

На правах рукописи

ЗАКИРОВ ЗУФАР РАСЫХОВИЧ

**УЧЕТ И АНАЛИЗ ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА ПУШНОГО
ЗВЕРОВОДСТВА**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Казань

2006

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Интеграция мировых экономик ведет к дальнейшему усилению конкуренции внутри страны за счет допуска ведения бизнеса иностранными компаниями на равных условиях с отечественными товаропроизводителями. Рыночная экономика «заставила» внедрить в системы управления иностранных компаний такие инструменты, которые позволили им выжить в конкурентной борьбе, а те, кто не смог воспринять новые подходы к управлению, разорились и были вынуждены уйти с рынка. Одним из главных таких инструментов является контроллинг, внедрение которого отечественными организациями в практику своей работы для выживания в условиях усиливающейся конкуренции крайне необходимо.

Контроллинг – это новая концепция конкурентного выживания, современная философия управления информацией и на этой основе управления бизнесом. Контроллинг вырос из прикладной области и прочно занял место в реальном управлении предприятий стран с развитой рыночной экономикой и сравнительно недавно стал областью теоретических исследований.

Уровень теоретической и практической разработанности данной концепции для крупных участников рынка, думается, находится на достаточно высоком уровне, однако является еще недоступной для остальных участников рынка, тем более для российских организаций. Данный факт связан с тем, что изначально контроллинг получил развитие именно из практики и носил характер коммерческой тайны. Сейчас, когда общие принципы контроллинга стали известными, для отечественного товаропроизводителя актуальной становится проблема обеспечения теоретическим обоснованием и конкретными практическими рекомендациями по внедрению и работы на основе контроллинга.

Главным преимуществом контроллинга является то, что с его помощью можно точно и гибко решать основные вопросы предпринимательства – установления цен на продукцию, принятия или исключения отдельных видов продуктов из производственной программы, максимизации прибыли и т. п.

Важнейшей особенностью новой системы является ее ориентированность на управление. Система организована таким образом, что пользователь не ограничивается только частичным контролем управляемого объекта, а систематически анализирует его состояние, выявляет отклонения, подготавливает и принимает решения. При этом состав подлежащих решению задач определяется комплексностью и целями управления организацией. Если цель управления состоит в простом повышении прибыли, то

система предложит управлению один вид инструментария, если в чем-то другом, то другой.

Основу реализации данной концепции специалисты видят в том, чтобы организовать внутреннюю структуру предприятия, функционирующую по циклам саморегуляции (цикл: отклонение – устранение отклонения), что позволяет в крупных предприятиях упростить систему управления и контроля. Идея саморегуляции в контроллинге проста и основана на принципе управления по отклонениям, важнейшую часть которого составляет учетно-аналитическая информация об отклонениях фактических данных от нормативных. Если устранение отклонения лежит в рамках компетенции подразделения, то вышестоящие органы управления не задействуются, в чем как раз и заключается саморегуляция.

Контроллинг позволяет управлять затратами и результатами производственно-финансовой деятельности.

В условиях жесткой ценовой конкуренции данный вопрос стоит особенно остро, поскольку при использовании традиционного метода калькулирования «по полной номенклатуре затрат» уровень себестоимости аналогичного продукта, вследствие дополнительно отнесенных на нее постоянных затрат, оказался бы значительно более высоким, что ограничило бы возможность гибкого установления цены и данный продукт мог бы вообще быть исключен из производственной программы по причине высокой полной себестоимости, хотя в реальности он участвует в покрытии постоянных затрат и увеличивает таким образом общий финансовый результат предприятия.

Понятно, что осуществлять деятельность на основе такой системы управления затратами не в полной мере отвечает требованиям рыночной экономики. Поэтому встает вопрос о поиске таких учетно-аналитических средств, в которых процесс калькулирования себестоимости отвечал бы потребностям управления в этом отношении.

Исходя из этого, в настоящее время происходит объективный процесс возрастания значения основных подсистем управления – учета, анализа, планирования и контроля, переосмысление их задач и наполнение их новым содержанием.

Чрезвычайно важен также и вопрос управления финансовыми результатами деятельности. В этом отношении требуются средства, позволяющие осуществлять эффективное управление данным показателем вплоть до уровня отдельных товаров на основе оценки их рентабельности.

Очевидная актуальность представленной проблемы усиливается в условиях специализированных отраслей, в особенности для пушного звероводства, что стало причиной выбора темы диссертации и обусловило значимость результатов исследования для совершенствования управленческого учета пушного звероводства.

Проблемой теоретического изучения контроллинга, организации бухгалтерского учета, анализа и контроля в рамках системы контроллинга занимались такие видные зарубежные ученые, как К. Друри, Э. Майер, Р. Манн, Х.Й. Фольмут, Д. Хан, Х. Хунгенберг, П. Хорват и др. Также смежные области, ставшие впоследствии основой контроллинга, достаточно долгое время подробно изучались такими специалистами, как В.И.Ткач, В.Б.Ивашкевич, С.С. Сатубалдин, Я.В.Соколов, С.А. Стуков, К.М. Гарифуллин, Н.Г. Чумаченко, В.А. Ерофеева и др.

Из новых авторов, занимающихся данным вопросом в Российской Федерации, следует отметить таких как Р.А. Алборов, М.А. Вахрушина, А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько, С.Н. Петренко, С.М.Климов, А.Н. Костевят, Л.В. Попова, Р.Е. Исакова, Т.А. Головина и др.

Вместе с тем большим пробелом в теоретическом обосновании и практической разработанности является вопрос организации контроллинга в такой специфической области бизнеса, как пушное звероводство. В целом специфика сельского хозяйства и особенности пушного звероводства проблему адаптации контроллинга в практику работы сельскохозяйственных организаций выводят на иной, более высокий уровень, требующий дополнительных исследований. В этих условиях решением представленной проблемы должна стать в первую очередь детальная разработка учетной подсистемы контроллинга пушного звероводства.

Цель и задачи исследования. Целью диссертации является всестороннее теоретическое исследование контроллинга, методов учета затрат и разработка на этой основе методической базы учета затрат в системе контроллинга пушного звероводства.

Достижение указанной цели потребовало постановки и решения следующих задач:

- изучить и обобщить концепции контроллинга и на этой основе дать авторское определение сущности изучаемого вопроса;
- осветить теоретические аспекты учета затрат в сельском хозяйстве и определить их место в системе контроллинга;
- исследовать информационное обеспечение контроллинга пушного звероводства;
- разработать систему учетных регистров управления прибылью в системе контроллинга пушного звероводства;
- разработать систему учетных регистров управления затратами в системе контроллинга пушного звероводства;
- обосновать и разработать мероприятия по организации учета в системе контроллинга пушного звероводства.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования выступают совокупность теоретических, методологических и практических вопросов, связанных с разработкой и совершенствованием бухгалтерского управленческого учёта в системе контроллинга пушного звероводства.

Объектом исследования определена финансово-хозяйственная деятельность организаций отрасли пушного звероводства, их отчетность, нормативно-методические разработки по учету затрат, материально-производственных запасов, анализу хозяйственной деятельности и контроллингу.

Информационная база исследования включает в себя законодательные и нормативные акты Российской Федерации, статистические данные по сельскохозяйственным организациям отрасли пушного звероводства Российской Федерации и Республики Татарстан, труды зарубежных и отечественных исследователей, материалы периодических изданий. Изучение конкретных вопросов по теме исследования проводилось в ОАО «Племзавод Бирюлинский» Высокогорского района Республики Татарстан и в ООО «Агрофирма «Дружба» Буинского района Республики Татарстан.

Методология и методика исследования. Теоретической и методологической основой диссертационного исследования послужили научные труды отечественных и зарубежных авторов по проблемам теории и практики контроллинга и управленческого учёта, законодательные и нормативные акты по вопросам организации бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации; методические рекомендации, инструкции, указания. При написании диссертации использовались данные первичного, аналитического и синтетического учета, внутренней и внешней отчётности, а также результаты личных наблюдений автора.

При решении поставленных задач применялись общенаучные методы и приемы: абстрактно-логический метод, метод сравнительного и выборочного анализа, метод научных абстракций, анализ и синтез, экономико-математический инструментарий.

Все это позволило получить научную новизну исследования, которую можно представить в следующем виде.

Научная новизна результатов исследования состоит в комплексной разработке системы учета затрат в рамках контроллинга пушного звероводства. Элементы научной новизны, выносимые на защиту, содержатся в следующих положениях диссертации:

1. Дано определение контроллинга как системы внутреннего управления организацией путем создания специфического планово-контрольного механизма по информационно-аналитическому обеспечению, координированию и интеграции всех подсистем управления для достижения цели организации по ее устойчивому и эффективному функционированию и развитию;

2. Обоснованы границы и на этой основе предложена схема применения прогрессивных систем учета затрат «директ-костинг» в интеграции с «нормативным методом» в условиях сельскохозяйственного производства с сохранением оперативности подхода. Растянутаость производственного цикла в сельском хозяйстве делает применение «директ-костинга» не целесообразным так как теряется такое главное преимущество данной системы учета затрат как оперативность. В этом заключаются границы применения «директ-костинга» в условиях сельскохозяйственного производства. Оперативность обеспечивается изменением направления принятия управленческих решений – в случае превышения нормативных значений принимается решение не по снижению затрат, а по управлению положением товара на рынке. В таком виде «директ-костинг» в сельском хозяйстве вполне реализуем;

3. Обоснована методика разграничения переменной и постоянной составляющих статей затрат пушного звероводства и предложен модифицированный производственный отчет (лицевой счет подразделения), в котором предусмотрено деление каждой статьи затрат на переменную и постоянную части. Такое деление статей затрат позволяет более эффективно управлять затратами в системе контроллинга, а применение общей формы производственного отчета позволяет обеспечить не искаженной информацией финансовый и налоговый учеты;

4. Разработаны формы контроллинговых регистров как способ формирования фактической информации для управления затратами и прибылью в рамках концепции контроллинга пушного звероводства;

5. Предложена общая схема управленческого учета как системы информационного обеспечения оперативного и стратегического контроллинга пушного звероводства;

6. Обоснованы учетные циклы оперативного контроллинга пушного звероводства, которые определяются учетными циклами контроллинга по управлению прибылью, равными времени между пушными аукционами, и учетными циклами контроллинга по управлению затратами, равными технологическим циклам (процессам) производства пушнины;

7. Обоснованы границы стратегического контроллинга пушного звероводства, которые определены циклами контроллинга по управлению денежными потоками организации, равными одному календарному году.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования заключается в разработке теоретических, методологических положений, практических рекомендаций и решении комплекса проблем, связанных с организацией учетной подсистемы контроллинга в пушном звероводстве сельскохозяйственных организаций.

Практическая значимость исследования заключается в том, что разработанные в диссертации рекомендации, модели и систематизированные материалы могут служить основой для совершенствования действующей прак-

тики управленческого учета в системе контроллинга пушного звероводства сельскохозяйственных организаций и составления необходимых для этого положений, руководств и инструкций. Положения диссертации нашли и найдут дальнейшее применение при чтении учебных курсов лекций по бухгалтерскому управленческому учету как студентам высших учебных заведений, так и для практикующих бухгалтеров.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и выводы диссертации изложены и обсуждены на международных, региональных и межвузовских конференциях в 2005–2006 годах, в том числе: Международной научно-практической конференции «НАЭОР» (Москва, 2005), Научной конференции молодых учёных (Санкт-Петербург, 2005), Региональной научно-практической конференции аспирантов и студентов: «Молодые лидеры аграрного сектора России» (Казань, 2006).

Положения проведенного исследования по рекомендации автора апробированы и внедрены в практику производственно-хозяйственной деятельности ОАО «Племзавод Бирюлинский» Высокогорского района Республики Татарстан и ООО «Агрофирма «Дружба» Буинского района Республики Татарстан, что подтверждается соответствующими справками.

Публикации. По теме диссертации опубликованы 10 статей объемом 1,52 п.л. и монография (в соавторстве) объемом 13 п.л., с долей диссертанта 3 п.л.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованной литературы, содержит 24 таблицы, 6 рисунков, 26 приложений. Список использованной литературы включает 156 наименований.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ

Проведенное исследование и разработанные на его основе предложения позволяют обоснованно сделать выводы, имеющие значение для дальнейшего развития теории и практики бухгалтерского управленческого учета в системе контроллинга пушного звероводства сельскохозяйственных организаций.

1. Согласно современному подходу, контроллинг может интерпретироваться как информационное обеспечение ориентированного на результат управления предприятием. Задачи контроллинга, следовательно, состоят в том, чтобы путем подготовки и предоставления необходимой управленческой информации ориентировать руководство предприятия на принятие решений и необходимых действий. Таким образом, основная функция контроллинга состоит в поддержке руководства предприятия.

В данной работе контроллинг рассматривается как способ доставки оперативной управленческой информации самым кратчайшим путем до системы управления. Рабочим инструментом такой возможности доставки информации выступает постоянное планирование и замещение статичных планов как можно более динамичными планами, в большей степени приближенных к динамично меняющейся рыночной среде. Механизмом работы этого инструмента является управленческий и финансовый учет, анализ, составление планов и координация работы перечисленных элементов.

Исходя из этого можно определить, что контроллинг является системой внутреннего управления организацией путем создания специфического плано-контрольного механизма по информационно-аналитическому обеспечению, координированию и интеграции всех подсистем управления для достижения цели организации по ее устойчивому и эффективному функционированию и развитию.

2. Базой управленческого учета в системе контроллинга выступает «директ-костинг».

Обсуждая вопрос применения системы «директ-костинг» в сельском хозяйстве, некоторые ученые указывают на ряд осложняющих эту возможность причин: зависимость результатов труда от природно-климатических факторов, в результате чего не всегда складывается пропорциональность затрат объему полученной продукции, а также длительность цикла производственного процесса.

По мнению других авторов, указанные причины не являются сдерживающими факторами использования «директ-костинг».

Мы также придерживаемся мнения последней группы ученых, так как, во-первых, производство продукции пушного звероводства в меньшей мере, чем растениеводство подвержено влиянию природно-климатических факторов, во-вторых, связь с длительным циклом производства, определяемым в пушном звероводстве как годовым циклом производства кормов части рациона, так и периодами выращивания зверей, предъявляет повышенные требования к оперативности информации.

Здесь важно отметить, что именно оперативность информации имеет принципиальное значение в применении «директ-костинга» на производстве пушнины.

Другим принципиальным моментом является вопрос, как реагировать на изменения в окружающей экономической среде, если формирование новой себестоимости по «директ-костингу» по причине изменившихся экономических условий в любом случае будет только в следующем производственном цикле, который начнется только через год. В этом случае об оперативности управления затратами не может быть и речи.

Решение проблемы применения системы «директ-костинг» в целях оперативного управления в рамках сельскохозяйственного производства

лежит в направленности принимаемых управленческих решений, в их трактовке.

Наличие оперативных данных из системы учета затрат «директ-костинг» позволяют нам увидеть, «вписываемся» ли мы в меняющиеся экономические условия. Если нет, то управленческие решения должны быть направлены не на изменение себестоимости, а на изменение представления продукта на рынке через рекламу, каналы сбыта и прочие инструменты маркетинга. И все это будет осуществлено до окончания момента расчета конечной себестоимости в конце производственного цикла. В таком аспекте данная концепция жизнеспособна не только для пушного звероводства, но и для остальных отраслей сельского хозяйства.

3. Обобщая данные, можно утверждать, что большая часть статей затрат имеют как переменную, так и постоянную составляющую с высоко значимыми уровнями (p-уровнями).

Такие результаты с математической точки зрения объясняются исходными данными, значения которых брались не с нулевого уровня, поэтому в чисто «переменных» статьях возникает постоянная составляющая в виде сдвига (Y-пересечения).

С экономической точки зрения полученный результат объясняется тем, что невозможно произвести одну шкурку исходя из получаемых на основе данной модели затрат. Всегда присутствует минимальный уровень затрат, который необходим для начала производства хотя бы одной шкурки, при этом данный уровень затрат позволяет на самом деле произвести, например, 300 шкурок.

Следует отметить, что по таким статьям затрат, как «Содержание основных средств», «Прочие затраты», «Общепроизводственные расходы» и «Общехозяйственные расходы», предположения об их «постоянности» подтверждаются. Из моделей видно, что значения «переменной» части имеют незначимые уровни (p-уровни), то есть являются результатом чисто механического вычисления в рамках расчета регрессионных моделей, и носят случайный характер. При этом значения «постоянной» части имеют высоко значимые уровни (p-уровни).

Полученные результаты показывают нам направление построения учетной модели контроллинга пушного звероводства в части управления затратами организации.

Вызывает проблему учет затрат, которые относятся и к переменным и постоянным. С одной стороны логика подсказывает, что, например, затраты на корма носят чисто переменный характер. С другой стороны, регрессионный анализ показал наличие постоянной части, связанной с тем, что производство шкурок начинается не с одной штуки, а с некоторого минимального количества, определяющего постоянную часть затрат на корма.

На наш взгляд, размер постоянной части затрат типа затрат, которые логически можно отнести только к переменным, должны определять затраты, связанные с содержанием маточного поголовья.

В самом деле, маточное поголовье по отношению к количеству выращиваемого молодняка сохраняется в течение более менее продолжительного периода неизменным и, соответственно, затраты на содержание маточного поголовья также остаются неизменными. Отсюда, с экономической точки зрения, затраты на содержание маточного поголовья носят постоянный характер и должны соответствующим образом учтены и списаны на финансовые результаты.

Исходя из произведенного анализа производственный отчет пушного звероводства в системе контроллинга должен быть модифицирован путем выделения в структуре статьей затрат переменной и постоянной частей.

В результате такого деления каждая статья, имеющая в своем составе и «постоянную», и «переменную» части, в производственном отчете должна отражаться дважды – отдельно для учета переменной составляющей и отдельно для учета постоянной составляющей.

4. Детальный анализ отрасли пушного звероводства и разработанная система показателей позволили разработать контроллинговые регистры оперативного управления прибылью учетной подсистемы контроллинга пушного звероводства, к которым относятся:

1) «Учетно-аналитические регистры цены контроллинга пушного звероводства»;

2) «Учетно-аналитический регистр доходности контроллинга пушного звероводства по видам шкурок»;

3) «Регистр распределения прибыли в системе оперативного контроллинга пушного звероводства»;

4) «Аналитическая ведомость планирования цен контроллинга пушного звероводства на год»;

5) «Аналитическая ведомость планирования рентабельности по циклам контроллинга пушного звероводства»;

6) «Расчетные ведомости доходности контроллинга пушного звероводства»;

7) «Аналитические ведомости оперативного планирования дохода на конец года по данным периодов цикла оперативного контроллинга».

Для обеспечения эффективного управления затратами организаций занимающихся пушным звероводством, разработаны контроллинговые регистры управления затратами учетной подсистемы контроллинга пушного звероводства, к которым относятся:

1) «Аналитическая ведомость оперативного планирования переменных затрат контроллинга пушного звероводства»;

- 2) «Аналитическая ведомость оперативного планирования постоянных затрат контроллинга пушного звероводства»;
- 3) «Аналитическая ведомость планирования переменных затрат контроллинга пушного звероводства на год»;
- 4) «Аналитическая ведомость планирования постоянных затрат контроллинга пушного звероводства на год».

Исходя из трактовки стратегического контроллинга основными учетными регистрами этой сферы должны быть «стратегический регистр распределения прибыли в системе контроллинга пушного звероводства», «план денежных потоков» и выводимый на его основе «стратегический баланс». Стратегический регистр распределения прибыли в системе контроллинга пушного звероводства позволяет отслеживать выполнение плана по формированию и распределению прибыли, показывая, насколько эффективно это осуществляется.

План денежных потоков позволяет отслеживать обеспеченность ресурсами какого-либо стратегического проекта. Ежегодный цикл стратегического контроллинга пушного звероводства позволяет корректировать этот план в соответствии с меняющимися условиями и стратегическими целями.

Исходя из плана капитальных вложений, стратегических мероприятий и составленного на их основе плана денежных потоков составляется стратегический баланс. По форме стратегический баланс представляет собой обычный баланс коммерческой организации. По содержанию стратегический баланс сильно отличается от обычного баланса коммерческой организации. Отличие заключается в том, что все стоимостные оценки стратегического баланса должны носить «справедливый» характер, то есть все статьи баланса должны оцениваться по справедливой стоимости с выведением «экономической прибыли». Только в таком виде можно будет определить потенциал организации, оценка уровня которого является главной целью составления стратегического баланса.

В диссертации мы не останавливаемся подробно на вопросах организации составления плана денежных потоков и стратегического баланса в силу схожести данных процедур в пушном звероводстве с другими отраслями бизнеса. Однако следует заметить ряд принципиальных положений, которые необходимо учитывать при организации данных инструментов контроллинга:

– для превращения плана денежных потоков и стратегического баланса в учетные регистры контроллинга пушного звероводства необходимо добавить в форму графы (или строки), в которые будет вноситься информация о фактическом положении дел и фактически достигнутых значениях показателей;

– цикл стратегического контроллинга в пушном звероводстве длится один год, по истечении которого обязательно должны быть проведены корректирующие мероприятия с внесением соответствующих данных в стратегические контроллинговые регистры;

– стратегический контроллинг и, соответственно, стратегические контроллинговые регистры пушного звероводства обычно являются частью общей системы контроллинга сельскохозяйственной организации. При этом они не должны смешиваться с другими отраслями сельского хозяйства в силу своей специфики.

На основе данных стратегических контроллинговых регистров пушного звероводства составляется «Стратегический регистр распределения прибыли в системе контроллинга пушного звероводства» по форме аналогичный «Регистру распределения прибыли в системе контроллинга пушного звероводства». Отличительной особенностью первого является то, что периодами для него выступает календарный год, а постоянные затраты представляют собой не часть суммы в виде накладных расходов, а полную сумму основных средств, не погашенных кредитов и пр., которые являются базой для расчета постоянных затрат. Также последняя графа данного регистра содержит итог не факта, а плана, который ежегодно смещается на один период в сторону текущего значения, уступая место новым плановым значениям.

5. Выделение «центра прибыли пушного звероводства» в ОАО «Племзавод «Бирюлинский» обусловлено тем, что данная организация специализируется на производстве пушнины, и для нее является принципиальной организацией целого функционального звена по управлению прибылью, получаемой от пушного звероводства. Кроме этого, через центр прибыли пушного звероводства проходит информация, специфичная именно для этой отрасли, которая оформлена в особые регистры контроллинга.

Все центры прибыли подчинены непосредственно контроллеру. Центры затрат подчиняются контроллеру, функционально затрагивая область планирования, анализа, контроля и часть регулирования.

Часть функции регулирования центров затрат контроллером реализуется посредством задания нормативов, выявления отклонений от нормативов, определения виновников отклонений, ведением бухгалтерского учета в системе контроллинга. Другая часть функции регулирования делегирована центрам затрат посредством задания нормативов, внутри которых центры затрат сами определяют тактику работы.

Бухгалтерский учет в системе контроллинга пушного звероводства призван обеспечить достаточной информацией контроллинговую службу и систему управления сельскохозяйственной организации для эффективного выполнения своих функций и решения поставленных задач.

Главной задачей в системе управления организации посредством бухгалтерского учета является управление прибылью с целью ее долгосрочной максимизации. В качестве необходимого дополнения к данной задаче является задача эффективного управления затратами. Обе задачи должны находить полное решение в системе управленческого учета. Для этого движение информации осуществляется согласно разработанной организации ведения управленческого учета в рамках оперативного контроллинга пушного звероводства, которая представлена на рисунке 1.

6. Контроллер осуществляет оперативный и стратегический контроллинг. Отчеты по оперативному контроллингу предоставляются руководителю организации от центров ответственности и из внешней среды в переработанном и усеченном виде. Отчеты по стратегическому контроллингу представляются руководителю в полном объеме. Периодичность отчетов приурочена к циклам контроллинга.

Цикл контроллинга представляет собой этапы планирования, контроля исполнения и принятия корректирующих решений.

Цикл контроллинга длится от установления плана до достижения фактического значения соответствующему значению скорректированного плана, плюс исправления субъективных отклонений, выявленных в прошлых периодах. Следующий цикл контроллинга начинается с корректировки плана.

Серия циклов контроллинга начинается установлением плановых значений контроллинговых показателей на каждый цикл контроллинга – планы устанавливаются «сверху». Далее, в соответствии с концепцией контроллинга по окончании цикла идет обратный процесс – фактически план по результатам работы за период цикла корректируется уже «снизу».

На практике планы «снизу» не должны составляться. Эффект корректировки плана «снизу» получается в результате того, что корректирующая информация поступает с низовых звеньев организации.

После выявления отклонений определяются объективные и субъективные причины отклонений. Объективные причины отклонений становятся факторами корректировки планов «снизу». Субъективные причины отклонений на план влияния не оказывают.

Здесь возникает важный момент, когда трудно определить, – что признавать объективными причинами, а что – субъективными причинами отклонений факта от плана. Исходя из концепции контроллинга, низовым звеньям должна предоставляться определенная свобода, что реализуется с помощью нормативов (планов), в рамках которых они условно свободны (условность определяется производственной программой). В силу специфики отрасли может возникнуть ситуация, когда работники субъективно могут принять решение о необходимости превышения норматива.

Рис. 1. Организация учетной подсистемы оперативного контроллинга пушного звероводства

В связи с этим следует дополнять отчетную информацию (отчеты) соответствующим обоснованием превышения факта над планом. При отсутствии такого обоснования или его недостаточности издержки, связанные с приведением фактических значений контрольных показателей в норму, переносятся на ответственное лицо.

Учетным циклом дохода контроллинга пушного звероводства, на наш взгляд, должен быть интервал между официальными датами пушных аукционов. Пушные аукционы определяют конъюнктуру на рынке пушнины и, как следствие, все мероприятия внутри организации. Любые изменения в предпочтениях потребителей тут же отражаются на спросе и в ценах во время проведения пушных аукционов. Далее идет обратная связь – организации, производящие пушнину, меняют тактику, возможно и стратегию ведения пушного бизнеса. Затем к следующему пушному аукциону организации уже подходят в определенной готовности, исходя из тенденций заложенных в предыдущих пушных аукционах. Налицо цикл контроллинга, который должен реализоваться в практике работы пушных организаций. Контроллинг пушного звероводства в части управления затратами должен быть разбит на 5 циклов затрат:

- подготовка зверей к гону;
- проведение гона;
- содержание зверей в период беременности;
- выращивание молодняка;
- забой зверей и первичная обработка шкур.

Данное деление определяется технологическими этапами выращивания пушных зверей и производства шкур.

7. В пушном звероводстве, на наш взгляд, к циклу стратегического контроллинга относится период и приуроченные к нему мероприятия, реализуемые в течение года и более. Данное мнение связано со спецификой отрасли пушного звероводства, а именно растянутостью производственного цикла минимум на один год, а селекционной работы – на несколько лет, и, как следствие, любое стратегическое изменение производственной программы возможно реализовать минимум через один год.

Цикл стратегического контроллинга в пушном звероводстве длится один год, по истечении которого обязательно должны быть проведены корректирующие мероприятия с внесением соответствующих данных в стратегические контроллинговые регистры.

Следует заметить, что оценка показателей в системе учета стратегического контроллинга осуществляется по справедливой стоимости. В результате этого происходит уменьшение прибыли по сравнению с «бухгал-

терской прибылью». Поэтому для системы стратегического управления важным является также предоставление информации из налогового и финансового учета.

ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ИССЛЕДОВАНИЯ

1. Клычова Г.С., Залалтдинов М.М., Закиров З.Р., Зяббаров М.А. Управленческий учет в системе контроллинга пушного звероводства. — Казань: Изд-во Казан. ун-та, 2006. —13 п.л. (авторских 3,0 п.л.)
2. Закиров З.Р. Учетный аспект контроллинга пушного звероводства//Экономические науки.— 2006. — №8. — 0,29 п.л.
3. Закиров З.Р. Особенности контроллинга пушного звероводства// Учетные записки Казанской государственной академии ветеринарной медицины им. Н.Э. Баумана. — Казань. — 2006. — Том 186. — 0,27 п.л.
4. Закиров З.Р. Границы контроллинга в пушном звероводстве // Математические методы и модели в экономике АПК. (Немчиновские чтения). Научные труды Независимого научного аграрно-экономического общества России. Вып. 10. том 2 / М.: ООО «НИПКЦ Восход-А». — 2006. — С.63-64 (0,14 п.л.)
5. Закиров З.Р. Центры ответственности в пушном звероводстве// Актуальные проблемы развития АПК: Научная конференция молодых учёных СПбГАУ. — СПб.: СПбГАУ. — 2005. — 0,13 п.л.
6. Закиров З.Р. Условия реагирования на отклонения от плановых показателей в системе контроллинга//Современные аспекты экономики. — 2005. — № 24[91]. 0,13 п.л.
7. Закиров З.Р. Контроллинг пушного звероводства//Современные аспекты экономики. — 2006. — № 14 [107]. — 0,13 п.л.
8. Закиров З.Р. Циклы контроллинга пушного звероводства//Современные аспекты экономики. — 2006. — № 14 [107]. 0,12 п.л.
9. Закиров З.Р. Анализ «переменности» и «постоянности» статей затрат пушного звероводства//Молодые лидеры аграрного сектора России: материалы региональной научно-практической конференции аспирантов и студентов. — Казань: КГАУ. — 2006. — 0,2п.л.
10. Закиров З.Р. Модифицированный производственный отчет в контроллинге пушного звероводства//Молодые лидеры аграрного сектора России: материалы региональной научно-практической конференции аспирантов и студентов. — Казань: КГАУ. — 2006. — 0,19 п.л.
11. Клычова Г.С., Закирова А.Р., Закиров З.Р. Бюджетирование в системе внутреннего управления сельскохозяйственной организации в условиях рыночной экономики//Вестник Казанского государственного аграрного университета. — 2006. — № 3. — 0,13 п.л. (авторских 0,05 п.л.)