

На правах рукописи



БОБРОВА ЕЛЕНА АЛЕКСАНДРОВНА

**РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНИЯ ИНТЕГРИРОВАННЫМИ СТРУКТУРАМИ
АПК НА ОСНОВЕ ПЛАНИРОВАНИЯ ЗАТРАТ**

08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством
(экономика, организация и управление предприятиями, отраслями,
комплексам – АПК и сельское хозяйство)

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени доктора
экономических наук

Научный консультант
доктор экономических наук,
профессор Н.А. Лытнева

Воронеж – 2017

Диссертационная работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Орловский государственный университет экономики и торговли».

Научный консультант: доктор экономических наук, профессор,
Лытнева Наталья Алексеевна.

Официальные оппоненты: **Анциферова Ольга Юрьевна**, доктор экономических наук, профессор, федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Мичуринский государственный аграрный университет», профессор кафедры менеджмента и агробизнеса;

Кусакина Ольга Николаевна, доктор экономических наук, профессор, федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Ставропольский государственный аграрный университет», заведующий кафедрой экономической теории и экономики АПК;

Говдя Виктор Виленович, доктор экономических наук, профессор, федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Кубанский государственный аграрный университет им. И.Т. Трубилина», заведующий кафедрой бухгалтерского учета.

Ведущая организация: **Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Белгородский государственный университет имени В.Я. Горина».**

Защита состоится 29 июня 2017 года в 12-00 часов на заседании диссертационного совета Д 220.010.02, созданного на базе ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», по адресу: 394087, г. Воронеж, ул. Мичурина, 1, ауд. 138.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВО Воронежский ГАУ и на сайте ВГАУ – <http://ds.vsau.ru>, с авторефератом – в библиотеке ФГБОУ ВО Воронежский ГАУ и на сайтах: ВАК Министерства образования и науки РФ – <http://vak.ed.gov.ru> и ВГАУ – <http://ds.vsau.ru>.

Автореферат разослан 28 марта 2017 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



Агибалов Александр Владимирович

1 ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях кризисной ситуации развитие экономики государства во многом зависит от уровня функционирования агропромышленного комплекса. Устойчивое обеспечение продовольственной безопасности страны обуславливает возрастание роли тактического и стратегического управления интегрированными агропромышленными структурами, рациональным распределением ресурсов, своевременным мониторингом затрат, экономическими отношениями между производителями продукции, перерабатывающими предприятиями, партнерами и конкурентами. Многофункциональность интегрированных агропромышленных структур, специфика аграрного производства в условиях изменения внешней и внутренней среды ведут к возникновению затрат, планирование которых влияет на эффективность и конкурентоспособность производимой продукции, формирование экономического результата, удовлетворение интересов потребителей в продовольственном сырье и населения в высококачественных продуктах питания.

Современная система планирования затрат, формирование себестоимости сельскохозяйственной продукции вызывает острую необходимость модернизации ее механизма, поиска новых путей наращивания объемов производства на основе эффективного использования производственного потенциала. Анализ состояния аграрной сферы экономики свидетельствует о том, что ее развитие в последние годы происходит в сложной социально-экономической ситуации, которая вызвана девальвацией рубля, усилением зарубежных санкций в отношении России и ответным эмбарго, внутренними и внешними рисками и угрозами для устойчивого функционирования сельского хозяйства как наиболее уязвимой отрасли. Эти условия привели к трансформации внутреннего агропродовольственного рынка и его основных продуктовых сегментов, изменению размера и структуры затрат, возникновению новых рисков в производстве и реализации производимой продукции, ухудшению финансового положения интегрированных агропромышленных структур АПК.

Для решения возникших проблем необходима система комплексных организационно-управленческих мероприятий по развитию системы управления интегрированных агропромышленных структур, основанной на совершенствовании способов оценки, анализа и контроля затрат, применении различных методик обработки и обобщения информации о затратах производства и себестоимости продукции, необходимой для оперативного и стратегического планирования оптимизации затрат на разных производственных циклах. В настоящее время не уделяется должного внимания выявлению причин высокой себестоимости и убыточности интегрированных структур АПК, изысканию внутрихозяйственных производственных резервов, улучшению показателей эффективности деятельности сельскохозяйственных предприятий, что особенно важно для достижения критерияльных характеристик, определенных Государственной программой развития сельского хозяйства. Наличие научно-обоснованных методик позволит оптимизировать производственные затраты, снизить непроизводительные расходы и потери в целях максимизации прибыли.

На сегодня методология планирования затрат интегрированных агропромышленных структур требует совершенствования в соответствии с современными концепциями развития аграрной сферы экономики. В научных работах в недостаточном объеме раскрыты и обобщены характеристика, назначение и сфера применения различных методов оценки и планирования затрат на производство, методов калькулирования себестоимости, бюджетирования затрат, стратегического анализа и планирования в сельском хозяйстве. Несвершенство методологического инструментария внутренней системы планирования и способов оценки факторов внешней среды ведет к тому, что сельскохозяйственные предприятия применяют известные из теории и практики методики планирования, обогащая их своими неэффективными приемами, которые не способствуют достижению желаемого результата.

Необоснованные подходы к исследованию теоретико-методологических вопросов планирования затрат в сфере управления интегрированными структурами АПК, недостатки в методическом обеспечении, практическая потребность в создании методик планирования и прогнозирования производственных затрат для получения прибыли сельскохозяйственных предприятий предопределили актуальность и значимость темы исследования.

Степень разработанности проблемы. Теоретическим и организационно-методологическим вопросам планирования затрат в аграрной сфере посвящены труды многих отечественных и зарубежных ученых. В диссертации отражены классические и современные научные концепции экономической науки, разработки ведущих ученых по теории планирования затрат, процессом формирования себестоимости сельскохозяйственной продукции, ценообразованием, стратегией оптимизации затрат во взаимосвязи с теорией развития механизма планирования и управления на макро и микроуровнях.

Теоретические основы исследования экономических категорий «затраты», «расходы», «издержки» в системе управления интегрированных структур АПК были заложены: И.Т. Абдукаримовым, С.А. Бороненковой, М.А. Вахрушиной, Н.Д. Врублевским, В.Е. Есиповой, А.И. Ильиным, В.Э. Керимовым, Г.А. Краюхиным, В.В. Ковалевым, Я.Н. Ковалевым, Н.П. Кондраковым, М.И. Кутером, А.П. Курносовым, В.Г. Лебедевым, И.Н. Меренковой, Я.Н. Мункуевой, Н.Г. Нечаевым, А.В. Поляниным, Я.В. Соколовым, Г.И. Хотинской, Л.В. Шалаевой, Н.Н. Шишкоедовой и др.

Исследованию себестоимости сельскохозяйственной продукции и методам определения влияния на нее инфляционных процессов посвящены труды ученых: Д.А. Адыканова, Р.А. Алборова, Е.А. Барбашина, Э.А. Гомонко, В.С. Конкиной, М.Н. Корсакова, Е.А. Кыштымовой, О.В. Максимочкиной, Л.И. Проняевой, И.М. Суркова, Т.Ф. Тарасовой, А.Н. Турбиной, А.Н. Цацулина, А. Д. Шеремета, В.Г. Широбокова и др.

Значительный вклад в развитие современной концепции бюджетного планирования внесли такие исследователи, как Л.Б. Винничек, Е.С. Завьялова, Н.А. Лытнева, З.П. Меделяева, Е.В. Невешкина, К.С. Терновых, Е.А. Петрова, З.В. Удалова, Е.В. Фудина, М.Б. Чиркова, С.Н. Шадрин и др.

Вопросы стратегического управления, планирования и прогнозирования

развития АПК нашли отражение в работах: Ансоффа И., Дохоляна С.В., Загайтова И.Б., Золотарева А.А, Закшевой Е.В., Камалова А.К., Ключаха В.А, Трящина М.М., Парушиной Н.В., Рабаданова А.Р., Рудой Е.В., Улезько А.В., Хицкова И.Ф. и др.

Основные теоретические положения планирования затрат исследованы в трудах зарубежных ученых: С.Л. Брю, К. Друри, М. Карренбауэр, К.Р. Макконнелл, К. Маркс, Р. Мюллендорф, Б. Нидлз, Б. Райан, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Э. Шмаленбах, Ф. Энгельс и др. Особые заслуги в области развития различных концепций планирования и управления затратами принадлежат таким ученым, как Ф. Визер, Джон А. Гобсон, В. Говиндараджан, Э. Карнеги, Дж.К. Кларк, Р. Коуз, К. Менгер, М. Миллер, Ф. Модельяни, О. Уильямсон, Дж. Шанк.

Однако в условиях реформирования агропромышленного комплекса Российской Федерации ряд вопросов затратообразования в системе управления интегрированными структурами АПК, оптимизации затрат как фактора прибыльности остается недостаточно исследованным. Это обусловлено многогранностью проблематики, интересом пользователей к поиску способов эффективности затрат, их окупаемости, повышением качества и конкурентоспособности производимой сельскохозяйственной продукции.

По-прежнему дискуссионными являются вопросы оценки затратообразующих внешних и внутренних факторов, связанных с определением себестоимости и формированием ценовой политики; сущностью и экономическим содержанием бюджетного планирования, его ролью в процессе планирования затрат; методическим инструментарием ретроспективного и перспективного анализа затрат во взаимосвязи с объемом производимой и реализуемой продукции.

Недостаточное теоретическое и методическое исследование данной проблемы требует разработки стратегии планирования затрат на разных уровнях иерархической системы управления агропромышленными формированиями, направленной на развитие аграрного производства, повышение эффективности управления АПК, обеспечение импортной независимости государства, улучшение качества жизни населения и удовлетворение потребностей в продуктах питания.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является теоретико-методологическое обоснование и разработка механизма, методологического инструментария и практических рекомендаций по управлению интегрированными структурами АПК на основе совершенствования планирования затрат, направленных на повышение эффективности агропромышленного производства.

Для достижения поставленной цели сформулированы и решены следующие основные задачи:

- разработать механизм планирования затрат в иерархической системе управления АПК в соответствии с федеральной политикой модернизации аграрного производства;
- предложить модель формирования себестоимости в интегрированных агропромышленных структурах;
- обосновать методологический подход к оценке формирования себестоимости сельскохозяйственной продукции в условиях инфляции;

- предложить методический инструментарий совершенствования планирования себестоимости сельскохозяйственной продукции;
- обосновать методологический подход к формированию и развитию бюджетного планирования затрат в оперативном и тактическом управлении в системе АПК;
- разработать систему бюджетов для организации и постановки бюджетирования интегрированного агропромышленного формирования;
- определить основные направления совершенствования оценки затратообразующих факторов внешней и внутренней среды в иерархической пирамиде управления АПК;
- предложить способы и алгоритмы определения влияния факторов внешней и внутренней среды на затраты предприятий АПК в условиях динамических изменений;
- разработать методику маржинального анализа эффективности затрат с применением автоматизированных систем;
- обосновать целевые ориентиры концепции системного моделирования стратегического планирования затрат в рамках максимизации прибыли интегрированных агропромышленных структур.

Предмет, объект и информационно-эмпирическая база исследования.

Предметом исследования являются экономические отношения, возникающие в процессе управления интегрированными агропромышленными формированиями на основе планирования затрат.

Предметная область исследования находится в рамках специальности 08.00.05 - экономика и управление народным хозяйством (экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами – АПК и сельское хозяйство), а содержание диссертации соответствует пунктам 1.2.41. «Планирование и управление агропромышленным комплексом, предприятиями и отраслями АПК», 1.2.42. «Организационный и экономический механизм хозяйствования в АПК, организационно-экономические аспекты управления технологическими процессами в сельском хозяйстве», 1.2.43. «Экономические проблемы формирования и функционирования интегрированных структур в АПК и сельском хозяйстве» паспорта специальностей ВАК Министерства образования и науки РФ.

Объект исследования – отрасль сельского хозяйства АПК России. Наиболее глубокие исследования проводились на примере сельскохозяйственных предприятий и интегрированных структур в АПК Орловской области.

Информационно-эмпирическая база исследования формировалась на основе законодательных и нормативных актов РФ, совокупности статистических данных Федеральной службы государственной статистики РФ и территориальной службы государственной статистики Орловской области, Министерства экономического развития РФ и Министерства сельского хозяйства РФ, Департамента сельского хозяйства Орловской области, материалов публикуемой отчетности предприятий АПК, материалов периодической печати и данных Интернет-ресурсов, авторских положений и результатов исследований проблем управления интегрированными структурами АПК на основе планирования затрат.

Теоретическая, методологическая и методическая база исследования.

Теоретической и методологической основой исследования послужили работы отечественных и зарубежных ученых-экономистов по проблемам управления интегрированными агропромышленными формированиями, планирования затрат, формирования себестоимости и разработки экономической стратегии АПК, законодательные акты, программные документы по развитию сельского хозяйства, постановления правительства по формированию и развитию механизма управления в интегрированных структурах АПК.

Развитию ряда теоретических положений диссертации способствовало изучение материалов международных форумов, всероссийских, региональных научно-практических конференций, периодических изданий и сборников научных трудов, посвященных проблеме современного управления интегрированными агропромышленными формированиями на основе совершенствования планирования затрат. Методология диссертационного исследования основана на диалектическом и системно-функциональном подходах к изучению механизма планирования затрат, формированию себестоимости продукции интегрированных структур АПК.

В процессе исследования применялись абстрактно-логический, исторический, монографический, экономико-статистический, расчетно-конструктивный, экспертных оценок и другие методы экономических исследований, а также использовался пакет прикладных программ: MicrosoftOffice, СПС «Консультант Плюс», «Гарант», «Альт-Финансы».

Положения диссертации, выносимые на защиту. В работе защищаются полученные автором следующие научные результаты:

- механизм программно-целевого управления интегрированными структурами на основе планирования затрат, соответствующий целевым федеральным и региональным программам развития сельского хозяйства;
- многофункциональная модель формирования себестоимости продукции интегрированных агропромышленных структур;
- методологический подход к функции анализа в системе планирования себестоимости сельскохозяйственной продукции в условиях инфляции;
- методика планирования себестоимости сельскохозяйственной продукции в условиях инфляционного процесса;
- систематизация критериальных характеристик и индикативных показателей планирования затрат в системе АПК в соответствии с мероприятиями федеральных программ;
- система бюджетов для организации бюджетного планирования затрат и контроля их оптимизации;
- концепция оценки затратнообразующих факторов внешней и внутренней среды в системе АПК;
- способы и алгоритмы оценки влияния факторов внешней и внутренней среды на затраты интегрированных структур;
- методика маржинального и прогнозного анализа эффективности затрат интегрированных агропромышленных формирований;
- стратегия планирования затрат интегрированных структур в условиях реформирования АПК.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в развитии теоретико-методологических положений и обосновании практических рекомендаций по разработке и реализации механизма управления интегрированными структурами АПК на основе планирования затрат.

К наиболее существенным результатам, конкретизирующим научную новизну диссертационного исследования, относятся:

- разработан механизм программно-целевого планирования затрат аграрного производства, обеспечивающий координацию действий по выполнению программных мероприятий в иерархической системе управления, основными положениями которого являются: развитие альтернативного выбора научно-обоснованных способов и приемов формирования себестоимости продукции, разработки ценовой политики в условиях диспаритета цен в сельском хозяйстве; определение ориентиров для разработки стратегии продовольственной безопасности страны; сбалансированность целевых установок по аграрному сектору в целом, отдельным отраслям и интегрированным структурам;

- предложена многофункциональная модель формирования себестоимости продукции интегрированных агропромышленных структур, включающая блоки: цель, задачи, функции и этапы планирования затрат и калькулирования себестоимости продукции по стадиям агропромышленного производства, основанная на систематизации принципов, позволяющих интегрированным структурам АПК ориентироваться на современный уровень развития продовольственного рынка;

- обоснован методологический подход к совершенствованию функции анализа в системе планирования себестоимости сельскохозяйственной продукции, предусматривающий: оценку динамических тенденций состава и структуры затрат; влияние факторов на величину себестоимости единицы продукции, в том числе фактора инфляции, индикатором которой предложен компонентный инфлятор затрат, представленный как инфляционная составляющая, предназначенная для определения влияния инфляции на изменение фактической себестоимости по процессам агробизнеса (инфлятор технологических затрат производства, инфлятор производственных затрат, инфлятор коммерческих затрат);

- предложена методика планирования себестоимости сельскохозяйственной продукции в условиях инфляции, для измерения влияния которой рекомендованы: альтернативный инфлятор, характеризующий степень влияния фактора инфляции на себестоимость продукции; показатели манипулятивной себестоимости, предназначенные для определения суммы фактических затрат с учетом инфлятора в составе: манипулятивной технологической производственной себестоимости, манипулятивной производственной себестоимости, манипулятивной коммерческой себестоимости, позволяющие скорректировать себестоимость для целей ценообразования, манипулировать и принимать эффективные управленческие решения при планировании прибыли и рентабельности сельскохозяйственного производства;

- систематизирована совокупность критериальных характеристик и индикативных показателей планирования затрат для разных уровней управления в

системе АПК, в соответствии с мероприятиями федеральных программ: производство сельхозпродукции, переработка продукции, развитие инфраструктуры и регулирование рынков, кредитование и страхование, на которые необходимо ориентировать содержание бюджетов субъектов аграрного производства. Выделенные индикаторы обеспечат регулирование затрат аграрного производства на разных стадиях управления, способствуя достижению критериального признака;

- разработана система бюджетов по выделенным уровням бюджетного планирования на сельскохозяйственном предприятии: первичные бюджеты по местам возникновения затрат, центрам затрат и центрам ответственности; сводные бюджеты по сегментарным единицам; консолидированный (генеральный) бюджет, позволяющий регулировать информационные потоки по сбору и обработке информации о затратах (расходах) и доходах, определять направления бюджетной политики, осуществлять контроль исполнения бюджетов и их корректировку по уровням управления, оценку бюджетов по сегментарным единицам, местам возникновения и центрам затрат, обеспечивая оперативность принятия управленческих решений;

- определены направления концепции совершенствования планирования затрат по иерархическим уровням: мега-, макро-, мезо-, микро-, мини- управления в системе АПК, предполагающие оценку факторов методами стратегического анализа: факторов внешней среды - с применением инструментария PEST-анализа (политических, экономических, социальных и технологических факторов с дополнением группы природно - климатических и экологических факторов) и внутренних факторов (функционально - управленческих, производственно - технологических, социальных, финансово - экономических, инновационно - инвестиционных, предпринимательских), позволяющего осуществлять контроль выполнения программно-целевых установок и индикативных показателей - на государственном, региональном и муниципальном уровне, в рамках интегрированных структур АПК;

- предложены способы и алгоритмы оценки влияния факторов внешней среды на планирование затрат с применением методического инструментария PESTNCE-анализа, в основу которого положены базовые группы факторов внешней среды дополненные природно-климатическими и экологическими факторами; распределение совокупности факторов по иерархическим уровням, что позволяет определять весомость факторов каждой группы, ранжировать их по уровню значимости для принятия тактических и стратегических управленческих решений по регулированию производственных затрат;

- рекомендована методика оценки факторов внутренней среды на планирование затрат с применением SNW+agrarian-анализа, способствующая изучению сильных и слабых сторон, возможностей и угроз предприятию, факторов с нейтральной позицией (Neutral), что необходимо для принятия управленческих решений и разработки стратегии развития интегрированной структуры АПК;

- предложена методика маржинального анализа затрат с применением автоматизированной системы обработки информации по следующим процедурам: по-

становка цели маржинального анализа; выбор методов оценки маржинальной прибыли; определение входной информации; распределение затрат на переменные и постоянные; анализ формирования маржинальной прибыли; выходные данные; мониторинг и прогнозирование показателей формирования маржинальной прибыли; планирование затрат и принятие управленческих решений, что обеспечит повышение качества планирования и принятия управленческих решений по оптимизации затрат в интегрированных структурах АПК;

- разработана стратегия планирования затрат интегрированного агропромышленного формирования, базирующаяся на программно-целевом, маржинальном и стратегическом подходах к взаимосвязи функций управления по регулированию формирования себестоимости сельскохозяйственной продукции, последовательная реализация этапов, позиций и сценариев которых позволяет контролировать критериальные признаки и индикативные показатели эффективности агропромышленного производства федеральных и региональных программ.

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования. Теоретическое значение диссертационного исследования состоит в уточнении сущности и содержания категорий «планирование затрат», «затраты», «расходы», «издержки»; формировании теоретико-методологических подходов к исследованию механизма управления интегрированными структурами АПК на основе планирования затрат; развитии методологии формирования себестоимости сельскохозяйственной продукции; разработке стратегии управления затратнообразующими факторами; обосновании приоритетных направлений развития механизма управления интегрированными агропромышленными структурами на основе эффективного планирования затрат аграрного производства.

Практическая значимость определяется разработкой системы управления интегрированными аграрными структурами Орловской области на основе планирования затрат, функции которого способствуют выполнению целей и задач развития сельского хозяйства на федеральном и региональном уровнях, оптимизации затрат для повышения конкурентоспособности интегрированных агропромышленных формирований, обеспечения продовольствием товарного рынка и удовлетворения спроса населения в качественных продуктах питания.

Полученные в диссертационной работе методологические разработки по планированию, оценке и анализу себестоимости продукции, диагностике затрат, прогнозированию маржинальной прибыли и рентабельности могут быть использованы региональными и муниципальными органами власти при разработке планов и программ развития сельского хозяйства и обеспечения продовольственной безопасности страны; предложения автора представляют интерес для интегрированных агропромышленных структур при организации производства сельскохозяйственной продукции, разработке стратегии оптимизации затрат и максимизации прибыли.

Теоретические, методологические и методические разработки диссертационного исследования используются в учебном процессе экономических факультетов вузов, в системе повышения квалификации, подготовки и переподготовки руководителей и специалистов интегрированных структур АПК Орловской области.

Апробация результатов исследования. Основные положения и результаты диссертационного исследования обсуждались и получили одобрение в рамках международного экономического форума: «Бакановские чтения» (Орел 2009, 2013-2015); Международных научно-практических конференций: Орел (2011-2016), Астрахань (2011), Житомир (2013), Симферополь (2014), Przemyśl (2014), Sheffield (2014), Praha (2014), Белгород (2015-2016), Воронеж (2015), Карловы Вары (2015), Новосибирск (2015-2016), Ростов на Дону (2015), Пермь (2016); Кемерово (2016), Тамбов (2016), Чебоксары (2016), межрегиональной научно-практической конференции: Орел (2016), межвузовской научно - практической конференции: Орел (2014); внутривузовских семинаров.

Программно - целевой подход к механизму управления интегрированными структурами АПК на основе планирования затрат с определением совокупности критериальных характеристик и индикативных показателей для контроля на разных уровнях использован Департаментом экономического развития и инвестиционной деятельности Орловской области при разработке перспективных программ развития отрасли животноводства. Методический инструментарий организации бюджетного планирования, система бюджетов, методика контроля их исполнения внедрены в практику интегрированной агропромышленной структуры ОАО «Агрофирма Мценская» Орловской области; отдельные положения методических разработок в части маржинального анализа с применением компьютерных технологий апробированы и внедрены в сельскохозяйственном предприятии ООО «Васильевское» Свердловского района Орловской области.

Материалы диссертационного исследования использованы: в учебном процессе и научных исследованиях ФГБОУ ВО «Орловский государственный университет экономики и торговли»; Среднерусский институт управления филиал ФГБОУ ВО РАНХиГС при Президенте РФ; ФГОБУ ВО Орловский филиал «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» при разработке хоздоговорных и госбюджетных исследований, подготовке учебно-методических пособий по дисциплинам «Экономика предприятий», «Менеджмент», «Экономический анализ».

Основные результаты диссертационного исследования нашли отражение в 55 опубликованных работах, общим объемом 45,43 п. л. (авторский вклад – 40,99 п. л.), в том числе опубликованы в рецензируемых научных изданиях – 17 работ.

Объем и логическая структура диссертации. Работа изложена на 394 страницах компьютерного текста, содержит 49 таблиц, 43 рисунка, 15 приложений, список литературы, включающий 274 наименования.

Диссертация имеет следующую логическую структуру:

Введение

1 Теоретические основы планирования затрат в управлении интегрированными структурами АПК

1.1 Экономическая сущность и содержание планирования затрат

1.2 Концепция механизма планирования затрат в системе АПК

1.3 Методология, принципы и инструментарий планирования затрат в интегрированных структурах АПК

- 2 Методология формирования себестоимости сельскохозяйственной продукции
 - 2.1 Моделирование процесса планирования себестоимости продукции в интегрированных агропромышленных формированиях
 - 2.2 Методы анализа в оценке динамических тенденций себестоимости сельскохозяйственной продукции
 - 2.3 Методический инструментарий планирования себестоимости сельскохозяйственной продукции
- 3 Способы и механизм разработки бюджетного планирования в интегрированных агропромышленных формированиях
 - 3.1 Концепция формирования бюджетирования в интегрированных структурах АПК
 - 3.2 Методический инструментарий бюджетирования затрат интегрированного агропромышленного формирования
 - 3.3 Контроль исполнения бюджетов как функция управления интегрированным агропромышленным формированием
- 4 Методология оценки факторов затратообразования в агропромышленной сфере
 - 4.1 Концептуальные подходы к управлению затратообразующими факторами, обуславливающими их координацию в АПК
 - 4.2 Развитие инструментария стратегического управления затратообразующими факторами внешнего окружения
 - 4.3 Модели и методы оценки влияния внутренних факторов на процесс планирования затрат интегрированных структур в АПК
- 5 Концепция системного моделирования стратегии планирования затрат в интегрированных формированиях АПК
 - 5.1 Совершенствование способов и приемов разработки стратегии планирования затрат агропромышленных структур АПК
 - 5.2 Методический инструментарий маржинального анализа в совершенствовании планирования затрат интегрированных структур в АПК
 - 5.3 Развитие прогнозного моделирования в механизме управления интегрированными агропромышленными формированиями
- Заключение
- Список литературы
- Приложения

2 ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ, ОБОСНОВАННЫЕ В ДИССЕРТАЦИИ И ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

2.1 Механизм программно-целевого управления интегрированными структурами на основе планирования затрат, соответствующий целевым федеральным и региональным программам развития сельского хозяйства.

Задачами АПК в современных условиях является реформирование механизма управления, поиск концептуальных направлений его эффективного функционирования.

Анализ научных подходов российских и зарубежных авторов к экономической сущности и содержанию понятий «затраты», «расходы», «издержки» в

системе управления характеризует неоднородность взглядов. Научные подходы в фундаментальных работах понятия дефиниций «затраты», «расходы», «издержки» как экономических категорий определены с позиции управления, экономики и планирования, менеджмента, бухгалтерского учета, налогообложения, права. В диссертации систематизированы взгляды с обоснованием приоритетов этих понятий. Приоритет категории «затраты» отведен в работах Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Фостер, Р. Мюллендорфа и М. Карренбауэра, К. Маркса, М.И. Кутера, В.Б. Ивашкевича, Вахрушиной М.И., Врублевского Н.Д.; Я.В. Соколов, В.Я. Горфинкель и проф. В.А. Швандар к приоритетным относили «расходы»; Я.Н. Ковалев, Д.В. Фролов и М.Ф. Шевченко основной затратной категорией считали издержки.

Развитие методологии управления интегрированными агропромышленными структурами на основе планирования затрат требует исследования затрат, как объекта управления с выявлением разграничительных признаков экономических категорий «затраты», «расходы», «издержки», что обуславливает оценку их критериев и индикативных показателей, методов и систем управления, способов оптимизации для получения экономической выгоды.

Основываясь на анализе взглядов отечественных и зарубежных ученых, автором категория «затраты» определяется шире, чем «расходы» и «издержки», поскольку она характеризует стоимость средств, израсходованных на приобретение материальных, финансовых и трудовых ресурсов для осуществления хозяйственной деятельности в условиях неопределенности в целях получения экономического эффекта. Расходы характеризуются стоимостью потребленных ресурсов, уменьшающих экономические выгоды предприятия и признанных в определенном периоде. Под «издержками» следует понимать стоимостное выражение затрат на производство и реализацию продукции по израсходованным ресурсам и признанным в составе расходов предприятия в текущем периоде.

Для целей обеспечения взаимосвязи данных категорий в системе текущего и оперативного управления нами сгруппированы основные критерии различия и распределения их приоритетности, среди которых выделены: сущность затратных дефиниций, цель возникновения, момент и период признания, назначение, источник покрытия и влияние на капитал интегрированного агропромышленного формирования, результат сопоставления с доходами и соотношение категорий. Оценка затратных дефиниций по предложенной совокупности критериев позволила доказать приоритетность категории «затраты», которая включает затраты не только текущего характера, но и долгосрочного.

В диссертации изучены различные концепции управления интегрированными структурами на основе планирования затрат, среди которых выделены: классические, базовые, альтернативные. При этом автор отмечает, что сущность и содержание каждой концепции соответствуют определенному уровню развития общества и науки, их развитие является действенным инструментом в исследовании затрат во всех сферах экономики. Для современной системы управления интегрированными структурами был разработан механизм, основанный на программно-целевом подходе, необходимый для решения проблемных неординарных ситуаций и обоснованный внутренними и внешними факторами, влияющими на сельскохозяйственное производство. Программно-

целевой подход в АПК представляет собой завершённый во времени и пространстве комплекс экономических, организационно-технологических, инновационных и других мер по реализации целей и задач конкретных программ развития агропродовольственной сферы. Такой подход позволит рационально планировать расход финансовых, трудовых и материальных ресурсов. Методология подхода связана с проблемами глобального характера, решение которых осуществляется в рамках иерархической пирамиды управления как в целом, так и на каждом ее уровне.

Ключевым элементом механизма управления интегрированными структурами на основе планирования затрат является программно-целевой подход в системе АПК, основанный на целеполагании и целеобосновании на разных уровнях управления (рис.1)

Для реализации программно-целевого подхода выделены взаимосвязанные уровни, характеризующие территориальную целостность системы управления: макроуровень - Правительство РФ, Минсельхоз РФ; мезоуровень - Правительство округа (региона), департаменты сельского хозяйства; микроуровень – административно управленческий персонал холдингов, агропромышленных формирований; миниуровень - административно управленческий персонал и отделы интегрированных структур. Разработанный механизм, основанный на модели программно-целевого управления интегрированными структурами на основе планирования затрат в АПК представлен системой взаимоотношений между управляющим субъектом и управляемым объектом в условиях неопределенности внешней среды, результатом которой является достижение поставленной цели программы оптимизации затрат как основной составляющей политики ценообразования на сельскохозяйственную продукцию.

Оптимизация затрат в механизме управления предполагает получение экономического эффекта, выраженного в широком смысле решением проблемы продовольственной безопасности страны и развитием аграрного производства.

Функционирование механизма должно осуществляться на основе принципов, определяющих требования к планированию интегрированными структурами с учетом особенностей и условий развития агробизнеса и систематизированных по функциональным уровням (последовательным этапам): целеполагание, организация планирования затрат, тактическое управление, бизнес-управление (коммерциализация) и стратегия планирования затрат в системе АПК.

Для каждого уровня определены соответствующие принципы: на уровне целеполагания - целенаправленность управления (целеполагание по цепочке «цель-организация-тактика-стратегия»); на уровне организации управления - системный подход; на уровне тактического управления интегрированными структурами - принципы, связанные с принятием тактических управленческих решений по применению методов оптимизации затрат; на уровне бизнес управления определены авторские методологические принципы - сбалансированность и коммерциализация; на уровне стратегического управления - стратегическое позиционирование затрат на производство сельскохозяйственного продукта..

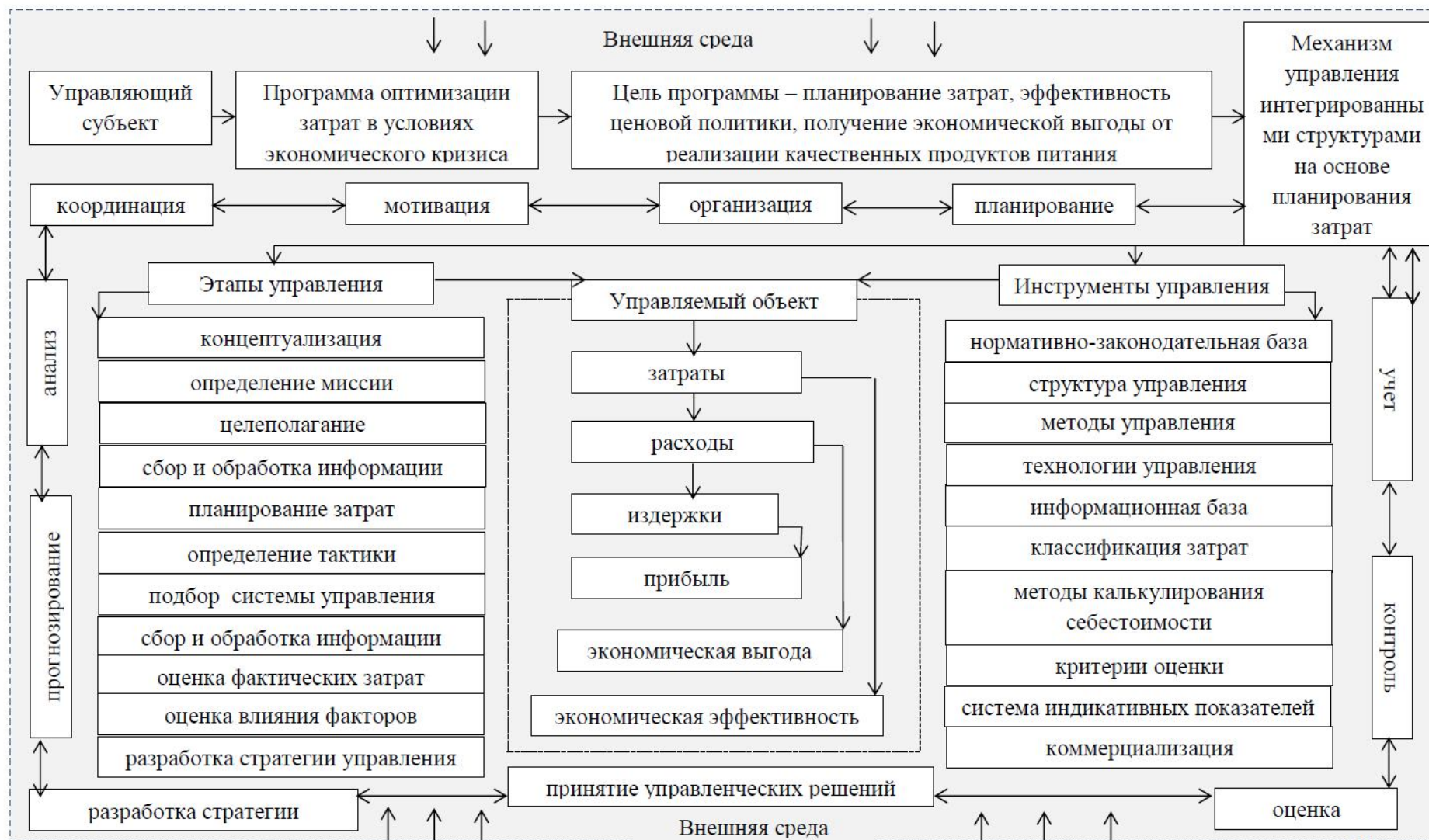


Рисунок 1 – Механизм программно-целевого управления интегрированными структурами АПК на основе планирования затрат¹

¹ Составлено автором

Для реализации программно-целевого подхода выделены взаимосвязанные уровни, характеризующие территориальную целостность системы управления: макроуровень - Правительство РФ, Минсельхоз РФ; мезоуровень - Правительство округа (региона), департаменты сельского хозяйства; микроуровень – административно управленческий персонал холдингов, агропромышленных формирований; миниуровень - административно управленческий персонал и отделы интегрированных структур. Разработанный механизм, основанный на модели программно-целевого управления интегрированными структурами на основе планирования затрат в АПК представлен системой взаимоотношений между управляющим субъектом и управляемым объектом в условиях неопределенности внешней среды, результатом которой является достижение поставленной цели программы оптимизации затрат как основной составляющей политики ценообразования на сельскохозяйственную продукцию.

Оптимизация затрат в механизме управления предполагает получение экономического эффекта, выраженного в широком смысле решением проблемы продовольственной безопасности страны и развитием аграрного производства.

Функционирование механизма должно осуществляться на основе принципов, определяющих требования к планированию интегрированными структурами с учетом особенностей и условий развития агробизнеса и систематизированных по функциональным уровням (последовательным этапам): целеполагание, организация планирования затрат, тактическое управление, бизнес-управление (коммерциализация) и стратегия планирования затрат в системе АПК.

Для каждого уровня определены соответствующие принципы: на уровне целеполагания - целенаправленность управления (целеполагание по цепочке «цель-организация-тактика-стратегия»); на уровне организации управления - системный подход; на уровне тактического управления интегрированными структурами - принципы, связанные с принятием тактических управленческих решений по применению методов оптимизации затрат; на уровне бизнес управления определены авторские методологические принципы - сбалансированность и коммерциализация; на уровне стратегического управления - стратегическое позиционирование затрат на производство сельскохозяйственного продукта.

В целях систематизации информации, необходимой для принятия управленческих решений по объектам управления интегрированными структурами на основе планирования затрат разработана классификация затрат по экономическому содержанию, функциям и выделенным функциональным уровням управления в системе АПК, обеспечивающая взаимосвязь дефиниций затрат и принципов управления и повышающая его эффективность.

Для группировки элементов каждой категории в соответствии с экономическим содержанием предложена структурированная модель взаимосвязи затратных дефиниций в системе управления интегрированной агропромышленной структуры, в которой «затраты» представлены следующими группами: инвестированные, конверсионные, мобилизуемые, рискинвестированные, альтернативные; «расходы» разделены на основные и прочие; «издержки» охарактеризованы как издержки производства и издержки обращения (рис. 2).



Рисунок 2 – Структурированная модель классификации взаимосвязанных затратных дефиниций в системе управления интегрированных структур АПК²

² Составлено автором

По мнению автора, инвестируемые затраты сельскохозяйственного сектора характеризуются приобретением основного капитала, который принесет экономическую выгоду в перспективе.

Конверсионные затраты характеризуются стоимостью приобретенных активов, имеющих свойство трансформироваться из одного вида затрат в другой. К примеру, затраты на приобретение запасов (кормов, биодобавок и т.д.) трансформируются в готовую продукцию. Конверсионные затраты напрямую не участвуют в формировании финансового результата текущего периода. Однако, чем быстрее осуществляется процесс трансформации затрат, тем больше вероятность получения дохода сельскохозяйственным предприятием.

Группу мобилизуемых составляют затраты определенного периода: целевые затраты, которые представляют сумму признанных расходов текущего периода; нейтральные затраты, относящиеся ко всей хозяйственной деятельности интегрированных структур, в том числе налоги и сборы, страховые отчисления, потери, резервы, штрафы, пени, неустойки. Мобилизация затрат этой группы непосредственно влияет на формирование финансового результата хозяйственной деятельности агропромышленного формирования.

Рискоинвестируемые затраты определены стоимостью финансовых вложений интегрированных структур, а также вложений во внедрение новшеств на этапе прикладных исследований, которые связаны с возникновением риска из-за непредсказуемости результата этих исследований. Рискинвестируемые затраты связаны с определением ожидаемой инвестиционной прибыли.

Группа альтернативных затрат связана с вариантом принятия управленческого решения и определяется упущенными возможностями в результате неиспользования альтернативных ресурсов, они характеризуются наиболее высокой стоимостью из предложенных вариантов неиспользованных ресурсов и зависят от принятого решения менеджера в аграрном производстве при субъективном влиянии внешних факторов.

Функциональный цикл планирования затрат в развитии механизма программно-целевого управления в аграрном секторе экономики способствует последовательному осуществлению взаимосвязанных функций, направленных на решение основной проблемы, поиск путей оптимизации затрат. При этом оптимизация затрат по разным уровням управления в системе АПК предусматривает не только снижение их величины, но обоснование структуры, поиск резервов рациональных технологий сельскохозяйственного производства, получение отдачи на каждый затраченный рубль, достижение экономического эффекта в контексте заинтересованных лиц.

По результатам проведенного исследования было сформировано авторское видение на управление интегрированными структурами на основе планирования затрат, под которым понимается непрерывный процесс целенаправленного воздействия управляющего субъекта иерархической пирамиды на затраты аграрного производства для получения максимального экономического эффекта посредством выполнения функций и использования специальных инструментов планирования затрат в условиях неопределенности внешней среды.

2.2 Многофункциональная модель формирования себестоимости продукции интегрированных агропромышленных структур

Себестоимость сельскохозяйственной продукции является одним из синтетических индикативных показателей, характеризующих эффективность аграрного производства и конкурентоспособность продукции в иерархической системе управления АПК. Приоритет показателя себестоимости в оценке эффективности аграрного производства неоспорим, поскольку он неразрывно связан с другими показателями эффективности и эффекта, является основой разработки ценовой политики.

Оценка многообразия научных концепций и методологических подходов к стоимостной оценке затрат интегрированных структур позволило автору разработать многофункциональную модель формирования себестоимости продукции (рис. 3).



Рисунок 3 – Многофункциональная модель формирования себестоимости продукции интегрированной агропромышленной структуры³

³ Составлено автором

Целью модели является планирование затрат и себестоимости сельскохозяйственной продукции, соответствующее процессам аграрного производства: от определения видов деятельности, видов продукции до момента ее реализации. Поставленные цель и задачи определяют функции интегрированной структуры АПК.

В диссертации доказано, что эффективная реализация многофункциональной модели формирования себестоимости продукции возможна на систематизации следующих принципов: калькулирование, информативность, классификация затрат, единство методов планирования себестоимости, эффективность методов оптимизации себестоимости, системность, управление формированием себестоимости на стадиях жизненного цикла агробизнеса, сочетание снижения себестоимости с высоким качеством продукции.

Принципы планирования себестоимости дополнены автором такими принципами, как конкурентоспособность себестоимости, коммерциализация и критичность планирования себестоимости. Принцип конкурентоспособности себестоимости продукции характеризуется составом и структурой затрат, связанных с качеством сельскохозяйственной продукции, для целенаправленного воздействия системы качества на планируемые (потенциальные) затраты. К условиям повышения конкурентоспособности относится снижение себестоимости продукции.

Интегрированное агропромышленное формирование заинтересовано в том, чтобы при меньших затратах производственных ресурсов производилось больше продукции и лучшего качества, продукция должна отвечать требованиям рынка и запросам покупателей.

Принцип коммерциализации себестоимости предусматривает определение с учетом затрат, связанных с процессом ее формирования, продвижения и реализации потребителю. Поскольку в настоящее время объемы продаж сельскохозяйственной продукции определяются спросом потребителя, от требований которого зависят условия реализации продукции, это связано с увеличением мероприятий по стимулированию сбыта продукции, маркетинговым исследованиям, политикой ценообразования. Принцип критичности в планировании себестоимости сельскохозяйственной продукции предусматривает ее формирование с учетом негативных внешних факторов кризисной ситуации, таких как рост инфляции, изменение валютного курса, диспаритет цен, влияющих в первую очередь на стоимость материальных затрат. Выделенные принципы позволяют руководству интегрированных структур в АПК ориентироваться на современный уровень развития продовольственного рынка, определять направления планирования себестоимости производимой продукции и разработки ценовой политики.

2.3. Методологический подход к функции анализа в системе планирования себестоимости сельскохозяйственной продукции в условиях инфляции

Применение в системе управления интегрированными структурами планирования себестоимости сельскохозяйственной продукции программно-целевого подхода требует систематизации функций по оценке ее формирования, одной из которых является экономический анализ. Реализация этой функ-

ции предусматривает выполнение этапов по оценке тенденций динамики, состава и структуры затрат, определения влияния факторов на величину себестоимости единицы продукции, в том числе фактора инфляции.

Результаты оценки динамики себестоимости продукции за период с 2008 г. по 2015 г. позволили установить тенденцию роста ее уровня по отношению к выручке от продажи продукции в интегрированных структурах разной специфики. За анализируемый период уровень себестоимости продукции в среднем по подотраслям возрос на 12-15%. При этом самый высокий уровень себестоимости характерен интегрированным агропромышленным формированиям, осуществляющим производство продукции растениеводства и животноводства. В 2015 г. уровень себестоимости таких предприятий изменялся в диапазоне 87-92%, что повлияло на снижение финансового результата.

Основную долю в составе себестоимости продукции интегрированных структур составляют материальные затраты, причем наибольшее значение удельного веса материальных затрат характерно сельскохозяйственным предприятиям отрасли растениеводства. В 2008 г. их доля в себестоимости продукции изменялась в диапазоне 63-65%, а в 2015 г. она составляла 75-78%. В сельскохозяйственных предприятиях подотрасли животноводства доля материальных затрат в составе себестоимости продукции ниже, чем в предприятиях подотрасли растениеводства. Доля материальных затрат в себестоимости продукции животноводства в 2015 г. по обследуемым предприятиям составила 61-65%, превысив уровень затрат 2008 г. на 13% (табл. 1).

Таблица 1 – Динамика уровня себестоимости сельскохозяйственной продукции и структуры затрат по элементам, %⁴

Показатели	Сельскохозяйственные предприятия подотрасли растениеводства		Сельскохозяйственные предприятия подотрасли животноводства		Интегрированные формирования по производству продукции растениеводства и животноводства	
	2008 год	2015 год	2008 год	2015 год	2008 год	2015 год
1	2	3	4	5	6	7
Уровень себестоимости сельхозпродукции выручке	70-75	82-87	65-70	78-82	72-76	87-92
Удельный вес затрат в себестоимости продукции, в том числе						
материальные затраты	63-65	75-78	48-52	61-65	53-55	62-68
затраты на оплату труда	17-20	9-12	23-26	19-23	19-23	20-24
отчисления на социальные нужды	3-5	3-4	3-5	2-4	5-6	2-5
амортизация	12-13	8-10	16-18	7-9	16-18	4-9
прочие затраты	5-6	6-8	6-8	11-15	6-7	14-18

⁴ Составлено автором

В интегрированных формированиях АПК, осуществляющих производство продукции растениеводства и животноводства доля материальных затрат в 2015 г. изменялась в диапазоне 62-68%, что в сравнении с 2008 г. выше примерно на 12%.

Одной из причин прироста материальных затрат является рост цен на предметы труда (семена, корма, нефтепродукты) и услуги производственного характера (энергоснабжение, транспортировка), влияние которого необходимо учитывать как при формировании фактической себестоимости сельскохозяйственной продукции, так и в процессе ее планирования.

Определение фактора инфляции автор предлагает осуществлять на основе методики оценки влияния инфляционных процессов на формирование себестоимости сельскохозяйственной продукции (рис. 4).

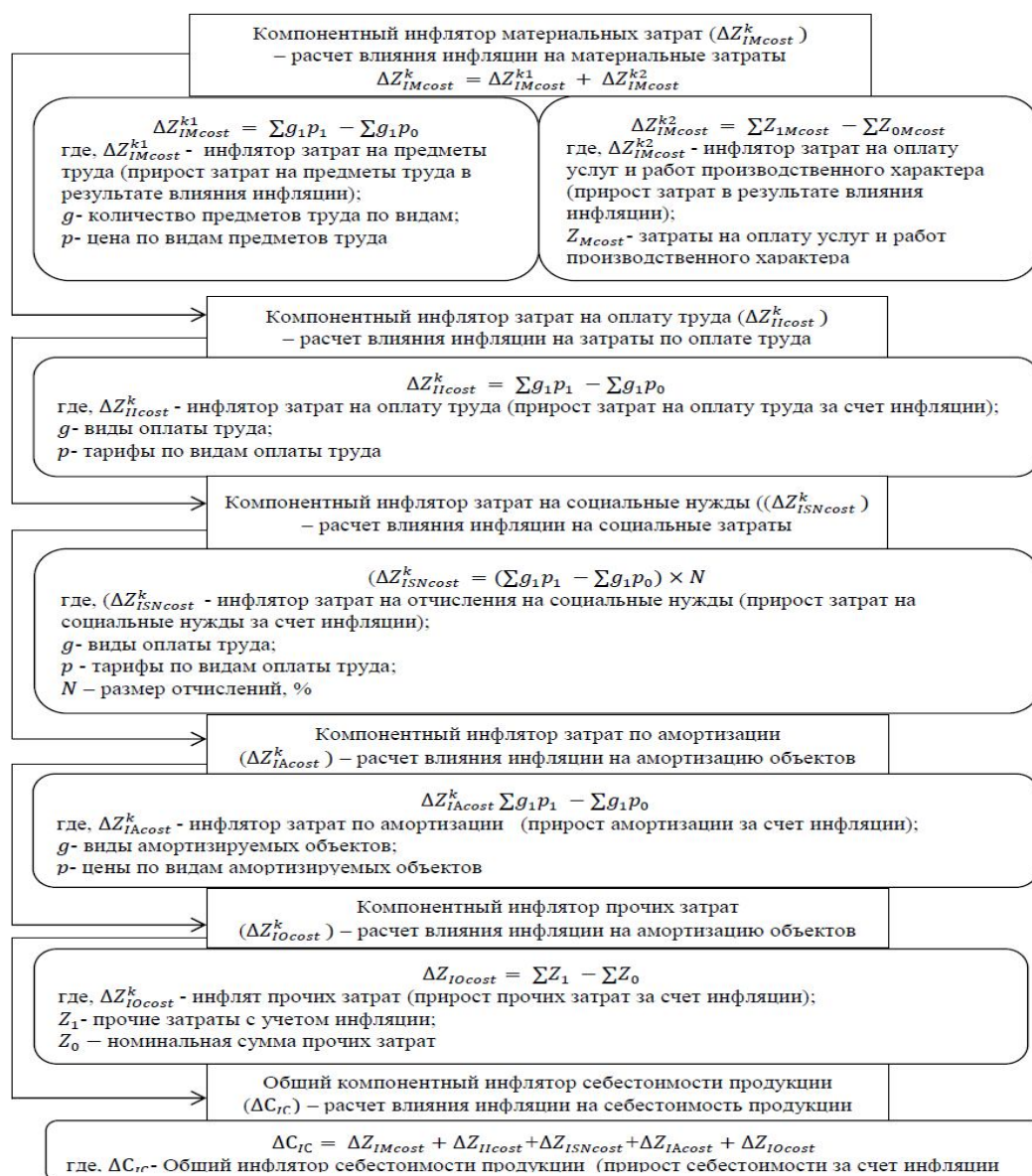


Рисунок 4 - Методика определения влияния инфляции на себестоимость сельскохозяйственной продукции⁵

⁵ Составлено автором

Особенностью методики является исчисление инфляционной составляющей, определяемой, как компонентный инфлятор затрат, характеризующих величину прироста затрат, формирующих себестоимость сельскохозяйственной продукции в результате влияния инфляции по стадиям ее формирования: технологической производственной, производственной, полной (коммерческой) себестоимости.

Исчисление влияния инфляционных процессов на себестоимость сельскохозяйственной продукции следует осуществлять в разрезе элементов затрат.

Содержание предложенной методики заключается в оценке влияния инфляции на себестоимость сельскохозяйственной продукции на разных стадиях ее формирования. Количественная оценка общей величины влияния инфляционного процесса представляет собой сумму компонентных инфляторов, рассчитанных по каждому элементу затрат (материальным затратам; затратам на оплату труда; отчислениям на социальные нужды; амортизации; прочим затратам).

На первом этапе определяется компонентный инфлятор материальных затрат – абсолютная сумма прироста элемента себестоимости «Материальные затраты» в результате влияния инфляции. Данный показатель рассчитывается как сумма инфлятора затрат предметов труда (семена, удобрения, корма и др.) и инфлятора затрат на оплату услуг и работ производственного характера ввиду неоднородности элемента (основная заработная плата, дополнительная оплата труда и др.).

Определение влияния инфляции по предметам труда осуществляется исходя из изменения цен текущего периода к базисному периоду по их видам при неизменном количестве отчетного года. Оценку влияния инфляции по затратам на оплату услуг и работ производственного характера необходимо осуществлять по изменению номинальной их суммы. Полученная сумма компонентного инфлятора материальных затрат будет характеризовать прирост себестоимости продукции в результате роста цен на материальные ресурсы.

На втором этапе рассчитывается компонентный инфлятор затрат на оплату труда, то есть сумма абсолютного прироста за счет инфляции элемента себестоимости «Затраты на оплату труда», в зависимости от видов оплаты труда или категории сельскохозяйственных работников, применяемых предприятием форм и систем оплаты, а также тарифов по видам оплат. Данный этап проводится в случае изменения тарифов и расценок по оплате труда работников сельскохозяйственного предприятия.

Третий этап методики предполагает определение компонентного инфлятора затрат по отчислениям на социальные нужды, поскольку эти затраты выделяются отдельным элементом в себестоимости продукции. Несмотря на то, что воздействие инфляции на данный элемент можно считать косвенным, автор считает, что изменения затрат по отчислениям на социальные нужды под влиянием инфляции должны быть учтены в общей сумме изменений себестоимости в результате инфляционных процессов.

Четвертый этап служит для определения компонентного инфлятора затрат по амортизации – абсолютной суммы увеличения элемента «Амортизация», в которую включаются амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств и нематериальных активов сельскохозяйственного

предприятия. Для расчета изменения амортизации под влиянием инфляции по видам амортизируемых объектов принимаются их рыночная и первоначальная стоимость, а также установленная норма отчислений.

На пятом этапе определяется компонентный инфлятор прочих затрат, то есть затрат, не вошедших в другие элементы себестоимости продукции, в том числе: налоги и сборы, включаемые в себестоимость продукции; компенсации за использование для нужд предприятия личных транспортных средств, оборудования, инструментов и приспособлений; другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг). Расчет отклонения за счет влияния инфляции на этот элемент осуществляется как разница между номинальной суммой затрат по учетным данным и суммой, исчисленной с учетом индекса цен.

Итоговый компонентный инфлятор себестоимости сельскохозяйственной продукции характеризуется абсолютной суммой отклонений, возникших в результате влияния инфляционных факторов на элементы себестоимости, определенной на каждом этапе предложенной методики.

Информация каждого этапа позволяет осуществить расчет индексов инфляции по элементам затрат, необходимых для разработки и принятия управленческого решения по оптимизации себестоимости продукции как по отдельным процессам агробизнеса, так и по составляющим элементам, а также регулирования показателей прибыли аграрного производства.

2.4 Методика планирования себестоимости сельскохозяйственной продукции в условиях инфляционного процесса

В процессе исследования установлено, что одним из направлений развития методологии управления интегрированными структурами АПК является совершенствование методических подходов к планированию себестоимости сельскохозяйственной продукции, ее состава и структуры, разработки политики ценообразования, прогнозированию финансового результата.

Проведенное исследование позволило нам сформировать мнение о необходимости развития наиболее объективного метода формирования себестоимости - калькулирование.

Автором предложен методический инструментарий процесса калькулирования сельскохозяйственной продукции, определяющий объекты и единицы калькулирования, способы и приемы исчисления себестоимости продукции, определения калькуляционных разниц для оценки экономии или перерасхода использованных ресурсов и их влияния на финансовый результат предприятия.

Последовательные процедуры калькулирования позволяют осуществлять контроль правильности определения калькуляционных объектов, определения прямых и косвенных затрат, распределения затрат по видам основной, сопряженной и побочной продукции, что обеспечивает достоверность исчисления себестоимости сельскохозяйственной продукции.

Для повышения качества планирования предложена методика планирования себестоимости с учетом инфляционной составляющей, представляющая собой альтернативный инфлятор - абсолютный прирост себестоимости продукции в результате влияния инфляции.

Для определения показателя себестоимости с учетом альтернативного

инфлятора затрат введено понятие «Манипулятивная себестоимость» (manipulative cos (MC)), которая трактуется как совокупность затрат предприятия на производство и реализацию продукции, обусловленных изменением уровня инфляции.

В зависимости от стадий формирования себестоимости продукции интегрированных структур, целей планирования и функций управления рекомендуется оценка показателей себестоимости с учетом инфляционной составляющей, в частности:

- для функции управления себестоимостью продукции «Организация управления затратами, планирование, учет и оценка затрат, мотивация выполнения планов и бюджета» предусмотрен показатель манипулятивной технологической производственной себестоимости (manipulative technological production cost (MTPcost));

- для функции «Анализ и контроль производственных затрат, координация и регулирование оптимизации себестоимости» предназначен показатель манипулятивной производственной себестоимости (manipulative production cost (MPcost));

- для функции «Планирование себестоимости, ценовой политики, разработка стратегии развития агробизнеса» - манипулятивная коммерческая себестоимость (manipulative commercial cost of (MCcost)).

Оценку манипулируемой себестоимости следует осуществлять посредством рекомендуемой системы показателей, позволяющей определить ее величину с учетом корректировки в зависимости от фактора инфляции (табл. 2).

Таблица 2 – Рекомендуемые показатели себестоимости сельскохозяйственной продукции в условиях инфляции⁶

Виды себестоимости	Сущность себестоимости	Формула расчета себестоимости
1	2	3
Технологическая производственная себестоимость	Сумма текущих затрат предприятия по производству сельскохозяйственной продукции, затраты бригад, звеньев, участков, репродукторов, племферм и других структурных подразделений	$S_T = \sum_{i=1}^n z_i^1$ Где: S_T - технологическая производственная себестоимость; z_i^1, - сумма затрат i-статьи (элемента) текущего периода, n – количество статей (элементов) затрат.
Манипулятивная технологическая производственная себестоимость (manipulative technological production cost (MTPcost))	Сумма текущих затрат предприятия по производству сельскохозяйственной продукции, обусловленных влиянием инфляционных процессов (скорректированные производственные затраты на величину влияния инфляции)	$S_{MTPcost} = S_T \pm \Delta Z_{AITPcost},$ Где: $S_{MTPcost}$ - манипулятивная технологическая производственная себестоимость; $\Delta Z_{AITPcost}$ - альтернативный инфлятор технологических затрат производства.

⁶ Составлено автором

1	2	3
Производственная себестоимость	Технологическая производственная себестоимость, увеличенная на сумму общехозяйственных расходов	$S_P = \sum_{i=1}^n z_i^1 + C_b = S_T + C_b,$ Где: S_P – производственная себестоимость; C_b – общехозяйственные расходы.
Манипулятивная производственная себестоимость (manipulative production cost (MPcost))	Манипулятивная технологическая производственная себестоимость, увеличенная на сумму общехозяйственных расходов, скорректированных на величину влияния инфляции	$S_{MPcost} = S_{MTPcost} \pm \Delta Z_{AIPcost},$ Где: S_{MPcost} – манипулятивная производственная себестоимость; – альтернативный инфлятор производственных затрат.
Полная (коммерческая) себестоимость	Производственная себестоимость, увеличенная на сумму расходов на продажу продукции (коммерческие расходы)	$S_{CM} = \sum_{i=1}^n z_i^1 + C_b + C_{cm} = S_T + S_P + C_{cm},$ Где: S_{CM} – полная (коммерческая) себестоимость; C_{cm} – расходы на продажу продукции.
Манипулятивная коммерческая себестоимость (manipulative commercial cost of (MCcost))	Манипулятивная производственная себестоимость, увеличенная на сумму скорректированных на величину влияния инфляции коммерческих расходов	$S_{MCcost} = S_{MPcost} \pm \Delta Z_{AICcost},$ Где: S_{MCcost} – манипулятивная коммерческая себестоимость; – альтернативный инфлятор коммерческих затрат.

Определение манипулятивной себестоимости позволит исчислять скорректированную величину на уровень инфляции, необходимую для:

- оценки действительной стоимости фактических затрат, формирующих себестоимость сельскохозяйственной продукции на стадиях производства и реализации;
- бюджетирования затрат по местам возникновения, центрам затрат и центрам ответственности;
- разработки и реализации политики ценообразования на реализуемую произведенную продукцию с учетом инфляции;
- планирования себестоимости сельскохозяйственной продукции, состава и структуры производственных затрат на предстоящий период;
- манипуляции полученными результатами при разработке мероприятий и принятии управленческих решений по оптимизации себестоимости сельскохозяйственной продукции на разных этапах формирования.

Результаты исследования позволили сформировать мнение о необходимости в процессе планирования себестоимости сельскохозяйственной продукцией учитывать влияние инфляции на всех стадиях ее формирования.

2.5 Систематизация критериальных характеристик и индикативных показателей планирования затрат в системе АПК в соответствии с мероприятиями федеральных программ

Процесс бюджетирования в современных условиях становится важнейшим преимуществом российских интегрированных структур АПК, поскольку

рационально организованный процесс планирования и управления бюджетом способствует повышению их конкурентоспособности и эффективности. Исследование основных подходов к определению роли и места бюджетирования в механизме управления сельскохозяйственным предприятием позволило обосновать необходимость развития его методологии на основе программно-целевого подхода, ориентированного на приоритетные программные направления развития сельского хозяйства на разных уровнях управления.

Цель и задачи бюджетирования в управлении интегрированными структурами направлены на поиск путей оптимизации затрат, регулирование затрат на разных стадиях аграрного производства, координацию их состава и структуры, рациональное распределение ресурсов, осуществление предварительного контроля формирования себестоимости, максимизацию прибыли и обеспечение эффективного функционирования. Система бюджетирования опирается на выделенные принципы: единство бюджетов, самостоятельность и достоверность бюджетов, разграничение затрат по бюджетным уровням, всестороннее раскрытие информации о затратах, полнота и эффективность.

Основными функциями бюджетирования в агропромышленном формировании являются: планирование операций и индикаторов, направленных на выполнение цели по оптимизации затрат; координация затрат по видам деятельности, центрам возникновения; контроль соблюдения плановой политики по оптимизации затрат по центрам возникновения и центрам ответственности; учет фактических затрат; контроль исполнения бюджетов по видам и периодам; мотивация участников аграрного производства в достижении цели планирования затрат по центрам ответственности; анализ прямых и косвенных затрат, себестоимости продукции, затротообразующих факторов; принятие оперативных и стратегических решений по планированию затрат. Автор считает, что оперативное вмешательство в регулирование себестоимости сельскохозяйственной продукции способствует гибкому ценообразованию, повышению качества производимой продукции, обеспечению конкурентоспособности интегрированного формирования, определению направлений развития стратегии управления себестоимостью продукции.

Для организации системы бюджетирования затрат в интегрированных аграрных структурах выделены последовательные этапы его постановки, которые позволяют реализовать бюджетную политику на разных уровнях управления. Этапы бюджетирования увязаны с мероприятиями региональных и федеральных программ обеспечения продовольственной безопасности страны и насыщению внутреннего рынка продовольствием.

К мероприятиям относятся: выделение приоритетных программных направлений развития сельского хозяйственного производства; разработка бюджетной политики; диагностика затрат и оценка прогнозных показателей; разработка функциональной структуры по центрам ответственности и составу формируемых бюджетов; определение критериальных характеристик и плановых индикаторов оценки затрат; подготовка консолидированных бюджетов, контроль исполнения и корректировка параметров бюджетов.

Реализацию системы бюджетирования интегрированной аграрной структуры рекомендуется осуществлять с применением метода управления вверх и вниз (down-up). Его методика позволяет разрабатывать бюджеты по сегментам,

бизнес процессам, местам возникновения, центрам ответственности и приводить их в соответствие с целями стратегического планирования, целевыми установками и критериальными характеристиками региональных и федеральных программ (принцип управления снизу вверх).

В диссертационной работе систематизирована совокупность критериальных характеристик и индикативных показателей планирования затрат для разных уровней в системе АПК в соответствии с Государственной программой развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013 - 2020 годы по приоритетным отраслям на которые необходимо ориентировать содержание бюджетов субъектов аграрного производства. При этом группировка критериальных признаков осуществлена в соответствии с выделенными Подпрограммами развития растениеводства и животноводства блоками основных мероприятий: производство сельхозпродукции, переработка продукции, развитие инфраструктуры и регулирование рынков, кредитование и страхование.

К примеру, критерий Государственной подпрограммы «Производство продукции животноводства», в части планирования затрат интегрированных структур следует выразить индикаторами: индекс производства продукции животноводства, уровень себестоимости продукции животноводства, затраты на корма, уровень затрат на создание и ввод в действие селекционно-генетических центров, уровень затрат на создание животноводческих кластеров, уровень затрат на сохранность маточного племенного поголовья и т.д. (табл. 3).

Критериальные характеристики отражают специфику каждой отрасли, при этом индикаторам федерального уровня соответствуют региональные показатели, которые могут быть дополнены для усиления информативности принятия управленческих решений.

Таблица 3 – Программные критерии и индикативные характеристики для оценки эффективности планирования затрат в системе АПК⁷

Критерии оценки	Индикативные показатели затрат, связанные с показателями Государственной программы	Иерархические уровни управления АПК		
		макро-	мезо-	микро-мини-
1	2	3	4	5
РАСТЕНИЕВОДСТВО				
Процесс производства продукции растениеводства				
Посев перспективных высокоурожайных сортов культур и гибридов	- уровень затрат на расширение посевных площадей, % - уровень цен на приобретение высокоурожайных сортов культур и гибридов, % - затраты на селекцию и семеноводство, млн руб.	- + +	+ + +	+ + +
Внесение минеральных удобрений и защита растений	- в пересчете на 100% питательных веществ на 1 га посевов, - затраты на выполнение работ по защите растений от вредителей и болезней, млн руб.	+ -	+ +	+ +
Мелиорация и рекультивация земель	- уровень затрат на мелиорацию земель, % - уровень затрат на ввод в оборот неиспользуемых пашни и других категорий сельхозугодий, %	+ -	+ +	+ +
Приобретение энергоресурсов	- удельный вес затрат на приобретение энергоресурсов в их структуре на основное производство продукции растениеводства, %	+	+	+

⁷ Составлено автором

Продолжение таблицы 3

1	2	3	4	5
Интенсивные технологии	- затраты на приобретение нового поколения тракторов и сельскохозяйственных машин, млн руб. - затраты на внедрению агротехнологий по возделыванию культур, млн руб.	- -	+ +	+ +
Производство продукции растениеводства	- индекс производства продукции растениеводства (в сопоставимых ценах), % - уровень себестоимости продукции растениеводства, % - затраты, связанные с приростом мощностей по хранению продукции растениеводства, млн руб.	+ - -	+ - -	+ + +
Среднемесячная номинальная заработная плата в растениеводстве	- уровень заработной платы работников растениеводства, % - уровень социальных отчислений от заработной платы работников растениеводства, % - соотношение заработной платы в растениеводстве и в среднем по экономике страны, %	+ + +	+ + +	+ + +
Процесс переработки продукции растениеводства				
Объем переработки продукции растениеводства	- уровень затрат на производство пищевых продуктов, % - уровень использования производственных мощностей, % - уровень затрат на экологическую безопасность продукции растениеводства, % - удельный вес отходов производства продукции растениеводства, переработанных методами биотехнологии, %	+ - - +	+ + + +	+ + + +
Производительность труда в хозяйствах всех категорий	- индекс производительности труда в хозяйствах всех категорий, % - уровень затрат на повышение занятости сельского населения, % - уровень затрат на одного работника растениеводства, %	+ - -	+ + -	+ + +
Количество высокопроизводительных рабочих мест	- уровень затрат на кадровую политику, % - уровень затрат на подготовку и переподготовку кадров для растениеводства, %	+ -	+ +	+ +
Процесс развития инфраструктуры и регулирование рынков продажи продукции растениеводства				
Продажа продукции	- затраты на формирование продуктовых подкомплексов, млн руб. - уровень затрат на наращивание экспорта продукции растениеводства, % - уровень цен на реализованную продукцию, %	- + +	+ + +	+ + +
Конкурентоспособность и качество продукции	- уровень цен на реализуемую продукцию, % - затраты на применение биологических средств защиты растений и микробиологических удобрений в растениеводстве, млн руб. - уровень затрат в программе социального развития села, % - уровень затрат на прирост мощностей современных зернохранилищ и элеваторов, %	- - + +	+ + + +	+ + + +
Рентабельность растениеводства	- уровень логистических издержек и других факторов, определяющих конкурентоспособность продукции растениеводства, % - уровень рентабельности отрасли растениеводства, %	- +	- +	+ +
Процесс кредитования и страхования				
Физический объем инвестиций в основной капитал отрасли растениеводства	- затраты на привлечение инвестиций в основной капитал, млн руб. - уровень затрат на инвестирование растениеводства, % - уровень затрат на кредитование отрасли растениеводства, % - уровень затрат на страхование рисков растениеводства, %	+ + + +	+ + + +	+ + + +
ЖИВОТНОВОДСТВО				
Процесс производства продукции животноводства				
Производство продукции животноводства (в сопоставимых ценах)	- уровень затрат на производство продукции животноводства (в сопоставимых ценах) - уровень использования производственных мощностей, % - уровень себестоимости валовой продукции животноводства, % - уровень затрат на создание животноводческих кластеров, %	+ - + -	+ + + +	+ + + +

Продолжение таблицы 3

1	2	3	4	5
	- уровень затрат на экологизацию производства, % - уровень затрат на сохранность маточного племенного поголовья, % - уровень затрат на создание и вод в действие селекционно-генетических центров, % - уровень цен на корма, в том числе концентрированных, % - уровень цен на фуражное зерно, %	- + + + -	+ + + + +	+ + + + +
Приобретение энергоресурсов для животноводства	- удельный вес затрат на приобретение энергоресурсов в структуре затрат на основное производство продукции животноводства, %	+	+	+
Среднемесячная номинальная заработная плата в животноводстве	- уровень заработной платы работников животноводства, % - уровень социальных отчислений от заработной платы работников животноводства, % - соотношение заработной платы в животноводстве и в среднем по экономике страны, %	+ + +	+ + +	+ + +
Процесс переработки продукции животноводства				
Объем переработки продукции животноводства	- уровень затрат на производство пищевых продуктов, % - уровень использования производственных мощностей, % - уровень затрат на экологическую безопасность продукции животноводства, % - уровень себестоимости продукции животноводства, % - затраты, связанные с приростом производственных мощностей по убою скота и его первичной переработке, млн руб. - удельный вес отходов производства продукции животноводства, переработанных методами биотехнологии, %	+ - - - - +	+ + + - - +	+ + + + + +
Производительность труда в хозяйствах всех категорий	- индекс производительности труда в хозяйствах всех категорий, % - уровень затрат на повышение занятости сельского населения, %	+ -	+ +	+ +
Количество высокопроизводительных рабочих мест	- уровень затрат на кадровую политику, % - уровень затрат на подготовку и переподготовку кадров для животноводства, %	+ -	+ +	+ +
Процесс развития инфраструктуры и регулирование рынков продажи продукции животноводства				
Объем продаж	- уровень затрат на наращивание экспорта продукции животноводства, % - уровень цен на реализованную продукцию, %	+ -	+ +	+ +
Рентабельность животноводства	- уровень рентабельности животноводческой отрасли, % - затраты кормов в расчете на 1 ц. прироста живой массы, млн руб., - оборачиваемость материальных ресурсов, разы, - рентабельность затрат, %	+ - - -	+ + - -	+ + + +
Конкурентоспособность и качество продукции	- уровень цен на реализуемую продукцию, % - уровень затрат на диагностику болезней животных, % - уровень затрат на профилактику и лечение животных, %	- - -	+ - -	+ + +
Процесс кредитования и страхования животноводства				
Физический объем инвестиций в основной капитал отрасли животноводства	- затраты на привлечение инвестиций в основной капитал, млн руб. - уровень затрат на инвестирование животноводства, % - уровень затрат на кредитование отрасли животноводства, % - уровень затрат на страхование рисков животноводства, %	+ + + +	+ + + +	+ + + +

Перечень индикативных показателей планирования затрат микро и мини уровней остается открытым, интегрированные структуры могут их дополнить, исходя из стратегии развития аграрного производства, бюджетной и экономической политики. Сгруппированные индикативные показатели способствуют регулированию затрат на разных стадиях управления интегрированными структурами для достижения критериального признака.

2.6 Система бюджетов для организации бюджетного планирования затрат и контроля их оптимизации

В условиях применения программно-целевого подхода в управлении интегрированными структурами АПК организацию бюджетирования затрат необходимо осуществлять по сегментарным единицам, выделенными Государственной программой развития сельского хозяйства блоками. Для планирования всей системы возможных затрат агропромышленного формирования рекомендуется дополнительно внести сегментарную единицу «Затраты на организацию агробизнеса», предназначенную для бюджетирования затрат по организации и управлению хозяйственной деятельностью.

В диссертации предложена система бюджетирования для планирования затрат в аграрном секторе, соответствующая направлениям Государственной программы развития сельского хозяйства и включающая комплекс взаимосвязанных сегментарных единиц: бюджетирование затрат производства сельскохозяйственной продукции; бюджетирование затрат переработки продукции; бюджетирование затрат развития инфраструктуры и регулирования рынков; бюджетирование затрат кредитования и страхования; бюджетирование затрат на организацию агробизнеса.

Разработанная система бюджетирования, предназначенная для целей планирования затрат, универсальна и может быть адаптирована к деятельности аграрных субъектов иерархической системы управления с разной спецификой производства и переработки сельскохозяйственной продукции. Такое организационное деление системы бюджетирования обусловлено различным экономическим содержанием и ролью затрат в производстве и переработке сельскохозяйственной продукции, созданием новой стоимости, принадлежностью затрат к разным функциональным сферам деятельности интегрированных структур. Кроме того, такой подход способствует формированию комплексных затрат по целевому назначению издержек сегментарных единиц.

Составной частью сегментарных единиц является место возникновения затрат, которое характеризует группировку затрат по этапам и стадиям выделенных единиц (по видам деятельности). Места возникновения определяются по всем сегментарным единицам в соответствии с их содержанием. Каждому месту возникновения затрат характерны центры затрат. В качестве центров ответственности должны выступать структурные подразделения, которые ответственны за осуществление этапов и стадий сегментарных единиц: молочно-товарные фермы, племенные питомники и репродукторы, цехи переработки сельхозпродукции.

Авторская модель предложенной системы бюджетирования затрат апробирована на примере интегрированной аграрной структуры ОАО «Агрофирма Мценская», виды деятельности которого осуществляются в подотраслях растениеводства и животноводства. Модель основана на принципе управления вверх вниз, что позволяет разработать систему бюджетов затрат с учетом специфики агрофирмы (рис. 5).



Рисунок 5 – Концепция бюджетного планирования затрат в управлении интегрированными структурами АПК⁸

Бюджетная политика в системе управления интегрированным формированием разрабатывается в соответствии со стратегией, миссия и цель которого

⁸ Составлено автором

соответствуют целям федеральной и региональной Государственным программам развития сельского хозяйства. Структура бюджетной политики содержит пять сегментарных единиц планирования затрат с выделением для каждой единицы мест возникновения, центров затрат и центров ответственности по видам деятельности.

Использованный авторский подход позволяет осуществлять контроль исполнения бюджетов затрат, а также индикативных показателей целевых программ.

Для принятия управленческих решений по планированию и контролю затрат интегрированных агропромышленных формирований предложена структура генерального бюджета: операционный, финансово-инвестиционный и коммерческий бюджет.

Состав операционного бюджета представлен сегментарными единицами производственного процесса: бюджеты затрат производства продукции и бюджеты затрат переработки продукции.

Финансово-инвестиционный бюджет предназначен для планирования и контроля затрат сегментарной единицы «Бюджетирование затрат кредитования и страхования», то есть затрат, связанных с привлечением инвестиций, движением заемного капитала, страхованием рисков агропромышленного производства.

В коммерческом бюджете планируют затраты по организации агробизнеса, созданию условия для его эффективного развития. В его составе предусмотрены сегментарные единицы: бюджетирование затрат развития инфраструктуры и регулирование рынков; бюджетирование затрат на организацию агробизнеса.

Предложенная модель структуры бюджетирования затрат интегрированной агропромышленной структуры позволяет формировать и использовать информацию для планирования затрат по принципу вверх вниз. Планирование вниз предусматривает координацию критериальных характеристик и плановых индикаторов при разработке бюджетов, планирование вверх формирует информацию о фактическом выполнении бюджетов разных уровней.

Подготовка и интеграция бюджетов затрат, оценка и контроль их выполнения с учетом специфики сегментарных единиц представляют собой следующий этап бюджетирования, на котором сбор и обработка информации бюджетов затрат распределяется по уровням составления отчетности: первичные бюджеты – бюджеты мест возникновения затрат, центров затрат и центров ответственности затрат сегментарных единиц; сводные бюджеты – бюджеты сегментарных единиц и бюджеты структурных частей генерального бюджета (операционный, финансово-инвестиционный и коммерческий бюджет); консолидированный бюджет – генеральный бюджет.

Контроль исполнения бюджетов осуществляется на основе принципов целеполагания, периодичности, сопоставимости, прогнозного моделирования, гибкости бюджетов затрат, объективности, ответственности. Автором разработана методика организации контроля, основанная на методе «Управление по отклонениям» с пошаговой последовательностью: организация бюджетного контроля, составление управленческих отчетов, формирование фактических результатов исполнения бюджетов, определение и оценка отклонений, мониторинг причин отклонений, корректировка бюджетов. Формат отчета контроля исполнения бюджета методом «Управление по отклонениям» представлен в таблице 4.

Таблица 4 – Контроль исполнения бюджета по элементам затрат сегментарной единицы «Бюджетирование затрат на производство сельскохозяйственной продукции (растениеводство)» ОАО «Агрофирма Мценская» за 2015 год⁹

Наименование индикаторов	Бюджет (план), тыс. руб.	Факт, тыс. руб.	Отклонение, тыс. руб.	Процент выполнения бюджета, %	Дифференциация отклонений по степени выполнения бюджета									
					Ниже бюджета (плана)					Выше бюджета (плана)				
					несущественное, 0%-5%	существенное отклонение				несущественное, 0%-5%	существенное отклонение			
						нормальное 5%-10%	умеренное 10%-15%	критическое 15%-20%	рискованное свыше 20%		нормальное 5%-10%	умеренное 10%-15%	критическое 15%-20%	рискованное свыше 20%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Материальные затраты	265500	288408	+22908	108,6	-	-	-	-	-	-	8,6	-	-	-
в том числе:														
- семена и посадочный материал	23300	27132	+3832	116,4	-	-	-	-	-	-	-	-	16,4	-
- минеральные удобрения	63900	65076	+1176	101,8	-	-	-	-	-	1,8	-	-	-	-
- химические средства защиты растений	42500	39321	-3179	92,5	-	-7,5	-	-	-	-	-	-	-	-
- нефтепродукты	28400	29902	+1502	105,3	-	-	-	-	-	-	5,3	-	-	-
- запасные части	30200	30990	+770	102,6	-	-	-	-	-	2,8	-	-	-	-
- оплата услуг и работ сторонних организаций	69700	88523	+18823	127,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	27,0
- прочая продукция	7500	7464	-36	99,5	-0,5	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Затраты на оплату труда	27500	28755	+1255	104,6	-	-	-	-	-	4,6	-	-	-	-
Отчисления на социальные нужды	8250	8511	+261	103,1	-	-	-	-	-	3,1	-	-	-	-
Амортизация	14750	12216	-2534	82,8	-	-	-	-17,2	-	-	-	-	-	-
Прочие затраты	54600	59599	+4999	109,2	-	-	-	-	-	-	9,2	-	-	-
Итого затрат	370600	397489	+26889	107,3	-	-	-	-	-	-	7,3	-	-	-

⁹ Составлено автором

Границы отклонений могут определяться посредством установления абсолютной величины в денежном выражении, с применением метода экспертных оценок или статистического анализа.

Для установления порога отклонений выделены две группы критериев, определяющих их существенность для управления затратами как при невыполнении, так и перевыполнении бюджета: существенное и несущественное отклонение.

К группе несущественных отклонений фактических затрат от плановых значений (нормативов) отнесены отклонения с порогом от 0% до 5%. В группе существенных отклонений как отрицательных (факт ниже плана), так и положительных (факт выше плана) выделены четыре порога для оценки в целях принятия управленческих решений: нормальное отклонение с порогом от 5% до 10%; умеренное отклонение с порогом от 10% до 15%; критическое отклонение с порогом от 15% до 20%; - рисковое отклонение с порогом свыше 20%.

Исчисленный уровень отклонений по каждому элементу (статье) затрат позволит определить степень его существенности: несущественное отклонение или существенное отклонение как при перевыполнении бюджета, так и в случае его невыполнения. При этом существенные отклонения распределяются по установленным признакам: нормальное, умеренное, критическое, рисковое.

Возникшая ситуация неисполнения или перевыполнения бюджета затрат требует оперативного вмешательства руководства для выявления причин, которые могут быть вызваны: ростом уровня инфляции с последующим повышением закупочных цен на семена, посадочные материалы, а также на услуги сторонних организаций по их доставке, хранению; нарушением условий хранения семенного фонда, нерациональным его использованием и др.

Использование метода контроля «Управления по отклонениям» позволяет дать оценку исполнению не только консолидированного бюджета затрат интегрированной агропромышленной структуры, но и сводных и первичных бюджетов, составленных по сегментарным единицам, местам возникновения и центров затрат, а также центров ответственности. Результаты необходимы для оперативности принятия управленческих решений, как по корректировке бюджетов, так и по обеспечению их исполнения.

2.7 Концепция оценки затратообразующих факторов внешней и внутренней среды в системе АПК

В целях развития сформулированной концепции программно-целевого управления интегрированными структурами АПК на основе планирования затрат, их регулирования, координации и принятия рациональных управленческих решений в аграрном производстве необходимо проводить оценку влияния внешних и внутренних факторов. Систему внешних затратообразующих факторов целесообразно группировать по иерархическим уровням: мега-, макро-, мезо-, микро-, мини-. Это позволит осуществлять контроль выполнения программно-целевых установок и индикативных показателей на государственном, региональном и муниципальном уровнях, в рамках интегрированных структур АПК с учетом влияния внешних и внутренних факторов.

Для систематизации и оценки, внешних затратообразующих факторов аграрного сектора экономики был использован инструментарий PEST-анализа, что позволило выделить факторы внешнего окружения управляемого субъекта в иерархической пирамиде с определением наиболее значимых из них в группах политических (Р), экономических (Е), социальных (S) и технологических (Т) факторов. По мнению автора, для аграрной сферы экономики необходимо выделить в отдельную дополнительную группу затратообразующие природно-климатические и экологические факторы, поскольку планирование затрат, управление результатами деятельности государства, региона, муниципального округа и интегрированного агропромышленного формирования с любым масштабом аграрного производства невозможно без учета климатических особенностей.

Для целей планирования затрат на разных уровнях управления проведена группировка природно-климатических и экологических затратообразующих факторов в иерархической пирамиде системы АПК. При этом состав факторов остается открытым для целей дополнения экономическими субъектами с учетом специфики аграрного производства (табл. 5).

Таблица 5 – Система природно-климатических и экологических затратообразующих факторов в сфере АПК¹⁰

Уровни управления	Природно-климатические и экологические затратообразующие факторы
Мегауровень (международный уровень)	Межконтинентальное размещение
	Экологическая безопасность
	Природные факторы (климат, высота над уровнем моря и др.)
	Снижение продуктивности Мирового океана
	Глобальное потепление
	Ионизирующее излучение
Макроуровень (Правительство РФ, Министерство сельского хозяйства РФ)	Природно-климатические условия (изменение климата)
	Рост уничтожения ресурсов растительного и животного мира
	Заболачивание территорий
	Засоление почв
	Сокращение лесных массивов
	Уровень радиации
Мезоуровень (Правительство области (региона), департаменты сельского хозяйства областей (регионов))	Наличие в окружающей среде вредных веществ
	Чрезвычайные обстоятельства (пожары, наводнения, засуха и т.д.)
	Снижение уровня грунтовых вод
	Экологические проблемы
	Снижение продуктивности водоемов
	Наличие агроклиматических ресурсов
Микроуровень (АУП холдингов, агрокомпаний, муниципальные департаменты сельского хозяйства)	Изменение физико-химических свойств окружающей среды в результате хозяйственной деятельности аграрных предприятий (твердые, газообразные выбросы и отходы)
	Выбросы вредных веществ от передвижных источников
	Сокращение посевных площадей
	Наличие зон увлажнения
	Условия морозоопасности
	Зональные особенности почво-климатических условий
	Качество минерально-сырьевых ресурсов
	Изменение физико-химических свойств окружающей среды в результате хозяйственной деятельности человека
	Присутствие в окружающей среде шума, вибрации

¹⁰ Составлено автором

Исследование влияния этой группы факторов необходимо как для текущего управления на каждом иерархическом уровне, так и для процесса планирования. Кроме того, такой подход необходим для разработки мероприятий по выполнению целевых программ и принятию управленческих решений по регулированию ценовой политики, индикативных затратных показателей, уровня эффективности аграрного производства.

Состав и структура факторов в цепочке последовательных уровней управления в системе АПК позволила определить их взаимосвязь, поскольку затратно-образующие факторы вышестоящего уровня являются внешними для последующего звена управления. В результате, как показало исследование наиболее уязвимым звеном является система планирования затрат интегрированных структур на миниуровне, которая формируется под воздействием всей совокупности затратно-образующих внешних факторов, а также системы внутренних факторов.

По мнению автора, в российской практике управления затратно-образующими внутренними факторами следует выделить такие группы как функционально - управленческие, производственно-технологические, социальные, финансово -экономические, инновационно - инвестиционные, предпринимательские.

Функционально-управленческие внутренние факторы связаны с действиями, направленными на снижение их размера, оптимизацию способов формирования фактической себестоимости сельскохозяйственной продукции, повышение конкурентоспособности аграрного предприятия. Основным критерияльным признаком этой группы является прямое влияние на величину затрат. В составе функционально-управленческих затратно-образующих факторов были выделены следующие группы: целеполагание, эффективность планирования, структура управления, оптимизация производства, партнерские связи, корпоративная политика, стратегия.

Факторы целеполагания предложены нами в развитие программно-целевого подхода управления интегрированными структурами на основе планирования затрат. Они связаны с достижением поставленной цели, выполнением затратных программных индикаторов, направленных на решение проблемы насыщения внутреннего рынка сельскохозяйственной продукцией. Факторы эффективного планирования сельскохозяйственного производства определяют процесс принятия управленческих решений на основе оценки выполнения плановых заданий, прогнозирования результативности деятельности предприятий. Факторы структуры управления определяют вертикальную интеграцию управления аграрным производством, способствующую снижению транзакционных издержек и обеспечению масштаба аграрного производства. Факторы оптимизации производства направлены на формирование себестоимости продукции, политики гибкого ценообразования, эффективного использования производственных мощностей. Факторы корпоративной политики в управлении затратами характеризуют развитие мотивации сельскохозяйственных работников в конечных результатах аграрного производства, стимулировании их деятельности, повышение ответственности структурных управленческих подразделений, эффективность кадровой политики. Факторы стратегии предусматривают модернизацию аграрного производства, развитие элитного растениеводства, разведение

племенного животноводства, эффективное развитие молочного, мясного скотоводства, промышленного рыбоводства и т.п.

Производственно-технологические факторы связаны с выбором сельскохозяйственным предприятием масштаба производства: наличие подотраслей сельскохозяйственного производства (растениеводство, животноводство, пчеловодство и т.д.), виды производств (свиноводство, овцеводство, крупный рогатый скот и др.), ассортимент продукции и т. п. Группа финансово-экономических факторов включает: ценовую, кредитную и налоговую политику, условия реализации продукции, организацию закупок, оптимизацию оборотных средств, финансовое положение и ликвидность интегрированных структур. К инновационно-инвестиционным факторам, связанным с инновационными процессами в аграрном производстве относятся: инновации интеллектуального капитала, инновационные проекты, объем инвестиций в инновации, связанные с основным капиталом и организацией аграрного процесса, инвестиционное кредитование, доступность заемных средств. Группа социальных затратнообразующих факторов представлена: уровнем занятости населения, социальной инфраструктурой, уровнем доходов сельского населения, социальными льготами и выплатами, образованием и квалификацией кадров, землепользованием сельского населения. Социальные факторы имеют косвенный характер по отношению к управлению затратами интегрированного агропромышленного формирования. Вместе с тем, их изменение может привести как к росту, так и снижению объема затрат.

Предпринимательские факторы связаны с развитием агробизнеса в системе АПК, коммерциализацией процесса сельскохозяйственного производства в целях получения экономической выгоды. В эту группу отнесены: коммерциализация, партнерские связи, конкурентоспособность, маркетинговая политика, деловая репутация и имидж агрофирмы, рекламная политика, развитие рыночной инфраструктуры и рыночной информации, получение экономической выгоды.

Результаты исследования свидетельствуют о том, что формирование концепции затратнообразующих факторов в сфере аграрного производства связано с определением факторов изменения затрат на разных уровнях управления, определяющих разницу в затратах по видам аграрного производства как в текущей деятельности, так и в процессе стратегического планирования. Группировка внешних и внутренних факторов по определенным критериям позволяет определить приоритетные причины изменения затрат, дать оценку степени влияния с применением аналитического инструментария, результаты которого будут использованы для принятия управленческих решений интегрированными структурами в процессе планирования затрат и механизме управления результатами хозяйственной деятельности.

2.8 Способы и алгоритмы оценки влияния факторов внешней и внутренней среды на затраты интегрированных структур АПК

Учитывая особенности аграрного производства, зависимость сельскохозяйственных предприятий от природно-климатических условий, а также в целях развития методологии PEST-анализа как функции управления интегрированными структурами на основе планирования затрат, автором усовершенствована методика посредством дополнения группы природно-климатических и экологи-

ческих факторов, которые распределены по иерархическим уровням управления с аббревиатурой - PEST+Nature Climate Ecology-анализ (PESTNCE-анализ). Целью PESTNCE-анализа является оценка затратообразующих факторов макросреды интегрированных структур по пяти выделенным группам, характерным для разных уровней управления: политических, экономических, социальных, технологических, природно-климатических и экологических факторов.

Предложенная авторская методика PESTNCE-анализа предусматривает последовательность определенных действий, позволяющих получить искомые результаты по затратообразующим факторам окружающей среды для принятия управленческих решений: подбор совокупности затратообразующих внешних факторов в сфере АПК, распределение факторов по группам, оценка степени влияния внешних факторов на затраты предприятия по установленным критериям, экспертная оценка уровня вероятности изменения затратообразующего внешнего фактора, оценка реальной значимости факторов, отбор приоритетных факторов внешней среды, влияющих на затраты аграрных предприятий, составление матрицы PESTNCE-анализа, принятие управленческих решений по оптимизации затрат аграрного производства, разработка стратегии планирования затрат по результатам PESTNCE-анализа.

Оценка предусматривает определение изменений и тенденций различных внешних факторов, отбор наиболее существенных, которые ведут к росту или снижению затрат на разных жизненных циклах производимого продукта.

Реализация методики PESTNCE-анализа затратообразующих факторов осуществлена на примере агрофирмы ОАО «Мценская» Орловской области. На основе экспертной оценки степени влияния внешних факторов на затраты агрофирмы и вероятности их колебания в системе PEST+Nature+Climate+Ecology-анализа (PESTNCE-анализ) осуществлен расчет весомости факторов и распределение по уровню значимости к изменению затрат. Результаты свидетельствуют о том, что в группе экономических затратообразующих факторов наиболее значимыми по уровню весомости являются: обстановка на мировом рынке капиталов (0,08), санкции в отношении России и ее ответное эмбарго (0,08), конкуренция на внутреннем и мировом продовольственных рынках (0,08); в группе природно-климатических и экологических факторов наиболее существенными являются: экологическая безопасность (0,08), межконтинентальное размещение (0,08), природно-климатические условия (изменение климата) (0,08), снижение продуктивности Мирового океана (0,08), глобальное потепление (0,08) и т.п. (табл. 6).

Как показал анализ, в каждой группе имеют место затратообразующие факторы разных уровней управления, что позволяет сделать вывод по их влиянию на затраты аграрного производства на уровне государства, региона, муниципалитета, интегрированных объединений, а также разработать мероприятия по координации фактора для планирования затрат на уровне исследуемой агрофирмы ОАО «Агрофирма Мценская».

Таблица 6 – Сводная матрица PEST+ Nature+Climate+Ecology -анализа (PESTNCE-анализ) влияния внешних факторов на затраты агрофирмы ОАО «Агрофирма Мценская»¹¹

ПОЛИТИЧЕСКИЕ			ЭКОНОМИЧЕСКИЕ		
Факторы	шифр фактора	оценка с поправкой на вес	Факторы	шифр фактора	оценка с поправкой на вес
1	2	3	4	5	6
Политическая неустойчивость	I-PF1	0,08	Обстановка на мировом рынке капиталов	I-EF1	0,08
Зависимость от международной помощи	I-PF2	0,08	Санкции в отношении России и ее ответное эмбарго	I-EF2	0,08
Наличие внешней агрессии	I-PF3	0,07	Конкуренция на внутреннем и мировом продовольственных рынках	I-EF3	0,08
Стабильность политических отношений	I-PF4	0,07	Монополизация продовольственного сырья и продуктов питания крупными международными компаниями	I-EF4	0,08
Эффективное внутреннее устройство государства	II-PF5	0,07	Изменение курса иностранной валюты	I-EF5	0,07
СОЦИАЛЬНЫЕ			ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЕ		
Международная интеграция труда в аграрном производстве	I-SF1	0,08	Использование в управлении АПК международных информационных сетей	I-TF1	0,08
Социальные гарантии сельским местностям	II-SF2	0,08	Участие в инновационных международных проектах по развитию сельского хозяйства	I-TF2	0,08
Трудовое законодательство в аграрном секторе	II-SF3	0,08	Инновационная политика и технический прогресс	II-TF3	0,08
Средний уровень заработной платы в сфере АПК	III-SF4	0,08	Инвестирование инноваций в аграрном производстве	II-TF4	0,08
Демографическая политика	III-SF5	0,08	Комплексная механизация и автоматизация с/х производства	II-TF5	0,08
Профессиональное аграрное образование	III-SF6	0,08	Развитие информационно-коммуникативных технологий	III-TF6	0,08
ПРИРОДНО - КЛИМАТИЧЕСКИЕ И ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ					
Межконтинентальное размещение				I-NF1	0,08
Экологическая безопасность				I-NF2	0,08
Природно-климатические условия (изменение климата)				I-NF3	0,08
Снижение продуктивности Мирового океана				I-NF4	0,08
Глобальное потепление				I-NF5	0,08
Рост уничтожения ресурсов растительного и животного мира				II-NF6	0,07

¹¹ Составлено автором

Для качественной оценки затратообразующих факторов внутренней среды автором предложена методика SNW+agrarian-анализа с применением программы, основанной на функциях операционной системы Microsoft Office Excel с пакетом электронных таблиц, позволяющих осуществить оценку влияния затратообразующих факторов на принятие управленческого решения применительно к регулированию затрат в текущем и перспективном периодах агропромышленного формирования.

Методика SNW+agrarian-анализа затратообразующих факторов внутренней среды интегрированных структур АПК предусматривает следующие процедуры: формирование совокупности затратообразующих факторов внутренней среды, группировка внутренних факторов по критериальным признакам (функционально-управленческие, производственно-технологические, социальные, финансово-экономические, инновационно-инвестиционные, предпринимательские), качественная оценка внутренних факторов (сильные, слабые, нейтральные), экспертная оценка уровня вероятности изменения внутренних факторов, оценка реальной значимости факторов внутренней среды в планировании затрат, отбор наиболее значимых внутренних факторов, принятие управленческих решений.

Качественные оценки влияния затратообразующих внутренних факторов распределены по степени влияния по 3-балльной шкале: сильное влияние – 3 балла, нейтральное – 2 балла, слабое – 1 балл. Определение уровня вероятности изменения фактора основано на экспертной оценке.

Апробация методики SNW+agrarian-анализа оценки затратообразующих факторов внутренней среды проведена на примере ОАО «Агрофирма Мценская». Оценка свидетельствует о том, что самыми сильными внутренними факторами, влияющими на затраты являются: эффективность планирования, инвестирование инноваций, ценовая и ассортиментная политики, объем инвестиций, уровень доходов сельского населения, социальные льготы и выплаты, коммерциализация, получение экономической выгоды оптимизации затрат.

Распределение факторов внутренней среды ОАО «Агрофирма Мценская» по степени влияния на затраты представлено в таблице 7.

Таблица 7 – Распределение факторов внутренней среды ОАО «Агрофирма Мценская» по степени влияния на затраты¹²

Факторы	Шифр фактора	Вес фактора
1	2	3
Сильные факторы		
Эффективность планирования	V-FMF2	0,26
Инвестирование инноваций	V- IIF6	0,26
Ценовая политика	V- FEF1	0,25
Объем инвестиций	V- IIF3	0,25
Уровень доходов сельского населения	V- SF3	0,25
Коммерциализация	V- BF1	0,25
Структура управления	V-FMF3	0,24
Оптимизация производства	V-FMF5	0,24

¹² Составлено автором

1	2	3
Объем производства	V- ITF1	0,24
Ассортиментная политика	V- ITF5	0,24
Материально-техническая база	V- ITF7	0,24
Инновационные проекты	V- IIF2	0,24
Уровень занятости населения	V- SF1	0,24
Конкурентоспособность	V- BF3	0,24
Получение выгоды	V- BF8	0,25
Агротехнологии	V- ITF3	0,23
Организация заготовок	V- FEF4	0,22
Нейтральные факторы		
Условия реализации продукции	V- FEF3	0,29
Целеполагание	V-FMF1	0,27
Техническая модернизация	V- ITF8	0,26
Инвестиционное кредитование	V- IIF4	0,26
Оптимизация оборотных средств	V- FEF6	0,25
Рекламная политика	V- BF6	0,25
Кредитная политика	V- FEF2	0,24
Инновации интеллектуального капитала	V- IIF1	0,24
Образование и квалификация кадров	V- SF5	0,24
Структура производства	V- ITF4	0,23
Управление качеством	V- ITF6	0,23
Социальная инфраструктура	V- SF2	0,21
Партнерские связи	V- BF2	0,21
Маркетинговая политика	V- BF4	0,18
Слабые факторы		
Доступность заемных средств	V- IIF5	0,38
Ликвидность активов	V- FEF7	0,37
Землепользование сельского населения	V- SF6	0,36
Деловая репутация и имидж агрофирмы	V- BF5	0,36
Налоговая политика	V- FEF5	0,34
Развитие рыночной инфраструктуры и рыночной информации	V- BF7	0,34
Стратегия	V-FMF7	0,33
Организационная структура	V-FMF4	0,31
Жизненный цикл	V- ITF2	0,29

К слабым затратообразующим факторам, незначительно влияющим на затраты агрофирмы, относятся: доступность заемных средств, ликвидность активов, землепользование сельского населения, деловая репутация и имидж агрофирмы, развитие рыночной инфраструктуры и рыночной информации, стратегия, организационная структура агропромышленного предприятия, жизненный цикл и др.

На основе результатов анализа выделены в каждой группе факторы внутренней среды, наиболее существенные по степени влияния, изменение которых в первую очередь необходимо учитывать при разработке стратегии оптимизации затрат интегрированных структур в процессе развития агробизнеса в сфере АПК, планировании ценовой и маркетинговой политики, направлений максимизации прибыли.

2.9 Методика маржинального и прогнозного анализа эффективности затрат интегрированных агропромышленных формирований

Для принятия обоснованных управленческих решений по управлению интегрированными структурами АПК на основе планирования затрат в агробизнесе автором рекомендован к использованию методический инструмент маржинального анализа, основой которого является оценка соотношения издержек, объема реализации (продаж), прибыли и прогнозирования их величины - анализ «затраты - объем – прибыль» (cost - volume - profit, CVP).

Для развития методического инструментария маржинального анализа соотношения «затраты - объем – прибыль» в аграрных интегрированных структурах предложена авторская методика с применением прикладной специализированной программы «Альт-Финансы». Методика включает в себя следующие этапы: постановка цели маржинального анализа; выбор методов оценки маржинальной прибыли (себестоимость и незавершенное производство по переменным затратам, маржинальная прибыль по постоянным затратам и валовой прибыли); определение входной информации по данным статистической, бухгалтерской и управленческой отчетности аграрного предприятия; распределение затрат на переменные и постоянные; анализ формирования маржинальной прибыли (анализ объема продаж, себестоимости сельскохозяйственной продукции, маржинальной прибыли); выходные данные (точка безубыточности, порог рентабельности, производственный рычаг, запас прочности, ценовой коэффициент); мониторинг и прогнозирование показателей формирования маржинальной прибыли; планирование оптимизации затрат и максимизации прибыли; принятие управленческих решений (рис. 6).

В диссертации определена система показателей для оценки затрат, планирования ценовой политики, безубыточности продаж сельскохозяйственной продукции, маржинальной прибыли при различных соотношениях индикативных показателей.

Предложенная методика маржинального анализа с применением автоматизированной программы является универсальной и может быть использована не только для оценки критерия прибыльности в целом по предприятию, но и для исследования маржинальной прибыли и «порога рентабельности» по видам деятельности (растениеводство, животноводство и др.); по видам сельскохозяйственной продукции, производимой в различных подразделениях; для оценки его способности покрывать постоянные издержки и формировать необходимую балансовую прибыль от реализации продукции.

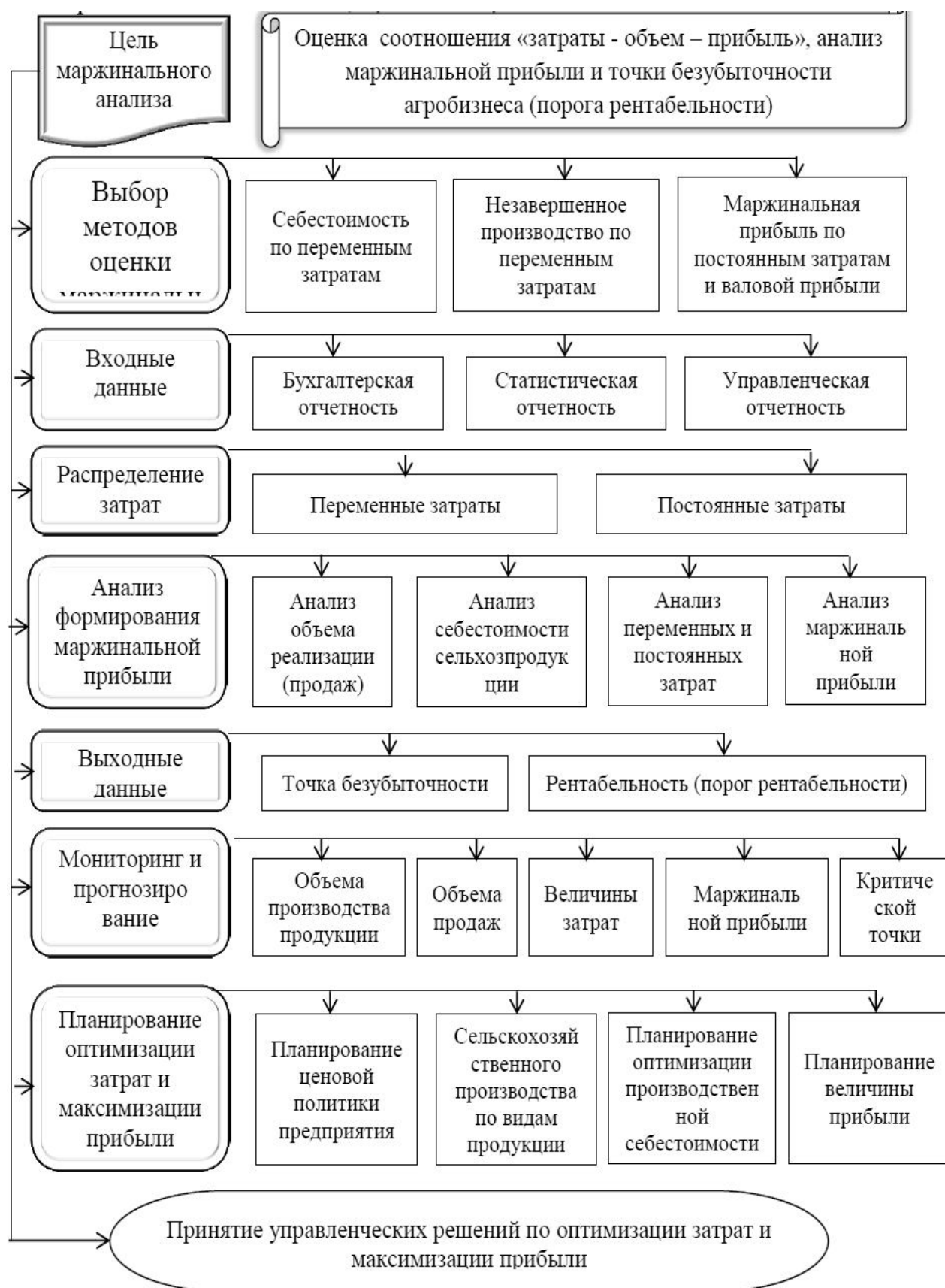


Рисунок 6 – Методика маржинального анализа эффективности затрат с применением автоматизированной системы «Альт-Финансы»¹³

¹³ Составлено автором

Реализация предложенной методики анализа эффективности затрат осуществлена на примере интегрированной агропромышленной структуры ОАО «Агрофирма Мценская» (табл. 8). Результаты анализа показателей прибыльности в целом демонстрируют положительную тенденцию соотношения «затраты - объем – прибыль», что характеризуется ежегодным ростом маржинальной прибыли. Полученная информация используется для планирования агробизнеса интегрированной структуры.

Таблица 8 – Маржинальная прибыль и точка безубыточности агробизнеса ОАО «Агрофирма Мценская»

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Отклонение 2015 г.	
				от 2013 г.	от 2014 г.
1	2	3	4	5	6
Прибыль до налога, процентов и амортизации (EBITDA), тыс. руб.	39881	96796	151697	+111816	+54901
Прибыльность продаж, %	0,3	7,6	13,3	+13,0	+5,7
Прибыльность всей деятельности, %	5,8	9,7	16,7	+10,9	+7,0
Прибыльность переменных затрат, %	0,9	13,1	24,3	+23,4	+11,2
Прибыльность постоянных затрат, %	0,8	22,4	41,2	+40,4	+18,8
Прибыльность всех затрат, %	0,3	8,3	15,3	+15,0	+7
Маржинальная прибыль, тыс. руб.	224504	306621	366409	+141905	+59788
Ценовой коэффициент, %	43,2	41,8	45,3	+2,1	+3,5
Производственный рычаг, %	14345,3	547,5	341,8	-14003,5	-205,7
Точка безубыточности, тыс. руб.	516402	599414	571391	+54989	-28023
«Запас прочности», %	0,7	18,3	29,2	+28,5	+10,9
Изменение «запаса прочности», разы	-	0,18	0,11	+0,11	-0,07
Влияние объема реализации, разы	-	0,29	0,08	+0,08	+0,51
Влияние постоянных затрат, разы	-	-0,09	-0,03	-0,03	+0,06
Влияние цены, разы	-	-0,03	0,06	+0,06	+0,09

Основываясь на научных подходах к развитию планирования в сфере АПК, автор сформулировал концепцию прогнозного моделирования затрат для планирования прибыльности сельскохозяйственного производства и устойчивого развития агробизнеса.

Концепция базируется на следующих сценариях: сценарий прогнозирования затрат как фактора максимизации прибыли; сценарий прогнозирования затрат как фактора устойчивого развития аграрного предприятия; сценарий прогнозирования затрат как фактор оптимизации себестоимости сельскохозяйственной продукции. Для каждого сценария были определены: система критеральных характеристик, цель ее реализации, объекты прогнозирования, методический инструментарий, информационное обеспечение и индикативные плановые показатели. Процесс прогнозирования затрат по каждому сценарию, основан на целевом подходе, включающем действия, процедуры, этапы осуществления.

Предложен алгоритм осуществления прогнозирования затрат с применением программного продукта «Альт-финансы», включающий следующие этапы: формирование входной информации по данным бухгалтерской и статистической отчетности; определение анализируемого и прогнозируемого периодов; прогнозная оценка эффективности управления затратами агрофирмы (прогноз производственной и коммерческой себестоимости реализованной продукции, вертикальный и горизонтальный анализ, прогноз показателей прибыли и факторов ее формирующих); маржинальный прогнозный анализ; прогнозный финансовый анализ (прогноз эффективности использования материальных, трудовых и финансовых затрат, анализ и прогноз ликвидности, платежеспособности, маневренности и др.); прогнозный производственный анализ; мониторинг прогнозных индикативных показателей; принятие управленческих решений.

Прогнозирование индикативных показателей затрат осуществлено на примере ОАО «Агрофирма Мценская» по выделенным позициям. Прогнозирование затрат как фактора развития интегрированной агропромышленной структуры взаимосвязано с оценкой ликвидности и платежеспособности, коэффициентов самофинансирования, необходимых для принятия управленческих решений.

Применение методики повысит качество планирования и принятия управленческих решений по оптимизации затрат, максимизации прибыли сельскохозяйственного производства и устойчивого развития агробизнеса.

2.10 Стратегия планирования затрат интегрированных структур в условиях реформирования АПК

Разработка стратегии управления интегрированными структурами АПК на основе планирования затрат относится к ряду наиболее сложных вопросов управления, поскольку связана с формированием себестоимости сельскохозяйственной продукции, определением цены реализации, обеспечением получения дохода от функционирования агробизнеса. Автор представляет «стратегию», как инструмент механизма управления затратнообразованием, который определяет действия управляющего субъекта, направленные на выполнение его миссии и выполнение программно-целевых установок в условиях неопределенности развития агробизнеса с учетом факторов внешней и внутренней среды. В связи с этим он считает необходимым дополнить толкование «стратегии» определениями: стратегия как программа, стратегия как правление. Другими словами, «стратегия управления затратами» в диссертации представлена в контексте следующих определений (семь «П»): стратегия как план, стратегия как прием, стратегия как паттерн, стратегия как позиция, стратегия как перспектива, стратегия как программа, стратегия как правление.

В диссертации предложена модель поэтапного формирования стратегии интегрированными структурами АПК на основе планирования затрат, позволяющая координировать действия агропромышленного формирования в соответствии с поставленными целями (табл. 9).

Таблица 9 - Модель формирования и реализации стратегии планирования затрат интегрированных структур АПК¹⁴

Этапы формирования и реализации стратегии	Компоненты этапов стратегии (функции управления)	Содержание и цель этапов стратегии	Внешние факторы	Внутренние факторы	Позиции стратегии	Сценарии стратегии	Индикаторы	Управленческие решения
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1 этап - Ретроспективный (подготовительный) этап	Оценка, анализ	Ретроспективная оценка тенденций формирования себестоимости сельскохозяйственной продукции, результатов агробизнеса	Развитие экономической ситуации АПК региона, страны; конкурентность; спрос и предложение на продукцию агрофирмы на рынке	Финансовое, материальное, техническое и социальное состояние агрофирмы	Оценка фактической себестоимости и выполнения индикативных показателей	Анализ динамики, состава и структуры затрат; оценка себестоимости сельхоз продукции (по подотраслям, видам продукции, процессам аграрного производства, по элементам затрат и др.)	Абсолютные и относительные фактические показатели затрат, себестоимости продукции, финансовых результатов	Оценка программных критериев и выполнения индикативных показателей затрат, текущей ситуации по затратообразованию
					Оценка эффективности управления затратами	Анализ ценообразования, продажи продукции, прибыли и рентабельности агробизнеса (по подотраслям, видам продукции, процессам производства и др.)		
2 этап - Организационный (формирование стратегии) этап	Организация, мотивация, планирование	Формирование стратегии оптимизации затрат и максимизации прибыли	Политические, экономические, социальные, технологические, экологические	Функционально-управленческие факторы, финансово-экономические факторы, инновационно-инвестиционные факторы, предпринимательские факторы	Уточнение миссии	Развитие агробизнеса для обеспечения продовольственной безопасности страны	Качественные характеристики и индикаторы оценки эффективности управления затратами, предусмотренные программами иерархической системы управления АПК	Развитие сельскохозяйственного производства в соответствии с Государственной программой развития сельского хозяйства
					Постановка цели	Оптимизация производственных затрат, максимизации прибыли		
					Определение задач и тактики	Повышение качества продукции; снижение себестоимости единицы продукции и др.		
					Определение подходов	Программно-целевой, системный, маржинальный, интегрированный, индикативный		
					Обоснование индикаторов по уровням	Индикативные показатели затрат федеральных, региональных программ;		
						Индикаторы затрат агропромышленного формирования		

¹⁴ Составлено автором

1	2	3	4	5	6	7	8	9
					Прогнозирование индикативных показателей управления затратами	Применение способов и приемов прогнозного анализа (стратегический анализ, SWOT-анализ, PEST-анализ, ключевые компетенции, пяти сил конкуренции и др.)	Прогнозные индикаторы затрат (себестоимости, прибыли)	
3 этап – Согласование стратегии	Организация, мотивация, координация	Согласование с субъектами управления в системе АПК	Организационная структура управления системы АПК	Организационно-правовая форма, форма собственности	Согласование на региональном и федеральном уровнях	Согласование с федеральными и региональными программами развития сельского хозяйства	Индикаторы затрат федеральных и региональных программ, развития агробизнеса	Принятие стратегии управления затратами собственниками
					Согласование с собственниками	Согласование с экономической политикой агрофирмы и интересами собственников		
4 этап – Реализация стратегии	Координация, контроль, учет,	Мониторинг и анализ выполнения направлений стратегии управления затратами	Политические, экономические, социальные, технологические, экологические факторы	Производственно-технологические, финансовые, инновационно-инвестиционные, социальные, предпринимательские	Калькулирование себестоимости продукции	Оценка выделенных объектов калькулирования себестоимости; обоснование единицы калькулирования себестоимости;	Себестоимость единицы продукции, калькуляционные разницы; себестоимость прироста; себестоимость приплода и др.	Реализации разработанной стратегии (доработка)
					Контроль плановых значений оптимизации затрат	Контроль ожидаемых критериальных признаков и индикативных показателей определенных программами иерархических уровней управления		
5 этап – Оценка результатов стратегии	Оценка, анализ, планирование	Оценка результатов принятых решений	Политические, экономические, социальные, технологические, экологические факторы	Все группы внутренних факторов	Решение вопросов коммерциализации производства продукции	Оценка конкурентоспособности агрофирмы на внешнем и внутреннем продовольственных рынках; оценка результатов эффективного управления агробизнесом; анализ стоимости бизнеса и др.	Экономическая выгода, экономическая эффективность: качество производимой продукции, цены, индикаторы финансового положения, прибыльность, рентабельность	Определение принципов управления затратами способствующих их оптимизации и реализации стратегии управления затратами аграрного производства
					Стратегия управления	Оценка экономической выгоды агрофирмы; анализ эффективности управления; оценка рисков снижения; прибыльности предприятия; формулирование перспективных намерений и действий аграрного предприятия по уменьшению затратоемкого производства.		

Стратегия основана на системном подходе к взаимосвязи функций управления по регулированию процесса формирования себестоимости сельскохозяйственной продукции, представленных посредством последовательных позиций и сценариев, координирующих затратообразование по стадиям аграрного производства и обеспечивающих выполнение программных критериев и индикативных показателей эффективности планирования затрат по стадиям аграрного производства под влиянием внешних и внутренних факторов. Стратегия обеспечивает разработку мероприятий и принятие управленческих решений по оптимизации затрат и максимизации прибыли интегрированных структур АПК.

Для каждого этапа определены компоненты (функции) механизма управления интегрированными структурами на основе планирования затрат, определена цель, позиции и сценарии выполнения цели, критериальные признаки и индикативные показатели характеризующие результативность поставленной задачи, затратообразующие внешние и внутренние факторы, влияющие на принятие управленческих решений. На подготовительном этапе разработки стратегии управления интегрированными структурами на основе планирования затрат осуществляется ретроспективная оценка тенденций формирования себестоимости сельскохозяйственной продукции, результатов агробизнеса за отчетный период, достижение которой будет осуществлено посредством реализации таких функций как оценка и анализ. К позициям реализации указанных функций относятся: оценка фактической себестоимости сельскохозяйственной продукции и выполнения индикативных показателей, оценка эффективности управления затратами. Указанные позиции могут быть детализированы с учетом специфики аграрного производства агропромышленного формирования.

Второй этап является организационным, цель которого в формировании стратегии оптимизации затрат и максимизации прибыли интегрированной агропромышленной структуры. Реализация этого этапа предусматривается посредством таких функций, как организация, мотивация, планирование. К основным позициям относятся: уточнение миссии, постановка цели управления затратами, определение задач, тактики и подходов их решения, обоснование и прогнозирование индикативных показателей затрат по уровням управления. На этом этапе определяется научный подход к планированию индикативных показателей в соответствии с критериальными признаками, предусмотренными федеральными и региональными программами. Управленческим решением на этом этапе является приведение в соответствие планирования затрат направлениям развитию сельскохозяйственного производства в иерархической системе АПК.

Третий этап стратегии предусматривает согласование процесса планирования затрат. К функциям управления на этом этапе являются организация, мотивация, координация. Его цель заключается в согласовании направлений стратегии управления затратами с субъектами управления в системе АПК, а также с собственниками и инвесторами, которые определяют экономическую и инновационно-инвестиционную политики интегрированного агропромышленного формирования.

Четвертый этап - реализация стратегии, для которого предусмотрены такие функции управления как координация, контроль и учет. Целью этого этапа

является мониторинг и анализ выполнения направлений стратегии управления затратами интегрированной аграрной структуры, оценка состояния внутренней среды (распределение ресурсов, применение агротехнологий, внутреннее финансирование и др.), а также эффективности управления затратами посредством применения методов стратегического анализа и научных подходов, таких как системный и комплексный подходы, маржинальный и интегрированный. К позициям реализации стратегии отнесены: оценка процесса калькулирования себестоимости продукции, контроль выполнения принятых бюджетов по видам материальных затрат, работам и услугам производственного характера и др. Контроль соблюдения критериальных характеристик и выполнения запланированных индикаторов, обеспечивает устойчивую обратную связь между поставленными целями, разработанными задачами и полученными результатами. Управленческим решением этого этапа является принятие направлений стратегии, сформированной под влиянием всей совокупности внешних и внутренних факторов, доработка ее положений или полное отклонение.

Завершающим этапом является оценка результатов стратегии, которая взаимосвязана со всеми этапами формирования и реализации стратегии планирования затрат интегрированной структуры АПК. Позиции реализации функций управления этого этапа направлены на решение вопросов коммерциализации производства сельскохозяйственной продукции, решение таких ситуаций как оценка экономической выгоды агропромышленного формирования; анализ эффективности управления; оценка рисков снижения затрат; прибыльности и рентабельности. Принятие управленческих решений на заключительном этапе предусматривает мероприятия по оптимизации затрат, реализации стратегии управления затратами аграрного производства.

Таким образом, для совершенствования механизма управления интегрированными структурами АПК на основе планирования затрат использованы современные научные подходы, ориентированные на реализацию программных направлений развития сельского хозяйства на разных иерархических уровнях; разработан методический инструментарий планирования, бюджетирования, анализа и контроля критериальных характеристик и индикативных показателей, а так же сформирована стратегия планирования затрат, функции которой позволяют повысить эффективность аграрного производства, оптимизировать затраты, максимизировать прибыль, обеспечить конкурентоспособность на внутреннем и внешнем рынках.

3 РАБОТЫ, В КОТОРЫХ ОПУБЛИКОВАНЫ ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ

Публикации в рецензируемых научных изданиях

1. Боброва, Е.А. Методологический подход к развитию теории управления затратами при формировании собственного капитала предприятия [Текст] /Е.А. Боброва, Е.А. Кыштымова, Н.А. Лытнева // Вестник ОрелГИЭТ. - 2014. - № 3 (29). - С. 80-87 (0,70 / 0,30 п.л.).
2. Боброва, Е.А. Методика планирования управления затратами предприятий [Текст]/ Е.А. Боброва // Вестник ОрелГИЭТ. - 2014. - № 3 (29). - С.

75-79 (0,49 п.л.).

3. Боброва, Е.А. Теоретические основы бюджетирования в управлении затратами на предприятиях отрасли АПК [Текст] /Е.А. Боброва // Вестник ОрелГИЭТ. - 2015. - № 2 (32). - С. 86-89 (0,41 п.л.).

4. Боброва, Е.А. Направления развития эффективных методов управления затратами на производство продукции [Текст] /Е.А. Боброва// Вестник ОрелГИЭТ. - 2015. - № 1 (31). - С. 55-57 (0,27).

5. Боброва, Е.А. Методологические аспекты прогнозного моделирования в управлении затратами предприятий АПК [Текст] /Е.А. Боброва // Вестник ОрелГИЭТ. - 2015. - № 3 (33). - С. 38-43 (0,53 п.л.).

6. Боброва, Е.А. Бюджетирование как инструмент управления материальными затратами свиноводческого комплекса [Текст]/ Е.А. Боброва, Е.Ю. Карпычева, Н.А. Лытнева // Вестник ОрелГИЭТ. - 2015. - № 3 (33). - С. 30-35 (0,55/0,3 п.л.).

7. Боброва, Е.А. Методический инструментарий в управлении себестоимостью продукции аграрных предприятий [Текст]/ Е.А. Боброва, Н.А. Илюхина, Е.А. Кыштымова, Н.А. Лытнева // Вестник ОрелГИЭТ. - 2015. - № 2 (32). - С. 171-176 (0,47/0,2 п.л.).

8. Боброва, Е.А. Методические подходы к разработке моделей управленческого учета в механизме управления затратами аграрных предприятий [Текст]/ Е.А. Боброва // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. - 2015. - № 4-1.- С. 341-349 (0,44 п.л.).

9. Боброва, Е.А. Системный подход в управлении материальными затратами интегрированных животноводческих предприятий [Текст]/ Е.А. Боброва, Е.Ю. Карпычева, Н.А. Лытнева // Фундаментальные исследования. - 2015. - № 2-22. - С. 4951-4956 (0,60/0,30 п.л.).

10. Боброва, Е.А. Формирование концепции развития программно – целевого подхода в управлении затратами предприятий АПК [Текст] /Е.А. Боброва// Фундаментальные исследования.- 2015 - № 8-1.- С. 173-178 (0,61 п.л.).

11. Боброва, Е.А. Методологические основы управленческого анализа в механизме управления затратами организации [Текст] /Е.А. Боброва // Фундаментальные исследования. - 2015. - № 12-6. - С. 1179-1184 (0,57 п.л.).

12. Боброва, Е.А. Концепция внутрифирменного управления формированием себестоимости продукции в сельскохозяйственных предприятиях [Текст] / Е.А. Боброва // Вестник ОрелГИЭТ. - 2016. - № 1 (35). - С. 18 - 22 (0,48 п.л.).

13. Боброва, Е.А. Развитие планирования и бюджетирования как инструментов реализации концепции управления затратами организации [Текст] / Е.А. Боброва, Н.А. Илюхина, Н.А. Лытнева // Вестник ОрелГИЭТ. - 2016. - № 2 (36). - С. 33 - 40 (0,69 / 0,32 п.л.).

14. Боброва, Е.А. Методология развития категории «затраты» в механизме управления аграрного сектора экономики [Электронный ресурс] / Е.А. Боброва // Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences. - 2016. - №8 (56). – С. 181-191 (0,90п.л.). https://rjoas.com/issue-2016-08/article_22.pdf

15. Боброва, Е.А. Порядок калькулирования себестоимости продукции растениеводства и животноводства [Электронный ресурс] / Е.А. Боброва // Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences. – 2016. - №9 (57). – С. 41-47 (0,90 п.л.). https://rjoas.com/issue-2016-09/article_07.pdf

16. Боброва, Е.А. Оценка управления расходами предприятий АПК [Текст] / Е.А. Боброва, Л.В. Мазур // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. – 2016. - № 6. - С. 28-36 (0,61/0,41 п.л.)

17. Боброва, Е.А. Анализ основных видов затрат в агропромышленных предприятиях, предложения по их минимизации [Текст] / Е.А. Боброва, Л.В. Мазур // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. – 2016. - № 7. - С. 46-51 (0,43/0,30 п.л.)

Монографии, разделы в книгах

18. Боброва, Е.А. Концепция методологии системы управления затратами предприятий / Е.А. Боброва. - Орел: ОрелГИЭТ, ПКФ «Картуш», 2014.- 110 с. (4,69 п.л.)

19. Боброва, Е.А. Формирование концепции управления себестоимостью продукции предприятий агропромышленного комплекса / Е.А. Боброва. - Орел: ОрелГУЭТ, 2016.- 292 с. (18,25 п.л.)

Статьи в сборниках и других научных изданиях

20. Боброва, Е.А. Основные подходы повышения эффективности производства при применении информационных технологий [Текст]/ Е.А. Боброва// Учётно-аналитические инструменты развития инновационной экономики: сб. материалов II межд. научн. конф. 9 апреля 2010 г. - Астрахань: Изд-во АГТУ, 2011. - С.347- 349 (0,25 п.л.).

21. Боброва, Е.А. Экономическая сущность управления затратами [Текст] /Е.А. Боброва // Теоретические и прикладные аспекты информационно - аналитического обеспечения инновационной экономики: сб. межд. научн. – практ. конф. ноябрь 2012. - Орел: ООО ПФ «Картуш», 2012. - С.239-244 (0,34 п.л.).

22. Боброва, Е.А. Производственные затраты: взаимосвязь в управленческом и финансовом учете предприятий малого и среднего бизнеса [Текст] /Е.А. Боброва, Н.А. Илюхина // Инновационная стратегия управления бизнесом: учетно-аналитические базы, научно-образовательные методики и кадровый потенциал: сб. межд. научн.-практ. конф. 25 апреля 2013 г. - Орел.: ООО ПФ «Картуш», 2013. – С.184-190 (0,45/0,25 п.л.).

23. Боброва, Е.А. Концептуальные направления управления затратами в условиях кризисной ситуации в малом бизнесе [Текст] /Е.А. Боброва, Н.А. Лытнева//Экономическая среда. - 2013. - № 1 (3). - С. 59-69 (0,45/0,25 п.л.).

24. Боброва, Е.А. Концептуальные направления управленческого учета в развитии методологии управления затратами производственных предприятий [Текст] / Е.А. Боброва // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умових формування і розвитку сучасних концепцій управління: тези виступів XII Міжнар. наук. конф. - Житомир: ЖДТУ, 2013. - С. 308 – 310 (0,21 п.л.).

25. Боброва, Е.А. Современные концепции управления расходами коммерческих организаций [Текст] /Е.А. Боброва // Научные записки ОрелГИЭТ. - 2013. - № 2 (8). - С. 157-162 (0,58 п.л.).
26. Боброва, Е.А. Развитие ценовой политики как фактора управления затратами организации [Текст] / Е.А. Боброва // Инновации в системе бухгалтерского учета, анализа и аудита в условиях реформирования налоговой и финансовой политики коммерческих организаций: сб. науч. ст. межд. экономич. форума «Бакановские чтения». 20 ноября 2013 г. - Орел.: Изд - во ОрелГИЭТ, 2014. - С. 38-43 (0,30 п.л.).
27. Боброва, Е.А. Методология формирования информационного обеспечения управления затратами в предприятиях АПК [Текст] / Е.А. Боброва //Научные записки ОрелГИЭТ. - 2014. - № 2 (10). - С. 43-48 (0,44 п.л.).
28. Боброва, Е.А. Методический инструментарий современного механизма управления материальными затратами в сельском хозяйстве [Текст] /Е.А. Боброва, Е.Ю. Карпычева // Научные записки ОрелГИЭТ. - 2014. -№ 2 (10). - С. 36-43 (0,66 / 0,40 п.л.).
29. Боброва, Е.А. Технология процесса управления затратами на предприятии [Текст] / Е.А. Боброва, Н.А. Илюхина // Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління: Міжнар. наук., 2014 р., 16-20 трав., м. Судак: [матеріали]. - Сімферополь: ДІАЙП, 2014. – С. 50-52 (0,15/0,06 п.л.).
30. Гончаров, П.В. Управление капитальными затратами в процессе инновационно - инвестиционной деятельности свиноводческого комплекса [Текст] / П.В. Гончаров, Е.А. Боброва, Н.А. Лытнева // Научные записки ОрелГИЭТ. - 2014. - № 2 (10). - С. 157-163 (0,49/0,28 п.л.).
31. Боброва, Е.А. Основные тенденции развития управления затратами на предприятиях малого и среднего бизнеса [Текст] / Е.А. Боброва // Российская наука сегодня: проблемы и перспективы: материалы межвуз. научн. – практ. конф. 15 апреля 2014 г. - Орел: ООО «Картуш», 2014. - С. 63-69 (0,35 п.л.).
32. Боброва, Е.А. Применение и развитие затратного метода формирования цены организации [Текст] / Е.А. Боброва, Н.А. Лытнева, Н.А. Илюхина // Роль науки в развитии общества: сб. статей межд. научн.-практ. конф. 13 декабря 2014 г. – Уфа: РИО МЦИИ «ОМЕГА САЙНС» - 2014. - С. 42-46 (0,31 / 0,10 п.л.).
33. Боброва, Е.А. Управление затратами предприятия: использование методов анализа [Текст] / Е.А. Боброва // Materiały X Międzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji «Nauka i inowacja - 2014». 07-15 октября 2014, Volume 3. Ekonomiczne nauki.Państwowy zarząd.: Przemysł. Nauka i studia. - С.17-23 (0,27 п.л.).
34. Боброва, Е.А. Ретроспективный анализ механизма управления затрат при принятии управленческих решений [Текст] / Е.А. Боброва // Materials of the X International scientific and practical conference, «Scientific horizons», - 2014. September 30 - October 7. Volume 2. Economic science. Sheffield. Science and education LTD. - С.51-56 (0,29 п.л.).

35. Боброва, Е.А. Анализ состава и структуры затрат. Факторы, влияющие на затраты [Текст] / Е.А. Боброва // Materiály X mezinárodní vědecko - praktická conference «Nastolení moderní vědy – 2014». 22-30 сентября 2014 г - Díl 3. Ekonomické vědy.:Praha. Publishing House «Education and Science» s.r.o. - С.58-65 (0,81 п.л.).
36. Боброва, Е.А. Управленческая отчетность как основа формирования информации для управления затратами в сельском хозяйстве [Текст] / Е.А. Боброва, Н.А. Илюхина, Н.А. Лытнева // Современные тенденции развития науки и технологий: сб. науч. тр. по матер. IV межд. научн.- практ. конф. 31 июля 2015 г.: в 6 ч. (Часть V). под общ. ред. Е.П. Ткачевой. – Белгород: ИП Ткачева Е.П. - 2015. - С. 18-22 (0,20/0,05 п.л.).
37. Курако, О.А Особенности учета затрат в растениеводстве [Текст] / О.А. Курако, Е.А. Боброва // Научные записки ОрелГИЭТ. - 2015. - № 2 (12). - С. 288-294 (0,40 / 0,20п.л.).
38. Иванилова, Л.В. Организация синтетического и аналитического учета затрат в рамках интегрированной системы сбора информации о затратах [Текст] / Л.В. Иванилова, Е.А. Боброва // Научные записки ОрелГИЭТ. - 2015. - № 1 (11). - С. 274-280 (0,55/0,30 п.л.).
39. Боброва, Е.А. Методология управления оптимизацией затрат при специальных налоговых режимах сельскохозяйственных предприятий [Текст] / Е.А. Боброва, Н.А. Лытнева // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. - 2015. - № 9-1. - С. 100-105 (0,53/0,31 п.л.).
40. Илюхина, Н.А. Методические основы и принципы учета затрат на производство [Электронный ресурс] /Н.А. Илюхина, Н.А. Лытнева, Е.А. Боброва// SCIENCE, TECHNOLOGY AND LIFE – 2014: Proceedings of the international scientific conference. Czech Republic, Karlovy Vary. 27-28 December 2014. [Electronic resource] / Editors V.A. Iljuhina,V.I. Zhukovskij, N.P. Ketova, A.M. Gazaliev, G.S.Mal'. – Electron. txt. d. (1 файл 13,3 MB). – Karlovy Vary: Skleněný Můstek - Kirov: MCNIP, 2015. - С. 455-463 (0,38 / 0,20 п.л.).
41. Боброва, Е.А. Управление затратами как основа механизма хозяйствования предприятий агропромышленного комплекса [Текст] / Боброва Е.А.// Национальная безопасность России: экономические, политические и информационные механизмы: материалы всерос. научн. - практ. конф. 7 апреля 2015 г. - Орел: ООО ПФ «Картуш». - С. 100-106 (0,35 п.л.).
42. Боброва, Е.А. Затратные дефиниции как объект управления аграрных предприятий [Текст] / Е.А. Боброва // Тенденции развития бухгалтерского учета: вызовы и современность: материалы работы всерос. научн.-практ. конф. 23 октября 2015 г. - Воронеж: Воронежский филиал РЭУ имени Г.В. Плеханова. - С. 21-26 (0,43 п.л.).
43. Боброва, Е.А. Концептуальные основы контрольной функции управления затратами предприятий АПК [Текст] / Е.А. Боброва, Н.А. Лытнева // Стратегия развития учетно-аналитических и контрольных систем в механизме управления современными бизнес-процессами коммерческих организаций: сб. научн. тр. межд. экономич. форума «Бакановские чтения». 26 ноября 2014 г. - Орел.: Изд-во ОрелГИЭТ, 2015. - С.102- 108 (0,35/0,20 п.л.).

44. Боброва, Е.А. Управление затратами в системе стратегического менеджмента организаций АПК [Текст] / Е.А. Боброва, Е.А. Кыштымова // Стратегия развития учетно-аналитических и контрольных систем в механизме управления современными бизнес-процессами коммерческих организаций: сб. научн. тр. межд. экономич. форума «Бакановские чтения». 26 ноября 2014 г. - Орел.: Изд-во ОрелГИЭТ, 2015. - С.112- 116 (0,25/0,13 п.л.).

45. Боброва, Е.А. Система управления затратами в животноводческой отрасли [Текст] / Е.А. Боброва// Стратегия развития учетно-аналитических и контрольных систем в механизме управления современными бизнес-процессами коммерческих организаций: сб. научн. тр. межд. экономич. форума «Бакановские чтения». 26 ноября 2014 г. - Орел.: Изд-во ОрелГИЭТ, 2015. - С.108 - 112 (0,22 п.л.).

46. Боброва, Е.А. Роль маркетинговой политики в управлении затратами предприятий агропромышленного комплекса [Текст] / Е.А. Боброва // Научные перспективы XXI века. Достижения и перспективы нового столетия: материалы IX межд. научн. – практ. конф. 13-14.03.2015 г. г. Новосибирск. - Экономические науки. – 2015. - №2 (9). - С.27- 29 (0,25 п.л.).

47. Боброва, Е.А. Управление затратами на производство продукции предприятий агропромышленного комплекса решений [Текст] / Е.А. Боброва // Актуальные проблемы и пути развития бухгалтерского учета, налогообложения и статистики: материалы всерос. научн. – практ. конф. 22 апреля 2015г. – Ростов н/Д: Изд-во ООО «АзовПечать», 2015 г. - С. 46-50 (0,19 п.л.).

48. Боброва, Е.А. Принципы и классификация затрат, порядок их учета при фактическом методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции АПК [Текст] / Боброва, Е.А. // Современные концепции учета, анализа и аудита в развитии предпринимательства: сб. научн. тр. межд. экономич. форума «Бакановские чтения». 26 ноября 2015 г. - Орел.: Изд – во ОрелГИЭТ, 2016. – С. 171-178 (0,51 п.л.).

49. Остроухова, Д. К. Значение и роль малого бизнеса в развитии агропромышленного комплекса Орловской области [Текст] / Д.К. Остроухова, Е.А. Боброва // Актуальные вопросы развития национальной экономики: материалы V Межд. заоч. научн.-практ. конф. 15 апреля 2016 г.: в 2 ч. / Перм. гос. нац. исслед. ун-т. - Пермь, 2016. - Ч. 1. - С.178 - 186 (0,27 / 0,19 п.л.).

50. Боброва, Е.А. Агропромышленный комплекс: характеристика, проблемы функционирования и развития [Текст] /Е.А. Боброва// Современные тенденции развития менеджмента и государственного управления: материалы межрегион. научн. – практ. конф. 27 января 2016 г. - Орёл: Изд-во ОФ РАНХиГС. - С. 134-137 (0,41 п.л.).

51. Боброва, Е.А. Сущность, содержание и нормативное регулирование затрат на производство продукции животноводства [Текст] /Е.А. Боброва// Научно-технический прогресс: актуальные и перспективные направления будущего: III Межд. научн.-практ. конф. Т.1 10-11 августа 2016г. г. Кемерово – С.108-110 (0,21 п.л.).

52. Боброва, Е.А. Программно–целевой подход в управлении затратообразующими факторами при разработке и реализации целевых

программ развития сельского хозяйства Орловской области [Текст] /Е.А. Боброва // Приоритетные направления развития науки и образования: IX Межд. научн.-практ. конф. 26 августа 2016 г. – Чебоксары: ЦНС «Интерактив плюс», 2016. - С.121-125 (0,31 п.л.).

53. Боброва, Е.А. Влияние инфляционных процессов на себестоимость в агропромышленном комплексе [Электронный журнал] /Е.А. Боброва // Научный альманах. – 2016.- №7-1 (21). – С.36-39 (0,25 п.л.). <http://ucom.ru/doc/na.2016.07.01.pdf>

54. Боброва, Е.А. Управление затратами, как фактора формирования финансовых результатов сельскохозяйственных предприятий [Текст] /Е.А. Боброва // Сельскохозяйственные науки и агропромышленный комплекс на рубеже веков: XVI Межд. научн.-практ.конф.12 августа, 9 сентября 2016 г. г. Новосибирск – С.106-111 (0,30 п.л.).

55. Боброва, Е.А. Затраты как индикативный показатель в управлении хозяйственной деятельностью агропромышленных предприятий [Текст] / Е.А. Боброва // Приоритетные направления современной науки: III Межд.научн.-практ. конф. 23 сентября 2016г. г. Москва – С.38-40 (0,13 п.л.)