

На правах рукописи

КОЛЕСНИКОВА ЕЛЕНА НИКОЛАЕВНА

**ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ РЕВИЗИИ И КОНТРОЛЯ
В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ
КООПЕРАТИВАХ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Москва 2011

Диссертация выполнена на кафедре бухгалтерского учета Автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации»

Научный консультант: Доктор экономических наук, профессор
Овсийчук Мария Федоровна

Официальные оппоненты: Доктор экономических наук, профессор
Бычков Михаил Федорович

доктор экономических наук, профессор
Рогуленко Татьяна Михайловна

доктор экономических наук, доцент
Серебрякова Татьяна Юрьевна

Ведущая организация: ФГОУ ВПО «Российский государственный аграрный университет – МСХА имени К.А. Тимирязева»

Защита состоится « 27 » декабря 2011 г. в 12 часов на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 513.002.03 при АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» по адресу: 141014, Московская область, г. Мытищи, ул. В. Волошиной, д.12/30, зал диссертационных советов (корпус 4, комната 235).

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации», автореферат размещен на официальном сайте www.ruc.su.

Автореферат разослан « » _____ 20__ г.

Ученый секретарь совета
по защите докторских и
кандидатских диссертаций Д 513.002.03

Е.В. Зубарева

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы. В период рыночных реформ существенно изменилась структура агропромышленного комплекса страны. Так, государственные (совхозы) и ряд коллективных сельскохозяйственных организаций (колхозы) были преобразованы в сельскохозяйственные производственные кооперативы. В 2010 г. они составляли 30% от общего количества сельскохозяйственных организаций, 45% приходилось на долю обществ с ограниченной ответственностью, 14,3 % – на открытые и закрытые акционерные общества, 3,3 % – государственные унитарные предприятия, 1,7% – колхозы и 5,7% – организации иных организационно-правовых форм.

С 1990 по 2000 г. в экономике организаций сельского хозяйства наблюдался спад. Начиная, с 2005 г. происходило динамичное развитие отраслей животноводства и растениеводства. За 2008-2010 гг., в условиях кризиса и его последствий, индекс производства сельскохозяйственной продукции сократился на 27,7 пункта, что, прежде всего, обусловлено повышением сложности доступа к кредитным ресурсам и сокращением инвестирования в основной капитал.

На повышение эффективности финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных производственных кооперативов значительное влияние оказывает система экономического контроля, позволяющая обеспечить динамичное развитие производства и финансовую устойчивость.

Исторически обусловленной формой контроля в сельскохозяйственных производственных кооперативах, закреплённой законодательно, является ревизия. Такой же традиционной, порождённой ещё социалистическим укладом экономики, является и её концепция.

Изменение роли контроля в экономике и управлении, а также правового регулирования деятельности кооперативов породило противоречие в понимании сущности ревизии и уровне развития её теоретико-методологических основ. Данная ситуация обуславливает необходимость усиления контроля, обеспечивающего защиту интересов членов кооперативов и способствующего реализации мер государственной и региональной политики в аграрно-промышленном комплексе (АПК).

Исторически сложившаяся концепция методологии ревизии и контроля и их информационное обеспечение в сельскохозяйственных производственных кооперативах не позволяет эффективно влиять на управление деятельностью структурных подразделений и использование производственных ресурсов, не

учитывает их правовые особенности, необходимость оперативно реагировать на изменения внешней среды, выявлять и минимизировать возможные риски.

В условиях рыночной экономики для хозяйствующих субъектов сложилась необходимость управлять не только производственной деятельностью, но и процессом исчисления себестоимости производимой продукции, что позволит повысить конкурентоспособность и уровень прибыльности.

Такой подход требует концептуального развития информационного обеспечения контрольно-ревизионных процедур, которое отстает от потребностей внешних контролеров и управленческого персонала, не соответствует характеру и специфике их деятельности на современном этапе и не имеет теоретического обоснования.

Необходимость создания концепции развития методологии ревизии и контроля обусловлена рядом причин: недостаточностью теоретической разработанности проблем ревизии и контроля по центрам хозяйственной ответственности; необходимостью создания методики нетрадиционного контроля – риск-ориентированного комплаенс-контроля, позволяющего оперативно выявлять угрозы экономической безопасности для хозяйствующего субъекта и минимизировать их; потребностью в совершенствовании методики нормативного контроля, позволяющего выявлять отклонения от установленных норм, нормативов и смет, их причин и виновников.

Следовательно, возникает необходимость развития теории и совершенствования методологии ревизии и контроля, учитывающего специфику сельскохозяйственного производства и особенности кооперативной формы хозяйствования, на основе качественной информационной базы управления в условиях интеграции управленческих функций учета, контроля, анализа и планирования.

Степень разработанности проблемы. На разных этапах становления и развития отечественной теории и методологии ревизии и контроля, вопросов формирования системы внутреннего контроля, в том числе и на предприятиях агропромышленного комплекса, в сельскохозяйственных производственных кооперативах, были разработаны разные направления, посвященные контролю и ревизии, внутреннему контролю и аудиту.

Теоретические и практические аспекты методологии, методики и организации ревизии и контроля на различных уровнях управления, в различных отраслях, изучались такими отечественными учеными: Р.А. Алборов, И.А. Белобжецкий, Н.Г., Белов Н.Г., Е.В. Бобкова, В.Л. Бурцев, Ф.Ф. Бутынец, С.М. Бычкова. Э.А. Вознесенский, Ю.А. Данилевский, И.Д. Де-мина,

Н.Г. Гаджиев, Н.А. Голощапов, А.Л. Звездин, О.В. Каурова, В.В. Котов, М.В.Мельник, Е.А. Мизиковский, В.Я. Овсийчук, М.Ф. Овсийчук, А.С. Пантелеев, Н.Д. Погосян, В.И. Подольский, Т.С. Сандрикова, Л.И. Слепак, В.П. Суйц, Л.И. Хоружий, А.Д. Шеремет, С.О. Шохин, М.Я. Штейнман, К.К. Якуненко и др.

Значительный вклад в формирование методологии внутреннего контроля и его применения внесли: Р.А. Алборов, В.Д. Андреев, И.А. Белобжецки, А.П. Бортников, В.В. Бурцев Н.Д. Врублевский, В.И. Горло, В.Б. Ивашкевич, Т.И. Кисилевич, О.С. Красова, Ю.Я. Литвин, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, О.В. Несторова, В.Я. Овсийчук, М.Ф. Овсийчук, В.И. Подольский, Т.Ю. Серебрякова, Б.Н. Соколов, А.Е. Суглобов, В.П. Суйц, А.Г. Тараненко, М.Я. Штейнман, Ю.Н. Юденков и др.

Научно-теоретический и практический интерес представляют разработки информационного обеспечения контроля производственной деятельности таких авторов: П.С. Безруких М.И. Бухалков, Ф.М. Бычков, Л.С. Васильева, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, В.В. Ковалев, Н.П. Кондраков, О.С. Красова, И.А. Ламыкин, Ю.Я. Литвин, Э. Майзеер, Е.А. Мизиковский, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, В.В. Палий, М.З. Пизенгольц, Т.М. Рогуленко, Г.В. Савицкая, Т.С. Сандрикова, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет, Г.Р. Хамидуллина, В.Е. Чернышев, Н.Г. Чумаченко и др.

Проблемам внешнего и внутреннего контроля, его учетно-техническому обеспечению и основным принципам осуществления посвятили значительное количество своих исследований зарубежные авторы: Э. Адамс, К. Друри, Б. Гаррисон, М. Канджеми, Ф. Котлер, Дж.К. Лоббек, Р. Мантгомери, Дж. Робертсон, Ж. Ришар, М. Симмонс, К.Дж. Стенсгард и др.

Изучение трудов по теории и практике контроля показало, что существует объективная потребность в выработке новых подходов к концепции формирования системы контрольно-ревизионных процедур для целей оперативного управления хозяйствующим субъектом, отвечающих возросшим требованиям трансформирующейся экономики, информатизации и глобализации общества.

Исследования абсолютного большинства отечественных авторов, посвященные контролю, ревизии и формированию системы внутреннего контроля описывают последующие его формы, тогда как превентивным функциям внимания практически не уделено, Это нередко ведет к выработке и принятию неэффективных решений по управлению сельскохозяйственным

производственным кооперативом, их запаздыванию, и, как следствие этого, к значительным потерям в процессе производственной деятельности. Одной из причин такого положения является недостаточная обоснованность теоретических положений функций контроля в системе оперативного управления деятельностью кооператива.

Практически отсутствуют труды, посвященные максимальной вовлеченности всех сотрудников и служб хозяйствующего субъекта в осуществление контрольных функций, что особенно актуально для такой организационно-правовой формы как сельскохозяйственный производственный кооператив; недостаточно прописано взаимодействие и сопряженность действий центров ответственности при практической реализации процедур контроля. Это и обусловило выбор темы диссертационного исследования.

Цель и задачи исследования. Цель исследования заключается в формировании научно-обоснованных концепций ревизии и контроля, направленных на постановку и решение научной проблемы – развитие теоретических и методологических позиций ревизии и контроля, разработку их методик и информационного обеспечения в соответствии с современными требованиями развития управления и экономики аграрного сектора, опытом накопленным мировой практикой.

В рамках исследования были выделены задачи, обеспечивающие раскрытие цели:

исследовать тенденции развития сельскохозяйственных производственных кооперативов, выявить положительные и отрицательные факторы, влияющие на их динамику;

доказать приоритетное значение ревизии и контроля для развития аграрного сектора страны и сельскохозяйственных производственных кооперативов;

систематизировать теоретические положения, обосновывающие понятийный аппарат термина «контроль»;

исследовать концептуальные подходы к пониманию сущности, содержания, функций и целей ревизии и контроля;

изучить действующую классификацию видов и форм контроля и уточнить ее, с учетом особенностей деятельности кооперативов;

предложить новое содержание концепции ревизии сельскохозяйственных производственных кооперативов, включающее функции контрольно-ревизионных служб;

изучить методические аспекты ревизии и предложить совершенствование ее процедур;

изучить концептуальные подходы к формированию системы внутреннего контроля и теоретические взгляды на данную категорию;

разработать концепцию внутреннего контроля сельскохозяйственных производственных кооперативов, включающую методику формирования риск-ориентированного комплаенс-контроля и оценку эффективности системы внутреннего контроля;

исследовать и уточнить содержание производственного учета для целей формирования управленческо-контрольной среды;

проанализировать современное состояние учета и контроля затрат, формирование управленческо-контрольной среды хозяйствующих субъектов и разработать модель информационного обеспечения ревизии и контроля;

разработать адекватные варианты трансформации действующих систем учета и контроля затрат к требованиям управленческо-контрольной среды;

изучить историческое развитие нормативного контроля, его технологию;

разработать формы внутренней отчетности по каждому центру хозяйственной ответственности, отражающие комплаенс-функции нормативного контроля .

Область исследования. Исследование соответствует: п. 1.3 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета» раздела 1 «Бухгалтерский учет»; п. 3.1. «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила аудита, контроля и ревизии»; п. 3.2. «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии»; п. 3.3. «Методология разработки программ аудита и плана проверок»; п. 3.4. «Аудиторское и контрольно-статистическое тестирование систем внутреннего контроля»; п. 3.9. «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии» раздела 3 «Аудит, контроль и ревизия» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта научных специальностей ВАК России (экономические науки).

Объектом исследования является ревизия, контроль и их информационно-управленческое обеспечение в сельскохозяйственных производственных кооперативах Рязанской области.

Предметом исследования является совокупность теоретических, методологических и практических проблем ревизии и контроля и их роль в управлении сельскохозяйственными производственными кооперативами.

Теоретическую и методологическую основы исследования составили труды отечественных и зарубежных ученых, внесших существенный вклад в развитие теории и практики контроля, ревизии, аудита, бухгалтерского учета, статистики и экономического анализа, широко использовались законодательные и нормативно-правовые документы, акты ненормативного характера, регулирующие отдельные вопросы функционирования сельскохозяйственных производственных кооперативов, в соответствии с объектом и предметом исследования.

Методологической основой исследования является диалектический метод - как общий подход к научному познанию предмета исследования. В процессе исследования применялись общенаучные методы, научный аппарат теории экономического анализа, традиционные методы анализа и оценки систем показателей, статистические методы (группировка, метод сравнений, метод экспертных оценок, индексный метод), экономико-математические методы (факторный детерминированный анализ, многофакторный корреляционно-регрессионный анализ, методы анализа временных рядов и прогнозирования, методы теории рисков и систем).

Информационной базой исследования послужили статистические данные Госкомстата России, Министерства финансов Российской Федерации, Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, Министерства сельского хозяйства и продовольствия Рязанской области, финансовая (бухгалтерская) и специализированная отчетность сельскохозяйственных производственных кооперативов, результаты экспертных опросов и анкетирования руководителей и специалистов сельскохозяйственных производственных кооперативов, организационно-распорядительные и локальные документы, а также публикации, личные наблюдения, данные, размещенные в информационных сетях.

Научная новизна исследования состоит в решении научной проблемы формирования концепции ревизии и контроля, дальнейшего развития их теории и практики с учетом многоотраслевой деятельности сельскохозяйственных производственных кооперативов на основе совершенствования информационного обеспечения и разработке моделей и методик ревизии и внутреннего контроля.

Научная новизна исследования подтверждается полученными результатами, выносимыми на защиту.

1. Сформулированы теоретико-методологические основы ревизии и контроля:

определены факторы, влияющие на развитие сельскохозяйственных производственных кооперативов к которым относятся - сложность доступа к кредитным ресурсам, недостаточность государственной и муниципальной поддержки, несовершенство законодательного регулирования деятельности, неконкурентоспособность сельскохозяйственных производственных кооперативов, отсутствие у сельских жителей инициативы к созданию или вступлению в кооперативы. Устранение указанных факторов позволит повысить эффективность деятельности сельскохозяйственных производственных кооперативов и благоприятно скажется на развитии сельского хозяйства страны;

определены пути дальнейшего совершенствования ревизии и контроля, в сельскохозяйственных производственных кооперативах которые позволяют повысить их эффективность за счет учета отраслевой специфики и особенностей кооперативной формы хозяйствования;

обоснована сущность и раскрыты особенности ревизии и контроля в сельскохозяйственных производственных кооперативах, как взаимоувязанные элементы, для которых характерны различные аналитические процедуры и методы фактического и документального контроля, при этом уточнен понятийный аппарат содержания контроля;

предложено включение в систему контроля элементов, учитывающих специфику объектов контроля - управленческая среда, риски и методы управления ими, позволяющие их минимизировать, процедуры контроля, средства коммуникации, позволяющие осуществлять оперативный контроль с обратной связью;

теоретически обосновано расширение классификационных групп объектов, субъектов контроля, источников информации, процедур контроля, с учетом внесения дополнительных элементов в систему контроля, что позволит применять нетрадиционные для нашей страны процедуры комплаенс-контроля.

2. Предложен новый концептуальный подход к ревизии:

уточнена применяемая терминология понятия «ревизия» в сельскохозяйственных производственных кооперативах, включающая допустимость выборочного проведения ревизионных процедур;

разработан и апробирован механизм функционирования ревизионных комиссий сельскохозяйственных производственных кооперативов, их взаимодействия с ревизионными союзами сельскохозяйственных кооперативов, позволяющий определить их место в системе контрольно-ревизионных процедур с позиций субъектов внутреннего и внешнего контроля;

определены права, обязанности и ответственность сотрудников контрольно-ревизионных служб за достоверность результатов проверки;

разработаны и апробированы внутренние документы ненормативного характера, регламентирующие деятельность ревизионных комиссий сельскохозяйственных производственных кооперативов и ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов;

разработана и апробирована методика ревизии деятельности сельскохозяйственных производственных кооперативов, позволяющая по балльной системе оценить риски возникновения ошибок и существенность их воздействия на достоверность результатов проверки, включающая разработанные автором типовые программы ревизии и рабочие документы ревизора-консультанта по основным направлениям деятельности;

разработаны методические подходы к контролю с обратной связью, позволяющие оперативно контролировать устранение выявленных в процессе ревизии ошибок и своевременно предотвращать их в будущем.

3. Разработана концепция внутреннего контроля в сельскохозяйственных производственных кооперативах:

обоснованы теоретико-методологические основы внутреннего контроля, уточняющие понятийный аппарат внутреннего и внутрихозяйственного контроля. При этом внутренний контроль понимается как одна из функций управления деятельностью сельскохозяйственного производственного кооператива осуществляемой непрерывно. В отличие от этого, внутрихозяйственный контроль является одним из этапов процессов управления, проводимого эпизодически специальными службами кооператива и в данном контексте отождествляется с ревизией;

разработана и апробирована методология формирования многокомпонентной модели комплаенс-контроля, включающей идентификацию, оценку и управление рисками, информационное обеспечение и взаимосвязи менеджеров при реализации комплаенс-функций, позволяющая оперативно выявлять эффективность использования производственных ресурсов и резервы снижения затрат;

предложена методика оценки эффективности системы внутреннего контроля, основанная на применении методов экономико-математического моделирования процессов и позволяющая более реально оценить ее надежность и разработать мероприятия по ее совершенствованию;

4. Разработана методология формирования управленческо-контрольной среды в сельскохозяйственных производственных кооперативах:

выявлены проблемы бухгалтерского и налогового учета в сельскохозяйственных производственных кооперативах и предложены пути их устранения, обеспечивающие учет технологических процессов производства, отдельный учет по видам и категориям качества получаемой продукции;

уточнено понятие сущности производственного учета, основанное на понимании его как системы, обеспечивающей информацией деятельность всех структурных подразделений сельскохозяйственных производственных кооперативов и позволяющие определить его место среди других видов хозяйственного учета;

обоснована методология, организация и методика производственного учета, позволяющая обеспечить функционирование управленческо-контрольной среды, усиление контроля за сохранностью и полнотой оприходования сельскохозяйственной продукции и использованием производственных ресурсов по целевому назначению;

доказано, что контроль обеспечивает взаимосвязь производственного и управленческого учета, при этом управленческий учет определяет форму контроля, а производственный - его содержание и методику;

разработана и апробирована методика контроля по местам возникновения затрат и центрам ответственности, позволяющая своевременно выявлять отклонения, причины, виновников, принимать эффективные экономические решения по устранению этих отклонений и их причин, принимать решения по материальной ответственности виновников.

5. Предложена методология нормативного комплаенс-контроля затрат на основе развития системы нормативного учета и контроля, традиционной для сельского хозяйства:

теоретически обосновано развитие нормативной базы и комплаенс-функций в сельскохозяйственных производственных кооперативах, позволяющее осуществлять учет и контроль затрат по нормам, изменениям норм и отклонениям от норм при выявлении причин и виновников по центрам ответственности с последующей разработкой и реализацией регулирующих воздействий на объект контроля;

разработана методология функционирования нормативного комплаенс-контроля производственных центров ответственности, позволяющая выявлять риски допущения ошибок при составлении нормативов по затратам, норматив-

ных калькуляций и оперативно контролировать выполнение объемов работ, затраты производственных ресурсов на возделывание сельскохозяйственных культур по периодам выполнения работ, а также полноту оприходования продукции животноводства и затраты на содержание животных, работы и услуги вспомогательных производств;

предложены конкретные методики составления нормативов для разных подразделений сельскохозяйственных производственных кооперативов, основанные на разработке модели оценки рисков по центрам ответственности и позволяющие обеспечить производство сельскохозяйственной продукции надлежащего количества и качества исходя из фактической возможности обеспечения материальными, трудовыми и финансовыми ресурсами;

разработаны и внедрены формы внутренней отчетности, основанные на применении нормативов при осуществлении субъектами контроля комплаенс-функций, что повышает эффективность управления производственными ресурсами и доходами сельскохозяйственных производственных кооперативов.

Теоретическая значимость исследования заключается в разработке новой смысловой концепции понятийного аппарата ревизии и контроля. Полученные научные результаты совершенствования теории и методологии ревизии контроля, могут найти широкое применение в условиях дуализма инновационной экономики. Адаптация и внедрение разработанной автором предложений по формированию оперативной управленческо-контрольной среды на базе управления процессами и рисками будут способствовать повышению эффективности управления, эффективности производственной деятельности и финансовой устойчивости хозяйствующих субъектов.

Полученные в диссертационной работе результаты могут быть использованы для дальнейшего развития теоретических и эмпирических исследований в области ревизии и контроля, в целом, и деятельности сельскохозяйственных производственных кооперативах, в частности.

Практическая значимость результатов исследования заключается в разработке научного аппарата и методологического обеспечения ревизии и контроля сельскохозяйственных производственных кооперативов, на основе которых могут быть созданы модели всех видов контроля, процедур ревизии и контроля и конкретные методики организации ревизионной работы и функционирования внутреннего контроля в управленческой среде кооператива.

Предложенные теоретико-методологические основы контроля и ревизии в сельскохозяйственных производственных кооперативах адаптируют сложив-

шуюся в нашей стране их теорию и практику к мировому опыту и дают возможность их эффективного взаимодействия.

Практическая значимость положений, рекомендаций и выводов диссертационного исследования заключается также в возможности их использования в работе контрольно-ревизионных служб сельскохозяйственных производственных кооперативов, при формировании оперативной управленческо-контрольной среды и в деятельности внешних контролирующих органов.

Положения, разработанные в диссертационной работе, могут быть использованы в образовательном процессе высших учебных заведений и учебных центров, осуществляющих обучение, переподготовку и повышение квалификации аудиторов, бухгалтеров и ревизоров-консультантов.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и выводы, явившиеся результатом длительных исследований, обсуждались на международных, всероссийских и региональных научных и научно-практических конференциях, круглых столах и семинарах в Московском университете МВД России (г. Москва, 2007-2011 гг.), Рязанском филиале Московского университета МВД России (г. Рязань, 2007-2011 гг.), Российском университете кооперации (г. Москва, 2005-2011 гг.), Рязанском государственном агро-технологическом университете (г. Рязань, 2000-2010 гг.), Московском государственном агроинженерном университете им. В.П. Горячкина (г. Москва, 2008 г.), VII Международной практической конференции «Aktuální vymoženosti vědy - 2011» (г. Прага, Чехия, 2011 г.), Международной научно-практической конференции «Dynamika naukowych badań - 2011» (г. Пшемысль, Польша, 2011 г.) и XXI Международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы экономических наук» (г. Новосибирск, 2011 г.).

Результаты исследования деятельности сельскохозяйственных производственных кооперативов используются в работе Министерства сельского хозяйства и продовольствия Рязанской области. Методика оценки эффективности системы внутреннего контроля, типовые программы ревизии и рабочие документы ревизора-консультанта, а также методические рекомендации по организации ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов используются Министерством сельского хозяйства и продовольствия Рязанской области (справка от 14 декабря 2010 г.).

Рекомендации по формированию информационного обеспечения контроля, методике внутреннего контроля и деятельности ревизионных комиссий

внедрены и применяются в СПК «Мир» Новодеревенского района Рязанской области (справка от 19 октября 2010 г. №17).

Система нормативного комплаенс-контроля затрат с реализацией комплаенс-функций и постановкой системы внутреннего контроля реализована в СПК «Победа» Новодеревенского района Рязанской области (справка от 1 ноября 2010 г. № 7) и СПК «Надежда» Новодеревенского района Рязанской области (справка от 15 января 2011 г. № 1).

Основные положения диссертационной работы апробированы автором в методических и учебных материалах по дисциплинам «Контроль и ревизия», «Судебная бухгалтерия», «Бухгалтерский управленческий учет» в системе высшей школы, а также при переподготовке и повышении квалификации специалистов по бухгалтерскому учету, анализу и аудиту.

Результаты исследования используются в учебном процессе Рязанского филиала Московского университета МВД России при преподавании дисциплин «Контроль и ревизия», «Судебная бухгалтерия», «Бухгалтерский управленческий учет», а также при повышении квалификации профессиональных бухгалтеров.

Основные результаты исследования нашли отражение в публикациях автора.

Публикации. По теме диссертации опубликовано 31 научных и учебно-методических работы авторским объемом – 75,81 п.л., из них 3 монографии, 14 статей в журналах, рекомендованных ВАК России.

Структура и объем работы. Особенности изучаемых проблем, цель и задачи исследования определили структуру диссертационной работы, представленной введением, пятью главами, заключением, списком литературы, включающим 442 источников, и 56 приложений. Работа изложена на 350 страницах машинописного текста, содержит 25 таблиц и 20 рисунков.

Во **введении** обоснована актуальность и выбор темы диссертационной работы, определены цель, задачи и объекты исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость проведенного исследования, апробация и внедрение его результатов.

В **первой главе** «Сущность и роль ревизии и контроля в сельскохозяйственных производственных кооперативах» исследованы теоретико-методологические основы ревизии и контроля и концептуальные подходы к обоснованию их сущности; обосновано отсутствие единого подхода к классификации его целей и задач, видов и форм; проанализировано влияние отрасле-

вых особенностей сельскохозяйственных производственных кооперативов на понимание сущности контроля.

Во **второй главе** «Развитие теории и практики ревизии в сельскохозяйственных производственных кооперативах» выявлены особенности ревизии в сельскохозяйственных производственных кооперативах, позволяющих сформировать ее новую концепцию в современной экономике; исследованы и разграничены функциональные обязанности, права и ответственность контрольно-ревизионных служб в системе сельскохозяйственной кооперации; дано научное и практическое обоснование методики ревизионной работы, обобщения, реализации и оценки результатов ревизии.

В **третьей главе** «Концепция внутреннего контроля в сельскохозяйственных производственных кооперативах» исследованы теоретико-методологические основы внутреннего контроля и даны предложения по развитию его научно-практической базы; предложена концепция риск-ориентированного комплаенс-контроля; выявлены основные направления совершенствования оценки эффективности системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных производственных кооперативах, в том числе с использованием методов экономико-математического моделирования.

В **четвертой главе** «Формирование оперативной управленческо-контрольной среды в сельскохозяйственных производственных кооперативах» обоснованы бухгалтерский и налоговый учет затрат – как информационная основа ревизии и контроля в сельскохозяйственных производственных кооперативах; исследовано содержание производственного и управленческого учета с позиций формирования управленческо-контрольной среды кооператива и предложена методика организации контроля по местам возникновения затрат и центрам ответственности

В **пятой главе** «Нормативный контроль и направления его совершенствования в сельскохозяйственных производственных кооперативах» исследовано развитие методологии нормативного контроля затрат; разработана технология нормативного комплаенс-контроля и даны предложения по реализации комплаенс-функций нормативного контроля в системе внутренней отчетности сельскохозяйственных производственных кооперативов.

В **заключении** обобщены итоги исследования, сформулированы основные выводы и предложения, вытекающие из его результатов.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

2.1. Развитие теоретико-методологических положений и формирование концепции ревизии и контроля в сельскохозяйственных производственных кооперативах

Сельскохозяйственные производственные кооперативы – как основа развития аграрного сектора Российской Федерации

Сельское хозяйство – одна из основных и жизненно важных отраслей российской экономики. Дальнейшее укрепление и повышение эффективности агропромышленного комплекса, полное удовлетворение потребностей населения в сельскохозяйственной продукции возможно при активизации и усилении роли кооперативного движения.

Сельскохозяйственные производственные обеспечивают достижение индивидуальных целей сельских жителей - потребителей, членов и работников системы кооперации, укрепление их личного благосостояния и социальной защищенности, решают общегосударственные задачи реализации приоритетных национальных проектов, обеспечивают занятость населения, и способствуют решению проблем продовольственной безопасности страны.

На начало 2010 г. их численность составляла более 20 тыс., что составляет 30% от числа всех сельскохозяйственных организаций, то есть сельскохозяйственные производственные кооперативы – это одна из основных форм организации сельскохозяйственного производства в Российской Федерации.

Основные тенденции развития сельскохозяйственных производственных кооперативов в стране в 2002-2008 гг. можно охарактеризовать как положительные, и обладающие при этом умеренной динамикой. В период 2008-2010 гг. основные показатели их деятельности ухудшились, что связано с последствиями кризиса.

В результате исследования выявлены, как положительные, так и отрицательные тенденции развития сельскохозяйственных производственных кооперативов, количественного и качественного характера, влияющие на состояние сельского хозяйства страны. В качестве положительных факторов следует отметить благоприятную среду для развития малого предпринимательства. В частности, в сельском хозяйстве обеспечивают достижение индивидуальных целей сельских жителей - потребителей, членов и работников системы коопера-

ции; укрепление их личного благосостояния и социальной защищенности; активную государственную политику в сфере поддержки кооперации; наличие существенного неудовлетворенного спроса со стороны населения на сельскохозяйственную продукцию, работы и услуги кооперативов.

Ряд факторов, затрудняющих развитие сельскохозяйственных производственных кооперативов и отрицательно сказывающихся на развитии сельскохозяйственного производства, представлен на рисунке 1.

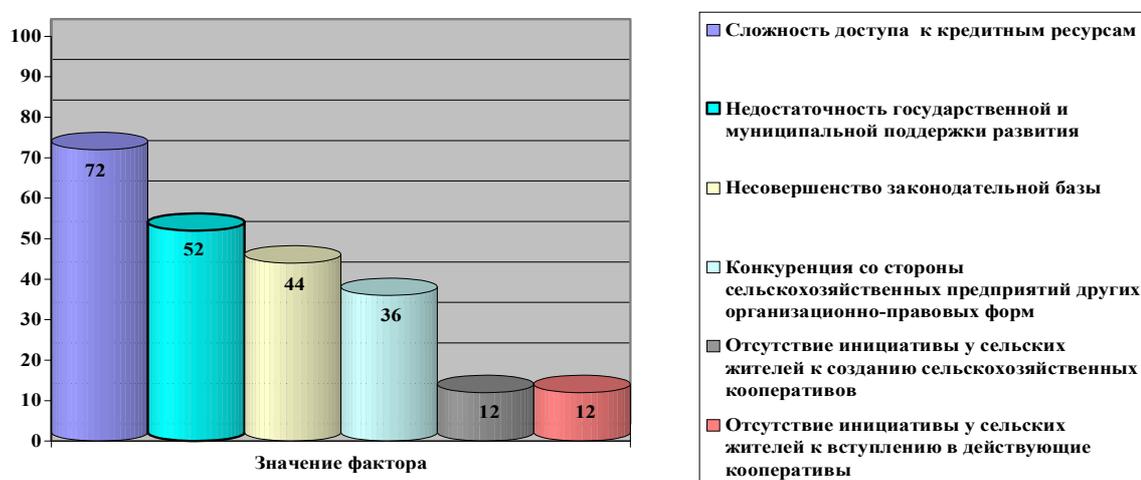


Рис. 1. Факторы, сдерживающие развитие сельскохозяйственных производственных кооперативов

Негативное влияние оказало также сокращение численности крупных и средних сельскохозяйственных производственных кооперативов в целом по стране с 16 570 в 2002 г. до 7 198 в 2010 г.

Проведенные исследования позволяют утверждать, что наиболее вероятен сценарий умеренного развития сельскохозяйственных производственных кооперативов, менее динамичного в сравнении с предшествующими годами, но с относительной стабилизацией их количества и ориентацией на рост экономической интенсивности и интенсификации сельскохозяйственного производства.

В соответствии с исследованиями автора определены основные цели развития сельскохозяйственных производственных кооперативов:

сохранение и развитие сельскохозяйственной кооперации как единой, мощной и самобытной системы;

укрепление и усиление позиций на традиционных рынках;

укрепление позиций в сельских поселениях на уровне районных центров и центральных усадеб, развитие и конкуренция на региональном, межрегиональном и федеральном уровнях, выход на рынки других городов Российской Федерации, ближнего и дальнего зарубежья;

модернизация и интеграция в инновационную экономику;

интеграция в решение общегосударственных проблем, в том числе повышения благосостояния сельского населения страны, развитие на основе активизации взаимодействия с органами государственной и региональной власти.

Достижение указанных целей обеспечит дальнейшее укрепление позиций сельскохозяйственных производственных кооперативов в экономике аграрного сектора.

*Роль ревизии и контроля в повышении экономической эффективности и
достижении финансовой устойчивости сельскохозяйственных
производственных кооперативов*

Недостаточная финансовая устойчивость и неплатежеспособность сельскохозяйственных производственных кооперативов препятствует их эффективному и динамичному развитию.

Исследование деятельности сельскохозяйственных производственных кооперативов позволило установить, что реализация и совершенствование процедур ревизии и контроля способствуют повышению эффективности производства, выявлению и использованию внутренних резервов, за счет: усиления режима экономии; повышения производительности труда; снижения себестоимости продукции, улучшения использования основных фондов, материальных, трудовых и финансовых ресурсов; устранения непроизводительных расходов и потерь; обеспечения сохранности собственности; предотвращения фактов бесхозяйственности, хищений и других злоупотреблений и нарушений.

Сбалансированное развитие кооперативов возможно при усилении позиций ревизии и контроля, основанных на реальной оценке деятельности кооператива в целом и его структурных подразделений принятии на этой основе своевременных управленческих решений.

Дальнейшее совершенствование ревизии и контроля в сельскохозяйственных производственных кооперативах должно учитывать их роль в системе управления. Приоритетное внимание должно уделяться:

контролю за соблюдением установленных норм, нормативов и смет; своевременному выявлению отклонений, их причин и виновников; контролю за формированием финансовых результатов и их использованием в соответствии с правоустанавливающими документами кооператива и программами его развития; выявлению внутренних резервов повышения финансовой устойчивости; контролю за ценой каждого из источников финансирования и постоянный мониторинг ее изменения для поддержания необходимой финансовой гибкости; контролю за распределением финансовых ресурсов сельскохозяйственного производственного кооператива по видам деятельности и центрам ответственности с учетом эффективности их использования и надежности; контролю за возникновением возможных рисков; контролю качества управления кооперативом на основе использования информации единой управленческо-контрольной среды.

Это позволит обеспечить: недопущение прекращения деятельности, в том числе по причинам банкротства, принудительной ликвидации и др.; стабильное функционирование и динамичное развитие сельскохозяйственного производства; повышение финансовой привлекательности кооператива, позволяющей направлять денежные потоки на финансирование реализации программы развития.

Использование процедур контроля во всех основных направлениях финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных производственных кооперативов способствуют развитию: стратегии формирования финансовых результатов, инвестиционной стратегии, стратегии обеспечения финансовой безопасности, стратегии повышения качества управления, соответствует основным направлениям государственной политики в сфере АПК и обеспечивает повышение их финансовой устойчивости и эффективности деятельности.

Развитие экономической категории «контроль» и обоснование его смысловой концепции в сельскохозяйственных производственных кооперативах

Появление контроля является исторически и экономически обоснованным. Развитие понятийного аппарата термина «контроль» применительно к одним и тем же объектам и одному и тому же кругу контролируемых вопросов, но с позиций различных научных школ, приводит к разноплановым методологическим подходам и решению практических вопросов его организации.

Базовые концептуальные подходы к пониманию сущности экономической категории «контроль», полученные в результате развития научной мысли, представлены в табл. 1.

Таблица 1

**Генезис базовых концептуальных подходов
к трактованию сущности контроля**

Направленность концепции	Этиология концепции	Основная идея концепции
Экономический аспект	Роль в хозяйственной деятельности экономических субъектов	Контроль - это комплексное изучение организаций и их структурных подразделений, экономической эффективности и законности осуществляемых хозяйственных операций, достоверности учетной информации и бухгалтерской отчетности
Организационный аспект	Деятельность по созданию и поддержанию необходимых для функционирования процессов	Контроль - это совокупность определенного количества элементов, находящихся в отношениях и связях друг с другом
Управленческий аспект	Воздействие субъекта управления на объект	Контроль - это совокупность регулярных и непрерывных процессов, посредством которых их участники в легитимной форме обеспечивают эффективное хозяйствующих субъектов независимо от форм собственности
Методический аспект	Создание и совершенствование конкретных приемов и способов осуществления	Контроль - это способ получения информации о состоянии объекта

Существующее многообразие системных подходов к пониманию сущности контроля и его роли в современной микро- и макроэкономике обуславливается неоднозначностью его структуры и неоднородностью элементов ее составляющих, а разнообразие отраслей народного хозяйства и специфика организационно-правовых форм делают невозможным формирование его единой целостной концепции.

Следовательно, единого понятия о том, что такое контроль в современной экономике дать невозможно: его сущность, содержание, цели и функции должны определяться исходя из принципа релевантности. Поэтому, дальнейшее развитие методологии контроля и ревизии, как одной из основных его форм, должно проводиться по отраслям народного хозяйства, уровням управления экономики так как только такой подход способен обеспечить реализацию прикладных задач по развитию экономики страны.

В сельскохозяйственных производственных кооперативах, в соответствии со спецификой их деятельности контроль должен рассматриваться многоаспектно, но, прежде всего с позиций управления, что позволит повысить оперативность управленческого вмешательства, самостоятельность исполнителей, позволит использовать адекватные аналитические процедуры, методы документального и фактического контроля.

Таким образом, контроль – это неотъемлемая функция управления сельскохозяйственным производственным кооперативом и основа всех его хозяйственных процессов.

Придерживаясь точки зрения А. Чаянова считаю, что контроль в сельскохозяйственных производственных кооперативах не должен являться исключительно средством недопущения отрицательных результатов финансово-хозяйственной деятельности так как в данном контексте рост прибыли будет носить краткосрочный характер. Ревизия и контроль должны стать основными мероприятиями долгосрочного развития сельскохозяйственных производственных кооперативов на основе обеспечения динамичного развития производства, укрепления материально-технической базы, обновления техники, обеспечения качественными материально-производственными запасами.

Формирование системы контроля в сельскохозяйственных производственных кооперативах

Обобщая мнения ведущих отечественных и зарубежных ученых, проводящих исследования в сфере контроля финансово-хозяйственной деятельности предприятий можно описать следующий состав элементов, формирующих структуру системы контроля сельскохозяйственных производственных кооперативов: субъект контроля (кто контролирует); объект контроля (кого контролируют); предмет контроля (что контролируют); принципы контроля; метод (методики) контроля (посредством чего контролируют); техника и технология контроля; процесс контроля; сбор и обработка исходных данных для проведения контроля; результат контроля и затраты на его осуществление; субъект, принимающий решение по результатам контроля.

Однако, роль системы контроля сводится не только к проверке показателей, необходимых для контроля, но и к формированию показателей, необходимых для осуществления функций контроля, путем применения специальных процедур. Поэтому, необходимо включение в состав системы контроля элементов, которые позволят учесть специфику объектов, а именно: опираться на

управленческую среду кооператива, учитывать цели его деятельности, риски и систему управления ими в целях их минимизации, процедуры контроля, а также средства коммуникации в качестве ответа на воздействие объекта контроля.

Предлагаемый состав элементов управленческой среды системы контроля представлен на рис. 2.



Рис. 2. Состав элементов, формирующих структуру управленческой среды системы контроля сельскохозяйственного производственного кооператива

Авторская позиция сводится к тому, что идентификация элементов системы контроля не является статичной: она изменяется в соответствии с целями и задачами контроля, во многом зависит от реализации результатов процедур контроля. Так как ревизия – основная форма контроля в сельскохозяйственных производственных кооперативах, то процедуры контроля можно представить как последовательность действий ревизора, включающие выработку критериев и стандартов, сопоставление с ними реальных результатов, принятие необходимых корректирующих действий.

Сущность процедур контроля при использовании данного подхода для сельскохозяйственных производственных кооперативов представлена на рис. 3

Это подтверждает множественность концептуальных подходов к категории «контроль» в современных экономических системах. Предлагаемое построение системы контроля и процедур контроля позволяет сконцентрировать внимание на объектах, где наиболее вероятно возникновение ошибок и искажений, что обуславливает высокую эффективность ревизии и контроля.

*Развитие классификационных признаков контроля и ревизии
в сельскохозяйственных производственных кооперативах*

Разнонаправленность подходов к трактованию сущности контроля и ревизии позволяет выделить большое количество их классификационных групп, основные из которых представлены в табл. 2.

С учетом, сформулированной выше авторской позиции в отношении формирования системы контроля и системы процедур контроля считаю, что целесообразно расширить данную классификацию так как только развернутый подход к формированию классификационных групп обеспечит решение задач ревизии и контроля и позволит выбрать адекватные процедуры. Поэтому необходимо уточнить вышеприведенную классификацию по следующим признакам: объектам контроля, субъектам осуществления, объему контрольных процедур, источникам информации и другие.

По субъектам ревизии и контроля предлагаю следующую классификацию и подклассификационные группы:

субъекты внутреннего контроля и ревизии - высшие коллегиальные органы управления (общее собрание), представительные органы (наблюдательный совет), высшее управленческое звено (председатель кооператива, председатель наблюдательного совета, заместители по направлениям деятельности), специальные службы, осуществляющие контрольные функции (ревизионные комиссия), специальные комиссии, создаваемые на временной основе (инвентаризационная комиссия), специалисты и рядовые работники кооператива, осуществляющие контрольные функции в соответствии с их должностными обязанностями и полномочиями;

субъекты внешнего контроля и ревизии - ревизионный союз, налоговые органы, правоохранительные органы, внебюджетные фонды, контролирующие органы кредитных учреждений, органы ведомственный контроль со стороны региональных управлений и министерств сельского хозяйства и другие.



Рис. 3. Сущность процедур контроля и ревизии в сельскохозяйственных производственных кооперативах

Таблица 2

Общая классификация форм и видов контроля

Признак классификации	Элементы класса контроля
Стадии проведения контроля	1. Предварительный контроль. 2. Промежуточный контроль. 3. Конечный контроль
Временная направленность контроля	1. Стратегический контроль. 2. Tактический контроль. 3. Оперативный контроль
Методические приемы контроля	1. Общенаучные. 2. Собственные. 3. Специальные
Источники данных контроля	1. Документальный контроль. 2. Фактический контроль. 3. Автоматизированный контроль
Характер контрольных мероприятий	1. Плановый контроль. 2. Внезапный контроль
Периодичность проведения контрольных мероприятий	1. Систематический контроль. 2. Периодический контроль. 3. Эпизодический контроль
Полнота охвата объекта контроля	1. Сплошной контроль. 2. Несплошной контроль
Время осуществления контрольных действий	1. Предварительный контроль. 2. Текущий контроль. 3. Последующий контроль

По объектам рекомендуем проводить классификацию по следующим направлениям:

иерархия управления - финансово-хозяйственная деятельность кооператива, его структурных подразделений по отдельным направлениям, исполнение функциональных обязанностей отдельных специалистов и работников кооператива;

факты хозяйственной жизни - формирование затрат и исчисление себестоимости, выход продукции, выполнение работ и оказание услуг, формирование и использование потоков денежных средств;

ресурсы: материальный, трудовой и финансовый контроль.

По процедурам контроля:

обязательные - процедуры, используемые для контроля и ревизии имущества, источников его формирования, хозяйственных процессов;

специальные - процедуры, используемые для контроля и ревизия использования средств бюджета, налогообложения;

частные - процедуры, используемые для ревизии и контроля крупных и (или) высокорискованных операций.

Развитие классификационных групп ревизии и контроля обеспечивает возможность применения нетрадиционных для сельского хозяйства страны вариантов построения систем контроля и осуществления процедур контроля и ревизии.

2.2. Совершенствование ревизии, ее методик и процедур

Теоретико-методологическое обоснование ревизии в сельскохозяйственных производственных кооперативах

Ревизия – как форма контроля, востребована очень широко. В сельскохозяйственных производственных кооперативах – это основная форма контроля, законодательно урегулированная сущность которой имеет существенные отличия от ее традиционного понимания. Это уже не только основное мероприятие по подтверждению законности и хозяйственной обоснованности совершенных хозяйственных операций и действий должностных и материально-ответственных лиц, но и защита прав членов кооператива и интересов самого кооператива, что порождает несогласованность действий субъектов контроля, непонимание ими объекта контроля и принципиального отличия ревизионной работы в кооперативах.

Современная терминология отражает только одну сторону ревизионных процедур – проверку законности и обоснованности совершенных хозяйственных операций и действий должностных и материально-ответственных и не учитывает ревизию с позиций негосударственного финансового контроля. Поэтому, учитывая, особый статус и специализированность ревизии для кооперативов, авторская позиция сводится к допустимости использования выборочных методов проверки, в соответствии с практикой аудиторской деятельности, что обусловлено приведенными в диссертационном исследовании факторами как объективного, так и субъективного характера.

Развитие методологии ревизии основано на придании каждому из этапов ревизионной работы: подготовки к проведению ревизии, проведению ревизии, систематизации и подготовки материалов ревизии, реализации материалов ревизии нового содержания, с учетом трансформации целей и задач ревизионной

работы. Так на этапе реализации результатов ревизии целесообразным является внедрение системы обратной связи, что представлено на рис. 4.

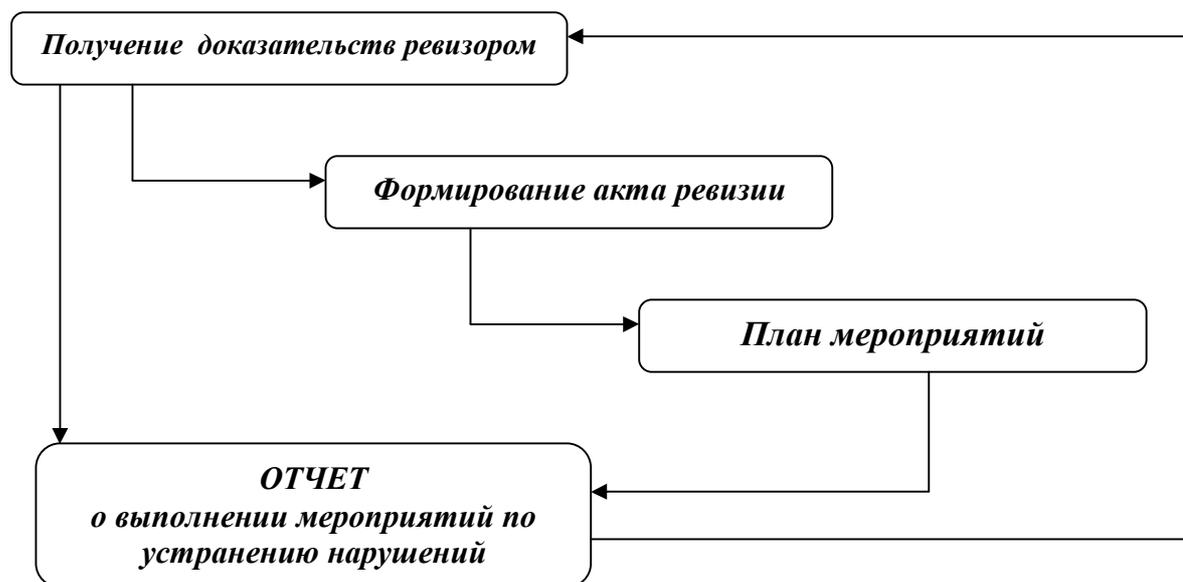


Рис. 4. Контроль с обратной связью за устранением нарушений, выявленных в процессе ревизии

Будущее ревизии в сельскохозяйственных производственных кооперативах – это интеграция и взаимодействие аудита, планирования и прогнозирования, анализа и статистики, позволяющее сформировать принципиально новую ее концепцию, способную обеспечить не только комплексность и объективность контроля, но и непрерывное функционирование кооператива и удовлетворение потребностей его работников: ревизия должна стать полноценным элементом системы управления сельскохозяйственным производственным кооперативом.

*Модель функционирования контрольно-ревизионных служб
в сельскохозяйственных производственных кооперативах*

Исследование существующих подходов к трактованию сущности контроля позволило установить место и роль контрольно-ревизионных служб в обеспечении деятельности и достижении целей сельскохозяйственных производственных кооперативов, обобщить признаки внутреннего и внешнего контроля для ревизионных комиссий и ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов.

Исследования автора свидетельствуют о том, что однозначно определить являются ли ревизионные комиссии, исходя из современного трактования их функций и прежде всего на законодательном уровне, органом внешнего или внутреннего контроля в целом невозможно. На практике это определяется спецификой обязанностей возложенных на ревизионные комиссии каждого отдельно взятого сельскохозяйственного производственного кооператива и во многом явилось следствием противоречия, порожденным законодательно и обусловленным несоответствием положений Федерального закона «О сельскохозяйственной кооперации» от 08 декабря 1995 г. № 193-ФЗ (в ред. от 01 июля 2011 г. №169-ФЗ) и Федерального закона «О производственных кооперативах» от 08 мая 1996 г. № 41-ФЗ (в ред. от 19 июля 2009 г. № 205-ФЗ).

Поэтому нами предложены изменения законодательного характера. Регламентация функционирования ревизионных комиссий и взаимодействия их с ревизионными союзами сельскохозяйственных кооперативов позволит систематизировать процедуры контроля, сделает их более согласованными и эффективными, а также однозначно определить ревизионные комиссии – как субъекты внутреннего контроля, а ревизионные союзы – как субъекты внешнего контроля.

Совершенствовать работу ревизионных комиссий позволит предложенная форма положения, которая учитывает особый характер и правовой статус сельскохозяйственных производственных кооперативов, специфичность деятельности в них ревизоров. В данном положении значительное внимание уделено отчетным документам ревизионных комиссий и обязательности документирования всех ревизионных процедур – как гарантии надлежащего исполнения членами ревизионных комиссий своих функциональных обязанностей. Акцентировано внимание на том, что итоговым документом, подтверждающим достоверность годовой отчетности сельскохозяйственного производственного кооператива со стороны ревизионной комиссии является акт ревизии, что позволит избежать аналогий с заключением ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов и четко определить значение каждого из указанных результативных документов, а также более четко разграничить функциональные обязанности ревизионных комиссий и ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов.

Изменение критериев деятельности ревизионных союзов и подхода к подготовке ревизоров-консультантов повысит качество их работы. Эту же цель преследуют предложенные в исследовании методические рекомендации по их

организации, разработанные для региональных министерств сельского хозяйства.

Ревизионные союзы обладают значительным потенциалом в сфере негосударственного финансового контроля, но для того, чтобы оценить их реальную эффективность необходимо время и информационная открытость.

Совершенствование методики ревизии

Специфика деятельности сельскохозяйственных производственных кооперативов должна найти отражение в программах проверки и в применении специальных методов и способов ревизионной проверки, основанных на функциональном взаимодействии контрольно-ревизионных служб.

Данные программы должны быть многочисленными и учитывать специфику отдельных отраслей сельскохозяйственного производства. Поэтому в исследовании были разработаны и апробированы в сельскохозяйственных производственных кооперативах Рязанской области две группы программ: основные – это программы ревизии материальных ценностей, расчетных операций, которые могут использоваться в любом сельскохозяйственном производственном кооперативе; специальные – это программы ревизии формирования затрат и исчисления себестоимости продукции и определения финансового результата, которые должны учитывать специфику его деятельности.

В предлагаемых программах предусматриваются перечень процедур, источники информации, методы проверки, что позволяет ревизорам существенно уменьшить трудозатраты на проведение ревизии. Каждая из программ сопровождается необходимыми рабочими документами ревизора-консультанта со сквозным присвоением баллов выявленным в ходе ревизии нарушениям и ошибкам с учетом риска возникновения и существенности воздействия, в соответствии с критериями представленными в табл. 3.

Таблица 3

Критерии балльной оценка риска возникновения и существенности воздействия выявленных в ходе ревизии нарушений и ошибок

Количество баллов	Оценка риска наступления	Описание	Индикаторы и история возникновения ошибок и нарушений	Существенность риска по степени воздействия
5	Высокий $P \geq 0,5$	Вероятность наступления каждый год. Вероятность наступления равна или выше	Потенциальная вероятность того, что событие наступит несколько раз в течении определенного пе-	Критический

ли- чество баллов	Оценка риска на- ступления	Описание	Индикаторы и история возникновения ошибок и нарушений	Сущест- вен- ность риска по степени воздействия
		50 %	риода времени. Событие произошло недавно	
4	Высокий $P \geq 0,5$	Вероятность наступ- ления каждый год, Вероятность наступ- ления равна или выше 50 %	Потенциальная вероят- ность того, что событие наступит несколько раз в течении определенного пе- риода времени. Существу- ет история наступления	Высокий
3	Средний $0,1 \leq P < 0,5$	Существует вероят- ность наступления события в течение шести месяцев. Веро- ятность наступления меньше 50% но суще- ствует	Событие может произойти несколько раз в течении определенного периода времени. Сложно контро- лировать силу влияния внешних факторов. Суще- ствует история наступле- ния	Сущест- вен- ный
2	Средний $0,1 \leq P < 0,5$	Вероятность наступ- ления события в те- чение одного года не- велика. Вероятность наступления меньше 50% но существует	Вероятность наступления события мала	Средний
1	Низкий $P < 0,1$	Практически отсут- ствует вероятность наступления события в течение одного го- да. Вероятность на- ступления события меньше чем 10 %	Событие не наступало	Несущест- венный

Внедрение предлагаемой методики обеспечивает реализацию нового под-
хода к концепции ревизии и обеспечивает функциональное взаимодействие
контрольно-ревизионных служб, имеет большое значения для организации
управленческого процесса.

2.3. Развитие концепции внутреннего контроля

Понятийный аппарат внутреннего и внутрихозяйственного контроля в сельскохозяйственных производственных кооперативах

Исследование и сравнение понятий внешнего и внутреннего контроля по-
рождает научный интерес к исследованию проблемы взаимоотношения и взаимо-

действия в сельскохозяйственных производственных кооперативах понятий «внутренний» и «внутрихозяйственный» контроль.

Проведенные исследования, выявили, что термины «внутренний» и «внутрихозяйственный» контроль в трудах современных отечественных авторов смешиваются: не определены сферы их приложения, не разграничены функции, нет описания объектов и субъектов каждого из данных видов контроля. Большинство авторов высказывают позицию, в соответствии с которой, внутренний контроль собственной деятельности осуществляется самим хозяйствующим субъектом. Однако, такой же контроль некоторые авторы называют внутрихозяйственным, но акцентируя внимание на том, что им занимаются специальные службы.

Авторская позиция заключается в том, что с одной стороны, внутренний контроль носит непрерывный характер, так как присутствует на каждой стадии функционирования хозяйственной системы, реализуя превентивную и текущую формы контроля. С другой стороны он является периодичным, поскольку реализуется через контрольные действия специально созданных служб – являясь одновременно последующим. В первом случае каждый специалист реализует контрольные функции на своем рабочем месте и такого рода контроль нельзя проводить внешними контролирующими органами. Во втором случае, контроль осуществляется через лиц, чьими обязанностями он является, реализуясь таким образом через функцию управления.

Понятия внутреннего и внутрихозяйственного контроля необходимо разграничить. Считаю, что более оправданным является рассмотрение внутрихозяйственного контроля как конкретную функцию управления. В этом случае, обоснованно его отождествление, в условиях организационной и правовой специфики деятельности сельскохозяйственных производственных кооперативов, с ревизией. Внутренний контроль – это совокупность функций управления и контроль в глобальном плане, что позволяет обосновать формирование эффективной системы внутреннего контроля, учитывающей состав, цели и задачи структурных подразделений, их организационные связи.

*Методология формирования многокомпонентной
модели комплаенс-контроля*

Одной из перспективных форм развития внутреннего контроля является риск-ориентированный комплаенс-контроль, основанный на анализе производственных процессов и выявление операционных рисков.

В качестве главной задачи формирования в сельском хозяйстве многокомпонентной модели комплаенс-контроля считаем создание системы внутреннего контроля, которая адекватно измеряет риски, с которыми сталкивается организация, и управляет ими.

Исходя из нашего понимания сущности данного вида контроля предложен его понятийный аппарат, представленный на рис. 5.



Рис. 5. Сущность комплаенс-контроля в сельскохозяйственных производственных кооперативах

Идентификация, оценка и управление рисками, осуществление комплаенс-функций структурными подразделениями, описанная в диссертационном исследовании, позволяет изменить взаимосвязи между ними и уточнить функции, что обеспечивает повышение информационной прозрачности всех процессов в кооперативе, повышает эффективность использования производственных ресурсов и сокращает затраты.

В основе перехода от традиционной к риск-ориентированной модели предлагаем следующие методологические процедуры:

- определение проверяемых (контролируемых) объектов;
- определение факторов риска;

привязку проверяемых (контролируемых, аудируемых) объектов к хозяйственным процессам сельскохозяйственного кооператива;

методику присвоенных рейтингов (баллов) факторам риска;

методику определения уровня риска по проверяемым (контролируемым) объектам;

обсуждение и координацию методики и оценки рисков с подразделениями кооператива;

разработку внутреннего документа, включающего методику оценки риска для целей комплаенс-контроля;

подготовку инструкции по работе с методикой для работников хозяйства.

Внедрение в текущие процессы процедур контроля, позволяет минимизировать вероятность наступления риска либо его последствия: система комплаенс-контроля «заставляет» руководителей и членов кооператива управлять рисками.

Методика балльной оценки элементов системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных производственных кооперативах

Оценка эффективности системы внутреннего контроля позволяет обобщить показатели ее действенности и результативности. Наиболее распространенной в современной литературе является идея об оценке эффективности системы внутреннего контроля в разрезе ее составляющих, а именно: контрольной среды, системы бухгалтерского учета, непосредственно процедур и методов контроля.

Систематизированная в исследовании методика поэлементной оценки системы внутреннего контроля в кооперативе носит субъективный характер и во многом определяется профессиональной компетенцией проверяющих лиц. Однако, она соответствует исторически сложившейся практике и концепции COSO: ревизионная комиссия отслеживает и оценивает эффективность системы внутреннего контроля. При этом приоритетное внимание уделяется отслеживанию и оценке эффективности существующей системы управления рисками.

Исследование позволило предложить и другие методики оценки эффективности системы внутреннего контроля, которые не включают в себя оценку всех составляющих внутрихозяйственного риска, но соответствуют специфике деятельности сельскохозяйственных производственных кооперативов, являются менее трудозатратными, но не менее надежными, так как предусматривают использование экономико-математических моделей.

Предлагаем, эффективность системы внутреннего контроля оценивать с использованием следующих формул:

$$R(x) = L_0 - L_1(x), \quad (1)$$

$$L_1(x) = ax^2 + bx + c, \quad (2)$$

где, $R(x)$ - эффективность системы внутреннего контроля, выраженная в размере снижения убытков от ведения системы внутреннего контроля;

$L_1(x)$ - потери кооператива при соответствующем уровне системы внутреннего контроля, измеряющиеся в процентах от L_0 , $L_0 = 100\%$;

x - организационный уровень ведения системы внутреннего контроля, выражаемый в баллах, в соответствии с критериями описанным выше.

Предлагаемая модель позволяет оценить эффективность системы внутреннего контроля и определить оптимальные значения уровня системы внутреннего контроля и возможных потерь, соответствующие данному уровню организации системы внутреннего контроля сельскохозяйственного производственного кооператива, что подтверждено расчетами. Также она может использоваться как для оценки качества системы внутреннего контроля кооператива на текущий момент, так и для анализа ее изменения за ряд лет. При этом могут использоваться методы детерминированного факторного анализа: метод цепных подстановок, относительных, абсолютных разниц и др.

В результате помимо основной цели - оценки уровня эффективности системы внутреннего хозяйственного контроля можно решить ряд других не менее значимых задач, а именно произвести анализ динамики, структуры системы контроля в кооперативе, определить причинно-следственные связи.

2.4. Методология формирования управленческо-контрольной среды в сельскохозяйственных производственных кооперативах

Современное состояние и пути совершенствования бухгалтерского и налогового учета в сельскохозяйственных производственных кооперативах

Исследования позволили установить весомую роль организации бухгалтерского и налогового учета в информационном обеспечении ревизии и контроля и, соответственно, их эффективности.

Основной исходной базой для контроля и управления сельскохозяйственными производственными кооперативами является первичная документация.

Проведенные исследования позволили выявить недостатки, а также

сформулировать требования, предъявляемые к ведению первичного учета сельскохозяйственных производственных кооперативов:

организация первичного учета должна соответствовать особенностям технологического процесса;

первичный учет должен отражать достоверную информацию об объемах производства и других характеристиках, необходимых для последующего процесса калькуляции;

первичный учет должен обеспечить в структурных подразделениях, центрах ответственности отдельный учет по видам продукции, видам работ и услуг по установленным категориям качества;

первичный учет должен обеспечить доступность обобщения информации в сводных и накопительных формах;

первичный учет должен способствовать контролю за поступающей продукцией, предотвращению непроизводительных потерь, хищений.

Анализ состояния сводного учета позволил сделать следующие выводы:

построение и содержание накопительных и сводных форм зависят от формы ведения бухгалтерского учета, применяющейся в кооперативе;

в сельскохозяйственных производственных кооперативах, использующих мемориально-ордерную форму ведения бухгалтерского учета, сводный учет характеризуется громоздкостью, не используются возможности накапливания разносторонней информации в одном документе;

журнально-ордерная форма ведения бухгалтерского учета характеризуется строгим соблюдением последовательности стадий обобщения учетной информации. Итоговые данные накопительных форм являются основанием для записей в регистры аналитического учета, дают возможность организовать учет затрат по местам их возникновения и объектам, что является основополагающим при существующей методологии учета затрат в производстве.

Налоговый учет в большинстве из исследованных хозяйствующих субъектов не ведется, что не дает возможности использовать его информационную базу для целей ревизии и контроля.

Считаю необходимым совершенствование построения учетного процесса: использование принципа локализации расходов по местам их возникновения; упрощение форм учетных регистров; уточнение распределения должностных обязанностей работников по ведению учета с определением их взаимоотношений с субъектами внутреннего контроля, что обеспечит повышение эффективности контрольно-ревизионных процедур.

*Развитие производственного учета как базы формирования
управленческо-контрольной среды*

Научные методы контроля и ревизии в сельскохозяйственных производственных кооперативах должны базироваться на непрерывном обеспечении аппарата управления необходимыми сведениями о ходе производства, что делает необходимым совершенствование методологии производственного учета и внедрение инструментария управленческого учета.

Дискуссионным является вопрос о взаимодействии и идентификации системы производственного учета по отношению к бухгалтерскому финансовому и управленческому учету. Авторская позиция сводится к тому, что производственный учет является самостоятельной системой, но он неразрывно связан с другими учетными системами кооператива через деятельность его структурных подразделений.

Разделяя понятия управленческого и производственного учета, считаю, что последний представляет собой универсальную информационную базу для планирования, анализа, контроля и регулирования деятельности сельскохозяйственных производственных кооперативов. Таким образом, контроль обеспечивает взаимосвязь производственного и управленческого учета, а производственный учет определяет его содержание и методику

Построение системы производственного учета непосредственно связано с технологией и организацией производства. Поэтому производственный учет в каждом из видов производств, в каждом из сельскохозяйственных производственных кооперативов должен иметь неотъемлемые черты присущие только данному виду производства и какие-то общие характеристики присущие учету затрат в целом.

Основные компоненты система производственного учета представлены на рис. 6.

Строгое соблюдение указанных подходов к методологии, организации и методике производственного учета улучшит информационное обеспечение контроля, позволит оценивать рациональность использования производственных ресурсов, своевременно выявлять факторы, тормозящие повышение эффективности производств и риски, проводить оперативный анализ с выявлением отклонения фактических расходов от нормативных, а также причин и виновников отклонений по центрам возникновения затрат и хозяйственной ответственности.

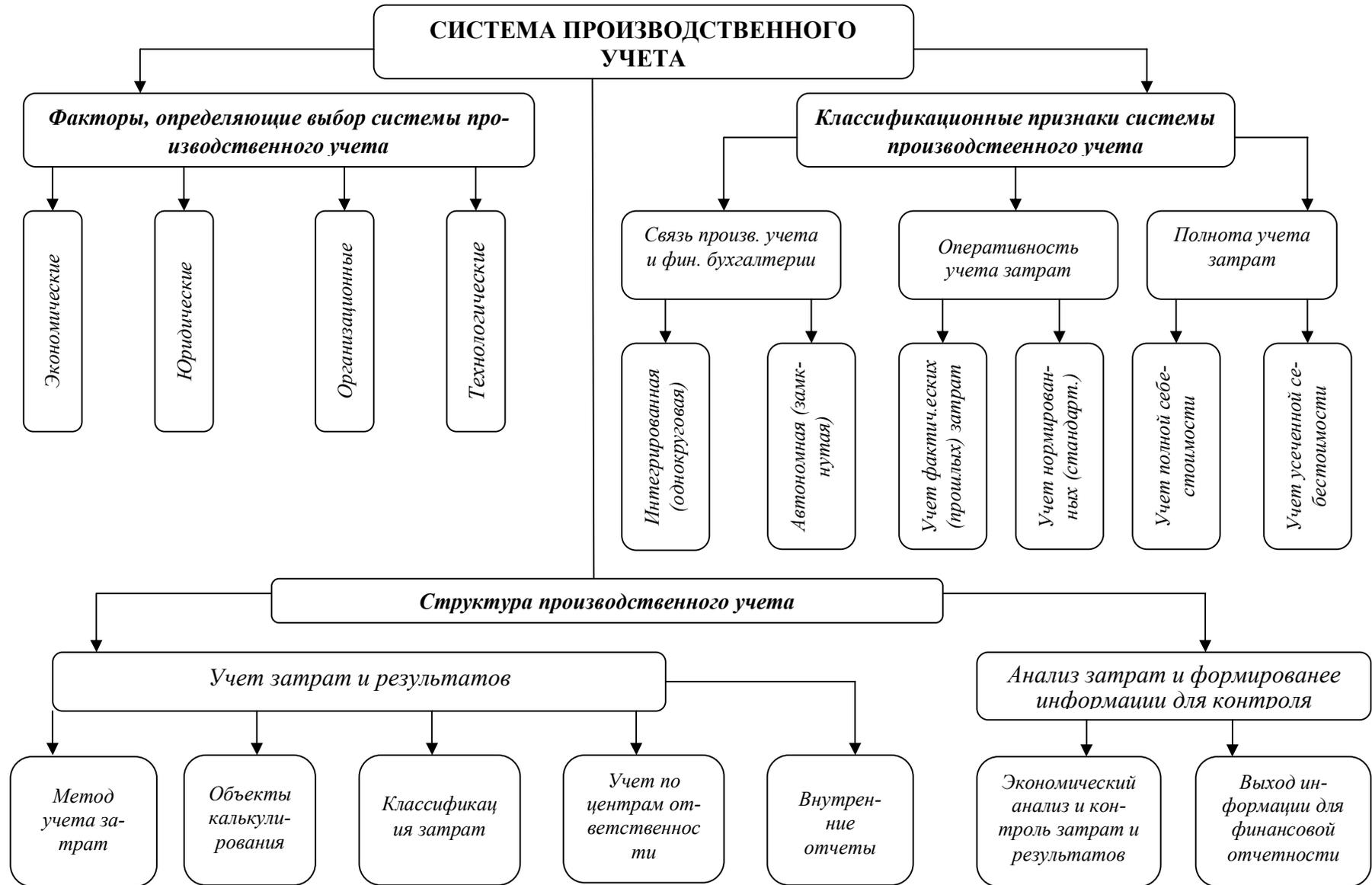


Рис.6. Система производственного учета в сельскохозяйственных производственных кооперативах

Методика контроля по местам возникновения затрат и центрам ответственности

Формирование информации и контроль доходов и расходов по различным центрам ответственности (сегментам деятельности) хозяйствующего субъекта - основа создания эффективной управленческо-контрольной среды.

Однако, исследование современного состояния учета и контроля затрат по центрам ответственности выявило их бессистемность и разрозненность, что не позволяет использовать их возможности для целей формирования среды сельскохозяйственных производственных кооперативов.

Методической предпосылкой к осуществлению контроля по местам возникновения затрат и центрам ответственности является тот факт, что в процессе осуществления внутреннего контроля его объектами являются не только процесс производства и производственные затраты, но и действия работников, специалистов кооператива, ответственных за обеспечение сохранности и эффективное использование производственных ресурсов и выполнение планов. Следовательно, ответственность за отклонения от производственных заданий, необоснованный перерасход материальных затрат должны нести конкретные лица.

Обоснование объектов и осуществление контроля по центрам ответственности позволяет повысить действенность, оценить качество работы менеджера (руководителя подразделения) такого центра.

Проведенное исследование позволило доказать, что осуществление контроля, основанное на связи деятельности центров ответственности с выполнением ими различных контрольных функций, значительно повышает его эффективность и снижает трудозатраты ревизоров.

Сделанные предложения по выделению в структуре сельскохозяйственных производственных кооператив организационных и нормативных центров ответственности, подкрепленные описанием функциональных обязанностей должностных лиц и разработкой контрольных функций субъектов контроля, обеспечивают максимальную эффективность функционирования управленческо-контрольной среды кооператива, основанную на дифференциации информации, разделении полномочий и повышении ответственности работников и членов кооператива.

2.5. Нормативный комплаенс-контроль – как новый этап развития системы нормативного учета и контроля затрат в сельскохозяйственных производственных кооперативах

Теоретико-методологическое обоснование нормативного комплаенс-контроля

Объективная необходимость в росте финансовой устойчивости и повышении эффективности финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных производственных кооперативов требует формирования принципиально новых подходов к формированию системы контроля и реализации его процедур. Однако, в аграрном секторе экономики преобладает устойчивая предрасположенность к традиционным формам хозяйствования; новые методы и формы внедряются чрезвычайно медленно. Поэтому, совершенствование ревизии, контроля и их информационного обеспечения необходимо осуществлять на основе исторически обусловленных методов и систем.

Наиболее традиционным для отечественного сельскохозяйственного производства является нормативный метод учета и контроля затрат.

Исследование теории развития системы «стандарт-кост» и нормативного контроля затрат в нашей стране позволило выявить значительную историю эволюции данного направления экономической мысли, отличия западного и отечественного подхода к трактованию его сущности, что дало возможность сформировать концептуальные подходы к реализации данного метода в целях риск-ориентированного контроля производственной деятельности сельскохозяйственных кооперативов.

Предлагаемые в исследовании подходы по формированию в сельскохозяйственных производственных кооперативах нормативного комплаенс-контроля основаны на развитии идей традиционного для отечественного сельскохозяйственного производства нормативного учета и контроля затрат, а также выделении центров для закрепления ответственности и описании выполняемых ими функций комплаенса (табл. 4).

Для того, чтобы организовать должным образом разработку нормативной базы и функционирование системы нормативного комплаенс-контроля необходимо обеспечить: максимальную централизацию всех имеющихся справочно-нормативных данных; полноту и техническую обоснованность нормативной информации; своевременное и качественное проведение изменений в полном объеме нормативной информации; возможность быстрого поиска нужной части

**Осуществление комплаенс-функций центрами ответственности
в системе нормативного комплаенс-контроля**

Функция	Компетенция	Подразделения /Центры ответственности
Комплаенс - контроль производственной деятельности	Информация о нарушениях, изменениях и отклонениях, выявление и анализ их причин. Раскрытие информации о существенных событиях. Сроки представления внутренних отчетов	Структурные подразделения (цеха, бригады) основного, вспомогательного производства, обслуживающих производств и хозяйств / Заведующие фермами, бригадиры, специалисты и т.д.
Комплаенс-контроль продаж	Соблюдение разграничений между внешними и внутренними (собственными) операциями. Трансфертное ценообразование. Реклама и рыночное ценообразование	Отел продаж (маркетинга) / Руководитель отдела продаж, главный экономист
Комплаенс-контроль финансовых и операционных рисков и отчетности	Достоверность информации об операциях в системах учета. Сведения о нарушениях и рисках в процедурах контроля за финансовыми рисками и при формировании отчетности. Сведения о рискованных событиях и убытках, методологии их оценки	Бухгалтерия, планово-экономический отдел / Главный бухгалтер, главный экономист
Комплаенс-контроль деловой репутации	Выявление клиентов и операций, подверженных риску, выявление несоответствия во внутренних процедурах и действиях сотрудников, влекущее риск применения санкций и потери репутации	Наблюдательный совет кооператива / Председатель наблюдательного совета, главный бухгалтер
Комплаенс контроль правовых исков	Информация о внутренних и внешних правовых конфликтах, данные о состоянии внутренней и внешней нормативной базы, проекты нормативных документов. Правовая оценка нарушений, выявляемых функцией комплаенс и иными подразделениями, на предмет принятия дальнейших юридических действий и правовых последствий. Законодательство о рекламе и антимонопольное законодательство	Юридическая служба / Юрисконсульт
Комплаенс-контроль обеспечения безопасности	Сведения о возможных и выявленных злоупотреблениях, нарушениях защиты информации (в т.ч. в автоматизированных информационных системах) и активов (в т.ч. при контроле доступа к объектам)	Службы безопасности, различные ИТ-службы, бухгалтерия / Начальник службы безопасности, главный инженер, программист, главный бухгалтер

Функция	Компетенция	Подразделения /Центры ответственности
Комплаенс-контроль управления персоналом	Соблюдение трудовой дисциплины, закрепление необходимых требований в договорах, а также отдельные вопросы обучения, оценки работников кооператива	Отдел кадров / Председатель кооператива
Комплаенс контроль взаимоотношений с проверяющими органами	Предоставление документов по запросам внешних контролирующих органов, обобщение информации о нарушениях, координация усилий различных подразделений в спорных ситуациях	Наблюдательный совет, исполнительные органы кооператива / Председатель наблюдательного совета, председатель кооператива

нормативной информации без больших сортировок; формирование бюджетов по видам затрат по каждому центру ответственности и кооперативу в целом.

Это позволяет: усовершенствовать нормативную базу комплаенс-контроля за счет более объективной разработки норм; оперативного выявления изменения и отклонения от норм; однозначно трактовать причины отклонений и их виновников по центрам ответственности, а следовательно, оперативно осуществлять регулирующее воздействие и оценивать их результативность.

Методика организации нормативного комплаенс-контроля в сельскохозяйственных производственных кооперативах

Внедрение нормативного комплаенс-контроля представляет субъектам контроля больше возможностей для получения сведений, необходимых для выявления результатов деятельности центров ответственности, определения конкретного вклада каждого подразделения в общие результаты работы сельскохозяйственного производственного кооператива и сбережение производственных ресурсов на основе оценки рисков.

Наиболее простой способ, приемлемый для организаций сельскохозяйственной кооперации всех форм - оценка рисков с помощью метода качественных оценок и их дальнейший учет при разработке нормативов.

При реализации этой модели нет необходимости в организации дополнительного контроля показателей, в частности производственных затрат, экономии материальных ресурсов, использования труда рабочих, за счет своевременной оценки риска допущения ошибок при расчете норм и нормативов, а также возникновения отклонений от них, что позволяет разработать объективный пе-

речь причин и виновников отклонений, в зависимости от особенностей функционирования каждого из центров ответственности, формирования нормативной базы, с учетом реализации комплаенс-функций.

В дальнейшем, соблюдается традиционная методика: предварительное составление нормативных калькуляций на основе технически обоснованных действующих нормативов по основным статьям затрат; учет действующих нормативов и определение их влияния на уровень себестоимости заказов; учет фактических затрат в ремонтной мастерской с делением их на затраты по нормативам и с отклонениями от нормативов; учет отклонений фактических расходов ремонтной мастерской от нормативных по местам их возникновения, причинам и виновникам.

В силу ограниченности объема автореферата не представляется возможным представить расчет основных норм и нормативов для сельскохозяйственных производственных кооперативов, а также классификатор причин и виновников возникновения отклонений; управленческо-исполнительские и организационно-распорядительные документы, связанные с реализацией нормативного комплаенс-контроля, разработанные в диссертационном исследовании.

Использование внутренней отчетности в целях реализации комплаенс-функций нормативного контроля

Внедрение нормативного комплаенс-контроля в сельскохозяйственных производственных кооперативах превращает ревизию и контроль в важный инструмент управления, способствует выявлению производственных резервов и результатов работы структурных подразделений.

Для принятия оперативных и тактических решений по управлению и контролю деятельности сельскохозяйственного производственного кооператива и его структурными подразделениями в условиях постоянно меняющейся конъюнктуры и развивающейся конкуренции товаропроизводителей необходима своевременная, достоверная и аналитическая информация.

Для реализации комплаенс функций в системе нормативного контроля управленческий персонал нуждается в информации, выполняя при этом следующие основные функции: планирование, оперативное управление, контроль за выполнением намеченных мероприятий, прогнозирование и принятие решений.

При подготовке и принятии норм и нормативов затрат, определении места и поведения кооператива, взаимодействия его центров ответственности в

рамках реализации комплаенс-функций на рынке используется внутренняя информация, возникающая непосредственно в данном хозяйстве в результате совершаемых хозяйственных операций. Поэтому наиболее перспективным в данном направлении представляется использование внутренней отчетности.

Проведенные исследования позволяют утверждать, что руководство сельскохозяйственных производственных кооперативов для выработки эффективной контрольной среды и осуществления процедур контроля должно использовать внутренние отчеты различных центров ответственности. Поэтому при внедрении форм внутренней отчетности в кооперативах необходимо исходить не только из количественной и качественной характеристики раскрываемой в ней бухгалтерской информации – объекта отчетности, но и быть удобной для использования различными специалистами хозяйства - субъектами данной отчетности, в том числе и в рамках реализации ими функций комплаенса.

Таким образом, необходима, при сохранении общего подхода к формированию форм внутренней управленческой отчетности, их дифференциация по уровням комплаенса, центрам ответственности и выполняемым функциям.

В предложенных в исследовании формах внутренней управленческой отчетности, по каждой функции и должностной обязанности предусматривается номенклатура работ, а по ней определяется соответствующая бухгалтерская информация.

Показатели внутренней отчетности обеспечивают весь управленческий персонал информацией, необходимой для контроля, анализа, управления и прогнозирования производственной деятельности. Разработанные формы внутренней отчетности: ф. №ВО-1 и №ВО -1 (подразделение) являются сводом производственных и экономических показателей по отрасли. В них учитываются технологические и организационные особенности производства продукции, выполнения работ, оказания услуг. В организациях сельскохозяйственной кооперации могут заполняться не все разделы отчета. Это определяется наличием существующих объектов учета, контроля и выделенными в организации центрами ответственности.

Нормативный комплаенс-контроль дает наиболее эффективный и быстрый результат когда система внутренней отчетности в сельскохозяйственных производственных кооперативах закреплена организационно-распорядительной документацией, должностными обязанностями руководителей и специалистов в соответствии с возложенными на них комплаенс-функциями.

3. ОБЩИЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. Сельскохозяйственные производственные кооперативы – это одна из основных форм организации сельскохозяйственного производства в Российской Федерации, системе мероприятий по реформированию экономики агропромышленного комплекса. Важное значение придается развитию именно этой формы хозяйствования.

2. Решающая роль в устранение последствий факторов, затрудняющих развитие сельскохозяйственных производственных кооперативов, повышение эффективности их финансово-хозяйственной деятельности принадлежит ревизии и контролю.

3. С учетом специфики сельскохозяйственных производственных кооперативов ревизия и контроль не должны являться исключительно средством недопущения отрицательных результатов финансово-хозяйственной деятельности так как в данном контексте рост финансовых результатов будет носить краткосрочный характер. Они должны стать основными мероприятиям долгосрочного развития сельскохозяйственного производственного кооператива на основе обеспечения динамичного его развития, укрепления материально-технической базы, защиты интересов членов кооператива.

4. Единой концепции контроля в современной экономике не существует; его сущность должна определяться исходя из принципа релевантности. Включение в состав элементов системы контроля управленческой среды и целей, рисков и системы управления ими, процедур контроля и средств коммуникации в качестве ответа объекта контроля на воздействие; расширение классификационных групп по объектам, субъектам контроля, источникам информации и процедурам обеспечивает понимание предмета, сущности и принципов ревизии контроля в соответствие с отраслевой спецификой и особенностями управления.

5. Ревизия – основная для сельскохозяйственных производственных кооперативов форма контроля, которая заключается в сплошной или выборочной проверке фактов хозяйственной жизни сельскохозяйственного производственного кооператива и их результатов, документального подтверждения хозяйственных операций, что позволяет получить обоснованные ответы на поставленные программой ревизии перечень вопросов подлежащих проверке.

6. Разработка функционального взаимодействия ревизионных комиссий и ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов, на основе их идентификации с позиций внутреннего и внешнего контроля, совершенствование регулирования их деятельности, описание технологии взаимодействия позволяет упорядочить систему процедур контроля, сделать их более согласованными и менее трудозатратными. Для повышения эффективности ревизии необходимо применять типовые программы ревизии и рабочие документы ревизора, включающие перечень процедур, источники информации, методы проверки, балльную оценку рисков возникновения ошибок. Применение сквозной балльной оценки рисков и контроль за реализацией результатов ревизии с обратной связью обеспечивает взаимодействие и повышает эффективность внутреннего и внешнего контроля.

7. Внутренний и внутривозвратный контроль не следует отождествлять. Понятие внутреннего контроля можно трактовать в широком смысле как составляющую системы управления кооперативом. Внутренний контроль в узком смысле – это один из этапов процесса управления и в данном контексте его можно назвать внутривозвратным и отождествить с ревизией.

Адаптация к практике внутреннего контроля подходов, выработанных мировой практикой – риск-ориентированный комплаенс-контроль, на основе использования методологии управления процессами и рисками, позволяет обеспечить информационную прозрачность деятельности кооперативов, повысить эффективность использования производственных ресурсов функций за счет реализации превентивных функций контроля, включенных в деятельность структурных подразделений.

8. В целях развития теоретической и практической базы оценки эффективности системы внутреннего контроля предложена ее экономико-математическая модель, которая может использоваться как для оценки качества системы внутреннего контроля кооператива на текущий момент, так и для анализа ее изменения за ряд лет, а также анализа динамики, структуры системы контроля в кооперативе и определения причинно-следственных связей. Ценность данной методики значительно повышается, а сама она становится наиболее надежной при использовании авторского алгоритма оценки, состоящего из трех стадий и ряда итераций на каждой из них, учитывающих степень риска производственных процессов и выявление операционных рисков.

9. Научные методы ревизии и контроля могут базироваться только на непрерывном обеспечении аппарата управления необходимыми сведениями о хо-

де производства, что позволяет обеспечить формирование оперативной управленческо-контрольной среды, основанной на построении надежной системы производственного учета и использования инструментария управленческого учета. Создание эффективной управленческо-контрольной среды сельскохозяйственных производственных кооперативов должно базироваться на формировании информации, достаточной для сопоставления доходов и расходов по различным центрам ответственности, выявлении причин и виновников отклонений, что позволяет усилить контроль со стороны самих работников – членов кооператива.

10. Развитие идей традиционного для отечественного сельскохозяйственного производства нормативного учета и контроля затрат позволило предложить модель нормативного комплаенс-контроля. Его технология основана на выделении центров для закрепления ответственности, разработке норм и нормативов для каждого центра ответственности и осуществление контроля с обязательным установлением причин и виновников отклонений на основе оценки рисков и осуществления функций комплаенса. Для полноценной реализации сделанных предложений были разработаны и апробированы формы внутренней отчетности.

4. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ ОПУБЛИКОВАНЫ В СЛЕДУЮЩИХ РАБОТАХ

В изданиях рекомендованных ВАК:

1. Колесникова Е.Н. Информационное обеспечение контроля производственной деятельности в сельскохозяйственном кооперативе / Е.Н. Колесникова // *Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики*. Научно-теоретический журнал. – 2010. – №3. – С.72-76. – 0,56 п.л.

2. Колесникова Е.Н. Современные подходы к организации учёта затрат на производство / Е.Н. Колесникова // *Известия Оренбургского государственного аграрного университета* – 2010. – №3(27). – С.177-179. – 0,38 п.л.

3. Колесникова Е.Н. Формирование системы контроля в сельскохозяйственном производственном кооперативе / Е.Н. Колесникова // *Экономика сельского хозяйства России*. – 2010. – №9. – С.52-54. – 0,19 п.л.

4. Колесникова Е.Н. Роль контроля и ревизии в повышении эффективности и финансовой устойчивости сельхозкооперативов / Е.Н. Колесникова // *Экономика сельского хозяйства России*. – 2010. – №10. – С.81-83. – 0,19 п.л.

5. Колесникова Е.Н. Совершенствовать организацию учета производственной деятельности в сельхозкооперативах / Е.Н. Колесникова // Экономика сельского хозяйства России. – 2010. – №11. – С.46-50. – 0,31 п.л.

6. Колесникова Е.Н. Особенности прогнозирования затрат в системе нормативного контроля / Е.Н. Колесникова // Известия Оренбургского государственного аграрного университета. – 2010. – №4(28). – С.138-141. – 0,44 п.л.

7. Колесникова Е.Н. Критерии оценки эффективности системы внутрихозяйственного контроля в сельскохозяйственном кооперативе / Е.Н. Колесникова // Научные труды Вольного экономического общества России. – 2010. – т. 139. – №4. – С. 96-107. – 0,65 п.л.

8. Колесникова Е.Н. Предмет, содержание и задачи внутрихозяйственного контроля на предприятиях сельскохозяйственной кооперации / Е.Н. Колесникова // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. – 2010. – №4. – С.67-72. – 0,69 п.л.

9. Колесникова Е.Н. Деятельность контрольно-ревизионных служб в системе сельскохозяйственной кооперации / Е.Н. Колесникова // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. Научно-теоретический журнал. – 2011. – №2. – С. 96-102. – 0,81 п.л.

10. Колесникова Е.Н. Организация контроля в сельскохозяйственных производственных кооперативах по местам возникновения затрат и центрам ответственности / Е.Н. Колесникова // Закон и право. – 2011. – №8. – С. 114-117. – 0,50 п.л.

11. Колесникова Е.Н. Концепция комплаенс-контроля деятельности сельскохозяйственных производственных кооперативов / Е.Н. Колесникова // Научно-аналитический журнал «Научное обозрение. Серия 1. Экономика и право». – 2011. - №3. – С.12-17. – 0,28 п.л.

12. Колесникова Е.Н. Особенности организации и проведения ревизии в сельскохозяйственных производственных кооперативах / Е.Н. Колесникова // Международный научный журнал. 2011. - №3.- С.48-52. – 0,56 п.л.

13. Колесникова Е.Н. Современные подходы к классификации видов и форм контроля и ревизии в сельскохозяйственных производственных кооперативах / Е.Н. Колесникова // Международный технико-экономический журнал. – 2011. – №3. – №3. – С.17-21. – 0,50 п.л.

14. Колесникова Е.Н. Система «стандарт-кост» и нормативный контроль затрат в сельскохозяйственных производственных кооперативах / М.Ф. Овсичук, Е.Н. Колесникова // Фундаментальные и прикладные исследования коопе-

ративного сектора экономики. – 2011. - №4. – С. 44-48 – 0,5 п.л., в т.ч. авторских – 0,25 п.л.

В монографиях и научно-практических изданиях:

1. Колесникова Е.Н. Внутрихозяйственный контроль в молочном скотоводстве в системе управленческого учета: Научное издание / Под редакцией профессора М.Ф. Овсийчук. – М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2004. – 39 с. – 2,44 п.л.

2. Колесникова Е.Н. Концептуальные основы нормативного контроля: монография.- Рязань: Рязанский филиал Московского университета МВД России, 2009. – 216 с. – 11,00 п.л.

3. Колесникова Е.Н. Теоретико-методологические основы контроля и ревизии в сельскохозяйственных производственных кооперативах: монография.- Рязань: Рязанский филиал Московского университета МВД России, 2010. – 184 с. – 11,50 п.л.

4. Колесникова Е.Н. Ревизия и контроль в сельскохозяйственных производственных кооперативах: теория, методология, практика: монография.- Рязань: Рязанский филиал Московского университета МВД России, 2011. – 523с. – 32,69 п.л.

Основное содержание диссертационной работы отражено в 31 публикации общим объемом 76,20 п.л., в том числе авторский объем 75,81 п.л.