

Features of organization internal control system in agroholdings

Shevtsov M. (Russian Federation)

Отраслевые особенности внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях

Шевцов М. И. (Российская Федерация)

*Шевцов Максим Ильич / Shevtsov Maxim – аспирант,
кафедра аудита и контроля,*

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, г. Москва

Аннотация: в данной работе рассматриваются основные модели формирования систем внутреннего контроля в агрохолдингах, обладающих вертикально- или горизонтально-ориентированной структурой. Делается обоснование целесообразности применения для организации эффективного процессно-ориентированной методики, включающей в себя набор действий, направленных на снижение уровня рисков потерь от злоупотреблений со стороны руководителей и персонала, недостаточной эффективности деятельности и нарушений существующего законодательства. Особенностью процессно-ориентированного контроля является его направленность на основные бизнес-процессы, формирующие технологию производства готовой продукции.

Abstract: in the article it is discussed about the basic model of the internal control systems in agricultural holdings, having vertically or horizontally oriented structure. Done rationale for the use of the approach for effective process-oriented methodology, including a set of actions aimed at reducing the risk of loss from abuse by managers and staff, lack of efficiency and violations of the existing legislation. A feature of the process-oriented control is its focus on the core business processes that form the technology of production of finished products.

Ключевые слова: внутренний контроль, агрохолдинги, процессно-ориентированный внутренний контроль.

Keywords: internal control, holding, process-oriented internal control.

Серьезные противоречия между нашей страной и Западным миром на внешнеполитической арене привели к политике санкций, когда Россия в ответ на недружественные действия ряда иностранных государств ввела ответные ограничительные мера, ограничив возможности ввоза в страну значительного ассортимента товаров сельскохозяйственного назначения.

В результате страна получила возможность существенно снизить зависимость от импортных поставок продовольствия, но одновременно повысился и уровень ответственности отечественных предприятий агропромышленного комплекса за удовлетворение потребностей страны в сельхозпродукции.

Не стоит думать, что доля европейских поставщиков на российском рынке в полном объеме перешла к отечественным производителям продовольственных товаров. Санкционные ограничения затронули только ряд стран мира, поэтому оставшиеся иностранные государства постарались максимально оперативно воспользоваться ситуацией для укрепления собственных позиций на продовольственном рынке России. В результате российские аграрии имеют ограниченный по срокам временной интервал, позволяющий нарастить поставки продукции на внутренний рынок в относительно комфортных условиях.

Понятие продовольственной безопасности предполагает, что население страны имеет возможности доступа к продуктам питания не только в физическом, но и экономическом смысле. Именно поэтому отечественные аграрии должны не только нарастить объемы производства для физического удовлетворения потребностей, но и обеспечить доступность товаров для покупателей в плане их стоимости, выдерживая конкуренцию с импортируемыми товарами.

Добиться этого можно только за счет роста эффективности производственных процессов на каждом из этапов цепочки формирования конечной стоимости продукта, начиная производством, заканчивая реализацией переработанной продукции и логистическим обеспечением [5].

Сельхозпроизводство относится к числу отраслей народного хозяйства, обладающих минимальной консолидацией ресурсов. С учетом этого обеспечение отраслевого развития возможно только за счет комплексного подхода, когда вместе с совершенствованием инструментов государственного регулирования [4] формируются условия для консолидации участников рынка [3]. Одним из возможных вариантов действий на пути к интеграции можно считать формирование агрохолдингов.

На сегодня агрохолдинги имеют достаточное распространение и занимают значительные доли производства, как в выпуске сельхозпродукции, так и продовольственных товаров. По оценкам специалистов, под их контролем находится около 12% всех обрабатываемых в стране сельхозугодий, а в производстве зерновых культур - половина используемых площадей.

Если брать в расчет холдинги с вертикальной ориентацией, то они включают в себя все звенья производственной цепочки, формирующей конечную цену товара. Это в свою очередь требует от владельцев постоянно совершенствовать бизнес-процессы с целью достижения предельной эффективности работы по продвижению готового продукта потребителю [2].

Одной из основных функций управления выступает контроль. Зачастую именно его эффективность определяет итоговые результаты деятельности хозяйствующих субъектов. На сегодня существует внушительное количество научно-теоретических и научно-практических работ, посвященных тематике методологии формирования, действия и совершенствования систем внутреннего контроля (СВК).

В целом специалисты рассматривают СВК многогранно. Среди основных ракурсов можно выделить:

- Особенности построения системы с учетом требований COSO [7];
- Развитие СВК как результат эволюции современной экономики [9];
- Специфика построения СВК в зависимости от организационной формы бизнеса [8];
- Информационно-аналитическая поддержка управляющих процессов [10];
- Роль системы в управленческом функционале [11];
- Сегментарные организационные особенности СВК [1].

Одновременно необходимо признать, что основы функционирования и дальнейшего совершенствования СВК до настоящего времени имеют значительные пробелы в изучении. Здесь стоит предположить, что переносом основных принципов проведения процедур с уровня отдельного предприятия на уровень объединения решить поставленные задачи не удастся.

Если исходить из официальной терминологии Минфина, отраженной в его информационном письме за номером ПЗ-11/2013, то внутренний контроль выступает процессом, формирующим уверенность в обеспечении отдельным экономическим субъектом:

- Собственной экономической эффективности, достижении плановых показателей и сохранении активов;
- Актуальности и своевременности формирования и сдачи всех видов отчетности;
- Строгого соблюдения существующего законодательства в сфере осуществления основной хозяйственной деятельности и ведения бухучета;

С учетом представленных выше задач внутренний контроль представлен в виде набора элементов, взаимосвязанных между собой, и действующих в рамках единой системой. Отобразить их можно схематично.

Перед стратегическим контролем ставятся задачи обеспечения выполнения задач стратегического характера, имеющих перед агрохолдингами. В большинстве случаев рамки агрохолдингов не имеют четких границ, поэтому в процессе стратегического контроля, обязанности которого лежат на топ-менеджменте, осуществляется наблюдение за достижением озвученных целей сразу по нескольким основным направлениям:

- Горизонтальный рост в рамках своего основного направления деятельности;
- Вертикальный рост с реализацией прямой и обратной интеграции;
- Расширение земельных площадей;
- Увеличение собственной доли на рынке;
- Выход на новые рынки сбыта.

Управленческий контроль в большинстве случаев ориентирован на эффективность работы агрохолдинга, и охватывает все бизнес-процессы. С учетом того, что оценивать необходимо сферу сельскохозяйственного производства, в процессе контроля мониторинг осуществляется одновременно в денежном и натуральном исчислении. Сюда входят такие показатели, как объемы выпуска и реализации продукции, расход топлива, кормов в животноводстве, эффективность работы в основной период (от сева до уборки урожая).

В процессе осуществления контрольных действий внимание уделяется не только объемам в рамках каждого критерия, но и срокам выполнения работ, так как в сельском хозяйстве они выступают в качестве одного из основных факторов, определяющих успешность труда аграриев. Достаточно сказать, что по зерновым культурам задержки с уборкой ведут к ежедневной потере до 2% урожая.

Обязательным является и контроль за плановым бюджетом, точнее отклонениями от документа по отдельным зонам ответственности. В случае выявления подобных отклонений проводится детальный анализ с выявлением причин произошедшего.

Для агрохолдингов характерно частое несоответствие планового бюджета, обусловленное в первую очередь корректировкой стоимости ресурсов, например, семян или топлива, а также коррективами, вносимыми в работу погодными условиями. Оказывает влияние на данный показатель и превышение плановой урожайности при уборке культур.

Бухгалтерский контроль, проводимый в агрохолдингах, имеет своей целью:

- Координация ведения участниками холдинга финансовой и налоговой отчетности с целью выработки объективных управленческих решений;
- Проверка достоверности бухгалтерской отчетности участников агрохолдинга;
- Обеспечение сохранности имеющихся в холдинге основных активов;
- Ревизионное обеспечение проводимых в рамках агрохолдинга сделок;
- Исключение возможности появления налоговых рисков.

На сегодня агропромышленные предприятия выступают в качестве получателей разнообразных дотаций на государственном уровне. Средства выделяются на:

- Новые инвестиционные проекты;
- Возвещение процентов по кредитам, взятым на организацию производственной деятельности;

- Возмещение процентов по кредитам, взятым на развитие производственной и вспомогательной инфраструктуры.

Традиционно все получатели бюджетного финансирования входят в группу повышенных рисков коррупционного характера, поэтому для СВК надзор за получением и освоением данных денежных объектов выступает в качестве обособленной задачи, объединенной в финансовый контроль.

Проводимый правовой контроль направлен на получение руководством уверенности в полном соответствии деятельности структурных подразделений в рамках действующего отечественного законодательства. Его задача заключается в минимизации возможных рисков потерь активов и деловой репутации в профессиональном сообществе по причинам правового характера.

Для агрохолдингов важность правового контроля заключается еще и в том, что от них требуется не только соблюдение законов в сфере предпринимательства, но и многочисленных отраслевых нормативов и стандартов, регламентирующих ведение сельскохозяйственной деятельности.

Достаточно сказать, что нарушение требований Земельного кодекса и федеральных законов о целевом использовании земель может привести к изъятию части активов, что негативно скажется на ведении предпринимательства, и может стать причиной полного прекращения хозяйственной деятельности.

Нарушение требований законов, регламентирующих производство отдельных видов продукции, например, 88-ФЗ «Технический регламент на молоко и молочную продукцию», способно привести к запрету на выпуск данного вида продукции для целей пищевого потребления.

Агрохолдинги, обладающие вертикальной интегрированной схемой, вынуждены значительное внимание уделять соблюдению законности проводимых сделок внутри организации между взаимозависимыми лицами.

Вместе с тем, на правовой контроль в рамках деятельности СВК в крупных холдингах аграрного направления возлагаются дополнительные задачи:

- Контроль над соблюдением участниками холдинга внутренних регламентов;
- Проведение правовой экспертизы используемой документации;
- Организация взаимодействия с надзорными органами;
- Контроль сохранности активов и другие.

В процессе организации контроля внутри организаций сельского хозяйства необходимо исходить из особенностей отрасли, делающих возможности контроля над всеми видами активов и использованием ресурсов значительно сложнее, чем в других сферах хозяйственной деятельности. Как результат, реализация мероприятий в рамках СВК оказывается существенно дороже. Удорожанию подвержены:

- Оформление всех видов документов;
- Авторизация осуществляемых сделок;
- Подтверждение межобъектового соответствия;
- Проверка данных;
- Контроль над состоянием объектов;
- Надзорные процедуры;
- Компьютерная обработка данных.

Особенности сельхозпроизводства требуют повышенного внимания к вопросам обеспечения паритета затратами на создание и функционирование СВК с получаемым от этого эффектом. В числе причин, делающих существование контролирующей системы более дорогой, выступает в первую очередь минимальная консолидация участников.

Отрасль в отличие от остальных направлений предпринимательства в качестве производственных факторов рассматривает не только капитал и труд человека, но и землю, как полноправный фактор, определяющий особенности и эффективность ведения бизнеса. Как результат, появление дополнительных факторов ведет к необходимости создания более сложных контролирующих схем, позволяющих агрохолдингам получать полный объем соответствующей информации по всем факторам.

Важным фактором усложнения системы контроля является географическая разобщенность объектов, входящих в состав агрохолдинга. Особенно это сказывается на обеспечении контроля за операциями технологического характера и использованием оборотных средств в соответствии с первоначально разработанными планами. Например, это касается количества вносимых удобрений, соблюдения установленной глубины пашни, плотности посева семян и так далее.

Кроме того, особенностью сельского хозяйства выступает длительный вегетативный период созревания культур, по своей продолжительности значительно более длительный, чем непосредственное проведение посевных работ. Как результат, сразу оценить результаты деятельности человека практически не представляется возможным.

Кроме того, сельхозпроизводство связано с применением биологических объектов, выступающих одновременно в виде и оборотных, и внеоборотных активов. Все это выводит на первый план необходимость строгого соблюдения производственной технологии.

Большая часть основных средств агрохолдингов представлена подвижной техникой, что увеличивает роль организации контроля за расходом топлива. Именно оно выступает в качестве одного из основных критериев формирования итоговой себестоимости продукции.

Одной из особенностей сельскохозяйственной деятельности, повышающей требования к эффективности СВК, выступает высокий уровень ликвидности, как продукции отрасли, так и оборотных активов. В местах соседства с населенными пунктами многократно возрастают риски массовых хищений посевного материала, урожая, топлива, запасных частей к технике и так далее.

В результате перед владельцами бизнеса стоят значительные риски, связанные со злоупотреблениями на всех уровнях:

- В звене высшего руководства подделка отчетности с целью присвоения себе активов, сговор в ценообразовании, организация подпольного производства;

- В звене младших руководителей и персонала присвоение себе активов предприятия.

С учетом того, что агрохолдинги объединяют в себя значительное количество взаимосвязанных, но частично обособленных субъектов, разделенных значительными расстояниями, обеспечение должного контроля многократно усложняется. Исходя из практики, можно констатировать, что рост численности персонала неизбежно ведет к увеличению рисков злоупотреблений на всех уровнях.

В процессе подбора решений необходимо отталкиваться в первую очередь от сохранения паритета расходов и получаемого эффекта. Сегодня для холдингов в аграрной сфере характерно наличие двух экстремумов организации СВК.

Первый экстремум характерен для холдингов, выступающих в качестве непрофильного актива для более крупных объединений. В таком случае владельцы часто сосредотачиваются на других направлениях деятельности, что практически полностью замораживает реализацию мероприятий внутреннего контроля. За пользование же ресурсами владельцами устанавливается фиксированный размер платы, представляющий собой фактически ренту за пользование землей.

Второй экстремум предусматривает большую степень интереса собственника к бизнесу, а значит и контроль над бизнес-процессами осуществляется более объемный и эффективный. В агрохолдингах данной группы основным источником прибыли владельца выступает именно ведение хозяйственной деятельности. Наиболее частыми формами контроля в такой ситуации выступают финансовый контроль и работа службы безопасности. Первая следит за освоением бюджетных средств, вторая за хищениями активов.

Контроль за качеством бухучета в большинстве случаев ведется удаленно, благо современные IT-технологии позволяют без проблем реализовать на практике подобные возможности. Использование для управления наемных работников приводит к появлению в структурах СВК отдельных служб бюджетирования и ведения аудита.

Необходимо отметить, что экстремумы не являются единственными вариантами функционирования систем контроля. Между ними располагается достаточное количество частных вариаций, построенных в соответствии с уровнем участия собственника в бизнесе.

Агрохолдинги с горизонтальной ориентацией ограничиваются в основном контролем в сфере бюджетирования. При этом важной составляющей выступает контроль над натуральными балансами, например, количеством скота в хозяйстве или остатков топлива на складе. Еще одной особенностью горизонтальных агрохолдингов является дивизиональное структурирование, когда СВК функционирует в рамках отдельного субъекта. Подобная схема считается оптимальной в плане достижения итоговой эффективности.

Использование подобных схем в холдингах, обладающих вертикальной структурой не соответствует требованиям времени, так как не позволяет в полном объеме отслеживать все риски. С учетом того, что агрохолдинги данной группы занимаются не только производством, но и переработкой продукции, на ведущие позиции выходит соблюдение производственной технологии и контроль над использованием ресурсной базы.

Не стоит забывать, что пищевая промышленность в первую очередь зависит от качественных характеристик поставляемого на переработку сырья и его соответствия нормативам. В случае отклонения от норм готовый продукт будет пригоден для употребления, но не уложится в нормативные рамки отраслевых стандартов.

Например, в мясоперерабатывающей отрасли популярность импортного сырья обусловлена именно относительной стабильностью характеристик продукции, что позволяет сохранять вкусовые качества продукта на одном уровне.

Качество любого сельхозпродукта определяется на этапе его производства, и в процессе переработки не может быть повышено. Как результат, еще на этапе первичного производства необходимо четко представлять, для каких целей выращивается тот или иной продукт будущей переработки.

С учетом всего сказанного выше становится понятно, что построенная по дивизиональному принципу система внутреннего контроля не способна давать должного результата, даже в случае ее принудительной ориентации именно на рисковую составляющую.

В случаях, когда контроль завязывается на одного человека, наиболее оптимальным вариантом выступает процессно-ориентированный вариант контроля. Он подразумевает набор методических действий, направленных на исключение фактов злоупотребления, нецелевого расходования ресурсов, искажения отчетности бухучета и нарушения законодательства [6].

Данный подход во внутреннем контроле предусматривает формирование консолидированного бюджета, позволяющего за счет калькулирования показателей себестоимости конечного продукта с высокой эффективностью отслеживать обоснованность всех трат.

Реализация процессно-ориентированного подхода позволяет:

- Обеспечить должный уровень соотношения расходов и эффекта от применения СВК;
- Повысить эффективность бизнес-процессов с одновременным сокращением потерь;
- Обеспечить гарантированное качество собственным сырьевым продуктам;
- Обеспечить нормативные условия хранения продукции, исключая ее порчу и утрату.

На основе вышеизложенного можно констатировать предпочтительность процессно-ориентированного подхода в реализации внутреннего контроля в агрохолдингах с вертикальным структурированием бизнеса.

Литература

1. *Бодяко П. М., Рогоуленко Т. М.* Основания организации внутрикорпоративного контроля своевременности и полноты выполнения обязательств по кредитам и займам // Вестник Университета (Государственный университет управления), 2015. № 2. С. 202-206.
2. *Ворожейкина Т. М.* Методология разработки стратегии развития товаропроводящей инфраструктуры // Экономика и предпринимательство, 2013. № 12-4. С. 96-98.
3. *Ворожейкина Т. М.* Направления совершенствования взаимоотношений на продовольственном рынке // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 2008. № 9. С. 78-80.
4. *Ворожейкина Т. М.* Обоснование перспективных вариантов развития сельского хозяйства на основании прогнозных продовольственных балансов // Вестник Тамбовского университета. Серия: Гуманитарные науки, 2013. № 2 (118). С. 128-134.
5. *Ворожейкина Т. М.* Роль институциональной среды в обеспечении продовольственной безопасности страны // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 2014. № 6. С. 15-17.
6. *Ворожейкина Т. М.* Эффективность системы внутреннего контроля в агрохолдингах: проблемы и решения // Экономика и предпринимательство, 2014. № 6. С. 592-595.
7. *Егорова И. С.* Особенности организации внутреннего контроля согласно рекомендациям Министерства финансов РФ // Аудитор, 2014. № 8 (234). С. 49-60.
8. *Макоев О. С., Кеворкова Ж. А.* Методика контроля в автономных учреждениях // Аудиторские ведомости, 2013. № 7. С. 53-72.
9. *Мельник М. В.* Эволюция контрольной функции в условиях инновационной экономики // Инновационное развитие экономики, 2011. № 6. С. 5-9.
10. *Пономарева С. В.* Методология учетно-контрольной системы информационно-аналитического обеспечения целей управления бизнес-процессами компаний сферы услуг // Вестник Университета (Государственный университет управления), 2012. № 14-1. С. 81-87.
11. *Рогоуленко Т. М.* Роль контроля в реализации функций управления рыночной экономикой // Вестник Университета (Государственный университет управления), 2013. № 15. С. 035 - 040.