветвленную организационную структуру, но и достаточно сложную систему взаимодействия и управления структурными подразделениями, что необходимо учитывать при формировании системы контроллинга. Вторым важным моментом можно назвать – большое количество осуществляемых видов деятельности: растениеводство, животноводство, промышленное производство и т.п.. Каждый вид деятельности имеет отличительные особенности, которые необходимо учитывать не только на уровне подразделения, но и на уровне холдинга. Взаимосвязи внутри холдинговых объединений создают условия для более эффективного применения системы «точно в срок» и бенчмаркинг-анализа. Что в совокупности позволяет улучшить протекание бизнес-процессов и качество выпускаемой продукции.

В рамках проведенного исследования определены уровни системы контроллинга управления результатами деятельности агропромышленных комплексов, включающие: центр принятия управленческих решений, относящийся к управляющей компании, выполняющий функции аккумуляции внешней и внутренней информации о факторах, влияющих на результаты холдинга, как целостной системы и делегирования полномочий на следующий уровень – центр координации и контроля, который утверждает и распределяет целевые индикаторы для каждого структурного подразделения на уровне юридического лица, центр реализации, выполняет запланированные операции и осуществляет контроль за выполнением целевых индикаторов.

Центр принятия решений должен выполнять функции: интеграционную, в рамках которой осуществляет регулирование межструктурных отношений в объединении, координационную, направленную на координацию мероприятий различных структурных подразделений для достижения общей цели,

информационную, обеспечивающую оперативный обмен информацией и консультационную, гарантирующую единообразие в использовании инструментов, методов и приемов.

Каждая система состоит из элементов, в рамках исследования были выделены основные элементы контроллинга –это планирование, предполагающее формирование центров ответственности, многоуровневое и многопрофильное бюджетирование, определение и анализ индикаторов деятельности как основы развития; учетная система, включающая финансовый и управленческий учет; контроль деятельности.

Планирование в самом общем виде подразумевает выполнение следующих этапов: постановка целей и задач, составление программы действий, выявление необходимых ресурсов и их источников, доведение планов до их непосредственных исполнителей. В нашем случае оно осложнено отраслевыми и структурными особенностями. Поэтому были выделены этапы и подэтапы планирования: целеполагание, которое осуществляется на двух уровнях и включает определение целей 1 уровня –для холдинга (на уровне центра управления) и определение дополнительных показателей целеполагания 2-го уровня для отдельных юридических лиц, формирование плана на год, финплана и бюджета логистики в разрезе балансовых единиц, что позволяет создать основу для формирования плана продаж и отгрузок с учетом отраслевых и рыночных особенностей. При этом исходим из того, что целеполагание – процесс определения целевых показателей на год. Формируется в укрупненном виде без детализации и в дальнейшем используется как основа для формирования планов продаж, прогнозирования финансового результата и потребности в основных средствах и инвестициях. Формируется в двух сценариях: наихудший вариант и наилучший.

Рыночные условия хозяйствования предопределяют разработку новых нефинансовых индикаторов развития холдинга, которые создают основу для получения хороших результатов в будущем это, прежде всего, развитие брендов. Среди финансовых показателей, важное место занимают прибыль на

акцию, дивиденды, чистые активы, капитализация компании, чистая рентабельность, рентабельность активов (ROA), EBITDA. Данные показатели раскрываются к консолидированной отчетности и соответствуют международным требованиям.

Второй уровень целеполагания основывается на цепочке создания ценности и включает три уровня, характерных для агропромышленных комплексов: первый- уровень- растениеводства и переработки продукции растениеводства, второй- животноводство, производство продукции, обеспечивающей развитие данной сферы, третий – переработка продукции и производство готового продукта для внешнего потребителя.

Учитывая, что вторым важным элементом контроллинга является контроль, который должен быть основан на интеграции данных организаций и подразделений, входящих в агропромышленные комплексы, в работе рассмотрен вопрос создания эффективной подсистемы контроля, которая является результатом совместных, точных и скоординированных действий со стороны сотрудников всех структурных подразделений хозяйствующего субъекта.

Исходя из взаимосвязи процесса принятия управленческих решений и стадий осуществления контроля, а также отраслевых особенностей определены принципы подсистемы: возможность формирования финансово-экономических планов в соответствии с ключевыми показателями деятельности объединения; обеспечение неразрывности и непротиворечивости данных, хранящихся в информационной системе ; обеспечение интеграции и взаимного контроля информации структурными подразделениями организации; возможность контроля и анализа выполнения планов в режиме реального времени; возможность обеспечения конфиденциальности при реализации финансово-экономического планирования в организации; формирования финансово-экономических форм планов и управленческой отчетности по соответствующим аналитикам и классификаторам.

Изучив особенности организации учетного обеспечения организаций, входящих в агропромышленные комплексы были определены характеристики информации, формируемой в каждом учетном сектора и используемой для проведения контрольных мероприятий: учета оборотных активов, учета внеоборотных активов, учета расчетов с персоналом, учета производственных подразделений, планирования и анализа себестоимости, бизнес-планирования.

Интеграционный подход к формированию системы контроллинга предполагает осуществление контроля на уровнях трех центров: принятий решений, координации и реализации решений. Для центра реализации решений разработаны рекомендации по ведению учета в разрезе видов затрат с использованием дополнительной аналитики, предложены процедуры для осуществления последующего контроля.

Все предложения и рекомендации, разработанные в рамках выпускной квалификационной работы, направлены на формирование эффективной системы контроллинга в организациях агропромышленного комплекса, отвечающего современным требованиям и учитывающие отраслевые особенности.

Список использованной литературы

1. О бухгалтерском учете [федер. закон N 402-ФЗ от 06.12.2011 (ред. от 18.07.2017)] // Официальный сайт компании «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/.
2. Налоговый кодекс РФ Официальный сайт компании «КонсультантПлюс». [Электронный ресурс]//Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/.
3. О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации [приказ Минфина России N 217н от 28.12.2015 (с изм. от 11.07.2016)] // Официальный сайт компании «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193532/.
4. О формах бухгалтерской отчетности организаций [приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 06.04.2015)] // Официальный сайт компании «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/Cons_doc_LAW_103394/.
5. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)» [приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от ред. от 28.04.2017)] Официальный сайт компании «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/.
6. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)» [приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред.

от 06.04.2015)] Официальный сайт компании «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс].

7. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) [приказ Минфина России от 29.04.2008 N 48н (ред. от 06.04.2015)] Официальный сайт компании «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]..

8. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010)» [приказ Минфина России от 08.11.2010 N 143н] Официальный сайт компании «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]..

9. Анташов, В., Уварова, Г. Контроллинг [Текст]/ В.Анташов, Г. Уварова // Финансы, учет, аудит. — 2015. — № 4. — С.89—100.

10. Авдиенко, К.В. Взаимосвязь концепций контроллинга и системного подхода к управлению. [Текст]/К.В.Авдиенко//Теоретические и прикладные аспекты современной науки. -2014. -№ 6-5.- С. 7-9.

11. Ананькина, Е.А. Данилошкин, С.В., Дерипаска, О.В. и др. Концепция контроллинга[Текст]/ Е.А. Ананькина, С.В. Данилошкин, Дерипаска, О.В. и др. // Управление изменением. — 2014. — № 1. — С.3—14.

12. Ананькина, Е.А. Контроллинг как инструмент управления предприятием [Текст]/ Е.А. Ананькина, С.В. Данилошкин, Н.Г. Данилошкина и др.; под ред. Н.Г. Данилошкиной. – М.: ЮНИТИ, 2015. – 279 с.

13. Ахметова, В.Н., Барабанщикова, Е.А., Аверина, Ю.М. Контроллинг на малых инновационных предприятиях. [Текст]/ В.Н.Ахметова, Е.А. Барабанщикова, Ю.М. Аверина //Успехи в химии и химической технологии. 2017. -Т. 31. -№ 15 (196). -С. 76-77.

14. Баканов, М. И. Теория экономического анализа [Текст] : Учебник /М. И. Баканова, М.В. Мельник, А.Д. Шеремет — 5-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2015. — 536 с.

15. Барышников, М. Управленческие аспекты анализа финансовых результатов на основе бухгалтерской отчетности организации [Текст] /М. Барышников// Управленческий учет. – 2016. - № 6. – С. 34-35.

16. Башкатова, Ю.И. Контроллинг [Текст]: Учебно-методический комплекс – М.: Изд. центр ЕАОИ. 2017. – 108 с.
17. Безрукова, Т.Л., Петров, П.А. Совершенствование и развитие концепций контроллинга в системе управления организацией. [Текст]/ Т.Л. Безрукова, П.А.Петров, //Экономические и гуманитарные науки. 2014. -№ 12 (239).- С. 42-50
18. Белгородская область в цифрах. [Электронный ресурс] - Ресурс доступа: <http://belg.gks.ru/digital/region5/default.aspx>
19. Бочкова, В.В.Теоретико-методологическое обоснование концепций и моделей контроллинга. [Текст]/ В.В.Бочкова //Вестник НГИЭИ. -2015. -№ 3 (46). -С. 19-24.
20. Булгакова, С.В. Бухгалтерский управленческий учет для бизнес-решений [Текст] /С.В. Булгакова. Учебное пособие. – Воронеж: ИПЦ ВГУ, 2013. – 109 с.
21. Варвус, С.А.Особенности влияния санкций на отраслевое развитие экономики России[Текст]/ С.А.Варвус//Экономика. Налоги. Право. -2018. -Т. 11. -№ 4.- С. 44-53.
22. Васенев, К. Расчет затрат в контроллинге [Текст]/ К. Васенев//[Управление компанией](#). – 2017. - № 3. - С. 22-26.
23. Владимирова, Л.П. Прогнозирование и планирование в условиях рынка [Текст]: Учебное пособие/Л.П. Владимирова – М.: Дашков и К, 2015. - 306 с.
24. Врублевский, Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики [Текст] /Н.Д. Врублевский. - М.: Дашков и К, 2016. - 372 с.
25. Гаврилова, В.Д., Орлов, А.И. Экологическая безопасность: подземные безоболочечные резервуары в многолетнемерзлых грунтах для захоронения отходов бурения [Текст]/ В.Д.Гаврилова, А.И.Орлов// Научный журнал КубГАУ. 2016. -№ 117. -С. 50-70.

26. Гарифуллин, К.М. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: Учебное пособие./К.М. Гарифуллин, В. Б. Ивашкевич - Казань; Изд-во КФЭИ, 2016 - 512с.
27. Головина, О. И. Теоретические подходы к формированию контроллинга как компонента управления предприятиями пищевой промышленности [Текст]/ О.И.Головина// Карельский научный журнал. -2014. - № 2. С.- 48–51.
28. Гребенюк, Л.Н. Финансовый контроллинг и его роль в финансовой стабильности фирмы[Текст]/ Л.Н.Гребенюк//В сборнике: актуальные вопросы развития экономики- материалы международной научно-практической конференции. 2017. -С. 223-227.
29. Дайле, А. Практика контроллинга: [Текст] Пер.с нем./ Подред. и с предисл. М. Л. Лукашевича, Е. Н. Тихоненковой. - М : Финансы и статистика, 2013. - 336 с - Пер. изд.: Deyhle A. Controller- Praxis. - Management Service.
30. Данилочкина, Н.Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием[Текст]/ Н.Г. Данилочкина // Аудит:ЮНИТИ, 2014 .— 279с.
31. Дики, Т. Бюджетирование малого бизнеса: практические советы, как достигнуть финансового успеха [Текст]/Т.Д. Дикки. – Спб: Полигон, 2015.- 240 с.
32. Дорогавцева, Е.И. Создание учетно-аналитической системы себестоимости [Текст] /Е.И. Дорогавцева//Управленческий учет. – 2014. - №5. – С. 51-55.
33. Елисова, И.Н. Современный подход к управлению организацией на основе контроллинга [Текст]/И.И. Елисова//Предпринимательство (08) УЭКС. – 2016. - №4. – С.4-8.
34. Ефремова, А.А. Американская и немецкая модели контроллинга[Текст] /А.А. Ефремова//Управленческий учет. - 2017. - № 12. – С.42-48.
35. Каверина, О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры [Текст] /О.Д. Каверина. – М. Финансы и статистика, 2015 - 352 с.

36. Каплан, Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию [Текст] – 2-е изд., перераб. и доп./ Р. Каплан, Д.Нортон. -М.: Олимп-Бизнес,2013.-562 с.
37. Карминский, А.М. Контроллинг [Текст]: учебник/ А.М. Карминский, С.Г. Фалько, А.А. Жевага, Н.Ю. Иванова; под ред. А.М. Карминского, С.Г. Фалько. – М.: Финансы и статистика, 2016. – 336 с.: ил.
38. Карминский, А.М. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях[Текст] /А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примаков, С.Г. Фалько. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 256 с.: ил.
39. Керимов, В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы [Текст]: Учебник/ В.Э Керимов. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2015. — 484 с.
40. Кирьянова, З. Бухгалтерский учет в России [Текст]/ З. Кирьянова//Бухгалтерский учет. – 2016. - №5. – С.4-7.
41. Кислов, Д.В. Концепция контроллинга в вопросах стратегического менеджмента [Текст] /Д.В. Кислов//Управленческий учет. - 2016. - № 9. – С.15-18.
42. Климова, Н.В. Теоретические аспекты внутреннего аудита [Текст] /Н.В. Климова//Аудит, налоги и бухгалтерский учет: основы, теория и практика: сборник статей VIII Международной научно-практической конференции.-Пенза : Приволжский Дом знаний. - 2017. – С. 126.
43. Ковалев, А.Д. Практика российского контроллинга: что препятствует успеху [Текст] /А.Д. Ковалев//Консультант.- 2015. - № 23. – С.26-31.
44. Ковалев, В. Методы ситуационного анализа [Текст]/В. Ковалев// Бухгалтерский учет. – 2014.– № 3. – С. 57 – 60.
45. Лаврин, И. Повышение качества управления инструментами контроллинга [Текст] /И. Лаврин// Управленческий учет и финансы. - 2016. - № 7. – С.13-15.

46. Лебедев, П.В. Контроллинг: система эффективного управления экономикой предприятия [Текст]/ П.В.Лебедев// Директор. — 2014. — № 2. — С.31—33.

47. Лунев, С. Концепция контроллинга в вопросах стратегического менеджмента [Текст]/С.Лунев//Управленческий учет. – 2016. - № 8. – С. 12-18.

48. Майер, Э. Контроллинг как система мышления и управления. [Текст] – М.: Финансы и статистика, 1993.— 96с.

49. Манн, Р., Майер, Э. Контроллинг для начинающих [Текст]/ / Под ред. В.Б. Ивашкевича; пер. с нем. Ю.Г. Жукова. —2е изд., перераб. и доп. —М.: Финансы и статистика, 2015. —304 с.

50. Матвейчева, Е.В. Управленческий контроль на предприятия: методология и организация [Текст] / Е.В. Матвейчева// Управленческий учет. - 2015. - № 4. – С.21-23.

51. Минаев, Э.С., Данилочкина, Н.Г., Ионов, В.И., Базадзе, Н.Г. Основы контроллинговых исследований. [Текст] М.: Изд-во Моск. авиц. ин-та, 2014 . — С. 17—21.

52. Митрохин, И.Н., Орлов, А.И. Обнаружение разладки с помощью контрольных карт[Текст]/ И.Н.Митрохин,А.И.Орлов // Заводская лаборатория. Диагностика материалов. 2017.- Т.73.- №5. -С.74-78.

53. Мухин, В.В., Орлов, А.И. Совершенствование организационных структур и контроллинг персонала на предприятиях типа «Научно-исследовательский институт» ракетно-космической промышленности[Текст]/ В.В.Мухин, А.И.Орлов // Научный журнал КубГАУ. 2015. № 109. С. 265-296.

а. Некров, Т. Некоторые аспекты повышения эффективности системы контроллинга на торговых предприятиях [Текст]/Т. Некров//Евразийский международный научно-аналитический журнал. – 2013. - №1. – С. 8-13.

54. Николаева, С.А. Учет затрат в условиях рынка [Текст] /С.А. Николаева. - М.: Аналитика-Пресс, 2014. - 285 с.

55. Ноганов, М. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Текст] /М. Ноганов// Бухгалтерский учет.– 2017.– № 3. – С.79–84.
56. Орлов, А.И. Контроллинг явный и контроллинг скрытый[Текст]/ А.И.Орлов//Контроллинг. -2018. -№ 69.- С. 28-33.
57. Осипова, Л.В. Основы коммерческой деятельности [Текст]: Учебник для вузов/ Л.В. Осипова, И.М. Синяева. - М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 2017. - 342с.
58. Полетаев, А.В. Панели управления и другие формы комплексного описания хозяйственной деятельности организации [Текст]/А.В. Полетаев//Управленческий учет. - 2014. - № 9. – С.20-25.
59. Попова, Л.В. Контроллинг [Текст]: Учебное пособие. / Л.В. Попова, Р.Е. Исаков, Т.А. Головина – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2013. – 192 с.
60. Пошерстник, Е.Б. Состав и учет затрат в современных условиях [Текст] /Е.Б. Пошерстник, Н.В. Пошерстник. - Москва - Санкт-Петербург. Издательский Торговый Дом "Герда", 2016. - 639 с.
61. Райхман, Т. Менеджмент и контроллинг. Одни цели —разные пути и инструменты[Текст] /Т.Райхман // Международный бухгалтерский учет. — 2014. —5. —С. 26–36.
62. Регионы России. Социально-экономические показатели. 2017: Р32 Стат. сб. [Текст] / Росстат. – М., 2017. – 1402 с.
63. Реут, Д.В. Системная парадигма как основание построения службы контроллинга агропромышленного комплекса [Текст] /Д.В.Реут/ Научный журнал КубГАУ.- 2017. -№ 132.- С. 518-548.
64. Рыбакова, О.В. Стратегическое управление ключевыми параметрами деятельности предприятия на основе сбалансированной системы показателей [Текст]/О.В. Рыбакова// Управленческий учет и финансы. - 2016. - № 5. – С.8-13.
65. Сафаров А. М. «Правильный контроллинг»: мнение практика [Текст] / А. М. Сафаров// Управленческий учет - 2016. - № 1. – С.6-9.

66. Семенихин, В.В. Внедрение системы КПД в действующую на предприятии систему управления [Текст] /В.В. Семенихин// Управленческий учет и финансы. - 2016. - № 9. – С.15-21.

67. Сервин, И.В. Интегрированные системы как инструмент управления предприятием [Текст] / И.В. Сервин// Консультант. - 2015. - № 7. - С. 33-37.

68. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст]: Пер. с англ./ Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер.— М.: Финансы и статистика, 2000.—416 с.

69. Чайковская, Н.В. Учетно-налоговая система как информационная база для проведения анализа финансовых результатов на сельскохозяйственных предприятиях [Текст] / Н.А. Чайковская// Управленческий учет. - 2015. - № 4. – С.66-70.

70. Шайбакова, Э.Р. Комплексная оценка деятельности предприятия на основе системы сбалансированных показателей [Текст] / Э.Р. Шайбакова// Управленческий учет. – 2014. - № 5. – С.40-46.

71. Шаров, В.Д., Орлов, А.И. О выявлении отклонений в системе контроллинга (на примере мониторинга уровня безопасности полетов) [Текст] / В.Д.Шаров,А.И.Орлов// Green Controlling: Сборник тезисов III Международного конгресса по контроллингу. – М.: НП «Объединение контроллеров», 2013. С.133-135. 23.

72. Швецкая, В.М. Контроллинг как инструмент оптимизации логической структуры системы компании [Текст] / В.М. Швецкая//Управленческий учет и финансы. - 2016. - № 5. – С.15-18.

73. Щиборщ, К.В. Интегрированная система управления промышленных предприятий России [Текст]/ К.В. Щиборщ//Маркетинг в России и за рубежом. - 2015. - № 4. - С.23-25.

74. Янкина, И.А. Интегрированные системы проектирования и управления [Текст]: Методическое пособие/И.А. Янкина. – М.: МГУИЭ, 2011. – 93 с.

75. https://www.audit-it.ru/buh_otchet/7704669440_ooo-agropromyshlennyy-kholding-miratorg
76. <https://raexpert.ru/ratings/expert400/2018/part2/>
77. <http://expert.ru/ratings/rejting-50-krupnejshih-kompanij-agropromyishlennogo-kompleksa-rossii-po-itogam-2014-goda/>
78. <https://www.rusagrogroup.ru/ru/investoram/otchety-i-publikacii/>

Приложения

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Структура Мироторг

Наименование компании	Вид деятельности	31 декабря	31 декабря
		2016 г.	2015 г.
ООО «Агрохолдинг Ивнянский» ²	Растениеводство	100%	100%
ООО «Белгородская овощная компания»	Растениеводство	100%	100%
ООО «Обоянская зерновая компания»	Растениеводство	100%	100%
ООО «Пристенская зерновая компания»	Растениеводство	100%	100%
ЗАО «БелКом»	Производство комбикормов	100%	100%
ООО «Прохоровские комбикорма»	Производство комбикормов	100%	100%
ООО «Прохоровский комбикормовый завод»	Производство комбикормов	100%	100%
ООО «Белго Ген»	Свиноводство	100%	100%
ООО «Свинокомплекс Калиновский»	Свиноводство	100%	100%
ООО «Свинокомплекс Курасовский»	Свиноводство	100%	100%
ООО «Свинокомплекс Пристенский»	Свиноводство	100%	100%
ЗАО «Свинокомплекс Короча»	Первичная мясопереработка	100%	100%
ООО «Мираторг Запад»	Вторичная мясопереработка	100%	100%
ООО «ТК «Мираторг» ¹	Дистрибуция	0%	0%
ООО «Мираторг Калининград» ¹	Дистрибуция	0%	0%
ООО «Мираторг-Сырье» ¹	Дистрибуция	0%	0%
ООО «Айсмит» ²	Складская логистика	-	100%
ООО «Трио-Инвест» ²	Складская логистика	100%	100%
ООО «Фрио Инвест»	Складская логистика	100%	100%
ООО «Фрио Логистик»	Транспортная логистика	100%	100%
ООО «Мираторг Финанс» ¹	Эмитент облигационного займа	0%	0%
ООО «Джи Эф Эссетс Менеджмент» ²	Балансодержатель земельных участков	-	100%
ООО «Мираторг-Белгород» ²	Свиноводство	100%	100%
ЗАО «Свинокомплекс Березовский» ²	Свиноводство	-	100%
ЗАО «Свинокомплекс Большанский» ²	Свиноводство	-	100%
ЗАО «Свинокомплекс Ивановский» ²	Свиноводство	-	100%
ЗАО «Свинокомплекс Прохоровский» ²	Свиноводство	-	100%
ООО «Свинокомплекс Журавский» ²	Свиноводство	-	100%
ООО «Свинокомплекс Казацкий» ²	Свиноводство	-	100%
ООО «Свинокомплекс Сафоновский» ²	Свиноводство	-	100%
ООО «Возрождение» ²	Свиноводство	100%	100%
ООО «Мираторг-Балтия» ²	Услуги по управлению	-	100%
ООО «Свинина Черноземья» ²	Свиноводство	-	100%
ООО «Р.Л. Брянск» ³	Растениеводство	100%	100%
ООО «Мираторг-Орел» ⁴	Растениеводство	100%	100%

ПРИЛОЖЕНИЕ 2



Рис. Структура ГК «Русагро»

Структура Агро-Белгорье

Свинокомплексы

- ООО «Селекционно-гибридный Центр»
- ООО «Ракитянский свинокомплекс»
- ООО «Стригуновский свинокомплекс»
- ОАО «Крюковский свинокомплекс»
- ОАО «Краснояржский свинокомплекс»
- ОАО «Графовский свинокомплекс»
- ОАО «Никитовский свинокомплекс»
- ООО «Коломыцевский свинокомплекс»
- ООО «Стрелецкий свинокомплекс»
- ООО «Красногвардейский свинокомплекс»
- ООО «Красногвардейский свинокомплекс-1»
- ООО «Красногвардейский свинокомплекс-2»
- ООО «Белгородский свинокомплекс»
- ООО «Грайворонский свинокомплекс-1»
- ООО «Грайворонский свинокомплекс-2»
- ООО «Белгородская свинина»
- ООО «Борисовский свинокомплекс»
- ООО «Белгородский свинокомплекс-1»
- ООО «Борисовский свинокомплекс-1»
- ООО «Грайворонский свинокомплекс»

Зерновые компании

- ООО «Борисовская зерновая компания»
- ООО «Прохоровская зерновая компания»
- ООО «Красногвардейская зерновая компания»

Комбикормовые заводы и хлебоприемные предприятия

- ОАО «Новоборисовское ХПП»
- ОАО «Ливенский комбикормовый завод»
- ООО «Яковлевский комбикормовый завод»

Молочные компании

- ООО «Грайворонская молочная компания»

Перерабатывающие предприятия

- ООО «Яковлевский санветутильзавод»
- ООО «МПЗ Агро-Белогорье»

Вспомогательные предприятия

- ООО «Торговый Дом Агро-Белогорье»
- ООО «Плодородие»
- ООО «ТП Белогорье»
- ООО «Контроль-Белогорье»
- ООО «АльтЭнерго»
- ООО «Сады Белогорья»
- ООО «ЗМС-ТЕХНОЛОДЖИ»