

УДК 338.43

Е. А. Храмова

ФГБОУ ВО «НИ Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарёва»,
Саранск, email: Khramova.ea@mail.ru

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА В АГРОХОЛДИНГОВЫХ СТРУКТУРАХ

Ключевые слова: агрохолдинг, сегмент, сегментирование, бюджетирование, управленческий учёт.

В современных условиях несмотря на наличие широкого спектра исследований по проблемам управленческого учёта в агрохолдинговых структурах, ряд вопросов, связанных с особенностями деятельности данных структур и их развитием требует изучения. Поскольку в российских агрохолдинговых структурах, управленческий учёт недостаточно развит, что объясняется отсутствием единой методологической основы по его организации, а также субъективными причинами и обстоятельствами, существующими в условиях функционирования холдингов. Поэтому возникает научная проблема, связанная с разработкой новых подходов к построению системы управленческого учёта на новой методологической основе, а именно сегментарного подхода в агрохолдинговых структурах. Описанный в статье сегментарный подход может быть полезен как частным компаниям, так и крупным агрохолдинговым структурам в условиях финансовой нестабильности, кризиса и ужесточения конкуренции.

E. A. Khramova

FSBEI of HE «NO. Mordovia State University. N.P. Ogaryova», Saransk, email: Khramova.ea@mail.ru

METHODOLOGICAL BASIS OF MANAGEMENT ACCOUNTING ORGANIZATION IN AGROHOLDING STRUCTURES

Keywords: agricultural holding, segment, segmenting, budgeting, management accounting.

In modern conditions, despite the existence of a wide range of studies on the problems of management accounting in agricultural holding structures, a number of issues related to the peculiarities of the activities of these structures and their development need to be studied. Since in Russian agricultural holding structures, management accounting is not sufficiently developed, which is explained by the lack of a unified methodological basis for its organization, as well as subjective reasons and circumstances that exist in the conditions of holding operations. Therefore, there is a scientific problem associated with the development of new approaches to the construction of a management accounting system on a new methodological basis, namely a segmental approach in agricultural holding structures. The segmental approach described in the article can be useful to both private companies and large agricultural holding structures in the face of financial instability, crisis and increased competition.

В настоящее время агрохолдинговые структуры функционируют в условиях конкуренции, сопряжённой с глобализацией мирового экономического кризиса. Поэтому все большее значение приобретает разработка и реализация продовольственной стратегии развития агрохолдинга с целью формирования эффективности его функционирования благодаря получению эффекта от совместной деятельности сегментов. Формирование эффективной системы продовольственного обеспечения в соответствии с современными социально-экономическими потребностями характеризуется развитием интеграционных

процессов, направленных на преобразование взаимосвязей между сельскохозяйственными, заготовительными, перерабатывающими и торговыми предприятиями, устраняя посреднические звенья для сокращения себестоимости продовольственных товаров [2].

В разрешении данной проблемы целью исследования послужило рассмотрение сегментарного подхода к формированию учётно-информационного обеспечения управленческого учёта в агрохолдинговых структурах с позиции повышения оперативности и объективности управленческих решений, проведения эффективного контроля рисков

хозяйственной деятельности, изыскания внутрихозяйственные резервов и максимизации прибыли.

В настоящее время успешная реализация задачи управления холдингами требует от руководителей производства не только высокой компетентности и опыта в конкретных сферах производственной деятельности, но и умения экономически правильно и адекватно оценивать, а также реагировать как на внешние условия развития экономических процессов, так и на изменение режима функционирования компании. Проведённое обследование ряда агрохолдинговых компаний показывает, что во многих случаях при решении управленческих задач имеет место недостаток данных, характеризующих реальные финансовые и производственно-экономические процессы на момент принятия решений на различных уровнях управления.

В западной практике управления особая роль отводится управленческому учёту. При этом одним из основных направлений управленческого учёта признается сегментация деятельности холдинговой структуры. Сегменты как важнейшие элементы бизнеса и пути повышения конкурентоспособности холдинга широко рассмотрены в англо-американской литературе. По мнению учёного Филиппа Котлера «сегмент рынка, есть совокупность потребителей, одинаково реагирующих на один и тот же набор побудительных стимулов маркетинга» [3]. А такие как Джоэл Г. Сигела и Джей К. Шима, отмечают: «сегменты бизнеса, есть процесс учёта функций разных сегментов компании, а именно структурные подразделения, производимая продукция и сбытовые территории». Т.П. Карпова характеризует «сегмент предпринимательской деятельности, есть вид продукции, подразделение, зона рынка» [4].

Из вышесказанного следует, что мнения авторов расходятся. Однако их общая точка зрения сводится к одному понятию: сегменты предпринимательской деятельности – это структурные подразделения, производимые продукцию и торговая точка на рынке или центры ответственности, которые связаны с производством продукции и ее сбытом. Определение сегмента бизнеса близка позиция М.А. Вахрушиной. Сег-

мент – часть деятельности организации, выделенная в отдельное структурное подразделение в определённых хозяйственных условиях, различающихся по видам деятельности, уровню получения прибыли в конкретном регионе и уровню риска. При этом сегменты, информация по которым фиксируется в бухгалтерской отчётности, называются отчётными сегментами, что определено ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» утверждённое приказом Минфина России от 08.11.2010 № 143н [1]. Также выделение сегментов заключается в обособлении информации о сфере деятельности: которая способна получать экономические выгоды и предполагает соответствующие расходы; результаты анализируются для принятия решений в распределении ресурсов внутри организации и оценке этих результатов; по которой могут быть сформированы финансовые показатели отдельно от показателей остальных областей деятельности организации. Положение ориентировано на управленческий подход при формировании информации по сегментам бизнеса. Данный факт, делает сегментную информацию различных компаний, осуществляющих деятельность в одной отрасли, менее сопоставимой, что отражает нарушение принципа сопоставимости информации. Вместе с тем управленческий подход позволит представить информацию более полезной для внешних пользователей только в том случае, если в отчётности будет представлена та информация, на основе которой в действительности принимаются управленческие решения, а не формальная информация. Кроме того, управленческий подход к подготовке раскрытий по сегментам бизнеса позволит уменьшить затраты на подготовку сегментной отчётности, так как данная информация будет фиксироваться на основе регулярных отчётов управляющему персоналу, что отражает принцип рациональности формирования отчётности.

Сегмент деятельности, есть составляющий компонент компании производящий однородную продукцию и отличается от остальных сегментов деятельности тем, что подвержен иным рискам и имеет иной уровень прибыльности. Критериями их выделения признаны:

природа продукции (услуг); характер производственного процесса; тип покупателя продукции (услуг); методы реализации продукции (оказания услуг).

Географический сегмент представляет собой отдельный компонент компании производящий продукцию (оказывающий услуги) в определённых экономических условиях и отличается от остальных географических сегментов тем, что подвержен рискам и имеет иной уровень прибыльности. Критериями определения данных сегментов послужили: взаимосвязь между хозяйственными операциями и различными географическими районами; сходство хозяйственных операций; специальные риски, связанные с хозяйственными операциями и т.д.

С точки зрения автора М.А. Вахрушиной сегмент характеризуется основной информационной единицей управленческого учёта, необходимой для получения отчётной и прогнозной информации. Поэтому от того, как будет разрешён вопрос о сегментации бизнеса, зависит формирование системы управленческого учёта. В свою очередь, выбранный подход к сегментации отразится на том, насколько качественной и необходимой для целей управления будет информация, собранная в системе управленческого учёта [5].

Сегментация бизнеса даёт возможность выявить предпосылки для реализации в системе управления планово-аналитической и контрольно-мотивационной функций, при этом целесообразно выделить информационных и организационных сегментов бизнеса. Информационные сегменты отличаются своим разнообразием, их природа определяется индивидуальными особенностями, стратегией компании. Следовательно, подходы к сегментации бизнеса зависят от технологических особенностей производственного процесса. Так, в отраслях перерабатывающей промышленности агрохолдинговой структуры информационными сегментами, признаются переделы. Примером выделения информационных сегментов продукции, предназначенной отдельным классам покупателей, можно отметить производство товаров народного потребления. Предположим, часть продукции предназначена для наименее платежеспособной

части населения (сегмент А), остальная часть для низшего и среднего классов (сегменты В и С). Рассматривая сегментацию бизнеса по каналам реализации, целесообразно выделить оптовую торговлю (сегмент А), розничную (сегмент В), дистрибьюторскую сеть (сегмент С). Следует отметить, что можно одновременно применять несколько подходов, осуществляя сегментацию в различных комбинациях. Допустим, один и тот же бизнес может сегментироваться по группам покупателей и каналам реализации, по видам деятельности, классу покупателей и рынкам сбыта [4].

Соответственно, выделение информационных сегментов даёт возможность организовать процесс бюджетирования, осуществить контроль за ходом выполнения плана конкретным сегментом, проанализировать выявленные отклонения, и реализовать планово-аналитическую функцию управления. Контрольно-мотивационная функция исполняется путём выделения организационных сегментов при сегментации компании по центрам ответственности (затрат, доходов, прибыли, инвестиций).

Из вышесказанного следует, что сегмент характеризуется по двум признакам: информационному и организационному. При этом возможны различные комбинации, в частности, передел, являющийся информационным сегментом перерабатывающегося предприятия агрохолдинговой структуры, с учётом организационного аспекта рассматривается как центр затрат. В свою очередь, сегментация определяет позицию структурного подразделения в системе сегментарной отчётности агрохолдинговой структуры.

Кроме этого, следует отметить, что важное значение имеет сегментация деятельности компании агрохолдинговой структуры, как основной продовольственной базы общества, где каждый сегмент взаимосвязан с производством сельскохозяйственной продукции или его обслуживанием. Ограничение их масштабов представляет собой степень целевого назначения и завершённости процессов производственной и организационной деятельности.

С точки зрения, целевого назначения сегментов деятельности агрохолдинго-

вых структур, первостепенными условиями их формирования в управленческом учёте признаются:

1) территориальная обособленность, при которой сегменты должны находиться в едином комплексе в пределах определённой территории холдинга и его подразделений. Иначе большая часть сегментов окажется раздробленной, что приводит к неточностям при формировании себестоимости производимой продукции, а также усложняется и контроль над экономичностью производства и управления производством;

2) производственная обособленность, характеризует, что в сегменте должны выполняться разные по содержанию и назначению процессы, применяться разнообразная техника с разным уровнем затрат на единицу производимой продукции или отработанного времени. Соблюдение данного условия необходимо для установления единых методов распределения затрат по сегментам производственной деятельности, обеспечения сопоставимости затрат с объёмом производства и с нормативными расходами;

3) возможность установления персональной ответственности за производственной деятельностью отдельных сегментов агрохолдинговой структуры. Эффективность контроля за производством и обращением зависит от степени дифференциации ответственности за затратами в каждом подразделении агрохолдинга. Сфера ответственности определяется уровнем управления по сегментам деятельности;

4) в соответствии с единой методологией управленческого учёта и возможностями разграничения затрат в установленном порядке, использование при экономических расчётах, обоснованных однородных методов распределения затрат по сегментам деятельности и производимой продукции. Так, в агрохолдинге сегментация деятельности подразделяется на области кругооборота хозяйственных средств координирующие область деятельности и сферу управления. Такое обособление сегментов вытекает из различного их экономического содержания и роли в формировании продукта и его

новой стоимости, принадлежности их к деятельности компаний агрохолдинговой структуры. Следовательно, в управленческом учёте формируются условия их сегментации по уровням: 1 уровень – виды деятельности; 2 уровень – центры ответственности; 3 уровень – виды продукции; 4 уровень – рынки сбыта [6].

На рисунке 1 предложена модель учётно-информационного обеспечения управленческого учёта по уровням сегментирования деятельности агрохолдинга «Талина» Республики Мордовия. Группа компаний «Талина» представляет собой интегрированное многоотраслевое объединение, где функционирует вся «цепочка» создания стоимости продукции: производство-переработка-торговля. В настоящее время «Талина» объединяет 28 предприятий сельского хозяйства по растениеводству, производству комбикормов, индустриальному разведению и откорму свиней, производству и реализации мяскоколбасной продукции торговых марок «Атяшево» и «Даурия».

Производственное подразделение – центр ответственности – основное звено сегментации деятельности компании. Критерии его обособления зависят от специализации компаний. Решающим условием считается возможность обособления в управленческом учёте объёма производства сегмента и главных элементов его затрат.

В зависимости от технологического цикла производства выделяют начальные, промежуточные и конечные этапы сегментов функционирования агрохолдинговых структур. Начальные этапы по существу являются центры ответственности и первая ступень их формирования. Промежуточные этапы – более высокая степень деятельности, характерная для подразделений компаний, производящих продукцию. Конечные этапы охватывают заключительную ступень технологического процесса на конкретном подразделении компаний, где определяются прямые и распределяемые затраты на производство продукции и услуги, учитывается их реализация и калькулируется производственная себестоимость продукции.

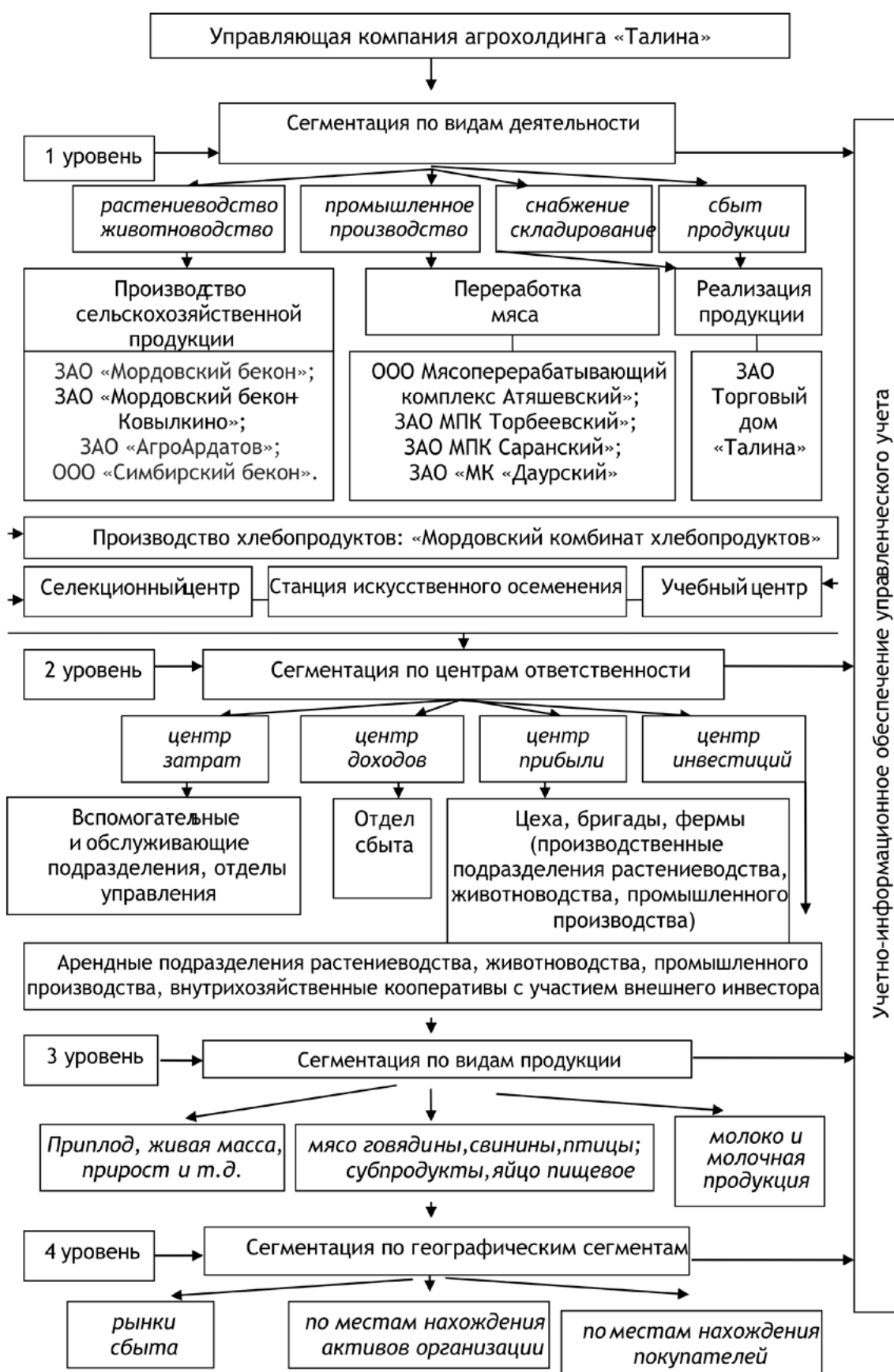


Рис. 1. Модель учётно-информационного обеспечения управленческого учёта по уровням сегментирования деятельности агрохолдинга



Рис. 2. Этапы организации управленческого учёта в агрохолдингах

По целевому назначению сегменты производства подразделяются на основные, вспомогательные, сопутствующие. В основной ступени сегменты производят продукцию. Вспомогательные предназначены для выполнения определённых видов работ и услуг, обеспечивающих основное производство в инструменте, запасных частях, электроэнергии и т.д. Сопутствующие сегменты осуществляют изготовление продукции из отходов.

По характеру разграничения сегменты деятельности компаний подразделяются на конкретные (производственные подразделения, производящие продукцию), абстрактные, то есть сферы деятельности (заготовление материалов, сбыт готовой продукции, управление), общие, единичные (заготовление материальных ценностей, сбыт готовой продукции), устойчивые, временные. Управление производством – отдельным сегментом (например, водоснабже-

ние, газоснабжение и т.д.). Кроме этого, различают устойчивые и ограниченные сегменты деятельности компаний [7].

На современном этапе возрастает необходимость организации управленческого учёта на основе сегментации деятельности компаний агрохолдинговой структуры. Формирование сегментов зависит от ряда факторов, в частности, производственной структуры, технологического процесса, уровня технической оснащённости, организации труда и др. В свою очередь, деление производственной структуры по сегментам связано с организацией в этих подразделениях управленческого учёта.

Как показало исследование, на сельскохозяйственных предприятиях накоплен положительный отечественный опыт организации управленческого учёта. Однако единой методики организации управленческого учёта применительно к агрохолдинговым структурам до настоящего времени не разработано.

Как правило, функционируют только некоторые элементы управленческого учёта, а именно, бюджетирование или составление управленческих отчётов.

Основные недостатки организации управленческого учёта в компаниях агрохолдинговой структуры:

- имеет место несоответствие учётной политики дочерних компаний агрохолдинговой структуры учётной политике материнской компании;

- для большинства агрохолдинговых структур характерным является так называемый «котловой учёт»;

- дублирование функций и повторная обработка информации;

- имеют место упрощения в учёте, которые ведут к низкой степени достоверности, объективности информации о показателях себестоимости, не обеспечивают контроль расходов по объектам учёта и местам возникновения.

Проведённое исследование на предприятиях агрохолдинга «Талина» Республики Мордовия позволяет выделить следующие предпо-

сылки, способствующие внедрению системы управленческого учёта: наличие положительного опыта отечественного производственного учёта; теоретические разработки по организации управленческого учёта и опыт практического применения в производстве; представленная предприятиям агрохолдинга возможность самостоятельно формировать свою учётную политику по вопросам управленческого учёта и использование в управлении современных технологий.

Внедрение управленческого учёта в агрохолдинговой структуре – процесс, который затрагивает всю структуру в целом. На рисунке 2 предложена последовательность организации управленческого учёта в агрохолдинге.

Таким образом, при построении управленческого учёта по сегментам в агрохолдинговой структуре необходимо учитывать следующие условия: система управленческого учёта должна стать информационной базой для проведения сегментарного ана-

лиза с целью оперативного принятия управленческих решений, разработки приоритетных задач; а также для оптимизации контроля эффективности деятельности с целью отражения информации о сегментах по видам деятельности, видам продукции, рынкам и перспективам их развития.

При проведении сегментарного анализа целесообразно осуществлять контрольно-аналитические расчёты для выявления наиболее рентабельных сегментов и направлений деятельности, которые требуют разработки стратегической политики в условиях конкуренции.

Библиографический список

1. Приказ Министерства финансов РФ от 8 ноября 2010 г. N 143н «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010) [электронный ресурс]. URL: http://www.garant.ru/document/gar_doc_LAW_68161 (дата обращения: 14.01.2021г).
2. Колесник Н.Ф., Храмова Е.А. Совершенствование трансфертного ценообразования в агрохолдингах // Финансы и Кредит. 2012. № 23 (503). С. 76-80.
3. Храмова Е.А. Комплексный подход к постановке управленческого анализа на предприятии в системе управленческого учёта // Известия высших учебных заведений. Поволжский регион. Общественные науки. 2009. № 2 (10). С. 129–136.
4. Храмова Е.А. Интегрированные структуры как фактор динамичного роста и повышения уровня конкурентоспособности продукции агропромышленного комплекса // Актуальные проблемы развития финансово-экономических систем и институтов: материалы и доклады 1 международной научно-методической конференции (Самара, 7 апреля 2010 г.). Самара: Издательство Самарского государственного экономического университета, 2010. С. 341–346.
5. Храмова Е.А., Колесник Н.Ф. Формирование системы сбалансированных показателей развития сегментов агрохолдинга // Финансы и кредит. 2015. № 46 (670). С. 55–66.
6. Храмова Е.А. Управленческий учёт и бюджетирование в агрохолдингах. – М.: ООО «ЭКЦ «Профессор», 2018. – 100 с.
7. Храмова Е.А. Концептуальные аспекты сегментарного подхода к организации управленческого учёта в агрохолдингах // Риск: Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция. 2019. № 1. С. 221–224