ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«КАЗАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

На правах рукописи

Уллах Рахим

РАЗВИТИЕ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО МЕЛИОРАТИВНЫМ РАБОТАМ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика:
бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук, доцент
Закирова Алсу Рафкатовна

Казань – 2025

Оглавление

Введение…… 3
Глава 1 Теоретические основы развития управленческой отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций…….. 11
1.1 Сущность управленческой отчетности в контексте особенностей мелиоративных работ…….. 11
1.2 Управленческая отчетность как основа учетно-аналитической информации по мелиоративным работам…….. 31
1.3 Концептуальная модель оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций…… 48
Глава 2 Учетное обеспечение оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам……. 60
2.1 Учетное обеспечение управленческой отчетности по мелиоративным работам…….. 60
2.2 Управленческая отчетность по этапам мелиоративных работ сельскохозяйственных организаций……... 79
2.3 Управленская отчетность по видам мелиорации…… 107
Глава 3 Контрольное обеспечение оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам…… 118
3.1 Контрольное обеспечение оперативной производственной отчетности.. 118
3.2 Организационные аспекты внутреннего контроля……. 142
3.3 Разработка форм оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам…… 154
Заключение……... 185
Список литературы…….. 188
Приложения……... 222

Введение

Актуальность темы исследования. Динамичное развитие отечественного сельского хозяйства существенно обостряет конкуренцию на продовольственных рынках и требует интенсификации агротехнологий, что в свою очередь неизбежно приводит к снижению почвенного плодородия. При этом наличие плодородных земельных ресурсов не всегда является гарантом стабильной урожайности, особенно в условиях глобальных климатических изменений. Важным фактором устойчивого производства сельскохозяйственной продукции вне зависимости от климатических аномалий, особенно в зонах рискованного земледелия, в том числе Республике Татарстан, является мелиорация. Мелиорируемые земли во всем мире обеспечивают стабильность сельскохозяйственного производства. Так, в развитых странах мира доля мелиорированных земель составляет не менее 50 %, в России даже в период подъема мелиорации ее доля в площади сельскохозяйственных угодий не превышала 10, а в Республике Татарстан 7 %. Всего в мире мелиорировано 17 % сельскохозяйственных угодий, на которых производится 78 % растениеводческой продукции.

Развитие мелиорации воздействует не только на экономическую эффективность деятельности сельскохозяйственных организаций, но и способствует вовлечению в аграрное производство дополнительных рабочих мест и благоприятно сказывается на состоянии природной экосистемы. Вместе с тем существующий порядок формирования управленческой отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций не учитывает специфику отдельных видов и этапов работ, в ней не раскрываются важные для технологического процесса орошения нефинансовые показатели и отдельные параметры экологической деятельности в контексте концепции устойчивого развития экономического субъекта, а также процессов цифровизации что в целом снижает эффективность бухгалтерского учета и внутреннего контроля, искажает данные для принятия управленческих решений.

Недостаточная разработанность теоретических и организационно-методических положений учетно-контрольного обеспечения управленческой отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций, научная и практическая потребность в разработке инструментов учета и внутреннего контроля определяют проблемную область и актуальность темы исследования.

Степень разработанности проблемы. Существенный вклад в развитие сущностных трактовок содержания категории «затраты» внесли труды таких зарубежных ученых, как В. Петти, А. Смит, Д. Рикардо, Д. Л. Кейнс, М. Фридмен, П. А. Самуэльсон, В. Д. Нордхаус, А. Маршалл, Дж. М. Кейнс и др.

Вопросам развития инструментов бухгалтерского учета и экономического анализа затрат уделено внимание в работах А. А. Адаменко, Р. А. Алборова, С. Б. Барнгольц, П. С. Безруких, А. Н. Бобрышева, И. Н. Богатой, С. М. Бычковой, М. А. Вахрушиной, Н. Д. Врублевского, Л. Т. Гиляровской, Д. А. Ендовицкого, В. Б. Ивашкевича, О. Д. Кавериной, Т. П. Карповой, Е. М. Кот, В. Э. Керимова, Г. С. Клычовой, Н. П. Кондраковой, Е. И. Костюковой, М. Г. Лещевой, Н. П. Любушина, О. Е. Николаевой, В. Ф. Палий, В. В. Панкова, В. И. Петровой, В. П. Суйц, В. И. Ткач, Л. И. Хоружий, В. Г. Широбокова, В. С. Яковенко и др.

Теория и практика развития внутреннего контроля и аудита стала предметом научного интереса следующих ученых: Р. А. Алборова, А. Р. Закировой, С. М. Концевой, С. В. Козменковой, Е. М. Кот, М. В. Мельник, Т. Ю. Серебряковой, И. Ю. Склярова, А. Е. Суглобова, А. В. Фролова и др.

Значительный вклад в изучение развития бухгалтерского учёта и оценку эффективности мелиоративных работ внесли С. В. Козменкова, С. М. Концевая, С. В. Сулаев, Т. А. Строт, М. М. Хисматуллин и др.

Научные исследования указанных авторов способствуют развитию теории и методологии бухгалтерского учета и управленческой отчетности сельскохозяйственных организаций. В то же время наблюдается отсутствие концептуальных и научно-практических разработок в области инструментов учетно-контрольного обеспечения управленческой отчетности применительно к специфике

мелиоративных работ в сельскохозяйственных организациях, особенно в условиях цифровизации АПК и принципов устойчивого развития.

Цель и задачи исследования. Цель состоит в развитии теоретических и организационно-методических положений учетно-контрольного обеспечения управленческой отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций.

Для достижения поставленной цели определен перечень задач:

– обосновать теоретические положения учетно-контрольного обеспечения управленческой отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций посредством уточнения классификационных признаков управленческих отчетов и ключевых дефиниций;

– разработать концептуальную модель оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций;

– сформировать методический подход по учетному обеспечению мелиоративных работ сельскохозяйственных организаций и формированию форм оперативной производственной отчетности по видам работ;

– предложить модель и формы промежуточной и сводной оперативной отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций для раскрытия информации по всем этапам работ и реализации последующего контроля за затратами на орошение;

– разработать инструментарий контрольного обеспечения оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций.

Объектом исследования является деятельность сельскохозяйственных организаций в части бухгалтерского учета и формирования отчетности по мелиоративным работам.

Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и научно-практических положений учетно-контрольного обеспечения оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам.

Область исследования. Область исследования диссертации соответствует паспорту научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика: п. 11.3 Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой) отчетности по отраслям, территориям и иным сегментам хозяйственной деятельности»; п. 11.7 «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите».

Научная новизна исследования заключается в разработке и обосновании теоретических и организационно-методических положений учетно-контрольного обеспечения управленческой отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций, направленных на оптимизацию внутреннего контроля и повышение обоснованности управленческих решений за счет качественной учетной и аналитической информации.

Получены следующие основные научные результаты:

– развиты теоретические положения учетно-контрольного обеспечения управленческой отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций в части уточнения определения «оперативная производственная отчетность» в трех аспектах: синтаксическом (структура данных и форма представления отчетности), семантическом (смысловое значение отчетности в контексте управления мелиоративными работами), прагматическом (практическое применение отчетности для оперативного контроля и принятия управленческих решений), а также разработки дополнительных классификационных признаков управленческих отчетов: «по уровню принятия решений» (стратегический, тактический, оперативный), «по целевой направленности мелиоративных работ» (продуктивно-агрономической, экономической, природно-экологической и социальной), «по видам мелиоративных работ» (гидромелиорация, агролесомелиорация, культуртехническая мелиорация, химическая мелиорация, агрофитомелиорация), что способствует повышению эффективности управления мелиоративными процессами;

– обосновано выделение оперативной производственной отчетности в составе управленческой и предложена ее концептуальная модель применительно к специфике

мелиоративных работ сельскохозяйственных организаций (цель, задачи, предмет, объект, принципы, инструментарий и факторы, влияющие на ее генезис), особенностью которой является интеграция финансовых и нефинансовых показателей в единую систему отчетности, а также идентификация места оперативных данных в учетно-аналитической системе экономического субъекта, что обеспечивает их сопоставимость и единообразие при формировании и интерпретации отчетной информации;

– разработан методический подход по учетному обеспечению мелиоративных работ и целевого финансирования их реализации (система аналитических счетов и корреспондирующих записей), позволяющий аккумулировать плановые и фактические данные как по текущим, так и по капитальным затратам, что позволило предложить комплекс форм оперативной производственной отчетности по видам работ (гидромелиорация, агролесомелиорация, культуртехническая мелиорация, химическая мелиорация, агрофитомелиорация) и обеспечить адаптивное применение мероприятий внутреннего контроля в соответствии со спецификой каждого из них;

– предложена модель формирования промежуточной и сводной оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций, устанавливающая последовательность отражения финансовых и нефинансовых показателей по всем этапам работ (1) гидрогеологические и геоморфологические изыскания; 2) проектирование, разработка и согласование проектов мелиорации; 3) возведение мелиоративных сооружений; 4) ввод в эксплуатацию мелиоративных сооружений), а также раскрывающая данные в области устойчивого развития экономического субъекта и для целей технологического контроля за процессами орошения сельскохозяйственных культур;

– сформирован инструментарий контрольного обеспечения оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций, включающий комплекс рабочих документов внутреннего контроля для осуществления план-фактного анализа затрат на проведение мелиоративных работ, опросник для оценки обоснованности и достоверности учетных операций, поэтапная программа контроля затрат на мелиоративные работы (перечень объектов контроля, источников информации для его проведения, методы, период и характер проверки), а

также внутренний стандарт, регламентирующий порядок учетно-контрольного обеспечения управленческой отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций.

Теоретико-методологическая база исследования. Теоретической базой исследования являются научные труды российских и зарубежных ученых, связанные с развитием теории и практики учета, формирования отчетности, внутреннего контроля и повышения эффективности мелиоративных работ; законодательные и нормативные акты по бухгалтерскому учету; положения теории институционализма, бухгалтерского учета, риск-менеджмента, экономического роста и др.

Методологической основой исследования явились общенаучные методы исследования, включающие анализ и синтез, индукцию и дедукцию, монографический и абстрактно-логический, экономико-статистический, экономико-математический, сравнение и обобщение, классификацию, специальные методы бухгалтерского учета и экономического анализа.

Информационную базу исследования составили данные Федеральной службы государственной статистики, Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Татарстан, ФГБУ «Управление мелиорации земель и сельскохозяйственного водоснабжения по Приволжскому федеральному округу », публикации периодических изданий, материалы научно-практических конференций, другие источники информации.

Теоретическая значимость работы состоит в обосновании концептуальных положений формирования управленческой отчетности и проведения внутреннего контроля, в частности уточнении определения «оперативная производственная отчетность», выделении новых классификационных признаков управленческой отчетности, совершенствовании принципов формирования оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций как основополагающих правил и идей, лежащих в основе теории бухгалтерского учета и разработке ее концептуальной модели.

Практическая значимость работы состоит в возможности использования

разработанных концептуальных и организационно-методических разработок при формировании системы учетно-контрольного обеспечения управленческой отчетности экономических субъектов. Предложенная модель учетно-информационного обеспечения формирования оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам способствует разработке отраслевых стандартов бухгалтерского учета и позволит повысить эффективность контроля за целевым использованием выделяемых бюджетных средств. Разработанный формат управленческих отчетов и инструментов внутреннего контроля будет способствовать своевременному и эффективному выполнению мелиоративных работ в условиях применения информационных технологий, а также оценить уровень обеспечения информационной безопасности конфиденциальных данных о деятельности экономического субъекта.

Апробация и внедрение результатов исследования. Результаты исследования докладывались на международных и всероссийских научно-практических конференциях: «Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях стратегического развития экономики» (Казань, 2021), «Профессия бухгалтера – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством» (Казань, 2021, 2022), «Сельское хозяйство и продовольственная безопасность: технологии, инновации, рынки, кадры» (Казань, 2021), «Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях стратегического развития экономики» (Казань, 2022, 2023), «Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики» (Казань, 2023), «Аграрная наука, творчество, рост» (Ставрополь, 2023). В 2022 году автор стал победителем гранта правительства Республики Татарстан «Алгарыш» по теме «Выращивание плодово-ягодных растений» (Приказ Министерства образования и науки Республики Татарстан № под-1131/22 от 22.06.2022г.).

Основные положения исследования были апробированы в рамках деятельности министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Татарстан (справка о внедрении № 07-7587 от 10.04.2025) и ФГБУ «Управление мелиорации земель и сельскохозяйственного водоснабжения по Приволжскому федеральному округу»

(справка о внедрении № 01-892/1 от 22.04.2025). Рекомендации по учету и формированию управленческой отчетности внедрены в деятельность ООО «Агрофирма «Кырлай» Арского района Республики Татарстан (справка о внедрении № 117 от 04.03.2025). Теоретические и практические положения исследования применяются в учебном процессе ФГБОУ ВО «Казанский государственный аграрный университет» при преподавании дисциплин «Бухгалтерский финансовый учет», «Корпоративный финансовый контроль» (для бакалавров направления 38.03.01 «Экономика», направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Внутренний контроль в организациях АПК» (для магистров направления 38.04.01 «Экономика», направленность «Учет, анализ и аудит») (справка о внедрении № 01- 455/1 от 25.03.2025).

Публикации. По теме диссертации опубликовано 17 научных работ общим объемом 8,25 п. л. (авторских – 4,54 п.л.), из них 7 статей – в ведущих, рецензируемых изданиях, рекомендованных ВАК РФ (4,72 п.л., в т.ч. авторских – 3,33 п.л.), 1 статья в журнале, входящем в международные наукометрические базы данных (0,81 п.л., в т.ч. авторских – 0,13 п.л.), а также 9 публикаций (2,72 п.л., в т. ч. авторских – 1,08 п.л.) в других изданиях.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 262 наименования, изложена на 187 страницах компьютерного текста, содержит 46 таблиц, 23 рисунка и 14 приложений.

Глава 1 Теоретические основы развития управленческой отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций

1.1 Сущность управленческой отчетности в контексте особенностей мелиоративных работ

Тенденции к усилению конкуренции в сфере сельскохозяйственного производства, рост динамичности агробизнеса, проявляющийся в быстротечности стратегических ориентиров, обусловливают объективную необходимость кардинального пересмотра основных подходов к осуществлению управления в сельскохозяйственных предприятиях.

С целью обеспечения эффективного использования имеющихся производственных ресурсов и достижения устойчивого экономического развития сельскохозяйственных предприятий необходимо применение современных подходов и систем управления ими. Одним из таких подходов является концепция стратегического менеджмента, позволяющая связать между собой корпоративную стратегию предприятия с его организационными процессами, рассматривать проблемы развития в современных условиях хозяйствования. В связи с этим первостепенное значение приобретает формирование качественной управленческой отчетности в сельскохозяйственных организациях, способной своевременно и в полном объеме предоставить менеджерам необходимую информацию для выработки обоснованных и рациональных управленческих решений.

Развитие бухгалтерского учета тесно связано с совершенствованием форм ведения бизнеса. Ведь, как отмечал в своем трактате Лука Пачоли, учет должен служить двум целям: 1) формированию информации о текущем состоянии организации так, чтобы «можно было без задержки получать всякие сведения как относительно долгов, так и требований»; 2) определению финансового результата, так как «цель всякого купца состоит в том, чтобы приобрести дозволено соответственную выгоду для своего содержания» [172]. Спустя столетия цель учета

остается неизменной – предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности, в т. ч. за счет своевременного погашения обязательств. Сохранение данной цели не исключает ее трансформации и расширения.

Возникновение новых информационных запросов и разработка корректного учетно-аналитического обеспечения поддержки принятия решений разного уровня неразрывно связаны. Так, в XX веке производственный учет выделился в самостоятельное направление, а позднее преобразовался в управленческий учет в связи с необходимостью понимания состава и структуры себестоимости, а также управления затратами [15]. Непрерывное развитие теории и методологии бухгалтерского учета, в том числе под влиянием различных концепций управления, привело к возникновению таких дефиниций, как «бухгалтерский финансовый учет», «бухгалтерский управленческий учет», «стратегический учет», «оперативный учет», «производственный учет» и другие, что делает дискуссионным вопрос в научном сообществе относительно понимания каждой из них [16]. Для внесения ясности в направленность каждого вида учета приведем характеристику современной учетно-аналитической системы (Рисунок 1.1).

В соответствии с Рисунком 1.1 можно говорить о том, что для целей принятия решений пользователями бухгалтерский учет можно разделить на стратегический и оперативный. Оперативный учет предполагает формирование информации о текущей финансово-хозяйственной деятельности организации в настоящий момент времени и осуществляется преимущественно на этапе производства, в связи с чем считаем целесообразным применение термина «оперативный производственный учет».

В Федеральном законе о бухгалтерском учете ст. 1 указано, что «бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности» [142].

Исходя из данного определения следует, что бухгалтерский учет представляет собой непрерывно возобновляемый процесс, выходом которого можно считать бухгалтерскую отчетность.

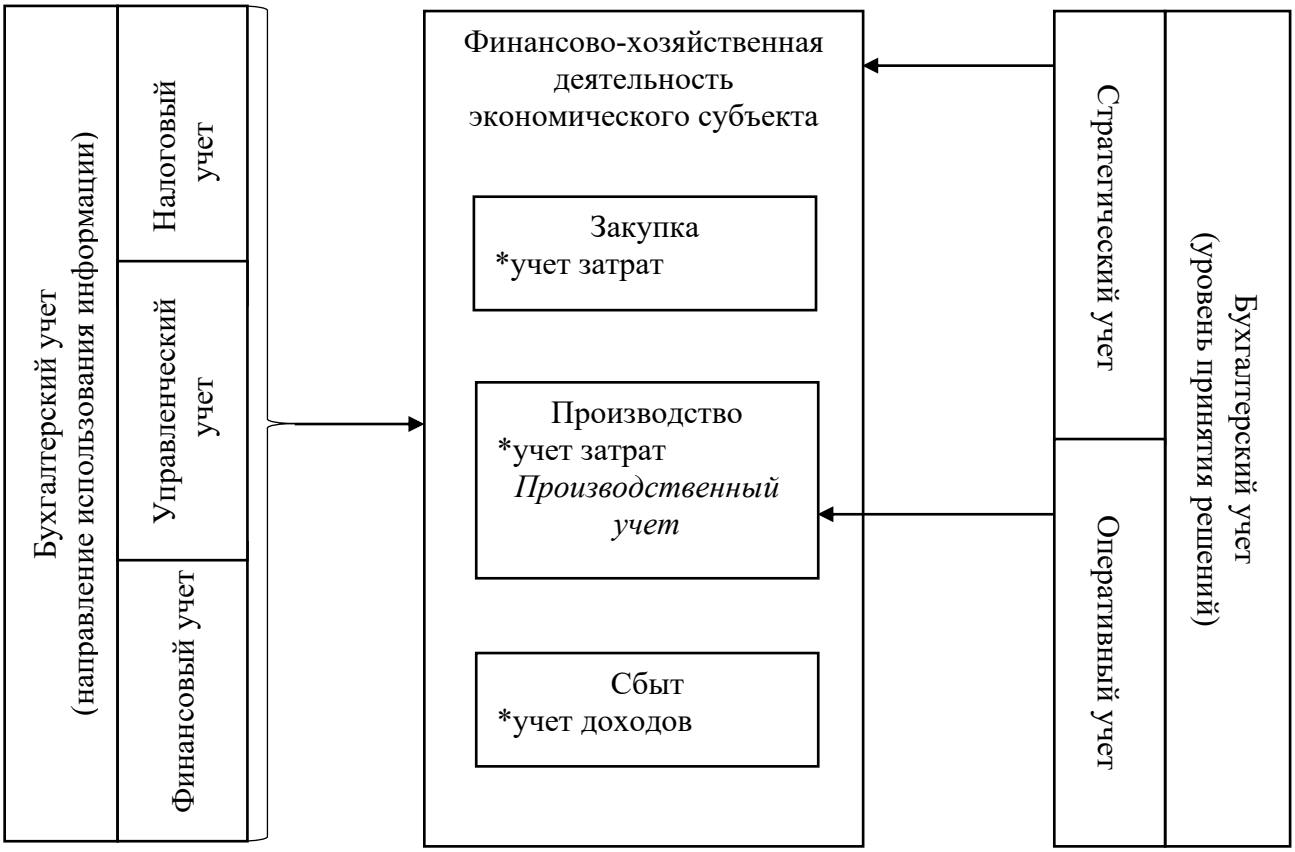


Рисунок 1.1 – Место оперативного производственного учета в учетно-аналитической деятельности экономического субъекта

Источник: составлено автором

Многообразие видов учета объясняет наличие значительного количества видов и подвидов отчетности. Так, бухгалтерская управленческая отчетность, отличающаяся оперативностью и релевантностью данных, может подразделяться на несколько групп (Рисунок 1.2).

Наиболее полная классификация управленческой отчетности, на наш взгляд, представлена Л. В. Усатовой, Е. В. Арской и Ю. В. Божко. Они представили две группы классификационных признаков: по технике и методике составления и по содержанию (Рисунок 1.3). Мы согласны с мнением авторов, что построение отчетности по названным признакам позволяет ее наполнить соответствующим

содержанием по уровням управления, конкретным направлениям и пользователям и получить информацию по разным аспектам для представления в целях управления [223].

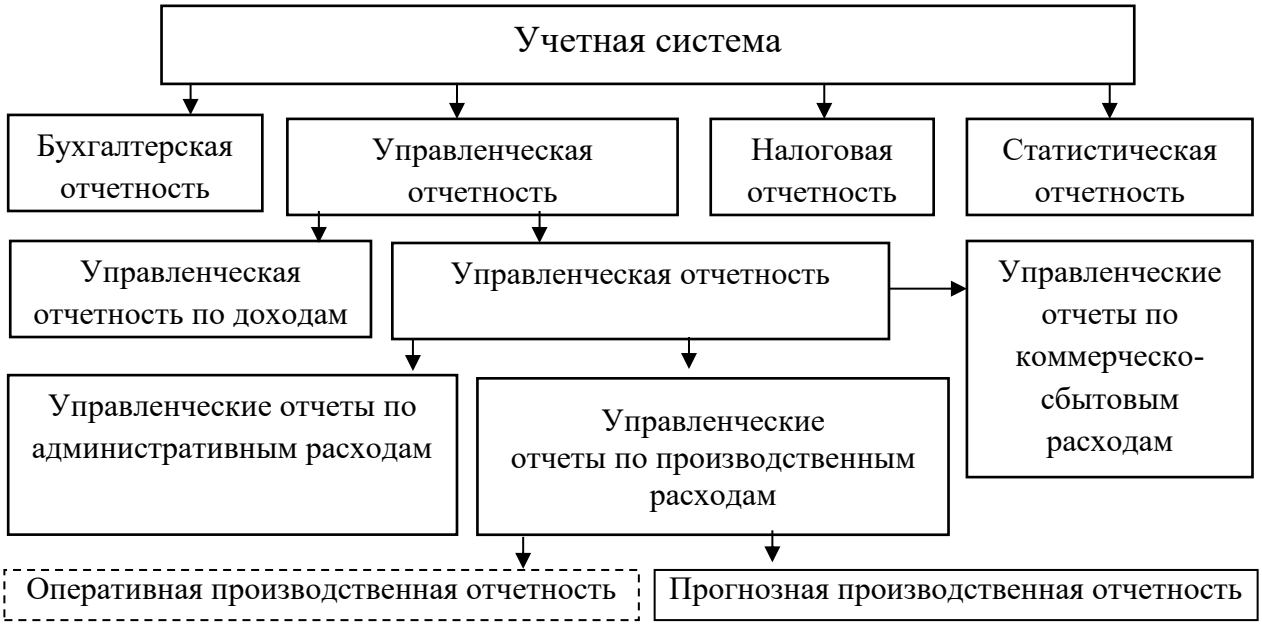


Рисунок 1.2 – Место оперативной производственной отчетности в учетной системе экономического субъекта

Источник: составлено автором

С учетом особенностей осуществления мелиоративных работ классификация управленческой отчетности была расширена за счет включения дополнительных классификационных критериев: по уровню использования цифровых технологий, по видам мелиоративных работ, по целевой направленности мелиоративных работ (Таблица 1.1).

Проведя всесторонний анализ существующих в экономической литературе классификаций управленческой отчетности, мы пришли к выводу, что существующие классификационные признаки не учитывают особенностей формирования управленческих отчетов с точки зрения уровня принятия решений.

Рисунок 1.3 – Классификация управленческой отчетности

Источник: составлено автором на основании [223]

Таблица 1.1 – Классификация управленческих отчетов

Классификационный признак	Вид управленческих отчетов
1	2
По уровню принятия решений	Стратегические отчеты Характеристика: относятся в целом ко всему экономическому субъекту. Цель: принятие управленческих решений в долгосрочной перспективе. Показатели отчетности: – рост рыночной стоимости продукции с улучшенных земель; – ROI (окупаемость) мелиоративных проектов и др. Виды мелиоративных работ: гидромелиорация, агролесомелиорация, культуртехническая мелиорация, химическая мелиорация, агрофитомелиорация
	Тактические отчеты Характеристика: детализируют стратегические решения. Цель: принятие управленческих решений в среднесрочной перспективе. Показатели отчетности: – себестоимость мелиоративных мероприятий; – количество созданных рабочих мест в мелиоративных проектах и др. Виды мелиоративных работ: гидромелиорация, агролесомелиорация, культуртехническая мелиорация, химическая мелиорация, агрофитомелиорация
	Оперативные производственные отчеты Характеристика: касаются отдельных видов производственной деятельности экономического субъекта, решения *касаются* текущих процессов. Цель: принятие управленческих решений в краткосрочной перспективе. Показатели отчетности: – затраты на разработку проектно-сметной документации; – затраты на строительство, реконструкцию и техническое перевооружение оросительных и осушительных систем; – затраты на расчистку земель и др. Виды мелиоративных работ: гидромелиорация, агролесомелиорация, культуртехническая мелиорация, химическая мелиорация, агрофитомелиорация
По видам мелиоративных работ	Управленческая отчетность по гидромелиоративным работам Характеристика: управленческая отчетность, содержащая информацию о воспроизводстве плодородия, заболоченных, излишне увлажненных, засушливых, эродированных, смытых и других землях, состояние которых зависит от воздействия воды. Цель: создание объектов основных средств – гидротехнических сооружений. Показатели отчетности: – затраты на разработку проектно-сметной документации; – затраты на строительство, реконструкцию и техническое перевооружение оросительных и осушительных систем; – затраты на приобретение машин, установок, дождевальных и поливальных аппаратов, насосных станций.

Продолжение таблицы 1.1

1	2
	Виды мелиоративных работ: гидромелиорация
	Управленческая отчетность по агролесомелиоративным работам Характеристика: проведение комплекса мелиоративных мероприятий в целях обеспечения улучшения свойств земель, в том числе воспроизводства плодородия земель, посредством использования полезных функций агролесомелиоративных насаждений. Цель: создание объектов основных средств – многолетних насаждений. Показатели отчетности: – затраты, связанные с разработкой проектно-сметной документации; – затраты, направленные на формирование защитных лесных насаждений. Виды мелиоративных работ: агролесомелиорация
	Управленческая отчетность по технической и культурной мелиорации Характеристика: проведение комплекса мелиоративных мероприятий по улучшению свойств земель, в том числе по воспроизводству плодородия земель. Цель: известкование кислых почв, гипсование солонцовых почв и создание долголетних культурных пастбищ. Показатели отчетности: – затраты, которые связаны с разработкой проектно-сметных документов; – затраты, которые связаны с расчисткой земель; – затраты, которые связаны с рыхлением, пескованием, глинованием. Виды мелиоративных работ: культуртехническая мелиорация
	Управленческая отчетность по химической мелиорации Характеристика: химическая мелиорация земель включает в себя известкование почв, фосфоритование почв и гипсование почв. Цель: проведение комплекса мероприятий по улучшению химических и физических свойств почв. Показатели отчетности: -затраты на разработку проектно-сметной документации; -затраты на приобретение химических мелиорантов. Виды мелиоративных работ: химическая мелиорация
	Управленческая отчетность по агрофитомелиорационным работам Характеристика: проведение комплекса мелиоративных мероприятий в целях улучшения свойств земель, в том числе воспроизводства плодородия земель, посредством использования полезных функций агрофитомелиоративных насаждений. Цель: проведение комплекса мероприятий по улучшению химических и физических свойств почв. Показатели отчетности: – затраты на разработку проектно-сметной документации; – затраты на защиту земель от воздействия неблагоприятных явлений природного, антропогенного и техногенного происхождения путем создания защитных лесных насаждений. Виды мелиоративных работ: агрофитомелиорация
По целевой направленности мелиоративных работ	Продуктивно-агрономическая направленность Характеристика: управленческая отчетность, содержащая информацию о проведении мероприятий, направленных на повышение продуктивности и результативности процессов земледелия, а также сведения о затратах, связанных с управлением малоиспользуемыми и низко эффективными землями в сельском хозяйстве с учетом формирования рациональной

Продолжение таблицы 1.1

1	2
	структуры земельных угодий. Цель: повышение продуктивности и устойчивости земледелия. Показатели отчетности: – данные о динамике урожайности по результатам мелиорации; – анализ влияния орошения/осушения на рост сельскохозяйственных культур; – показатели эффективности вложений в улучшение почв. Виды мелиоративных работ: – оптимизация водного режима (орошение, дренаж); – внесение удобрений и мелиорантов; – фитомелиорация (подбор культур-сидератов)
	Экономическая направленность Характеристика: управленческая отчетность, содержащая информацию о мероприятиях, направленных на обеспечение сельскохозяйственных доходов (производство и продажа продукции сельскохозяйственных товаропроизводителей) на основе повышения качества (плодородия) земель сельскохозяйственного назначения. Цель: обеспечение рентабельности сельскохозяйственного производства за счет повышения плодородия. Показатели отчетности: – себестоимость мелиоративных мероприятий; – рост рыночной стоимости продукции с улучшенных земель; – ROI (окупаемость) мелиоративных проектов. Виды мелиоративных работ: – рекультивация деградированных пашен; – введение в оборот заброшенных угодий; – создание инфраструктуры для высокодоходных сельскохозяйственных культур
	Природно-экологическая направленность Характеристика: управленческая отчетность, содержащая информацию о мероприятиях, направленных на улучшение неблагоприятных природных условий используемых территорий для максимального сохранения природных ресурсов, целостности экологических структур при проведении мелиорации территорий. Цель: устранение неблагоприятных природных условий и рациональное использование земель. Показатели отчетности: – мониторинг состояния почв до/после вмешательства, оценка воздействия на биоразнообразие; – данные по снижению засоленности, кислотности и т. д. Виды мелиоративных работ: – биологическая рекультивация и внедрение влагосберегающих технологий; – создание ветрозащитных лесополос; – промывка засоленных почв, известкование кислых грунтов, борьба с подтоплением

Продолжение таблицы 1.1

1	2
	Социальная направленность Характеристика: управленческая отчетность, содержащая информацию о мероприятиях, направленных на обеспечение надежности проектируемых сооружений и безопасности применяемых мелиоративных мероприятий для человека. Цель: повышение качества жизни сельского населения и устойчивости сельских территорий. Показатели отчетности: – количество созданных рабочих мест в мелиоративных проектах; – улучшение условий труда сельхозработников; – повышение доступности сельхозземель для малых фермеров; – участие населения сельских территорий в мелиоративных проектах. Виды мелиоративных работ: – развитие мелиоративной инфраструктуры на отдаленных сельских территориях; – создание общественных оросительных систем для малых хозяйств; – мелиорация земель, выделяемых для начинающих фермеров

Источник: составлено автором

В соответствии с организационной моделью менеджмента «треугольник Энтони», предложенной Робертом Энтони, профессором административного управления в Гарвардской школе бизнеса в 1965 году, различают три уровня принятия решений в бизнесе: 1) стратегический – относятся в целом ко всему экономическому субъекту и реализовываются в долгосрочной перспективе; 2) тактический – детализируют стратегические решения и распространяются на среднесрочную перспективу; 3) оперативный – касаются отдельных видов производственной деятельности экономического субъекта, решения касаются текущих процессов. Для повышения экономической эффективности деятельности экономических субъектов считаем необходимым формировать управленческие отчеты для каждого уровня принятия решений.

Кроме того, существующие классификационные признаки управленческой отчетности не учитывают специфику мелиоративных работ. В связи с этим предлагаем классифицировать управленческую отчетность по таким признакам, как виды мелиоративных работ.

При классификации управленческой отчетности по видам мелиоративных работ предполагается формирование следующих видов отчетов:

– управленческая отчетность по гидромелиоративным работам. Данный вид отчетности включает управленческие отчеты об оросительной мелиорации, об осушительной мелиорации, о противопаводковой мелиорации, противоэрозионной мелиорации, противоселевой мелиорации, противооползневой мелиорации;

– управленческая отчетность по агролесомелиоративным работам. Данный вид отчетности включает управленческие отчеты о противоэрозионной мелиорации, полезащитной мелиорации, пастбищезащитной мелиорации;

– управленческая отчетность по технической и культурной мелиорации. Данный вид отчетности включает управленческие отчеты о мероприятиях, которые проводятся в процессе расчистки мелиорируемых земель от древесной и травянистой растительности, кочек, пней и мха, от камней и иных предметов, мелиоративной обработки солонцов, рыхления, пескования, глинования, землевания, плантажа и первичной обработки почвы;

– управленческая отчетность по химической мелиорации. Данный вид отчетности включает управленческие отчеты о мероприятиях, проводимых в процессе известкования, фосфоритования, гипсования;

– управленческая отчетность по агрофитомелиорационным работам. В данную категорию также включены управленческие отчеты по комплексу мелиоративных мероприятий в целях улучшения свойств земель, в том числе воспроизводства плодородия земель, посредством использования полезных функций агрофитомелиоративных насаждений.

В качестве обоснования нового классификационного признака по целевой направленности мелиоративных работ укажем такие преимущества, как комплексный подход, заключающийся в отражении в отчетности не только агротехнического и экологического, но и социального эффекта, что позволяет раскрывать информацию о соответствии результатов деятельности экономического субъекта стратегическим документам развития государства, в частности достижения целей устойчивого развития сельских территорий. Предлагаемый классификационный признак ориентирован на повышение инвестиционной привлекательности сельскохозяйственной деятельности с

соблюдением баланса интересов местных сообществ. Данный признак особенно важен для государственных программ развития сельских территорий, социально-ответственного инвестирования, проектов, связанных с частно-государственным партнерством и участием местных сообществ, оценки комплексной эффективности мелиорации. Считаем целесообразным включать социальные показатели в отчетность крупных мелиоративных проектов сельскохозяйственных организаций. Учетные преимущества отражения экономических, социальных и экологических показателей в отчетности о мелиоративных работах заключаются в возможности определения наиболее точного значения себестоимости и получаемого финансового и нефинансового эффекта.

При классификации управленческой отчетности по целевой направленности мелиоративных работ выделяются следующие виды отчетов: 1) продуктивно-агрономической направленности (ориентированы на повышение продуктивности и устойчивости земледелия); 2) экономической направленности (обеспечивают рентабельность сельскохозяйственного производства за счет повышения плодородия); 3) природно-экологической направленности (способствуют устранению неблагоприятных природных условий и рациональное использование земель); 4) социальной направленности (обеспечивают повышение качества жизни сельского населения и устойчивости сельских территорий).

Классификация управленческих отчетов в соответствии с предлагаемыми признаками позволит заинтересованным пользователям своевременно получать информацию о проводимых мероприятиях в разрезе видов и целевой направленности мелиоративных работ и принимать обоснованные управленческие решения, направленные на максимально продуктивное использование мелиорируемых земель, повышение урожайности сельскохозяйственных культур, интенсификацию аграрного производства, эффективное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов, предотвращение и своевременное устранение негативных экологических последствий, недопущение ущерба природным системам.

На основании приведенной классификации управленческой отчетности нами выделена самостоятельная дефиниция «оперативная производственная отчетность». Для понимания ее сущности составим авторское определение, рассматривающее оперативную производственную отчетность в трех измерениях – синтаксическом, семантическом, прагматическом. Данный подход представлен авторами Э. С. Хендриксеном, С. Ф. ван Бреда: «синтаксический уровень определяет синтаксис или грамматику учета, семантический – значение, прагматический – использование» [235]. Следовательно, лингвистическая формула будет составлять синтаксис определения, смысловое значение – семантику, а возможность применения в практической деятельности – прагматику.

Семантическое и прагматическое значения в процессе научного исследования могут иметь смежное направление. А именно, нами будут рассмотрены трактовки управленческой отчетности и возможных ее видов различными российскими и зарубежными авторами для установления цели и практического применения оперативной производственной отчетности.

Учет доходов и расходов в системе бухгалтерского учета необходим для формирования специализированной отчетности, создания контрольно-аналитической системы управления финансово-экономической деятельностью экономического субъекта. В настоящее время многие аспекты управленческой отчетности тщательно изучены, а общие представления об ее основных принципах, процедурах, обязанностях и целях устоялись. И хотя единого определения управленческой отчетности до сих пор не существует, определения, предлагаемые различными авторами, концептуально строятся на одних и тех же элементах.

Управленческая отчетность, по мнению российских экономистов Ю. И. Сигидова, Н. С. Власовой, «представляет собой систему взаимосвязанных показателей, характеризующих условия и результаты деятельности предприятия или составляющих его элементов за истекший период времени». По мнению Ю. И. Сигидова, «управленческая отчетность – это прежде всего внутренняя отчетность, то есть отчетность об условиях и результатах деятельности структурных подразделений предприятия и отдельных направлениях его деятельности. При этом

«внутренняя управленческая отчетность» является наиболее приемлемой, поскольку в ней отражено назначение отчетности, предоставляющей информацию, используемую внутренними пользователями для обоснования широкого спектра управленческих решений. В частности, внутренние пользователи используют информацию для оценки выполнения плана, анализа имущественного и финансового положения организации, планирования и прогнозирования ее деятельности» [191].

Такой же подход мы можем наблюдать в исследованиях Е. И. Костюковой и Р. И. Галилова, которые считают, что «управленческая отчетность – это отчетность, которая предназначена для удовлетворения информационных потребностей ее пользователей с целью принятия обоснованных, правильных, своевременных и качественных управленческих решений. Она должна содержать информацию о величине затрат, их динамике за определенный период времени, показателях, позволяющих оценить результативность деятельности всех центров ответственности, и их вкладе в общий финансовый результат предприятия для оценки эффективности использования производственных ресурсов и определения экономической эффективности всего предприятия в целом» [101].

В. Б. Ивашкевич считает, что «управленческая отчетность трактуется как взаимосвязанный комплекс фактических, плановых, прогнозных данных и расчетных показателей о функционировании хозяйственной организации как экономической и производственной единицы» [65].

В исследованиях Л. И. Хоружий, Ю. Н. Каткова, А. А. Романова, Е. А. Каткова и М. К. Джикия управленческая отчетность трактуется как многоуровневая информационная система, обеспечивающая комплексное отражение ключевых аспектов функционирования интегрированных структур агропромышленного комплекса. Она включает анализ видов хозяйственной деятельности, субъектов и объектов управления, детализацию бизнес-процессов, классификацию статей и элементов затрат, а также разработку прогностических моделей, направленных на оптимизацию межорганизационных взаимодействий и стратегического планирования развития аграрных формирований [241].

А. Д. Шеремет считает, что «при делении отчетности на внешнюю и внутреннюю понятие «управленческая отчетность» трактуется как частная внутренняя отчетность, т. е. отчетность об условиях и результатах деятельности структурных подразделений предприятия, отдельных направлений его деятельности, а также результатах деятельности по регионам» [245].

Зарубежные ученые-экономисты также занимались исследованиями в области определения сущности управленческой отчетности. Ж. Ришар полагает, что «управленческая отчетность определяется как инструмент, который имеет своей целью учет затрат и калькуляцию себестоимости работ и услуг по их функциям, центрам ответственности, рынкам и т. д.» [182].

В работах Ч. Хонгрена и Дж. Фостера под управленческой отчетностью понимается отчетность, которая предназначена для внутренних потребителей, измеряет и обрабатывает финансовую и другую информацию, которая помогает менеджерам в достижении целей организации» [235].

В настоящее время, как полагают ряд авторов, сложность системы управления деятельностью экономического субъекта определяет многообразие информации, которая используется в процессе выработки управленческих решений, а также способов ее обработки. В условиях неопределенности и риска, которые характерны для текущей экономической ситуации, требования к такой информации существенно увеличиваются, растет необходимость в выработке соответствующих данных как оперативного, так и стратегического характера. При этом именно внутренняя управленческая отчетность способствует выработке релевантной информации и решению задач менеджмента. В отличие от бухгалтерской (финансовой) отчетности, она в менее формализована, фокусируется на релевантных данных, включает нефинансовые показатели, обеспечивает гибкость и скорость получения информации.

В современных условиях хозяйствования, характеризующихся высокой степенью динамичности и сложности, внутренняя управленческая отчетность приобрела статус стратегически значимого элемента корпоративного управления, особенно актуального для большинства российских предприятий, стремящихся к

повышению конкурентоспособности и устойчивому развитию. Таким образом, по мнению О. А. Шапоровой, Е. А. Кирпиченко, И. Г. Паршутиной, «управленческая отчетность представляет собой систематизацию финансовой и нефинансовой информации, на основе которой принимаются решения, необходимые для достижения целей организации» [244].

Л. А. Насакина, исследуя вопросы формирования управленческой отчетности, считает «необходимым разграничивать внутреннюю и внешнюю управленческую отчетность. Внутренняя отчетность формируется в соответствии с внутренними регламентами, может содержать информацию, ориентированную на внешних пользователей и раскрываемую для них (например, прогнозная отчетность, ориентированная на внешних инвесторов, и т. д.). В зависимости от структуры аналитической системы организации основой для формирования внутренней управленческой отчетности может выступать внешняя финансовая отчетность, а на ряде предприятий этот вид отчетности может использоваться для принятия решений» [137].

По мнению А. Н. Бобрышева и Н. П. Агафоновой, «управленческие отчеты в большинстве случаев служат целям внутренних пользователей – должны содержать актуальную информацию с необходимой степенью детализации. При этом эффективность управленческого учета и системы внутреннего контроля экономического субъекта определяется качеством предоставления информации для всех заинтересованных сторон» [18].

А. С. Лосева также характеризует управленческую отчетность «как источник информации о состоянии дел каждой бизнес-единицы и предприятия в целом, необходимой для принятия верных управленческих решений руководством экономического субъекта, как систему детальной и конкретной информации, необходимой управленческому персоналу для прогнозирования, планирования, организации, контроля и регулирования деятельности хозяйствующего субъекта, об имуществе, капитале, обязательствах, доходах и расходах организации, хозяйственных процессах и их результатах, о внутренних и внешних факторах,

оказавших влияние на достигнутые результаты деятельности хозяйствующего субъекта» [110].

Также следует отметить, что ряд авторов отождествляют понятия «внутренняя бухгалтерская отчетность», «сегментарная отчетность» и «управленческая отчетность». Так, А. С. Узарханова, определяя сущность сегментарной отчетности, отмечает, что «это отчетность, сформированная по отдельным сегментам бизнеса (центрам ответственности) организации. Причем порядок ее составлений для внешних пользователей установлен ПБУ 12/2010, для внутренних пользователей он практически не разработан. Не находит отражения данный вопрос и в существующих нормативных документах. Решение проблем составления внутренней сегментарной отчетности отдано на откуп предприятиям. В Законе РФ «О бухгалтерском учете» лишь отмечена конфиденциальность содержащейся в ней информации: «содержание... внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной». Тезис о конфиденциальности информации сегментарной отчетности в нормативных документах появился впервые. Это связано с тем, что в отличие от финансовой отчетности, разрабатываемой на базе данных финансового учета и предназначенной для внешних пользователей (а поэтому являющейся открытой), сегментарная отчетность формируется для внутренних пользователей (управляющих всех уровней) и должна быть закрытой» [212].

Н. Т. Лабынцев предлагает «в зависимости от внутренних факторов осуществлять ведение сегментарного учета и формирование управленческой сегментарной отчетности по следующим форматам: по группам покупателей; по зонам деятельности как детализация географических сегментов; по сезонам; по видам деятельности (центры доходов); по центрам затрат; по центрам ответственности; по носителям затрат» [226].

Также в экономической литературе встречаются определения внутренней сегментарной отчетности как «…часть внутренней отчетности интегрированной агроструктуры, раскрывающая информацию по выделенным сегментам деятельности, в соответствии с организационной и управленческой структурами и

системой внутренней отчетности группы компаний, формируемая в соответствии со стандартами экономического субъекта» [105].

Несмотря на разнообразие определений данной категории в экономической литературе, в результате тщательного анализа различных предлагаемых определений понятия «управленческая отчетность» можно сделать вывод, что практически все авторы сходятся во мнении, что система взаимосвязанных финансовых показателей, признанная как управленческая отчетность, используется руководством организации для контроля и регулирования бизнес-операций.

Приращение новых знаний в указанном определении заключается в том, что заложенная в его основу характеристика адаптивности оперативной производственной отчетности применительно к мелиоративным работам складывается из трех составляющих: 1) производственно-технологических особенностей мелиорации; 2) видов и этапов мелиорации; 3) источников финансирования мелиоративных работ, в т. ч. за счет средств государственной поддержки.

Представим результаты научного поиска относительно содержания определения «оперативная производственная отчетность» в трех измерениях – синтаксическом, семантическом, прагматическом (Таблица 1.2).

Так, из определения следует, что на дальнейших этапах исследования весь учетно-контрольный инструментарий оперативной производственной отчетности должен быть адаптирован к производственно-технологическим и экономическим условиям мелиоративных работ.

Поддержание конкурентоспособности экономического субъекта в быстроменяющихся экономических реалиях во многом зависит от способности оперативного реагирования на новые вызовы, что в свою очередь определяется своевременностью и достаточностью получаемых учетных данных. Практика современной сельскохозяйственной деятельности свидетельствует о наличии ряда факторов, которые снижают эффективность принятия оперативных решений, базирующихся на учетно-аналитическом обеспечении организаций АПК.

Таблица 1.2 – Содержание авторского определения «оперативная производственная отчетность»

Уровень	Семантический	Прагматический	Синтаксический
Значение	Смысловая нагрузка определения, определяющая, что представляет собой явление	Раскрывает возможность практического применения дефиниции	Лингвистическое выражение смысла и практической направленности дефиниции
Нормативно-правовая база	Отчетность формирует представление пользователя о финансовом состоянии фирмы на конкретную дату, отражает финансовые результаты деятельности и денежные потоки за отчетный период	Отчетность является базисом для принятия экономически обоснованных управленческих решений, обеспечивающих достижение целей деятельности экономического субъекта	«Бухгалтерская (финансовая) отчетность – информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными настоящим ФЗ» [142]
Научное значение	Управленческая отчетность отличается качественными характеристиками: релевантность, проверяемость, нейтральность, существенность, адаптивность [235]	Принятие управленческих решений оперативного характера в части производственных процессов	Система взаимосвязанных финансовых показателей используется руководством организации с целью осуществления внутреннего контроля за бизнес-процессами и отражает финансовые результаты функционирования фирмы
Авторская лингвистическая конструкция	Оперативная производственная отчетность – вид управленческой отчетности, включающий совокупность взаимосвязанных финансовых и нефинансовых показателей, отвечающих качественным характеристикам адаптивности, релевантности, проверяемости, нейтральности, существенности, для принятия пользователями своевременных решений относительно производственного процесса		

Источник: составлено автором

К таким факторам можно отнести:

– несбалансированное соотношение аккумулирования объемов необходимой и достаточной информации, что приводит к возникновению явлений недостатка и перенасыщению пользователей данными;

– отсутствие рациональных критериев отбора необходимой учетно-аналитической информации из общего объема данных;

– принципиальные отличия свойств информации, необходимой для нужд оперативного производственного управления;

– несвоевременность составления и представления отчетов и формирования показателей, необходимых для принятия оперативных решений.

Представленные факторы явно свидетельствуют о несовершенстве действующей учетно-аналитической системы сельскохозяйственных организаций в части формирования информации для принятия оперативных решений.

Значительная часть проблем и недостатков информационного сопровождения процесса принятия оперативных решений обусловлена несовершенством структуры информационной базы сельскохозяйственных организаций. Для обеспечения корректности функционирования системы учетно-аналитического сопровождения оперативного производственного управления в АПК необходимо учесть специфику конкретных субъектов хозяйствования.

На процесс формирования внутренних управленческих отчетов как элемента информационной инфраструктуры стратегического и тактического менеджмента аграрных предприятий влияют следующие специфические особенности их деятельности.

1. Результаты сельскохозяйственного производства напрямую зависят от природно-климатических условий (качественный состав почв, температура, влажность и др.) и соответственно являются нестабильными. Эти факторы обосновывают целесообразность прогнозирования в принятии решений и соответственно необходимость рационального учетно-информационного обеспечения системы управления сельскохозяйственных предприятий.

2. Сельскохозяйственное производство характеризуется сезонностью, которая способствует неравномерности использования ресурсов предприятия, получению продукции только в определенные промежутки времени, неритмичности сбыта и поступления выручки от реализации. Этот фактор акцентирует внимание на целесообразности формирования информации для системы управления платежеспособностью сельскохозяйственных предприятий.

3. Производственные процессы в сельском хозяйстве характеризуются значительным уровнем риска потери урожая вследствие влияния погодных условий (засуха, наводнения и др.). Указанные факторы обосновывают целесообразность применения стратегического управления рисками и необходимость налаживания механизма рационального учетно-информационного сопровождения стратегического менеджмента сельскохозяйственных предприятий.

4. Сельскохозяйственный бизнес сочетает влияние экономических и биологических законов воспроизводства. Результатом такого синтеза является длительность производственных циклов (временные границы производства многих продуктов более длительные из-за календарного года) и соответственно значительный удельный вес издержек производства отчетного периода отражается как незавершенное производство.

5. Часть произведенной предприятием сельскохозяйственной продукции в следующем производственном цикле потребляется как средства производства (корма, семена). Эта особенность указывает на специфику операционных циклов производства сельскохозяйственной продукции и необходимость ее учета в информационном обеспечении системы управления сельскохозяйственных предприятий.

6. Основным средством производства в сельском хозяйстве является земля, от качества и плодородия которой в значительной степени зависит результативность деятельности. Свойственные земле характеристики обусловливают целесообразность специализации сельскохозяйственных предприятий и структуризации ключевых стратегических направлений деятельности.

Определение видов и содержания управленческих отчетов очень важно, поскольку система информационной поддержки сельскохозяйственной организации, осуществляющей мелиоративные работы, должна предоставлять внутренним пользователям данные, необходимые для принятия оперативных управленческих решений. Одним из важнейших компонентов информационной

базы оценки компании являются данные управленческой отчетности. С ее помощью, в частности, становится возможным оценить эффективность деятельности сельскохозяйственной организации. Более того, используя информацию, содержащуюся в управленческих отчетах, заинтересованные пользователи имеют возможность для проверки выполнения бюджетных показателей, определения причин возникновения незапланированных затрат и доходов, а также определения финансовых результатов, получаемых отдельными центрами ответственности в разрезе направлений деятельности экономического субъекта.

1.2 Управленческая отчетность как основа учетно-аналитической информации по мелиоративным работам

Деятельность сельскохозяйственных организаций, особенно в отрасли растениеводства, напрямую связана с использованием земельных участков. Несмотря на то, что в соответствии с законодательством Российской Федерации в сфере бухгалтерского учета земельные участки не изменяют потребительские свойства с течением времени, увеличение масштабов и интенсивности производства приводит к ухудшению свойств земли [158]. Для поддержания и восстановления природных свойств земельных участков сельскохозяйственными организациями проводится мелиорация, которая представляет собой «деятельность, направленную на улучшение свойств земель, в том числе на воспроизводство плодородия земель, путем проведения мелиоративных мероприятий и их научное и производственно-техническое обеспечение» [147]. Схожее определение представлено и в научном сообществе. Как считает А. Н. Костяков, «мелиорация – это глубокое (прочное, длительное, коренное) изменение природы для повышения потребительской стоимости (полезности) земель» [104].

Ключевое отличие мелиорации от временных работ (расчистка поверхности, вспашка, удобрения и др.) состоит в том, что мелиорация приводит к

фундаментальному изменению природных условий на продолжительный промежуток времени. В последние годы учеными ведется разработка и апробация нового подхода к мелиорации земель, который затрагивает различные элементы ландшафта и связующие компоненты [125]. Нами предлагается рассматривать процедуру мелиорации сельскохозяйственных земель как комплекс взаимосвязанных природных, производственных, учетных компонентов (Рисунок 1.4).

Рисунок 1.4 – Взаимосвязь компонентов агроландшафта и бухгалтерского учета

Источник: составлено автором

На Рисунке 1.4 продемонстрирована взаимосвязь компонентов агроландшафта и бухгалтерского учета в ходе мелиоративных работ.

Среди выделенных природных компонентов большинство (почвы, гидрографическая сеть, растительный и животный мир) отражаются в учете в качестве самостоятельных объектов на счетах, с последующим аккумулированием затрат в ходе производственного процесса (севооборот, применение средостабилизирующих технологий и др.). Обобщенная оперативная информация о представленных объектах и затратах с возможностью раскрытия дополнительных нефинансовых характеристик (рельеф, микроклимат и др.) отражается в оперативной производственной отчетности, для подтверждения достоверности которой применяются контрольные процедуры. Законодательство Российской Федерации о мелиоративных работах предусматривает несколько их видов. Специфика проведения каждого из них находит отражение во всех элементах системы бухгалтерского учета – учет, отчетность, контроль (Таблица 1.3).

Как представлено в Таблице 1.3, мелиорация в соответствии с действующим законодательством подразделяется на следующие виды: гидромелиорация, агролесомелиорация, культуртехническая мелиорация, химическая мелиорация, агрофитомелиорация.

Выделенные виды в зависимости от отражения в бухгалтерском учете и отчетности можно разделить на две группы. Гидромелиорация и агролесомелиорация с позиции бухгалтерского учета классифицируются как капитальные вложения, затраты на их создание формируют стоимость основного средства – гидротехнического сооружения или многолетнего насаждения. Каждый из данных объектов имеет особенности начисления амортизации и учета затрат на текущее содержание. Культуртехническая мелиорация, химическая мелиорация, агрофитомелиорация не приводят к созданию внеоборотных активов, и, следовательно, затраты на их осуществление включаются в состав себестоимости возделываемых культур.

Несмотря на многообразие видов мелиорации земель, можно выделить общие этапы их проведения, требующие полноценного информационного сопровождения (Таблица 1.4).

Таблица 1.3 – Взаимосвязь видов мелиоративных работ и особенностей ведения бухгалтерского учета

Вид мелиорации	Состав работ	Влияние на учетно-аналитическую деятельность
1	2	3
Гидромелиорация	Воспроизводство плодородия, заболоченных, излишне увлажненных, засушливых, эродированных, смытых и других земель, состояние которых зависит от воздействия воды. Регулирование водного, воздушного, теплового и питательного режимов почв на мелиорируемых землях посредством осуществления мер по подаче и (или) отводу воды с помощью мелиоративных систем, а также отдельно расположенных гидротехнических сооружений	Создание объектов основных средств – гидротехнических сооружений за собственный счет или с помощью государственной поддержки, их амортизация и учет затрат на текущий полив
Агролесомелиорация	Проведение комплекса мелиоративных мероприятий в целях обеспечения улучшения свойств земель, в том числе воспроизводства плодородия земель, посредством использования полезных функций агролесомелиоративных насаждений. Регулирование водного, воздушного, теплового и питательного режимов почв на мелиорируемых землях посредством создания и содержания агролесомелиоративных насаждений	Создание объектов основных средств в виде многолетних насаждений, в т. ч. нормативно-регулируемый учет капитальных вложений, отнесение затрат на закладку и сопроводительное выращивание насаждений, а также применение амортизационных начислений, за исключением периодов ранней вегетации, когда такие объекты не подлежат амортизации согласно установленным критериям бухгалтерского учета

Продолжение таблицы 1.3

1	2	3
Культуртехническая мелиорация	Проведение комплекса мелиоративных мероприятий по улучшению свойств земель, в том числе по воспроизводству плодородия земель. Этот вид мелиорации земель подразделяется на следующие виды мелиорации земель: – расчистка мелиорируемых земель от деревьев, кустарников и травянистой растительности, кочек, пней и мха; – расчистка мелиорируемых земель от камней и иных предметов; – мелиоративная обработка солонцов; – рыхление, пескование, глинование, землевание, плантаж и первичная обработка почвы; – проведение иных культуртехнических работ	Некоторые виды затрат, носящих долговременный характер, не включаются в объем капитальных вложений. Это, в частности, затраты по известкованию кислых почв, гипсованию солонцовых почв и созданию долголетних культурных пастбищ. Эти затраты учитываются в составе незавершенного производства растениеводства и включаются равными долями в течение 5–7 лет на себестоимость производимой продукции на улучшенных землях
Химическая мелиорация	Проведение комплекса мероприятий по улучшению химических и физических свойств почв. Химическая мелиорация земель включает в себя известкование почв, фосфоритование почв и гипсование почв	
Агрофитомелиорация	Проведение комплекса мелиоративных мероприятий в целях улучшения свойств земель, в том числе воспроизводства плодородия земель, посредством использования полезных функций агрофитомелиоративных насаждений	

Источник: составлено автором на основе [147]

Выявленные особенности учетно-отчетного сопровождения мелиоративных работ и дополнительное изучение нормативных и научных источников позволили установить сдерживающие и стимулирующие факторы развития оперативной производственной отчетности о мелиоративных работах (Таблица 1.5).

Каждый из представленных факторов оказывает существенное влияние на развитие оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам. Принимая их во внимание, управленческий персонал сможет принимать обоснованные решения, в т. ч. в части эффективности понесенных затрат на

создание гидротехнических сооружений за счет собственных средств или государственной поддержки и их последующего технического обслуживания.

Таблица 1.4 – Этапы мелиорации земель

Этап	Характеристика	Отражение в учете и отчетности	Требования к ОПО*
Гидрогеологические и геоморфологические изыскания	Изучение специфики местности и водного баланса почвы	Учет – счет 26 «Общехозяйственные расходы», 25 «Общепроизводственные расходы», 20 «Основное производство» или 08 «Вложения во внеоборотные активы». Отчетность – строка «Прочие внеоборотные активы» или строка «Запасы»	Отражение статей затрат на изучение специфики местности и нефинансовых показателей состояния водного баланса почвы
Проектирование, разработка и согласование проектов мелиорации	Составление плана работ и сметы на основе полученной информации с учетом потребностей предприятия	Учет – счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». Отчетность – строка «Прочие внеоборотные активы» или «Основные средства»	Отражение статей затрат по созданию внеоборотных активов и плановых показателей эффективности потребления ресурсов
Возведение мелиоративных сооружений	Строительство каналов, водохранилищ, дренажных систем	Учет – счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». Отчетность – строка «Прочие внеоборотные активы» или «Основные средства»	Отражение статей затрат по созданию внеоборотных активов и нефинансовых показателей их наличия
Ввод в эксплуатацию мелиоративных сооружений	Последующее обслуживание объектов (система орошения земли, дренажные каналы и др.)	Учет – счет 20 «Основное производство». Отчетность – строка «Запасы»	Отражение количества и стоимости созданных внеоборотных активов

*ОПО – оперативная производственная отчетность

Источник: составлено автором на основе [125]

Таблица 1.5 – Факторы развития оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам

<table>
<tr><th colspan="2">Стимулирующие факторы</th><th colspan="2">Сдерживающие факторы</th></tr>
<tr><th>Эколого-технологические</th><th>Экономические</th><th>Эколого-технологические</th><th>Экономические</th></tr>
<tr><td>1. Биологизация земледелия, борьба с опустыниванием, эрозией и засолением почв (2) (5).
2. Влияние климатических изменений на качество мелиоративных работ и урожайность (1).
3. Внедрение технологий «точного земледелия» и автоматизированных систем управления, появление новых видов мелиорации (1) (3) (4).
4. Повышение производственной эффективности основных средств при мелиоративных работах (2)</td><td>1. Повышение рыночной стоимости мелиорируемых участков (3).
2. Существенная государственная поддержка, требующая прозрачного учета целевого финансирования (4) (5).
3. Рост урожайности за счет мелиорации, требующий ведения учета затрат и анализа по культурам (2) (5).
4. Повышение спроса на продукцию сельского хозяйства (продовольственная безопасность, развитие экспорта и др.) (2)</td><td>1. Необходимость контроля показателей, не подлежащих денежной оценке (температура, уровень грунтовых вод и др.) (7).
2. Отсутствие в отчетности информации о влиянии мелиорации на биоразнообразие (7).
3. Принципиальное отличие состава работ в зависимости от вида и этапов мелиорации, а также задач по улучшению продуктивности земель и их восстановлению (7) (5).
4. Ужесточение нормативно-правовой базы и федеральных стандартов в области природопользования (1) (4) (6)</td><td>1. Высокая капиталоемкость мелиоративных работ (3) (4).
2. Длительный срок окупаемости мелиоративных проектов (4).
3. Повышение себестоимости продукции и трудоемкости учета вследствие дополнительных технологических операций (3) (4)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Влияние на инструменты учетно-контрольного обеспечения:
1. Использование в отчетности оптимального количества нефинансовых показателей.
2. Внедрение аналитики и разработка новых KPI.
3. Калькулирование и учет затрат (факторы влияют на необходимость точного учета затрат и калькулирования)</td><td colspan="2">4. Применение новых методов внутреннего контроля.
5. Изменение учетных функций (открытие новых субсчетов, корреспондирующих записей, первичных документов).
6. Появление новых объектов учета.
7. Разработка новых форм производственных отчетов</td></tr>
</table>

Источник: составлено автором на основе [176]

Для формирования у пользователей полного понимания текущего состояния мелиоративных работ необходимо составление оперативной производственной отчетности, входящей в состав управленческой отчетности.

Важнейшим компонентом системы учета является управленческая отчетность, которая позволяет руководству экономического субъекта получить необходимую информацию в удобной для использования форме и понять пределы своих возможностей по получению необходимых сведений от исполнителей различных служб.

Основная цель управленческой отчетности состоит в систематизации данных для предоставления их в соответствующем формате руководству организации. Отчеты показывают, была ли выполнена структурными подразделениями предприятия основная цель и нет ли необходимости в проведении существенной корректировки. Главная цель отчетов – информирование руководства организации о стратегическом выборе и действиях структурных подразделений.

Ю. И. Сигидов отмечает: «В зависимости от отчетного периода выделяют регулярные и оперативные отчеты. Регулярные отчеты отвечают постоянным требованиям руководителей всех уровней. Они требуют действий и стимулируют принятие решений. Периодичность регулярных отчетов определяется моментом, когда данные перестают быть полезными и актуальными для принятия управленческих решений» [191].

Форма предоставления информации – следующий компонент системы внутренней управленческой отчетности. На законодательном уровне не установлены единые формы или обязательные требования к содержанию и структуре этих отчетов.

Ю. И. Сигидов считает, что «необходимо осуществлять текущий контроль в дополнение к первичному контролю исполнения бюджета, который осуществляется непосредственно по завершении бюджетного срока. Промежуточная отчетность составляется по результатам текущего бюджетного контроля, который осуществляется в ходе исполнения бюджета. Она позволяет

оценить результаты исполнения бюджета в разрезе структурных подразделений и на каждом этапе его исполнения [191].

При разработке эффективной системы управленческой отчетности необходимо:

– установить формат, срок исполнения и ответственного за подготовку отчета;

– составить схему формирования управленческих отчетов, определить источники исходной информации;

– наделить ответственного полномочиями координатора, т. е. административно разрешить ему получение информации у ее владельцев;

– определить пользователей информации и форму, в которой она будет им предоставляться» [191].

При формировании управленческой отчетности учитывается специфика деятельности каждой компании, включая ее размер, форму собственности и особенности производственного процесса.

В современных условиях выделяют следующие основные причины формирования внутренней управленческой отчетности, которые напрямую связаны с индивидуальными особенностями экономических субъектов.

Прежде всего, отсутствуют стандартизированные методики для составления внутренней отчетности, предназначенной для использования руководством. Вместо отсутствующих стандартных форматов используются разные критерии выбора объектов, включаемых в отчетность. При этом используются одни и те же показатели для разных подразделений, видов продукции, центров ответственности. Например, между подразделениями одного предприятия могут существовать различия в структуре статей затрат.

Еще важным источником проявления субъективности в отчетности является то, что определение себестоимости сельскохозяйственной продукции не проводится по методу сокращенной себестоимости. Поэтому объективная себестоимость продукции искажается в части управленческих расходов, когда для расчета применяется метод полной себестоимости. Из-за того, в отчетности

отражается место возникновения затрат на произведенную продукцию, происходит фальсификация фактической себестоимости, что затрудняет определение стоимости продукции для продажи.

Широкое развитие бухгалтерской управленческой информации вызывает необходимость в расширении учетно-аналитической системы, адаптации внутренней управленческой отчетности по мелиоративным работам. Отсутствие единой структуры и форм внутренней управленческой отчетности в сельскохозяйственных организациях обусловливает трансформацию показателей отчетности, что снижает их аналитическую гибкость. Дополнительное усложнение проблемы вызвано недостаточным уровнем профессионального понимания системы управленческого учета и методологии формирования внутренней управленческой отчетности со стороны руководителей.

Основу управленческой отчетности составляют как финансовые, так и нефинансовые показатели, которые взаимосвязаны между собой. Соответственно, отклонения одних видов показателей оказывают влияние на другие показатели, что вызывает необходимость в установлении причин и виновных в этих отклонениях. Интеграция финансовых и нефинансовых показателей, включаемых в управленческую отчетность, способствует оценке взаимосвязей и взаимозависимостей между результирующими показателями, факторами, оказывающими на них влияние, а также рисками финансово-хозяйственной деятельности.

Управленческая отчетность о мелиоративных работах помимо стандартных финансовых и нефинансовых показателей должна содержать показатели, которые позволят заинтересованным пользователям в полной мере оценить эффективность проводимых мелиоративных мероприятий.

Формирование управленческой отчетности о мелиоративных работах, в которой находят отражение результаты анализа финансовых и нефинансовых показателей, основывается на первоначальной обработке отчетных показателей в их взаимосвязи с оценочными значениями. Следовательно, возникает необходимость разработки и применения стандартизированных методов

интеграции данных, формируемых в рамках бухгалтерского учета, в структурированные форматы управленческой отчетности. Это обеспечивает информационную согласованность, повышает аналитическую ценность представленных данных и способствует обоснованности управленческих решений в условиях динамичной хозяйственной деятельности (Рисунок 1.5).

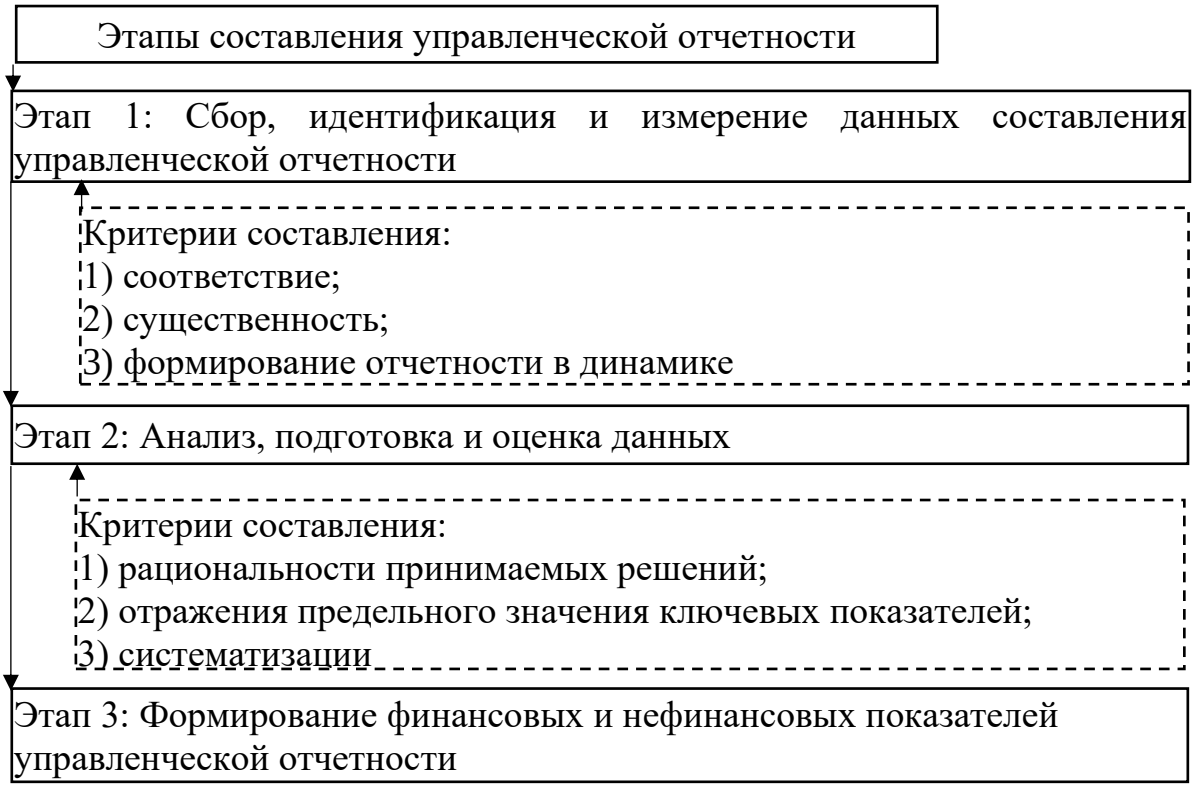


Рисунок 1.5 – Способы обобщения бухгалтерской информации для формирования управленческой отчетности

Источник: составлено автором

В экономической литературе выделяют следующие критерии формирования управленческой отчетности, которая содержит совокупность финансовых и нефинансовых показателей, оценочные коэффициенты, сопоставляемые с объектами управления: критерий соответствия, критерий рациональности принимаемых решений, критерий отражения предельного значения ключевых показателей, критерий формирования отчетности в динамике, критерий систематизации отчетности.

Критерий соответствия является оценочной категорией, которая позволяет установить, соответствует ли та или иная информация о проводимых мелиоративных работах запросам заинтересованных пользователей. Информация, предоставляемая заинтересованным пользователям, может быть определена как существенная в том случае, если представляет особую ценность и является важной при принятии решений. Управленческая отчетность должна формироваться по структурным подразделениям, центрам ответственности, центрам затрат. В управленческом отчете информация должна отражаться в соответствии с ее значимостью для системы управления, в частности при проведении мелиоративных работ. Например, затраты на орошение отражают в соответствующих отчетах согласно их доле в общей сумме затрат. Это позволяет заинтересованным пользователям получать наглядную информацию о бизнес-процессах и на этой основе принимать эффективные управленческие решения, которые касаются руководителей подразделений, принимающих непосредственное участие при проведении мелиоративных работ.

Критерий рациональности принимаемых решений предполагает включение в управленческую отчетность финансовых и нефинансовых показателей, позволяющих определить объем ресурсов предприятия и его инвестиционный потенциал, направленные на эффективное проведение мелиоративных работ. Управленческие решения являются основой управленческой деятельности, в ходе которой определяются проблемы, цели и задачи, планируются, организуются и координируются целенаправленные действия, обосновываются альтернативные варианты реализации управленческих решений. В соответствии с данными, содержащимися в управленческих отчетах, заинтересованные пользователи определяют проблемы, которые требуют определенных решений; устанавливаются лица, ответственные за совершение хозяйственных операций; выбираются наиболее эффективные варианты альтернативных решений. Результаты принятия рациональных управленческих решений заключаются в эффективном проведении мелиоративных работ за счет выполнения текущих задач, своевременном

устранении проблем, реализации возможностей, направленных на повышение конкурентоспособности экономического субъекта.

Следующим является критерий отражения нормативного значения ключевых показателей. Согласно данному критерию в управленческой отчетности следует отражать нормативные значения показателей на отчетную дату. Это позволит заинтересованным пользователям своевременно установить отклонение фактических значений от нормативных значений и предотвратить негативное воздействие на бизнес-процессы. Отражение в отчетах нормативных значений ключевых показателей эффективности обеспечивает универсальность системы управления экономическим субъектом, поскольку в этом случае повышается заинтересованность сотрудников предприятия в результатах деятельности как отдельных структурных подразделений, так и предприятия в целом. При разработке ключевых показателей следует учитывать ряд факторов, к которым можно отнести специализацию и масштабы деятельности экономического субъекта, организационную структуру, инвестиционный, финансовый и кадровый потенциал и др. С помощью ключевых показателей можно оптимизировать использование ресурсов и обеспечить повышение эффективности финансово-хозяйственной деятельности.

При анализе отклонений от нормативных значений ключевых показателей необходимо установить их существенность. Уровень существенности позволяет определить отклонения, являющиеся несущественными. Как следствие, не нужно анализировать и устанавливать причины и лиц, ответственных за возникновение данных отклонений. Если отклонения являются существенными, то следует детально проанализировать данные факты, определив центры ответственности и их руководителей, в которых были выявленные эти отклонения. Как правило, размер отклонений не должен превышать 5 %. Однако в отдельных случаях возникает необходимость в определении уровня существенности с учетом масштабов деятельности экономического субъекта.

Критерий формирования отчетности в динамике обусловлен необходимостью наглядного отражения показателей за несколько отчетных

периодов. При этом заинтересованные пользователи могут получить информацию о снижении или увеличении того или иного показателя, определить периоды, в которых были существенные отклонения, в том числе от нормативных значений, предотвратить возникновение негативных ситуаций. Сравнивая каждый показатель отчетности с показателями предшествующих периодов, можно определить тенденции по каждому отдельному направлению деятельности экономического субъекта и осуществлять прогноз будущих значений.

Критерий систематизации отчетности реализуется в процессе объединения однородных показателей в сводные формы отчетов. При данном подходе однородные показатели должны быть сопоставимы между собой. Кроме того, данные показатели должны быть взаимосвязаны в системах аналитического и синтетического учета.

В соответствии с рассмотренными нами критериями в управленческой отчетности должны отражаться финансовые показатели и результаты их анализа в разрезе структурных подразделений. Информация, содержащаяся в первичных документах, должна аккумулироваться в финансовой и управленческой отчетности. При этом если процедуры формирования финансовой отчетности строго регламентированы нормами законодательства, то формы управленческой отчетов разрабатываются экономическим субъектом самостоятельно, исходя из информационных запросов заинтересованных пользователей. При этом учитываются стратегические и тактические цели развития предприятия, влияние внешних и внутренних факторов на бизнес-процессы.

Формирование управленческих отчетов позволяет заинтересованным пользователям, и прежде всего руководству предприятия, эффективно управлять бизнес-процессами с целью обеспечения рентабельности инвестиционной, производственной и финансовой деятельности, повышения конкурентоспособности производимой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг**.**

Система управленческой отчетности представляет собой сложившуюся в организации практику управления. Высшему руководству рекомендуется

предоставлять наименее подробные отчеты. По мере продвижения по управленческой иерархии рекомендуется делать отчеты все более подробными, сохраняя при этом целенаправленность. Объем информации, предоставляемой руководителю каждого подразделения для анализа, должен быть примерно одинаковым.

Среди основных процедур, составляющих основу системы управленческой отчетности, можно выделить следующие:

1. Сбор, идентификация и измерение данных. Процесс идентификации подразумевает выявление, категоризацию и оценку бизнес-процессов, выполняемых в ходе проектов по рекультивации земель, для представления важной информации в системе управленческого учета.

Процесс измерения позволяет количественно отобразить данные о хозяйственных процессах, а также о других событиях, которые произошли или могут произойти. Такое отображение может быть основано на приближенных расчетах. Под накоплением понимается систематическое и последовательное отражение и классификация операций компании и других экономически значимых событий в соответствующих учетных записях.

2. Анализ, подготовка и оценка данных. Процесс анализа информации включает оценку круга пользователей и задач, необходимых для выполнения отчетных действий, а также определение того, как эти действия соотносятся с другими экономически значимыми событиями и обстоятельствами. Цель метода – создание более точных отчетных данных. Подготовка и оценка учетных и/или плановых данных обобщается путем их унификации по определенным признакам.

Цель – представить логически последовательную и аргументированную информацию, а также аналитические и прогностические выводы, где это применимо. Экономистам рекомендуется интерпретировать все возможные виды внутренней и внешней информации об организации (например, о ее клиентах и ресурсах) и ее деятельности (направлениях бизнеса) с помощью различных аналитических систем; сообщать о влиянии поступающей или планируемой

информации на работу предприятия; делать выводы о релевантности и надежности данных.

3. Проектирование и технологическая реализация информационной системы. Создание эффективной системы управленческой отчетности требует широкого использования информационных технологий, а также разработки информационной системы для целей управленческого учета в организации с учетом потребностей руководства, собственников и акционеров предприятия.

В качестве ключевых факторов, обусловливающих особенности системы формирования управленческой отчетности о затратах на проведение мелиоративных работ в сельскохозяйственных организациях, можно назвать следующие:

1) особенности нормативно-правового регулирования природоохранной деятельности организации;

2) характер и виды мелиоративных работ;

3) масштабы мелиоративных работ;

4) технологии, применяемые при проведении мелиоративных работ;

5) внутрифирменные стандарты;

6) наличие информационных технологий.

Следующие последовательные шаги создания системы управления являются частью комплексного процесса формирования управленческой отчетности:

– обработка первичной информации о затратах на проведение мелиоративных работ;

– систематизация первичной информации о затратах на проведение мелиоративных работ;

– определение показателей, которые характеризуют эффективность мелиоративных работ;

– формирование управленческих отчетов о затратах на проведение мелиоративных работ;

– принятие управленческих решений.

Для обеспечения информационной потребности внутренних стейкхолдеров требуется идентификация аналитического потенциала учетно-аналитической системы в контексте стоимостной оценки мелиоративных мероприятий. Данный процесс предполагает установление синергии между компонентами системы учета и анализа с целью формирования достоверной и релевантной информации, поддерживающей обоснование управленческих решений в сфере оптимизации ресурсного обеспечения и повышения экономической эффективности мелиорации.

Использование информации о затратах на проведение мелиоративных работ позволяет группировать и обобщать показатели, характеризующие эффективность мелиоративных работ. Это предусматривает оценку состояния и использования ресурсов в процессах финансово-хозяйственной деятельности, уровня достигнутых результатов, а также выполнения делегированных полномочий менеджерами всех уровней хозяйствующего субъекта. В подготавливаемых отчетах должны сравниваться фактические результаты с запланированными показателями, чтобы предупредить менеджеров о любых отклонениях в выполнении работ по рекультивации.

Менеджеры всех уровней могут сосредоточить свое внимание на экономических операциях, которые демонстрируют отклонения от ожидаемых показателей, собирая информацию о вариациях, возникающих в процессе рекультивации земель. В результате руководство предприятия может сконцентрироваться на тех проектах, по которым не удается достичь намеченных целей. Сравнивая фактические показатели учета с прогнозируемыми в планах, прогнозах и бюджетах компании, можно использовать информацию, собранную в ходе контрольной функции, для выявления отклонений и устранения несоответствий.

Это помогает руководителям определить, может ли быть завершена намеченная деятельность, а в случае невыполнения поставленных задач – скорректировать долгосрочные планы и цели организации. Раннее обнаружение производственных, а также финансово-экономических проблем позволяет руководству предпринять необходимые действия, чтобы гарантировать, что бизнес

сможет предотвратить крупные потери и ущерб от своей деятельности и повысить производительность. Прежде чем выбрать данные, необходимые для управления системами и принятия решений, информация должна быть оценена с точки зрения ее ценности и полезности. Способность менеджера оценить данные, полученные с помощью учетно-аналитических систем, и сравнить их с более ранними данными определяет, насколько ценной является эта информация.

Рассмотренная взаимосвязь бухгалтерского учета и мелиоративных работ позволила определить необходимость составления управленческой отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций, в качестве отличительной особенности которой выступает ее оперативно-производственный характер. Для полного понимания ее свойств, назначения и возможностей применения представим концептуальные основы составления оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам.

1.3 Концептуальная модель оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций

Выделение какого-либо явления в самостоятельную категорию должно быть обусловлено рядом обстоятельств внешнего характера, таких как предпосылки, факторы, и внутренней концептуальной целостностью. Обозначение оперативной производственной отчетности в рамках исследования как новой дефиниции бухгалтерского учета требует формирования соответствующей концептуальной основы, включающей 2 компонента: 1) внешние факторы – предпосылки (факторы) составления оперативной производственной отчетности применительно к мелиоративной деятельности, оказывающие сдерживающее и стимулирующее воздействие; 2) элементы концептуальной модели – определение дефиниции «оперативная производственная отчетность», цель, задачи, принципы, объект, предмет, инструменты. Внешняя среда, в части предпосылок, и отдельные положения оперативной производственной отчетности, такие как определение дефиниции и

инструменты, были рассмотрены на предыдущих этапах исследования. На данном этапе неразъясненными остаются элементы – цель, задачи и принципы, объект, предмет.

Определенная часть учетной информации, необходимой для управления, должна быть доступна пользователям в онлайн-режиме с учетом любых ее изменений.

Для руководства высшего уровня, ответственного за финансовую устойчивость экономического субъекта, критически важна своевременная аналитическая информация о динамике ключевых макроэкономических факторов, включая колебания валютных курсов, изменения тарифов на энергоресурсы, показатели фондового рынка и котировки ценных бумаг. Эта информация служит основой для мониторинга системных рисков, прогнозирования рыночной конъюнктуры и обеспечения стратегической устойчивости организации в условиях нестабильности внешней среды. Необходимость немедленного реагирования возникает также при поступлении данных о внезапных простоях, непроизводительных затратах и потерях, существенно влияющих на экономические показатели предприятия, что требует оперативного принятия решений со стороны руководителей среднего и низшего уровня управления. Системы формирования управленческой отчетности о фактических затратах и результатах деятельности должны быть разработаны с учетом обеспечения своевременного предоставления информации менеджерам соответствующего уровня в максимально сжатые сроки после завершения отчетного периода.

Управленческие отчеты представляются с установленной заранее периодичностью (по итогам работы за неделю, за две недели или месяц). В комплексных отчетах отражаются затраты и результаты деятельности предприятия в целом и ее отдельных сегментов, структура доходов и расходов, величина дебиторской и кредиторской задолженности, сумма резервов на покрытие долгов дебиторов, безнадежных к взысканию, запасы и оценка резервов под их обесценение, движение денежных средств и прогноз предстоящих расходов и денежных поступлений. Отчеты по ключевым позициям могут

представляться в любой момент времени. В них отражается наиболее существенная для текущего функционирования хозяйственной организации информация о количестве полученных заказов, степени их выполнения, величине рекламаций и брака, объемах производства и продаж, об использовании материальных и трудовых ресурсов, величине долговых требований обязательств, депозитов и т. п. Создание аналитических отчетов необходимо руководителям различных подразделений компании. Аналитические отчеты обычно демонстрируют, как внутренние и внешние факторы влияют на развитие бизнеса предприятия, и составляются с учетом требований рынка [212].

По нашему мнению, управленческую отчетность можно охарактеризовать как систему учетно-аналитической информации, представленную в определенных формах отчетности в виде взаимосвязанных качественных и количественных показателей, характеризующих внешнюю и внутреннюю среду организации и (или) ее подразделений и используемых для принятия управленческих решений.

В процессе принятия управленческого решения ключевое значение имеет время, которое проходит между получением отчета и принятием решения. Здесь очень важны место и способ представления соответствующих данных, а также формат, в котором представлен управленческий отчет. Согласно определениям, управленческая информация выполняет определенную цель и необходима для осуществления различных видов деятельности и функций (Приложение 1).

Основной целью формирования оперативной производственной отчетности является своевременное обеспечение внутренних пользователей информацией о состоянии производственных процессов.

А. С. Лосева считает, что «управленческая отчетность позволяет обеспечить решение следующих задач: предоставление информации о результатах деятельности подразделений в необходимых аналитических разрезах; подготовка регулярной отчетности; финансовое моделирование, прогнозирование и анализ деятельности отдельных подразделений и компании в целом; более обоснованное принятие управленческих решений на основе достоверной и оперативной информации; укрепление финансовой дисциплины и подчинение интересов

отдельных структурных подразделений интересам компании в целом» [110]; предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности предприятий; выбор эффективных путей развития предприятий.

Научное сообщество проявляет большой интерес к поиску решений методологического и методического характера в области учетно-аналитического обеспечения управленческих задач. Об этом свидетельствует анализ публикаций последних десятилетий, посвященных данной тематике, а также разработка алгоритмов аналитической интерпретации массивов данных для принятия рациональных управленческих решений.

Проведенный анализ литературы, а также выявленные ранее условия мелиорации и ее взаимосвязь с учетными процессами позволили сформулировать следующий перечень задач, решаемых с помощью составления оперативной производственной отчетности:

1) своевременное предоставление пользователям достоверных данных для принятия оперативных решений;

2) обеспечение информационного взаимодействия между производственными подразделениями;

3) предотвращение отрицательного экологического воздействия на окружающую среду и восстановление ее свойств за счет мелиоративных работ;

4) контроль за состоянием производственных процессов, эффективностью и достаточностью потребляемых ресурсов.

Применение указанных задач будет способствовать комплексному охвату производственной деятельности сельскохозяйственных организаций в целом и отдельных ее процессов, в частности мелиорации, имеющей стратегическое значение для получения положительного финансового результата экономического субъекта, целевого расходования средств бюджетного финансирования и поддержания оптимального состояния почвы.

Завершающим этапом учетно-аналитического процесса, а также последним этапом системы бухгалтерского учета является составление отчетности. Основными различиями между финансовой и управленческой отчетностью

являются степень точности информации, способ группировки данных, а также уровень детализации. В контексте проводимого исследования показателям отчетности уделяется особое внимание, поскольку они служат основой для принятия управленческих, оперативных и стратегических решений, принимаемых экономическим субъектом. В связи с этим состав, содержание и формы оперативной производственной отчетности необходимо разрабатывать с учетом определенных принципов (Приложение 2).

В диссертационном исследовании рассмотрены наиболее распространенные принципы составления управленческой отчетности, подвидом которой является оперативная производственная отчетность. Перечень принципов расширен в соответствии с особенностями современных условий финансово-хозяйственной деятельности (Рисунок 1.6).

В условиях широкого использования цифровых технологий считаем необходимым выделить такой принцип формирования управленческой отчетности, как принцип интеграции с цифровыми инструментами. Этот принцип предполагает применение цифровых инструментов для сбора, обработки и использования данных, содержащихся в управленческой отчетности, при принятии управленческих решений. К современным широко применяемым цифровым инструментам можно отнести: применение внутри организации компьютерных сетей, локализованных для обмена информацией, посредством Интернета; получение и передача информации путем применения переходов по сайтам и облачным хранилищам информации; движение информационных потоков по электронной почте; использование социальных сетей.

Современные информационные технологии позволяют заинтересованным пользователям получать доступ к большому объему информации. С помощью цифровых инструментов осуществляется представление отчетности в интерактивной форме, что способствует эффективному восприятию информации в управленческих отчетах. Также соблюдение данного принципа способствует своевременному принятию управленческих решений, поскольку обеспечивается

оперативная передача наиболее полной и достоверной информации заинтересованным пользователям.

– принцип формирования оперативной производственной отчетности, предложенный автором.

Рисунок 1.6 – Бухгалтерские принципы формирования управленческой отчетности

Источник: составлено автором

На наш взгляд, при формировании управленческой отчетности необходимо учитывать принцип заинтересованности стейкхолдеров в получаемой информации. Данный принцип означает, что руководство экономического субъекта должно быть заинтересовано в получении информации, в частности информации о мелиорации как конкретной потребительской деятельности, которая осуществляется с целью улучшения неблагоприятных качеств используемых земель при рациональном

расходовании всех ресурсов (материальных, в том числе и водных, энергетических, трудовых), при соблюдении приоритета безопасного существования человека и природы. Следовательно, формируемые управленческие отчеты должны содержать показатели, характеризующие технические и технологические требования к мелиоративным мероприятиям, информацию о расходовании ресурсов на проведение мелиоративных работ, показатели, характеризующие социально-экономическую эффективность мелиоративных работ.

Еще одним принципом, который должен соблюдаться при формировании управленческой отчетности, на наш взгляд, является принцип комплексности или интегрированности. Данный принцип предполагает, что все управленческие отчеты должны формироваться в единой учетной системе и являться основой информационного обеспечения системы управления сельскохозяйственным предприятием.

Управленческие отчеты о мелиоративных мероприятиях аккумулируют данные с помощью специализированных программных решений, которые гарантируют корреляцию данных с данными финансового и управленческого учета. Контролирующая система отдает управляемой системе необходимые команды и принимает управленческие решения исходя из поставленной цели. Задачи, сметы, бюджеты, приказы, инструкции, стандарты и другие формы объектов управления получают эту информацию и отвечают за ее выполнение с учетом изменений, обусловленных как внутренними, так и внешними обстоятельствами.

Представленные принципы составления оперативной производственной отчетности носят общий учетный характер и отражают специфику сложившихся подходов к управлению экономическими субъектами. Однако отметим, что оперативная производственная отчетность имеет специфические особенности в процедуре составления и использования пользователями при принятии решений, из чего следует, что «если принять идею составления специально ориентированных отчетов, то придется выбирать релевантную информацию для моделей принятия решений различными пользователями. Этот отбор должен быть выполнен на

основе анализа того, как пользователи принимают решения» [233]. Для того чтобы определенные формы отчетности могли служить надежным источником информации для пользователей, данные в них должны быть сопоставимы, что было заложено в идею создания Международных стандартов финансовой отчетности. «Эффективное использование отчетности предполагает сопоставление данных различных периодов и различных компаний, сравнимость подобных данных приобретает особую важность. Препятствиями к обеспечению сравнимости выступают искажения, возникающие в результате колебания цен, и различия в методах учета» [252]. Закрепление приемов учета, о которых говорят авторы, возможно с помощью выделения и утверждения соответствующих принципов, что подтверждается следующим высказыванием: «Унифицирование учетного метода не предполагается и не является неизбежимо желаемым, но обоснованная сравнимость отчетных данных существенна. Когда использование распространенных альтернативных приемов дает существенно различные результаты, применяемый прием должен быть утвержден, и данные, необходимые для достижения обоснованной сравнимости, должны быть представлены» [233]. В связи с вышесказанным считаем обоснованным формулирование отдельной группы производственных принципов при составлении оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам.

Для установления производственных принципов учетной работы идентифицирована цель мелиорации как части сельскохозяйственной деятельности – «расширенное воспроизводство плодородия почвы, получение оптимального урожая определенных сельскохозяйственных культур при экономном расходовании всех ресурсов, недопущении или компенсации ущерба природным системам и другим землепользователям» [125]. Достижение данной цели возможно при достаточном информационном обеспечении, в т. ч. с помощью составления оперативной производственной отчетности на основании определенных принципов (Таблица 1.6).

Таблица 1.6 – Производственные принципы оперативной производственной отчетности по мелиоративной деятельности

Принцип	Содержание	Проявление в отчетности	Обеспечение эффектив-ности*
Целостность природных объектов	Объекты, подвергающиеся обустройству или использованию, необходимо рассматривать как единые геосистемы, т. е. совокупность подземных вод, растений, почвы и т. д., что позволит учесть все затраты и определить их эффективность	Формирование полного перечня статей затрат на мелиорацию	ЭК
Сбалансирован-ность хозяйственной деятельности на обустроенной территории	Применение наиболее подходящих систем земле-делия и природопользования для обеспечения оптимального расходования ресурсов	Отражение в отчетности выбранной системы земледелия и аккумулирование затрат на ее реализацию	СОЦ
Принцип природных аналогий	Применение технологий, воспроизводящих естественные процессы	Формирование нефинансовых показателей отчетности, раскрывающих сущность применяемых технологий в количественном выражении	ЭКЛ
Необходимое разнообразие	Избежание создания неустойчивых монокультур за счет разнообразия создаваемой человеком природной системы [161]	Комплексный охват всех направлений работ по восстановлению плодородия почв в части объектов учета затрат и статей калькуляции	ЭКЛ
Адекватность воздействий	Непрерывный сбор и обработка информации о состоянии природных систем	Сбор информации для отражения экологических показателей отчетности	ЭКЛ
Предсказуемость	Мелиорация должна опираться на достоверные данные об изменении природных систем, экономической и социальной обстановки	Применение унифици-рованных форм оперативной производственной отчетности о мелиоративной деятельности на уровне отдельного экономического субъекта	ЭК

Виды эффективности информации оперативной производственной отчетности – экономическая (ЭК), экологическая (ЭКЛ), социальная (СОЦ)

Источник: составлено автором на основании [125]

Применение указанных принципов при составлении оперативной производственной отчетности будет способствовать достижению эффективности различных видов. Экономическая эффективность проявляется в соотношении результатов мелиорации и последующего землепользования, т. е. в соотношении с результатами хозяйственной деятельности и понесенными затратами. Социальная эффективность характеризует поддержание уровня жизни населения, в т. ч. с помощью обеспечения необходимого количества рабочих мест экономическими субъектами.

Проведенное исследование внешней и внутренней среды оперативной производственной отчетности позволило сформировать концептуальную модель (Рисунок 1.7).

Разработанная модель содержит ключевые теоретические положения для последующей разработки инструментов выработки оперативной производственной информации по управлению мелиоративными работами сельскохозяйственных организаций. Отличительной особенностью представленного подхода является применение элементов системного подхода при описании и адаптации специфических природных и производственных особенностей всех этапов мелиоративных работ к приемам и способам учетно-контрольной деятельности.

В результате проведенных исследований получены эмпирические данные, характеризующиеся научной новизной и практической значимостью.

1. В результате установления места оперативного производственного учета в учетно-аналитической деятельности экономического субъекта и введения дополнительных классификационных признаков управленческих отчетов (по уровню принятия решений, по видам мелиоративных работ, по целевой направленности мелиоративных работ) выделена самостоятельная дефиниция «оперативная производственная отчетность», лингвистическая формула которой включает синтаксис определения, смысловое значение – семантику, и возможность применения в практической деятельности – прагматику, что послужило основой для дальнейшей разработки концептуальных основ рассматриваемой категории.

Внешние факторы **Оперативная производственная отчетность**

Эколого-технологические факторы (инструменты)	Инструменты	Экономические	Инструменты
Факторы стимулирующего характера:		**Факторы стимулирующего характера:**	
1. Биологизация земледелия, борьба с опустыниванием, эрозией и засолением почв.	2	1. Повышение рыночной стоимости мелиорируемых участков.	3
2. Влияние климатических изменений на качество мелиоративных работ и урожайность и др.	1	2. Существенная государственная поддержка, требующая прозрачного учета целевого финансирования и др.	5
Факторы сдерживающего характера:		**Факторы сдерживающего характера:**	
1. Необходимость контроля показателей, не подлежащих денежной оценке (температура, уровень грунтовых вод и др.).	7	1. Высокая капиталоемкость мелиоративных работ.	
2. Ужесточение нормативно-правовой базы и федеральных стандартов в области природопользования и др.	1	2. Длительный срок окупаемости мелиоративных проектов (*4*) и др.	3, 4

Элементы концептуальной модели

Цель – своевременное обеспечение внутренних пользователей информацией о состоянии производственных процессов

Объект – мелиоративные работы сельскохозяйственной организации.

Предмет – учетно-контрольное обеспечение сельскохозяйственной организации

Бухгалтерские принципы:
1.Интеграция с цифровыми инструментами.
2.Заинтересованность стейкхолдеров.
3.Комплексность (интегрированность)

Трактовка определения «Оперативная производственная отчетность»

Инструменты: 1. Нефинансовые показатели оперативной производственной отчетности.
2. Аналитические данные и показатели KPI.
3. Методы калькулирования и учета затрат.
4. Методы внутреннего контроля.
5. Учетное обеспечение (новые субсчета, корреспондирующие записи, первичные документы).
6. Новые объекты учета.
7. Оперативная производственная отчетность

Задачи: 1. Своевременное предоставление пользователям достоверных данных для принятия оперативных решений и контроля.
2. Обеспечение информационного взаимодействия между производственными подразделениями.
3. Предотвращение отрицательного экологического воздействия на окружающую среду и восстановление ее свойств за счет мелиоративных работ

Производственные принципы: 1. Целостность природных объектов. 2. Принцип природных аналогий. 3. Сбалансированность хозяйственной деятельности на обустроенной территории. 4. Необходимое разнообразие. 5. Адекватность воздействий. 6. Предсказуемость

Рисунок 1.7 – Концептуальная модель оперативной производственной отчетности о проведении мелиоративных работ

Источник: составлено автором

2. Выделены составляющие мелиоративных работ (агроландшафт – природные и производственные компоненты) и этапы мелиорации земель (гидрогеологические и геоморфологические изыскания; проектирование, разработка и согласование проектов мелиорации; возведение мелиоративных сооружений; ввод в эксплуатацию мелиоративных сооружений), дополненные характеристикой отражения в учете и отчетности, а также степенью влияния состава мелиоративных работ на бухгалтерский учет с целью формирования комплексного учетно-контрольного обеспечения процедуры формирования оперативной производственной отчетности по мелиоративной деятельности.

3. Составлена концептуальная модель оперативной производственной отчетности, включающая внешние факторы (экологические и бухгалтерские факторы стимулирующего и сдерживающего влияния при составлении рассматриваемой отчетности) и элементы концептуальной модели (определение дефиниции «оперативная производственная отчетность», цель, задачи, учетно-контрольный инструментарий, бухгалтерские и производственные принципы), для идентификации данного вида отчетности в самостоятельную категорию и дальнейшего развития инструментария ее формирования.

Разработанные теоретические положения в части концептуальных аспектов оперативной производственной отчетности будут являться основой разработки инструментария учетно-контрольного обеспечения деятельности сельскохозяйственных организаций. В частности, считаем необходимым определение схемы учетного сопровождения мелиоративных работ в зависимости от получаемого результата, а также формирование организационных и методических положений внутреннего контроля оперативной производственной отчетности для осуществления планирования и рационального потребления ресурсов сельскохозяйственных организаций.

Глава 2 Учетное обеспечение оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам

2.1 Учетное обеспечение управленческой отчетности по мелиоративным работам

Земля как фактор производства служит источником для получения экономических благ, что не может не делать ее значимым объектом бухгалтерского учета. С точки зрения нормативно-правовой трактовки в системе бухгалтерского (финансового) учета, земля (земельные участки) относятся к основным средствам, так как в соответствии с ФСБУ 6/2020 «Основные средства» удовлетворяют таким критериям, как: «1) имеют материально-вещественную форму; 2) предназначены для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве; 3) предназначены для использования организацией в течение периода более 12 месяцев; 4) способны приносить организации экономические выгоды в будущем» [158]. Вместе с тем земельные участки не всегда могут принадлежать предприятию на правах собственности. В таком случае в соответствии ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» «в бухгалтерском учете они могут быть отражены как права пользования активом (в составе основных средств) или на забалансовых счетах в случае соблюдения следующих условий: а) срок аренды не превышает 12 месяцев на дату предоставления предмета аренды; б) рыночная стоимость предмета аренды без учета износа не превышает 300 000 руб.; в) арендатор относится к экономическим субъектам, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета» [157]. Понимание возможностей организации учета земельных участков важно для дальнейшего отражения затрат на проведение мелиоративных работ.

Сельское хозяйство является одним из приоритетных направлений экономической политики государства, так как за счет агропромышленного

комплекса (АПК) обеспечивается продовольственная безопасность, а значит, и само существование Российской Федерации. Мелиорация производится с целью сохранения и улучшения плодородия земель, их рационального использования. Одним из показателей эффективности использования земельных активов является урожайность сельскохозяйственных культур.

Мелиорация включает такие инвентарные объекты, как мелиоративные сооружения (например, оросительные системы) и мелиоративные работы. В свою очередь, мелиоративные мероприятия подразделяются на культуртехнические мелиорации, агротехнические мелиорации (агромелиорации), химические мелиорации, структурные мелиорации. В работах автора исследованы и те, и другие виды мелиораций [178; 184]. В современных условиях мелиорации земель приобретают все большую значимость, способствуя обеспечению продовольственной безопасности России и Белоруссии как союзного государства [37; 38; 56; 68; 198], а также экологическому состоянию окружающей среды. Мелиоративные работы выполняются не только в отношении земельных участков, но и лесных площадей, а также водных ресурсов [95; 213].

Учет мелиоративных работ в современной России был впервые проанализирован в научных трудах С. В. Козменковой. Так, в монографии [93] приводятся результаты ретроспективного анализа научных работ ученых XIX–XX веков относительно учета мелиоративных работ как самостоятельного объекта учёта либо как объекта, увеличивающего стоимость земельных активов, а также исследован аналитический и синтетический учет. По результатам данного исследования было выявлено, что исторически в основном применялись три методики признания мелиоративных работ в качестве объекта учета:

1) «стоимость мелиораций учитывалась отдельно от стоимости земли;

2) стоимость «вечных улучшений» присоединялась к стоимости земли, остальные виды мелиораций учитывались на отдельном счете, и стоимость их погашалась;

3) стоимость земли увеличивалась на стоимость мелиоративных работ и улучшений» [93].

Таким образом, проблема заключается в следующем: земельные активы как объект бухгалтерского учета не имеют срока полезного использования, поэтому по ним амортизация не начисляется, а мелиоративные работы имеют срок последействия, таким образом, по данному активу производятся амортизационные отчисления с отнесением их на увеличение затрат на производство продукции растениеводства.

Исследуем основной отраслевой нормативный документ, регулирующий методику бухгалтерского учета основных средств в сельском хозяйстве [125]. Методические рекомендации для сельскохозяйственных организаций были разработаны Минсельхозом России, поскольку в сельском хозяйстве имеется множество специфических объектов:

1) инвентарного характера – земли сельскохозяйственного назначения (отличаются от других земельных активов тем, что являются одновременно средством и предметом труда), многолетние насаждения, скот продуктивный и рабочий, другие объекты;

2) неинвентарного характера – «К этой группе основных средств относятся затраты неинвентарного характера (не связанные с созданием сооружений), осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы, культуртехнические мероприятия по поверхностному улучшению земель (планировка земельных участков), корчевка кустарников под пашню, очистка полей от камней и валунов (срезание кочек, расчистка зарослей, очистка водоемов и др.)», п. 113 Методических рекомендаций.

Таким образом, анализ Методических рекомендаций приводит к следующим выводам:

1. Не все земли находятся в собственности сельскохозяйственных организаций, поэтому в случае проведения мелиоративных работ на землях сельскохозяйственного назначения, не принадлежащих предприятиям отрасли агропромышленного комплекса (АПК) на правах пользования либо аренды, стоимость этих работ впоследствии будет являться неинвентарным объектом учета. Для этого был предназначен субсчет 7 «Объекты неинвентарного характера» к

синтетическому счету 01 «Основные средства» (п. 23 Методических рекомендаций).

2. Представлены статьи затрат на мелиоративные работы, учитываемые на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (п. 105), в том числе определен аналитический учет мелиоративных работ: по каждому земельному участку и по статьям затрат на производство данного вида работ.

3. В пункте 106 Рекомендаций установлено, что на счете учета основных средств мелиорированные земли учитываются обособленно. Считаем это положение наиболее важным в настоящее время в связи с введенными против России со стороны западных стран экономическими санкциями. Обеспечение продовольственной безопасности, а также изменения климатических условий отдельных регионов России в сторону аридности обусловили необходимость выполнения мелиоративных работ и дальнейшего анализа плодородия почв на таких земельных участках.

4. Амортизационные отчисления рекомендовано начислять только по мелиоративным работам, осуществленным за счет собственных средств сельхозтоваропроизводителей (п.107), если же работы выполнены за счет бюджетных средств, то амортизация по ним не начисляется (п. 108). Амортизационные отчисления рекомендовано относить на затраты по тем культурам, которые выращиваются на земельных участках, где была произведена мелиорация.

В связи с утверждением Минфином России федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [142] и 26/2020 «Капитальные вложения» [158] проведем анализ данных документов на предмет выявления в них информации о мелиоративных работах.

В ФСБУ 26/2020, п. 5, перечисляются виды капитальных вложений, одними из которых является «коренное улучшение земель». Установлено, что «Единицей учета капитальных вложений является приобретаемый, создаваемый, улучшаемый или восстанавливаемый объект основных средств» (п. 7). Поскольку мелиоративные работы улучшают качество плодородия земель, стоимость земель

должна увеличиваться на стоимость мелиоративных улучшений. Однако это противоречит ФСБУ 6/2020, п. 10: «При наличии у одного объекта основных средств нескольких частей, стоимость и сроки полезного использования которых существенно отличаются от стоимости и срока полезного использования объекта в целом, каждая такая часть признается самостоятельным инвентарным объектом». Таким образом, можно констатировать, что два ФСБУ вступают в этом случае в противоречие. Считаем, что нужно этот проблемный вопрос устранить, зафиксировав, что стоимость мелиоративных работ увеличивает стоимость земельного актива сельскохозяйственного назначения.

Анализ ФСБУ6/2020 и 26/2020 показывает введение двух новых понятий: «справедливая стоимость» и «обесценение активов», с указанием ссылок на два МСФО – IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости» (п. 15 ФСБУ 6/2020 и п. 13 ФСБУ 26/2020) и IAS 36 «Обесценение активов» (п. 38 ФСБУ 6/2020 и п. 17 ФСБУ 26/2020). По нашему мнению, данные виды оценок требуют уточнения применительно к мелиоративным работам и земельным активам сельскохозяйственного назначения. По нашему мнению, в основе оценки земельных участков должна быть переоцененная стоимость, именно потому, что поддержание плодородного слоя земли требует проведения мелиоративных работ, которые должны увеличивать стоимость сельскохозяйственных угодий. Таким образом, в основе справедливой стоимости земельных участков, а также их обесценивания должно быть увеличение либо уменьшение плодородия почв.

В результате анализа нормативно-правовой базы отметим необходимость составления алгоритма учетного сопровождения мелиоративных работ в соответствии с их видами и получаемыми результатами, рассмотренными ранее (Рисунок 2.1).

Ключевым аспектом в составленном алгоритме является разграничение типа затрат на капитальные, с помощью которых реализуются мелиоративные работы, и текущие, осуществляемые для рекультивации земельных участков. В случае с капитальными затратами будут применены счета первого раздела Плана счетов, а именно счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» и счет 01 «Основные

средства», однако вследствие двойственной природы инвестиций во внеоборотные активы в результате мелиорации – возможности создания нового основного средства и увеличения стоимости действующего, дополнительного развития требуют аналитические возможности обозначенных синтетических счетов.

Рисунок 2.1 – Алгоритм выбора учетного сопровождения мелиоративных работ

Источник: составлено автором

При проведении рекультивации земель затраты включаются состав себестоимости отчетного периода на счете 20 «Основное производство».

Рассмотрим подробнее различия видов мелиорации с позиции отражения в

бухгалтерском учете:

– гидромелиорация – создание объектов основных средств – гидротехнических сооружений;

– агролесомелиорация – создание объектов основных средств – многолетних насаждений;

– культуртехническая, химическая мелиорация, агрофитомелиорация – увеличение стоимости основных средств – земельных участков.

Бухгалтерский учет капитальных вложений осуществляется на счетах 01 «Основные средства» и 08 «Вложения во внеоборотные активы» для разграничения информационных потоков, на которых предложено использовать следующие субсчета. На основании отраслевого плана счетов для предприятий АПК и предложений С. В. Козменковой [93] предлагаем кодировку аналитических счетов в пределах отраслевого счета и субсчетов 01.1, 01.5, 01.6, 08.9 по учету земельных участков пашни и мелиоративных работ (Таблица 2.1).

Рассмотрим комплекс бухгалтерских проводок на примере. Общество с ограниченной ответственностью «Агрофирма Кырлай» Арского района Республики Татарстан приобрело у физических лиц участок пашни размером 500 гектаров за 35 000 000 рублей, который не использовался по назначению в течение ряда лет.

Для приведения данного земельного участка в состояние, пригодное к использованию, были проведены культуртехнические мелиоративные работы (расчистка площади от древесно-кустарниковой растительности, окультуривание пахотного горизонта, другие работы) в сумме 6 000 000 рублей. Через три года на данном участке была проведена химическая мелиорация (известкование почвы), которая включала внесение извести в сумме 15 000 000 рублей, начисление заработной платы работникам в сумме 400 000 рублей, отчисления в социальные фонды в размере 32 % – 128 000 рублей, списание горюче-смазочных материалов – 540 000 рублей, начисление амортизационных отчислений на используемую технику – 27 000 рублей, отчисление в ремонтный фонд по ремонту техники, занятой на этих видах работ, – 35 000 рублей, прочие затраты – 18 000 рублей.

Таблица 2.1 – Предлагаемая выдержка из рабочего плана счетов сельскохозяйственной организации по учету земельных активов и мелиоративных работ

Код счета	Счет
01.1.1	Производственные основные средства основной деятельности
01.1.2	Гидросооружения, образованные в результате мелиорации
01.5.1	Многолетние насаждения, образованные в результате текущей деятельности
01.5.2	Многолетние насаждения, образованные в результате агролесомелиорации
01.6.1	Земельные участки и объекты природопользования, приобретенные организацией
01.6.2	Увеличение стоимости земельных участков в результате культуртехнической мелиорации
01.6.3	Увеличение стоимости земельных участков в результате химической мелиорации
01.6.4	Увеличение стоимости земельных участков в результате химической мелиорации агрофитомелиорации
08.9	Капитальные вложения по мелиоративным работам
08.9.1	Создание гидротехнических сооружений при гидромелиорации
08.9.2	Выращивание многолетних насаждений при агролесомелиорации
08.9.3	Увеличение стоимости земельных участков при культуртехнической мелиорации
08.9.4	Увеличение стоимости земельных участков при химической мелиорации
08.9.5	Увеличение стоимости земельных участков при агрофитомелиорации

*Источник: составлено автором

Весь цифровой материал является условным. Известь была приобретена на средства государственной субсидии, остальные затраты по известкованию были понесены за счет субъекта хозяйствования. Стоимость химической мелиорации была отнесена на увеличение стоимости земельного участка. Комиссия по приему мелиоративных работ определила срок полезного использования (последействия) – 7 лет. Амортизация будет начисляться только на ту часть стоимости мелиоративных работ, которые были проведены за счет ООО «Агрофирма Кырлай» Арского района Республики Татарстан.

В Таблице 2.2 использованы отраслевые коды счетов [154], а также предлагаемые автором аналитические счета.

Таблица 2.2 – Рекомендуемая форма журнала регистрации хозяйственных операций по учету земельного актива (участка пашни) и мелиоративных работ

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	
			Дебет	Кредит
Первый год				
1.	Приобретен земельный участок – пашня у физических лиц	35 000 000	08.1.1 «Приобретение земельных участков», «Пашня площадью 500 га, кадастровый номер 157007»	76, субсчет «Расчеты с физическими лицами по приобретению земельных участков»
2.	Проведены культуртехнические мелиоративные работы и определены затраты на их проведение	6 000 000	08.9.3 *	10.4 «Топливо», 23.3 «Машинно-тракторный парк», 23.4 «Автомобильный транспорт», 02 «Амортизация основных средств», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.
3.	По акту на оприходование земельных угодий принят к учету участок пашни 500 гектаров	41 000 000	01.6.1*	08.9.3*
Четвертый год				
4.	Списаны известковые удобрения, приобретенные за счет государственной помощи	15 000 000	08.9.4*	10.2
5.	Начислена заработная плата работникам ООО «Агрофирма Кырлай» Арского района Республики Татарстан за проведение химических мелиораций	400 000	08.9.4*	70
6.	Произведены отчисления от заработной платы работников в фонды социального страхования и обеспечения	128 000	08.9.4*	69
7.	Списаны горюче-смазочные материалы	240 000	08.9.4*	10.4
8.	Списаны услуги машинно-тракторного парка	67 000	08.9.4*	23.3
9.	Списаны услуги собственного автотранспорта	48 000	08.9.4*	23.4
10.	Начислена амортизация по основным средствам, использованным на работах по известкованию почв	7 000	08.9.4*	02
11.	Произведены отчисления на резервирование ремонта основных средств, использованных на работах по известкованию почв	3 800	08.9.4*	96.3
12.	По акту приема-передачи произведенных работ по известкованию стоимость работ присоединена к первоначальной стоимости пашни	15 893 900	01.6.3*	08.9.4*
И так далее начисление амортизации производится ежемесячно.				

*Предлагаемые коды аналитических счетов представлены в таблице 2.1.

Источник: составлено автором [215]

Для эффективного управления сельскохозяйственным предприятием бухгалтерская служба сможет предоставить все необходимые данные, сгруппировав их в первичные учетные документы и во внутренние формы отчетности.

Для оформления хозяйственных операций, связанных с мелиоративными мероприятиями, предлагаем использовать следующие первичные документы: «Акт на оприходование земельных угодий после проведения мелиоративных работ» (Таблица 2.3), «Акт приемки-передачи выполненных работ по мелиоративным мероприятиям» (Приложение 3).

Таблица 2.3 – Акт на оприходование земельных угодий после проведения мелиоративных работ

Акт № 1
на оприходование земельных угодий после проведения мелиоративных работ

Дата 27.05.2024 Место составления ООО АФ Кырлай» Арского района РТ
Рабочая комиссия, назначенная распоряжением директора 12 мая 2024 года № 26 в составе:
председателя Архипов А. П. – главный мелиоратор
членов комиссии: Мухаметшин И. А. – главный агроном
Исламов К. Р. – начальник службы материально-технического обеспечения

№ п/п	Вид земельных угодий	Кадастровый номер земельного участка	Площадь, га	Вид мелиоративных работ	Стоимость земельных угодий, тыс. руб.	Затраты на мелиоративные работы, тыс. руб.	Балансовая стоимость, тыс. руб.
1.	Пашня	16:39:102502:541	500	Культуртехническая	35 000	6 000	41 000
	И т. д.						

Решение комиссии: рабочая комиссия решила принять полностью мелиорированные земли площадью 500 га с последующей постановкой на баланс организации.
Главный мелиоратор _____
(Подпись) (Расшифровка подписи)
Главный агроном _____
(Подпись) (Расшифровка подписи)
Начальник службы материально-технического обеспечения _____
М. П. (Подпись) (Расшифровка подписи)
(при наличии печати

Источник: составлено автором

Считаем, что обесценение земельных активов сельскохозяйственного назначения может происходить исходя из таких критериев эффективности

деятельности, как, например, урожайность продукции растениеводства на данных участках, а также проведение мелиоративных работ, что должно быть отражено в отраслевых стандартах по учету капитальных вложений и основных средств.

Исходя из всего вышеизложенного, развитие учета мелиоративных мероприятий следует направить на разработку отраслевых стандартов, не противоречащих федеральным стандартам бухгалтерского учета. Считаем, что это позволит более оперативно получать информацию, необходимую для своевременного контроля и эффективного управления сельскохозяйственным производством.

Помимо контроля полей и участков, на которых проводится мелиорация, а также затрат на ее проведение, немаловажную роль может играть третий вид контроля, ориентированный на источники финансирования этих работ. Здесь основной упор делается на группировку «собственные средства» и «средства целевого финансирования». В этой связи Правительством РФ была разработана программа по вовлечению в оборот сельскохозяйственных земель и развития мелиоративного комплекса Российской Федерации [145]. Таким образом, предприятия АПК получают государственное финансирование на различные направления, в том числе на проведение мелиоративных мероприятий. Это, в свою очередь, требует от них построения качественного учета и контроля средств целевого финансирования, получаемых для проведения мелиоративных работ.

Отчетность по государственной помощи регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 [174]. Однако оно не учитывает особенности бюджетного финансирования затрат на мелиоративные работы. Средства государственной помощи отражаются в финансовом учете на пассивном счете 86 «Целевое финансирование». По государственному финансированию мелиоративных работ данный счет имеет сальдо, которое по итогам отчетного периода должно быть закрыто согласно заранее разработанной смете, по которой целевое финансирование выделяется федеральными и региональными бюджетами (Таблица 2.4).

Следует отметить, что пример приведен на основании данных, представленных в ранее опубликованной нами статье [221], где представлены данные о затратах на мелиоративные работы, выполненные полностью за счет государственной помощи.

Таблица 2.4 – Оборотно-сальдовая ведомость по счету 86 «Целевое финансирование» за отчетный период (год), тысяч рублей

Аналитика (назначение целевых средств – движение целевых средств)	Сальдо начальное		Оборот за период		Сальдо конечное	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Известкование поля 16:39:102502:541	–	–	14350	14350	–	–
– удобрения минеральные и органические	–	–	9100	9100	–	–
– оплата труда с отчислениями	–	–	1650	1650	–	–
– амортизация техники	–	–	800	800	–	–
– ГСМ	–	–	2100	2100	–	–
– прочие затраты	–	–	700	700	–	–

Источник: составлено автором

Может быть вариант, когда предоставляются бюджетные субсидии, тогда сельскохозяйственные предприятия участвуют в софинансировании мелиоративных работ, и данные по счетам 08.9 «Капитальные вложения по мелиоративным работам» и 86 «Целевое финансирование» будут отличаться.

Также если сельскохозяйственный товаропроизводитель будет производить капитальные вложения в мелиоративные сооружения более одного года, то на счете 86 будет оставаться сальдо. Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» представлен двумя уровнями: назначение целевых средств (например, «известкование поля»), движение целевых средств (по статьям затрат, например, «Оплата труда»). Также аналитическим счетом к синтетическому счету 86 могут выступать «Договоры», если таковые заключались для получения целевых средств.

По данным таблицы 2.5 видно, что по итогам года все выделенные средства целевого финансирования (кредитовый оборот счета) были использованы в соответствии со сметными статьями (дебетовый оборот счета). Если бы какая-то

часть средств не была использована, образовалось бы сальдо по конкретной статье движения целевых средств, что в свою очередь потребовало бы от учетных работников предприятия действий по закрытию сальдо с помощью дополнительной проводки, носящей технический характер.

Таблица 2.5 – Учетные записи по выполнению мелиоративных работ за счет средств целевого финансирования, тысяч рублей

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Поступили средства целевого финансирования на счет сельскохозяйственной организации	14 350	55	86
2	Приобретены удобрения у поставщика	9100	10.02 [1]	60
3	Отражен НДС по приобретенным удобрениям	1820	19.03	60
4	Оплачены приобретенные удобрения средствами целевого финансирования	10 920	60	55
5	Учтены затраты на удобрения, используемые при проведении мелиоративных работ	9100	08.9	10.02
6	Учтены затраты на оплату труда работников, задействованных при проведении мелиоративных работ	1269,23	08.9	70
7	Погашена задолженность по оплате труда работников, задействованных при проведении мелиоративных работ, за счёт средств целевого финансирования	1269,23	70	55
8	Учтены страховые взносы по заработной плате работников, занятых при проведении мелиоративных работ	380,77	08.9	69
9	Погашена задолженность по страховым взносам за счет средств целевого финансирования со специального счета	380,77	69	55
10	Учтены затраты на амортизацию машин и оборудования, используемых при производстве мелиоративных работ	800	08.9	02
11	Приобретено топливо для машин и оборудования, используемых при производстве мелиоративных работ	2100	10.04 [2]	60
12	Отражен НДС по приобретенному топливу	420	19.03	60
13	Оплачено приобретение топлива за счет средств целевого финансирования со специального счета	2520	60	55
14	Учтен расход топлива на проведение мелиоративных работ	2100	08.9	10.04
15	Учтены дополнительные затраты по мелиоративным работам, выполненные сторонними организациями	700	08.9	60
16	Отражен НДС по работам сторонних организаций	140	19.03	60
17	Оплачены работы по мелиорации, выполненные сторонними организациями за счет средств целевого финансирования	840	60	55
18	Списание затрат по мелиоративным работам, осуществленным за счет средств целевого финансирования [26]	14 350	86	08.9

Источник: составлено автором на основе [154]

[1] 10.02 – Удобрения, средства защиты растений и животных.

[2] 10.04 – Топливо.

Приведем систему корреспонденций счетов с применением счета 86 «Целевое финансирование» (Таблица 2.5), увязанную с показателями оборотно-сальдовой ведомости (см. Таблицу 2.4); при этом особое внимание обращается на этап списания затрат по мелиорации, осуществленных за счет целевого финансирования.

В приказе Минсельхоза РФ от 19.06.2002 № 559 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций» указывается, что «если капитальные затраты по коренному улучшению земель производятся за счет средств из федерального бюджета, то они списываются по кредиту со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет 86 «Целевое финансирование» [186]. Однако в этом случае потраченные на мелиоративные работы средства не формируют полной оценки восстановленных земельных участков, так как счет 01 «Основные средства» не задействуется. Иными словами, система учета игнорирует качественные изменения, происходящие с земельными участками.

Заметим, что согласно пункту 28 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» амортизации не подлежат объекты, «потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (в частности, земельные участки…)» [170].

В этом аспекте упрощенный подход к закрытию счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» непосредственно на счет 86 «Целевое финансирование» не является обоснованным. Таким образом, если бы земельные участки подлежали амортизации, тогда могла возникнуть ситуация, при которой их первоначальная стоимость амортизировалась бы, а часть затрат, связанная с мелиоративными работами за счет средств целевого финансирования, амортизации бы не подлежала, ибо амортизация компенсирует осуществленные предприятием затраты, однако при получении целевого финансирования затраты, осуществленные за счет самого предприятия, отсутствуют. Таким образом, в учете придется разделять стоимость земельного участка на ту часть, которая амортизируется, и ту, которая амортизации не подлежит, что повышает трудоемкость учетных работ.

В этой связи можно предложить к применению не упрощенную, а полную систему учетных записей, с указанием источника финансирования и формирования первоначальной стоимости объекта основных средств, применяемых на мелиоративных работах в сельскохозяйственных организациях, предоставляемая внутренним или внешним пользователям. То есть соответствующая информация должна появляться в аналитическом учете счета 01 и отображаться соответствующим образом в отчетах по основным средствам. Опираясь на данные Таблицы 2.5 (см. выше), модернизируем учетные записи. В результате вместо одной проводки, указанной в пункте 18 Таблицы 2.5, будет две.

1. Затраты на осуществление мелиоративных работ включены в стоимость земельного участка: дебет 01.6 «Земельные участки и объекты природопользования», кредит 08.9 «Капитальные вложения по мелиоративным работам» – на сумму 14 350 тысяч денежных единиц.

2. По итогам года закрывается счет целевого финансирования: дебет 86 «Целевое финансирование», кредит 83 «Добавочный капитал» – на сумму 14 350 тысяч денежных единиц.

Поясним, что согласно плану счетов бухгалтерского учета Минфина России [153] счет 86 «Целевое финансирование» является пассивным. Следует отметить, что по государственной помощи по мелиоративным работам данный счет сальдо не имеет, а значит, в пассиве годового бухгалтерского баланса не отражается. В результате по итогам года этот счет в части бюджетного финансирования мелиоративных работ должен быть закрыт, иначе возникнет разрыв между активом и пассивом баланса на величину стоимости проведенных мелиоративных работ. Задействование счета 83 «Добавочный капитал» решает данную проблему.

При этом в аналитическом учете счета 01 «Основные средства» учетная программа должна предусматривать механизм разделения стоимости объекта основных средств на части: осуществленной за счет собственных средств, осуществленной за счет средств целевого финансирования.

Указанный механизм может представлять собой аналог учета номенклатуры по характеристикам в управленческих программах 1С. Применение такого

механизма в части стоимости основных средств (который можно было бы назвать механизмом «учета стоимости основных средств по источникам формирования») позволит детализировать в отдельных колонках отчета стоимость земельных участков по двум указанным составляющим. При этом в настройках отчета можно отключить, например, стоимость земельных участков, сформированных за счет собственных средств; или, наоборот, отключить отображение стоимости земельных участков, сформированных за счет целевого финансирования. Соответственно, отчет будет показывать лишь оставшиеся (релевантные для пользователя) величины. Количество источников финансирования основных средств в рамках данного аналитического механизма не ограничено и определяется пользователем по мере необходимости (Таблица 2.6).

Таблица 2.6 – Предлагаемая форма отчета «Детализация стоимости земельных участков по источникам формирования», тысяч рублей

№ п/п	Кадастровый участок	Балансовая стоимость объекта	Источники формирования		
			Собственные средства	Целевое финансирование	Переоценка (±)
1.	Участок 16:39:102502:541	44 350	30 000	14 350	0
2.	Участок 16:39:102502:542	69 750	52 000	17 750	0
3.	Участок 16:39:102502:543	27 510	18 000	9510	0
4.	Участок 16:39:102502:544	128 500	84 500	44 000	0
5.	Участок 16:39:102502:545	38 450	29 500	8950	0
…	…	…	…	…	…

*Источник: составлено автором

Так, источник, указанный в таблице как «собственные средства», может детализироваться более глубоко – например, «Приобретенные внутри группы компаний», «Приобретенные у сторонних организаций» и др. Кроме того, источником формирования может выступать переоценка.

Для целей списания земельных участков (например, в результате продажи) представленной в Таблице 2.5 структуры будет достаточно. Дело в том, что счет 83 «Добавочный капитал», на который в конце года закрывается счет 86 «Целевое

финансирование», при списании объекта тоже должен закрываться на соответствующую сумму, чтобы не было расхождений актива с пассивом.

Напомним, что если при отражении продаж списать на прочие расходы всю балансовую стоимость земельного участка, то финансовый результат получится заниженным, ведь собственных затрат на мелиорацию у предприятия не было; следовательно, прочие расходы на соответствующую сумму возникать не должны.

Именно этим и обусловливается необходимость применения счета 83 «Добавочный капитал». В то же время согласно плану счетов для организаций агропромышленного комплекса счет 86 «Целевое финансирование» закрывается на счет 98 «Доходы будущих периодов», при этом какое-либо упоминание о счете 83 «Добавочный капитал» в приказе № 654 отсутствует.

Приведем проводки, формируемые с применением счета 83 «Добавочный капитал» и 98 «Доходы будущих периодов» в отношении продаваемых земельных участков, на которых ранее осуществлялись мелиоративные работы за счет средств целевого финансирования (Таблица 2.7).

Таблица 2.7 – Предлагаемые учетные записи по продаже земельного участка, по которому выполнялись мелиоративные работы за счет средств целевого финансирования

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, тыс. рублей	Корреспонденция счетов с применением			
			счета 83		счета 98	
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Закрытие счета 86 по итогам года	14 350	86	83.05*	86	98.2
2	Отражена выручка от продажи земельного участка	40 000	62	91.01	62	91.01
3	Земельный участок выведен из эксплуатации	34 350	01.11	01.6	01.11	01.6
4	Включена в прочие расходы стоимость земельного участка, сформированная за счет собственных средств	30 000	91.02	01.11	91.02	01.11
5	Списана стоимость земельного участка в части средств целевого финансирования на мелиорацию	14 350	83.05*	01.11	91.02	01.11
6	Признание расходов будущих периодов в составе прочих доходов	14 350	-	-	98.02	91.01
7	Определен финансовый результат от продажи земельного участка	10 000	91.09	99	91.09	99

* 83.05 – прирост капитала за счет бюджетного финансирования мелиоративных работ (предлагаемый субсчет).

Источник: составлено автором

В целом, финансовый результат по проданному участку оказывается равным 10 000 тысяч рублей. По нашему мнению, должны быть внесены изменения в отраслевой план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса», а также в пункт 15 «Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств в сельскохозяйственных организациях». В первом случае требуется внести информацию о закрытии счета целевого финансирования на счет добавочного капитала, если это связано с проведением мелиоративных работ.

Во втором случае следует указать, что списание вложений во внеоборотные активы, связанные с коренным улучшением земель, на счет 86 «Целевое финансирование» является упрощенным подходом. И что, учитывая возможности автоматизации учетных процессов на современном этапе, допускается более сложный подход, предполагающий включение затрат на мелиоративные работы, осуществляемые по целевому финансированию, в стоимость земельных участков с одновременным закрытием счета 86 «Целевое финансирование» на счет 83 «Добавочный капитал».

Важным аспектом экономического управления, ориентированного на конечные результаты производственно-хозяйственной деятельности предприятий, является разработка стандартных схем документооборота как выражение конкретных взаимосвязей между информационным и организационным обеспечением учетного процесса. Построение стандартных схем информационных потоков должно исходить из необходимости их использования для четкого контроля процедур формирования данных о фактической эффективности производства на различных стадиях воспроизводственного цикла, в том числе контроля за рациональным использованием ресурсов.

К организационным средствам информационного обеспечения учета относятся организационные схемы построения документооборота. В ходе исследования нами разработана схема информационных потоков по учету мелиоративных мероприятий (Рисунок 2.2).

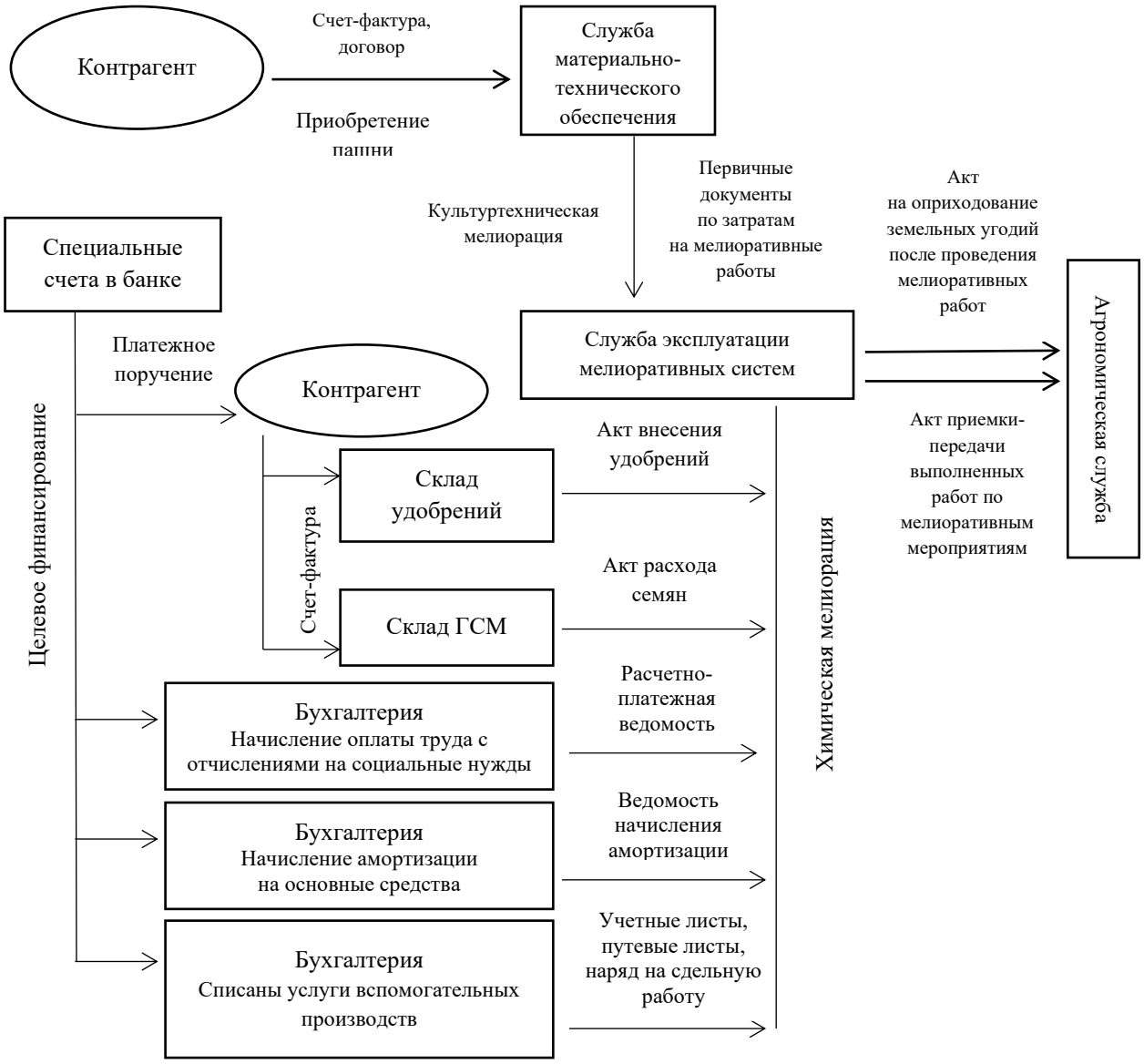


Рисунок 2.2 – Схема информационных потоков по учету мелиоративных работ

Источник: составлено автором

Схема информационных потоков представляет собой последовательность выполнения первичными документами своих функций по отражению расхода материальных, трудовых и финансовых ресурсов в процессе проведения мелиоративных мероприятий.

На данный момент времени отчетные формы по проведению мелиоративных работ в распространенных отраслевых конфигурациях 1С практически не представлены. Совокупность таких отчетов позволяет на предприятии АПК организовать контроль за затратами на проведение мелиорации; непосредственно самими участками, на которых проводятся мелиоративные работы; источниками

формирования стоимости земельных участков, подвергшихся мелиорации. Для целей усиления контроля проведения мелиоративных мероприятий автором предложены к использованию формы отчетов, которые могут быть сформированы в подсистеме оперативной производственной отчетности. Приоритет в создании таких отчетов остается за управленческой подсистемой, поскольку в ее рамках отчеты получаются более детализированными, в то время как в рамках финансового учета, традиционно нацеленного на укрупнение данных, отчеты получаются менее релевантными как по формату, так и по содержанию. Все три вида контроля взаимно дополняют друг друга, давая возможность руководству предприятий АПК добиться максимального эффекта в части управления мелиоративными работами.

2.2 Управленческая отчетность по этапам мелиоративных работ сельскохозяйственных организаций

Системное и комплексное изучение большого массива различных сведений о деятельности предприятия на основе информации, формируемой в системе бухгалтерского управленческого учета и анализа, позволяет установить целесообразность выбора направлений производственно-финансовой деятельности и провести учетно-аналитические работы по определению фактического финансового состояния анализируемого объекта. Внутренняя управленческая отчетность является результатом ведения бухгалтерского управленческого учета.

Как уже отмечалось ранее, государство не регламентирует формирование управленческой отчетности. Как следствие, каждый экономический субъект сам определяет те показатели, которые будут включены в его формы. Вместе с тем возникает необходимость в проработке общих теоретических положений и методического обеспечения процесса формирования информации, содержащейся в управленческой отчетности. Используя имеющийся инструментарий, каждая

организация сможет формировать качественную информационную базу для принятия эффективных управленческих решений.

К отличительным особенностям внутренней управленческой отчетности относятся: целостность внутренней структуры системы отчетных форм; иерархичность представления информации; наличие показателей, которые характеризуют как внешнюю, так и внутреннюю среду предприятия; способы и оперативность представления информации; присутствие только тех сведений, которые будут удовлетворять потребности внутренних пользователей.

Частота предоставления учетной информации зависит от специфики производства и обусловлена периодом времени, в течение которого она будет актуальна и необходима для принятия эффективных управленческих решений. Например, в растениеводстве это зависит от таких факторов, как сезонность и длительность производственного цикла, то есть пользователи должны получать сведения об уборке урожая, которая происходит в короткие сроки, при каждом их изменении в режиме реального времени. Вместе с тем данные, например, о производстве и продаже животноводческой продукции, возникновении брака, отклонении от плановых или нормативных показателей не требуют такой оперативности представления и могут формироваться ежедневно или еженедельно.

В предприятиях АПК существует разделение ответственности руководителей различных подразделений за выполнение различных задач, достижение запланированных результатов в общей структуре управления. Данное разделение ответственности, как правило, имеет иерархическую структуру, которая условно подразделяется на три уровня:

– операционный уровень. При планировании на данном уровне поступает очень детализированная информация, имеющая отношение непосредственно к текущему времени;

– тактический уровень. На этом уровне менеджеры структурных подразделений сельскохозяйственных организаций выявляют резервы повышения эффективности имеющихся ресурсов;

– стратегический уровень предполагает принятие решений, ориентированных на деятельность экономического субъекта в будущем.

Информация, предоставляемая внутренним пользователям, формируется на ряде этапов учетного процесса:

1. Документальное оформление операций характеризуется сбором информации о финансово-хозяйственной деятельности организации. Поскольку первичные документы содержат прежде всего учетную информацию, которой может быть недостаточно для принятия эффективного управленческого решения, то может появиться необходимость в дополнении первичного документа или создании нового управленческого документа.

2. Группировка и систематизация учетной информации характеризуется технической обработкой и систематизацией учетной информации на основе Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса.

3. Формирование форм бухгалтерской финансовой и управленческой отчетности по мелиоративным работам.

4. Применение информации, содержащейся в отчетности, при осуществлении анализа эффективности мелиоративных работ.

Управленческие отчеты должны содержать обязательные реквизиты: наименование документа, название организации, качественные и количественные показатели (возможно, их расчеты или интерпретация экономического смысла), выводы и рекомендации, дата составления, наименование должностей, несущих ответственность за предоставленную информацию, их подписи.

По мнению Г. С. Клычовой, А. Р. Закировой, «существуют следующие этапы создания внутреннего управленческого отчета: 1) определение цели предоставления информации для руководителя; 2) определение уровня управления, для которого составляется управленческий документ; 3) определение подразделения организации, для которого составляется управленческий документ; 4) формирование списка показателей, которые наиболее полно и объективно будут

удовлетворять требованиям руководителя в информации; 5) расчет показателей и включение их в управленческий документ» [82].

Одна из основных проблем, возникающих при формировании внутренней управленческой отчетности, – определение числа включаемых показателей, влияющих на наглядность и понятность приводимой информации. Стремление к увеличению аналитичности может перегрузить ее слишком большим количеством параметров, что существенно снижает наглядность. Решение этой проблемы возможно путем разработки системы показателей, дающих комплексную характеристику деятельности предприятия. Для принятия управленческих решений необходимо учитывать сроки предоставления управленческих отчетов и период реализации принятых решений. В связи с этим особо актуальной становится доступность формата управленческой отчетности. Внутренние управленческие отчеты должны содержать качественные и количественные показатели, которые будут способствовать принятию эффективных обоснованных решений. При этом на базе информации, которая содержится в таких документах, пользователи должны иметь возможность раскрывать и диагностировать причины, обусловившие те или иные значения показателей, выявлять отклонения от установленных нормативных или плановых показателей и их причины.

В процессе исследования нами разработана «Модель формирования и движения оперативной производственной отчетности об организации и выполнении мелиоративных работ в сельскохозяйственной организации» (Рисунок 2.3).

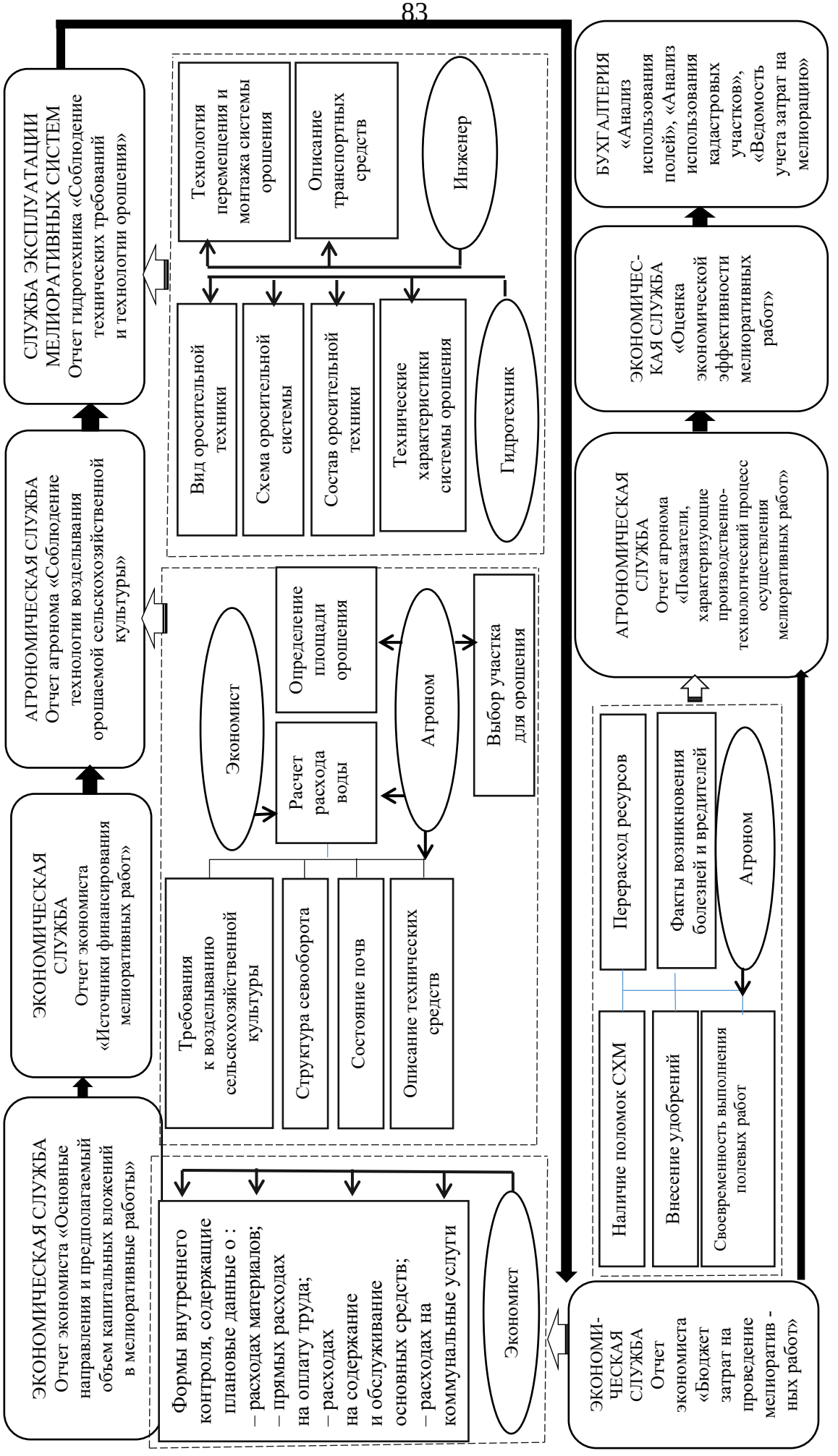


Рисунок 2.3 – Модель формирования и движения оперативной производственной отчетности об организации и выполнении мелиоративных работ в сельскохозяйственной организации (Источник: составлено автором)

Предложенная модель формирования и движения оперативной производственной отчетности об организации и выполнении мелиоративных работ в сельскохозяйственной организации систематизирует последовательный процесс формирования учетной информации по центрам ответственности и содержит качественные и количественные показатели эффективности мелиоративных работ, позволяет раскрывать и диагностировать причины, обусловившие те или иные значения показателей, выявлять отклонения от установленных нормативных или плановых показателей и их причины, формировать систему учетно-аналитической информации и решать организационно-экономические и производственные задачи, возникающие в процессе управления предприятием.

Для сбора информации и обоснования объемов капитальных вложений, связанных с модернизацией, реконструкцией и строительством новых мелиоративных систем, а также проведения мелиоративных работ, целесообразно использовать оперативный производственный отчет «Основные направления и предполагаемый объем капитальных вложений в мелиоративные работы» (Таблица 2.8).

Таблица 2.8 – Оперативный производственный отчет «Основные направления и предполагаемый объем капитальных вложений в мелиоративные работы»

Основные направления и предполагаемый объем капитальных вложений в мелиоративные работы Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ Подразделение Экономический отдел	
Показатель	Количественное значение или пояснительный текст
Площадь имеющихся мелиорируемых земель	736 га
Наличие мелиоративных систем и сооружений (нужное подчеркнуть)	– Машины и установки для поверхностного полива; – стационарные насосные станции; – передвижные насосные станции; – каналоочистители; – мелиоративные косилки и др.

Продолжение Таблицы 2.8

Основное направление использования мелиорированных земель (нужное подчеркнуть)	Кормопроизводство, производство зерна, технические культуры и др.
Предполагаемая площадь мелиорированных земель после осуществления инвестиций	1104 га
Предполагаемые направления использования новых площадей мелиорированных земель (нужное подчеркнуть)	Кормопроизводство, производство зерна, технические культуры, овощеводство и др.
Объем средств, необходимых на модернизацию, реконструкцию и строительство новых мелиоративных систем	4543 тыс. руб.
Предполагаемый ежегодный объем производства продукции на дополнительных мелиорированных землях	3510 тыс. руб.
Составитель Экономист _____ Авдеева Л. Д. должность подпись (расшифровка подписи) Дата 15.03.2024	

Источник: составлено автором

Еще одним примером оперативного производственного отчета может быть форма, в которой найдут отражение источники финансирования и сравнение плановых показателей с фактическими (таблица 2.9).

Таблица 2.9 – Оперативный производственный отчет «Источники финансирования мелиоративных работ», тыс. руб.

Источники финансирования мелиоративных работ Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ Подразделение Экономический отдел			
Источники финансирования	План	Факт	Отклонения
Собственные	516	408	–108
Внешние	5229	4135	–1094
в том числе субсидии на безвозмездной основе	3660	2895	–765
заемные средства	523	413	–110
средства инвесторов	1046	827	–219
Составитель Экономист _____ Авдеева Л. Д. должность подпись (расшифровка подписи) Дата 15.03.2024			

Источник: составлено автором

На основе такой формы можно сопоставить фактический уровень показателей с плановыми. Это необходимо для оценки степени выполнения плана и характеристики меры достижения намеченных целей.

Для предоставления руководству сельскохозяйственной организации информации о соблюдении технологии возделывания орошаемой сельскохозяйственной культуры разработан оперативный производственный отчет, представленный в Таблице 2.10.

Таблица 2.10 – Оперативный производственный отчет «Соблюдение технологии возделывания орошаемой сельскохозяйственной культуры»

Соблюдение технологии возделывания орошаемой сельскохозяйственной культуры
Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ
Подразделение Агрономический отдел

Требования к возделыванию сельскохозяйственной культуры	Структура севооборота	Состояние почв	Описание технических средств
1. Коэффициент водопотребления – 140–165 мм/т урожая. 2. Влажность почвы – не ниже 75–80 % потребления влаги. 3. Протравливание семян триазолами, протиоконазол, карбендазим. 4. Срок посева – период, когда среднесуточная температура воздуха установится на уровне 14–17 °С. 5. Внесение удобрений. За вегетацию азотных удобрений надо 160–170 кг/га, фосфорно-калийных – 10–20 кг на гектар 6. Посев – рядами, расстояние между которыми 15 см, с технологической колеей. 7. Норма высева – 400–450 всхожих семян на 1 м^2	Предшест-венник – рапс	1. Кислотность почвы – pH 6,5. 2. Грунт – плодородный. 3. Супесчаная почва. 4. Влажность почвы 70 %	1. Трактор. 2. Борона и плуг. 3. Зерновая механическая сеялка KRAUSE 5200 NT. 4. Лущильник. 5. Культиватор

Площадь орошения, га			Расход воды, м^3			И т. д. по видам ресурсов			Причины отклонений
План	Факт	Откло-нение	План	Факт	Откло-нение	План	Факт	Отклоне-ние	
64	64	-	38400	40100	+1700				Перерасход связан с влиянием природно-климатических условий

Составитель Агроном _____ Ситдиков М. М.
должность подпись (расшифровка подписи)
Дата 18.07.2024

Источник: составлено автором

Данный документ позволяет принимать управленческие решения о необходимости проведения орошения конкретных сельскохозяйственных культур с определением площади, подлежащей орошению, планируемого

и фактического объема водных и иных ресурсов. Кроме того, в данном документе должны указываться возникающие отклонения и их причины, что позволяет руководству своевременно принимать обоснованные управленческие решения.

Для обобщения информации о технических средствах, необходимых для проведения мелиоративных работ, предложено использовать оперативный производственный отчет (Таблица 2.11).

Таблица 2.11 – Оперативный производственный отчет «Соблюдение технических требований и технологии орошения сельскохозяйственной культуры»

Соблюдение технических требований и технологии орошения сельскохозяйственной культуры
Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ
Подразделение Служба эксплуатации мелиоративных систем

Вид оросительной техники	Схема оросительной системы	Состав оросительной техники	Технические характеристики системы орошения	Количество ремонтов	Примечание
Дождевальная машина «Казанка»	Схема оросительной системы с широкозахватными дождевальными машинами кругового действия (*прилагается к отчету*)	Машина состоит из центральной башни, от 3 до 7 секций и конечной консоли. В комплектацию входят: моторные и колесные редукторы, оцинкованная ферменная конструкция, комплект труб, комплект колес, комплект дождевателей и регуляторов давления, дизельный генератор	Орошаемая площадь – 64 га. Рабочая длина машины – 444 м. Расход воды – 270…300 м³/ч Норма полива за оборот 24 часа – 9,8 мм. Рабочее давление – 0,35 атм. Максимальная потребляемая мощность – 7,5 кВт	–	Решение о целесообразности использования техники для проведения мелиоративных работ

Составитель Гидротехник _____ Марсов Т. А.
должность подпись (расшифровка подписи)
Дата 16.07.2024

Источник: составлено автором

На основании данного документа руководство организации устанавливает, соблюдаются ли технические требования к проведению

мелиоративных работ, а также принимается решение об использовании технических средств при мелиорации, в частности орошении сельскохозяйственных культур.

Для характеристики производственного технологического процесса осуществления мелиоративных работ также целесообразно использовать оперативный производственный отчет, на основании которого можно оценить эффективность их производственно-технологического процесса (Таблица 2.12).

Таблица 2.12 – Оперативный производственный отчет «Показатели, характеризующие производственно-технологический процесс осуществления мелиоративных работ»

Показатели, характеризующие производственно-технологический процесс осуществления мелиоративных работ Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ Подразделение Агрономическая служба	
Показатель	Значение или пояснительный текст
Наличие поломок сельскохозяйственных машин и оборудования	Отсутствуют
Внесение органических и минеральных удобрений в соответствии с нормами	Да
Соответствие выполнения полевых работ и уборки урожая фазам развития растений	Соотвествуют
Превышение расхода ресурсов над установленными нормами	Нет
Потери рабочего времени, вызванные чрезвычайными обстоятельствами	Нет
Влияние болезней и вредителей на рост и развитие растений	Существенное влияние отсутствует
Выход из строя одного или нескольких мелиоративных систем и сооружений в вегетационный период	Действуют в штатном режиме
Составитель Агроном _____ Ситдиков М. М. должность подпись (расшифровка подписи) Дата 26.07.2024	

Источник: составлено автором

При оценке эффективности мелиоративных работ следует принимать во внимание коммерческий и общественный аспекты.

Коммерческая эффективность мелиоративных инвестиционных проектов оценивается с точки зрения сельхозтоваропроизводителя как единственного участника проекта. В отчете для такой оценки приводятся величины показателей до и после инвестиций в мелиоративные работы (Таблица 2.13).

Таблица 2.13 – Оперативный производственный отчет «Оценка экономической эффективности мелиоративных работ»

Оценка экономической эффективности мелиоративных работ Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ Подразделение Экономическая служба		
Показатель	До инвестиций	После инвестиций
Прирост продукции, получаемой с мелиорированных земель, тыс. руб.	731,2	2340
Ежегодные (ежеквартальные, ежемесячные) затраты, связанные с эксплуатацией мелиоративных сетей, тыс. руб.	402	1122
Объем капитальных вложений, связанных с мелиоративными работами, тыс. руб.	–	3744
Чистый дополнительный доход, тыс. руб.	–	779,7
Срок окупаемости инвестиций, лет	–	6
Коэффициент эффективности инвестиций	–	0,17
Составитель Экономист _____ Авдеева Л. Д. должность подпись (расшифровка подписи) Дата 12.09.2024		

Источник: составлено автором

Для расчета общественной эффективности мелиоративных инвестиционных проектов необходимо использовать цены, которые отражают общественную ценность производимой продукции и затрачиваемых ресурсов в условиях свободного рынка. Их отличие от рыночных заключается в том, что при расчете таких цен не учитываются налоги, пошлины, субсидии и другие трансфертные платежи, которые связаны с наличием монополий, но

принимаются во внимание внешние эффекты и общественные блага. В связи с этим при расчете общественной эффективности следует определять экономические цены продукции, работ и услуг на уровне рыночных реализационных цен за исключением акцизов, таможенных пошлин и сборов, а трудовые ресурсы оценивать с учетом средней заработной платы, сложившейся по региону, увеличенной на сумму страховых взносов.

Общественная эффективность инвестиций в мелиоративные работы выражается социально-экономическим и эколого-экономическим результатами. Социально-экономический результат заключается в экономии средств, достигаемой в области использования трудовых ресурсов и охраны здоровья работников предприятия. Эколого-экономический результат определяет стоимостная оценка ущерба, который будет предотвращен в результате инвестиций в мелиоративные работы (Рисунок 2.4).

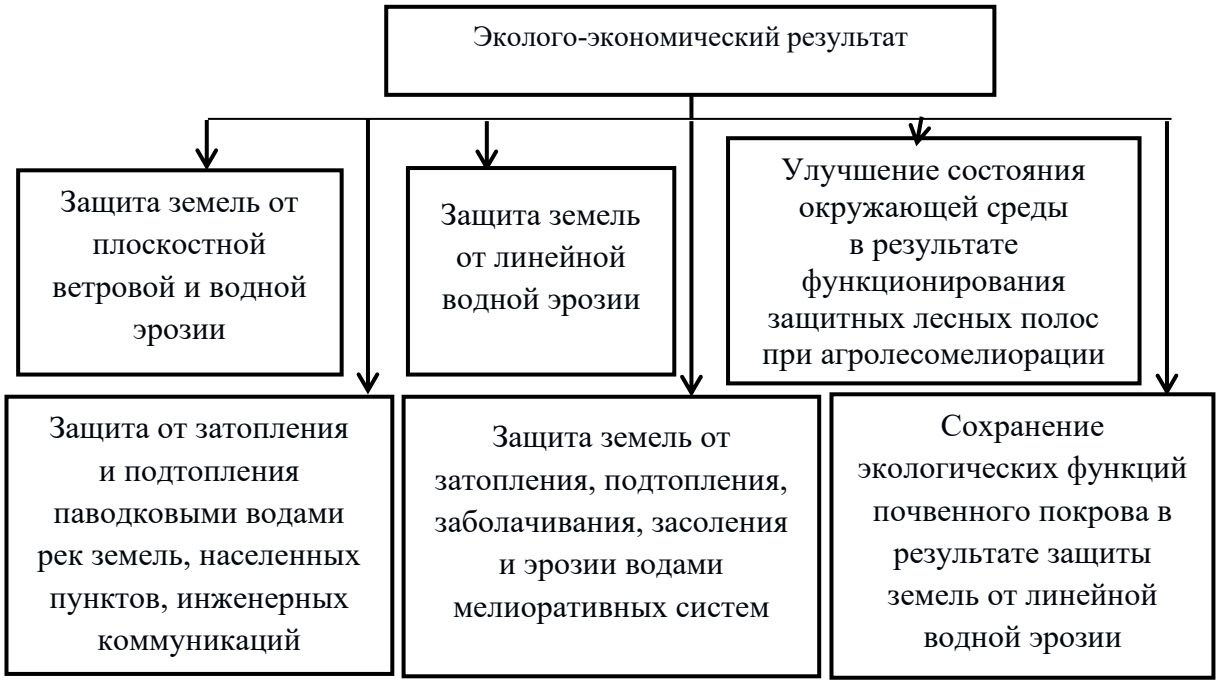


Рисунок 2.4 – Эколого-экономический результат мелиоративных работ

Источник: составлено автором

Социально-экономический результат мелиоративных работ определяется следующими индикаторами:

– увеличение занятого полезным трудом населения, сокращение выплат пособий по безработице и рост поступлений страховых взносов в бюджет;

– снижение выплат из Фонда социального страхования и уменьшение затрат в сфере охраны здоровья в результате защиты населенных пунктов от подтопления и затопления;

– уменьшение сумм выплат пособий по временной нетрудоспособности в результате затопления и подтопления населенных пунктов паводковыми водами.

Эколого-экономический результат определяется стоимостной оценкой эколого-экономического результата, достигаемого использованием животноводческих стоков для полива сельскохозяйственных культур и стоимостью плодородного слоя почвы, наращиваемого ежегодно благодаря мелиорации.

Сопоставляя информацию по различным элементам внутренней отчетности между собой и с информацией о внешней среде, можно точнее оценивать деятельность как в целом предприятия, так и его структурных подразделений и, как следствие, принимать обоснованные управленческие решения с целью повышения эффективности функционирования предприятия в будущем.

Управленческие формы, как известно, обладают более гибким форматом представления данных и почти всегда глубже детализированы в сравнении с их аналогами в подсистеме финансового учета [9; 202]. Однако этот факт не является основанием для отрицания актуальности отчетов, используемых в подсистеме финансового учета, хотя бы потому, что на многих предприятиях отсутствует четкое разделение управленческой и финансовой подсистем в рамках бухгалтерского учета [211; 219].

Практические аспекты научного исследования получены путем изучения функционала отраслевых конфигураций 1С, распространенных на рынке прикладных программных решений и предназначенных для автоматизации учетных процессов на сельскохозяйственных предприятиях РФ.

Поскольку управленческие конфигурации предназначены не для учетных работников, а в первую очередь для специалистов служб и отделов, а также

высших руководителей предприятия, не владеющих учетной спецификой, синтетические счета в управленческих конфигурациях не применяются. Как результат, в таких программах управленческая информация формируется на базе аналитических данных, при этом представление данных осуществляется не только в табличном и графическом виде, но также в виде карт и схем.

В Методических рекомендациях по учету основных средств в сельскохозяйственных организациях, Приказе Минсельхоза РФ от 19.06.2002 № 559 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций» [152] отмечено, что учет капитальных затрат по мелиоративным работам осуществляется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Субсчет в рекомендациях не указан, то есть бухгалтер должен сам решить, какой из них лучше всего подходит, либо ввести в учетную практику предприятия собственный субсчет или аналитический счет. В Плане счетов бухгалтерского учета, предназначенном для организаций АПК [154], для этих целей указан субсчет 08.9 «Прочие вложения». Вместе с тем анализ Плана счетов отраслевых сельскохозяйственных конфигураций 1С («Комплексный учет сельскохозяйственного предприятия», «Бухгалтерия крестьянско-фермерского хозяйства», «Бухгалтерия сельскохозяйственного предприятия», «ERP Агропромышленный комплекс»), не имеют упомянутого субсчета, а значит, на практике субсчет 08.9 не применяется.

В статье С. В. Козменковой в историческом аспекте исследуется учет затрат на мелиоративные работы, в том числе выявлено, что мелиоративные работы исторически, после их окончания:

– могли прибавляться к стоимости земельного участка;

– исходя из того, что по земельным участкам амортизация не начисляется, а мелиоративные работы включаются в затраты путем начисления амортизации и являются отдельными объектами основных средств [93].

В этой же публикации затраты на мелиоративные работы предлагается учитывать на отдельном субсчете к синтетическому счету 08, однако конкретный субсчет и аналитические счета не представлены [93].

Учитывая, что мелиоративные сооружения и работы выполняются на земельных участках, как уже отмечалось ранее, мы предлагаем организовать их учет на отдельных субсчетах к счетам 01 и 08. Это позволит обособить затраты, связанные с мелиоративными мероприятиями, от других вложений во внеоборотные активы (Таблица 2.14).

Таблица 2.14 – Оборотно-сальдовая ведомость по счету 08.9 «Капитальные вложения по мелиоративным работам» за год, тысяч рублей

Аналитика (объекты мелиорации – статьи затрат)	Сальдо начальное		Оборот за период		Сальдо конечное	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Земельный участок 16:39:102502:541, всего	–	–	15200	15200	–	–
В том числе:	–	–	–	–	–	–
– затраты на проектную документацию и ее экспертизу	–	–	850	850	–	–
– удобрения минеральные и органические	–	–	9100	9100	–	–
– оплата труда с отчислениями на социальные нужды	–	–	1650	1650	–	–
– амортизация техники	–	–	800	800	–	–
– горюче-смазочные материалы (ГСМ)	–	–	2100	2100	–	–
– прочие затраты	–	–	700	700	–	–

Источник: составлено автором

Аналитический учет к предлагаемому 08.9 «Капитальные вложения по мелиоративным работам» должен предусматривать детализацию информации:

- во-первых, по объектам мелиорации (поля, участки);
- во-вторых, по статьям затрат (по элементам);
- в-третьих, по способам проведения мелиорации (хозяйственным либо подрядным способам проведения работ). В соответствии с этим учетная программа предприятия в рамках подсистемы финансового учета сформирует

оборотно-сальдовую ведомость по счету 08.9 следующим образом (см. Таблицу 2.14).

В Таблице 2.14 аналитика представлена двумя уровнями – это «Объекты мелиорации» и «Статьи затрат по элементам». Уровень «Способ проведения мелиорации» в данном случае отключен; при необходимости его можно добавить, причем его обычно используют на первом уровне («Способ проведения мелиорации – объекты мелиорации – статьи затрат по элементам») – и тогда структура отчета разделяет все участки и поля на две крупные группы (проведение мелиорации хозяйственным либо подрядным способом выполнения работ); либо на втором уровне («Объекты мелиорации – способ проведения мелиорации – статьи затрат по элементам») – и тогда в ведомости каждый земельный участок характеризуется обособленно на предмет способа проведения мелиоративных работ. Следует иметь в виду, что подрядчик может выполнять только часть мелиоративных работ, в связи с чем в аналитическом учете идет разграничение на работы, выполняемые хозяйственным способом, а также – с помощью подрядчика.

Приведенная в Таблице 2.14 форма встречается в отраслевых конфигурациях «1С: Бухгалтерия сельскохозяйственного предприятия», «1С: Бухгалтерия крестьянско-фермерского хозяйства», а также в подсистемах финансового учета таких мощных программ, как «1С: ERP Агропромышленный комплекс» и «1С: Комплексный учет сельскохозяйственного предприятия». Что касается подсистемы бухгалтерского управленческого учета, то в ней, как известно, ведомости и отчеты традиционно имеют более информативный вид. Однако изучение отчетов в отраслевых конфигурациях не позволило обнаружить управленческие формы, которые можно было бы напрямую использовать для целей усиления контроля за проведением мелиоративных работ. Таким образом, на предприятиях АПК имеет место недостаточное количество управленческих форм по мелиорации, в связи с чем данный недостаток требует устранения.

Одной из форм, которую можно было бы использовать для управленческих целей в части проведения мелиоративных работ, является «Ведомость учета затрат на мелиорацию» (Таблица 2.15). Данная форма представляет собой аналог «Ведомости учета затрат по полям», которая присутствует практически во всех конфигурациях с отраслевой сельскохозяйственной спецификой.

Таблица 2.15 – Оперативный производственный отчет «Ведомость учета затрат на мелиорацию», тыс. руб.

Ведомость учета затрат на мелиорацию Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ Подразделение Экономическая служба				
Кадастровый участок Статья затрат Затраты по элементам	Приход		Расход	
	Количество	Стоимость, тыс. руб.	Количество	Стоимость, тыс. руб.
Земельный участок 16:39:102502:541	–	15200	–	15200
– затраты на проектную документацию и ее экспертизу	–	850	–	850
– удобрения минеральные и органические, ц	1500,000	9100	1500,000	9100
– оплата труда с отчислениями	-	1650	-	1650
– амортизация техники	-	800	-	800
– ГСМ, л	43,750	2100	43,750	2100
– дизельное топливо ДТ-З-К5, л	43,750	2100	43,750	2100
– прочие затраты	–	700	-	700
…	…	…	…	…
Составитель Экономист _____ Авдеева Л. Д. должность подпись (расшифровка подписи) Дата 10.07.2024				

Источник: составлено автором

Аналитика ведомости в полном своем представлении являет собой сложную пятиступенчатую структуру: «Подразделение – номенклатурная группа – кадастровый участок – статья затрат – затраты по элементам». По данным Таблицы 2.15 видно, что ведомость сформирована только по последним трем составляющим. При этом затраты на выполнение мелиоративных работ отображаются в развитии аналитики «Кадастровый участок». Что касается аналитики «Затраты по элементам», то она

детализирует статьи затрат, имеющих чаще всего укрупненное выражение. В Таблице 2.15 в качестве примера приведены затраты «Дизельное топливо ДТ-З-К5», которые детализируют статью «Горюче-смазочные материалы (ГСМ)».

Аналитический учет «Затраты по статьям калькуляции» встречается только в управленческих подсистемах и конфигурациях; в бухгалтерском (финансовом) учете ее наличие избыточно, так как цель традиционной финансовой бухгалтерии – не принятие решений на основе учетных данных, а представление отчетов внешним пользователям, которые должны видеть лишь обобщенные показатели, иначе коммерческая тайна будет нарушена.

Кроме различий в структуре аналитики, управленческий отчет содержит количественные показатели, которых нет в оборотно-сальдовой ведомости по 08 счету. Напомним, что, согласно теории бухгалтерского учета, счет 08 является калькуляционным, а не материальным, то есть количественные данные на счете 08 не накапливаются. С этой точки зрения учетные программы для ведения бухгалтерского (финансового) учета имеют ограничения, так как их алгоритмы следуют методологии предметной области. В то же время управленческие программы напрямую не связаны с ограничениями в теории учета, так как основной критерий эффективности их работы заключается в оперативном формировании управленческих отчетов, информация которых должна быть релевантной целям пользователей. Наличие количественных данных делает отчет «Ведомость учета затрат на мелиорацию» более полным, информативным для пользователя.

Поскольку затраты на мелиорацию накапливаются в течение периода ее проведения, а потом списываются на увеличение стоимости полей (участков), необходимость в наличии колонок для сальдо (остатков) отпадает – величина затрат накапливается в графах «Приход», а при списании отражается в графах «Расход». Такой подход упрощает ведомость, делая ее визуально проще для пользователя, тем более что аналитическая структура ведомости сама по себе непростая. Отсутствующие в ведомости (см. Таблицу 2.14) аналитические

уровни «Подразделение» и «Номенклатурная группа» при их активации в настройках делают представление данных о затратах на мелиорацию максимально полным, но неудобным, поэтому аналитику ведомости желательно изучать по частям, комбинируя отдельные уровни друг с другом.

Характеристика нефинансовых показателей, характерных для каждого этапа мелиоративных работ: 1) гидрогеологические и геоморфологические изыскания; 2) проектирование, разработка и согласование проектов мелиорации; 3) возведение мелиоративных сооружений; 4) ввод в эксплуатацию мелиоративных сооружений, приведена в оперативных производственных отчетах (Приложения 4–7).

Для обобщения данных оперативных производственных отчетов по этапам мелиоративных работ разработана форма сводного отчета, включающая финансовые и нефинансовые показатели (Таблица 2.16).

Одной из самых мощных компьютерных программ, предназначенных в том числе для ведения учета на предприятиях АПК, является конфигурация 1С «ERP Агропромышленный комплекс». Функционал конфигурации позволяет, в частности, визуализировать структуру посевных площадей предприятия на интерактивной карте, и на основе этого выполнять пространственный расчет имеющихся полей и участков. Визуализации на карте подлежат поля не только с обрабатываемой, но и с необрабатываемой площадью, в том числе по причине проводимых мелиоративных работ.

Детализация интерактивной карты также может предусматривать группировку данных по культурам и партиям урожая на кадастровом участке.

Таблица 2.16 – Сводный оперативный производственный отчет по этапам мелиоративных работ

Сводный оперативный производственный отчет по этапам мелиоративных работ Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ Подразделение Экономическая служба			
Этап	План	Факт	Отклонение (+/–)
1	2	3	4
1. Гидрогеологические и геоморфологические изыскания, в т. ч.	х	х	х
Финансовые показатели	х	х	х
– затраты на проведение полевых работ, тыс. руб.	76	76	–
– затраты на лабораторные исследования, тыс. руб.	180	180	–
– затраты на оборудование и инструменты, тыс. руб.	90	90	–
– затраты на оплату труда работников, занятых на гидрогеологических и геоморфологических изысканиях, тыс. руб.	130	130	–
– оплата услуг сторонних организаций на гидрогеологических и геоморфологических изысканиях, тыс. руб.	75	75	-
– работы и услуги вспомогательных производств по гидрогеологическим и геоморфологическим изысканиям, тыс. руб.	43	43	-
– работы и услуги сторонних организаций по гидрогеологическим и геоморфологическим изысканиям, тыс. руб.	75	75	-
– оплата работ по изучению рельефа и геологических процессов при изучении подземных вод, тыс. руб.	43	43	-
– общепроизводственные и общехозяйственные расходы, связанные с гидрогеологическими и геоморфологическими изысканиями, тыс. руб.	32	32	-
Нефинансовые показатели	х	х	х
Уровень грунтовых вод, м	2	2	х
Напор воды, м. в. ст.	15	15	х
Коэффициент водоотдачи	0,15	0,15	х

Продолжение таблицы 2.16

Качество воды	HCO3 – до 200 мг Ca – до 100 мг/л Mg – до 30 мг/л N(NO3) – до 50 мг/л SO4 – 150 мг/л Cl – до 50 мг/л Na – до 35 мг/л	HCO3 – 180 мг Ca – 95 мг/л Mg – 25 мг/л N(NO3) – 40 мг/л SO4 – 130 мг/л Cl – 47 мг/л Na – 30 мг/л	x
Гидравлическая проводимость	10^{-6}см/с	10^{-6}см/с	x
Пьезометрический уровень	На 0,6–0,8 м ниже уровня воды верхнего водоносного горизонта.	На 0,6–0,8 м ниже уровня воды верхнего водоносного горизонта.	x
Тип рельефа	Холмистая равнина, высота 170 м	Холмистая равнина, высота 170 м	x
Уклон местности	Наклон в северо-восточном направлении	Наклон в северо-восточном направлении	x
Эрозионные процессы	Сильная эрозионная расчлененность поверхности	Сильная эрозионная расчлененность поверхности	x
Тип почвы	Дерново-подзолистая почва	Дерново-подзолистая почва	x
Тектонические структуры	Западный склон Северо-Татарского свода	Западный склон Северо-Татарского свода	x
2. Проектирование, разработка и согласование проектов мелиорации	x	x	x
Финансовые показатели	x	x	x
– затраты на разработку проектной документации, тыс. руб.	68	68	–
– затраты на оплату труда специалистов, занятых при проектировании, разработке и согласовании проектов мелиорации, тыс. руб.	82	82	-
– затраты на программное обеспечение и лицензии, используемые на проектировании, разработке и согласовании проектов мелиорации, тыс. руб.	34	34	-

Продолжение таблицы 2.16

– затраты на оборудование и инструменты, тыс. руб.	98	98	-
– затраты на услуги сторонних организаций на проектировании, разработке и согласовании проектов мелиорации, тыс. руб.	54	54	-
– затраты на работы и услуги вспомогательных производств на проектировании, разработке и согласовании проектов мелиорации, тыс. руб.	23	23	-
– общепроизводственные и общехозяйственные расходы, связанные с проектированием, разработкой и согласованием проектов мелиорации, тыс. руб.	18	18	-
Нефинансовые показатели	х	х	х
Сроки разработки проекта	20 рабочих дней	20 рабочих дней	х
Качество проектной документации	Соответствует требованиям	Имеются недостатки: – отсутствие необходимой исходно-разрешительной документации; – частичное отсутствие утвержденных в установленном порядке документов землепользования	х
Соблюдение нормативных требований	Проект соответствует действующим стандартам и нормативам	Проект соответствует действующим стандартам и нормативам	х
Уровень инноваций	Системы глобального позиционирования (GPS, ГЛОНАСС), датчики с беспроводной передачей информации	Системы глобального позиционирования (GPS, ГЛОНАСС), датчики с беспроводной передачей информации	х
Сроки выполнения работ при разработке проекта мелиорации	Сроки соответствуют	Сроки соответствуют	х
Качество выполненных работ при разработке проекта мелиорации	Качество выполненных работ при разработке проекта мелиорации соответствует проектным требованиям	Качество выполненных работ при разработке проекта мелиорации соответствует проектным требованиям	х

Продолжение таблицы 2.16

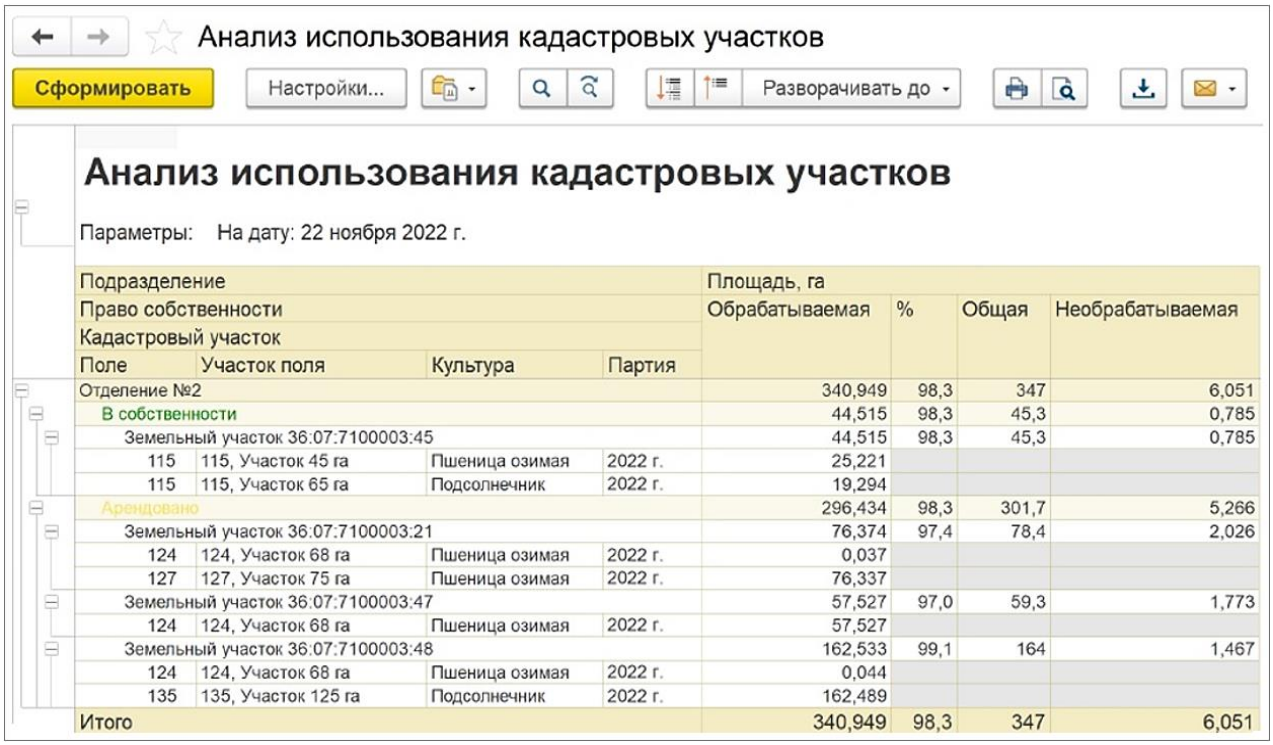
Сроки согласования	В течение 30 рабочих дней	30 рабочих дней	х
Количество замечаний и предложений	Отсутствуют	Отсутствуют	х
Соблюдение сроков ввода в эксплуатацию	Соблюдаются	Соблюдаются	х
3. Возведение мелиоративных сооружений	х	х	х
Финансовые показатели	х	х	х
– оплата труда с отчислениями на социальные нужды работников, занятых на возведении мелиоративных сооружений, тыс. руб.	256	256	–
– материальные затраты на возведении мелиоративных сооружений	412	412	–
– затраты на содержание основных средств, используемых на возведении мелиоративных сооружений, тыс. руб.	89	89	–
– затраты на услуги сторонних организаций на возведении мелиоративных сооружений, тыс. руб.	72	72	–
– затраты на работы и услуги вспомогательных производств на возведении мелиоративных сооружений, тыс. руб.	45	45	–
– общепроизводственные и общехозяйственные расходы,	56	56	–
связанные с возведением мелиоративных сооружений, тыс. руб.			
Нефинансовые показатели	х	х	х
Сроки выполнения строительных работ	Соблюдаются	Соблюдаются	х
Качество строительства	Соответствует требованиям	Соответствует требованиям	х
Безопасность труда	Отсутствуют	Отсутствуют	х
Соблюдение технологий и стандартов	Соответствует требованиям	Соответствует требованиям	х
Количество дефектов и переделок	Отсутствуют	Отсутствуют	х

Продолжение таблицы 2.16

Уровень механизации работ	100 %	100 %	x
Квалификация персонала	Соответствует требованиям	Соответствует требованиям	x
4. Ввод в эксплуатацию мелиоративных сооружений	x	x	x
Финансовые показатели	x	x	x
– затраты на проведение пуско-наладочных работ, тыс. руб.	180	180	-
– затраты на подготовку инфраструктуры, тыс. руб.	129	129	-
– затраты на обучение персонала, тыс. руб.	68	68	-
– затраты на получение разрешений и лицензий, тыс. руб.	24	24	-
– затраты на обеспечение безопасности, тыс. руб.	61	61	-
– затраты на информационное обеспечение, тыс. руб.	45	45	-
– затраты на проведение приемочных испытаний, тыс. руб.	78	78	-
Нефинансовые показатели	x	x	x
Сроки ввода в эксплуатацию	Соблюдаются	Соблюдаются	x
Качество выполненных работ	Соответствует требованиям	Соответствует требованиям	x
Готовность инфраструктуры	Инфраструктурные элементы готовы для эксплуатации	Инфраструктурные элементы готовы для эксплуатации	x
Безопасность эксплуатации	Объект соответствует требованиям безопасности	Объект соответствует требованиям безопасности	x
Количество выявленных дефектов	Отсутствуют	Отсутствуют	x
Уровень автоматизации процессов	90 %	90 %	x
Квалификация эксплуатационного персонала	Соответствует требованиям	Соответствует требованиям	x
Соблюдение нормативных требований	Соответствует требованиям	Соответствует требованиям	x
Составитель Экономист _____ Авдеева Л. Д. должность подпись (расшифровка подписи) Дата 10.07.2024			

Источник: составлено автором

Все детализированные данные конфигурация «1С: ERP Агропромышленный комплекс» в итоге сводит в управленческий отчет «Анализ использования кадастровых участков» (Рисунок 2.5).



Анализ использования кадастровых участков

Параметры: На дату: 22 ноября 2022 г.

Подразделение / Право собственности / Кадастровый участок	Поле	Участок поля	Культура	Партия	Площадь, га: Обрабатываемая	%	Общая	Необрабатываемая
Отделение №2					340,949	98,3	347	6,051
В собственности					44,515	98,3	45,3	0,785
Земельный участок 36:07:7100003:45					44,515	98,3	45,3	0,785
	115	115, Участок 45 га	Пшеница озимая	2022 г.	25,221			
	115	115, Участок 65 га	Подсолнечник	2022 г.	19,294			
Арендовано					296,434	98,3	301,7	5,266
Земельный участок 36:07:7100003:21					76,374	97,4	78,4	2,026
	124	124, Участок 68 га	Пшеница озимая	2022 г.	0,037			
	127	127, Участок 75 га	Пшеница озимая	2022 г.	76,337			
Земельный участок 36:07:7100003:47					57,527	97,0	59,3	1,773
	124	124, Участок 68 га	Пшеница озимая	2022 г.	57,527			
Земельный участок 36:07:7100003:48					162,533	99,1	164	1,467
	124	124, Участок 68 га	Пшеница озимая	2022 г.	0,044			
	135	135, Участок 125 га	Подсолнечник	2022 г.	162,489			
Итого					340,949	98,3	347	6,051

Рисунок 2.5 – Оперативный производственный отчет «Анализ использования кадастровых участков», отраслевая конфигурация «1С: ERP Агропромышленный комплекс»

Источник: составлено автором

Оперативный производственный отчет «Анализ использования кадастровых участков» может быть использован для контроля за проведением мелиоративных работ по каждому полю и участку. Для этого необходимо детализировать необрабатываемые площади сельскохозяйственного предприятия на «мелиоративные» и «прочие», подразделив последнюю колонку отчета на две.

Указанное изменение не ведет к глобальной перестройке алгоритмов «1С: ERP Агропромышленный комплекс» и может быть выполнено как специалистами сельскохозяйственной организации, так и работниками фирм, осуществляющих автоматизацию всех видов учета на базе технологической платформы «1С: Предприятие».

Относительно структуры отчета, по данным рисунка 2.5, видно, что она представлена такими уровнями аналитики, как «Подразделение», «Право собственности», «Кадастровый участок», «Поле», «Культура», «Партия» и др. Так как земельные участки могут являться составляющими более крупного объекта, называемого полем, отчет, приведенный на рисунке 2.5, может иметь и другой формат отображения. Поля в отличие от участков могут быть не только размеченными, но и неразмеченными, в связи с чем структура отчета меняется – при этом вместо детализации земель на «Обрабатываемые – необрабатываемые» используется группировка данных на «Размеченная – неразмеченная» (Рисунок 2.6).

Анализ использования полей

Параметры: На дату: 22 ноября 2022 г.

Подразделение		Площадь, га			
Поле	Участок поля	Размеченная	%	Общая	Неразмеченная
Кадастровый участок	Право собственности				
Отделение №2		531,425	81,6	651	119,575
115	115, Участок 45 га	40,973	91,1	45	4,027
Земельный участок 36:07:7100003:45	В собственности	25,221			
Земельный участок 36:07:7100003:44	Не оформлено	15,752			
115	115, Участок 65 га	40,053	61,6	65	24,947
Земельный участок 36:07:7100003:45	В собственности	19,294			
Земельный участок 36:07:7100003:44	Не оформлено	20,759			
124	124, Участок 68 га	57,609	84,7	68	10,391
Земельный участок 36:07:7100003:21	Арендовано	0,037			
Земельный участок 36:07:7100003:47	Арендовано	57,527			
Земельный участок 36:07:7100003:48	Арендовано	0,044			
127	127, Участок 75 га	76,337	101,8	75	-1,337
Земельный участок 36:07:7100003:21	Арендовано	76,337			
133	133, Участок 45 га			45	
133	133, Участок 55 га			55	
135	135, Участок 125 га	162,528	130,0	125	-37,528
Земельный участок 36:07:7100003:49	Не оформлено	0,039			
Земельный участок 36:07:7100003:48	Арендовано	162,489			
141	141, Участок 86 га	93,301	108,5	86	-7,301
Земельный участок 36:07:7100003:49	Не оформлено	93,301			
141	141, Участок 87 га	60,625	69,7	87	26,375
Земельный участок 36:07:7100003:49	Не оформлено	18,607			
Земельный участок 36:07:7100003:50	Не оформлено	42,018			
Итого		531,425	81,6	651	119,575

Рисунок 2.6 – Оперативный производственный отчет «Анализ использования полей», отраслевая конфигурация «1С: ERP Агропромышленный комплекс»

Источник: составлено автором

Как и предыдущая форма (см. Рисунок 2.5), отчет «Анализ использования полей» необходимо усовершенствовать для усиления контроля мелиоративных

работ, однако в этом случае детализации по принципу «мелиоративные – прочие» подлежит не одна, а несколько колонок отчета:

– колонка «Площадь, га – размеченная»;

– колонка «Площадь, га – общая»;

– колонка «Площадь, га – неразмеченная».

Таким образом, руководители сельскохозяйственного предприятия в режиме реального времени могут видеть этапы и результаты проводимых мелиоративных работ – в разных аналитических представлениях, а также на картах и в табличном виде при условии своевременного внесения ответственными лицами изменений в базу данных конфигурации «1С: ERP Агропромышленный комплекс».

Разработанные формы оперативных производственных отчетов позволят представить информацию по каждому этапу мелиоративных работ в разрезе финансовых и нефинансовых данных (Таблица 2.17).

Таблица 2.17 – Характеристика форм оперативных производственных отчетов по этапам мелиорации

Этап	Требования к отчетности	Форма оперативного производственного отчета
Гидрогеологические и геоморфологические изыскания	Отражение статей затрат на изучение специфики местности и нефинансовых показателей состояния водного баланса почвы	Форма «Основные направления и предполагаемый объем капитальных вложений в мелиоративные работы»
Проектирование, разработка и согласование проектов мелиорации	Отражение статей затрат по созданию внеоборотных активов и плановых показателей эффективности потребления ресурсов	Форма «Источники финансирования мелиоративных работ»

Продолжение Таблицы 2.17

Возведение мелиоративных сооружений	Отражение статей затрат по созданию внеоборотных активов и нефинансовых показателей их наличия	– Форма «Соблюдение технологии возделывания орошаемой сельскохозяйственной культуры»; – форма «Соблюдение технических требований и технологии орошения сельскохозяйственной культуры»; – форма «Оборотно-сальдовая ведомость по счету 08.9 «Капитальные вложения по мелиоративным работам» за год; – форма «Ведомость учета затрат на мелиорацию»
Ввод в эксплуатацию мелиоративных сооружений	Отражение количества и стоимости созданных внеоборотных активов	– Форма «Показатели, характеризующие производственно-технологический процесс осуществления мелиоративных работ»; – форма «Оценка экономической эффективности мелиоративных работ»

Источник: составлено автором

Представленные формы оперативных производственных отчетов предназначены для аккумулирования информации по каждому отдельному этапу мелиоративных работ в долгосрочной перспективе, однако при принятии решений следует принимать во внимание и различия между видами мелиораций.

2.3 Управленская отчетность по видам мелиорации

Для формирования оперативных производственных отчетов необходимо определить перечень информации, которая нужна менеджерам различных структурных подразделений. Кроме того, должна быть определена схема информационных потоков. Это позволяет управленческому персоналу получить необходимую информацию, грамотно распределить работу по контролю за деятельностью компании, помогает в создании учетно-контрольной системы управления затратами при использовании оперативных данных бухгалтерского учета.

Необходимо тщательно отслеживать показатели производственной деятельности. Это требует создания соответствующей отчетности, которая должна быть максимально подробной и концентрироваться на особенностях деятельности, связанной с тем или иным видом мелиорации. Создание в сельскохозяйственной организации единой системы оперативных производственных данных делает это возможным.

Изучая теоретические положения об управленческой отчетности организаций, мы согласны с исследованиями И. В. Измалковой и Л. Ю. Татаренко о том, что «управленческая отчетность – это форма представления сведений, существенных для выбора определенного варианта действий из множества альтернативных. Она может содержать данные, характеризующие фактические результаты производственной, инвестиционной и финансовой деятельности организации в целом и в разрезе отдельных структурных подразделений как за прошедший период, так и на определенный момент времени» [69]. Для того чтобы бухгалтерская служба предприятия собирала, обобщала и обрабатывала информацию, которая отвечает заранее определенным и предполагаемым информационным запросам, необходимо установить свои стандарты содержания и качества управленческой отчетности. В данном случае речь идет об интеграции системы, состоящей из множества взаимосвязанных учетных подсистем.

Основную роль в совершенствовании информационной системы выполняет бухгалтерский учет, способный оперативно адаптироваться к любым информационным потребностям.

Мы согласны с мнением авторов, которые считают, «что качество управления во многом зависит от совершенства работы с информацией и требует четкой организации таких процессов, как ее сбор, анализ и обработка. Однако чтобы отбирать только необходимую информацию для управления, компания должна уметь определять важность или второстепенность обрабатываемой информации. Ключевыми также считаются процессы упорядочения коммуникаций и обмена информацией в рамках компании» [234].

Информационная система (ИС) – это система сбора, хранения, обработки и распространения информации о функционировании экономической системы с течением времени. Информационная система создается для конкретного экономического объекта и в определенной степени должна копировать отношения между элементами объекта.

Экономическая информационная система (ЭИС) – это система сбора, хранения, обработки и распространения информации о функционировании экономической системы с течением времени. Информационная система создается для конкретного экономического объекта и в определенной степени должна копировать отношения между элементами объекта.

Среди множества компонентов информационного обеспечения выделяются следующие:

– «информационное обеспечение, как система, представляет собой естественным образом возникающую совокупность компонентов, взаимодействие которых организовано определенным образом, образуя единую технологию, применяющую рекомендации и методологические принципы эффективного преобразования информации в соответствии с требованиями руководства» [234];

– «информационная поддержка включает в себя знания, передаваемые потребителям в процессе их работы для удовлетворения их информационных

потребностей, а также соответствующим образом обработанную информацию» [234];

– «информационное обеспечение является важнейшим элементом современных автоматизированных информационных систем и относится к процессу предоставления информации отдельным лицам или группам, использующим информационные системы в соответствии с их информационными потребностями» [234].

В экономической литературе наряду с термином «учетно-аналитическое обеспечение» широко используются такие термины, как «учетная-аналитическая информация», «учетно-информационное обеспечение», «учетно-информационная система» и др.

Теоретические основы формирования учетно-аналитической системы широко освещены в работах отечественных и зарубежных ученых. С точки зрения Е. Р. Мухиной и Л. Н. Депутатовой, под «учетно-аналитической системой следует понимать базирующуюся на данных бухгалтерского учета подсистему системы управления предприятием, позволяющую осуществить учетно-аналитическое обеспечение управления компанией, под учетно-аналитическим обеспечением – совокупность элементов ресурсного обеспечения учетно-аналитической системы (процедуры, инструменты, методы), обеспечивающую учетно-аналитическое сопровождение процесса принятия управленческих решений» [136].

Н. Н. Хахонова под учетно-аналитической системой управления понимает «систему, включающую учетную, аналитическую и контрольные подсистемы, базирующуюся на учетной и внеучетной информации, позволяющую обеспечить необходимой информацией не только текущее, оперативное, но и стратегическое управление коммерческой организацией. Базовой основой является учетная подсистема, так как именно в ней формируется и обрабатывается информация, используемая для анализа и контроля. Аналитическая и контрольная подсистемы учетно-аналитической системы выполняют особую роль при обработке учетной информации с целью оценки ее полноты, достоверности, своевременности, в целях последующего анализа для выявления узких мест, а также скрытых резервов» [234].

Л. В. Попова, И. А. Маслова, Б. Г. Маслова считают, что «учетно-аналитическую систему характеризуют как полностью или частично децентрализованную систему, элементарные системы которой осуществляют сбор, обработку или оценку всех видов информации, потребляемой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровнях» [175].

Е. В. Глушко характеризует учетно-аналитическую систему как «важный организационный этап работы сельскохозяйственных организаций по сбору, обработке, оценке информации об объектах учета, используемой (или пригодной) для принятия оперативных и стратегических решений в процессах управления воспроизводством» [47]. Е. А. Иванов рассматривает «учетно-аналитическую систему как экономическую категорию, представляющую собой интегрированную систему, сопровождающую менеджмент и подготавливающую информационный базис воздействующих мероприятий на производственные процессы экономических субъектов в единстве взаимодействия учетных, аналитических и контрольных подсистем» [64].

Н. А. Тычинина считает, «что учетно-аналитическое обеспечение устойчивого развития предприятия представляет собой единство систем учета, анализа и аудита, объединенных информационными потоками для управления экономическими процессами при выборе (или реализации) направлений устойчивого развития и вариантов их финансирования» [210].

По мнению И. А. Коростелкина, с помощью учета формируется информация как для пользователей всех уровней – внутренних пользователей, так и для правительственных органов и других структур власти, системных аналитиков, иностранных инвесторов и других, которые относятся к внешним пользователям. С помощью полученной информации принимаются решения и проводится анализ уже принятых управленческих решений [97]. Л. В. Усатова, Е. В. Арская полагают, что учетная и аналитическая информация служит основой для принятия управленческих и финансовых решений как внутри организации, так и за ее пределами. При этом она обеспечивает выполнение таких важнейших функций, как планирование, контроль и сохранность [227].

И. Н. Богатая, Е. М. Евстафьева считают, что «учетно-аналитическая система в широком смысле – это система, базирующаяся на бухгалтерской информации, включающей в себя оперативные данные и использующей для экономического анализа статистическую, техническую, социальную и другие виды информации. В широком плане учетно-аналитическая система представляет собой сбор, обработку и оценку всех видов информации, потребляемой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровнях» [19].

Е. В. Глушко считает, «что к основным информационным источникам учетно-аналитической системы следует относить: бухгалтерскую информацию, данные финансового и оперативного учета, касающиеся:

- производственной деятельности (данные для определения прибыли от основной деятельности);
- коммерческой деятельности (данные для определения деловой активности);
- инвестиционной деятельности (данные для установления структуры, объемов капитальных вложений и финансовых инвестиций, источников финансирования);
- финансовой деятельности (данные для установления доходов и расходов от финансовых операций, финансовых показателей);
- хозяйственной деятельности (текущая информация о хозяйственной деятельности, которая используется для текущего оперативного управления). В современных условиях данные бухгалтерского учета не соответствуют задачам управления затратами на проведение мелиоративных работ. Как следствие, особо актуальными становятся вопросы формирования учетной информации (в частности, разработка новых методов формирования информации и требований к ней), соответствующей требованиям рынка и конкуренции, а также способствующей эффективной реализации всех функций управления затратами на проведение мелиоративных работ» [47].

При формировании информационной базы бухгалтерского учета для принятия оперативных решений следует учитывать особенности производственной деятельности организации. На основании приведенной ранее

характеристики видов мелиоративных работ предложены следующие формы оперативных производственных отчетов (Таблицы 2.18–2.22).

Таблица 2.18 – Оперативный производственный отчет по затратам на гидромелиорацию, тыс. руб.

Оперативный производственный отчет по затратам на гидромелиорацию Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ Подразделение Экономическая служба				
№ п/п	Статья затрат	План	Факт	Отклонение
1	Затраты на разработку проектно-сметной документации, в том числе:	63,9	63,9	–
	– затраты, связанные с получением (разработкой) исходных данных и специальных технических условий для подготовки проектной документации, проведением необходимых согласований по проектным решениям;	23,4	23,4	–
	– затраты, которые связаны с выполнением предварительных геодезических мероприятий на этапе подготовки строительной площадки (работы по созданию инженерно-геодезического обоснования объектов строительства: определение фактических границ участка, разбивку осевых линий контуров зданий и сооружений, а также трассировку коммуникационных магистралей систем инженерного обеспечения)	26,5	26,5	–
	– затраты, которые связаны с урегулированием правоустанавливающих аспектов землепользования (расходы на установление границ и правового статуса земельного участка, передачу земельных ресурсов в собственность для реализации строительных проектов, а также арендные обязательства в рамках подготовительной фазы проектно-изыскательных работ и реализации строительных мероприятий)	14,0	14,0	–
2	Затраты, направленные на возведение, модернизацию и техническое обновление мелиоративных систем	485,6	485,6	–
3	Затраты на приобретение машин, установок, дождевальных и поливальных аппаратов, насосных станций	728,4	728,4	–
	Итого	1278,0	1278,0	–
Составитель Экономист _____ Авдеева Л. Д. должность подпись (расшифровка подписи) Дата 14.05.2024				

Источник: составлено автором

При гидромелиорации осуществляется воспроизводство плодородия, заболоченных, излишне увлажненных, засушливых, эродированных, смытых и других земель, состояние которых зависит от воздействия воды.

Агролесомелиорация предполагает проведение комплекса мелиоративных мероприятий в целях обеспечения улучшения свойств земель, в том числе воспроизводства плодородия земель, посредством использования полезных функций агролесомелиоративных насаждений.

Таблица 2.19 – Оперативный производственный отчет по затратам на агролесомелиорацию, тыс. руб.

Оперативный производственный отчет по затратам на агролесомелиорацию
Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ
Подразделение Экономическая служба

№ п/п	Статья затрат	План	Факт	Отклонение
1	Расходы, связанные с подготовкой проектно-сметной документации для реализации комплекса агролесомелиоративных мероприятий (затраты на инженерные изыскания, разработку технических решений и обоснование бюджетных лимитов) [140]	48,2	48,2	–
2	Расходы на создание защитных лесных насаждений по границам земель сельскохозяйственного назначения для защиты земель от воздействия неблагоприятных явлений природного, антропогенного и техногенного происхождения путем	514,0	514,0	–
3	Расходы на формирование противоэрозионных лесных массивов, направленных на стабилизацию и восстановление экосистем пастбищных угодий	67,8	67,8	–
4	Расходы на формирование противоэрозионных лесных массивов на эродированных склонах, дефляционных зонах, прибрежных экосистемах и других ландшафтно-неоднородных территориях	334,0	334,0	–
	Итого	964,0	964,0	–

Составитель Экономист _____ Авдеева Л. Д.
должность подпись (расшифровка подписи)
Дата 14.05.2024

Источник: составлено автором

Культуртехническая мелиорация заключается в проведении комплекса мелиоративных мероприятий по улучшению свойств земель, в том числе по воспроизводству плодородия земель.

Этот вид мелиорации земель подразделяется на следующие виды мелиорации земель:

– расчистка мелиорируемых земель от деревьев, кустарников и травянистой растительности, кочек, пней и мха;

– расчистка мелиорируемых земель от камней и иных предметов;

– мелиоративная обработка солонцов;

– рыхление, пескование, глинование, землевание, плантаж и первичная обработка почвы;

– проведение иных культуртехнических работ.

Таблица 2.20 – Оперативный производственный отчет по затратам на культуртехническую мелиорацию, тыс. руб.

Оперативный производственный отчет по затратам на культуртехническую мелиорацию
Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ
Подразделение Экономическая служба

№ п/п	Статья затрат	План	Факт	Отклонение
1	Расходы на подготовку проектно-сметной документации для реализации культуртехнических мероприятий	42	43	–
2	Расходы на расчистку земель от древесной и травянистой растительности, кочек, пней и мха, а также от камней и иных предметов	351	350	–
3	Расходы на рыхление, пескование, глинование, землевание, плантаж и первичная обработка почв	235	235	–
4	Расходы на предпахотную подготовку земель (затраты на ликвидацию древесно-кустарниковой растительности, выравнивание микрорельефа, корнеудаление, утилизацию древесных остатков и др.) [270]	222	222	–
	Итого	850	850	–

Составитель Экономист _____ Авдеева Л. Д.
должность подпись (расшифровка подписи)
Дата 14.05.2024

Источник составлено автором

Химическая мелиорация земель включает в себя известкование почв, фосфоритование почв и гипсование почв. Проведение комплекса мероприятий по улучшению химических и физических свойств почв, т. е. проведение химической мелиорации не предполагает создание новых внеоборотных активов, а приводит к увеличению стоимости имеющихся земельных участков.

Таблица 2.21 – Оперативный производственный отчет по затратам на химическую мелиорацию, тыс. руб.

Оперативный производственный отчет по затратам на химическую мелиорацию
Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ
Подразделение Экономическая служба

№ п/п	Статья затрат	План	Факт	Отклонение
1	Затраты на разработку проектно-сметной документации на проведение химическую мероприятий	120	120	–
2	Затраты на приобретение химических мелиорантов	1450	1450	–
3	Затраты на осуществление работ для проведения химической мелиорации почв, в том числе:	670	670	–
	– затраты на оплату труда	210	210	–
	– затраты на горюче-смазочные материалы	160	160	–
	– затраты на внесение химических мелиорантов	110	110	–
	– затраты на общепроизводственные и общехозяйственные расходы	90	90	–
	– затраты на выполнение работ и услуг сторонними организациями и вспомогательными производствами	100	100	–
4	Затраты на осуществление транспортных расходов на доставку мелиорантов от места их приобретения до места проведения мероприятий по химической мелиорации земель	210	210	–
	Итого	2450	2450	–

Составитель Экономист _____ Авдеева Л. Д.
должность подпись (расшифровка подписи)
Дата 14.05.2024

Источник: составлено автором на основе [143]

Агрофитомелиорация допускает проведение комплекса мелиоративных мероприятий в целях улучшения свойств земель, в том числе воспроизводства плодородия земель, посредством использования полезных функций агрофитомелиоративных насаждений.

Таблица 2.22 – Оперативный производственный отчет по затратам на агрофитомелиорацию

Оперативный производственный отчет по затратам на агрофитомелиорацию Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ Подразделение Экономическая служба				
№ п/п	Статья затрат	План	Факт	Отклонение
1	Затраты на подготовку проектно-сметной документации для агролесомелиоративных мероприятий	30	30	–
2	Затраты на защиту земель от воздействия неблагоприятных явлений природного, антропогенного и техногенного происхождения путем создания защитных лесных насаждений	190	190	–
3	Затраты на предотвращение деградации земель пастбищ путем создания защитных лесных насаждений	140	140	–
4	Затраты на предотвращение деградации земель пастбищ путем создания защитных лесных насаждений	120	120	–
5	Затраты на защиту земель от эрозии путем создания защитных лесных насаждений в оврагах, балках, песках, на берегах рек и на других территориях	120	120	–
	Итого	600	600	–
Составитель Экономист _____ Авдеева Л. Д. должность подпись (расшифровка подписи) Дата 14.05.2024				

Источник: составлено автором

В результате проведенных исследований получены эмпирические данные, характеризующиеся научной новизной и практической значимостью:

1. Предложен алгоритм выбора учетного сопровождения мелиоративных работ на основании различий в результатах мелиорации (образование гидросооружений и многолетних насаждений, а также увеличение стоимости земельных участков), что установило направления развития аналитических возможностей счетов 01 «Основные средства» и 08 «Вложения во внеоборотные активы», для определения точной стоимости получаемых внеоборотных активов.

2. Сформированы финансовые и нефинансовые оперативные производственные отчеты по этапам мелиоративных работ (1) гидрогеологические и геоморфологические изыскания; 2) проектирование, разработка и согласование проектов мелиорации; 3) возведение мелиоративных сооружений; 4) ввод в

эксплуатацию мелиоративных сооружений), что позволит принимать управленческие решения о перераспределении собственных и заемных ресурсов экономического субъекта.

3. Составлены формы оперативных производственных отчетов по видам мелиоративных работ (гидромелиорация, агролесомелиорация, культуртехническая мелиорация, химическая мелиорация, агрофитомелиорация), каждый из представленных отчетов обобщает плановую и фактическую информацию, что может служить информационной базой для последующих контрольных мероприятий в соответствии со спецификой каждого вида работ.

Глава 3 Контрольное обеспечение оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам

3.1 Контрольное обеспечение оперативной производственной отчетности

Контроль как функция управления представляет собой систематизированный процесс мониторинга, верификации параметров объекта управления, обеспечения соответствия нормативным стандартам, идентификации отклонений и реализации коррекционных мер, направленный на поддержание устойчивости и эффективности организационных процессов [59].

Мы согласны с мнением ученых-экономистов, занимающихся исследованиями в области организации внутреннего контроля, в частности Т. В. Каковкиной, о том, что в современных условиях «внутренний контроль следует рассматривать не только как самостоятельную функцию управления, но и как отдельную отрасль научного знания. И, несмотря на то, что данная тема никогда не теряла свою актуальность, дополнительный импульс к ее изучению был получен после того, как в Законе о бухгалтерском учете появилась отдельная статья о необходимости организации внутреннего контроля» [76].

Согласно ст. 19 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», «экономический субъект обязан организовать внутренний контроль осуществляемых хозяйственных операций» [142]. Если организация подлежит обязательному аудиту, то должен быть организован внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

В соответствии с указаниями Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности», внутренний контроль способствует достижению экономическим субъектом целей своей деятельности. Он должен

обеспечивать предотвращение или выявление отклонений от установленных правил и процедур, а также искажений данных бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности. Эффективность внутреннего контроля может быть ограничена:

а) изменением экономической конъюнктуры или законодательства, возникновением новых обстоятельств вне сферы влияния руководства экономического субъекта;

б) превышением должностных полномочий руководством или иным персоналом экономического субъекта, включая сговор персонала;

в) возникновением ошибок в процессе принятия решений, осуществления фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета, в том числе составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В экономической литературе существуют различные дефиниции понятия «внутренний контроль».

Как отмечает М. В. Мельник, «внутренний контроль – это одна из функций управления, представляющая собой систему постоянного наблюдения и проверки работы организации в целях обоснованности принятых управленческих решений, выявления отклонений и неблагоприятных ситуаций своевременного информирования руководства» [121].

По мнению О. С. Глинской, Д. В. Александриной, Т. В. Спиркина, «контроль – это метасистема тактических действий субъектов управленческих служб, которая адресована на обнаружение проблем гармонизации деятельности управляемого объекта согласно определенным индикаторам, прогнозным показателям, их оценка и обоснование управленческих решений» [48].

Е. В. Жучкова определяет внутренний контроль как «…систему постоянного наблюдения и проверки работы организации в целях объективной и эффективной оценки принимаемых управленческих решений» [59].

Некоторые авторы определяют «внутренний контроль как систему мер, организованных руководством предприятия и осуществляемых на предприятии с целью наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих обязанностей

при совершении хозяйственных операций. Внутренний контроль определяет законность этих операций и их экономическую целесообразность для предприятия».

В. А. Маняева, Ю. В. Резникова считают, что «внутренний контроль – это целостная система определенных действий, осуществляемых уполномоченными лицами и направленных на контроль соблюдения норм и требований в сфере использования ресурсов (материально-технических, нематериальных, трудовых, финансовых и др.), а также подготовка достоверной информации для внутренних пользователей, на основании которой ими принимаются регулирующие управленческие решения относительно конкретного объекта контроля» [115].

Наиболее полное определение понятию «внутренний контроль», на наш взгляд, дается в работах С. М. Резниченко, М. Ф. Сафоновой, О. И. Швырёвой. По их мнению, «внутренний контроль есть процесс, направленный на достижение целей компании и являющийся результатом действий руководства по планированию, организации, мониторингу деятельности компании в целом и ее отдельных подразделений. Менеджеры компании должны, во-первых, поставить цели и определить задачи компании и отдельных подразделений и построить соответствующую этому структуру организации. И, во-вторых, обеспечить функционирование эффективной системы документирования и отчетности, разделения полномочий, авторизации, мониторинга для достижения поставленных целей и решения стоящих задач» [54].

Целью внутреннего контроля выступает достижение достаточного уровня уверенности в достоверности результатов деятельности субъекта экономики, обоснованности показателей его финансовой, управленческой, социальной, экологической отчетности, соблюдения им законодательных требований в процессе отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни. Целевые показатели деятельности экономического субъекта при внедрении внутреннего контроля достигаются за счет предотвращения отклонений от действующих норм и методик ведения бухгалтерского учета и недопущения искажений отчетной информации [79].

Н. Н. Ковалева, А. Э. Мельгуй, Л. В. Ермакова считают, что «качественно организованная система внутреннего контроля должна обеспечить минимизацию проявления негативных факторов, которые способны существенно понизить эффективность деятельность экономического субъекта» [91].

Раскрывая целевую направленность внутреннего контроля, Е. В. Жучкова отмечает, что внутренний контроль предполагает: «…определение соответствия деятельности организации принятому комплексу действий и стратегий; определение устойчивости организации с финансовой, экономической, правовой и рыночной точек зрения; наблюдение за упорядоченностью и эффективностью финансово-хозяйственной деятельности; контроль за сохранностью имущества организации; контроль за полнотой и точностью оформления первичных документов; оценку роста производительности труда, снижения издержек производства и улучшения результатов финансово-хозяйственной деятельности; достижение показателей эффективности системы бухгалтерского учета; контроль за рациональным и экономным использованием всех видов ресурсов; контроль за соблюдением должностными лицами и другими работниками организации норм и требований законодательства, а также процедур и правил, установленных руководством организации».

На наш взгляд, внутренний контроль – это совокупность внутриорганизационных операций, которые регламентируются внутренними документами организации и осуществляются руководителем, менеджерами структурных подразделений и специально предназначенными отделами, в части финансово-технического, производственно-экономического и правового контроля за деятельностью экономического субъекта. Основная цель внутреннего контроля за деятельностью компании – обеспечить выполнение планов и правильную реализацию стратегии развития (Рисунок 3.1). Внутренний контроль включает систему задач, направленных на:

– анализ системной интеграции стратегического планирования, включая диагностику уровня осведомленности руководства и персонала о ключевых стратегических ориентирах, а также соответствие внешним рыночным условиям;

Рисунок 3.1 – Целевая направленность внутреннего контроля

Источник: составлено автором

– верификацию производственных процессов, охватывающих инновационную разработку, технологический контроль качества продукции и логистику реализации;

– мониторинг управленческой деятельности, включая бизнес-диагностику, ресурсный аудит, оценку реализации плановых показателей и рациональность использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов;

– диагностику организационной структуры, включающую идентификацию эффективности структурных подразделений, их функциональной автономии и степени координации, а также анализ соответствия информационных потоков требованиям управленческой системы;

– мониторинг цифровой трансформации, учитывающий специфику

организационно-правовых форм, масштабы и институциональные особенности предприятия;

– прогностический анализ производственно-финансовой динамики сельскохозяйственной организации, ориентированный на долгосрочное планирование и минимизацию рисков;

– исследование источников роста эффективности бизнеса сельскохозяйственной организации;

– разработку рекомендаций по развитию механизма управления экономическим субъектом в соответствии с организационно-методическим и информационным обеспечением.

Этапы принятия управленческих решений отражают основные функции внутреннего контроля (Рисунок 3.2).

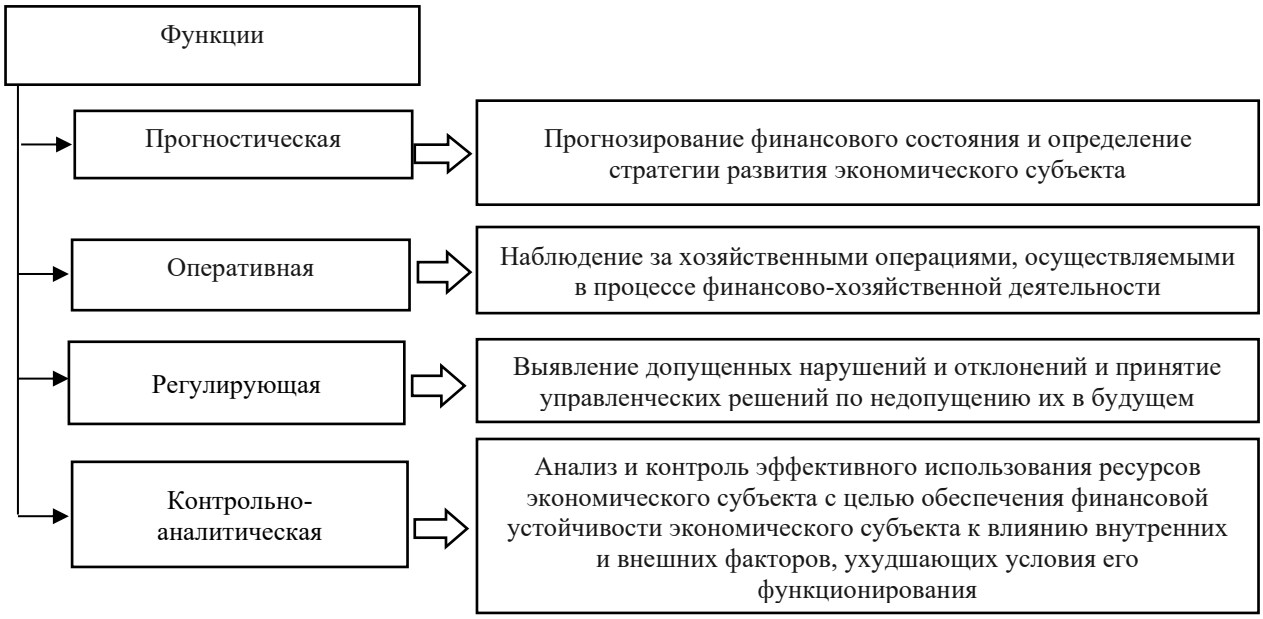


Рисунок 3.2 – Функции внутреннего контроля

*Источник: составлено автором.

Согласно мнению М. А. Вахрушиной, «принципами внутреннего контроля финансовых результатов являются: законность, объективность, систематичность, сбалансированность, профессиональная компетентность, ответственность, разделение обязанностей, рациональность и др.» [39] (Рисунок 3.3).

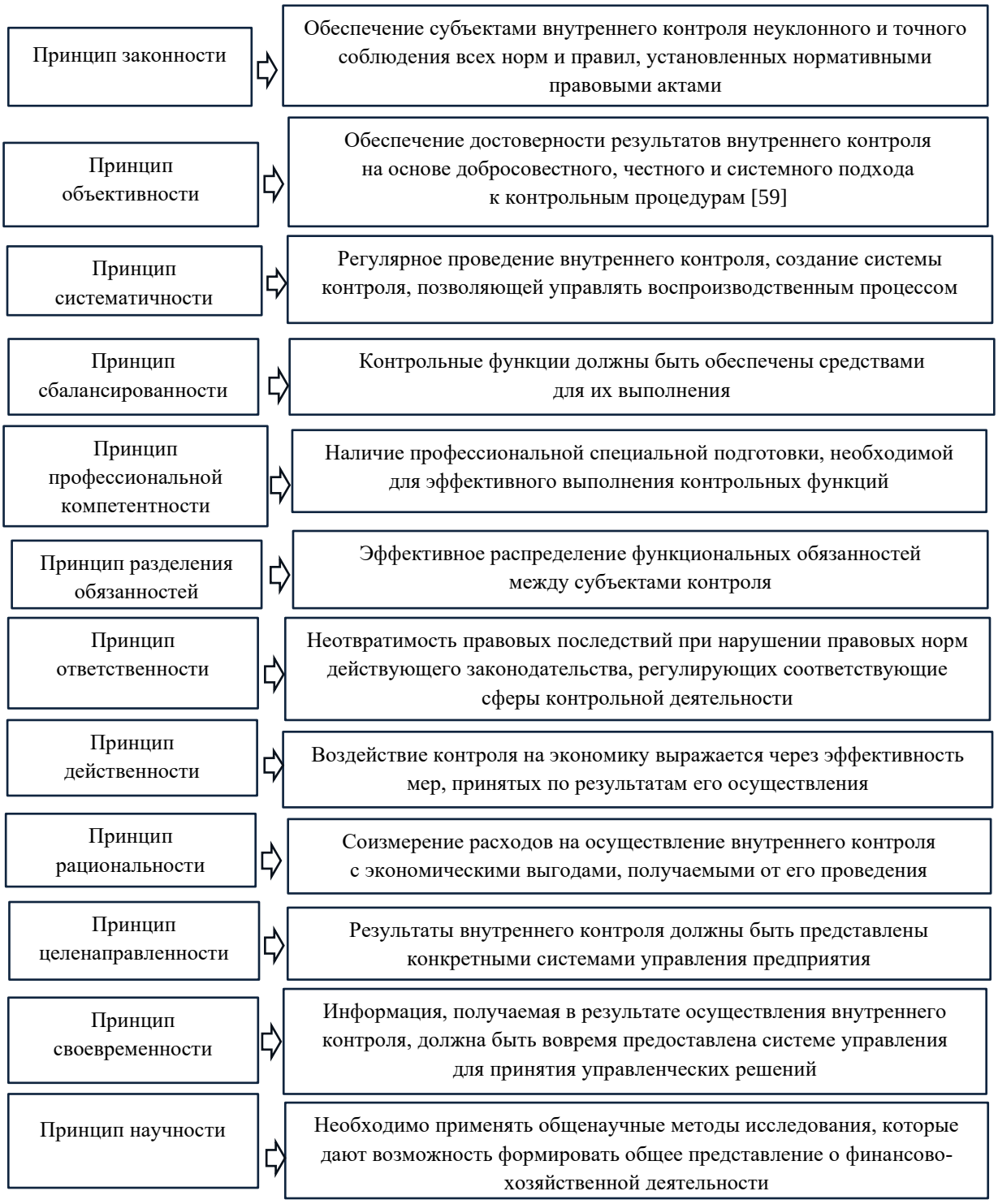


Рисунок 3.3 – Принципы внутреннего контроля

Источник: составлено автором

Применение определенных принципов необходимо для создания функционирующей системы внутреннего контроля.

В таблице 3.1. приведена классификация внутреннего контроля.

Таблица 3.1 – Классификация внутреннего контроля

№ п/п	Признак классификации	Вид контроля
1.	По характеру контрольных функций и сфере их применения	Правовой, экономический, производственно-технический
2.	По времени проведения контроля	Предварительный контроль, текущий контроль, последующий контроль
3.	По источникам контрольных данных	Документальный контроль, фактический контроль, смешанный контроль
4.	По периодичности проведения	Систематический, разовый
5.	По организационному признаку	Плановые, внеплановые, перманентные
6.	По объему вопросов и в зависимости от цели проведения	Полные, частичные, тематические
7.	По глубине проведения	Сквозные, локальные
8.	По составу специалистов	Комплексные, некомплексные
9.	По степени формализации	Формальный, по существу
10.	По уровню обеспечения информационной безопасности*[3]	Контроль информационной структуры экономического субъекта, контроль программных продуктов, используемых экономическим субъектом
11.	По целевым установкам развития экономического субъекта*	Контроль, ориентированный на стратегические цели развития предприятия; контроль, ориентированный на тактические цели развития предприятия
12.	По вариативности подходов к проведению контрольных процедур*	Контроль, осуществляемый с учетом: масштабов и специфики функционирования экономического субъекта, запросов стейкхолдеров, данных конкретного проекта или мероприятия
13.	По видам мелиоративных работ*	Контроль по гидромелиоративным работам, контроль по агролесомелиоративным работам, контроль по технической и культурной мелиорации, контроль по химической мелиорации, контроль по агрофитомелиорационным работам
14.	По целевой направленности мелиоративных работ*	Продуктивно-агрономическая направленность, экономическая направленность, природно-экологическая направленность, социальная направленность

Источник: составлено автором

Выделение дополнительных классификационных признаков внутреннего контроля позволит систематизировать контрольные процедуры, определить потребность в ресурсах, необходимых для их проведения, установить сроки, оптимальные для проведения контрольных мероприятий.

*[3] Предложено автором

В современных условиях в систему управления экономическим субъектом активно внедряются информационные технологии, позволяющие оптимизировать хозяйственные операции и повысить эффективность финансово-хозяйственной деятельности. Вместе с тем часть информации предприятия носит конфиденциальный характер и подвержена таким угрозам, как её потеря или доступ к ней иных физических и юридических лиц. Уязвимость информации в условиях цифровизации провоцирует угрозу критической информационной инфраструктуры, приводит к снижению конкурентоспособности страны, дополнительным финансовым издержкам, связанным с восстановлением информации, сбоям функционирования организаций.

Для поддержания режима информационной безопасности особенно важны вопросы организации внутреннего контроля. В связи с этим считаем необходимым при классификации внутреннего контроля выделить такой классификационный признак, как обеспечение информационной безопасности (классифицировать внутренний контроль в зависимости от обеспечения информационной безопасности). По данному признаку можно выделить:

– контроль информационной структуры экономического субъекта. В этом случае данные об экономическом субъекте шифруются, контролируется доступ к данным для защиты от утечки информации, осуществляются мероприятия по повышению уровня культуры информационной безопасности;

– контроль программных продуктов, используемых экономическим субъектом. В частности, осуществляется мониторинг механизма доступа и идентификации пользователей, алгоритма обработки транзакций. Таким образом, обеспечивается надежность и безопасность используемых программных продуктов и, как следствие, предотвращаются случаи мошеннических действий и непреднамеренных ошибок.

Деятельность любого экономического субъекта, в том числе сельскохозяйственной организации, направлена на достижение определенных целей деятельности. Эти цели могут носить как стратегический, так и тактический характер. В связи с этим считаем необходимым выделить признак ориентации на

цели развития экономического субъекта как самостоятельного классификационного признака, в соответствии с которым контроль обеспечивает ориентацию на стратегические и тактические цели фирмы. В результате при организации и проведении контрольных мероприятий контролер должен выбирать такие стратегии контроля, которые позволят оптимизировать эффективность проверки и обеспечить получение данных, необходимых для принятия управленческих решений.

При осуществлении процедур внутреннего контроля специалисты обязаны учитывать совокупность внешних и внутренних факторов, включая рыночную конъюнктуру, нормативно-правовое регулирование, технологические трансформации и институциональные особенности, которые определяют устойчивость функционирования экономического субъекта и обоснованность принимаемых управленческих решений. Данный факт вызывает необходимость выделить в качестве отдельного классификационного признака вариативность подходов к проведению контрольных процедур. Согласно данному признаку предполагается выделение следующих видов контроля: осуществляемого с учетом масштабов и специфики функционирования экономического субъекта; осуществляемого с учетом запросов стейкхолдеров; осуществляемого с учетом данных конкретного проекта или мероприятия.

Выделение дополнительных классификационных признаков внутреннего контроля позволит систематизировать контрольные процедуры, определить потребность в ресурсах, необходимых для их проведения, установить сроки, оптимальные для проведения контрольных мероприятий.

При определении субъектов внутреннего контроля считаем необходимым согласиться с мнением А. Р. Закировой, Г. С. Клычовой, А. Ф. Дятловой, А. Р. Юсуповой, которые считают, «что в систему субъектов внутреннего контроля входят: руководитель организации, служба внутреннего контроля, руководители подразделений и работники организации» [200].

Функции руководителя экономического субъекта включают: выбор перспективных направлений развития и совершенствование инструментов

внутреннего контроля, проведение мониторинга деятельности структурных подразделений, определение ключевых исполнителей для реализации решений высшего руководства в рамках СВК, утверждение корректирующих мероприятий по устранению выявленных недостатков в системе внутреннего контроля. Служба внутреннего контроля проводит проверки на соответствие деятельности подразделений и сотрудников требованиям нормативных документов, выявляет случаи нарушений, анализирует причины их возникновения, а также разрабатывает рекомендации по совершенствованию действующих или внедрению новых процедур контроля.

Руководители подразделений обязаны оперативно выявлять и анализировать риски, связанные с финансово-хозяйственной деятельностью и оценивать результативность проводимых контрольных мероприятий; информировать высшее руководство о выявленных ошибках или недостатках, которые уже привели или потенциально могут привести к негативным последствиям, следить за оперативным устранением выявленных нарушений или недостатков.

Работники организации в процессе осуществления своих обязанностей должны выявлять риски и угрозы стабильной работе средств производства; определять риски нарушения технологии производства; проводить мониторинг функционирования СВК; а также самостоятельно оценивать эффективность контрольных процедур, которые они выполняют; оценивать возможности поддержания конкурентоспособности производимой продукции; выявлять риски утраты коммерческой информации по производственным вопросам.

На наш взгляд, при определении субъектов внутреннего контроля следует учитывать влияние фактора цифровизации на финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта. Поэтому считаем необходимым в качестве субъекта внутреннего контроля выделять отдел, обеспечивающий контроль за информационной безопасностью предприятия. Данный отдел должен:

– организовывать и регулировать мероприятия, направленные на защиту информации о деятельности экономического субъекта;

– осуществлять контроль за работой центров обработки данных для своевременного выявления угроз конфиденциальности информации;

– разрабатывать нормативные документы по обеспечению информационной безопасности в компании;

– контролировать средства обработки данных для быстрого выявления угроз конфиденциальным данным;

– осуществлять документирование, обработку и архивирование данных о деятельности, связанной с информационной безопасностью;

– формировать у заинтересованных пользователей и работников предприятия понимание необходимости выполнения требований нормативно-правовых актов и распорядительных документов, касающихся сферы защиты информации.

Таким образом, система внутреннего контроля выступает интегрированным механизмом, обеспечивающим согласование и нормирование методов организации информационной поддержки управленческих процессов.

Систематизировав информацию, содержащуюся в научных исследованиях, мы определили инструменты внутреннего контроля, которые подразделяются на две группы: методы документального контроля и методы фактического контроля (Рисунок 3.4) [181; 255]. Данные, формируемые в ходе внутреннего контроля, подлежат структурированному документированию в виде рабочей документации, охватывающей все этапы реализации контрольных процедур. Эти документы описывают объем, содержание, сроки и конечные результаты выполненных операций, а также содержат подробную информацию о планировании контрольных мероприятий.

В рабочих документах можно найти информацию о существенных положениях, выявленных отклонениях, ошибках и другие сведения, позволяющие оценить соответствие учетной политике и нормативным требованиям.

В условиях прогрессирующей глобализации отмечается активная интеграция цифровых технологий в различные секторы экономики Российской Федерации.

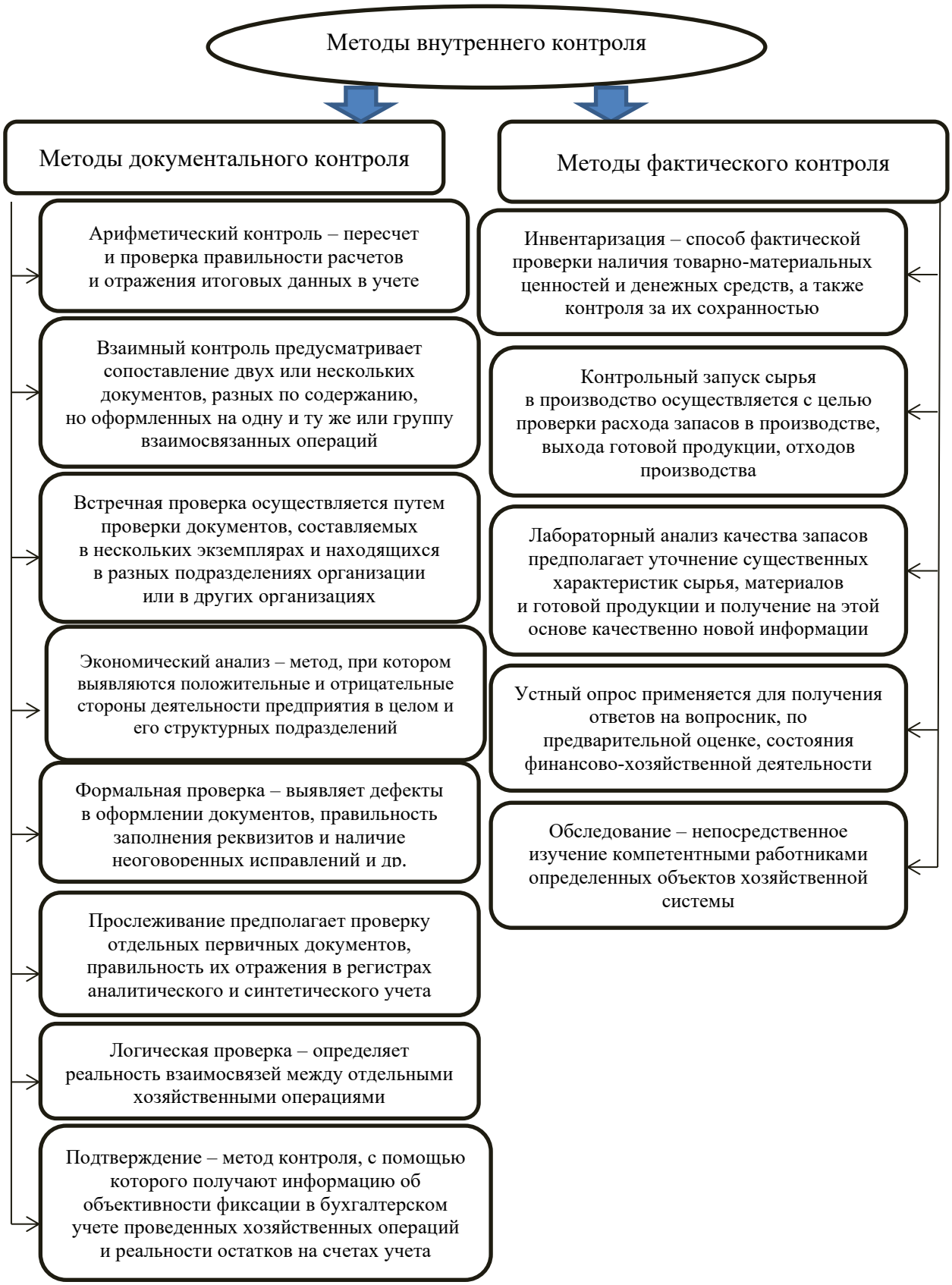


Рисунок 3.4 – Методы внутреннего контроля

Источник: составлено автором [181; 255]

Цифровая трансформация всех областей экономической деятельности представляет собой одно из ключевых стратегических направлений развития государства.

В соответствии со Стратегией развития информационного общества до 2030 года выделяют следующие ключевые цели:

«– 50 % граждан приобретут дополнительные компетенции в области информационных технологий, научатся осуществлять работу с медиафайлами, виртуальными хранилищами и усилят свой уровень грамотности в области Интернета. Помимо этого, они станут активными пользователями электронных государственных сервисов;

– 97 % населения научатся эффективно использовать средства защиты информации и станут активными пользователями Всемирной Паутины;

– 75 % популяции перейдут к активному применению стандартов безопасности, регулирующих отношения между государственными и общественными организациями в информационном пространстве» [212].

В настоящее время наблюдается интенсивная работа по созданию комплексной нормативно-правовой базы, регулирующей процесс цифровизации экономики. Основным документом, определяющим стратегические направления развития в данной области на текущий момент, является Постановление Правительства РФ от 2 марта 2019 года «О системе управления реализацией национальной программы «Цифровая экономика Российской Федерации» [148].

Основное стремление к обеспечению цифровой безопасности в рамках программы «Цифровая экономика» позволит создать цифровую систему контроля всех аспектов экономической деятельности. Такой подход упростит и повысит прозрачность процесса контроля, который станет инструментом предотвращения коррупции в государственной сфере. Это связано с тем, что результаты проверок будут доступны не только для компетентных органов, но и для всей заинтересованной общественности.

С применением этого подхода стало возможным учесть и определить нарушения в системе госзакупок с помощью цифровых технологий. Внедрение

открытых электронных аукционов позволило внутренним аудиторам проверять законность проведения торгов, выбора исполнителя контракта и отслеживать аномально завышенные или недооцененные государственные заказы. Это подтверждено многочисленными исследованиями [116].

Используя современные технологии в рамках ведения бизнеса, коммерческие структуры фундаментально преобразуют свои бизнес-процессы, и это, в свою очередь, радикально перестраивает существующую бизнес-модель. Бизнес-фреймворк коммерческих корпораций охватывает ключевые элементы финансовых операций, целью которых является создание и продвижение товаров и услуг для максимального профита.

Создание систем внутреннего контроля (СВК) является важным шагом на пути к устойчивости бизнес-модели и улучшению бизнес-процессов в коммерческих организациях. Однако построение эффективной СВК связано с рядом трудностей. Этот вывод подтверждается в работе М. Н. Толчинской, где автор отмечает, что текущие СВК часто несовершенны и не могут адекватно оценивать объем проблем в области риск-менеджмента, а следовательно, недостаточно способны к их предотвращению [209].

В основу внутреннего контроля с использованием информационных технологий в первую очередь входит первичная документация бухгалтерского учета, без которой строить полноценную систему обеспечения внутреннего контроля на цифровой основе не стоит. Г. С. Клычова и другие в своей работе подчеркивают важность первичной документации бухгалтерского учета при создании системы внутреннего контроля на основе информационных технологий [231]. Большинство крупных российских организаций, начавших свое цифровое преображение, не обладают всесторонней программой цифровизации и вместо этого внедряют одиночные цифровые решения. Полноценная цифровизация российских компаний ограничена незрелостью существующих бизнес-процессов и недостатком квалифицированных специалистов.

Создание систем внутреннего контроля является распространенной практикой в коммерческих структурах различного характера. Отличия существуют в

сложности процессов, их масштабе, формах и других элементах. Историческое развитие системы внутреннего контроля происходит параллельно с прогрессивным развитием бизнес-технологий [24].

По итогам исследования состояния и тенденций развития внутреннего аудита в российских организациях нефинансового сектора в виде опроса руководителей служб внутреннего аудита, проведенного в 2023 году Институтом внутренних аудиторов и «Технологии Доверия», было установлено, что 25 % организаций из общего числа опрошенных при организации СВК не используют информационные технологии [72].

К основным видам информационных технологий и средствам анализа данных относятся инструменты, представленные на схеме (Рисунок 3.5).

Рисунок 3.5 – Использование информационных технологий и средств анализа данных

Источник: составлено автором по данным [31]

Как видно из рисунка, наиболее популярными технологическими решениями в деятельности СВК являются инструменты извлечения и анализа данных, отличные ACCESS, SAS, SAP, SQL, Python и т. п.; инструменты для визуализации данных; собственные разработки для автоматизированного выполнения отдельных аудиторских процедур.

Работники, занимающиеся внутренним контролем, участвуют в контрольных мероприятиях, которые касаются бизнес-процессов и финансово-хозяйственной деятельности компании. Они также участвуют во внутренних расследованиях.

Для исполнения всех указанных задач специалисты по внутреннему контролю осуществляют планирование аудита и выполнение аудиторских заданий, оценку бизнес-процессов по их эффективности, причины для отклонений от целей и анализ рисков. Они также выполняют тестирование процедур, аналитических процессов, сбора доказательств, подготовку рекомендаций и документов. Заключительным шагом является мониторинг исправлений по обнаруженным рискам и замечаниям, которые были выявлены во время аудита. Так как все эти процессы связаны с человеческим фактором, создание системы внутреннего контроля не может исключить этот риск.

Следует отметить, что в соответствии с исследованием, проведенным Институтом внутренних аудиторов и «Технологии доверия», 55 % опрошенных заявили, что в их СВА отсутствуют ИТ-аудиторы, в 22 % СВА работает один ИТ-аудитор. Вместе с тем в 12 % опрошенных компаний в СВА работают более пяти специалистов по ИТ-аудиту (независимо от общей численности СВА и сферы деятельности компании) [72] (Рисунок 3.6).

Таким образом, можно сделать вывод, что в коммерческих организациях существует потребность в ИТ-специалистах, которые смогут принимать участие в цифровизации СВК.

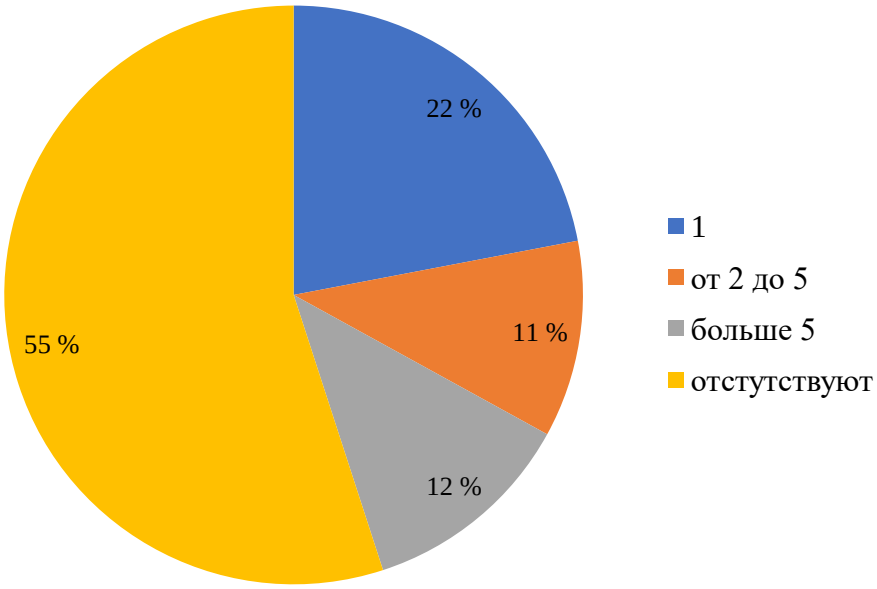


Рисунок 3.6 – Количество ИТ-аудиторов в СВА

Источник: составлено автором по данным [31]

Коммерческие организации инвестируют большие суммы в создание систем внутреннего контроля, включая контролеров и аудиторов, для защиты собственности и обеспечения экономической безопасности компании. Большинство этих систем основаны на модели «три линии защиты», разработанной Международным институтом внутренних аудиторов (IIA) [70].

Благодаря данной модели возможно создание эффективной системы управления рисками и четкое определение ролей среди всех владельцев риска. В соответствии с этой концепцией в коммерческой организации управление рисками разделяется на три уровня.

Первый уровень защиты охватывает управление рисками и контроль над выполнением бизнес-процессов в коммерческой структуре. Так, отделы, отвечающие за конкретные бизнес-функции внутри коммерческой организации, обеспечивают эту линию защиты.

Второй уровень защиты включает определение рисков с целью контроля соответствия, а также наблюдение за процессами управления рисками. Этот уровень защиты реализуется через внутренние службы контроля, которые планируют и осуществляют внутренние проверки. На этой стадии от того, насколько точной будет полученная от системы внутреннего контроля

информация, будет зависеть дальнейшее управление рисками в коммерческой структуре.

Создание системы внутреннего контроля может быть дорогостоящим, и подчас организации заменяют ее на услуги консалтинговых компаний. Однако такой вариант может привести к дополнительным рискам.

Задача третьего уровня защиты в коммерческой структуре состоит в оценке эффективности применения первых двух. Эта функция надежности и защиты отвечает подразделению внутреннего аудита, их обязанность – регулярно сравнивать результаты тестирования, проведенного внутренними контролерами, с их собственными рекомендациями и выявлять, насколько эти рекомендации способствовали количественным или качественным улучшениям в системе внутреннего контроля.

Роль внутренних аудиторов весьма деликатна: при этом они не осуществляют менеджерские функции, вместо этого предоставляют непредвзятую и обоснованную оценку. По результатам их работы информация передается прямо руководству, владельцам бизнеса или совету директоров организации [79].

Эта методика исключает повторение одних и тех же контрольных функций на разных уровнях, вследствие чего управленческие ресурсы внутри организации используются максимально эффективно [201]. Система управления всеми областями защиты необходима для обеспечения гарантий эффективной и надежной работы системы контроля, исключая возможность искажения и фальсификации данных о бизнес-активности коммерческой организации. Использование цифровых технологий в коммерческой организации способствует устранению или снижению таких рисковых факторов, включая человеческий. Человеческий фактор выявляет подлинные проблемы всех систем управления, включающих все негативные последствия человеческой ошибки, начиная от простых недосмотров и безразличия из-за усталости и заканчивая преднамеренным обманом, мошенничеством и заговором, что может вести к банкротству коммерческой организации. Несмотря на то, что 10–15 лет назад штат работников был критическим фактором развития

коммерческой организации, сегодня основным элементом бизнес-моделей коммерческой организации является технология.

В современной экономике происходит переориентация на новый уровень качества, где большое количество бизнес-операций отходят от своих физических аспектов. Такие тенденции подтверждаются следующими фактами. Во-первых, мы наблюдаем глобализацию мировой экономики, которая стирает границы между экономическими системами развитых стран. Во-вторых, появление новых информационных технологий способствует формированию цифровых систем в экономике. И, наконец, значительная часть мировых инвестиций ориентирована на разработку и исследование в сфере искусственного интеллекта, обработки больших данных и других технологических инноваций.

Также стоит отметить, что бизнес-модели коммерческих структур в цифровой экономике ориентированы на удовлетворение финального потребительского спроса. Иначе говоря, бизнес-модель коммерческой организации в эпоху цифровой экономики – это клиентоориентированная модель, работающая в соответствии с законами государства, договорами с партнерами, ресурсами персонала и интересами владельцев бизнеса с целью удовлетворить потребности своих клиентов.

Многочисленные исследования подчеркивают присущие любому модельному подходу ограничения, подчеркивая необходимость постоянной адаптации к меняющимся условиям [80]. Например, по мере роста технологических достижений существует настоятельная потребность в расширении терминологической базы, особенно в сфере инновационных методов ведения бизнеса.

Кроме того, путем смещения акцента на стандартизацию аналитических механизмов, особенно с точки зрения показателей прибыльности, и стандартизацию методологий формирования финансовой отчетности и анализа, цель состоит в том, чтобы облегчить всестороннюю и доступную проверку выполнения управленческих решений. Такой подход не только сводит к минимуму вероятность ошибок, но и способствует повышению надежных показателей

эффективности бизнеса, тем самым способствуя устойчивому росту бизнеса [108; 229].

Цифровизацию системы внутреннего контроля следует осуществлять поэтапно, последовательно выполняя ряд организационных работ (Рисунок 3.7).

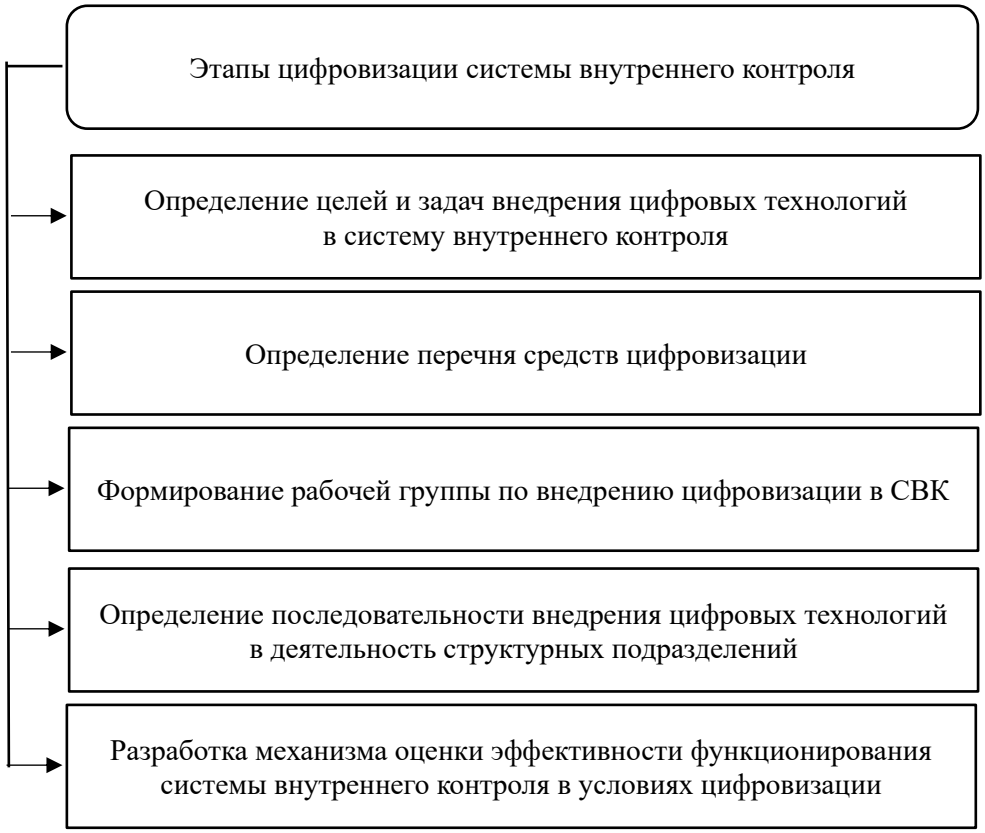


Рисунок 3.7 – Этапы внедрения цифровых технологий в систему внутреннего контроля

Источник: составлено автором

На первом этапе необходимо определить цели и задачи внедрения цифровых технологий в систему внутреннего контроля экономического субъекта.

На втором этапе необходимо определить перечень средств цифровизации, указав их технологические возможности, направления использования, расходы на внедрение. На данном этапе экономическая служба должна рассчитать экономическую эффективность от внедрения цифровых технологий в систему внутреннего контроля.

На третьем этапе следует сформировать рабочую группу и определить лиц, которые будут отвечать за осуществление мероприятий по цифровизации.

На четвертом этапе рабочая группа должна на основе существующей организационной структуры экономического субъекта определить последовательность внедрения цифровых технологий в деятельность структурных подразделений.

На пятом этапе необходимо определить механизм перевода процесса осуществления контрольных процедур и документального оформления результатов проверки в цифровой формат.

На шестом этапе должны быть созданы условия для оценки эффективности функционирования системы внутреннего контроля в условиях цифровизации. Для этого должны быть разработаны специальные тесты, с помощью которых будет осуществляться постоянный мониторинг СВК.

Таким образом, внедрение цифровизации в систему внутреннего контроля является необходимым условием эффективного функционирования экономического субъекта. Предприятия могут использовать широкий спектр современных технологий, применение которых предоставляет заинтересованным пользователям необходимую для принятия управленческих решений информацию. Предложенные в ходе исследования этапы внедрения цифровых технологий в систему внутреннего контроля предприятия упорядочивают процесс осуществления контрольных процедур и совершенствуют методическое обеспечение проверки.

Организация и эффективное функционирование системы внутреннего контроля предполагает поэтапное его осуществление. В экономической литературе выделяют следующие этапы внутреннего контроля:

1 этап – в процессе внутреннего контроля проверяется, соблюдается ли действующее законодательство в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности;

2 этап – проверяется, соблюдается ли принятая в организации стратегия развития, исполняются ли локальные нормативные документы;

3 этап – проверяется, обеспечивается ли эффективность планирования и прогнозирования деятельности экономического субъекта;

4 этап – проверяется, правильно ли ведется бухгалтерский учет и формируется финансовая отчетность;

5 этап – анализируются и оцениваются субъекты внутреннего контроля;

6 этап – проверяется, каким образом обеспечивается ведение бухгалтерского учета и формирование отчетности в соответствии с законодательством РФ;

7 этап – оценивается эффективность системы, обеспечивающей права и сохранность имущества, принадлежащего собственникам;

8 этап – устанавливается, целесообразны ли проводимые в рамках внутреннего контроля мероприятия;

9 этап – анализируются и оцениваются состояние, роль и функции субъектов внутреннего контроля;

10 этап – определяется своевременность и эффективность решений, которые направлены на устранение выявляемых в процессе внутреннего контроля недостатков.

Внутренний контроль имеет несколько разновидностей и подразделяется на три вида: аудиторский, бухгалтерский и управленческий.

В процессе внутреннего бухгалтерского контроля формируется информация о производственной деятельности и финансово-экономическом состоянии предприятия, об отклонениях от запланированных показателей и возможных причинах их возникновения. Внутренний аудиторский контроль осуществляется специальными независимыми службами, которые подчиняются лишь руководителю предприятия или органу, создавшему их. В процессе осуществления внутреннего аудиторского контроля данные службы проводят сбор, обработку и последующее предоставление необходимой информации управленческим структурам для принятия управленческих решений. Организуя службу внутреннего аудиторского контроля, необходимо соблюдать принцип рациональности. Представленные положения позволили сформировать схему контрольного обеспечения управленческой отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций (Рисунок 3.8).

Рисунок 3.8 – Схема контрольного обеспечения управленческой отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций

Источник: составлено автором

Внутренний управленческий контроль обеспечивает проверку выполнения мероприятий, направленных на реализацию стратегии развития предприятия. В результате проводимых контрольных процедур должны: повышаться конкурентоспособность выпускаемой продукции и в целом эффективность производства, совершенствоваться управление, увеличиваться производительность труда, оптимизироваться расходы на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг.

3.2 Организационные аспекты внутреннего контроля

Повышению эффективности деятельности предприятий аграрной сферы экономики способствуют использование современных информационных и инновационных технологий, рациональное использование ресурсов, развитие системы управления, в том числе такой его функции, как внутренний контроль.

В ходе проведения контрольных мероприятий необходимо изучать объект контроля и факторы, которые оказывают влияние на него; сравнивать фактические показатели финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта с плановыми и среднерегиональными значениями; оценивать степень достижения оперативных и стратегических целей деятельности; осуществлять прогноз результатов бизнес-процессов; проводить корректирующие мероприятия в процессе реализации решений, принимаемых по результатам контроля; разработать рекомендаций по совершенствованию производственного учета. При составлении плана внутреннего контроля мелиоративных работ учитываются особенности производственной и финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Цель внутреннего контроля затрат на мелиоративные работы заключается в обеспечении эффективного использования ресурсов,

направленных на проведение мелиоративных работ, и предотвращение их нецелевого использования.

Задачи внутреннего контроля затрат на мелиоративные работы включают:

1) определение правильности и допустимости затрат на мелиоративные работы;

2) определение соответствия затрат на мелиоративные работы утвержденным бюджетным сметам;

3) контроль за наличием и сохранностью материальных ресурсов, необходимых при проведении мелиоративных работ;

4) контроль за соблюдением установленных форм и порядка ведения учета затрат на мелиоративные работы;

5) контроль за использованием бюджетных средств для целей, предусмотренных законодательством.

На методику внутреннего контроля затрат на проведение мелиоративных работ значительное влияние оказывает специфика сельскохозяйственного производства, которая предопределяет направленность контрольных процедур (Рисунок 3.9).

Первый шаг к контролю затрат на проведение мелиоративных работ – это разработка детального плана мелиорации. В этом плане должны быть указаны все необходимые работы, а также примерная стоимость каждой из них. Такой подход поможет определить общую сумму расходов на проект и рассчитать бюджет. Важно отметить, что при составлении бюджета следует предусмотреть резервные фонды на случай возможных изменений условий или дополнительных работ. Далее следует определить исполнителей для проведения мелиоративных работ. Лучше всего выбирать проверенные компании или специалистов соответствующего профиля с хорошей репутацией. Это поможет избежать непредвиденных расходов на исправление ошибок или повторное выполнение работ. Контроль затрат на мелиоративные работы также включает отслеживание процесса их проведения

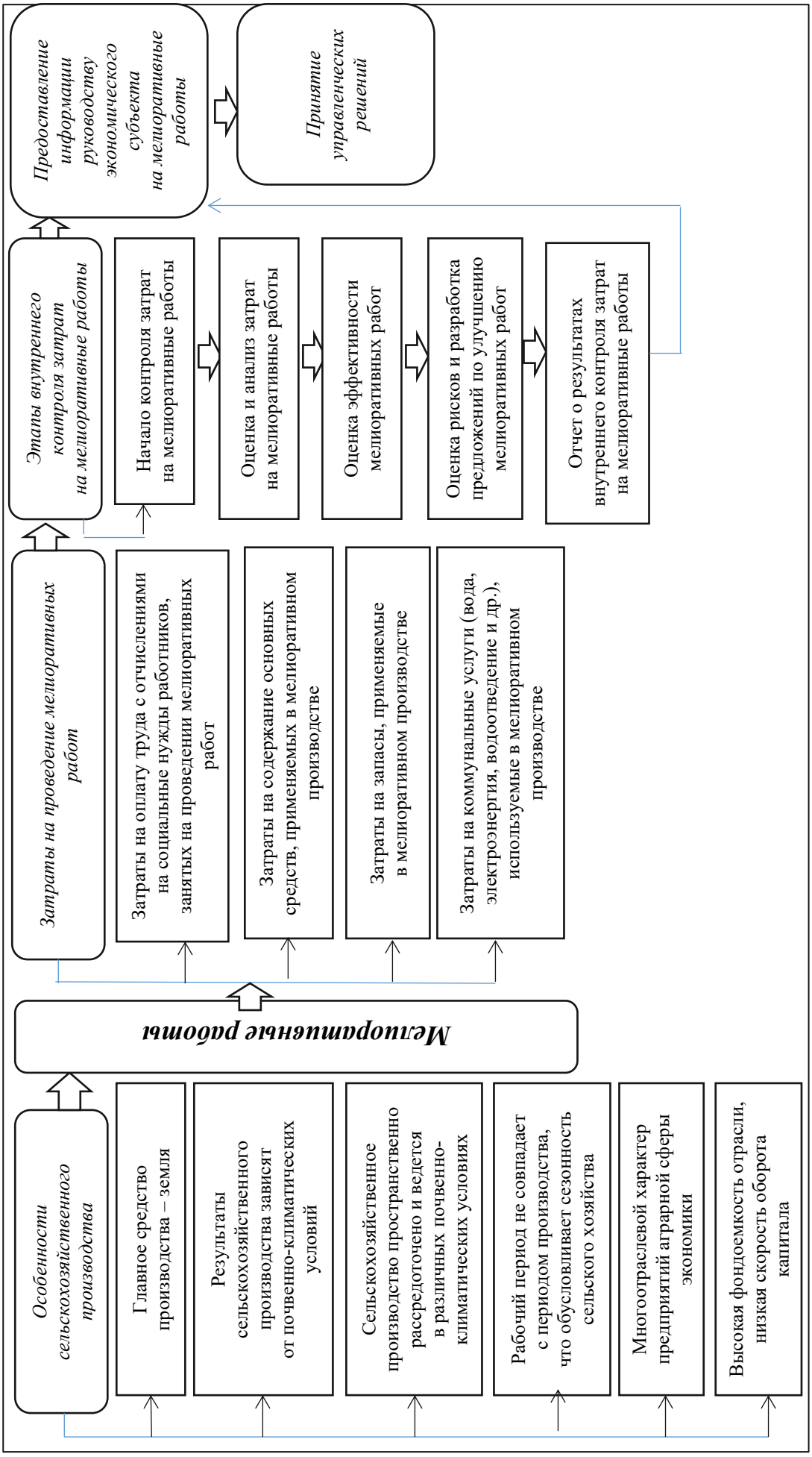


Рисунок 3.9 – Влияние специфики сельскохозяйственного производства на направленность контрольных процедур

Источник: составлено автором

. Необходимо контролировать своевременность выполнения работ в соответствии с планом, а также следить за использованием материалов и оборудования. Служба внутреннего контроля должна назначаться руководителем сельскохозяйственного предприятия. Контроль по учету затрат на мелиоративные работы в организациях могут осуществлять контролеры или специалисты в области организационных аспектов в системе управления производством. Они проверяют все документы, которые были составлены в процессе проведения мелиоративных работ, а также достоверность финансовой отчетности.

Выделяют ряд основных этапов внутреннего контроля затрат на мелиоративные работы.

1. Начало контроля затрат на мелиоративные работы:

– определение целей контроля;

– сбор и анализ данных о мелиоративных работах, проведенных за предыдущий год;

– идентификация количественных и качественных показателей, используемых для оценки эффективности мелиоративных работ.

2. Оценка и анализ затрат на мелиоративные работы:

– идентификация всех затрат, связанных с мелиоративными работами;

– анализ затрат на различные этапы мелиорации: проектирование, закупка оборудования и материалов, подготовка земли, укладка дренажа и насаждения сельскохозяйственных культур;

– сравнение фактических затрат с бюджетом на мелиоративные работы, оценка причин отклонений от планируемых затрат;

– контроль эффективности использования бюджетных средств, направленных на проведение мелиоративных работ.

3. Оценка эффективности мелиоративных работ:

– оценка влияния мелиорации на качество почвы, снижение затопляемых участков, увеличение урожайности;

– сравнение полученных результатов с ожидаемыми целями мелиоративных работ;

– оценка эффективности затрат на мелиорацию: сравнение затрат на мелиорацию с полученными результатами.

4. Оценка рисков и разработка предложений по улучшению мелиоративных работ:

– оценка рисков, связанных с мелиоративными работами: недостаточное качество почвы, неправильный выбор оборудования, некачественные материалы и др.;

– разработка рекомендаций по улучшению мелиоративных работ, оптимизации затрат и минимизации рисков с целью улучшения результатов мелиорации.

5. Отчет о результатах внутреннего контроля затрат на мелиоративные работы:

– подведение итогов контроля затрат на мелиоративные работы;

– формирование заключения с рекомендациями по улучшению проводимых мероприятий по мелиорации;

– предоставление отчета о результатах внутреннего контроля.

В процессе контроля следует проверить документы по учету затрат на мелиоративные работы: спецификации затрат, заказы на поставку материалов и услуг, накладные, квитанции и счета на оплату, отчеты о затратах и бюджетах, отчеты о фактических затратах, акты выполненных работ, ведомости учета трудозатрат.

В ходе документального контроля проверяющий осуществляет контрольные процедуры по следующим направлениям:

1) проверка инициирования проекта мелиорации: проверка формирования заявки на мелиоративные работы, проверка составления документа по определению сроков и стоимости работ, проверка формирования бюджета проекта;

2) проверка правильности составления графика проведения мелиоративных работ и определения состава необходимых материалов и оборудования;

3) проверка правильности оформления договора на выполнение мелиоративных работ и соблюдение договорных обязательств;

4) проверка правильности формирования документов на расходование материальных, трудовых и финансовых ресурсов;

5) проверка правильности формирования отчетов о выполнении работ и подготовки финансовой отчетности.

При внутреннем контроле мелиоративных работ необходимо оценивать сложившуюся на предприятии систему учета, планировать контрольные процедуры, аккумулировать и систематизировать информацию с целью проведения контроля; проверять организацию учета затрат на проведение мелиоративных работ; выявлять нарушения, недостачи и расхождения между реальными и запланированными расходами, а также причины их возникновения; осуществлять обмен информацией с инициаторами проверки; исполнять принимаемые управленческие решения.

В своих исследованиях Г. С. Клычова, А. Р. Закирова и др. отмечают, что «один из ключевых этапов внутреннего контроля затрат на производство – оценка системы бухгалтерского учета. Основным методом, позволяющим определить эффективность системы, служит тестирование, для проведения которого целесообразно использовать соответствующий рабочий документ [97]. Для оценки системы бухгалтерского учета затрат на проведение мелиоративных работ считаем необходимым использовать рабочий документ внутреннего контроля, разработанный на основе форм, предложенных в исследовании Г. С. Клычовой, А. Р. Закировой и др. (Таблица 3.2).

На основании результатов этого тестирования можно сделать вывод об уровне организации системы бухгалтерского учета на предприятии.

При его анализе особое внимание следует уделить вопросам, на которые был дан отрицательный ответ [97]. Контроль затрат на мелиоративные работы начинается с планирования проверки. На этой стадии необходимо определить все необходимые мероприятия и ресурсы, нужные для выполнения контрольных работ.

Таблица 3.2 – РДВК «Тест оценки системы бухгалтерского учета затрат на проведение мелиоративных работ»

Тест оценки системы бухгалтерского учета затрат на проведение мелиоративных работ Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ Подразделение Служба внутреннего контроля				
Вопрос	Вариант ответа			Примечание
	Да	Нет	Частично	
1. Классифицируются ли затраты на проведение мелиоративных работ по статьям и элементам?	+			Классификация затрат на проведение мелиоративных работ осуществляется в соответствии с законодательством
2. Соблюдается ли порядок учета затрат на проведение мелиоративных работ, зафиксированный в учетной политике?	+			Установлено соблюдение зафиксированного в учетной политике порядка учета затрат на проведение мелиоративных работ
3. Какой метод начисления амортизации основных средств, используемых при проведении мелиоративных работ, применяется в организации?	+			При начислении амортизации основных средств, используемых при проведении мелиоративных работ, применяется линейный метод, который соответствует требованиям нормативных актов
4. Какой метод распределения накладных затрат используется на предприятии? Соответствует ли данный метод требованиям нормативных актов?	+			В учетной политике установлен метод распределения накладных расходов пропорционально прямым материальным затратам, который соответствует требованиям нормативных актов
5. Установлены ли на предприятии нормы затрат на проведение мелиоративных работ?	+			На предприятии установлены нормы затрат на проведение мелиоративных работ
6. Пересматриваются ли регулярно установленные на предприятии нормы затрат на проведение мелиоративных работ?	+			Установленные на предприятии нормы затрат на проведение мелиоративных работ регулярно пересматривают с учетом развития техники и технологий
7. Контролируется ли отпуск материальных ценностей на проведение мелиоративных работ сверх установленных лимитов?	+			Осуществляется постоянный и своевременный контроль за сверхнормативным отпуском материальных ценностей на проведение работ
8. Автоматизирован ли учет затрат на проведение мелиоративных работ в бухгалтерии предприятия?	+			Учет затрат на проведение мелиоративных работ автоматизирован. Используется программа 1С: Бухгалтерия
Составитель Контролер _____ Марьянова О. П. должность подпись (расшифровка подписи) Дата 14.02.2024				

Источник: составлено автором

Для эффективного проведения контрольных мероприятий предлагаем при планировании контрольных мероприятий использовать рабочий документ внутреннего контроля «Программа контроля затрат на мелиоративные работы» (Таблица 3.3).

Таблица 3.3 – РДВК «Программа контроля затрат на мелиоративные работы»

Программа контроля затрат на мелиоративные работы Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ Подразделение Служба внутреннего контроля						
№ п/п	Содержание (примерный перечень вопросов, подлежащих проверке)	Источник информации	Метод контроля	Период контроля	ФИО контролера	Характер проверки
1 этап						
1.1	Изучение учетной политики в части учета затрат на мелиоративные работы	Приказ об учетной политике, учетная политика за отчетный период	Тестирование	20.02.2024	Макаров П. И.	Сплошной и выбо-рочный
1.2	Проверка наличия приказов о проведении мелиоративных работ	Приказы руководителя предприятия	Устный опрос	20.02.2024	Макаров П. И.	Сплошной
1.3	Проверка документального оформления проведения мелиоративных работ	Техническое задание, смета, договор на проведение мелиоративных работ, акт выполненных работ	Формальная проверка, правовая экспертиза	21.02.2024	Макаров П. И.	Сплошной
1.4	Формальная проверка учетной документации (первичные документы, справочные таблицы, регистры бухгалтерского учета) в контексте мелиоративных расходов	Первичная и сводная документация, бухгалтерские регистры по учету затрат на мелиорацию	Формальная проверка	21.02.2024	Макаров П. И.	Сплошной
2 этап						
2.1	Проверка тождественности данных о затратах на проведение мелиоративных работ, содержащихся в учете и отчетности	Бухгалтерская отчетность, регистры бухгалтерского учета	Встречная сверка	22.02.2024	Макаров П. И.	Сплошной
2.2	Проверка тождественности данных синтетического и аналитического учета затрат на проведение мелиоративных работ	Регистры учета затрат на мелиоративные работы	Встречная сверка	22.02.2024	Макаров П. И.	Сплошной
2.3	Установление обоснованности включения в состав затрат мелиоративных работ	Регистры по учету затрат на мелиоративные работы	Прослеживание, арифметическая проверка	23.02.2024	Макаров П. И.	Сплошной

Продолжение Таблицы 3.3

2.4	Проверка правильности начисления расчетов с персоналом по оплате труда	Первичные документы, учетная политика, расчеты, регистры бухгалтерского учета	Нормативная и арифметическая проверка	23.02.2024	Макаров П. И.	Сплошной
2.5	Проверка поступления и выбытия запасов, используемых при проведении мелиоративных работ	Регистры по учету затрат на мелиоративные работы	Нормативная и арифметическая проверка	24.02.2024	Макаров П. И.	Сплошной
2.6	Проверка правильности начисления и включения в себестоимость мелиоративных работ амортизационных отчислений	Ведомость начисления и распределения амортизационных отчислений. Расчеты	Нормативная и арифметическая проверка	24.02.2024	Макаров П. И.	Сплошной
2.7	Проверка затрат на коммунальные услуги при проведении мелиоративных работ	Первичные документы, учетная политика, расчеты, регистры бух. учета	Нормативная и арифметическая проверка	24.02.2024	Макаров П. И.	Сплошной
3 этап						
3.1	Оценка результатов контрольных процедур	Рабочие документы контролера	Аналитические процедуры	25.02.2024	Макаров П. И.	–
3.2	Составление отчета о результатах проверки и предоставление информации руководству экономического субъекта	Отчет. Рабочие документы контролера	–	25.02.2024	Макаров П. И.	–
Составитель Контролер _____ Марьянова О. П. должность подпись (расшифровка подписи) Дата 14.02.2024						

Источник: составлено автором

После завершения планирования осуществляются контрольные мероприятия. Проверка правильности заполнения первичных документов в процессе внутреннего контроля затрат на мелиорацию земель требует предварительного ознакомления с инструкциями по их оформлению в соответствии с нормативными актами. Для этого изучают систему документооборота предприятия.

С помощью формальной проверки контролер устанавливает полноту оформления документов. Кроме того, информация об учете расходов на мелиоративные работы, содержащаяся в первичных документах, сопоставляется с обстоятельствами, подтверждающими их выполнение. Для отражения документов, в которых, по мнению контролера, содержатся ошибки, предлагаем

использовать рабочий документ, разработанный на основе форм, предложенных в исследовании Г. С. Клычовой, А. Р. Закировой и др. (Таблица 3.4) [97].

Таблица 3.4 – РДВК «Проверка первичного учета затрат на проведение мелиоративных работ»

Проверка первичного учета затрат на проведение мелиоративных работ
Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ
Подразделение Служба внутреннего контроля

Проверяемая хозяйственная операция	Вид расхода	Документ, подтверждающий расход, № и дата	Сумма расхода, руб.	Выявленное нарушение	Рекомендации по устранению выявленного нарушения	Подразделение, в котором выявлено нарушение
Проведен ремонт дождевальной машины	Карданное соединение	Накладная на внутреннее перемещение материалов, 19.06.2023, № 91	2775	1. Не указана должность лица, принявшего материальную ценность, отсутствует его подпись	Необходимо указать должность лица, принявшего материальную ценность. Данное должностное лицо должно поставить подпись в документе	Ремонтно-механическая мастерская
	Колесный редуктор	Накладная на внутреннее перемещение материалов, 19.06.2023, № 92	61806	2. Не указано количество приятых материальных ценностей	Следует указать количество принятых материальных ценностей	Ремонтно-механическая мастерская

Составитель Контролер _____ Марьянова О. П.
должность подпись (расшифровка подписи)
Дата 21.02.2024

Источник: составлено автором

На следующем этапе проверяют, как организован синтетический и аналитический учет затрат на проведение мелиоративных работ, соответствует ли он методу учета затрат и плану счетов, которые установлены в учетной политике предприятия. Определяют, какие регистры синтетического и аналитического учета затрат на проведение мелиоративных работ используют на предприятии.

Их сверяют между собой по тем счетам, которые отражают хозяйственные операции по учету затрат на проведение мелиоративных работ. Проводят арифметическую проверку итогов в регистрах синтетического и аналитического учета.

Для определения функций, задач, методов деятельности и статуса контролирующих органов, исключения конфликтов интересов, обеспечения надлежащего уровня надежности, соответствующей характеру и масштабам проводимых операций и минимизации рисков финансово-хозяйственной деятельности, нами разработан «Внутренний стандарт учета и контроля затрат на проведение мелиоративных работ» (Приложение 8). Данный локальный нормативный документ позволяет систематизировать положения, регулирующие формирование и контроль оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам.

Внутренний стандарт контроля затрат на проведение мелиоративных работ применяется как руководство по распределению обязанностей на важных участках работы между ответственными лицами. Он сочетает в себе контрольную и предписывающую функции, что позволяет структурным подразделениям предприятия работать более эффективно.

Общая характеристика составленного Стандарта представлена в Таблице 3.5 и включает четыре раздела: 1) Бухгалтерский учет мелиоративных работ и формирование оперативной производственной отчетности; 2) Внутренний контроль оперативной производственной отчетности; 3) Обеспечение конфиденциальности данных; 4) Заключение.

В качестве отличительных особенностей Стандарта отметим выделение калькуляционных статей затрат по видам мелиорации (гидромелиорация, агролесомелиорация, культуртехническая мелиорация, химическая мелиорация, агрофитомелиорация), а также отражение функционала и направлений работы структурного подразделения, обеспечивающего контроль за информационной безопасностью экономического субъекта.

Таблица 3.5 – Характеристика «Внутреннего стандарта учета и контроля затрат на проведение мелиоративных работ»

Раздел	Структура	Содержание
Бухгалтерский учет мелиоративных работ и формирование оперативной производственной отчетности	1.1 Цель составления оперативной производственной отчетности. 1.2 Принципы формирования оперативной производственной отчетности. 1.3 Классификационные признаки, характеризующие единые подходы к оценке форматов отчетности о мелиоративных работах с учетом цифровой трансформации. 1.4 Учетное сопровождение мелиоративных работ. 1.5 Классификация затрат для целей формирования стоимости результата мелиорации. 1.6 Лица, ответственные за предоставление отчетности. 1.7 Порядок согласования отчетности. 1.8 Распространение оперативных производственных отчетов. 1.9. Порядок хранения и защиты данных. 1.10. Цифровизация процессов формирования управленческой отчетности	Указываются общие подходы к учетному сопровождению мелиоративных работ, в т. ч. обособленный учет затрат в разрезе предложенных статей по видам мелиорации в зависимости от получаемых результатов
Внутренний контроль оперативной производственной отчетности	2.1 Цель и задачи внутреннего контроля затрат на мелиоративные работы. 2.2 Процедуры внутреннего контроля. 2.3 Контрольная среда. 2.4 Цель и функции службы внутреннего контроля. 2.5 Права и обязанности службы внутреннего контроля. 2.6 Ответственность службы внутреннего контроля	Представляются организационные, методические и цифровые аспекты внутреннего контроля мелиоративных работ
Обеспечение конфиденциальности данных	3.1 Направления работы и функции структурного подразделения, обеспечивающего контроль за информационной безопасностью экономического субъекта. 3.2 Классификационные признаки внутреннего контроля	Устанавливаются полномочия, обязанности и сфера действия отдела по контролю за информационной безопасностью
Заключение	4.1 Порядок утверждения. 4.2 Порядок внесения изменений	Регламентируются условия принятия и изменения Стандарта

Источник: составлено автором

Таким образом, внутренний контроль является одной из функций системы управления, способствующей упорядоченному и эффективному ведению деятельности предприятия. В процессе внутреннего контроля выявляются отклонения в деятельности предприятия, устанавливается эффективность принятых и реализуемых управленческих решений. При этом важным аспектом проведения проверки является документирование его результатов.

3.3 Разработка форм оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам

В процессе внутреннего управленческого контроля согласуются поставленные перед различными структурными подразделениями и отдельно взятыми работниками предприятия задачи. С этой целью руководители подразделений распределяют обязанности между своими подчиненными, разрабатывают определенные критерии, позволяющие оценить результаты деятельности подразделений.

Выбранная стратегия развития определяет направления внутреннего управленческого контроля. Так контроль подразделяется на:

– проверку снабжения и сбыта производимой продукции;

– проверку производства, технологических процессов и инновационной деятельности;

– проверку ценовой политики;

– проверку инвестиционной деятельности;

– проверку системы управления персоналом.

В процессе внутреннего контроля получают точную и актуальную информацию о финансово-хозяйственной деятельности предприятия, которая способствует принятию обоснованных, экономически эффективных

управленческих решений, в том числе в процессе мониторинга, анализа и управления затратами на мелиоративные работы.

Можно выделить следующие этапы контрольного процесса, в результате которого формируется информация для системы управления затратами на мелиоративные работы:

1) документальное оформление контрольных мероприятий характеризуется сбором информации об объекте контроля;

2) группировка и систематизация информации об объекте контроля;

3) формирование определенных форм рабочих документов внутреннего контроля, используемых при оформлении результатов проверки;

4) применение информации, содержащейся в рабочих документах внутреннего контроля при анализе финансово-хозяйственной деятельности организации.

Документирование внутреннего контроля является важным аспектом проведения проверки. Рабочие документы содержат информацию о планировании проверки, результаты оценки системы бухгалтерского учета, внешние и внутренние доказательства, собранные в ходе проверки. Для внутреннего контроля рабочие документы служат основанием для подготовки достоверного отчета о результатах проверки.

В то же время рабочая документация позволяет оценить действия внутренних контролеров и организовать внутренний и внешний контроль качества их деятельности. Информация, получаемая при внутреннем контроле и отражаемая в рабочих документах, может являться основанием для принятия управленческих решений внутренними пользователями. Руководители различных подразделений отвечают за выполнение определенных задач и достижение плановых показателей.

В связи с этим считаем, что информация, содержащаяся в рабочих документах, должна быть адресной – предоставляться заинтересованным пользователям; оперативной – предоставляться в сроки, необходимые для принятия своевременных управленческих решений; достоверной – фиксировать данные о реальных процессах и явлениях; полезной – пригодной для анализа и оперативного

контроля. Для повышения информативности и достаточности рабочих документов следует включать аналогичные данные прошлых периодов, плановые (нормативные) показатели, показатели нарастающим итогом с начала контролируемого периода. Путем сравнения контролируемых показателей с нормативными или плановыми значениями оценивается их выполнение и устанавливаются причины отклонений – различного рода нарушения, хищения и злоупотребления.

Кроме того, в условиях цифровизации финансово-хозяйственной деятельности, в том числе деятельности бухгалтерских и экономических служб, возникает необходимость в контроле обеспечения информационной безопасности конфиденциальных данных о деятельности экономического субъекта.

Для информационной безопасности сельскохозяйственная организация может использовать различные программные продукты. Обеспечить соблюдение установленных требований и реализацию политики информационной безопасности помогают внутренние инструменты, присутствующие практически во всех современных программных продуктах. С помощью данных инструментов можно установить конкретные права пользователей, ограничить доступ к внутренней информации, распределить использование внутренних системных компонентов и подключенных устройств.

В современных условиях отдельно выделяют специальные программы, которые содействуют обеспечению информационной безопасности системы управления экономическим субъектом. Основные функции данных программ заключаются в оценке рисков, возникающих в ходе осуществления бизнес-процессов; справочно-информационной поддержке; помощи в обработке данных, формируемых в системах финансового и управленческого учета, и формировании отчетов и рабочих документов.

Для реализации данных функций могут быть использованы следующие основные системы программного обеспечения:

– информационные системы, с помощью которых собирается и обрабатывается информация о рисках и осуществляются обобщающие аналитические расчеты показателей рисков;

– справочники, представленные в интерактивной электронной форме. Данные справочники включают стандартные формы документов и применяются в процессе управления информационной безопасностью, описания конкретных процессов и процедур, связанных с информационной безопасностью, а также перечень должностных инструкций и функциональных обязанностей работников предприятия;

– программные продукты, которые интегрируются в информационную систему экономического субъекта и с помощью которых осуществляется проверка обеспечения информационной безопасности.

Таким образом, в целях повышения устойчивости управленческих процессов рекомендуется интегрировать в рабочую документацию системы внутреннего контроля показатели, ориентированные на оценку эффективности механизмов обеспечения информационной безопасности конфиденциальных данных, отражающих деятельность экономического субъекта. В рабочих документах предлагается указывать:

– центры контроля в системе информационной безопасности и лиц, обеспечивающих осуществление и ведение учета конкретных хозяйственных операций с целью определения степени их ответственности в рамках соблюдения установленных требований и реализации политики информационной безопасности;

– средства контроля информационной безопасности для разработки рекомендаций по совершенствованию политики безопасности и управления информационной безопасностью на уровне сельскохозяйственной организации;

– тип программного продукта, используемого в учете хозяйственных операций, для определения функций и программных модулей, встроенных непосредственно в программное обеспечение, создающее условия для хранения, обработки и передачи информации, с целью установления обеспечения

программным продуктом информационной безопасности. Эти предложения должны быть подкреплены специализированными программными продуктами, которые помогают в обработке информации, оценке рисков, справочной и документационной поддержке, подготовке документов.

В соответствии с этим нами в процессе исследования были разработаны рабочие документы внутренних затрат на проведение мелиоративных работ, позволяющие:

– аккумулировать доказательства, получаемые в процессе контроля;

– обрабатывать полученную информацию;

– формулировать выводы по итогам проверки;

– разрабатывать рекомендации по устранению выявленных недостатков и совершенствованию финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;

– оценивать уровень обеспечения информационной безопасности конфиденциальных данных о деятельности экономического субъекта;

– предоставлять отчеты о результатах внутреннего контроля и предложенные рекомендации руководству экономического субъекта и другим заинтересованным пользователям.

Большой удельный вес в структуре затрат на проведение мелиоративных работ приходится на расходы на оплату труда. Кроме того, следует отметить, что частые изменения в трудовом, налоговом, гражданском законодательстве, связанные с осуществлением расчетов с персоналом по оплате труда, способствуют усложнению и увеличению трудоемкости данного вида расчётных операций. В связи с этим возникает необходимость в проведении систематических всесторонних контрольных мероприятий, направленных на проверку правильности расчетов с персоналом по оплате труда и соблюдения трудового законодательства.

Цель внутреннего контроля расчетов с персоналом, занятым на проведении мелиоративных работ, заключается в проверке процесса использования трудовых ресурсов, полноты и правильности оформления операций с персоналом по оплате труда для своевременного выявления отклонений от установленных норм,

нормативов и плановых показателей с целью снижения рисков предпринимательской деятельности и принятия эффективных управленческих решений.

Задачи внутреннего контроля расчетов с персоналом, занятым на проведении мелиоративных работ, обусловлены сложностью и многообразием операций по начислению заработной платы и других выплат в пользу работников, а также необходимостью соблюдения трудового законодательства и формирования экономически обоснованной системы оплаты труда. Так, для достижения цели внутреннего контроля необходимо:

– установить влияние информационных технологий на организацию труда и ведение учета;

– оценить соответствие кадрового потенциала технико-технологическим условиям функционирования сельскохозяйственной организации;

– оценить систему бухгалтерского учета и эффективность системы внутреннего контроля на предприятии;

– контролировать правильность, своевременность и полноту оформления трудовых отношений;

– убедиться в правильности учета расчетных операций;

– подтвердить достоверность отчетных данных и идентичности данных аналитического и синтетического учета.

Для обобщения выявленных результатов внутреннего контроля правильности оформления, законности и достоверности начислений заработной платы и удержаний из нее работникам, занятым на выполнении мелиоративных работ, нами разработан РДВК «Проверка начислений заработной платы и удержаний из нее» (Таблица 3.6). Эффективное выполнение мелиоративных работ предполагает рациональное использование основных средств производства.

Таблица 3.6 – РДВК «Проверка начислений заработной платы и удержаний из нее»

Проверка начислений заработной платы и удержаний из нее
Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ
Подразделение Служба внутреннего контроля

Хозяйственная операция	Вид, номер и дата документа	Сумма, руб.		Выявленные нарушения и рекомендации контролера	Центры контроля в системе информационной безопасности/ответственное лицо	Вид программного продукта, используемого в процессе учета	Контроль обеспечения информационной безопасности (*выбрать вариант ответа*)
		по данным предприятия	по данным контролера				
Начислили заработную плату инженеру по эксплуатации мелиоративных систем	Табель учета рабочего времени	30 000	30 000	–	1. Инженерная служба/инженер-гидротехник. 2. Бухгалтерия / бухгалтер, ответственный за ведение учета расчетов с персоналом по оплате труда	«1С:Зарплата и управление персоналом 8.0»	– Ограничивается доступ к персональным данным, обрабатываемым в системе. – Разграничивается доступ пользователей к персональным данным, обрабатываемым в системе. – Создание резервной копии этих баз данных с возможностью восстановления. – Регистрация событий в журнале безопасности. – Использование дополнительных программных продуктов для обеспечения информационной безопасности (*расшифровать, какие программные продукты*)
Начислили пособие по временной нетрудоспособности машинисту гидроагрегатора	Учетный лист тракториста-машиниста	64 000	64 000	–			
Удержали из заработной платы НДФЛ специалиста по охране окружающей среды	Расчетно-платежная ведомость	3250	3068	При расчете НДФЛ не учтен стандартный налоговый вычет на ребенка. В соответствии с НК РФ при расчете НДФЛ должен быть учтен стандартный налоговый вычет на первого и второго ребенка в размере 1400 рублей, 3 000 рублей на третьего и последующих детей			

Составитель Контролер _____ Марьянова О. П.
должность подпись(расшифровка подписи) Дата 23.02.2024

*Источник: составлено автором.

При внутреннем контроле затрат на обслуживание основных средств, задействованных на проведение мелиоративных работ, необходимо проверить:

– наличие и сохранность объектов основных средств, эксплуатируемых при выполнении мелиоративных работ;

– достоверность учета операций по поступлению и выбытию основных средств, используемых в процессе осуществления мелиоративных работ;

– корректность расчета и начисления амортизации по объектам основных средств, задействованным при выполнении мелиоративных работ;

– точность отражения операций, связанных с ремонтом основных средств, применяемых в рамках реализации мелиоративных мероприятий.

В процессе проверки наличия и сохранности основных средств контролеры устанавливают, обеспечено ли предприятие необходимыми объектами основных средств, рационально ли распределены данные объекты между подразделениями организации, а также соблюдается ли установленный порядок их учета.

Наличие инвентарных номеров, которые присваиваются основным средствам при их занесении в бухгалтерский учет, устанавливается внутренним контролером в ходе контрольных мероприятий. Внутренний контролер также оценивает правильность аналитического учета основных средств по видам, условия их эксплуатации и своевременность ремонта. Особое внимание уделяется проверке инвентаризации основных средств и обеспечению достоверности, своевременности и полноты отражения результатов учета.

Для этого необходимо определить должностных лиц предприятия, ответственных за прием, перемещение и выбытие основных средств, а также заключенные с ними договоры о материальной ответственности. Определить, соблюдаются ли установленные учетной политикой сроки проведения инвентаризации, протокол ее проведения, состав инвентаризационной

комиссии и порядок оформления результатов, можно с помощью такого метода контроля, как проверка.

Для оценки эффективности системы контроля наличия и сохранности основных средств внутренний контролер выполняет следующие действия:

– изучает положения учетной политики сельскохозяйственного предприятия, сопоставляет их с инвентаризационными описями, актами о результатах инвентаризации и определяет, соблюдаются ли организацией сроки проведения инвентаризации;

– проверяет факты отражения в учете результатов инвентаризации путем изучения приказов, инвентаризационных описей, актов результатов инвентаризации;

– устанавливает факты назначения материально ответственных лиц и оформления с ними договоров о материальной ответственности с помощью выборочной проверки приказов руководителя и инвентарных карточек;

– устанавливает, подписываются ли первичные документы на предприятии, регистрируются ли приходные и расходные документы по учету основных средств при проведении служебной проверки.

Важное направление внутреннего контроля затрат на проведение мелиоративных работ – проверка начисления амортизации объектов основных средств. Для отражения результатов проверки правильности начисления амортизации объектов основных средств, используемых при проведении мелиоративных работ, нами разработана форма (Таблица 3.7).

РДВК содержит информацию о фактическом наличии, переоценке, количестве ремонтов, сохранности объекта основных средств и обеспечении информационной безопасности при ведении учета. На основе вышеуказанной информации можно своевременно обнаружить нарушения в порядке начисления амортизации, поскольку сумма амортизации учитывается в производственных расходах, повышая цену производимой продукции, а также труда и оказываемых услуг. Таким образом, это влияет на прибыль и создание налогооблагаемой базы.

Таблица 3.7 – РДВК «Проверка правильности начисления амортизации объектов основных средств, используемых при проведении мелиоративных работ»

Проверка правильности начисления амортизации объектов основных средств, используемых при проведении мелиоративных работ
Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ
Подразделение Служба внутреннего контроля

Наименование объекта основных средств	Функциональное предназначение	Стоимость основных средств, тыс. руб.	Срок полезного использования, лет	Ликвидационная стоимость объекта основных средств, тыс. руб.	Сумма амортизации, руб.		Информация о переоценке объекта	Количество ремонтов	Центры контроля в системе информационной безопасности/ответственное лицо	Вид программного продукта, используемого в процессе учета	Контроль обеспечения информационной безопасности (*выбрать вариант ответа*)
					По данным предприятия	По данным контролера					
Дождевальная машина кругового действия «Казанка»	Предназначены для полива дождеванием зерновых, овощных и технических культур, многолетних трав и пастбищ, а также других культур, включая высокостебельные	5500	15	200	29 444	29 444	Не проводилась	Не проводился	1. Инженерная служба/инженер-гидротехник. 2. Бухгалтерия/ бухгалтер, ответственный за ведение учета основных средств	1С: Бухгалтерия	– Ограничивается доступ к персональным данным, обрабатываемым в системе. – Разграничивается доступ пользователей к персональным данным, обрабатываемым в системе. – Создание резервной копии этих баз данных с возможностью восстановления. – Регистрация событий в журнале безопасности. – Использование дополнительных программных продуктов для обеспечения информационной безопасности (*расшифровать, какие программные продукты*)

Составитель Контролер _____ Марьянова О. П.
должность подпись (расшифровка подписи) Дата 24.02.2024

*Источник: составлено автором.

Одной из основных статей затрат на проведение мелиоративных работ являются расходы на запасы (ГСМ, запасные части и др.). В процессе внутреннего контроля запасов при проведении мелиоративных работ необходимо выполнить следующие этапы:

– проверить правильность классификации запасов по таким признакам, как их экономическое содержание, структура, функциональная роль и назначение в производственном процессе; проверить законность процессов, связанных с получением и приобретением запасов, что требует анализа договоров с поставщиками и первичной документации;

– для оценки полноты оприходования приобретенных материальных ценностей контролер должен проверить соответствие итоговых сумм в инвентаризационных описях суммам в других регистрах бухгалтерского учета. Необходимо сравнить оплаченные платежные документы поставщиков с приходными документами склада и с записями в карточках складского учета, чтобы установить количество полученных материальных ценностей и правильность документального оформления их получения;

– необходимо оценить обоснованность оценки стоимости материальных запасов при их поступлении, заготовке и приобретении. Определить, насколько точно сформирована себестоимость материально-производственных запасов и соблюдается ли при их оценке действующее законодательство;

– проверить правильность корреспонденции счетов с целью выявления случаев, когда поступившие материальные ценности не оприходованы, а отнесены на другие счета (учета затрат, расчетов и т. д.).

Для обеспечения прозрачности и регулярного мониторинга операций по заготовке и закупке материальных ресурсов, необходимых для реализации мелиоративных мероприятий, рекомендуется интегрировать результаты в структуру соответствующего отчетного документа (Таблица 3.8).

Таблица 3.8 – Анализ поставок запасов, расходуемых на проведение мелиоративных работ

Анализ поставок запасов, расходуемых на проведение мелиоративных работ
Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ
Подразделение Служба внутреннего контроля

Вид запасов	Поставщик	Качественная характеристика запаса	Объем поставок									Причины отклонений, рекомендации контролера	Центры контроля в системе информационной безопасности/ответственное лицо	Контроль обеспечения информационной безопасности (*выбрать вариант ответа*)
			План			Факт			отклонения					
			Кол-во	Цена, руб.	Стоимость, руб.	Кол-во	Цена, руб.	Стоимость, руб	Кол-во	Цена, руб.	Стоимость, руб.			
Гибкие трубопроводы Lay-flat	Poliv Market	Изготовлена из ПВХ, армированного полимерной нитью, сеткой. диметр 2" рабочее давление 6 бар, длина 100 м	5 рулонов	15 375	76 875	6 рулонов	16 026	96 156	+1 рулон	+651	+19 281	Произошла смена поставщика вследствие невыполнения договорных обязательств. Рекомендация службе снабжения усилить требования к выбору контрагента	1. Склад запасов / заведующий складом. 2. Бухгалтерия / бухгалтер, ответственный за ведение учета запасов	— Ограничивается доступ к персональным данным, обрабатываемым в системе. — Разграничивается доступ пользователей к персональным данным, обрабатываемым в системе. — Создание резервной копии этих баз данных с возможностью восстановления. — Регистрация событий в журнале безопасности. — Использование дополнительных программных продуктов для обеспечения информационной безопасности (*расшифровать, какие программные продукты*)

Составитель Контролер _____ Марьянова О. П.
должность подпись (расшифровка подписи) Дата 24.02.2024

*Источник: составлено автором.

На основании данного документа ответственные лица могут осуществлять контроль полноты поставок запасов, необходимых для эффективного проведения мелиоративных работ, соответствия номенклатуры поставляемых материальных ценностей; своевременно выявлять возникающие отклонения, устанавливать их причины.

Внутренний контроль расхода запасов на проведение мелиоративных работ начинается с оценки состояния первичного учета.

При проверке документов по расходу запасов и их перемещению внутри предприятия используют следующие методы: формальная проверка, нормативная проверка, логическая проверка, инспектирование.

Также в процессе внутреннего контроля следует проверить затраты на коммунальные услуги (вода, электроэнергия, водоотведение и др.), используемые в мелиоративном производстве.

При этом необходимо учитывать источники получения данных услуг: собственное вспомогательное производство и сторонние организации.

В соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях бухгалтерский учет затрат по выработке электроэнергии своими электростанциями осуществляется на субсчете 23-5 «Энергетические производства (хозяйства)». Кроме того, на субсчете 23-5 «Энергетические производства (хозяйства)» отдельно учитывают затраты по приобретению электроэнергии со стороны, а также по обслуживанию и содержанию электролиний, трансформаторов, трансформаторных будок и другого электроэнергетического оборудования. Вместе с тем учетной политикой предприятия может быть предусмотрена возможность прямого отнесения того или иного вида оказываемых услуг при мелиорации на определённый вид производимой сельскохозяйственной продукции. Для оформления результатов проверки затрат на коммунальные услуги при проведении мелиоративных работ нами разработан рабочий документ внутреннего контроля (Таблица 3.9).

Таблица 3.9 – РДВК «Проверка затрат на коммунальные услуги при проведении мелиоративных работ»

Проверка затрат на коммунальные услуги при проведении мелиоративных работ Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ

Подразделение Служба внутреннего контроля

№ п/п	Вид коммунальных услуг	Источник получения коммунальных услуг	Количество		Сумма, тыс. руб		Отклонения		№ п/п	Направление использования коммунальных услуг	Количество на 1 га		Сумма		Отклонения	
			План	Факт	План	Факт	Количество	Сум-ма, тыс. руб.			План	Факт	План	Факт	Количество	Сумма
1	Электроэнергия	Энергетическое хозяйство	–	–	–	–	–	–	1	–	–	–	–	–	–	–
		ООО «Энерго-транзит»	2000 кВт·ч	2000 кВт·ч	16,42	16,62	–	0,20	2	Орошение посевов озимой пшеницы.	300	400	2,46	3,324	+100	+0,864
2	Водоснабже-ние	Водопроводно-канализационное хозяйство	–	–	–	–	–	–	1	–	–	–	–	–	–	–
		МУП «Водоканал»	5000 $м^3$	6000 $м^3$	–	–	+1000 $м^3$	–	2	Орошение посевов озимой пшеницы.	400 $м^3$	500 $м^3$	–	–	+100 $м^3$	–

№ п/п	Причины отклонений, рекомендации контролера	Вид программного продукта, используемого в процессе учета	Центры контроля в системе информационной безопасности/ответственное лицо	Контроль обеспечения информационной безопасности (выбрать вариант ответа)
1	1. Природно-климатические условия, обусловленные повышенным температурным фоном. 2. Повышение закупочной цены за электроэнергии	1С: Бухгалтерия 1С:ERP Управление предприятием 2.	1. Энергетическое хозяйство/главный энергетик (главный инженер). 2. Бухгалтерия / бухгалтер по расчетам с контрагентами	– Ограничивается доступ к персональным данным, обрабатываемым в системе. – Разграничивается доступ пользователей к персональным данным, обрабатываемым в системе. – Создание резервной копии этих баз данных с возможностью восстановления. – Регистрация событий в журнале безопасности. – Использование дополнительных программных продуктов для обеспечения информационной безопасности (*расшифровать, какие программные продукты*) – Обеспечение синхронизации используемых программных продуктов
2	Природно-климатические условия, обусловленные повышенным температурным фоном	1С: Бухгалтерия 1С:ERP Управление предприятием 2.	1. Водопроводно-канализационное хозяйство (ВКХ)/ начальник ВКХ (главный инженер). 2. Бухгалтерия / бухгалтер по расчетам с контрагентами	

Составитель Контролер _____ Марьянова О. П.

должность подпись (расшифровка подписи) Дата 14.02.2024

Источник: составлено автором

На основании данного документа можно сделать выводы о полноте оказываемых коммунальных услуг в процессе проведения мелиоративных работ, устанавливая источники получения данных услуг: собственное вспомогательное производство и сторонние организации, а также выявлять возникающие отклонения в количественно-суммовом выражении в отдельности по каждому источнику получения услуг.

Кроме того, в данном документе отражаются отклонения по видам потребляемых коммунальных услуг в разрезе направлений их использования и причины выявленных отклонения для своевременного устранения и предотвращения их возникновения в будущем.

Проверяя правильность отражения в учете затрат на проведение мелиоративных работ, контролер оценивает:

– соблюдение методов оценки запасов и способов начисления амортизации, которые используются при проведении мелиоративных работ;

– достоверность учета работ и услуг, выполняемых как собственными вспомогательными производствами, так и привлекаемыми сторонними организациями в процессе реализации мелиоративных мероприятий.

Для определения обоснованности расхода материалов в процессе проведения мелиоративных мероприятий следует изучить соответствующие документы и нормы расходов материальных ценностей. Результаты проверки следует отражать в разработанном нами рабочем документе внутреннего контроля (Таблица 3.10). Для проверки постатейного учета затрат требуется проведение многочисленных контрольных действий.

Перед определением прямого или косвенного включения мелиоративных работ в себестоимость продукции проверяется правильность первичного распределения затрат по видам мелиоративных работ. При прямом методе на основании первичных документов можно определить вид мелиоративных работ, к которым относятся затраты. Косвенный метод используется для отнесения затрат на мелиоративные работы, когда из документации невозможно установить, к какому виду работ они относятся.

Таблица 3.10 – РДВК «Проверка соблюдения норм расхода материальных ресурсов на проведение мелиоративных работ»

Проверка соблюдения норм расхода материальных ресурсов на проведение мелиоративных работ Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ Подразделение Служба внутреннего контроля						
Проверяемая хозяйственная операция	Вид расхода	Документ, подтверждающий расход, № и дата	Сумма расхода, млн руб.			Причина перерасхода
			по нормам	фактически	отклонения, +/–	
Списаны удобрения на работах по известкованию почв	Известковые удобрения	Акт внесения известковых и (или) фосфорсодержащих удобрений на посевные площади почв земель сельскохозяйственного назначения, № 21, 14.05.2023	14,98	15	+0,02	Увеличение площади сельхозугодий, подлежащих известкованию
Составитель Контролер _____ Марьянова О. П. должность подпись (расшифровка подписи) Дата 14.02.2024 г.						

Источник: составлено автором

Помимо проверки правильности применения базы распределения и затрат, контролер должен осуществить идентификацию используемых косвенных методов распределения и их соответствие технологическим процессам. Дополнительно осуществляется мониторинг соблюдения установленных норм отпуска материальных ресурсов на мелиоративные мероприятия, идентификация отклонений от нормативов и диагностика причин расхождений.

Далее проверяют правильность учета и распределения затрат вспомогательных производств и накладных расходов по видам мелиоративных работ. При этом определяется состав расходов, производится оценка правильности их распределения и группировки по видам мелиоративных работ. С целью оценки правильности корреспондирующих записей внутренний контролер проводит взаимную сверку регистров учета затрат на проведение мелиоративных работ.

В процессе учета затрат на проведение мелиоративных работ наиболее часто допускаются следующие виды типичных ошибок:

1. Нарушается методика учета затрат на проведение мелиоративных работ.

2. В смете на проведение мелиоративных работ указываются не все планируемые затраты.

3. В состав затрат включаются расходы, не имеющие отношения к мелиоративным работам.

4. Не соблюдаются основные положения договора на проведение мелиоративных работ.

5. Не осуществляется государственная экспертиза проектной документации на проведение мелиоративных работ.

6. Нарушения в разграничении затрат на проведение мелиоративных работ по отчетным периодам.

7. Нарушение методики учета затрат на проведение мелиоративных работ в целях налогообложения.

Для систематизации выявленных нарушений в учете затрат на мелиоративные работы предлагаем использовать рабочий документ «Выявленные нарушения в учете затрат на мелиоративные работы» (Таблица 3.11).

Все выявленные нарушения анализируются и отражаются в отчете. Документами заключительного этапа проверки является рабочая документация контролера с результатами анализа выявленных нарушений на достоверность бухгалтерской отчетности и налогообложения и отчет по результатам проверки данного объекта учета.

Таблица 3.11 – РДВК «Выявленные нарушения в учете затрат на мелиоративные работы»

Выявленные нарушения в учете затрат на мелиоративные работы Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ Подразделение Служба внутреннего контроля				
№ п/п	Содержание выявленных нарушений	Методы контроля	Влияние нарушений на достоверность бухгалтерской отчетности	Ответственное лицо
1	В смете на проведение мелиоративных работ указаны не все планируемые затраты	Арифметический контроль	Занижение итоговой суммы затрат на проведение мелиоративных работ	Специалист по сметному делу
2	Неправомерное включение в состав затрат расходов на мелиоративные работы	Сканирование	Неправомерное включение в состав затрат незапланированных расходов на мелиоративные работы оказывает влияние на себестоимость выполненных работ	Инженер-мелиоратор или бухгалтер
3	Несоблюдение основных положений договора на проведение мелиоративных работ	Правовая экспертиза	За нарушение договорных обязательств будут начислены штрафы, пени и неустойки, что окажет влияние на финансовый результат	Юрист или специалист по закупкам
Составитель Контролер _____ Марьянова О .П. должность подпись (расшифровка подписи) Дата 14.02.2024				

Источник: составлено автором

Для оформления результатов документальной проверки нами разработан рабочий документ внутреннего контроля «Результаты контроля документального оформления проведения мелиоративных работ» (Таблица 3.12).

Рабочий документ содержит информацию о направлениях контроля, контрольных процедурах, лицах, ответственных за составление документов, и выявляемых нарушениях. Используя данный документ, руководитель рабочей группы составляет детальный отчет о результатах проверки документального оформления проведения мелиоративных работ.

Таблица 3.12 – РДВК «Результаты контроля документального оформления проведения мелиоративных работ»

Результаты контроля документального оформления проведения мелиоративных работ Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ Подразделение Служба внутреннего контроля				
Наименование документа	Ответственный за оформление	Направления контроля	Методы контроля	Выявленные нарушения
Техническое задание на мелиоративные работы	Инженер-технолог, инженер-гидротехник, инженер-мелиоратор или специалист по охране окружающей среды	Проверяется, определены ли в техническом задании цели и задачи проекта мелиорации, объем и характер работ, а также требования к качеству выполняемых работ	Формальная проверка, нормативная проверка	Отсутствуют
Смета на мелиоративные работы	Специалист по сметному делу	Проверяется, все ли планируемые затраты на все этапы проекта мелиорации указаны в смете на мелиоративные работы	Арифметический контроль	Отсутствуют
Договор на проведение мелиоративных работ	Юрист или специалист по закупкам	Проверяется соответствие положений договора требованиям Гражданского кодекса	Правовая экспертиза	Отсутствуют
Акт выполненных работ	Представитель исполнителя	Проверяется, указаны ли в акте выполненных работ все выполненные работы, затраченные ресурсы, сроки выполнения и др.	Формальная проверка	Отсутствуют
Счет-фактура на оплату мелиоративных работ	Специалист по экономическим вопросам или финансовый менеджер	Проверяется заполнение всех реквизитов счета-фактуры	Формальная проверка	Отсутствуют
Отчет по выполненным мелиоративным работам	Инженер-мелиоратор или специалист по мелиорации земель	Проверяется, содержит ли отчет информацию о ходе выполнения работ, использованных ресурсах, проблемах, возникших в процессе, и рекомендации по дальнейшему развитию проекта мелиорации	Формальная проверка	Отсутствуют
Учетные документы	Инженер-мелиоратор или бухгалтер	Проверяется, содержат ли учетные документы информацию о расходах на материалы, оборудование, транспорт и другие ресурсы, используемые при проведении мелиоративных работ	Сканирование, прослеживание	Отсутствуют
Составитель Контролер _____ Марьянова О. П. должность подпись (расшифровка подписи) Дата 14.02.2024				

Источник: составлено автором

Контроль затрат на мелиоративные работы – это неотъемлемая часть успешной реализации проектов по улучшению земельных ресурсов. Он позволяет оптимизировать расходы и достигать высоких результатов в деятельности сельскохозяйственных организаций.

Результаты внутреннего контроля формируют информационную базу для системы управления, обеспечивающую принятие обоснованных решений, направленных на поддержание эффективности деятельности предприятия, обеспечение его финансовой устойчивости и конкурентоспособности, а также оптимизацию использования ресурсов.

В процессе производственной деятельности менеджеры должны постоянно изменять принципы управления, целевые производственные направления и при необходимости структуру организации. Учитывая, что процесс управления предприятием значительно усложнился в связи с текущим экономическим кризисом и санкционным давлением, оперативное (текущее) планирование через контроль приобретает все большее значение на всех этапах деятельности организации.

Вопросы планирования широко освещаются в трудах как отечественных, так и зарубежных авторов. Тем не менее тема внедрения и функционирования планирования в коммерческих организациях агропромышленного комплекса остается недостаточно исследованной в современной экономической литературе. Данная проблема усугубляется слабой проработкой аспектов планирования в контексте системы внутреннего контроля, что отражено в учебных материалах по планированию и учету на сельскохозяйственных предприятиях.

Внутриотраслевое планирование – это инструмент управления, который служит индикатором уровня менеджмента предприятия и степени его соответствия современным стандартам, данное высказывание поддерживает К. В. Щиборщ [246], отмечая непрерывный «трехтактный» цикл, где планирование на следующий период производится на основе план-факт анализа исполнения бюджета отчетного периода. Т. М. Мезенцева, К. С. Саенко, и А. В. Поляков определяют «планирование как комплексный процесс, который включает логическую цепочку

управленческих действий, направленных на объединение различных управленческих подсистем в единый контур управления» [119]. Г. Я. Остаев выделяет особую роль «финансового планирования, охватывающего все стороны деятельности организации, позволяющего составлять все понесенные расходы и полученные доходы (результаты) в финансовых терминах на предстоящий период. Это и запланированные финансовые сметы, и прогнозируемые объемы привлеченных внешних ресурсов, и т.п.». Многие авторы считают, что в современном представлении планирование следует рассматривать не только как процесс, технологию составления различных планов и согласования их совокупности, но и как систему последующего контроля за исполнением на различных уровнях управления экономическим субъектом [21; 50; 58; 66; 162; 242].

Ю. А. Игошина отмечает, что «процесс внедрения системы планирования, как правило, осуществляется поэтапно, что требует подробного описания этапов и их проработки. В экономической литературе выделяют определенные этапы внедрения планирования в деятельность экономического субъекта.

1этап. Проектирование системы планирования, как части финансовой структуры: 1.1) определение объектов и субъектов планирования; 1.2) определение информационной базы; 1.3) разработка регламентов.

2 этап. Организация планирования: 2.1) разработка форм, процедур их составления, согласования, утверждения; 2.2) формирование главного плана, процедур его составления, согласования, утверждения.

3 этап. Организация процесса учета исполнения показателей планов: 3.1) разработка процедуры отражения фактических показателей исполнения планов; 3.2) создание внутренней отчетности по результатам исполнения планов.

4 этап. Организация контроля и анализа исполнения планов: 4.1) разработка процедур проведения контроля исполнения; 4.2) разработка процедур проведения анализа планов, выявление отклонений и обоснование их причин; 4.3) разработка процедур корректировки планов; 4.4) определение критериев распределения ответственности по исполнению планов.

5 этап. Внедрение системы планирования и утверждение Положения о планировании» [65].

Интеграция планирования в систему бухгалтерского учета требует поэтапного проведения определенных мероприятий.

На первом этапе оценивается финансово-экономическое состояние предприятия, устанавливаются цели и задачи формирования планов. На том же этапе устанавливают, какие методы применяются на предприятии в ходе планирования деятельности; определяются основные технологические процессы; изучаются организационная структура, масштабы и специфика деятельности экономического субъекта.

На втором этапе разрабатывается финансовая структура предприятия.

На третьем этапе формируется структура экономического субъекта, разрабатываются форматы плановых документов для центров финансовой ответственности и предприятия в целом.

Четвертым этапом построения системы планирования является выбор и внедрение инструмента автоматизации управления планом.

Формировать, анализировать и контролировать исполнение плановых показателей можно с помощью многих корпоративных информационных систем, однако наибольшие возможности по плановому управлению предприятием предоставляют специальные программные продукты – автоматизированные системы планирования (АСП). Они представляют собой электронную финансовую модель предприятия в виде взаимосвязанных планов – продаж, производства, закупок, инвестиций, денежных потоков. Автоматизированная система планирования позволяет не только планировать ресурсы и сравнивать их с фактически полученными результатами, но и анализировать, каким образом текущие и будущие изменения показателей отразятся на финансовом состоянии предприятия.

Основная задача АСП – создать на предприятии общую информационную среду, благодаря которой управленческие решения будут приниматься быстрее и точнее [28].

В России сейчас представлены более десятка АСП: система Планум, Бит.Финанс, 1С: Управление холдингом, PlanDesigner, BPlan, «ИНТАЛЕВ: Корпоративные финансы», «Быстрый старт. Бюджетирование», Планета: Бюджетирование, РосБизнесСофт CRM, ИнфраМенеджер 6.3 и др.

Пятый этап предполагает обучение сотрудников, необходимое для создания и управления системой планирования, в том числе автоматизированной.

На наш взгляд, процесс планирования может быть представлен в виде следующей схемы (Рисунок 3.10).

Как видно из рисунка, для обобщения информации о затратах, необходимых для проведения мелиоративных работ, следует сформировать форму внутреннего контроля «План затрат на проведение мелиоративных работ» (Таблица 3.13).

Таблица 3.13 – Форма внутреннего контроля «План затрат на проведение мелиоративных работ», руб.

План затрат на проведение мелиоративных работ Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ Период планирования, июнь			
Вид затрат	Вид мелиоративных работ		
	Гидромелиорация	Химическая мелиорация	Культуртехническая мелиорация
Затраты основных материалов на мелиоративные работы	125 000	15 240 000	500 000
Прямые затраты на оплату труда работников, занятых на мелиоративных работах	331 090	606 870	274 770
Расходы на содержание и обслуживание основных средств	278320	165 375	153 020
Расходы на работы и услуги	212 430	393 390	180 960
Общепроизводственные и общехозяйственные расходы	159	163	142
Согласовано Главный экономист Подготовил специалист экономического отдела Дата			

Источник: составлено автором

При формировании плана затрат на проведение мелиоративных работ необходимо определить потребность в материалах для каждого производственного подразделения и составить план затрат основных материалов на проведение мелиоративных работ (Таблица 3.14).

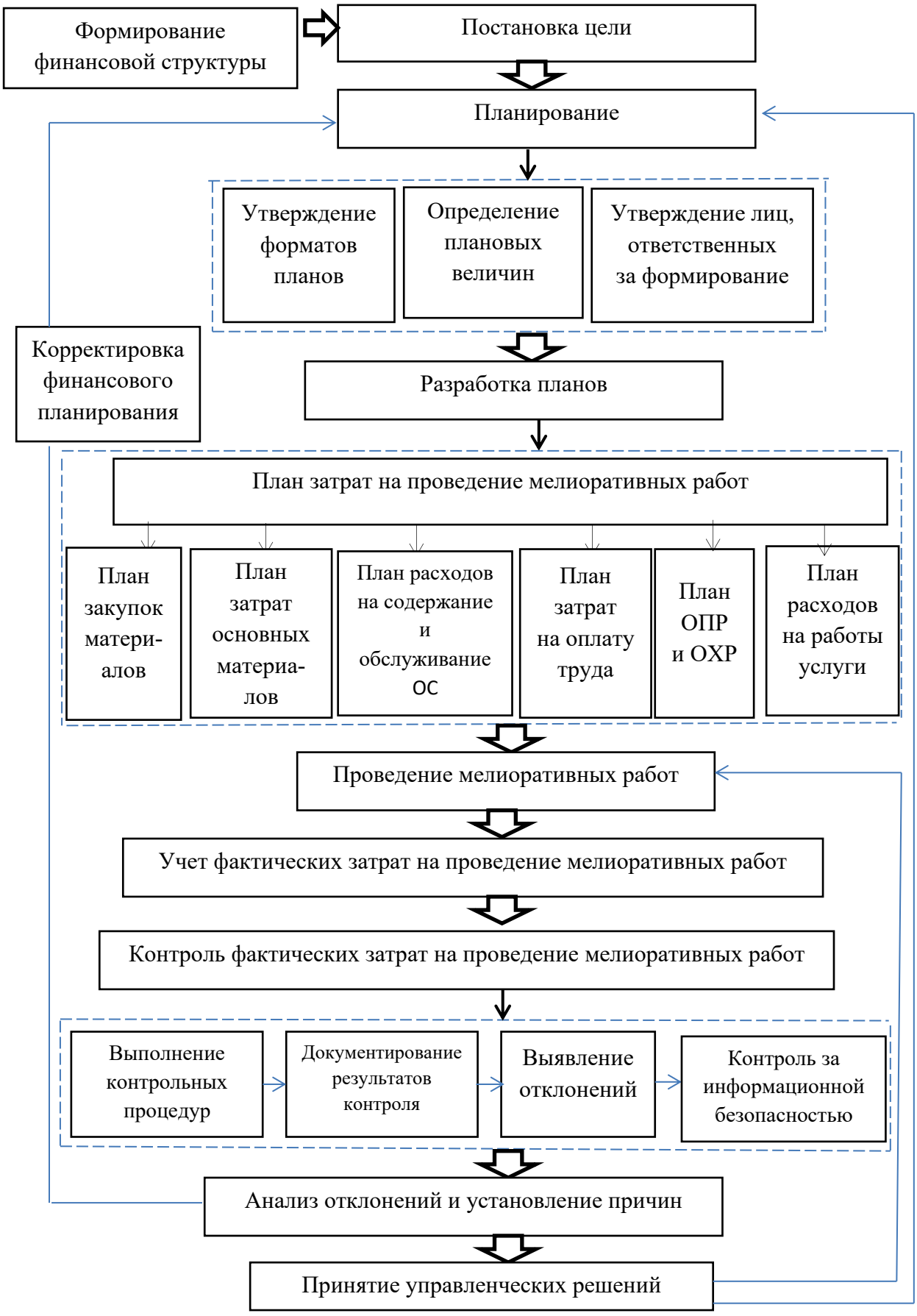


Рисунок 3.10 – Модель планирования затрат на проведение мелиоративных работ (Источник: составлено автором)

К основным прямым материалам, необходимым при проведении мелиоративных работ, можно отнести известковые удобрения (известняки, доломитизированные известняки, доломитовая мука, мергель); гипс (сыромолотый гипс, фосфогипс); кислые химические вещества (серная кислота, сера, сульфат железа, сульфат алюминия и др.); горюче-смазочные материалы; запасные части (распылители, колесные редукторы, тонкостенные трубы, муфты соединительные, регуляторы давления, бустерные насосы и др.) и т. д. (Приложение 9).

Таблица 3.14 – Форма внутреннего контроля «План основных материалов на проведение мелиоративных работ», руб.

План основных материалов на проведение мелиоративных работ Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ Период планирования июнь				
Статья бюджета	Вид мелиоративных работ			Итого
	Гидромелиорация	Химическая мелиорация	Культуртехническая мелиорация	
1. Известковые удобрения	–	15 000 000	–	15 000 000
2. Горюче-смазочные материалы	–	240 000	320 000	560 000
3. Запасные части	125 000	–	180 000	305 000
И т. д.				
Всего	125 000	15 240 000	500 000	15 865 000
Согласовано Главный экономист Подготовил специалист экономического отдела Дата				

Источник: составлено автором

При составлении плана на приобретение основных материалов данные из бюджета о стоимости этих товаров могут быть выражены как в денежном выражении по стандартным ценам, так и в натуральных единицах. Нормативы затрат основных рабочих, занятых в мелиоративных работах, служат основой для составления бюджета прямых затрат на оплату труда (Приложение 10). На основе дифференцированных тарифных ставок по категориям работ разрабатывается план

прямых трудовых расходов, ориентированный на технологические особенности мелиоративных мероприятий.

При составлении плана следует помнить, что в соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат труда и его оплаты в сельскохозяйственных организациях (утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008) [128] оплата труда делится на основную и дополнительную. Далее определяется потребность в работах и услугах на проведение мелиоративных работ и составляется «План расходов на работы и услуги на проведение мелиоративных работ» (Таблица 3.15).

Таблица 3.15 – Форма внутреннего контроля «План расходов на работы и услуги на проведение мелиоративных работ» (руб.)

План расходов на работы и услуги на проведение мелиоративных работ
Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ
Период планирования июнь

№ п/п	Статья бюджета	Вид мелиоративных работ			Сумма
		Гидромелиорация	Химическая мелиорация	Культуртехническая мелиорация	
I	Работы и услуги вспомогательных производств				
1.	Ремонтно-механические мастерские	49 831	92 280	42 449	184 560
2.	Машинно-тракторный парк	67 840	125 630	57790	251 260
3.	Автомобильный транспорт	47 363	87 710	40 347	175 420
	Всего работ и услуг вспомогательных производств	165 034	305 620	140 586	611 240
II	Работы и услуги сторонних организаций				
4.	Электроэнергия	12 296	22 770	10 474	45 540
5.	Водоснабжение	8 019	14 850	6831	29 700
6.	Водоотведение	5 346	9 900	4 554	19 800
7..	Газоснабжение	5 724	10 600	4876	21 200
8.	Услуги по проведению химической мелиорации	16 011	29650	13 639	59 300
	Всего работ и услуг сторонних организаций	47 396	87 770	40 374	175 540
	Итого работ и услуг	212 430	393 390	180 960	786 780

Согласовано
Главный экономист
Подготовил специалист планово-экономического отдела
Дата

При проведении мелиоративных работ предприятия могут пользоваться услугами вспомогательных производств и сторонних организаций по проведению химических, агролесомелиоративных мероприятий, электроснабжению, водоснабжению, газоснабжению и т д. В «Плане расходов на содержание и обслуживание основных средств» (Таблица 3.16), используемых при проведении мелиоративных работ, должна содержаться информация о текущем ремонте, техническом обслуживании и регламентно-профилактическим ремонте основных средств, используемых при проведении мелиоративных работ.

Таблица 3.16 – Форма внутреннего контроля «План расходов на содержание и обслуживание основных средств, используемых при проведении мелиоративных работ», руб.

План расходов на содержание и обслуживание основных средств, используемых при проведении мелиоративных работ
Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ
Период планирования июнь

№ п/п	Статья бюджета	Вид мелиоративных работ			Сумма, руб.
		Гидромелиорация	Химическая мелиорация	Культуртехническая мелиорация	
1.	Проведение текущего ремонта	148 900	103 675	98 700	351 275
2.	Техническое обслуживание и регламентно-профилактический ремонт водонапорной насосной станции и дизельных генераторных установок	52 780	–	–	52 780
3.	Техническое обслуживание и регламентно-профилактический ремонт систем кондиционирования и вентиляции	34860	–	–	34 860
4.	Техническое обслуживание и регламентно-профилактический ремонт систем автоматического диспетчерского управления	21 600	–	–	21 600
5.	Техническое обслуживание и регламентно-профилактический ремонт сельскохозяйственных машин и транспортных средств	20 180	61 700	54 320	136 200
6.	Планируемые в предстоящем бюджетном периоде покупках и продаже объектов основных средств	–	–	–	–
	Итого	278 320	165 375	153 020	596 715

Согласовано главный экономист
Подготовил специалист планово-экономического отдела
Дата

После осуществления калькулирования всех статей прямых затрат необходимо выявить потребность в общепроизводственных и общехозяйственных расходах. «План расходов общепроизводственного и общехозяйственного назначения» (Таблица 3.17) следует формировать по статьям затрат.

Таблица 3.17 – План расходов общепроизводственного и общехозяйственного назначения, тыс. руб.

План расходов общепроизводственного и общехозяйственного назначения Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ Период планирования июнь					
№ п/п	Статья бюджета	Вид мелиоративных работ			Сумма, руб.
		Гидромелиорация	Химическая мелиорация	Культуртехническая мелиорация	
1.	Оплата труда с отчислениями на социальные нужды	75	81	68	224
2.	Амортизация основных средств общепроизводственного и общехозяйственного назначения, связанных с проведением мелиоративных работ	19	12	11	42
3.	Содержание зданий, сооружений и инвентаря общепроизводственного и общехозяйственного назначения, связанных с проведением мелиоративных работ	6	8	4	18
4.	Ремонт основных средств общепроизводственного и общехозяйственного назначения, связанных с проведением мелиоративных работ	23	18	15	56
5.	Расходы на охрану труда и технику безопасности при проведении мелиоративных работ	3	6	3	12
6.	Транспортное обслуживание работ общепроизводственного и общехозяйственного назначения, связанных с проведением мелиоративных работ	18	16	19	53
7.	Командировочные расходы, связанные с проведением мелиоративных работ	4	6	3	13
8.	Прочие расходы	11	16	19	46
9.	Итого расходов общепроизводственного и общехозяйственного назначения	159	163	142	464
Согласовано главный экономист Подготовил специалист планово-экономического отдела Дата					

Особенности деятельности сельскохозяйственных предприятий по мелиоративным работам для целей бюджетирования влияет на номенклатуру статей общехозяйственных и общепроизводственных расходов.

Одним из ключевых этапов бюджетного процесса является выявление и анализ отклонений показателей бюджетов от целевых значений, степени их влияния на себестоимость продукции. Анализ целесообразно проводить в двух направлениях:

– на предпроизводственном уровне, где выполняется сопоставление расчетных бюджетов с установленными целевыми показателями;

– на производственном уровне, где осуществляется сопоставление фактических и плановых показателей.

В процессе анализа определяется степень отклонений от запланированных результатов, при обнаружении отклонений проводятся необходимые корректирующие воздействия на этапе производства.

Эффективным методом, позволяющим оценить результаты работы компании, а также обнаружить отклонения между запланированными и фактически полученными результатами, является план-фактный анализ.

План-фактный анализ – это инструмент верхнего уровня, который должен давать руководству экономического субъекта наглядную картину деятельности предприятия и служить информационной базой для принятия своевременных и правильных управленческих решений.

Центрам финансовой ответственности (далее – ЦФО) важно обосновать любые отличия реальных значений от плановых показателей и перечислять способствующие этому элементы в рамках изучения выполнения плановых показателей с учетом степени существенности отклонений. Для этого необходимо определить причины каждого отклонения, требующего комментария в зависимости от степени существенности, с учетом вариаций фактора объема (объем использованных ресурсов, количество сотрудников, количество отремонтированных объектов и т. д.) и вариаций фактора затрат (средняя

заработная плата, стоимость материалов и услуг, налоговая ставка, стоимость внутренних услуг).

Управленческий отчет «План-фактный анализ затрат на проведение мелиоративных работ» содержит информацию о результатах план-фактного анализа, а также пояснение выявленных отклонений за отчетный период (Таблица 3.18).

Таблица 3.18 – План-фактный анализ затрат на проведение мелиоративных работ

План-фактный анализ затрат на проведение мелиоративных работ Сельскохозяйственное предприятие ООО «Кырлай» Арского района РТ Период планирования июнь				
Статья бюджета	План	Факт	Отклонения	Причины выявленных отклонений
Затраты основных материалов	15 865 000	15 865 000	–	–
Затраты на оплату труда	1 212 730	1 212 730	–	–
Расходы на работы и услуги	786 780	802 020	+15 240	Увеличение расходов на работы вспомогательных производств в связи с необходимостью незапланированного ремонта дождевальной машины
Расходы на содержание и обслуживание основных средств	596 715	596 715	–	–
Расходы общепроизводственного и общехозяйственного назначения	464	464	–	–
Согласовано главный экономист Подготовил специалист планово-экономического отдела Дата				

План-фактный анализ (далее – ПФА) позволяет выявлять причины отклонений и акцентировать внимание на признаках, свидетельствующих о значительных отклонениях от плана. Более того, использование уровней существенности отклонений при анализе, планировании, контроле и исполнении бюджета в рамках ЦФО позволяет:

– выявить все существенные отклонения;

– сократить количество значительных отклонений при исполнении бюджета в целом по компании;

– резко сократить количество существенных отклонений при исполнении бюджета ЦФО.

Таким образом, стратегия планирования, контроля и анализа материальных, финансовых и других ресурсов, используемых и создаваемых в процессе бизнеса сельскохозяйственной организации, называется бюджетированием. Бюджет способствует финансовой стабильности предприятия, прогнозирует возможные непредвиденные расходы, определяет направление деятельности и представляет фактические результаты этой деятельности.

Внедрение элементов планирования в систему внутреннего контроля и формирования отчетности по мелиоративным работам в сельскохозяйственных организациях способствует сокращению неконтролируемых и нерациональных расходов и одновременно повышает эффективность деятельности за счет его интеграции с системами внутреннего контроля и бухгалтерского учета.

Используя рекомендованные в ходе исследования рабочие документы внутреннего контроля, проверяющие эффективно планируют контрольные процедуры, осуществляют рациональные контрольные мероприятия, своевременно отражают и обобщают результаты контроля и предоставляют полученную информацию заинтересованным пользователям.

Изучив разработанные нами рабочие документы, контролер может сделать вывод о том, какие структурные подразделения допустили максимальные нарушения в процессе хозяйственной деятельности. Далее, следует проверить достоверность информации и обнаружить существенные нарушения, включив их в отчет контролера.

Заключение

Проведенное исследование позволило сформулировать следующие выводы и предложения по развитию организационно-методического обеспечения учета и формирования оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций.

1. В диссертации установлено, что современные подходы к формированию управленческих отчетов не в полной мере отвечают требованиям выработки релевантной информации для принятия оперативных решений по управлению капиталоемкими технологическими процессами в сельскохозяйственных организациях, в частности мелиоративными работами. Данное обстоятельство обуславливает необходимость выделения оперативной производственной отчетности в самостоятельный подвид, требует уточнения трактовки ее сущностных особенностей и расширения классификационных признаков для последующего развития концептуально-методических и прикладных положений учетно-контрольного сопровождения бухгалтерской (финансовой и управленческой) отчетности.

2. Обосновано, что на развитие управленческой отчетности оказывает влияние комплекс факторов (экологические и бухгалтерские; сдерживающие и стимулирующие), которые приводят к появлению новых объектов, методов и инструментов учета, идентификации аналитических данных об операционной деятельности экономического субъекта и ключевых показателей эффективности, требующих перманентного мониторинга и контроля. Данное обстоятельство потребовало обоснования имманентной цели, задач, объектов, предмета и принципов оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам в составе концептуальной модели для последующего развития учетно-контрольного обеспечения управленческой отчетности.

3. Дискуссионной областью учетно-контрольного обеспечения деятельности сельскохозяйственных организаций является учет земельных активов, мелиоративных работ и целевого финансирования затрат на их проведение. В исследовании предложен

комплекс аналитических счетов, типовых корреспондирующих записей и вариативная методика учетного сопровождения мелиоративных работ, в зависимости от результата мелиорации (образование гидросооружений и многолетних насаждений, увеличение стоимости земельных участков). Составлены формы оперативных производственных отчетов по видам мелиоративных работ, способствующие развитию контрольных мероприятий в соответствии со спецификой каждого вида работ.

4. Эффективное управление операционной деятельностью сельскохозяйственных организаций при проведении мелиоративных работ требует своевременного раскрытия производственно-технологических, экологических и социальных данных о фактическом значении финансовых и нефинансовых показателей, величине допущенных отклонений от нормативов и их причинах. В этом контексте предложено формировать промежуточную и сводную оперативную производственную отчетность по всем видам и этапам мелиоративных работ в разрезе уникальных показателей устойчивого развития.

5. Для целей регламентации контрольных процедур разработан внутренний стандарт, ориентированный на обеспечение информационной безопасности экономического субъекта и выполнение контроля за финансовыми и нефинансовыми показателями оперативных производственных отчетов по этапам и видам мелиоративных работ. Разработана схема внутреннего контроля оперативной производственной отчетности, обеспечивающая организационно-методическое сопровождение контрольных процедур и включающая комплекс рабочих документов внутреннего контроля, содержащих информацию о центрах контроля в системе информационной безопасности и лицах, обеспечивающих осуществление и ведение учета конкретных хозяйственных операций, а также перечень организационных мероприятий, обеспечивающих информационную безопасность, в том числе при применении автоматизированных информационных систем.

Разработанные концептуальные и прикладные положения обеспечивают системное представление всей совокупности организационно-методических мероприятий по реализации учетно-контрольного сопровождения процессов формирования управленческой отчетности по мелиоративным работам в

сельскохозяйственных организациях и способствуют развитию теории и практики бухгалтерской (финансовой и управленческой отчетности) в целом.

Перспективы дальнейших исследований связаны с изучением иных учетных объектов (социальных и экологических), а также методик экономического анализа эффективности мелиоративных мероприятий для повышения точности и оперативности предоставления релевантной информации заинтересованным пользователям. Методические подходы примененные при разработке методики внутреннего контроля и учетного сопровождения мелиоративных работ являются универсальными и могут быть адаптированы к иным объектам бухгалтерского учета.

Список литературы

1. 1С : Предприятие 8. ERP Агропромышленный комплекс : [Программный продукт 1С]. – Текст : электронный // Solutions.1c.ru : [сайт]. – URL: https://solutions.1c.ru/catalog/erpapk/features (дата обращения: 23.04.2024).

2. Агаркова, Л. В. Трансформационные преобразования в сельском хозяйстве в условиях цифровизации / Л. В. Агаркова, Ж. Б. Устименко // Аграрная наука, творчество, рост : материалы XII Международной научно-практической конференции, Ставрополь, 07–09 февраля 2023 года. – Ставрополь : АГРУС Ставропольского гос. аграрного ун-та, 2023. – С. 3–7.

3. Адаменко, А. А. Бюджетирование как инструмент управленческого учета и его связь с внутренним контролем в аграрных формированиях / А. А. Адаменко, Ж. В. Дегальцева // Среднерусский вестник общественных наук. – 2023. – Т. 18. – № 1. – С. 125–140.

4. Адаменко, А. А. Особенности организации учетно-аналитического процесса в сельскохозяйственной организации / А. А. Адаменко, Л. В. Папова, И. П. Якубец // Вестник Академии знаний. – 2020. – № 37 (2). – С. 32–36.

5. Адаменко, А. А. Роль аграрного сектора экономики в обеспечении продовольственной безопасности страны / А. А. Адаменко, К. Е. Шамрай, А. С. Гришечкина // Естественно-гуманитарные исследования. – 2023. – № 4 (48). – С. 12–17.

6. Адамов, Н. А. Бюджетное планирование в организации / Н. А. Адамов, Г. А. Адамова // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 2. – С. 77–84.

7. Актуальные аспекты развития материально-технической базы сельскохозяйственного производства в Российской Федерации / Т. Г. Гурнович, Л. В. Агаркова, С. В. Кичкарь, Ф. А. Тутукова // Труды Кубанского государственного аграрного университета. – 2022. – № 100. – С. 44–49.

8. Алборов, Р. А. Организация управленческого учета по центрам ответственности в производственных организациях : монография / Р. А. Алборов, Г. Н. Ливенская. – Ижевск : Удмуртский университет, 2013. – 108 с.

9. Алборов, Р. А. Управление земельными активами на базе развития его учетно-оценочных и контрольно-аналитических функций : монография / Р. А. Алборов, С. В. Сулаев, Т. А. Строт. – Ижевск : Ижевская государственная сельскохозяйственная академия, 2022. – 112 с.

10. Алборов, Р. А. Учет земельных участков в соответствии с требованиями ФСБУ 6/2020 «Основные средства» / Р. А. Алборов, С. М. Концевая, Л. И. Хоружий // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2022. – № 6. – С. 3–40.

11. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика : учебник : пер. с англ. / Алан Апчерч. – Москва : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.

12. Барнгольц, С. Б. Экономический анализ хозяйственной деятельности на современном этапе развития / С. Б. Барнгольц. – Москва : Финансы и статистика, 1984. – 214 с.

13. Барчо, М. Х. Цифровое развитие агропромышленного комплекса России на базе финансовой поддержки государства / М. Х. Барчо, А. А. Адаменко. – Текст: непосредственный // Вестник Академии знаний. – 2024. – № 2(61). – С. 38–42.

14. Безруких, П. С. Бухгалтерский учет : учебник / П. С. Безруких. – Москва : Бухгалтерский учет, 2005. – 527 с.

15. Бобрышев, А. Н. Генезис управленческого учета: историко-эволюционный и системно-хронологический подходы / А. Н. Бобрышев // Экономика и предпринимательство. – 2014. – № 1-2 (42). – С. 673–677.

16. Бобрышев, А. Н. Методические аспекты развития управленческого учета по бизнес-процессам и этапам жизненного цикла продукта / А. Н. Бобрышев, Е. А. Медведева // На страже экономики. – 2022. – № 2 (21). – С. 25–40.

17. Бобрышев, А. Н. Особенности ведения бухгалтерского учета при формировании интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях

/ А. Н. Бобрышев, С. А. Звягин, А. А. Кемпф // Международный бухгалтерский учет. – 2023. – Т. 26, № 7 (505). – С. 731–753.

18. Бобрышев, А. Н. Управленческий учет по проектам: теория и инструментарий : монография / А. Н. Бобрышев, Н. П. Агафонова. – Ставрополь : АГРУС Ставропольского гос. аграрного ун-та, 2023. – 180 с. – ISBN 978-5-9596-1896-4.

19. Богатая, И. Н. Стратегический учет собственности предприятия / И. Н. Богатая. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2001. – 320 с.

20. Богатая, И. Н. Учетно-аналитическая система коммерческих организаций как основа для управления денежными потоками при банкротстве / И. Н. Богатая, Е. М. Евстафьева // Учет и статистика. – 2009. – №3. – С. 69–74.

21. Боровицкая, М. В. Система внутреннего контроля как элемент стратегического управленческого учета / М. В. Боровицкая // АНИ: экономика и управление. – 2018. – № 1 (22). – URL: https://cyberleninka.ru/article/n/sistemavnutrennego-kontrolya-kak-element-strategicheskogo-upravlencheskogoucheta (дата обращения: 12.04.2024).

22. Боровков, П. Процесс планирования – система в динамике / П. Боровков // Справочник экономиста. – 2006. – №12. – С. 57–61.

23. Борозенец, В. Н. Учетно-аналитические инструменты в управлении бизнес-процессами в сельском хозяйстве / В. Н. Борозенец, М. Г. Лещева // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2015. – № 4. – С. 73–81.

24. Бунина, А. Ю. Внутренний аудит в системе управления организацией / А. Ю. Бунина, Ю. В. Зарочинцева // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2017. – № 4(55). – С. 217–223.

25. Бунина, А. Ю. Внутренняя управленческая отчетность как основа оценки деятельности центров ответственности / А. Ю. Бунина // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2010. – № 3. – С. 71–73.

26. Бутюгина, А. А. Автоматизация системы бюджетирования на сельскохозяйственных предприятиях / А. А. Бутюгина, Е. Е. Горбунова // Вестник Курганской ГСХА. – 2015. – №2 (14). – С. 61–62.

27. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие / Е. И. Костюкова, А. Н. Бобрышев, С. В. Гришанова [и др.] ; под ред. Е. И. Костюковой. – Москва : КноРус, 2024. – 272 с.

28. Бухгалтерский учет : учебное пособие для обучающихся по специальности 38.05.01 экономическая безопасность / Н. Н. Бондина, И. А. Бондин, Т. В. Зубкова [и др.]. – Пенза : Изд-во ПГАУ, 2019. – 398 с.

29. Бухгалтерский учет и анализ в крестьянских (фермерских) хозяйствах : учебное пособие для вузов / Е. И. Костюкова, М. Г. Лещева, Н. В. Кулиш [и др.]. – 2-е изд., стер. – Санкт-Петербург : Лань, 2022. – 308 с.

30. Бычкова, С. М. Влияние отраслевых особенностей на информационные потребности пользователей бухгалтерской финансовой отчетности / С. М. Бычкова, Ж. В. Михайлова // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. – 2021. – № 3. – С. 112–126.

31. Бычкова, С. М. Внутренняя отчетность агрохолдингов / С. М. Бычкова, Д. О. Забазнова // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2021. – Т. 1, № 12(120). – С. 78–87.

32. Бычкова, С. М. Использование инструментов (компонентов) стратегического анализа в аудиторской деятельности / С. М. Бычкова, Ж. В. Михайлова // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития : материалы XIV Международной научно-практической конференции, Екатеринбург, 24 апреля 2023 года / отв. за выпуск Т. И. Буянова. – Екатеринбург : Уральский государственный экономический университет, 2023. – С. 19–22.

33. Бычкова, С. М. Исторический аспект развития интегрированной отчетности / С. М. Бычкова, Е. А. Мальцева // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2023. – Т. 1, № 8(140). – С. 34–40.

34. Бычкова, С. М. Контроль в условиях внутреннего взаимодействия в агрохолдинге / С. М. Бычкова, Д. О. Забазнова. – Текст: непосредственный // Всероссийская (национальная) научно-практическая конференция к 100-летию факультета экономики и управления в АПК: материалы национальной научно-практической конференции, Санкт-Петербург – Пушкин, 24 июня 2022 года. – Санкт-Петербург : Санкт-Петербургский государственный аграрный университет, 2022. – С. 21–23.

35. Бычкова, С. М. Роль нефинансовой отчетности в принятии экономических решений / С. М. Бычкова, Е. А. Мальцева // Аудитор. – 2023. – Т. 9, № 11. – С. 19–24.

36. Бычкова, С. М. Цифровые технологии – новая реальность анализа благонадежности контрагента / С. М. Бычкова, О. В. Швец // Учет. Анализ. Аудит. – 2022. – Т. 9, № 5. – С. 43–55.

37. Валиев, А. Р. К вопросу развития и экономической эффективности мелиоративной отрасли Республики Татарстан / А. Р. Валиев, Н. М. Асадуллин, Л. В. Михайлова // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2023, Т. 18, № 2(70). – С. 199–205.

38. Васильев, В. В. Мелиоративное обустройство Белорусского полесья – основа социально-экономического развития региона / В. В. Васильев, В. И. Невдах, О. А. Шавлинский // Природообустройство. – 2008. – № 2. – С. 33–37.

39. Вахрушина, М. А. Взаимосвязь процедур управленческого учета и внутреннего контроля / М. А. Вахрушина, М. А. Пруненко. – Текст : электронный // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – № 5. – URL: https://cyberleninka.ru/article/n/vzaimosvyaz-protsedur-upravlencheskogo-ucheta-i-vnutrennego-kontrolya (дата обращения: 31.12.2020).

40. Вахрушина, М. А. Управленческий учет как информационная база подготовки экологического раздела отчетности в области устойчивого развития / М. А. Вахрушина, А. В. Биткина, Т. В. Малышенко // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2023. – № 6. – С. 20–35.

41. Вострова, А. А. Учет затрат по центрам ответственности / А. А. Вострова // Актуальные вопросы экономических наук. – 2017. – № 56. – С. 146–149.

42. Врублевский, Н. Д. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Налоги и налогообложение» / Н. Д. Врублевский. – Москва : Бухгалт. учет, 2005. – 399 с.

43. Габдрахманов, И. Х. Система земледелия Республики Татарстан. Инновации на базе традиций / И. Х. Габдрахманов. – Казань : Центр инновационных технологий. – 2014. – Ч. 1: Общие аспекты системы земледелия. – 168 с.

44. Гаррисон, Дж. Управленческий учет – перспектива / Дж. Гаррисон // Контроллинг. – 1992. – № 3. – С. 70–92.

45. Гатина, Ф. Ф. Государственные интересы в повышении эколого-экономической эффективности землепользования и культуры земледелия / Ф. Ф. Гатина, Р. Уллах, А. Н. Хисамиева // Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики : сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции, Казань, 28–29 мая 2019 года. – Казань : Казанский государственный аграрный университет, 2019. – С. 51–55.

46. Герасимов, А. Н. Определение приоритетных направлений инновационного развития сельского хозяйства Ставропольского края / А. Н. Герасимов, Е. И. Громов, Ю. С. Скрипниченко // АПК: экономика, управление. – 2018. – № 11. – С. 8–13.

47. Гиляровская, Л. Т. Анализ и оценка финансовой устойчивости коммерческих организаций : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 080105 «Финансы и кредит» / Л. Т. Гиляровская, А. В. Ендовицкая. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 159 с.

48. Глинская, О. С. Организационно-методическое обеспечение внутреннего контроля в экономических субъектах / О. С. Глинская, Д. В.

Александрина, Т. В. Спиркин. – Текст : электронный // Заметки ученого. – 2021. – № 3-1. – С. 135–138.

49. Глушко, Е. В. Формирование требований к учетной информации в системе учетно-аналитического обеспечения управления воспроизводством многолетних насаждений / Е. В. Глушко // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. – 2019. – № 1(46). – С. 196–203.

50. Говдя, В. В. Оперативный контроль затратно-стоимостных дескрипторов в управленческом учете организаций АПК / В. В. Говдя, К. А. Величко // Естественно-гуманитарные исследования. – 2019. –№ 26(4). – С. 244–247.

51. Говдя, В. В. Роль учетно-контрольной системы в обеспечении экономической безопасности аграрного формирования / В. В. Говдя, З. И. Кругляк // Научно-технологическое обеспечение агропромышленного комплекса России: проблемы и решения : сборник тезисов по материалам IV Национальной конференции, Краснодар, 29–30 октября 2019 года / отв. за выпуск А. Г. Кощаев. – Краснодар : Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина, 2019. – С. 112.

52. Гришанова, С. В. Методика построения инновационной системы управления в целях эффективного выполнения задач управленческого учета / С. В. Гришанова, В. С. Яковенко, Т. В. Скребцова // Вестник Института дружбы народов Кавказа (Теория экономики и управления народным хозяйством). Экономические науки. – 2019. – № 4(52). – С. 24.

53. Громов, Е. И. Формирование модели для реализации задач комплексного развития сельских территорий аграрно-ориентированного региона / Е. И. Громов // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление. – 2020. – № 2. – С. 144–153.

54. Данные отчетности организаций как основа управленческих решений : учебное пособие / Т. В. Терентьева, Т. В. Варкулевич, М. Н. Арнаут, Е. Г. Шумик ; Министерство науки и высшего образования Российской Федерации, Владивостокский государственный университет экономики и сервиса (ВГУЭС). – Владивосток : Изд-во ВГУЭС, 2019. – 199 с.

55. Денгаева, К. Ш. Принципы формирования управленческой отчетности по результатам оценки деятельности служб предприятия / К. Ш. Денгаева // Финансовые исследования. – 2012. – № 4(37). – С. 79–85.

56. Дзагоева, И. Т. Развитие мелиорации в РСО – Алания, проблемы, пути решения / И. Т. Дзагоева, В. А. Дзагоев // Известия Горского государственного аграрного университета. – 2015. – Т. 52, № 3. – С. 187–192.

57. Друри, К. Управленческий и производственный учет : учебное пособие / К. Друри ; пер. с англ. В. Н. Егорова. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 314 с.

58. Евстигнеева, О. А. Бюджетирование на предприятии и внутренний контроль / О. А. Евстигнеева // Карельский научный журнал. – 2018. – Т. 7, № 4(25). – С. 82–84.

59. Жучкова, Е. В. О внутреннем контроле и методах его организации / Е. В. Жучкова // Белгородский экономический вестник. – 2011. – № 3. – С. 122–129.

60. Закирова, А. Р. Внутренние управленческие отчеты – основа принятия эффективных управленческих решений в мелиорации / А. Р. Закирова, Р. Уллах // Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях стратегического развития экономики : сборник научных трудов по материалам Всероссийской (национальной) научно-практической конференции молодых ученых, Казань, 24 марта 2021 года. – Казань : Казанский государственный аграрный университет, 2021. – С. 28–34.

61. Закирова, А. Р. Контрольное обеспечение системы управления сельскохозяйственными предприятиями / А. Р. Закирова, Г. С. Клычова, У. Рахим // Глобальные вызовы для продовольственной безопасности: риски и возможности : научные труды Международной научно-практической конференции, Казань, 1–3 июля 2021 года. – Казань : Казанский государственный аграрный университет, 2021. – С. 179–185.

62. Землепользование в сельском хозяйстве в цифрах. – URL: https://www.fao.org/sustainability/news/news/ru/c/1287543 (дата обращения: 20.11.2023).

63. Ибрагимов, А. Г. Перспективы и проблемы цифровизации сельского хозяйства в России / А. Г. Ибрагимов, Г. К. Джанчарова, М. Г. Лещева // Экономика и предпринимательство. – 2020. – № 9(122). – С. 587–589.

64. Иванов, Е. А. Сущностные характеристики и концептуальная модель учетно-аналитической системы. // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2014. – № 1. – С.162–166.

65. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В. Б. Ивашкевич. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2019. – 448 с.

66. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов / В. Б. Ивашкевич. – Москва : Юристъ, 2003. – 618 с.

67. Игошина, Ю. А. Бюджетирование как элемент системы внутреннего контроля на сельскохозяйственных организациях / Ю. А. Игошина // Вестник НГИЭИ. – 2016. – 1 (56). – С. 106–114.

68. Известкование кислых почв: прошлое и настоящее / Р. Б. Нурылгаянов, Ф. Р. Гиниятова, А. Ф. Зайнагабдинов, И. И. Хаернасов // Вестник Башкирского государственного аграрного университета. – 2021. – № 1 (57). – С. 34–41.

69. Измалкова, И. В. Управленческая отчетность: Источник информации для контроля, анализа и принятия эффективных решений по управлению бизнесом / И. В. Измалкова, Л. Ю. Татаренко // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2022. – № 10-1. – С. 74–79.

70. Институт внутренних аудиторов [Электронный ресурс]. – URL: https://www.iia-ru.ru/ (дата обращения: 07.10.2023). – Текст: электронный.

71. Исаева, О. Н. Цифровые технологии в аудиторской деятельности: возможности и риски / О. Н. Исаева, И. Ю. Скляров // Финансово-аналитическое обеспечение научно-технологического развития инновационной экономики : сборник научных трудов по материалам IV Международной научно-практической конференции, Ставрополь, 22–24 июня 2022 года. – Ставрополь : Общество с ограниченной ответственностью «СЕКВОЙЯ», 2022. – С. 62–68.

72. Исследование текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита нефинансовых организаций в России : [совместное исследование ИВА и ТеДо, 2023 год]. – Текст : электронный // Институт внутренних аудиторов : [сайт]. – URL: https://www.iia-ru.ru/inner_auditor/issledovania/ (дата обращения: 09.03.2024).

73. К вопросу развития и экономической эффективности мелиоративной отрасли Республики Татарстан / М. М. Хисматуллин, А. Р. Валиев, М. М. Хисматуллин [и др.] // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2023. – Т. 18, № 2 (70). – С. 199–205.

74. К вопросу развития и экономической эффективности орошаемого земледелия / М. М. Хисматуллин, Ф. Н. Мухаметгалиев, М. М. Хисматуллин [и др.] // Финансовый бизнес. – 2022. – № 3 (225). – С. 68–73.

75. Каверина, О. Д. Управленческий учет: теория и практика : учебник для бакалавров: для студентов высших учебных заведений, обучающихся по экономическим направлениям и специальностям / О. Д. Каверина. – 2-е изд., доп. и перераб. – Москва : Юрайт, 2014. – 488 с

76. Каковкина, Т. В. Разработка внутрифирменного стандарта «Организация системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни» : монография / Т. В. Каковкина. – Москва : РУСАЙНС, 2016 – 234 с.

77. Карпова, Т. П. Управленческий учет : учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности 060400 (Финансы и кредит) / Т. П. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юнити, 2004. – 350 с.

78. Карпова, Т. П. Концепция управленческого учета на основе движения продукта и нарастания затрат в среде контроллинга // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 1. – С. 90–98.

79. Кателикова, Т. И. Организационные аспекты системы внутреннего контроля экономических субъектов / Т. И. Кателикова, А. Н. Кателиков // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2023. – № 3 (78). – С. 263–268.

80. Кашперская, А. И. Технологические инструменты моделирования системы внутреннего контроля предприятий ресторанного хозяйства / А. И. Кашперская. – Текст : электронный. // Бизнесинформ. – 2019. – № 8 (499). – URL: https://cyberleninka.ru/article/n/tehnologicheskie-instrumenty-modelirovaniya-sistemy-vnutrennego-kontrolya-predpriyatiy-restorannogo-hozyaystva (дата обращения: 07.10.2023).

81. Керимов, В. Э. Развитие управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях / В. Э. Керимов, А. Р. Махмудов. – 2-е издание. – Москва : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2021. – 160 с.

82. Керимов, В. Э. Управленческий учет / В. Э. Керимов, Ю. А. Мырксина. – Москва : Росинформагротех, 2017. – 136 с.

83. Классика экономической мысли : [сочинения] / В. Петти, А. Смит, Д. Рикардо, Д. Л. Кейнс, М. Фридмен. – Москва : ЭКСМО-пресс, 2000. – 894, [1] с.

84. Клычова, Г. С. Виды мелиоративных работ / Г. С. Клычова, Р. Уллах, К. И. Абдурахманова // Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях стратегического развития экономики : сборник научных трудов по материалам Всероссийской (национальной) научно-практической конференции молодых ученых, Казань, 19–20 апреля 2022 года. – Казань : Казанский государственный аграрный университет, 2022. – С. 534–539.

85. Клычова, Г. С. Методика формирования внутренней управленческой отчетности в сельскохозяйственной организации / Г. С. Клычова, А. Р. Закирова // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2011. – Т. 6, № 1(19). – С. 44–48.

86. Клычова, Г. С. Особенности учета затрат на проведение мелиоративных работ / Г. С. Клычова, У. Рахим, К. И. Абдурахманова // Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях стратегического развития экономики : сборник научных трудов по материалам Всероссийской (национальной) научно-практической конференции молодых ученых, Казань, 19–

20 апреля 2022 года. – Казань : Казанский государственный аграрный университет, 2022. – С. 540–546.

87. Клычова, Г. С. Построение системного контроля показателей управленческой отчетности / Г. С. Клычова, И. В. Багаев, Т. Д. Поплаухина // Международный бухгалтерский учет. – 2023. – Т. 26, № 5 (503). – С. 478–499.

88. Клычова, Г. С. Современное состояние мелиорации в Российской Федерации / Г. С. Клычова, У. Рахим, К. И. Абдурахманова // Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях стратегического развития экономики : сборник научных трудов по материалам Всероссийской (национальной) научно-практической конференции молодых ученых, Казань, 19–20 апреля 2022 года. – Казань : Казанский государственный аграрный университет, 2022. – С. 546–551.

89. Клычова, Г. С. Теоретические основы управленческого учета / Г. С. Клычова, Р. Уллах, И. Ю. Мулинов // Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях стратегического развития экономики : сборник научных трудов по материалам Всероссийской (национальной) научно-практической конференции молодых ученых, Казань, 23–24 марта 2023 года. – Казань : Казанский государственный аграрный университет, 2023. – С. 266–273.

90. Клычова, Г. С. Управленческий учет земель сельскохозяйственного назначения и внутренняя отчетность об их использовании / Г. С. Клычова, А. Р. Закирова, А. С. Клычова // Вестник Казанского ГАУ. – Казань : Казанский ГАУ, 2019. – № 4 (30). – С. 16–21.

91. Ковалева, Н. Н. Оптимизация системы внутреннего контроля на предприятии / Н. Н. Ковалева, А. Э. Мельгуй, Л. В. Ермакова // Экономика. Социология. Право. – 2020. – № 4(20). – С. 27–35.

92. Когденко, В. Г. Роль цифровых компаний в трансформации российской экономической модели / В. Г. Когденко // Экономический анализ: теория и практика. – 2023. – Т. 22, № 6 (537). – С. 1000–1030.

93. Козменкова, С. В. Управленческий учет земель сельскохозяйственного назначения: состояние и развитие // Международный бухгалтерский учет. – 2022. – Т. 25. № 8 (494). – С. 884–902.

94. Козменкова, С. В. Формирование бухгалтерской информации в системе управления рынком земель сельскохозяйственного пользования. – Нижний Новгород : Нижегородская государственная сельскохозяйственная академия, 2002. – 338 с.

95. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет : учебник / Н. П. Кондраков. – Изд. 4-е, перераб. и доп. – Москва : Проспект, 2016. – 512 с.

96. Константинов, В. К. Обоснование и пути возрождения гидролесомелиорации в России / В. К. Константинов // Вестник Московского государственного университета леса. Лесной вестник. – 2016. – Т. 20, № 1. – С. 12–16.

97. Контрольное обеспечение системы управления затратами предприятий / Г. С. Клычова, А. Р. Закирова, Н. Н. Нигматуллина [и др.] // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2021. – Т. 16, № 4 (64). – С. 115–121.

98. Коростелкина, И. А. Формирование учетно-аналитической информации в региональной системе налогового администрирования / И. А. Коростелкина, М. М. Коростелкин // Научный диалог: экономика и менеджмент : сборник научных трудов по материалам Международной научной конференции, Самара, 8 октября 2016 года / Международная научно-исследовательская федерация «Общественная наука». – Самара : ЦНК МНИФ «Общественная наука», 2016. – Часть 1. – С. 28–31.

99. Костюкова, Е. И. Анализ развития Ставропольского края в контексте перехода к цифровой экономике / Е. И. Костюкова, И. Б. Манжосова // Экономический анализ: теория и практика. – 2022. – Т. 21, № 2 (521). – С. 228–250.

100. Костюкова, Е. И. Особенности государственной поддержки в системе продовольственной безопасности и развитие учетно-информационного обеспечения в растениеводстве / Е. И. Костюкова, М. В. Феськова, М. К. Джикия // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2022. – № 12. – С. 786–795.

101. Костюкова, Е. И. Особенности формирования внутренней управленческой отчетности в рыбоводческих организациях / Е. И. Костюкова, Р. И. Галилова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 43 (193). – С. 35–43.

102. Костюкова, Е. И. Цифровизация бухгалтерского учета как итог автоматизированной обработки данных / Е. И. Костюкова, В. С. Германова, А. В. Фролов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2020. – № 10. – С. 24–31.

103. Костюченко, Т. Н. Состояние и тенденции развития аграрного сектора экономики Ставропольского края / Т. Н. Костюченко, Н. Ю. Ермакова, Н. В. Банникова // Фундаментальные исследования. – 2015. – № 5–4. – С. 732–737.

104. Костяков, А. Н. Основы мелиорации / А. Н. Костяков. – Москва : Сельхозгиз, 1960. – 662 с.

105. Кусакина, О. Н. Возможности применения цифровых технологий в устойчивом развитии эколого-экономических систем / О. Н. Кусакина, Н. А. Довготько // Стратегии и инструменты экологически устойчивого развития экономики : сборник трудов XV Международной научно-практической конференции Российского общества экологической экономики, Ставрополь, 2–5 июля 2019 года. – Ставрополь : АГРУС Ставропольского гос. аграрного ун-та, 2019. – С. 404–410.

106. Кусакина, О. Н. Тенденции и проблемы развития агробизнеса в современных условиях / О. Н. Кусакина // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2022. – № 12 (151). – С. 36–42.

107. Кусакина, О. Н. Эффективность функционирования агробизнеса под влиянием условий внешней и внутренней среды / О. Н. Кусакина, Д. А. Багринцев // Современные вызовы развития сельских территорий: социальные, экономические, организационно-правовые аспекты : сборник научных статей по материалам Международного форума, Ставрополь, 7 февраля 2023 года. – Ставрополь : АГРУС Ставропольского гос. аграрного ун-та, 2023. – С. 151–153.

108. Логвинова, Т. И. Методический инструментарий риск-ориентированного аудита учетной информации об основных средствах в сельском хозяйстве / Т. И. Логвинова, Е. Ю. Дьяченко // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2018. – № 2(57). – С. 200–207.

109. Логинова, Н. А. Концептуальные положения формирования системы мониторинга экономической безопасности хозяйствующего субъекта / Н. А. Логинова, А. Н. Герасимов, Г. В. Гиоев // Финансовый бизнес. – 2023. – № 6(240). – С. 65–67.

110. Лосева, А. С. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие / А. С. Лосева. – Воронеж : Мичуринский ГАУ, 2018. – 101 с.

111. Лукманов, А. А. Эффективность мелиоративной отрасли и проблемы ее развития в Республике Татарстан / А. А. Лукманов, Р. М. Гайнуллин, И. Г. Гайнутдинов // Агрохимический вестник. – 2023. – № 2. – С. 3–10.

112. Любушин, Н. П. Использование инструментария экономического анализа в оценке устойчивого развития / Н. П. Любушин, Н. Э. Бабичева // Экономический анализ: теория и практика. – 2023. – Т. 22, № 10(541). – С. 1864–1887.

113. Манжосова, И. Б. Концептуально-методические аспекты «цифровизации» сельского хозяйства / И. Б. Манжосова // Вестник Академии знаний. – 2018. – № 26(3). – С. 166–174.

114. Маняева, В. А. Формирование показателей управленческой отчетности центров ответственности организации / В. А. Маняева // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2020. – № 7-2. – С. 73–79.

115. Маняева, В. А. Особенности внутреннего финансового аудита как элемента системы внутреннего контроля / В. А. Маняева, Ю. В. Резникова. // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2022. – № 11 (217). – С. 74–81.

116. Марков, А. В. Информатизация системы управления государственными и муниципальными закупками / А. В. Марков, К. Е. Сорокина // Экономическая безопасность как парадигма современной теории и практики

управления : сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции / отв. ред. О. Г. Аркадьева. – Чебоксары, 2019. – С. 196–199.

117. Маршалл, А. Основы экономической науки / А. Маршалл; [пер. с англ. В. И. Бомкина, В. Т. Рысина, Р. И. Столпера]. – Москва : Эксмо, 2007. – 830 с.

118. Маслова, Л. А. Организация рационального использования земель сельскохозяйственного назначения : курс лекций по направлению подготовки 21.03.02 «Землеустройство и кадастры» / Л. А. Маслова. – Пенза : Пензенский государственный университет архитектуры и строительства, 2024. – 103 с.

119. Меделяева, З. П. Бухгалтерская управленческая отчетность, ее содержание и формы представления / З. П. Меделяева, Е. Б. Трунова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2015. – № 2. – С. 100–108.

120. Мезенцева, Т. М. Финансовая стратегия/ Т. М. Мезенцева, К. С. Саенко, А. В. Поляков // Аудиторские ведомости. – 2001. – № 1. – С. 62–71.

121. Мелиорация земель / А. И. Голованов, И. П. Айдаров, М. С. Григоров [и др.] ; под ред. А. И. Голованова. – Москва : КолосС, 2011. – 824 с.

122. Мелиорация земель : учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению подготовки (специальности) «Природообустройство и водопользование» / [А. И. Голованов и др.] ; под ред. А. И. Голованова ; Ассоц. «Агрообразование». – Москва : КолосС, 2011. – 824 с.

123. Мельник, М. В. Ревизия и контроль : учебное пособие / М. В. Мельник. – Москва : ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. – 520 с.

124. Мельник, М. В. Современный этап развития учетно-контрольной и аналитической деятельности / М. В. Мельник // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. – № 1. – С. 83–90.

125. Мельников, А. Б. Актуальные аспекты обеспечения глобальной продовольственной безопасности / А. Б. Мельников, А. М. Зеленская, В. Ю. Брык // Вестник Академии знаний. – 2022. – № 48 (1). – С. 181–187.

126. Мельников, А. Б. Проблемы реализации политики импортозамещения сельскохозяйственной техники в России / А. Б. Мельников, А. А. Скоморощенко //

Экономика, труд, управление в сельском хозяйстве. – 2023. – № 11(105). – С. 75–81.

127. Мельников, А. Б. Цифровая экономика в аграрном секторе / А. Б. Мельников, Ю. Р. Тахмазян // Естественно-гуманитарные исследования. – 2022. – № 39 (1). – С. 187–191.

128. Меры государственной поддержки развития мелиорации и их результативность / М. М. Хисматуллин, А. С. Лукин, Ф. Н. Авхадиев [и др.] // Финансовый бизнес. – 2022. – № 10 (232). – С. 72–76.

129. Методика формирования показателей оценки устойчивого развития экономических субъектов в условиях больших вызовов / Н. П. Любушин, Р. Э. Бабичева, О. М. Купрюшина, Д. Г. Ханин // Экономический анализ: теория и практика. – 2021. – Т. 20, № 11 (518). – С. 1994–2020.

130. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат труда и его оплаты в сельскохозяйственных организациях : утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008. – Текст : электронный // КонсультантПлюс : правовой портал. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_92959/ (дата обращения: 17.05.2024).

131. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств в сельскохозяйственных организациях : утв. Приказом Минсельхоза РФ от 19.06.2002 № 559. – Текст : электронный // КонсультантПлюс : правовой портал. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66684/1498cbcff582f4b79124e689a52c9207671cabed/?ysclid=lyjvxx7bl286849242 (дата обращения: 17.05.2024).

132. Механизмы внутреннего контроля процессов кормления в молочном животноводстве / Е. М. Кот, О. Г. Лоретц, О. А. Рущицкая [и др.] // Российский научный вестник. – 2024. – № 12. – С. 67–73.

133. Мулюкова, Г. Р. Управленческая отчетность экономических субъектов / Г. Р. Мулюкова, Э. Р. Салахутдинова, И. Н. Гирфанова. – Текст : электронный // Российский электронный научный журнал. – 2016. – № 2 (20). – С. 65–77.

134. Мустафаева, Х. Д. Теоретические и методологические аспекты внутреннего контроля / Х. Д. Мустафаева, У. З. Мамаева, П. А. Ибрагимова. – Текст : электронный // Проблемы развития АПК региона. – 2018. – № 33. – С. 193–197. – URL: https://e.lanbook.com/journal/issue/307892 (дата обращения: 09.04.2024).

135. Мухаметгалиев, Ф. Н. Вопросы развития малых форм хозяйствования и кооперации в сельской местности / Ф. Н. Мухаметгалиев, И. Г. Гайнутдинов Л. Ф. Ситдикова // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2019. – Т. 14, № 1(52). – С. 138–144.

136. Мухина, Е. Р. Необходимость формирования учетно-аналитической системы управления организационными знаниями / Е. Р. Мухина, Л. Н. Депутатова // Гуманитарные научные исследования. – 2016. – № 3 (55). – С. 289–290.

137. Насакина, Л. А. Формирование управленческой отчетности коммерческой организации на основе сегментного учета и отчетности / Л. А. Насакина // Школа университетской науки: парадигма развития. – 2016. – № 3-4. – С. 56–61.

138. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

139. Никандрова, Л. К. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие / Л. К. Никандрова, И. В. Гулина. – Москва : Логос, 2007. –184 с. (Новая университетская библиотека). – ISBN 978-5-98704-196-1.

140. Николаева, О. Е. Международные стандарты финансовой отчетности : учебное пособие / О. Е. Николаева, Т. В.Шишкова. – 2-е изд., испр. и доп. – Москва : УРУСС, 2001. – 264 с.

141. Николаева, О. Е. Стратегический управленческий учет / О. Е. Николаева, О. В. Алексеева. – Изд. 2-е. – Москва : Изд-во ЛКИ, 2008. – 304 с.

142. О бухгалтерском учете : федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ – Текст : электронный // КонсультантПлюс : правовой портал. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 15.02.2024).

143. О внесении изменений в постановление Правительства Чеченской Республики от 15 февраля 2022 года № 19 : постановление Правительства Чеченской Республики от 24.06.2024 № 132. – Текст : электронный // Официальный интернет-портал правовой информации. – URL: http://publication.pravo.gov.ru/document/2000202406260001?ysclid=m9gtl27ne7230943903 (дата обращения: 15.02.2024).

144. О внесении изменений и дополнений в Водный, Уголовный кодексы Республики Казахстан по вопросам безопасности плотин и мелиорации земель в соответствии с Законом Республики Казахстан : (утв. Постановлением Правительства Республики Казахстан от 26.12.2007 № 1296). – Текст : электронный // Юрист : [сайт]. – URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36857520&pos=1;-16#pos=1;-16 (дата обращения: 15.02.2024).

145. О Государственной программе эффективного вовлечения в оборот земель сельскохозяйственного назначения и развития мелиоративного комплекса Российской Федерации : постановление Правительства РФ от 14.05.2021 № 731. – Текст : электронный // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов – URL: https://docs.cntd.ru/document/603604725 (дата обращения: 20.11.2023).

146. О государственной программе эффективного вовлечения в оборот земель сельскохозяйственного назначения и развития мелиоративного комплекса Российской Федерации : постановление Правительства РФ от 14.05.2021 № 731. – Текст : электронный // Официальный интернет-портал правовой информации. – URL: http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202105180018?ysclid=m9gtyxctcj254556332 (дата обращения: 07.10.2023).

147. О мелиорации земель : федеральный закон от 10.01.1996 № 4-ФЗ (ред. от 25.12.2023). – Текст : электронный // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов : [сайт]. – URL: http://government.ru/docs/all/96086/ (дата обращения: 15.02.2024).

148. О системе управления реализацией национальной программы «Цифровая экономика Российской Федерации» (вместе с «Положением о системе управления реализацией национальной программы «Цифровая экономика Российской Федерации») : постановление Правительства РФ от 02.03.2019 № 234 (ред. от 13.05.2022) – Текст : электронный // КонсультантПлюс : правовой портал. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_319701/?ysclid=m9gtvu55lp215428285 (дата обращения: 07.10.2023).

149. О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы : указ Президента РФ от 09.05.2017 № 203. – Текст : электронный // КонсультантПлюс : правовой портал. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216363/?ysclid=m9gtxeunf0202948673 (дата обращения: 07.10.2023).

150. Об утверждении Доктрины продовольственной безопасности Российской Федерации : указ Президента РФ от 21.012020 № 20. – Текст : электронный // Гарант.РУ : информационно-правовой портал. – URL: https://base.garant.ru/73438425/ (дата обращения: 17.10.2023).

151. Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях : приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792. – Текст : электронный // КонсультантПлюс : правовой портал. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_59524/2ff7a8c72de3994f30496a0ccbb1ddafdaddf518/ (дата обращения: 26.08.2024).

152. Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций : приказ Минсельхоза РФ от 19.06.2002 № 559. – Текст : электронный // КонсультантПлюс : правовой портал. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66684/ (дата обращения: 28.08.2024).

153. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению : приказ Минфина России от 31.10.2000 (ред. от 08.11.2010.). – Текст : электронный // КонсультантПлюс : правовой портал. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 28.08.2024).

154. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций АПК : приказ Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654. – Текст : электронный // КонсультантПлюс : правовой портал. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/fd77112282dbfea5bd3d41e4ea505b0085625b16/?ysclid=lyl99ggrab383911532 (дата обращения: 20.11.2023).

155. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ6/01 : приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016). – Текст : электронный // КонсультантПлюс : правовой портал. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/71350ef35fca8434a702b24b27e57b60e1162f1e/?ysclid=lyjte3xr8b872639074 (дата обращения: 14.04.2024).

156. Об утверждении Правил предоставления из областного бюджета субсидий на возмещение части осуществленных расходов на реализацию мероприятий в области мелиорации земель сельскохозяйственного назначения : постановление Администрации Курской области от 28.11.2019 № 1168-па. – Текст : электронный // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов. – URL: https://docs.cntd.ru/document/561627631?ysclid=m9gz4nimcz357025722 (дата обращения: 20.11.2023).

157. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» : приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н (ред. от 29.06.2022). – Текст : электронный // КонсультантПлюс : правовой портал. – URL:

https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/?ysclid=m9gyxfalp2604704312 (дата обращения: 28.08.2024).

158. Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» : приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н (ред. от 30.05.2022). – Текст : электронный // КонсультантПлюс : правовой портал. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/2ff7a8c72de3994f30496a0ccbb1ddafdaddf518/ (дата обращения: 28.08.2024).

159. Общая теория занятости, процента и денег : пер. с англ. / общ. ред. и предисл. А. Г. Милейковского и И. М. Осадчей. – Москва : Прогресс, 1978. – 494 с.

160. Овсийчук, М. Ф. Контроль и ревизия / М. Ф. Овсийчук. – Москва : КноРус, 2006. – 224 с.

161. Одум, Юджин П. Основы экологии : перевод с 3-го англ. изд. / Ю. П. Одум ; под редакцией и с предисловием Н. П. Наумова. – Москва : Мир, 1975. – 740 с.

162. Определение этапов внешнего и внутреннего финансового контроля / Д. А. Ендовицкий, В. Н. Сердюк, Т. А. Пожидаева, Н. Э. Спиридонова // Международный бухгалтерский учет. – 2024. – Т. 27, № 1 (511). – С. 69–84.

163. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности :указания Минфина России № ПЗ-11/2013 // КонсультантПлюс : правовой портал. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/ (дата обращения: 20.11.2023).

164. Остаев, Г. Я. Концепция внедрения внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях / Г. Я. Остаев, И. М. Гоголев, О. О. Злобина // Экономика сельского хозяйства России. – 2020. – № 8. – С. 61–64.

165. Остаев, Г. Я. Необходимость внедрения бюджетирования в организациях / Г. Я. Остаев // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – № 10 (396). – С. 24–31.

166. Оценка эффективности мелиоративных работ / А. Р. Закирова, Г. С. Клычова, А. Р. Юсупова, Р. Уллах // Профессия бухгалтера – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством : сборник научных трудов по материалам IX Международной научно-практической конференции, посвященной памяти профессора В. П. Петрова, Казань, 16–17 марта 2021 года. – Казань : Казанский государственный аграрный университет, 2021. – С. 70–74.

167. Павленко, И. Г. Эффективность управления бизнес-процессами агропромышленного комплекса / И. Г. Павленко, М. К. Джикия // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2022. – № 11. – С. 768–778.

168. Палий, В. Ф. Основы калькулирования / В. Ф. Палий. – Москва : Финансы и статистика, 1987. – 287 с.

169. Палий, В. Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета / В. Ф. Палий, В. В. Палий // Бухгалтерский учет. – 2010. – № 17. – С. 60–62.

170. Палий, В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В. Ф. Палий. – Москва : ИНФРА-М, 2006. – 277 с.

171. Панков, В. В. Базовые принципы и допущения стратегического управленческого учета / В. В. Панков, В. Ф. Несветайлов // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 7. – С. 2–7.

172. Пачоли, Лука. Трактат о счетах и записях / Лука Пачоли ; изд. подготовил Михаил Кутер. – Москва : Финансы и статистика ; Краснодар : Просвещение-Юг, 2009. – 305 с.

173. Пинина, К. А. Бухгалтерский учет земель сельскохозяйственного назначения / К. А. Пинина, Р. Уллах, А. И. Исмагилова // Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях стратегического развития экономики : сборник научных трудов по материалам Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых, Казань, 27 марта 2019 года. – Казань : Казанский государственный аграрный университет, 2019. – С. 200–205.

174. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 : (с изменениями, внесенными приказом Минфина России от 04.12.2018 № 248н) // Министерство финансов Российской Федерации : [сайт]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=126653 (дата обращения: 14.04.2024).

175. Попова, Л. В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы / Л. В. Попова, Б. Г. Маслов, И. А. Маслова // Финансовый менеджмент. – 2008. – № 3. – С. 34–67.

176. Принципы и методы организации орошаемых земель на агроландшафтной основе / А. В. Колганов, В. Н. Щедрин, Е. В. Полуэктов [и др.]. – Москва : Эдэль-М, 2001. – 107 с.

177. Проблемы контроля учета и использования кормов в сельскохозяйственных организациях / Е. М. Кот, О. А. Рущицкая, Л. В. Сабурова, Ю. А. Тихонова // Научное обозрение: теория и практика. – 2024. – Т. 14, № 6(106). – С. 1129–1134.

178. Противоэрозионная мелиорация в Республике Татарстан / М. М. Хисматуллин, А. Р. Валиев, М. М. Хисматуллин [и др.] // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2022. – Т. 17, № 2 (66). – С. 47–54.

179. Развитие методического инструментария внутреннего контроля для повышения эффективности использования основных средств / А. Р. Закирова, Г. С. Клычова, Б. Г. Зиганшин [и др.] // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2021. – Т. 16, № 4 (64). – С. 88–95.

180. Развитие теоретических основ внутреннего контроля финансовых результатов предприятия / А. Р. Закирова, Г. С. Клычова, А. Ф. Дятлова [и др.] // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2020. – Т. 15, № 3 (59). – С. 99–106.

181. Резниченко, С. М. Современные системы внутреннего контроля: учебное пособие / С. М. Резниченко, М. Ф. Сафонова, О. И. Швырёва. – Краснодар: КубГАУ, 2016 – 439 с.

182. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар ; пер. с фр. [Н. В. Буровой и Т. О. Терентьевой] ; под ред. Я. В. Соколова. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 158 с.

183. Роль и место орошаемого земледелия в производстве сельскохозяйственной продукции и его экономическая эффективность (опыт Республики Татарстан) / М. М. Хисматуллин, М. М. Хисматуллин, А. Р. Валиев [и др.]. // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2021. – Т. 16, № 3 (63). – С. 160–166.

184. Рост аридности и развитие комплексной мелиорации в Республике Татарстан / М. М. Хисматуллин, М. М. Хисматуллин, Г. С. Клычова, Р. Уллах // Региональная экономика: теория и практика. – 2023. – Т. 21, № 8 (515). – С. 1530–1546.

185. Рыжова, Л. И. Практические аспекты внедрения системы бюджетирования на сельскохозяйственных предприятиях и подготовка регламентирующей документации / Л. И. Рыжова // Инновационная наука. – 2015. – № 12-1. – С. 261–264.

186. Самуэльсон, П. А. Экономика : учебник для вузов / П. А. Самуэльсон, В. Д. Нордхаус ; пер. с англ. под ред. Л. С. Тарасевича и Л. И. Леусского. – 15-е изд. – Москва : Бином-КноРус, 1999. – 800 с.

187. Сафиоллин, Ф. Н. Практические приемы частичной замены минеральных удобрений листовой подкормкой многолетних трав на серых лесных почвах Среднего Поволжья / Ф. Н. Сафиоллин // Кормопроизводство. – 2019. – № 7. – С. 12–18.

188. Сафиоллин, Ф. Н. Техника и технология поверхностного улучшения пойменных лугов Республики Татарстан / Ф. Н. Сафиоллин, А. Р. Валиев, М. М. Хисматуллин // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2022. – Т. 17, № 4 (68). – С. 50–55.

189. Сафиоллин, Ф. Н. Фоны минерального питания люцерновых агроценозов и урожайность последующей культуры полевого севооборота – яровой пшеницы ЭКАДА 70 на серых лесных почвах Республики Татарстан / Ф. Н.

Сафиоллин, Г. С. Миннуллин, С. В. Сочнева // Зерновое хозяйство России. – 2017. – № 2 (50). – С. 29–33.

190. Серебрякова, Т. Ю. Контроль экономических рисков сельскохозяйственными организациями / Т. Ю. Серебрякова, А. Е. Суглобов, О. Г. Гордеева. – DOI 10.32651/217-48 // Экономика сельского хозяйства России. – 2021. – № 7. – С. 48–53.

191. Серебрякова, Т. Ю. Риски организации и внутренний экономический контроль : монография / Т. Ю. Серебрякова ; Российский университет кооперации, Чебоксарский ф-л. – Москва : ИНФРА-М, 2019. – 111 с.

192. Сигидов, Ю. И. Управленческая отчетность: учебное пособие / Ю. И. Сигидов, Н. С. Власова. – Краснодар : КубГАУ, 2020. – 112 с.

193. Скляров, И. Ю. Основные тенденции инновационного развития аграрного сектора экономики / И. Ю. Скляров, Ю. М. Склярова, Д. В. Запорожец // Экономика, труд, управление в сельском хозяйстве. – 2024. – № 2(108). – С. 89–95.

194. Скляров, И. Ю. Роль стратегического аудита в повышении эффективности деятельности организации / И. Ю. Скляров, В. В. Бегун // Финансово-аналитическое обеспечение научно-технологического развития инновационной экономики : сборник научных трудов по материалам III Международной научно-практической конференции, Ставрополь, 22–24 июня 2021 года. – Ставрополь : Общество с ограниченной ответственностью «СЕКВОЙЯ», 2021. – С. 41–45.

195. Склярова, Ю. М. Государственная поддержка сельского хозяйства регионов России: особенности и практика реализации / Ю. М. Склярова, И. Ю. Скляров, Л. А. Латышева // Экономика сельского хозяйства России. – 2019. – № 2. – С. 2–7.

196. Склярова, Ю. М. Формирование системы источников финансирования сельскохозяйственных организаций / Ю. М. Склярова, И. Ю. Скляров, Л. А. Латышева // Экономика сельского хозяйства России. – 2021. – № 7. – С. 76–80.

197. Слободняк, И. А. Системный подход к формированию информации бухгалтерской управленческой отчетности / И. А. Слободняк // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 29. – С. 31–38.

198. Словарь-справочник почвенно-экологических терминов : учебное пособие / Санкт-Петербургский гос. ун-т ; [сост.: Б. Ф. Апарин и др.]. – Санкт-Петербург : Изд-во Санкт-Петербургского ун-та, 2006. – 285, [1] с.

199. Совершенствование методического обеспечения внутреннего контроля денежных средств предприятия / А. Р. Закирова, Г. С. Клычова, А. С. Хусаинова [и др.] // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2021. – Т. 16, № 3 (63). – С. 112–120.

200. Совершенствование методического обеспечения внутреннего контроля финансовых результатов / Г. С. Клычова, А. Р. Закирова, А. С. Клычова [и др.] // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2020. – Т. 15, № 4 (60). – С. 113–120.

201. Совершенствование методического обеспечения внутреннего контроля системы управления предприятием / Г. С. Клычова, А. Р. Закирова, А. Ф. Дятлова [и др.] // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2023. – Т. 18, № 2 (70). – С. 150–159.

202. Совершенствование формирования внутренней управленческой отчетности о мелиоративных работах / А. Р. Закирова, Г. С. Клычова, Р. Уллах, А. Ф. Дятлова // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2021. – Т. 16, № 2 (62). – С. 100–106.

203. Соколов, М. С. Оздоровление почвы и биологизация земледелия – важнейшие факторы оптимизации экологического статуса агрорегиона (Белгородский опыт) / М. С. Соколов // Агрохимия. – 2019. – № 11. – С. 3–16.

204. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности, ее проверка и аудит / Е. М. Кот, И. Ф. Пильникова, О. С. Горбунова [и др.] // Право и управление. – 2024. – № 9. – С. 106–110.

205. Стоянова, Е. С. Управление оборотным капиталом / Е. С. Стоянова, Е. А. Быкова, И. А. Бланк. – Москва : Перспектива, 1998. – 176 с.

206. Суйц, В. П. Управленческий учет : учебник / В. П. Суйц. – Москва : Высш. образование, 2007. – 370 с.

207. Сычев, В. Г. Роль мелиорации в повышении эффективности сельскохозяйственного производства и плодородия почв: экономико-правовые аспекты / В. Г. Сычев // Плодородие. – 2023. – № 1(130). – С. 57–63.

208. Ткач, В. И. Управленческий учет: международный опыт / В. И. Ткач, М. В. Ткач. – Москва : Финансы и статистика, 1994. – 144 с.

209. Толчинская, М. Н. Риск-ориентированный подход в организации службы внутреннего аудита / М. Н. Толчинская. // Фундаментальные исследования. – 2015. – № 10–3. – С. 640–644.

210. Тычинина, Н. А. Теоретическое обоснование содержания учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития предприятия / Н. А. Тычинина // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2009. – № 2. – С. 102–107.

211. Угрюмова, А. А. Анализ структуры государственных субсидий на развитие мелиоративной отрасли АПК Российской Федерации в территориальном разрезе / А. А. Угрюмова, О. Ю. Гришаева // Региональная экономика. Юг России. – 2022. Т. 10. – № 4. – С. 223–235.

212. Узарханова, А. С. Управленческий учет : учебное пособие / А. С. Узарханова. – Махачкала : ДГПУ, 2021. – 164 с.

213. Уланова, И. А. Оценка мелиоративных мероприятий при проведении экологической реабилитации водных биоресурсов / И. А. Уланова, Н. Б Ефимова // Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса. Наука и высшее профессиональное образование. – 2020. – № 1. – С. 134–147.

214. Уллах, Р. Затраты на мелиоративные работы в бухгалтерском учете / Р. Уллах, Г. Р. Бутакова // Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики : сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции, Казань, 23–24 мая 2023 года. – Казань : Казанский государственный аграрный университет, 2023.– С. 791–797.

215. Уллах, Р. Мелиорация земель как объект бухгалтерского учета: современное состояние и перспективы развития / Р. Уллах // Международный бухгалтерский учет. – 2024. – Т. 27, № 8 (518). – С. 898–912.

216. Уллах, Р. Проблемы мелиорации в современных климатических условиях / Р. Уллах, А. Л. Муллагалиева // Аграрная наука, творчество, рост : материалы XII Международной научно-практической конференции, Ставрополь, 7–9 февраля 2023 года. – Ставрополь : АГРУС Ставропольского гос. аграрного ун-та, 2023. – С. 104–107.

217. Уллах, Р. Совершенствование внутреннего контроля затрат на проведение мелиоративных работ / Р. Уллах // Международный бухгалтерский учет. – 2023. – Т. 26, № 9 (507). – С. 1057–1072.

218. Уллах, Р. Совершенствование системы внутреннего контроля в условиях цифровой экономики / Р. Уллах, А. Р. Антонов // Международный бухгалтерский учет. – 2024. – Т. 27, № 7 (517). – С. 809–826.

219. Уллах, Р. Совершенствование финансовой и управленческой отчетности по мелиоративным работам на предприятиях АПК / Р. Уллах // Международный бухгалтерский учет. – 2023. – Т. 26, № 10 (508). – С. 1180–1196.

220. Уллах, Р. Теоретические основы учета затрат на мелиоративные работы / Р. Уллах, Г. Р. Бутакова // Профессия бухгалтера – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством : сборник научных трудов по материалам XI Международной научно-практической конференции, посвященной памяти профессора В. П. Петрова, Казань, 25–26 апреля 2023 года. – Казань : Казанский государственный аграрный университет, 2023. – С. 720–727.

221. Уллах, Р. Целевое финансирование мелиоративных работ на предприятиях АПК / Р. Уллах // Международный бухгалтерский учет. – 2024. – Т. 27, № 1 (511). – С. 22–38.

222. Управленческий учет / Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, С. Марк Янг. – 3-е изд. – Москва : Вильямс, 2005. – 879 с. : ил, граф., табл.

223. Управленческий учет в интегрированных структурах АПК : учебное пособие / Л. И. Хоружий, Ю. Н. Катков, А. А. Романова, Е. А. Каткова, М. К. Джикия ; под ред. Л. И. Хоружий. – Москва : Научный консультант, 2023. – 186 с. – URL: http://elib.timacad.ru/dl/full/s29112023UUvTS.pdf/download/s29112023UUvTS.pdf (дата обращения: 14.04.2024). – Текст : электронный.

224. Управленческий учет в сельском хозяйстве : учебник / Л. И. Хоружий [и др.] ; под ред. Л. И. Хоружий. – Москва : ИНФРА-М, 2013. – 207 с.

225. Управленческий учет и анализ : с примерами из российской и зарубежной практики : учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / В. И. Петрова [и др.]. – Москва : ИНФРА-М, 2010. – 302 с.

226. Управленческий учет и внутрифирменный контроль в условиях коммерческой деятельности : монография / под ред. Н. Т. Лабынцева. – Москва : Финансы и статистика, 2009. – 176 с.

227. Усатова, Л. В. Основные направления формирования управленческой отчетности хозяйствующего субъекта / Л. В. Усатова, Е. В. Арская, Ю. В. Божко // Белгородский экономический вестник. – 2011. – № 3. – С. 103–114.

228. Усатова, Л. В. Проблемы формирования качественной управленческой учетно-аналитической информации / Л. В. Усатова, Е. В. Арская // Научные ведомости Белгородского государственного университета. Серия: Философия. Социология. Право. – 2012. – № 8127. – С. 43–51.

229. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» : утв. Приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н (ред. от 30.05.2022). – Текст : электронный // КонсультантПлюс : правовой портал. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/76123180f1200d66eb1102dd61173d0f8d64d569/?ysclid=lyk98hqol3328676664 (дата обращения: 20.11.2023).

230. Формирование единой информационной базы контрольно-аналитического обеспечения управления экономическими субъектами в условиях

цифровизации / О. В. Рожнова, Т. В. Лесина, Т. В. Пальгуева [и др.]. – Москва : КноРус, 2021. – 160 с.

231. Формирование отчетности в области устойчивого развития с применением информационных технологий / Г. С. Клычова, А. Р. Закирова, А. Р. Юсупова, Э. Р. Камилова // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2018. – Т. 13, № 2 (49). – С. 161–167.

232. Фролов, А. В. Внутренний контроль как фактор выявления банкротства коммерческой организации в условиях современной экономической обстановки / А. В. Фролов, Е. И. Костюкова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2020. – № 8. – С. 46–53.

233. Хахонова, Н. Н. Особенности организации работы центров ответственности на предприятии / Н. Н. Хахонова, И. Н. Емельянова, А. А. Юрина // Учет и статистика. – 2020. – № 3 (59). – С. 35–42.

234. Хахонова, Н. Н. Теоретико-методологическое исследование категории «учетно-аналитическая система» управления коммерческой организации / Н. Н. Хахонова // Фундаментальные исследования. – 2012. – № 9-1. – С. 231–234.

235. Хендриксен. Э. С. Теория бухгалтерского учета : [пер. с англ.] / Э. С. Хендриксен, С. Ф. ван Бреда ; [авт. предисл. Я. В. Соколов]. – Москва : Финансы и статистика, 1997. – 574 с.

236. Хендриксен ,Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен ; пер. И. А. Смирновой ; ред. Я. В. Соколова. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 574 с.

237. Хисматуллин, М. М. Достижения Республики Татарстан в мелиорации / М. М. Хисматуллин // Сахар. – 2016. – № 11. – С. 20–23.

238. Хисматуллин, М. М. Мелиорация в Республике Татарстан: современное состояние, проблемы и перспективы / М. М. Хисматуллин, М. М. Хисматуллин, Р. Уллах // Региональная экономика: теория и практика. – 2022. – Т. 20, № 1 (496). – С. 168–185.

239. Хисматуллин, М. М. Цифровые технологии в орошаемом земледелии / М. М. Хисматуллин // Мелиорация и водное хозяйство. – 2022. – № 2. – С. 28–31.

240. Хисматуллин, М. М. Экономическая эффективность мелиорации и проблемы ее развития (опыт Республики Татарстан) / М. М. Хисматуллин, М. М. Хисматуллин, Р. Уллах // Региональная экономика: теория и практика. – 2022. – Т. 20, № 12(507). – С. 2335–2363.

241. Хорнгрен, Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар ; [пер. с англ. О. А. Пинус и др.]. – 10-е изд. – Санкт-Петербург : Питер, 2005. – 1008 с.

242. Хруцкий, В. Е. Внутрифирменное бюджетирование: настольная книга по постановке финансового планирования / В. Е. Хруцкий, Т. В. Сизова, В. В. Гамаюнов. – Москва : Финансы и статистика, 2002. – 400 с.

243. Шайтанов, О. Л. Оценка влияния глобального потепления на климат Татарстана / О. Л. Шайтанов, Р. М. Низамов, Е. Т. Захарова // Зернобобовые и крупяные культуры. – 2021. – № 4(40). – С. 102–112.

244. Шапорова, О. А. Классификация и принципы формирования управленческой отчетности предприятий промышленности / О. А. Шапорова, Е. А. Кирпиченко, И. Г. Паршутина // Вестник ОрелГИЭТ. – 2017. – № 3(41). – С. 28–32.

245. Шеремет, А. Д. Управленческий учет : учебник / А. Д. Шеремет, О. Е. Николаева, С. И. Полякова ; под ред. А. Д. Шеремета. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2009. – 429 с.

246. Широбоков, В. Г. Проблемы бюджетирования деятельности аграрных организаций в парадигме современного управленческого учета / В. Г. Широбоков // Современные тенденции и направления развития статистики и аналитики : монография / под редакцией М. Н. Толмачева, И. В. Зенкиной. – Москва : КноРус, 2023. – С. 30–39.

247. Широбоков, В. Г. Формирование учетно-аналитического обеспечения управления операциями связанных сторон / В. Г. Широбоков, А. С. Созонов. – Воронеж : Воронежский ГАУ, 2023. – 150 с.

248. Щиборщ, К. В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К. В. Щиборщ. – Москва : Дело и Сервис, 2004. – 544 с.

249. Экономическая эффективность возделывания озимых зерновых культур на орошении / М. М. Хисматуллин, М. М. Хисматуллин, А. Р. Валиев [и др.] // Региональная экономика: теория и практика. – 2022. – Т. 20, № 9 (504). – С. 1719–1730.

250. Энергетические и экономические показатели известкования кислых почв, фосфоритования и применения расчетных норм минеральных удобрений на посевах яровой пшеницы Тулайковская 10 / А. А. Лукманов, Ф. Н. Сафиоллин, М. М. Хисматуллин [и др.] // Финансовый бизнес. – 2021. – № 10 (220). – С. 230–233.

251. Юдина, Л. Н. Управленческая отчетность организации / Л. Н. Юдина // Все для бухгалтера. – 2007. – № 15(207). – С. 18–28.

252. Accounting and analytical support of internal management reporting on reclamation works / G. Klychova, A. Zakirova, Sh. Khusainov [et al.] // E3S Web of Conferences: Key Trends in Transportation Innovation, KTTI 2019, Khabarovsk, 24–26 okt. 2019. – Vol. 157. – Khabarovsk : EDP Sciences, 2020. – P. 04022.

253. Accounting and Reporting Standards Underlying Corporate Financial Statements and Supplements / American Accounting Association. – Madison, 1957. – 64 p.

254. Anti-erosion reclamation and its economic efficiency / G. S. Klychova, A. R. Zakirova, M. M. Khismatullin [et al.] // BIO Web of Conferences: International Scientific-Practical Conference «Agriculture and Food Security: Technology, Innovation, Markets, Human Resources». – Vol. 52, Kazan, 26–28 may 2022. – Kazan : EDP Sciences, 2022. – P. 00022.

255. Development of methodological basics of internal control of stocks at the agricultural enterprise / A. Zakirova, G. Klychova, L. Tarasova [et al.] // E3S Web of Conferences, Chelyabinsk, 17–19 febr. 2021. – Chelyabinsk, 2021. – P. 12010.

256. Implementation of government support measures for reclamation as an incentive for the development of the agricultural industry: Experience of the Republic of Tatarstan / M. M. Khismatullin, F. N. Mukhametgaliev, N. M. Asadullin [et al.] // International Scientific-Practical Conference «Agriculture and Food Security: Technology, Innovation, Markets, Human Resources» (FIES 2021) : Agriculture and

Food Security: Technology, Innovation, Markets, Human Resources, Kazan, 28–29 may 2021. – Vol. 37. – Kazan : EDP Sciences, 2021. – P. 00080.

257. Improvement of the tool of strategic management accounting / G. Klychova, A. Zakirova, A. Klychova [et al.] // Advances in Intelligent Systems and Computing. – 2021. – Vol. 1258. – P. 669–686.

258. Internal control of efficiency of use of budgetary funds / A. Zakirova, G. Klychova, R. Nurieva [et al.] // Advances in Intelligent Systems and Computing. – 2021. – Vol. 1259. – P. 98–123.

259. Manakova, E. V. Basic control methods in the context of the use of digital technologies / E. V. Manakova, T. V. Zyryanova, E. M. Kot // Bio web of conferences : International Scientific and Practical Conference «From Modernization to Advanced Development: Ensuring Competitiveness and Scientific Leadership of the Agro-Industrial Complex» (IDSISA 2022), Ekaterinburg, 24–25 марта 2022 года. Vol. 51. – Ekaterinburg : EDP Sciences, 2022. – P. 06004.

260. Methodological basis of internal control in the costs management system of enterprises / G. Klychova, A. Zakirova, A. Khusainova [et al.] // E3S Web of Conferences: 14th International Scientific and Practical Conference on State and Prospects for the Development of Agribusiness, INTERAGROMASH 2021, Rostov-on-Don, 24–26 febr. 2021. – Vol. 273. – Rostov-on-Don : EDP Sciences, 2021. – P. 10040.

261. Ryabov, O. V. Development of the internal control system in the Russian commercial banks : monograph. / O. V. Ryabov ; Ministry of Education and Science, North-West Institute of Management, branch of RANEPA. – Tambov : Consulting company Ucom, 2019. – 64 p.

262. The Role and Place of Irrigated Agriculture in Agricultural Production and its Economic Efficiency / G. S. Klychova, A. R. Zakirova, R. Ullakh [et al.] // XV International Scientific Conference «INTERAGROMASH 2022» : Collection of materials of the 15th International Scientific Conference. Global Precision Ag Innovation 2022, Rostov-on-Don, 02–04 march 2022. – Vol. 575. – Rostov-on-Don : Springer Cham, 2023. – P. 2694–2706.

Приложение 1

Таблица 1 – Цель формирования управленческой отчетности

№ п/п	Автор	Цель управленческой отчетности
1.	В. Б. Ивашкевич [65]	Удовлетворение потребностей пользователей информации. Высшее руководство должно получать интегрированную управленческую отчетность, позволяющую судить о выполнении поставленных задач. Руководителям среднего звена необходима информация, содержащая значения и анализ ключевых показателей элементов финансово-хозяйственной деятельности. Руководству и специалистам структурных подразделений необходимы отчетные данные о результатах этой деятельности и планах ее осуществления на ближайшую перспективу с анализом влияния основных внутрипроизводственных факторов
2	Е. И. Костюкова, М. Г. Лещева, Н. В. Кулиш [и др.]	Является основным информационным ресурсом для перспективного анализа и управления. Цель составления – удовлетворение информационных потребностей руководства
3	И. А. Слободняк [197]	Обеспечение внутренних пользователей информацией, необходимой им для принятия управленческих решений на различных этапах управления организацией
4	А. С. Лосева [110]	Удовлетворение потребностей пользователей информации, повышение управляемости компанией
5	Т. В. Терентьева [54]	Предназначена для использования в управлении хозяйствующим субъектом, поэтому ее периодичность, формы, порядок составления определяются предприятием самостоятельно
6	З. П. Меделяева, Е. Б. Трунова [119]	Удовлетворение информационных потребностей для управления, оценки, контроля и планирования деятельности предприятия.
7	Г. Р. Мулюкова, Э. Р. Салахутдинова, И. Н. Гирфанова [130]	Удовлетворение информационных потребностей внутрифирменного управления путем предоставления данных в натуральном и стоимостном выражении, позволяющих не только производить оценку фактов хозяйственной жизни организации и контроль за ними, но и разрабатывать прогноз и план деятельности структурных подразделений предприятия либо отдельных направлений его деятельности

Источник: составлена автором

Приложение 2

Таблица 2 – Принципы формирования управленческой отчетности

№ п/п	Принципы	Характеристика принципа
1	2	3
1.	Целесообразность	Информация, обобщаемая во внутренних отчетах, должна отвечать цели, ради которой она была подготовлена
2.	Рентабельность	Затраты на подготовку информации не должны превышать выгоды от ее использования
3.	Объективность и точность	Внутренние отчеты не должны содержать субъективного мнения и предвзятых оценок; степень погрешности в отчетах не должна препятствовать принятию обоснованных решений; поскольку оперативность, быстрота представления отчетности отражаются на точности информации, следует стремиться к минимизации данного фактора
4.	Адресность	Означает, что показатели, содержащиеся во внутренней отчетности, направлены на конкретные управляющие центры и связаны с их информационными запросами. Внутренние отчеты содержат информацию, необходимую для принятия того или иного решения в определенные временем сроки, поэтому немаловажным принципом формирования управленческой отчетности является оперативность. Данные должны быть систематизированы и не должны содержать ненужную информацию, чтобы руководитель мог принять оптимальные управленческие решения [244]
5.	Краткость	В отчетности не должно быть излишней, избыточной информации: чем меньше объем отчета, тем более оперативно можно осмыслить его содержание и принять нужное решение
6.	Оперативность	Отчетность должна представляться к установленному сроку, что необходимо для принятия решений
7.	Сопоставимость	Возможность использовать отчетную информацию для работы разных центров ответственности; отчетность должна быть сопоставима также с планами и сметами
8.	Эффективность	Затраты на составление внутренней отчетности должны быть сопоставимы с выгодами от полученной управленческой информации [119]
9.	Релевантность	Управленческая отчетность должна быть полезной для принятия конкретных управленческих решений, а не просто информировать о тех или иных аспектах деятельности компании
10.	Достаточность	Информации в отчетности должно быть достаточно для принятия управленческих решений на соответствующем уровне, в то же время она не должна быть избыточной и отвлекать внимание руководителей на несущественные или не относящиеся к делу сведения
11.	Аналитичность	Управленческая отчетность должна предполагать возможность проведения последующего анализа с минимальными затратами времени [75]

Продолжение Таблицы 2

1	2	3
12.	Контролируемость	Заключается в том, что у управленцев, стоящих выше, не должна возникать необходимость проверки подробности отчетов менеджеров нижестоящих уровней, пока на это нет весомых причин, например, возникновение управленческой проблемы [244]
13.	Конфиденциальность	Означает составление внутренней отчетности, зафиксированной в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета. Данный принцип основывается на том, что вся полученная в ходе составления управленческой отчетности информация является конфиденциальной, то есть может быть доступна только тем, кому она предназначена [244]
14.	Нейтральность	Сводится к тому, что управленческая отчетность не должна использоваться для демонстрации личных пристрастий [244]
15.	Зависимость формата отчетности от объектов учета	В основе данного принципа должны учитываться критерии распределения центров ответственности. Согласно этому принципу формирование управленческой отчетности может осуществляться при наличии следующих условий: четкое определение функциональных сфер, несущих определенную ответственность; наличие территориального деления подразделений, дающего возможность ограничить ответственность за затраты в рамках данного сегмента; управление различными ответственными лицами [244]

Источник: составлена автором на основании источников [75;119; 244; 254]

Приложение 3

АКТ № 2

приемки-передачи выполненных работ по мелиоративным мероприятиям

Дата 27.05.2024 Место составления ООО АФ «Кырлай» Арского района РТ

Вид мелиоративных мероприятий химические

Площадь 500 га

Кадастровый номер земельного участка

Рабочая комиссия, назначенная распоряжением директора 21 мая 2024 года № 32 в составе:

председателя Архипов А. П. – главный мелиоратор

членов комиссии: Мухаметшин И. А. – главный агроном

Исламов К. Р. – начальник службы материально-технического обеспечения

Наименование работ (ресурсов)	Единица измерения	Первичные документы	Объем работ (ресурсов)		Стоимость работ (ресурсов), тыс. руб.		Отклонения	
			План	Факт	План	Факт	Количество	Сумма, тыс. руб
Химические удобрения	т	Акт расхода удобрений	600	599,2	14 980	15 000	+0,8	+20
Горюче-смазочные материалы	л	Лимитно-заборная карта	3960	4000	238	240	+40	+2
Услуги машинно-тракторного парка	усл. эт. га	Учетный лист тракториста-машиниста	1200	1236	65	67	+36	+2
Услуги грузового автотранспорта	т-км	Путевой лист грузового автомобиля	9386	9776	46	48	+390	+2
и т. д.								
Всего:	х		х	х	15 629	15 894	Х	+265

Причины отклонений: увеличение площади сельхозугодий, подлежащих химической мелиорации

Дополнительная информация:
Результаты анализа почвы:
– pH почвы до проведения работ – 8,5
– pH почвы до проведения работ – 7,0.

Работы приняла комиссия в следующем составе:

Главный мелиоратор _____
(Подпись) (Расшифровка подписи)

Главный агроном _____
(Подпись) (Расшифровка подписи)

Начальник службы
материально-технического обеспечения _____
М. П. (Подпись) (Расшифровка подписи)
(при наличии печати)

Приложение 4

Таблица 4 – Нефинансовые показатели, формируемые на этапе «Гидрогеологические и геоморфологические изыскания»

№ п/п	Показатель	Характеристика показателя	Значение или пояснительный текст	
			План	Факт
1.	Уровень грунтовых вод	Глубина залегания грунтовых вод от поверхности земли	2 м	2 м
2.	Напор воды	Давление воды в водоносном горизонте	15 м. в. с.	15 м. в. с.
3.	Коэффициент водоотдачи	Отношение объема свободно отдаваемой воды к объему всей породы	0,15	0,15
4.	Качество воды	Химический состав и загрязненность подземных вод	HCO3 – до 200 мг Ca – до 100 мг/л Mg – до 30 мг/л N(NO3) – до 50 мг/л SO4 – 150 мг/л Cl – до 50 мг/л Na – до 35 мг/л	HCO3 – 180 мг Ca – 95 мг/л Mg – 25 мг/л N(NO3) – 40 мг/л SO4 – 130 мг/л Cl – 47 мг/л Na – 30 мг/л
5.	Гидравлическая проводимость	Способность породы пропускать воду	10^{-6}см/с	10^{-6}см/с
6.	Пьезометрический уровень	Уровень, до которого поднимается вода в скважине	На 0,6–0,8 м ниже уровня воды верхнего водоносного горизонта	На 0,6–0,8 м ниже уровня воды верхнего водоносного горизонта
7.	Тип рельефа	Описание форм рельефа местности (холмы, равнины, овраги и т.д .)	Холмистая равнина, высота 170 м	Холмистая равнина, высота 170 м
8.	Уклон местности	Угол наклона поверхности земли	Наклон в северо-восточном направлении	Наклон в северо-восточном направлении
9.	Эрозионные процессы	Степень и типы эрозии, происходящие на территории.	Сильная эрозионная расчлененность поверхности	Сильная эрозионная расчлененность поверхности
10.	Тип почвы	Характеристики почвы	Дерново-подзолистая почва	Дерново-подзолистая почва
11.	Тектонические структуры	Наличие разломов, складок и других тектонических элементов	Западный склон Северо-Татарского свода	Западный склон Северо-Татарского свода

*Источник: составлено автором

Приложение 5

Таблица 5 – Нефинансовые показатели, формируемые на этапе «Проектирование, разработка и согласование проектов мелиорации»

№ п/п	Показатель	Характеристика показателя	Значение или пояснительный текст	
			План	Факт
1	2	3	4	5
1.	Сроки разработки проекта	Время, затраченное на подготовку проектной документации	20 рабочих дней	20 рабочих дней
2.	Качество проектной документации	Количество ошибок или недочетов, выявленных при проверке	Соответствуют требованиям	Имеются недостатки: – отсутствие необходимой исходно-разрешительной документации; – частичное отсутствие утвержденных в установленном порядке документов землепользования
3.	Соблюдение нормативных требований	Уровень соответствия проекта действующим стандартам и нормативам	Проект соответствует действующим стандартам и нормативам	Проект соответствует действующим стандартам и нормативам
4.	Уровень инноваций	Количество новых технологий или методов, используемых в проекте	Системы глобального позиционирования (GPS, ГЛОНАСС), датчики с беспроводной передачей информации	Системы глобального позиционирования (GPS, ГЛОНАСС), датчики с беспроводной передачей информации
5.	Сроки выполнения работ при разработке проекта мелиорации	Соответствие фактических сроков выполнения работ при разработке проекта мелиорации плановым	Сроки соответствуют	Сроки соответствуют

Продолжение Таблицы 5

1	2	3	4	5
6.	Качество выполненных работ при разработке проекта мелиорации	Уровень соответствия выполненных работ при разработке проекта мелиорации проектным требованиям	Качество выполненных работ при разработке проекта мелиорации соответствует проектным требованиям	Качество выполненных работ при разработке проекта мелиорации соответствует проектным требованиям
7.	Сроки согласования	Время, затраченное на получение всех необходимых разрешений и согласований	В течение 30 рабочих дней	30 рабочих дней
8.	Количество замечаний и предложений	Число замечаний и предложений, полученных от контролирующих органов	Отсутствуют	Отсутствуют
9.	Соблюдение сроков ввода в эксплуатацию	Соответствие фактических сроков ввода объекта в эксплуатацию плановым	Соблюдаются	Соблюдаются

*Источник: составлено автором.

Приложение 6

Таблица 6 – Нефинансовые показатели, формируемые на этапе «Возведение мелиоративных сооружений»

№ п/п	Показатель	Характеристика показателя	Значение или пояснительный текст	
			План	Факт
1.	Сроки выполнения строительных работ	Соответствие фактических сроков выполнения работ установленным плановым срокам	Соблюдаются	Соблюдаются
2.	Качество строительства	Уровень соответствия выполненных работ проектным требованиям и стандартам, включая прочность, надежность и долговечность сооружений	Соответствует требованиям	Соответствует требованиям
3.	Безопасность труда	Количество инцидентов, связанных с травматизмом или авариями на строительной площадке	Отсутствуют	Отсутствуют
4.	Соблюдение технологий и стандартов	Уровень соответствия строительных работ установленным технологическим процессам и стандартам	Соответствует требованиям	Соответствует требованиям
5.	Количество дефектов и переделок	Число выявленных дефектов и объем работ, требующих переделки	Отсутствуют	Отсутствуют
6.	Уровень механизации работ	Доля работ, выполняемых с использованием механизмов и автоматизированных систем	100 %	100 %
7.	Квалификация персонала	Уровень квалификации и опыта работников, задействованных в строительстве	Соответствует требованиям	Соответствует требованиям

Источник: составлено автором

Приложение 7

Таблица 7 – Нефинансовые показатели, формируемые на этапе «Ввод в эксплуатацию мелиоративных сооружений»

№ п/п	Показатель	Характеристика показателя	Значение или пояснительный текст	
			План	Факт
1.	Сроки ввода в эксплуатацию	Соответствие фактических сроков ввода объекта в эксплуатацию установленным плановым срокам	Соблюдаются	Соблюдаются
2.	Качество выполненных работ	Уровень соответствия готового объекта проектным требованиям и стандартам	Соответствует требованиям	Соответствует требованиям
3.	Готовность инфраструктуры	Уровень готовности всех необходимых инфраструктурных элементов, таких как дороги, коммуникации и т. д.	Инфраструктурные элементы готовы для эксплуатации	Инфраструктурные элементы готовы для эксплуатации
4.	Безопасность эксплуатации	Уровень соответствия объекта требованиям безопасности, включая наличие необходимых систем контроля и управления	Объект соответствует требованиям безопасности	Объект соответствует требованиям безопасности
5.	Количество выявленных дефектов	Число дефектов, выявленных при приемке объекта и требующих устранения	Отсутствуют	Отсутствуют
6.	Уровень автоматизации процессов	Доля процессов, автоматизированных с использованием современных технологий	90 %	90 %
7.	Квалификация эксплуатационного персонала	Уровень подготовки и квалификации персонала, который будет эксплуатировать объект	Соответствует требованиям	Соответствует требованиям
8.	Соблюдение нормативных требований	Уровень соответствия объекта действующим нормативным требованиям и стандартам	Соответствует требованиям	Соответствует требованиям

Источник: составлено автором

Приложение 8

Внутренний стандарт учета и контроля затрат на проведение мелиоративных работ

1. Бухгалтерский учет мелиоративных работ и формирование оперативной производственной отчетности

1.1 Цель составления оперативной производственной отчетности – предоставление достоверных, актуальных и структурированных данных о ходе выполнения мелиоративных работ, включая использование ресурсов (сырья, оборудования, трудозатрат), соблюдение сроков и др. Это позволяет руководству и специалистам в режиме реального времени оценивать эффективность производственных подразделений и выявлять критические точки, требующие корректировки.

1.2 Принципы формирования оперативной производственной отчетности состоят из бухгалтерских и производственных.

Таблица 8.1 – Принципы формирования оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам

№ п/п	Принцип	Характеристика
1	2	3
Бухгалтерские принципы		
1	Целесообразность	Информация, обобщаемая во внутренних отчетах, должна отвечать цели, ради которой она была подготовлена
2	Рентабельность	Затраты на подготовку информации не должны превышать выгоды от ее использования
3	Объективность и точность	Внутренние отчеты не должны содержать субъективного мнения и предвзятых оценок; степень погрешности в отчетах не должна препятствовать принятию обоснованных решений; поскольку оперативность, быстрота представления отчетности отражаются на точности информации, следует стремиться к минимизации данного фактора
4	Адресность	Показатели, содержащиеся во внутренней отчетности, направлены на конкретные управляющие центры и связаны с их информационными запросами
5	Краткость	В отчетности не должно быть излишней, избыточной информации: чем меньше объем отчета, тем более оперативно можно осмыслить его содержание и принять нужное решение
6	Оперативность	Отчетность должна представляться к установленному сроку, что необходимо для принятия решений
7	Сопоставимость отчетности	Возможность использовать отчетную информацию для работы разных центров ответственности; отчетность должна быть сопоставима также с планами и сметами
8	Эффективность	Затраты на составление внутренней отчетности должны быть сопоставимы с выгодами от полученной управленческой информации
9	Релевантность	Управленческая отчетность должна быть полезной для принятия конкретных управленческих решений, а не просто информировать о тех или иных аспектах

Продолжение Таблицы 8.1

1	2	3
		деятельности компании
10	Достаточность	Информации в отчетности должно быть достаточно для принятия управленческих решений на соответствующем уровне, в то же время она не должна быть избыточной и отвлекать внимание руководителей на несущественные или не относящиеся к делу сведения
11	Аналитичность	Управленческая отчетность должна предполагать возможность проведения последующего анализа с минимальными затратами времени
12	Контролируемость	У управленцев, стоящих выше, не должна возникать необходимость проверки подробности отчетов менеджеров нижестоящих уровней, пока на это нет весомых причин, например, возникновение управленческой проблемы
13	Конфиденциальность	Данный принцип основывается на том, что вся полученная в ходе составления управленческой отчетности информация является конфиденциальной, то есть может быть доступна только тем, кому она предназначена
14	Нейтральность	Сводится к тому, что управленческая отчетность не должна использоваться для демонстрации личных пристрастий
15	Интеграция с цифровыми инструментами	Принцип предполагает использование цифровых инструментов для сбора, обработки и использования данных, содержащихся в управленческой отчетности, при принятии управленческих решений
16	Заинтересованность стейкхолдеров в получаемой информации	Руководство экономического субъекта должно быть заинтересовано в получении информации, необходимой для принятия управленческих решений
17	Комплексность или интегрированность	Все управленческие отчеты должны формироваться в единой учетной системе и должны являться основой информационного обеспечения системы управления сельскохозяйственным предприятием
Производственные принципы		
18	Целостности природных объектов	Объекты, подвергающиеся обустройству или использованию, необходимо рассматривать как единые геосистемы, т.те. совокупность подземных вод, растений, почвы и т. д., что позволит учесть все затраты и определить их эффективность
19	Сбалансированности хозяйственной деятельности на обустроенной территории	Применение наиболее подходящих систем земледелия и природопользования для обеспечения оптимального расходования ресурсов
20	Принцип природных аналогий	Применение технологий, воспроизводящих естественные процессы
21	Необходимого разнообразия	Избежание создания неустойчивых монокультур [161] за счет разнообразия создаваемой человеком природной системы
22	Адекватности воздействий	Непрерывный сбор и обработка информации о состоянии природных систем
23	Предсказуемости	Мелиорация должна опираться на достоверные данные об изменении природных систем, экономической и социальной обстановки

1.3 Классификационные признаки, характеризующие единые подходы к оценке форматов отчетности о мелиоративных работах с учетом цифровой трансформации.

Таблица 8.2 – Классификация управленческой отчетности

Классификационный признак	Вид управленческих отчетов
По уровню принятия решений	Стратегические отчеты
	Тактические отчеты
	Оперативные производственные отчеты
По видам мелиоративных работ	Управленческая отчетность по гидромелиоративным работам
	Управленческая отчетность по агролесомелиоративным работам
	Управленческая отчетность по технической и культурной мелиорации
	Управленческая отчетность по химической мелиорации
	Управленческая отчетность по агрофитомелиорационным работам
По целевой направленности мелиоративных работ	Продуктивно-агрономической направленности
	Экономической направленности
	Природно-экологической направленности
	Социальной направленности

1.4 Учетное сопровождение мелиоративных работ

Бухгалтерский учет мелиоративных работ по видам осуществляется на следующих счетах бухгалтерского учета.

Таблица 8.3 – Фрагмент рабочего плана счетов сельскохозяйственной организации по учету земельных активов и мелиоративных работ

Код счета	Наименование
01.1.1	Производственные основные средства основной деятельности
01.1.2	Гидросооружения, образованные в результате мелиорации
01.5.1	Многолетние насаждения, образованные в результате текущей деятельности
01.5.2	Многолетние насаждения, образованные в результате агролесомелиорации
01.6.1	Земельные участки и объекты природопользования, приобретенные организацией
01.6.2	Увеличение стоимости земельных участков в результате культуртехнической мелиорации
01.6.3	Увеличение стоимости земельных участков в результате химической мелиорации
01.6.4	Увеличение стоимости земельных участков в результате химической мелиорации агрофитомелиорации
08.9	Капитальные вложения по мелиоративным работам
08.9.1	Создание гидротехнических сооружений при гидромелиорации
08.9.2	Выращивание многолетних насаждений при агролесомелиорации
08.9.3	Увеличение стоимости земельных участков при культуртехнической мелиорации
08.9.4	Увеличение стоимости земельных участков при химической мелиорации
08.9.5	Увеличение стоимости земельных участков при агрофитомелиорации

1.5 Классификация затрат для целей формирования стоимости результата мелиорации.

Классификация затрат для целей настоящего стандарта осуществляется по двум направлениям – этапы мелиоративных работ и виды мелиорации.

Таблица 8.4 – Классификация затрат при формировании стоимости мелиорации

Классификационное основание	Классификацион-ный признак	Статьи затрат
1	2	3
Этапы мелиоративных работ	Гидрогеологические и геоморфолого-гические изыскания	– Затраты на проведение полевых работ; – затраты на лабораторные исследования; – затраты на оборудование и инструменты; – затраты на оплату труда работников, занятых на гидрогеологических и геоморфологических изысканиях; – оплата услуг сторонних организаций на гидрогеологических и геоморфологических изысканиях; – оплата работ и услуг вспомогательных производств на гидрогеологических и геоморфологических изысканиях; – ОПР и ОХР, связанные с гидрогеологическими и геоморфологическими изысканиями
	Проектирование, разработка и согласование проектов мелиорации	– Затраты на разработку проектной документации; – затраты на оплату труда специалистов, занятых при проектировании, разработке и согласовании проектов мелиорации; – затраты на программное обеспечение и лицензии, используемые на проектировании, разработке и согласовании проектов мелиорации; – затраты на оборудование и инструменты; – затраты на услуги сторонних организаций на проектировании, разработке и согласовании проектов мелиорации; – затраты на работы и услуги вспомогательных производств на проектировании, разработке и согласовании проектов мелиорации; – общепроизводственные и общехозяйственные расходы, связанные с проектированием, разработкой и согласованием проектов мелиорации
	Возведение мелиоративных сооружений	– Оплата труда с отчислениями на социальные нужды работников, занятых на возведении мелиоративных сооружений;

Продолжение Таблицы 8.4

1	2	3
		– материальные затраты на возведении мелиоративных сооружений; – затраты на содержание основных средств, используемых на возведении мелиоративных сооружений; – затраты на услуги сторонних организаций на возведении мелиоративных сооружений; – затраты на работы и услуги вспомогательных производств на возведении мелиоративных сооружений; – общепроизводственные и общехозяйственные расходы, связанные с возведением мелиоративных сооружений
	Ввод в эксплуатацию мелиоративных сооружений	– Затраты на проведение пуско-наладочных работ; – затраты на подготовку инфраструктуры; – затраты на обучение персонала; – затраты на получение разрешений и лицензий; – затраты на обеспечение безопасности; – затраты на информационное обеспечение; – затраты на проведение приемочных испытаний
Виды мелиоративных работ	Затраты на гидромелиорацию	Затраты на разработку проектно-сметной документации, в том числе: – затраты, связанные с получением (разработкой) исходных данных и специальных технических условий для подготовки проектной документации, проведением необходимых согласований по проектным решениям; – затраты, связанные с проведением геодезических работ на территории строительства до начала строительства (вынос в натуру границ участка, осей контура строительства зданий, сооружений и трасс осей подземных сетей инженерно-технического обеспечения); – затраты, связанные с оформлением прав владения и пользования на земельные участки (затраты на отвод земельного участка, приобретение в собственность земельных участков для строительства, аренда в период архитектурно-строительного проектирования и (или) строительства); – затраты на строительство, реконструкцию и техническое перевооружение оросительных и осушительных систем общего и индивидуального пользования и отдельно

Продолжение Таблицы 8.4

1	2	3
		расположенных гидротехнических сооружений; – затраты на приобретение машин, установок, дождевальных и поливальных аппаратов, насосных станций
	Затраты на агролесомелиорацию	– Затраты на разработку проектно-сметной документации на проведение агролесомелиоративных мероприятий; – затраты на создание защитных лесных насаждений по границам земель сельскохозяйственного назначения для защиты земель от воздействия неблагоприятных явлений природного, антропогенного и техногенного происхождения путем; – затраты на создание защитных лесных насаждений для предотвращения деградации земель пастбищ; – затраты на создание защитных лесных насаждений в оврагах, балках, песках, на берегах рек и на других территориях для защиты земель от эрозии
	Затраты на культуртехническую мелиорацию	– Затраты на разработку проектно-сметной документации на проведение агролесомелиоративных мероприятий; – затраты на расчистку земель от древесной и травянистой растительности, кочек, пней и мха, а также от камней и иных предметов; – затраты на рыхление, пескование, глинование, землевание, плантаж и первичную обработку почв; – затраты на удаление кустарника и мелколесья, удаление кочек, корчевку пней и уборку валов, очистку от камней и первичную подготовку почвы
	Затраты на химическую мелиорацию	– затраты на разработку проектно-сметной документации на проведение химических мероприятий; – затраты на приобретение химических мелиорантов; – затраты на осуществление работ для проведения химической мелиорации почв, в том числе: – затраты на оплату труда; – затраты на горюче-смазочные материалы; – затраты на внесение химических мелиорантов; – затраты на общепроизводственные и общехозяйственные расходы;

Продолжение Таблицы 8.4

1	2	3
		– затраты на осуществление транспортных расходов на доставку мелиорантов от места их приобретения до места проведения мероприятий по химической мелиорации земель.
	Затраты на агрофитомелио-рацию	– Затраты на разработку проектно-сметной документации на проведение агролесомелиоративных мероприятий; – затраты на защиту земель от воздействия неблагоприятных явлений природного, антропогенного и техногенного происхождения путем создания защитных лесных насаждений; – затраты на предотвращение деградации земель пастбищ путем создания защитных лесных насаждений; – затраты на предотвращение деградации земель пастбищ путем создания защитных лесных насаждений; – затраты на защиту земель от эрозии путем создания защитных лесных насаждений в оврагах, балках, песках, на берегах рек и на других территориях

1.6 Лица, ответственные за предоставление отчетности.

– проектный отдел – ответственный за формирование отчета о ходе выполнения мелиоративных работ;

– агрономическая служба – ответственный за соблюдение технологии возделывания орошаемой сельскохозяйственной культуры;

– служба эксплуатации мелиоративных систем – ответственный за соблюдение технических требований и технологии орошения;

– экономическая служба – ответственный за обеспечение эффективного использования ресурсов, контроль бюджета и оценку экономической целесообразности проводимых мероприятий;

– бухгалтерия – подготовка отчетов.

1.7. Порядок согласования отчетности.

Отчетность направляется на согласование руководителю подразделения или проекта. После согласования данные передаются в центральный офис для консолидации и анализа.

1.8 Распространение оперативных производственных отчетов.

Разработка системы распространения оперативных производственных отчетов (ОПО) должна основываться на следующих принципах, обеспечивающих ее эффективность и устойчивость: централизация и стандартизация, доступность и адресность, персонализированное распределение отчетов с учетом ролей пользователей и внедрение многоуровневого доступа, своевременность и актуализация, надежность и безопасность, адаптивность к уровню управления, интеграция с аналитическими инструментами, учет отраслевой специфики, экономическая целесообразность, обучение и мониторинг.

1.9. Порядок хранения и защиты данных

Все отчеты хранятся в электронном виде на сервере предприятия. Архивные копии создаются и хранятся в течение 5 лет. Доступ к данным ограничен и предоставляется только уполномоченным лицам. Использование паролей, шифрования и других средств защиты информации.

1.10. Цифровизация процессов формирования управленческой отчетности

– использование информационных систем (ERP, CRM, BI) для автоматизации сбора, анализа и формирования отчетов;

– внедрение электронного документооборота и цифровых подписей;

– применение ГИС-технологий и IoT-датчиков для мониторинга выполнения работ в реальном времени;

– проведение обучения сотрудников работе с цифровыми инструментами и программным обеспечением;

– регулярный аудит работы цифровых систем, обеспечение безопасности данных и соответствия законодательству.

2. Внутренний контроль оперативной производственной отчетности

2.1 Цель и задачи внутреннего контроля затрат на мелиоративные работы.

Цель внутреннего контроля затрат на мелиоративные работы заключается в обеспечении эффективного использования ресурсов, направленных на проведение мелиоративных работ, и предотвращение их нецелевого использования.

Задачи внутреннего контроля затрат на мелиоративные работы:

1. Мониторинг соответствия фактических расходов утвержденным сметам и бюджетным лимитам.

2. Обеспечение прозрачности и достоверности финансово-хозяйственной деятельности через формирование оперативной производственной отчетности, позволяющей отслеживать этапы реализации мелиоративных проектов и их соответствие срокам, объемам и качественным показателям.

3. Идентификация и минимизация рисков, влияющих на затраты, с последующей разработкой корректирующих мер.

4. Оценка экономической эффективности инвестиций путем сопоставления понесенных затрат с получаемыми результатами.

5. Соблюдение нормативно-правовой базы, включая экологические, технологические и финансовые стандарты, а также требования государственных программ развития сельского хозяйства.

6. Оптимизация ресурсного обеспечения через анализ рациональности использования техники, удобрений, энергии и воды, а также внедрение цифровых инструментов для автоматизации учета и прогнозирования.

2.2 Процедуры внутреннего контроля

1) Проверка планирования затрат заключается в утверждении бюджета на выполнение мелиоративных работ до начала их реализации; проверка обоснованности расчетов, согласование сметы расходов с руководством компании и ответственными подразделениями.

2) Сбор данных о фактических расходах (ежемесячно или по завершении этапа работ), сравнении фактических затрат с плановыми показателями, выявлении отклонений (положительных или отрицательных) и анализ их причин.

3) Контроль учетных документов включает анализ корректности реквизитов и архивации первичной информации (счета, накладные, акты выполненных работ), валидацию соответствия отражаемых данных утвержденным бюджетным лимитам и реальным затратам, а также обеспечение регламентированной процедуры передачи документации в бухгалтерский учет.

4) Идентификация и коррекция бюджетных расхождений включает: разработку антикризисных мер, оперативное информирование руководства о существенных отклонениях; согласование бюджетных корректировок с уполномоченными органами управления; формализацию изменений в учетной документации, обеспечивающих прозрачность и регламентированность бюджетных процессов.

5) Подготовка итогового отчета о фактических затратах по завершении проекта, анализе экономической эффективности (соотношение затрат и результатов), оценке выполнения ключевых показателей эффективности (KPI), связанных с затратами.

2.3 Контрольная среда

Основные элементы контрольной среды:

– организационная структура – четкое распределение обязанностей между подразделениями (финансовый отдел, проектные менеджеры, бухгалтерия, аудиторы);

– политика и процедуры – разработка регламентов для планирования, учета и контроля затрат;

– информационные системы – внедрение автоматизированных систем для сбора и анализа данных;

– кадровая политика – подбор квалифицированных сотрудников и обучение их методам контроля затрат.

2.4 Цель и функции службы внутреннего контроля

Цель службы – обеспечение независимого и объективного контроля за соблюдением стандартов, процедур и бюджетных лимитов при осуществлении затрат на мелиоративные работы.

Функции службы внутреннего контроля включают:

– верификацию бюджетных процедур и учетной отчетности для обеспечения корректности планирования и документального сопровождения затрат;

– оценку соответствия реальных издержек установленным бюджетным лимитам, направленную на выявление несоответствий и формирование управленческой прозрачности;

– идентификацию расхождений и разработку корректирующих стратегий для минимизации рисков, и повышения ресурсной эффективности;

– контроль за соблюдением законодательства и внутренних регламентов.

2.5 Права и обязанности службы внутреннего контроля:

– проверка первичной документации (счетов, накладных, актов);

– мониторинг выполнения работ в рамках утвержденных лимитов;

– подготовка отчетов о результатах проверок для руководства;

– координация с финансовыми и проектными подразделениями для устранения выявленных нарушений.

2.6 Ответственность службы внутреннего контроля:

– независимость при проведении проверок и анализе данных;

– своевременное информирование руководства о выявленных нарушениях;

– принятие мер для предотвращения повторных ошибок.

3 Обеспечение конфиденциальности данных

3.1 Направления работы и функции структурного подразделения, обеспечивающего контроль за информационной безопасностью экономического субъекта.

В составе службы внутреннего контроля выделяется отдел, обеспечивающий контроль за информационной безопасностью предприятия. Данный отдел должен:

– организовывать и регулировать работы, направленные на защиту информации о деятельности экономического субъекта;

– осуществлять мониторинг средств обработки данных для своевременного выявления угроз конфиденциальности информации;

– разрабатывать и обеспечивать реализацию политики безопасности информации;

– разрабатывать положения об обеспечении защиты информации на предприятии;

– аккумулировать, регистрировать, обрабатывать, хранить данные об операциях, связанных с безопасностью информации;

– формировать у заинтересованных пользователей и работников предприятия понимание необходимости выполнения требований нормативно-правовых актов и распорядительных документов, касающихся сферы защиты информации.

3.2 Классификационные признаки внутреннего контроля

– контроль информационной структуры экономического субъекта;

– контроль программных продуктов, используемых экономическим субъектом;

– вариативность подходов к проведению контрольных процедур.

4 Заключительные положения

4.1 Положение о Службе внутреннего контроля утверждается руководителем организации

4.2 Руководитель Службы внутреннего контроля ежегодно рассматривает вопрос о необходимости внесения изменений в настоящее Положение.

Если отдельные нормы настоящего Положения вступают в противоречие с законодательством Российской Федерации, эти нормы утрачивают силу.

.

Приложение 9

Форма внутреннего контроля «План закупок основных материалов на проведение мелиоративных работ»

Период планирования июнь

№ п/п	Материалы	Запас материалов на начало периода	Объем расхода материалов	Целевой норматив запасов материалов на конец периода	Закупка	Покупная цена (руб. за ед.)	Бюджет закупок, тыс. руб.
1.	Известковые удобрения, т	–	1250	-	1250	12 000	15 000 000
2.	Запасные части: – муфта, шт. – редуктор, стандарт, шт. – манометр, шт.	 – –	 6 2 3	 – –	 6 2 3	 8200 42 000 11 900	 49 200 84 000 35 700
3.	Горюче-смазочные материалы, л	3900	48 100	2600	44200	60	2 652 000
4.	Всего	–	–-	–	–	–	

Согласовано
Главный экономист
Подготовил специалист планово-экономического отдела

Приложение 10

Форма внутреннего контроля «План затрат на оплату труда на проведение мелиоративных работ»

Период планирования июнь

№ п/п	Статья	Единица измерения	Вид мелиоративных работ		
			Гидромелиорация	Химическая мелиорация	Культуртехническая мелиорация
1.	Объем мелиоративных работ работ	га	160	120	70
2.	Количество нормосмен в объеме работ	–	385	476	213
3.	Затраты труда на весь объем работ	чел.-ч	616	571,2	149,1
4.	Тарифный фонд оплаты труда на весь объем работ	руб.	213 600	367 800	189 500
5.	Выплаты компенсационного характера	руб.	74 770	147 120	56 850
6.	Выплаты стимулирующего характера	руб.	42 720	91 950	28 420
7.	Итого прямые затраты на оплату труда	руб.	331 090	606 870	274 770

Согласовано главный экономист
Подготовил специалист планово-экономического отдела

Приложение 11

Справка о внедрении результатов от
министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Татарстан

МИНИСТЕРСТВО
СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
И ПРОДОВОЛЬСТВИЯ
РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН
ул.Федосеевская, дом 36, г. Казань, 420014

ТАТАРСТАН РЕСПУБЛИКАСЫ
АВЫЛ ХУҖАЛЫГЫ
һӘМ АЗЫК-ТӨЛЕК
МИНИСТРЛЫГЫ
Федосеевская ур., 36 йорт, Казан ш., 420014

Тел.: (843) 221 76 00, факс: (843) 221 76 79, agro@tatar.ru, www.agro.tatar.ru

10.04.2025 г. № 07-7587

На №_____от_____

СПРАВКА

о внедрении результатов исследования Уллах Рахима на тему: «Развитие учетно-контрольного обеспечения управленческой отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций», представленной на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика.

Предложенный в диссертации методический подход учетно-информационного обеспечения формирования управленческой отчетности о мелиоративных работах способствует разработке отраслевых стандартов бухгалтерского учёта и позволит повысить эффективность контроля за целевым использованием выделяемых бюджетных средств.

Практическую значимость для повышения эффективности мелиоративных работ представляет методический инструментарий внутреннего контроля затрат на проведение мелиоративных работ, который позволяет оценить уровень обеспечения информационной безопасности конфиденциальных данных о деятельности экономического субъекта.

Заместитель министра М. А. Махмутов

Приложение 12

Справка о внедрении результатов от
ФГБУ «Управление мелиорации земель и сельскохозяйственного водоснабжения по Приволжскому федеральному округу»

**МИНИСТЕРСТВО
СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**
(Минсельхоз России)

ДЕПАРТАМЕНТ МЕЛИОРАЦИИ
(Департмелиорация)

Федеральное государственное бюджетное учреждение «Управление мелиорации земель и сельскохозяйственного водоснабжения по Приволжскому федеральному округу»
(ФГБУ «Управление «Приволжскмелиноводхоз»)

420073, Республика Татарстан, г.Казань, ул.Гвардейская 15, телефон/факс: (8843) 272 96 35
E-mail: info@pfomelio.mcx.gov.ru
Сайт: http://privolzhskmelio.ru/struktura

22.04.2025г. № 01-892/1
На № _____от _____

СПРАВКА

о внедрении результатов диссертационного исследования Уллах Рахима на тему: «Развитие учетно-контрольного обеспечения управленческой отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций», представленной на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика.

Основные научные результаты диссертационной работы Уллах Рахима характеризуются высокой практической ценностью.

Для практического применения в деятельности профильных организаций могут быть использованы:

- разработанный методический подход по учетному обеспечению мелиоративных работ и целевого финансирования на их реализацию, позволяющий аккумулировать плановые и фактические данные как по текущим, так и по капитальным затратам, что позволило разработать комплекс форм оперативной производственной отчетности по видам работ;
- сформированный инструментарий контрольного обеспечения оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций, включающий комплекс рабочих документов внутреннего контроля, а также внутренний стандарт, регламентирующий порядок учетно-контрольного обеспечения управленческой отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций.

Директор М.М. Хисматуллин

Приложение 13

Справка о внедрении результатов от
ООО «Агрофирма «Кырлай» Арского района Республики Татарстан

ТАТАРСТАН РЕСПУБЛИКАСЫ
ҖАВАПЛЫЛЫГЫ ЧИКЛӘНГӘН
ҖӘМГЫЯТЬ
ООО «Агрофирма «Кырлай»

Агрофирма Кырлай

РЕСПУБЛИКА ТАТАРСТАН
ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ
ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ
ООО «Агрофирма «Кырлай»

Р/с 40702810867030000081
в Татарстанском РФ АО «Россельхозбанк»
г.Казань ИНН 1655077278

422021, Арский район, д. Ст. Яваш,
ул. Молодежная, 1А
8(843) 212-21-93, 8(843) 212-24-06

04.03.2025г. № 117
На № 176 от 28.02.2025

СПРАВКА О ВНЕДРЕНИИ

результатов диссертационного исследования Уллах Рахима на тему: «Развитие учетно-контрольного обеспечения управленческой отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций», представленной на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика.

Настоящим подтверждается использование результатов диссертационного исследования Уллах Рахима в работе предприятия ООО «Агрофирма «Кырлай» Арского район Республики Татарстан.

По материалам исследования внедрены разработанные в диссертации оперативные производственные отчеты, а именно «Основные направления и предполагаемый объем капитальных вложений в мелиоративные работы», «Источники финансирования мелиоративных работ», «Соблюдение технических требований и технологии орошения сельскохозяйственной культуры», «Ведомость учета затрат на мелиорацию», «Анализ использования кадастровых участков», «Анализ использования полей» и рабочие документы внутреннего контроля затрат на проведение мелиоративных работ, а именно РДВК «Программа контроля затрат на мелиоративные работы», РДВК «Проверка начислений заработной платы и удержаний из нее», РДВК «Проверка правильности начисления амортизации объектов основных средств, используемых при проведении мелиоративных работ», РДВК «Результаты контроля документального оформления проведения мелиоративных работ».

В практической деятельности используется модель формирования промежуточной и сводной оперативной производственной отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций, устанавливающая последовательность отражения финансовых и нефинансовых показателей по всем этапам работ, методический инструментарий внутреннего контроля затрат на проведение мелиоративных работ, включающий рекомендации по поэтапному внедрению цифровых технологий в систему внутреннего контроля.

Использование результатов диссертационной работы позволяют раскрывать и диагностировать причины, обусловившие те или иные значения показателей, выявлять отклонения от установленных нормативных или плановых показателей и их причины, сформировать систему учетно-аналитической информации и решить организационно-экономические и производственные задачи, возникающие в процессе управления предприятием, оценить уровень обеспечения информационной безопасности конфиденциальных данных о деятельности экономического субъекта.

Директор М.Г. Каримов

Приложение 14

Справка о внедрении результатов
от ФГБОУ ВО «Казанский государственный аграрный университет»

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования
«КАЗАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
(ФГБОУ ВО Казанский ГАУ)

РӘСӘЙ ФЕДЕРАЦИЯСЕНЕҢ АВЫЛ ХУҖАЛЫГЫ МИНИСТРЛЫГЫ
югары белем бирү федераль дәүләт бюджет мәгариф учреждениесе
«КАЗАН ДӘҮЛӘТ АГРАР УНИВЕРСИТЕТЫ»
(ЮББ ФДБМУ Казан ДАУ)

420015, Россия, Республика Татарстан, г.Казань, ул.К.Маркса, 65, тел. +7 (843) 598-40-50,факс +7 (843) 567-45-99,
E-mail: info@kazgau.com, Web-сайт: www.kazgau.ru
ОКПО 00493635, ОГРН 1031622501789, ИНН 1655018875, КПП 165501001

25.03.2025 г. № 01-455/1
На № _____ от _____

СПРАВКА О ВНЕДРЕНИИ

результатов диссертационного исследования Уллах Рахима на тему: «Развитие учетно-контрольного обеспечения управленческой отчетности по мелиоративным работам сельскохозяйственных организаций», представленной на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика.

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Казанский государственный аграрный университет» подтверждает, что результаты диссертационного исследования Уллах Рахима, в частности дополнительные классификационные признаки управленческой отчетности; принципы формирования управленческой отчетности; методический подход для учетно-информационного обеспечения формирования управленческой отчетности о мелиоративных работах, заключающийся в разработке рекомендаций по учёту земельных активов, мелиоративных работ и целевого финансирования затрат на мелиоративные работы; рекомендации по развитию теоретических основ внутреннего контроля используется для разработки учебно-методического комплекса по дисциплинам «Бухгалтерский управленческий учет», «Бухгалтерский финансовый учет», «Корпоративный финансовый контроль» по направлению 38.03.01 «Экономика» направленность (профиль) «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и «Внутренний контроль в организациях АПК» по 38.04.01 «Экономика» направленность (профиль) «Учет, анализ и аудит».

Заведующая кафедрой
«Бухгалтерский учет и аудит»,
д.э.н., профессор Г.С. Клычова

Ректор А.Р. Валиев