

**МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**РОССИЙСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
МСХА ИМЕНИ К.А. ТИМИРЯЗЕВА**

**Хоружий Л.И, Катков Ю.Н., Романова А.А.,
Каткова Е.А., Джикия М.К.**

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В
ИНТЕГРИРОВАННЫХ СТРУКТУРАХ
АПК**

Учебное пособие

Рекомендовано научно-методическим советом по экономико-управленческой подготовке специалистов Федерального УМО по сельскому, лесному и рыбному хозяйству для использования в учебном процессе при подготовке бакалавров по направлению 35.03.07 «Технология производства и переработки сельскохозяйственной продукции»

Москва 2023

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

У67

Рецензенты:

Е.И. Костюкова, д.э.н. профессор, профессор кафедры бухгалтерского управленческого учета Учетно-финансового факультета ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный аграрный университет»;

Н.В. Глушак, д.э.н., доцент, профессор кафедры цифровой экономики ФГБОУ ВО «Брянский государственный технический университет»

Хоружий Л.И., Катков Ю.Н., Романова А.А., Каткова Е.А., Джикия М.К.

Управленческий учет в интегрированных структурах АПК: учебное пособие. – Л.И. Хоружий, Ю.Н. Катков, А.А. Романова, Е.А. Каткова, М.К. Джикия / Под ред. Л.И. Хоружий.: [Электронный ресурс]: /Текст. дан. и граф. – М.: Изд. «Научный консультант», 2023. – 186 с. – 1 электрон. опт. диск (CD-R). – Объем издания: 7,55 Мб.; Тираж 500 экз.,– Систем. требования: IBMPC с процессором Intel(R) Pentium (R) CPU G3220 @; частота 3.00 GHz; 4Гб RAM; CD-ROM дисковод; Windows 7 Ultimate; мышь; клавиатура, Adobe Acrobat XI Pro, Adobe Reader.

ISBN 978-5-907692-63-3

В учебном пособии подробно рассматривается организация и ведение управленческого учета в интегрированных структурах АПК. В нем изложены условия применения специальных методов, способов и технологий управленческого учёта в целях оптимизации финансово-хозяйственной деятельности, принципы составления управленческой отчетности, а также реализация бизнес-процессов для рационального использования комплекса материальных и трудовых ресурсов, которыми владеет экономический субъект.

Учебное пособие предназначено для студентов бакалавриата, обучающихся по направлениям подготовки «Экономика», «Технология производства и переработки сельскохозяйственной продукции», «Государственное и муниципальное управление», «Менеджмент», специальности «Экономическая безопасность», «Таможенное дело», преподавателей вузов, а также практических работников.

Рекомендовано к изданию учебно-методической комиссией Института экономики и управления АПК РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, протокол №1 от 28 августа 2023 г.

© Хоружий Л.И, Катков Ю.Н.,
Романова А.А., Каткова Е.А.,
Джикия М.К.

© ФГБОУ ВО РГАУ-МСХА
имени К.А. Тимирязева, 2023

© Оформление. Издательство
«Научный консультант», 2023

Содержание

Введение	4
1. Организация управленческого учета в интегрированных структурах АПК	6
1.1 Теоретико-методологические основы развития межорганизационных отношений	6
1.2 Содержание управленческого учета, его пользователи, основы организации	17
1.3 Особенности управленческого учета в интегрированных структурах АПК	33
2. Подготовительные работы при постановке управленческого учета в интегрированных структурах АПК	36
2.1 Формы ведения управленческого учета, применяемые в организациях АПК	36
2.2 Автоматизация учетного процесса организаций АПК	42
2.3 Алгоритм организации управленческого учета в интегрированных структурах	57
3. Практические основы организации управленческого учета в интегрированных структурах АПК	66
3.1 Модель системы управленческого учета в интегрированных структурах АПК	66
3.2 Разработка учетной политики для целей управленческого учета в интегрированных структурах АПК	72
3.3 Классификация затрат для целей калькулирования себестоимости в управленческом учете в интегрированных структурах АПК	79
3.4 Техника калькулирования себестоимости продукции АПК в учетно-аналитической системе межорганизационных отношений в интегрированных структурах	111
4. Формирование в управленческом учете информации о межорганизационных отношениях в интегрированных структурах АПК	127
4.1 Внедрение сбалансированной системы показателей в систему управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК	127
4.2 Методика формирования управленческой отчетности при использовании управленческого учёта межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК	139
Заключение	164
Библиографический список	185

Введение

В учебном пособии охарактеризован процесс организация и ведения управленческого учета, формирования промежуточной и итоговой отчетности для целей управленческого учета субъектов агробизнеса, оптимизации использования находящихся в их распоряжении ресурсов.

Учебник состоит из четырёх разделов. Первый раздел содержит теоретические положения об организации управленческого учета в межорганизационном сотрудничестве. Достаточно подробно описаны документы, регламентирующие организацию и реализацию учетного процесса, устанавливающие его цели и задачи, основные формы, обосновывающие, в свою очередь, формирование учетной политики, разработку рабочего плана счетов, системы документооборота и автоматизации, а также другие элементы, позволяющие наблюдать и обобщать хозяйственные факты предприятия в единую систему данных для принятия эффективных управленческих решений.

Второй раздел описывает подготовительные работы при постановке управленческого учета в интегрированных структурах АПК. Уделено внимание учетному процессу с точки зрения организационных и технических характеристик, расчета себестоимости и калькулирования себестоимости единицы продукции.

Третий раздел отражает практические основы организации управленческого учета в интегрированных структурах АПК. Отдельные пункты содержат характеристику управленческого учета с точки зрения системного подхода к его элементам. Приведены условия адаптации учетных инструментов управленческого учета финансовых результатов экономических субъектов.

В четвертом разделе описываются методика формирования в управленческом учете информации о межорганизационных отношениях в интегрированных структурах АПК. Подробно приведен порядок перехода и внедрения каждого из инструментов, условия применения, особенности применения, а также проведена апробация полученных результатов на примере интегрированной структуры АПК.

Материал изложен в соответствии с законодательно-нормативными актами, регулирующими вопросы учета и анализа в России.

Учебное пособие позволит студентам расширить свой кругозор, освоить компетенции, связанные со способностями ведения управленческого учета, расчета показателей управленческой отчетности, рационального управления совокупностью операций финансово-хозяйственной

деятельности в интегрированных структурах АПК. Они смогут на практических примерах использовать приведенные правила учета, анализа и управления располагаемыми ресурсами для решения предложенных задач.

1. Организация управленческого учета в интегрированных структурах АПК

1.1 Теоретико-методологические основы развития межорганизационных отношений

Организации АПК являются одним из важнейших секторов российской экономики и неотъемлемым элементом современной рыночной системы хозяйствования, двигателями реализации Программы импортозамещения и Доктрины продовольственной безопасности. В Государственной программе развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия предусмотрено комплексное развитие всех отраслей и подотраслей, сфер деятельности агропромышленного комплекса; а к приоритетам первого уровня относится развитие кооперации, интеграционных связей в агропромышленном комплексе и формирование продуктовых подкомплексов, территориальных кластеров [3]. Анализ программы развития долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации (далее РФ) определяет повышение финансовой устойчивости как одно из приоритетных направлений. В Доктрине продовольственной безопасности РФ развитие межорганизационных отношений по вектору интеграции и кооперации в сфере производства, переработки и реализации сельскохозяйственной и рыбной продукции, сырья и продовольствия представлено в качестве двигателя обеспечения продовольственной безопасности [2].

Поэтому современный этап развития экономики России характеризуется широким распространением интеграционных процессов и дальнейшим развитием форм межорганизационных отношений. Феномен межорганизационных отношений в АПК активно уточняется и расширяется состав и формы таких отношений. Большая часть ученых-экономистов сходится во мнении, что, говоря о межорганизационных отношениях необходимо подразумевать интегрированные формы объединения. Отправной точкой развития межорганизационных отношений в интегрированных структурах считают концепцию стейкхолдеров Э. Фримана. Сформулируем понятие межорганизационных отношений применительно к интегрированным структурам. Межорганизационные отношения – это система организационно-функциональных и процессных взаимоотношений хозяйствующих субъектов, объединенными общими взаимовыгодными целями, которые достигаются за счет синергетического эффекта партнерства с высоким уровнем бизнес-культуры, на добровольной и доверительной основе. В рамках системного подхода к межорганизационным отношениям целесообразно выделить следующие элементы: В основе межорганизационных отношений лежат принципы

сотрудничества, согласованности, сбалансированности, портативности, самоуправления, приоритезации задач, эффективности и гибкости.

В отечественной практике определение и содержание межорганизационных отношений требуют уточнения. Зачастую межорганизационные отношения сводятся к интегрированным группам, но некоторые ученые-экономисты отмечают отличие формы ведения бизнеса в рамках межорганизационных отношений от ряда известных и нормативно закрепленных форм.

В российском законодательстве слияние трактуется как реорганизация юридических лиц, при которой права и обязанности каждого из них переходят ко вновь возникшему юридическому лицу. А поглощение – сделка, целью которой является установление контроля над фирмой, путем приобретения более 30% ее капитала.

Изучение статистических данных позволяют сделать вывод, что существенную долю в количественном, и в стоимостном выражении, занимает металлургическая и энергетическая отрасли в общем объеме сделок поглощения и слияния в России. Например, покупка 20%-ной доли АО «Роснефтегаз» Консорциумом под руководством Катарского суверенного фонда оценивается в 11 270 млн. долл. Покупка 32%-ной доли Polyus Gold International «Полюсом» на сумму 3 735 млн. долл.

Теоретический анализ позволил выделить основные формы интеграции, свойственные агропромышленному комплексу. Интеграция горизонтального типа свойственна сельскохозяйственным организациям, а вертикальная – организациям АПК.

Для формирования понятийного аппарата основных терминов исследования представим сравнительную характеристику слияния, поглощения, альянсов, пул, картель, синдикат, сетевые торговые компании, финансово-промышленные группы и другие (таблица 1).

Наиболее простым примером вертикальной интеграции является агропромышленное предприятие, которое объединяет производственные площадки, небольшие перерабатывающие цеха и процессы хранения продукции. Анализ отечественной и зарубежной практики показал, что наибольшее распространение получила интеграция в виде интегрированной агропромышленные формирования холдингового типа или группа компаний. В основе такого объединения лежит уровневая интеграция [4, 3]. Грязнова А.Г. под холдингом понимает объединение головной компании с контрольным пакетом акций других компаний, где целью выступает контроль и направление их деятельности [4]. Шиткина И.С. считает, что холдинг – это форма предпринимательской деятельности с объединением группы организаций, основанная на экономическом контроле со стороны головной компании, но при этом участники сохраняют формальную юридическую независимость [4]. Представители американской экономической школы холдингами считают корпорацию, которая владеет пакетом акций другой корпорации, что дает первой право голоса достаточного для осуществления делового контроля над второй [4].

Сравнительная характеристика основных типов межорганизационных отношений

Параметр	Слияние	Поглощение	Альянс
Цель	Слияние для создания новой для снижения конкуренции и повышения операционной эффективности	Получение контроля одной компании над другой с целью мгновенной конкурентоспособности	Объединение с целью достижения коммерческих интересов
Создание компании	да	нет	Да/нет
Природа решения	Добровольно	Враждебное или дружелюбное	Дружелюбное
Число субъектов	3	2	От 2
Размер бизнеса	Равные	Неравные	Неравные
Формальности	Высокие	Средние	Контрактные и не контрактные
Зависимость	Высокая	Высокая	Средняя
Параметр	Консорциум	Картель	Синдикат
Цель	Объединение для достижения конкретной хозяйственной цели	Для монополистических целей	Организованный сбытовой рынок
Создание новой компании	нет	нет	да
Природа решения	Добровольная	Принудительная	Добровольная
Число субъектов	От 2	От 2	От 2
Формальности	Средняя контрактная	Отсутствуют	Высокая
Зависимость	Только в рамках конкретного направления	Высокая	Высокая
Параметр	Пул	Сетевые торговые предприятия	Финансово-промышленная группа
Цель	Объединение с целью централизованного распределения прибыли	Для координации оптовой и розничной торговли на принципах общей коммерческой стратегии при сохранении полной независимости	Повысить конкурентоспособность и эффективность производства, создать рациональные технические связи, привлечь инвестиции, расширить рынки сбыта.

Продолжение таблицы 1.1

Параметр	Пул	Сетевые торговые предприятия	Финансово-промышленная группа
Создание новой компании	да	нет	нет
Природа решения	Добровольная	Добровольная	Добровольная
Число субъектов	От 2	От 2	От 2
Формальности	Наивысшие	Контрактная	Наивысшие
Зависимость	Высокая	Отсутствует	Средняя
Параметр	Холдинговые компании	Франчайзинг	Кооперация
Цель	Контроль над деятельностью участников	Передача товарного знака, технологии на возмездной основе	Снижение затрат
Создание новой компании	Да	Нет	Не обязательно
Природа решения	Принудительная	Добровольная	Добровольная
Число субъектов	Более 2	Более 2	Более 2
Формальности	Наивысшие	Контрактная	Контрактная
Зависимость	Высокая	Средняя	Высокая

Источник: составлено автором по материалам [65]

Экономические субъекты столкнулись с существенными по масштабам, характеру, глубине и последствиям переменами в финансово-хозяйственной деятельности. Внешние факторы заставили экономические единицы заниматься предпринимательской деятельностью в новых, кардинально отличающихся условиях хозяйствования, осваивать перспективные направления деятельности. Дерегулирование экономики оставило неизгладимый след на организациях, а именно, произошло стирание барьеров в международных отношениях. Организации вышли на новый уровень конкуренции мирового масштаба. Это привело к ситуации, когда все компании конкурируют как на внутреннем рынке, так и на внешнем. Единое пространство объединило экономических субъектов мира и привело к борьбе за поддержание конкурентоспособности. Чтобы успешно конкурировать и добиться долгосрочных конкурентных преимуществ компании разрабатывают перспективные направления в управлении, внедряют передовые цифровые и производственные решения, инвестируют большие объемы ресурсов в новые технологии. Эти изменения оказывают существенное влияние на систему учетно-аналитического и информационного обеспечения организаций, а также способствуют развитию новых форм межорганизационного взаимодействия.

Экономическое развитие отдельной организации в условиях набирающей обороты глобализации зависит не только от эффективности использования ресурсов, но и от уровня взаимодействия и возможностей интеграции с другими организациями. Интеграция представляет собой предрасположенность бизнес-субъекта к сотрудничеству, партнерству и постоянный поиск путей повышения конкурентных позиций.

В условиях санкционного давления и роста цен на сырье и материалы для производства продукции АПК, увеличение ставок на кредитные средства, сокращение источников финансирования деятельности интеграционные процессы выступают катализатором развития АПК.

В Государственной программе развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013-2020 годы предусмотрено комплексное развитие всех отраслей и подотраслей, сфер деятельности агропромышленного комплекса; а к приоритетам первого уровня относится развитие кооперации, интеграционных связей в агропромышленном комплексе и формирование продуктовых подкомплексов, территориальных кластеров [3]. Анализ программы развития долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации (далее РФ) определяет повышение финансовой устойчивости как одно из приоритетных направлений. В Доктрине продовольственной безопасности РФ развитие межорганизационных отношений по вектору интеграции и кооперации в сфере производства, переработки и реализации сельскохозяйственной и рыбной продукции, сырья и продовольствия представлено в качестве двигателя обеспечения продовольственной безопасности [2].

Поэтому современный этап развития экономики России характеризуется широким распространением интеграционных процессов и дальнейшим развитием форм межорганизационных отношений.

Межорганизационные отношения, как элемент взаимосвязанного взаимодействия членов интегрированного формирования изучали такие ученые-экономисты как Форд Д., Гадде Л.Э., Хаканссон Х., Снехота И. При этом специфичность связей соединяющих партнеров в сети сотрудничества, в том числе особенность инвестирования, взаимодействия и высокую доверительную культуру отмечал Тикканен Х. [214]. Экономисты из Великобритании А. Уилсон и К. Чарлтон развивали теорию партнерских отношений, под которыми авторы понимали: «совместную работу организаций по использованию ресурсов для достижения результатов, которых организации по отдельности не достигают».

Аксельссон Б., Истон Г. подходили к категории сотрудничества между организациями с точки зрения процессного подхода. Ученые-экономисты понимали под межорганизационными отношениями – процесс, когда у партнеров имеются цели, которые взаимосвязаны между собой. Аксельссон Б., Истон Г. считали, что межорганизационными отношениями следует считать осуществление повторяющихся сделок или иных событий, которые содействуют достижению общих целей [26].

Ряд авторов придерживались точки зрения, что главным являются ресурсы, как составной элемент межорганизационных отношений. Ресурсный подход описывали такие ученые, как Ванте Э., Тейлор М., которые сотрудничество представляли через взаимовыгодное использование, комбинирование, развитие ресурсов участников межорганизационных отношений. С 2010 года чаще встречаются исследования, где ученые-экономисты подходят с точки зрения комбинированного подхода к межорганизационным отношениям. Переход от процессного подхода к комбинированному прослеживается в работах Форд Д., Музас С., которые помимо ресурсного обмена отмечают, что сотрудничества поддерживаются социальными отношениями, доверительной «атмосферой взаимодействия» и ресурсами, которые за счет дополнения партнерами увеличивают конкурентное преимущество [201].

Организационный подход, как основа межорганизационных отношений заложена в исследованиях Хеннеберг С., Музас С., Науде П., Хингли М. К., Рамос С., Форд И. Д. Ученые-экономисты используют организационную структуру сотрудничества, как центральный элемент межорганизационных отношений. Хеннеберг С., Музас С., Науде П., Хингли М.К., Рамос С., Форд И. Д. считают структуру сотрудничества и организационную систему – основой формирования межорганизационных отношений [227,202].

Ученые в межорганизационные отношения включают и конкурентов, взаимоотношения между ними. П. Друкер в своей работе говорил, что сотрудничество – ведущая форма хозяйственной деятельности в будущем [68, 69, 70].

Майлз Р.Э., Майлз Г., Сноу К.С. писали о сотрудничестве, как о новой концепции ведения бизнеса будущего. Сотрудничество следует отличать от схожих понятий, таких как кооперация, конкуренция и конкурентное сотрудничество. В то время как П. Друкер конкурентное сотрудничество включал в межорганизационные отношения, то Майлз Р.Э., Майлз Г., Сноу К.С. четко разграничивали данные понятия. Майлз Р.Э., Майлз Г., Сноу К.С. также утверждали, что сотрудничество – это важная способность эффективно развивающейся компании путем непрерывных инноваций [227]. Сотрудничество между компаниями происходило с давних времен, но, как отмечал Линч Р.П. еще в конце 20 века, что сотрудничество стало приобретать стратегический характер и формировать долгосрочные формы отношений [227,237,238].

Уже в начале 21 века Бэмфорд Дж.Д., Гомес-Кассерес Б., Робинсон М.С. отмечали роль межорганизационных отношений, которая не ограничивается исключительно формой ведения бизнеса, а является стратегическим планом [1]. Межорганизационные отношения несмотря на все преимущества отличаются сложным характером. Одним из первых сложностью выступает, по мнению ученых Гарретта Б., Дюссожа П., которые отмечали сложность определения комбинации ресурсов, налаживания доверительных отношений и поиск структур управления объединением. По мнению Робертс Дж.М., сложность состоит и в оценке синергетического

эффекта бизнес-сотрудничества. Владимцев Н.В. и Денисова А.С. отмечают, что природа феномена синергетического эффекта состоит в взаимной компенсации недостающих ресурсов участниками межорганизационных отношений.

Анализ подходов к содержанию межорганизационных отношений позволяет сделать несколько выводов: межорганизационные отношения являются следствием глобализации и интеграции экономических процессов; интегрирование бизнес-интересов не обязательно подразумевает объединение зависимых компаний; межорганизационные отношения являются не только формой организации, но и стратегией развития; участники межорганизационных отношений отличаются уровнем экономического развития.

Д.Д. Костоглодов, Д.М. Харисова придерживаются мнения, что сущность межорганизационного взаимодействия – это «компании, объединенные общими усилиями или бизнес – процессами, для укрепления сотрудничества посредством общей информации и информационного пространства». Данное определение не отражает определенный уровень бизнес-культуры, специфику механизма функционирования системы сотрудничества и целевой аспект [90,91,].

Поэтому предложим следующее определение межорганизационных отношений, под которыми, в широком смысле, следует понимать – систему организационно-функциональных и процессных взаимоотношений хозяйствующих субъектов, объединенными общими взаимовыгодными целями, которые достигаются за счет синергетического эффекта партнерства с высоким уровнем бизнес-культуры, на добровольной и доверительной основе. В рамках системного подхода к межорганизационным отношениям целесообразно выделить следующие элементы:

1. Процесс межорганизационных отношений – комплексный процесс реализации операций, функций, управленческой деятельности субъектов сотрудничества (индивидуальные субъекты исполнители, функциональные подразделения, организации) для достижения результата за счет синергетического эффекта сотрудничества.

2. Субъекты межорганизационных отношений – организации, их структурные подразделения, индивидуальные исполнители, совместные подразделения, участвующие в процессе межорганизационных отношений.

3. Объект – внутриорганизационная и межорганизационная деятельность участников.

4. Методы, инструменты, средства межорганизационных отношений, основанные на принципе синергетического эффекта.

5. Уровень межорганизационных отношений – комплекс характеристик, включающие в себя бизнес-среду партнерства, бизнес-культуру, степень доверия взаимоотношений между участниками сотрудничества.

6. Обеспечение межорганизационных отношений – совместные инфокоммуникационных систем, информационно-аналитическое и

организационное обеспечение (в том числе рационализация организации системы) и процесс оптимизации существующей системы (в том числе привлечение новых элементов, видов деятельности или функций).

В основе системы межорганизационных отношений выделим следующие принципы:

1. **Согласованность** – наличие тесной взаимосвязи, единства и гармонии между видением и миссией субъектами межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Согласованность позволит посредством построения системы управленческого учета и разработки стратегии добиться реализации многоуровневой системы анализа и единой политики хозяйствования в рамках межорганизационных отношений.

2. **Сбалансированность** – оптимальное соотношение ресурсов (средств, инструментов) и результата, достигаемых с их помощью. Данный принцип является наиболее важным в рамках сотрудничества, и сохраняется как на уровне взаимодействия, так и на уровне отдельного хозяйствующего субъекта.

3. **Сфокусированность на качественно важных задачах** – приоритезация работы, направленной на предотвращение кризисной ситуации, а не работе в условиях кризиса. Данный принцип обусловил объективную необходимость в разработке межорганизационного учетно-аналитического инструмента предупреждения угроз и нивелирования рисков экономической безопасности организации. В качестве такого инструмента может выступать учетно-аналитическая система межорганизационного взаимодействия, планирование (разработка миссии, стратегии, общепризнанной и цельной системы планирования деятельности с учетом приоритета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК и т.д.).

4. **Эффективность сотрудничества** превышает суммы эффективности членов межорганизационных отношений. Данный принцип подразумевает разработку качественно новой системы показателей, характеризующих индивидуальность отдельной единицы и сотрудничества в целом.

5. **Гибкость, адаптация и совершенствование** – инструменты реализации межорганизационных отношений должны подчиняться спирали роста взаимодействия. Каждый новый виток спирали соответствует качественно новому уровню развития системы, который обеспечивается путем адаптации (второй этап), внедренных на первом этапе разработки инструментов (внедрение).

6. **Портативность** – мобильность средств реализации межорганизационного взаимодействия. Данный принцип подразумевает возможность применения средств и инструментов относительно каждого члена межорганизационных отношений.

7. **Самоуправление по центрам ответственности** – разработка стратегии, миссии, адаптация инструментов на местах в направлении общей стратегии (миссии) системы межорганизационного взаимодействия.

Контрольные вопросы

1. Как регламентируется управленческий учет в организациях АПК?
2. Назовите основные формы межорганизационных отношений в АПК?
3. Какие организационно-правовые формы могут применять организации АПК?
4. Назовите важнейшие регламентирующие документы, устанавливающие методики построения и ведения управленческого учета субъектами АПК?
5. Назовите принципы межорганизационных форм сотрудничества в АПК?
6. Назовите основные элементы системы межорганизационных отношений в АПК?

Тесты

1. Правовой основой развития форм межорганизационных отношений в АПК является:
 - а) Федеральный Закон от 24.07.2007г. №209-ФЗ «О развитии малого и среднего бизнеса в Российской Федерации»;
 - б) Гражданский кодекс РФ;
 - в) Федеральный Закон от 06.12.2011г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Понятие «межорганизационные отношения» подразумевает под собой в:
 - а) систему организационно-функциональных и процессных взаимоотношений хозяйствующих субъектов, объединенными общими взаимовыгодными целями, которые достигаются за счет синергетического эффекта партнерства с высоким уровнем бизнес-культуры, на добровольной и доверительной основе;
 - б) комплексный процесс реализации операций, функций, управленческой деятельности субъектов сотрудничества (индивидуальные субъекты исполнители, функциональные подразделения, организации) для достижения результата за счет синергетического эффекта сотрудничества;
 - в) организации, их структурные подразделения, индивидуальные исполнители, совместные подразделения, участвующие в процессе межорганизационных отношений;
 - г) внутриорганизационная и межорганизационная деятельность участников.
3. Какова нормативно-правовая основа организации управленческого учета в Российской Федерации:
 - а) локальные документы;
 - б) Федеральный Закон от 24.07.2007г. №209-ФЗ «О развитии малого и среднего бизнеса в Российской Федерации»;
 - в) Гражданский кодекс РФ;

г) Федеральный Закон от 06.12.2011г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

4. Каковы элементы системы межорганизационных отношений:

- а) процесс межорганизационных отношений, субъекты межорганизационных отношений, объект, методы, инструменты, средства, уровень межорганизационных отношений, обеспечение межорганизационных отношений;
- б) субъекты межорганизационных отношений, объект, методы, инструменты, средства;
- в) инструменты, средства, уровень межорганизационных отношений, обеспечение межорганизационных отношений;
- г) процесс межорганизационных отношений.

5. Основные принципы межорганизационных отношений в АПК:

- а) согласованность, сбалансированность, сфокусированность на качественно важных задачах, эффективность сотрудничества, гибкость, адаптация и совершенствование, портативность, самоуправление по центрам ответственности;
- б) эффективность сотрудничества, гибкость, адаптация и совершенствование, портативность, самоуправление по центрам ответственности;
- в) согласованность, сбалансированность, сфокусированность на качественно важных задачах;
- д) гибкость, адаптация и совершенствование.

6. Сфокусированность на качественно важных задачах межорганизационных отношений – это:

- а) приоритезация работы, направленной на предотвращение кризисной ситуации, а не работе в условиях кризиса;
- б) работа организаций АПК по ликвидации рисков;
- в) утверждения локальных документов с учетом риск ориентированного подхода;

7. Портативность в межорганизационных отношениях – это:

- а) мобильность средств реализации межорганизационного взаимодействия;
- б) работа организаций АПК в сжатых временных рамках;
- в) принятие решений в краткосрочной перспективе;

8. Самоуправление по центрам ответственности в рамках межорганизационных отношений – это:

- а) разработка стратегии, миссии, адаптация инструментов на местах в направлении общей стратегии (миссии) системы межорганизационного взаимодействия;

б) мобильность средств реализации межорганизационного взаимодействия;

в) приоритезация работы, направленной на предотвращение кризисной ситуации, а не работе в условиях кризиса;

г) согласованность, сбалансированность, сфокусированность на качественно важных задачах, эффективность сотрудничества, гибкость, адаптация и совершенствование, портативность, самоуправление по центрам ответственности.

9. Согласованность – это:

а) фиксированное правовое положение юридического лица и определить его в качестве налогоплательщика;

б) наличие тесной взаимосвязи, единства и гармонии между видением и миссией субъектами межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК;

в) приоритезация работы, направленной на предотвращение кризисной ситуации, а не работе в условиях кризиса;

г) согласованность, сбалансированность, сфокусированность на качественно важных задачах, эффективность сотрудничества, гибкость, адаптация и совершенствование, портативность, самоуправление по центрам ответственности.

10. Эффективность сотрудничества – это:

а) эффективность сотрудничества превышает суммы эффективности членов межорганизационных отношений;

б) наличие тесной взаимосвязи, единства и гармонии между видением и миссией субъектами межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК;

в) приоритезация работы, направленной на предотвращение кризисной ситуации, а не работе в условиях кризиса;

г) согласованность, сбалансированность, сфокусированность на качественно важных задачах, эффективность сотрудничества, гибкость, адаптация и совершенствование, портативность, самоуправление по центрам ответственности.

Практические задания

Задача 1

Объясните содержание следующих понятий:

А) межорганизационные отношения;

Б) процесс межорганизационных отношений;

В) принципы межорганизационных отношений.

Задача 2

К какому понятию, вы бы отнесли следующие категории:

А) Процесс межорганизационных отношений – комплексный процесс реализации операций, функций, управленческой деятельности субъектов сотрудничества (индивидуальные субъекты исполнители, функциональные подразделения, организации) для достижения результата за счет синергетического эффекта сотрудничества.

Б) Субъекты межорганизационных отношений – организации, их структурные подразделения, индивидуальные исполнители, совместные подразделения, участвующие в процессе межорганизационных отношений.

В) Объект – внутриорганизационная и межорганизационная деятельность участников.

Г) Методы, инструменты, средства межорганизационных отношений, основанные на принципе синергетического эффекта.

Д) Уровень межорганизационных отношений – комплекс характеристик, включающие в себя бизнес-среду партнерства, бизнес-культуру, степень доверия взаимоотношений между участниками сотрудничества.

Е) Обеспечение межорганизационных отношений – совместные инфокоммуникационных систем, информационно-аналитическое и организационное обеспечение (в том числе рационализация организации системы) и процесс оптимизации существующей системы (в том числе привлечение новых элементов, видов деятельности или функций).

1.2 Содержание управленческого учета, его пользователи, основы организации

Учет – это язык, с помощью которого лица, имеющие интерес в финансовой и нефинансовой информации, получают ее. Управленческий учет, по мнению большинства ученых, развивался изначально в системе бухгалтерского учёта с последующим его выделением в самостоятельную отрасль. Поэтому целесообразно представить понятийный аппарат бухгалтерского учета. Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете», «бухгалтерский учет – это формирование документированной систематизированной информации об объектах учета в соответствии с требованиями, установленными данным Законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности» [1]. Определений бухгалтерского учета существует множество. Американской ассоциацией бухгалтеров сформулировано следующее содержание бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет – это «процесс идентификации экономически значимой информации, измерение и ее передачи пользователям, что позволяет им выбрать обоснованные суждения и принимать взвешенные решения». Такое понимание бухгалтерского учета наиболее близко характеризует его управленческую составляющую. Основная задача бухгалтерского учета, исходя из данного понятия, предоставление финансовой и нефинансовой информации, помогающей лицам принимающим решения сделать

обоснованный выбор. Ввиду того, что управленческий учет – элемент англо-американской модели бухгалтерского учета, поэтому источники трактовки управленческого учета в этих странах тесно переплетаются с содержанием бухгалтерского учета. Согласно Международному стандарту управленческого учета США SMA 1A управленческий учет – это процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой информации, используемой менеджментом в планировании, оценке и управлении организацией для обеспечения оптимального использования ее ресурсов и полноты их учета.

Повышение внимания отечественных специалистов и зарубежных к содержанию, сущности и месту управленческого учета объективен. Тем не менее, мнения ученых разделились и проблемы управленческого учета являются дискуссионными понятиями. Управленческому учету организаций посвящено много работ отечественных и зарубежных авторов. Однако, набирающая обороты цифровизация, автоматизация бизнес-процессов и роботизация производственных линий способствуют актуализации изучения управленческого учета. Следует отметить, что, в целом, вопросам управленческого учета в отдельных отраслях агропромышленного производства на современном этапе уделено недостаточно внимания.

Среди отечественных авторов проблемами управленческого учета в сельском хозяйстве занимаются: Р.А. Алборов, Л.И. Хоружий, С.М. Концевая, Г.Р. Алборов [21]; учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в отдельных его отраслях: животноводстве – Ж.В. Дегальцева [65], овцеводстве – Е.И. Костюкова, Н.П. Агафонова, птицеводстве – Л.В. Постникова, Д.Д. Постникова, Л.В. Уразбахтина [120], растениеводстве и животноводстве – Л.И. Хоружий, А.И. Павлычев, В.И. Хоружий [154, 155, 156, 170], а также предлагаются пути их решения. Среди авторов, которые исследуют организационные аспекты управленческого учета на предприятиях сельского хозяйства стоит отметить Л.А. Решетняк и Л.И. Смурова [124]. Среди специалистов, которые уделяют внимание перерабатывающей отрасли АПК выделяют следующих авторов: Е.И. Костюкова, Т.А. Нещадимова, С.Н. Савина [92]. Также среди авторов, работы которые раскрывают учет затрат в области переработки продукции сельского хозяйства отметим таких специалистов, как И.В. Яковлева, Н.В. Лопухова, Д.А. Трофимова, Л.С. Хапугина [142, 184, 100]. Также среди отечественных авторов по управленческому учету выделим Вахрушину М.А., Слинкова Д.Г., Васильеву Л.С., Ряховского Д.И., Петровскую М.В., Аверчева И.В., Баутин В.М., Катков Ю.Н., Степаненко Е.И. Лукьянов Б.В. Теоретические основы, которые обусловили основные направления систематизации управленческого учета представлены в научной работе Л. И. Хоружий «Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве». Вопросами адаптации учета к современным условиям ведения деятельности, в том числе к динамичной смене конкурентных преимуществ занимались такие ученые, как Викрамасингхе Дантур, Аллейн Элоди, Гунаратне А.Д. Нуван, Яркову И.В., Кучерову Е.П.,

Гусарову Л.В. Скоротечность процессов в экономике и потеря конкурентных преимуществ формирует ряд особенностей управленческого учета.

Развитием управленческого учета как самостоятельной системы учета в зарубежных странах занимались Андерсен Б., Блэк Дж, Хакс А.С., Нордсик Ф., Шваб, Клаус, Касанен Э., Лукка К., Сиитонен А. Ученые-экономисты отмечали необходимость добавления аналитической составляющей в бухгалтерский учет. Методами управления затратами и калькулирования себестоимости продукции занимались такие ученые, как Маттессич Р., Хоппер Т., Норткотт Д., Скапенс Р.

Одними из первых ученых, кто затронул теории обособленности управленческого учета от финансового учета являются К.Г. Дементреску, Я.В. Соколова [64, 65,132, 133], А.Г. Черча, Х.Л. Ганта, Д.Л. Никольсона, Ч.Б. Гоинга и Д. Ронбаха. Александр Гамильтон Черч является создателем обособленного направления управленческого учета. Хант Лоуренс Гант – изобретатель уникального подхода к затратам. Дж. Ли Никольсон и Дж. Рорбах – Ученые-экономисты классических и всем известным методам калькуляции себестоимости готовой продукции. Чарльз Бакстон Гант – основатель производственного учета с классификацией затрат на материалы, труд, эксплуатацию техники и коммерческие расходы. Вопросы методологического обеспечения управленческого учёта раскрыты в работах зарубежных авторов: Э.А. Аткинсон, К. Друри и др. Существенный вклад привнесли в становление и расширение границ аналитического учёта затрат отечественные учёные: Н.Д. Врублёвский, В.М. Грибановский, Л.И. Хоружий, З.В. Удалова и др.. Весомый вклад а развитие управленческого учета внесли такие ученые, как: Панкова, С. В., Туякова, З. С., Дусаева, Е. М., Воронова Е.Ю., Борышев А.Н. [32, 35, 34, 52, 143]

Официального определения управленческого учета в отечественных законодательных актах не представлено. Несмотря на то, что организация управленческого учета – внутрихозяйственный бизнес-процесс, вид деятельности отдельно взятой организации и внешние стейкхолдеры не могут обязать вести такой учет и задать стандарты, определение управленческого учета целесообразно закрепить и отразить основные аспекты. Что обусловлено значимостью при подготовке кадров в данном направлении. Первым шагом является создание экспертно-консультационного совета по вопросам управленческого учета при Министерстве экономического развития Российской Федерации.

Управленческий учет одно из наиболее дискуссионных понятий в экономической науке, где трактовки содержания управленческого учета представлены от подсистемы бухгалтерского учета до системы управления предприятием. Приведем примеры определений управленческого учета. Национальная ассоциация бухгалтеров США под управленческим учетом понимает «процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи информации, используемой менеджерами для планирования, оценки и контроля за деятельностью и эффективностью использования ресурсов».

Теоретический анализ позволил сделать выводы о трактовке понятия управленческого учета в различных странах. Немецкие ученые отличаются преобладанием узкого понимания учета, где чаще определяют управленческий учет – как направления деятельности в области планирования, анализа затрат, контрольная деятельность и учет. Под предметом управленческого учета ученые-экономисты в Германии зачастую понимают выручку от продаж и производственные затраты текущего года. Термин «управленческий учет» в Германии считается относительно молодым, до его появления практика учета носила название «Исчисление затрат и результатов». американские ученые оперируют понятием и широко используют «маржинальный учет». Специалисты под маржинальным учетом понимают поиск эффективных управленческих решений и их обоснование с опорой на маржинальную прибыль. Немецкие и французские ученые предметом управленческого учета считают информационные процессы, которые гарантируют поддержку принятия управленческих решений. Представители США наряду с планированием и анализом включают в систему управленческого учета инвестиционные аспекты. Аналогичная ситуация просматривается в трудах канадских и английских ученых [20].

Американские представители, Ч.Т. Хорнгрен, Ш. Датар и Дж. Фостер под управленческим учетом понимают «систему сбора и группировки информации, на основе которой управленцы принимают решения, которые приближают компанию к ее цели». Хорнгрен Ч. и Фостер Дж. управленческий учет рассматривают, как «идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами».

А.Д. Шеремет приводит более широкий подход к трактовке управленческого учета в книге «Управленческий учет»: Автор под управленческим учетом понимает подсистему бухгалтерского учета, которая обеспечивает аппарат управления информацией для планирования, управления и контроля. Также А.Д. Шеремет дополняет, что управленческий учет – включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой менеджером для выполнения функционала».

Вахрушина М.А. профессор Финансового университета предлагает собственное определение в книге «Бухгалтерский управленческий учет». Под управленческим учетом Вахрушина М.А. понимает не подсистему бухгалтерского учета, а «самостоятельное направление бухгалтерского учета, обеспечивающие управленцев информацией для планирования, управления, контроля и оценки организации и ее подразделений». О. Е. Николаева и Т. В. Шишкова под управленческим учетом понимают все виды учетной информации для внутренних пользователей для принятия решений на всех уровнях управления предприятием». Авторское понятие имеет информационно-учетную направленность в терминологии данной категории. Наиболее содержательное понятие приводится в книге «Управленческий учет по формуле «три в одном»». Под управленческий учет Касьянова Г. Ю.,

Колесников С. Н. объединяют не только систему сбора, обработки, анализа и хранения учетной информации, но и систему целостную управления.

Сущность управленческого учета раскрывается через его цель, задачи и функции. Цель – информационно-аналитическое обеспечение деятельности организации и внешней среды для принятия эффективных управленческих решений. Задачами управленческого учета являются: предоставление пользователям необходимой информации для принятия оперативных решений по управлению деятельностью и на перспективу; управление затратами на производство, исчисление себестоимости и причин отклонений уровня затрат; определение финансовых результатов по группам товаров, их единицам, процессам, решениям, центрам ответственности и других аналитических разрезах [53, 242, 117].

Монографическое исследование позволило сделать вывод о дискуссионном характере сущности управленческого учета. Существующие в настоящее время формулировки управленческого учета условно можно подразделить на два направления. Первое – информационный подход, где под управленческим учетом понимают «механизм передачи информации», к такому мнению также склоняется К. Эрроу, лауреат Нобелевской премии. Второе – функциональная система, направленная на выполнении миссии компании. С точки зрения функционального подхода и сформулированного понятия можно представить сущность и роль управленческого учета, как элемента управления предприятием. В данном случае управленческий учет включает в себя различные подсистемы и подчиняет их в взаимодействующий механизм по достижению поставленных управленческих задач. Данное деление является упрощенным, так как дискуссия по этому вопросу продолжается и формулируются новые трактовки терминологического поля и взглядов на понятийный аппарат управленческого учета. Теоретический анализ позволил выделить структурное направление трактовки понятия «управленческий учет».

Выделим наиболее содержательно определение управленческого учета. Управленческий учет – это информационная система учета, планирования и прогнозирования, контроля, анализа результатов деятельности в аналитических разрезах для оперативного решения управленческой задачи. Управленческий учет регламентируется Концепцией или Политикой управленческого учета, которая содержит стандарты, оценочные индикаторы, систему агрегированных данных, алгоритм постановки такого учета.

Как свидетельствуют выводы из теоретического анализа ведущей международной практики, в современном мире управленческий учет на базе современных технологий представляет собой один из результативных и эффективных инструментов обеспечения экономической безопасности, стабильного функционирования и устойчивого развития компаний [52].

В практике российских предприятий за последние десятилетия весь спектр задач теории и практики бухгалтерского учета все теснее связан с содержанием понятия управленческого учета, с поиском эффективных путей

его организации на предприятии. Необходимость существования управленческого учета выражена потребностью менеджмента в информационной базе. Мировые теоретики управленческого учета выделяют несколько перспективных направлений развития учета, свойственные и для отечественной экономики, среди них: стратегический управленческий учет; стратегический анализ [53].

Теоретический анализ позволил выделить несколько основных точек зрения по вопросам управленческого учета. Некоторые специалисты придерживаются мнения, что управленческий учет – самостоятельная дисциплина. Другие – отождествляют управленческий и производственный учет. Производственный учет призван предоставлять данные о затратах на производство по конкретным подразделениям, видам производимой продукции, статьям затрат как для управленческого, так и для финансового учета. Понятие управленческого учета значительно шире производственного, не ограничивается учетом затрат на производство, но и включает в себя оперативный учет, элементы анализа, планирования, прогнозирования и др. Поэтому отождествлять управленческий учет и производственный не совсем корректно. Третья группа считает, что в современных условиях бухгалтерская система включает в себя три подсистемы: бухгалтерский, управленческий и налоговый учет [54]. Такая неоднозначность во мнениях связана в первую очередь с отсутствием официального определения и признания управленческого учета в нормативно–правовых документах, регулирующих порядок учета на территории страны. В большинстве случаев нормативной базой для построения и ведения управленческого учета служат отдельные стандарты, классификаторы, инструкции, разработанные в рамках непосредственной компании. И это вполне оправдано, так как организация системы управленческого учета – это внутреннее дело каждой компании, и государство не может обязать организацию вести управленческий учет или регламентировать его организацию законодательными актами [143].

Управленческий учет – это система информационного обмена организации, предназначенная для принятия управленческих решений, направленных на достижение целей всей организации [55]. Волкова О.Н. под управленческим учетом понимает систему информационного обмена организации для принятия управленческих решений. Ильина А.В. дает более широкое понимание управленческого учета – систему учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

Системное представление об управленческом учете возникло на Западе, где впервые произошло деление бухгалтерского учета на две системы: финансовую и калькуляционную. Решение этой задачи создано в США в начале XX века Ф. Тейлором, Г. Эмерсоном. Они предложили

систему «стандарт-кост», в основе которой лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них. Данная методика применяется и в настоящее время. Актуально данное направление в части формирования нормативной себестоимости продукции в рамках управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Планирование затрат является необходимым элементом для отражения норм расхода и затрат в карточке бизнес-процесса.

Другим распространенным направлением развития калькуляционного учета является разработка Джонатаном Гаррисоном метода учета сокращенной себестоимости продукции или маржинальный метод учета затрат и калькулирования себестоимости, называемый «директ-кост». В упрощенном виде «директ-кост» можно разложить на следующие статьи: Выручка от продажи продукции (не включает НДС, акцизы и аналогичные виды платежей); Переменные затраты; Маржинальный доход (разница между 1 и 2 статьями); Постоянные затраты; Операционная прибыль.

Система «директ-кост» справляется с распределением переменных затрат, а проблему распределения накладных расходов успешно решает концепция функционального учета затрат (Activity-Based Costing – ABC), получившая известность после публикаций Р. Купера в 1987 г. [96]. Сущность данной методики состоит в том, что ресурсы компании, потребляются не продуктами, а процессами (activities), участвующими в производстве конечных продуктов.

Чтобы определить, какие именно операции обеспечивают возможность производства того или иного продукта, определить их стоимость и перенести ее на соответствующие продукты – в этом и заключается основная задача модели ABC. Применение данной методики калькуляции оправдано, если объем накладных расходов крайне велик, продуктовый портфель разнообразен, а объем потребления накладных расходов не зависит от объема производства. Интеграция данного метода учета затрат в управленческом учете сотрудничества организаций АПК позволит сформировать детализированную информацию в разрезе операций и бизнес-процессов партнеров.

После выявления существенных недостатков старых методов управленческого учета разрабатывается ряд методологий, отвечающих требованиям конкурентной среды хозяйствования организаций, среди которых теория ограничений, метод «точно в срок», всеобщее управление качеством и управление на основе операций (ABM) [31] и др. В основе описанных модификаций методологий лежит принцип минимизации потерь и лишней информации для менеджмента компании, что обусловило отсутствие ведения учетных записей. Одновременно развиваются такие учетные технологии, как системам управления качеством, управление стоимостью компаний, анализ цепочки ценностей, рентабельность покупателей, а также наиболее известная система сбалансированных оценочных показателей.

Система учета на межорганизационном уровне имеет качественно новый характер. Управленческий учет на уровне межорганизационных отношений – это вид деятельности в рамках межорганизационных отношений, который обеспечивает субъектов взаимодействия информацией, используемой для планирования, анализа, управления и контроля за деятельностью сотрудничества в целом и отдельного хозяйствующего субъекта с целью роста, и развития, поддержания экономической безопасности системы межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Из определения вытекает, что обеспечения функционирования межорганизационных отношений не представляется возможным без учетно-аналитической системы, отвечающей задачам системы управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Рассмотрим на рисунке 1.1 элементы системы управленческого учёта в интегрированных структурах АПК. Управленческий (или внутренний) учет – это сбор, идентификация, фиксирование, обобщение, проведение анализа и дальнейшая передача внутренним пользователям данных, нужных для управления фирмой. Собранные таким образом сведения востребованы во время подготовки информации, полезной для принятия стратегических решений, в дальнейшем отражающихся в различных планах и контроле их выполнения. В связи с этим можно резюмировать, что управленческий учет – это система информационного обеспечения процесса планирования и контроля на уровнях управления, начиная со стратегии и заканчивая оперативным бюджетом. В связи с постоянно изменяющимся законодательством, объемом работ и выпускаемой продукцией, на каждом современном предприятии должна быть произведена организация управленческого учета.

Для того, чтобы быть в полной мере работоспособной, система управленческого учета должна включать следующие составляющие:

- центры ответственности;
- система управленческого отчета должна включать формы управленческой отчетности;
- первичную учетную документацию;
- система управленческого отчета должна включать контролируемые показатели;
- учетные регистры (регистры управленческого учета), используемые для группировки данных;
- учетные процедуры получения, обработки и предоставления информации.

При постановке финансового учета можно выделить не только основные системы управленческого учета, но и центры ответственности за прибыль и расходы, доходы и инвестиции, а также подсистемы бухгалтерского управленческого учета. В случае, когда система учета ограничена только одним подразделением компании, центры ответственности могут определяться согласно результатам декомпозиции основных сфер бизнес-деятельности, которые включает система внутреннего

управленческого учета. Так, служба главного инженера в агропромышленной компании может иметь центры ответственности в области достижения показателей в технологическом обеспечении, техническом обслуживании и ремонте, производственной безопасности и экологии, развитии предприятия и прикладных научных разработках, обеспечении производства ресурсами и другие центры и показатели системы управленческого учета.

Чтобы информация в управленческом учете собиралась и обрабатывалась целенаправленно, нужно строго определить параметры управленческого учета, основные системы управленческого учета и комплекс показателей, которые будут контролироваться по центрам их ответственности. Для этого необходимо выполнить следующее:

- определить основную цель бизнес-деятельности подразделений, охватываемых учетной системой;

- система управления компании потребует разбить главную цель на отдельные задачи и подцели. В итоге должен получиться комплект задач, для каждой из которой можно будет определить свои контролируемые параметры. Задачи и подцели распределяются по уровню управления (по стратегии, планам по ее реализации, бюджетам и т.п.). В зависимости от нужд менеджмента учет должен представить показатели как для всех уровней, так и для отдельных;

- следующим этапом должно стать определение набора показателей, которые бы отражали результаты выполнения задач. Целесообразно выделять две группы показателей: ключевые и вспомогательные. Первые оценивают работу организации или отдельной службы либо подразделения в целом, характеризуя уровень достижения ключевой бизнес-цели. Вторые должны отражать стадию исполнения требований и ограничения при достижении целей;

- многочисленные контрольные показатели нужно будет распределить по выделенным центрам ответственности;

- итоговым действием должно стать проведение определения целевых значений контролируемых показателей в рамках планирования. Эти показатели могут быть как показателями, отражающими результаты исполнения планов (величина доходов, расходов, прибыли в денежном выражении), так и отправной точкой при формировании планов. Так, после определения целевого уровня рентабельности продаж можно разрабатывать план мероприятий для его достижения. Еще одним ключевым моментом остается определение учетных периодов – временных интервалов, после окончания которых становятся доступными данные о величинах показателей. Как показывает практика, более короткий учетный период способствует повышению оперативности учета. Однако определение непродолжительных периодов учета намного усложняет некоторые учетные процедуры, делает его ведение более трудоемким и повышает уровень требований к профессионализму занятых в учетном процессе специалистов.



Рисунок 1.1 – Элементы системы управленческого учета интегрированной структуры АПК

Источник: составлено авторами

Главной целью системы управленческого учета межорганизационных отношений является подготовка и предоставление координирующему центру комплексной информации о текущем, плановом и прогнозном состоянии, функционировании межорганизационных отношений в целом, а также в разрезе отдельных экономических и производственных единиц, подразделений и центрам ответственности. Поставленная цель обуславливает решение следующих задач: оказание информационной помощи координирующему органу в принятии управленческих решений; выбор наиболее эффективных путей развития системы межорганизационных отношений; обеспечение внутреннего взаимодействия между экономическими и производственными единицами, членами бизнес-сотрудничества и центрами ответственности; контроль индикаторов экономической безопасности межорганизационных отношений; оперативный анализ и оценка фактических результатов деятельности межорганизационных отношений и отдельных ее элементов; перспективное прогнозирование направлений развития межорганизационных отношений [117, 55]. На мировом уровне управленческий учет приобрел важное значение. Являясь самостоятельной отраслью, управленческий учет обладает своими теоретическими, методологическими и организационными потребностями. Информация, формируемая в учетно-аналитической системе, предопределяет развитие организации и мотивирует совершать те или иные действия. Подходы к трактовке управленческого учета представлены в приложении А. Теоретический анализ понятийного аппарата позволил сделать вывод о преобладании в учете двух основных составляющих – финансовую и управленческую. В мировой практике неоднозначно сложилось развитие института регулирования подсистем учета. Стоит отметить, что в отечественной практике в настоящее время существуют отраслевые рекомендации по учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в той или иной сфере деятельности: например, методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на хлебопекарных предприятиях (утв. Минсельхозпродом РФ 12.01.2000 г.) и др. Особое внимание уделено особенностям учета в отраслях сельскохозяйственной деятельности: методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и исчислению себестоимости продукции овцеводства (утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008 г.), методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве (утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008 г.), методические рекомендации по учету затрат на производство и калькулированию себестоимости масложировой продукции (утв. Приказом Минсельхоза РФ № 537 от 14.12.2004 г.) и др.

Контрольные вопросы

1. Назовите основной нормативный документ, регулирующий организацию управленческого учета в организациях?
2. Перечислите процедуры и алгоритмы, без которых не обходится упрощенный управленческий учет?
3. Перечислите основные этапы как возможно организовать управленческий учет в организациях АПК?

4. Расскажите кратко о рекомендациях по организации управленческого учета для организаций АПК?

5. Какие предусмотрены элементы при формировании управленческого учета для организаций АПК?

Тесты

1. Основные принципы управленческого учета изложены в:

- а) типовых рекомендациях по ведению управленческого учета;
- б) ПБУ;
- в) уставе предприятия;
- г) учетной политике для целей управленческого учёта.

2. Могут ли предприятия вести управленческий учет параллельно с бухгалтерским учетом:

- а) могут;
- б) могут, если применяется журнально-ордерная форма бухгалтерского учета;
- в) не могут.

3. Может предприятие самостоятельно разрабатывать регистры к специфике своей работы:

- а) не может т.к. это незаконно;
- б) может;
- в) может, с разрешения налоговых органов.

4. Обязательно ли вести рабочий план счетов для целей управленческого учета?

- а) не обязательно;
- б) обязательно, если малое предприятие осуществляет большое количество хозяйственных операций за месяц;
- в) обязательно.

5. Автономная форма ведения управленческого учета - это:

- а) изолированное ведение бухгалтерского и управленческого учета;
- б) смешанное ведение бухгалтерского и управленческого учета;
- в) упрощенная система управленческого учета.

6. Автономная форма ведения управленческого учета применяется:

- а) При варианте автономии каждая система учета (финансового и управленческого) является замкнутой. План счетов разрабатывается без какой-либо привязки к счетам финансового учета;
- б) При варианте автономии каждая система учета (финансового и управленческого) не является замкнутой. План счетов разрабатывается с учетом привязки к счетам финансового учета;

7. В Управленческий учет представляет собой подсистему:

- а) статистического учета;
- б) финансового учета;
- в) бухгалтерского учета.

8. Основой бухгалтерского управленческого учета является: а) финансовый бухгалтерский учет;

- б) налоговый учет;
- в) производственный учет;
- г) статистический учет.

9. Основная цель управленческого учета состоит в предоставлении информации:

- а) внешним пользователям;
- б) внутренним пользователям;
- в) органам исполнительной власти.

10. Требование обязательности ведения учета в наибольшей степени распространяется на:

- а) финансовый учет;
- б) управленческий учет;
- в) оперативный производственный учет.

11. Преимущества смешанной системы управленческого учета:

- а) сокращение объема отчетности, меньшее число отчетов и более редкие сроки их формирования и представления сведений по ним;
- б) существенное снижение трудоемкости большинства субъектов по сравнению с автономной формой;
- в) значительное упрощение процедур учета.

12. Недостатки смешанной системы управленческого учёта:

- а) существенное снижение информативности большинства отчетов по сравнению с автономным режимом учета;
- б) необходимость более детального анализа показателей;
- в) включение в отчётность нерелевантной информации;
- г) возможность потери оперативности и качества информации для принятия управленческих решений.

Практические задания

Задача 1

Назовите цели и задачи учета издержек в системе:

- а) управленческого учета;

б) финансового учета.

Задача 2

Назовите основные особенности исчисления затрат и результатов:

- а) в управленческом учете;
- б) в финансовом учете.

Задача 3

Приведите примеры, когда:

- а) расходы предприятия не представляют собой затраты на выпуск продукции;
- б) затраты предприятия не являются издержками производства и сбыта;
- в) расходы предприятия одновременно являются затратами на выпуск продукции.

Задача 4

Предоставьте развернутый ответ. Почему наряду с исчислением результатов производственно- хозяйственной деятельности предприятия за год возникает необходимость в определении величины прибыли и убытка по периодам внутри года (месяцам, кварталам)?

Задача 5

Исходя из существующих правил управленческого учета, составьте записи на счетах (проводки) по следующим хозяйственным операциям:

- А) доля общехозяйственных расходов включена в затраты обслуживающего производства;
- Б) платежи по страхованию учтены в затратах основного производства;
- В) отражены в учете доходы от долевого участия в деятельности других предприятий;
- Г) затраты основного производства списаны на исправление брака;
- Д) оприходована готовая продукция, выпущенная основным производством;
- Е) списаны по назначению судебные издержки и арбитражные сборы, уплаченные предприятием;
- Ж) произведены платежи по обязательному страхованию имущества предприятия;
- З) оплачены услуги переводчиков при проведении официального приема бизнесменов США;
- И) начислены социальные платежи, подлежащей уплате в ФСС, с фонда заработной платы работников, занятых обслуживанием производства;
- К) поступила на расчетный счет предприятия дебиторская задолженность;
- Л) уплачен штраф за поставку бракованной продукции;
- М) списаны убытки от хищений, виновники которых судом не установлены;

- Н) списаны материалы, израсходованные в основных цехах;
- О) отражена в учете дооценка производственных запасов и готовой продукции.

1.3 Особенности управленческого учета в интегрированных структурах АПК

Монографический анализ понятийного поля и анализ АПК позволил выделить специфические особенности и недостатки управленческого учёта свойственные агроформированиям.

Во-первых, рассматривая специфику управленческого учета агроформирований мы выявили необходимость разработки индивидуальной ответственности относительно руководителей подразделений в части решения задач по сбору, обработки, систематизации, передачи информации. Решение данной проблемы заключается в отражении в должностной инструкции ответственных сотрудников по центрам ответственности в соответствии с выделенными подразделениями партнеров. Данная информация представлена в аналитическом разрезе подразделений (7,8 знак) и предусмотрена Планом счетов управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК ХХ.УУ.ЗЗ.ВВ.НННН. По организационно-экономическим признакам выделим объектом учета затрат в растениеводстве – бригаду, а в животноводстве – ферму. Следовательно, среди сотрудников центра ответственности и будем выбирать руководителя, обладающего всеми необходимыми правами и полномочиями в организации и технологии производства, то есть, специалиста-управляющего, ответственного исполнителя. В пределах бригады или фермы обособляются расходы на продукцию и расходы, не имеющие отношения к данному центру ответственности. Особое внимание целесообразно уделять назначению ответственных лиц за контроль сбора, правильность отражения и своевременность предоставления информации. Такими ответственными могут быть лица из числа сотрудников экономических, бухгалтерских, аналитических служб, отделов планирования, безопасности, контроля. Во-вторых, проблема планирования, учёта и анализа производственных затрат согласно требованиям сотрудничества, составления отчётности на сельскохозяйственных формированиях решается введением персонифицированной ответственности и возможности обмена опытом партнеров по единой методике для членов партнерства.

В-третьих, самостоятельность организаций АПК предполагает ответственность руководителей за принимаемые управленческие решения. В рамках межорганизационных отношений возникает возможность диверсификации рисков и использование дополнительных преимуществ от сотрудничества при нивелировании угроз в рамках неопределённости внешней среды, высокой конкуренции. Например, роль экономической информации доступной, а рамках сотрудничества повышает эффективность принятых управленческих решений.

В-четвертых, разнообразие видов деятельности и технологий производства нивелируется за счет кодификации всех видов деятельности, процессов и иных объектов, отраженных в разрезе номера счета управленческого учета. Кодификаторы отражают информацию по всем объектам и дополняются при необходимости, как стандартный справочник.

Наконец, важной проблемой в управленческом учете межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК выступает классификация затрат по сформированным центрам ответственности. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции АПК целесообразно проводить с использованием гибридной системы калькулирования. Рассмотрим особенности АПК.

1. Результаты деятельности предприятий АПК зависят от природных и климатических условий. Для оценки экономических результатов показатели отчетного периода следует сравнить со средними данными за последние 5 лет.

2. АПК характеризуется сезонностью производства. В связи с этим круглый год рабочая сила, оборудование и материалы используются неравномерно, продукция продается нерегулярно и приносит доход. Эту характеристику следует учитывать при анализе хозяйственной деятельности, особенно при таких показателях, как наличие и использование основных средств, материалов, земли, рабочей силы и финансовых ресурсов.

3. Длительный производственный процесс свойственный для организаций межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК не совпадает с отчетным периодом. Многие показатели представляется возможным рассчитать только к концу года. Полный анализ результатов деятельности растениеводческих подразделений может быть проведен только по итогам года. В течение года контролируется реализация плана бизнес-процессов за промежуточные и отчетные периоды сельскохозяйственных работ.

4. Живые организмы, растения и животные – как центральное звено сельскохозяйственного производства, а также земля как фактор производства. Из этого вытекает широкий спектр факторов, влияющих на межорганизационное сотрудничество организаций АПК экономические, биологические, химические и физические законы. Учетная деятельность применения этих законов и их воздействий имеет чрезвычайно важное значение при анализе деятельности сотрудничества.

5. Основное средство производства – земля, природные свойства которой напрямую связаны с климатическими условиями. По сравнению с другими производствами, где эффективность и производственная мощность заранее известны, в сельском хозяйстве данные категории условно известны. Кроме того, земля как основное средство производства не изнашивается, а улучшается, но исключительно при правильном использовании.

6. АПК отличается от других отраслей обрабатывающей промышленности тем, что часть его продукции используется для собственных нужд, поэтому объем проданной продукции обычно меньше, чем произведенной. Многие специальные

показатели также используются для оценки эффективности фермерских хозяйств: урожайность, продуктивность животных, жирность молока и т.д.

7. В АПК много однотипных предприятий, которые ведут свою деятельность в одинаковых природно-климатических условиях. Поэтому в отличие от других отраслей обрабатывающей промышленности в сельском хозяйстве можно более широко применять межхозяйственный сравнительный анализ. Это позволяет точнее оценивать результаты деятельности и проводить ранжирование.

Функционирование предприятий сельского хозяйства в условиях финансовых кризисов, пандемии, резких и динамичных изменений экономической системы, нарастания оборотов глобализации и интеграции требует кардинальных изменений [22]. Исследование показало, что в современных условиях выделяются четыре особенности управленческого учета: визуализация инструментов, механизмов и результатов управленческого учета; набирающая обороты интеграция управленческого учета и систем бюджетирования; типизация методологии; разрыв между нефинансовыми данными и централизованной управленческой отчетностью.

С учетом особенностей функционирования системы управленческого учета в условиях цифровой экономики наметились два основных направления совершенствования. Во-первых, визуализация и систематизированное представление информации управленческого учета в разрезе операций, бизнес-процессов, принятых управленческих решений, проектах, структурных подразделений или организаций агроформирований. Во-вторых, совершенствование методологии калькуляции себестоимости на базе передовых учетных практик, позволяющих в кратчайшие сроки получить себестоимость для конкретной цели в разрезе глубокой аналитики крупных интегрированных структур [241].

Таким образом, развитие управленческого учета – это закономерный и необходимый процесс на пути к совершенствованию общей системы ведения бизнеса. Среди основных проблем современного состояния управленческого учета выделим следующие: распространение и применение низкоэффективного сравнительного анализа «план-факт», как основного метода в управленческом учете; «шаблонизация» учета путем внедрения типовых методологий на базе широко распространенных программных продуктов; отсутствие развития индивидуализированных систем; трансформационный подход к формированию данных; обособленное развитие информационно-аналитического обеспечения подразделений компании от управленческого учета, а также разнонаправленное развитие управленческого учета в межорганизационных формированиях; внедрение управленческого учета путем применения отдельных инструментов автоматизации функций или изменение уже имеющихся корреспонденций счетов [51].

Для формирования системы управленческого учета адекватной сложной структуре межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК целесообразно использовать гибридную модель управленческого учета. В данной модели учета используем компоненты следующих учетных практик: калькуляцию себестоимости по целевым затратам «таргет-костинг», достижение компромисса

между качеством, функциональностью и ценой, межфирменные исследования, согласованное управление затратами, калькуляцию себестоимости при постоянном улучшении качества «кайзен-костинг», «директ-костинг», «стандарт-костинг» и нормативную систему учета, функционально-стоимостной анализ (АВС) [32]

Концепция «таргет-костинг» пришла в практику отечественного управленческого учета с Востока и в переводе с японского означает – совершенствование маленькими шагами. Плановая экономика оказала влияние на тип мышления отечественных предпринимателей. «Таргет-костинг» сложилась не только как система калькулирования себестоимости, но и как целостная концепция управления, поддерживающая идею сокращения затрат через функции планирования производства на стадии разработки новых продуктов, превентивного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости адекватной рыночным реалиям.

Проанализировав мировой и отечественный опыт практик управленческого учета, можно выделить основные перспективные направления в методологии управленческого учета: «директ-костинг», «таргет-костинг», «кайзен-костинг», «стандарт-костинг», АВС и АВМ методы, экологический учет, учет нормативных затрат, теория ограничений, метод «точно в срок», всеобщее управление качеством и некоторые другие сопутствующие учетно-аналитические инструменты.

Управленческий учет в ходе своего развития прошел эволюционный путь от метода учета затрат и инструмента финансового контроля к информационно-аналитическому инструменту подготовки информации для контроля и планирования, а далее к системе оптимизации ресурсов. Современный управленческий учет находится на эволюционной стадии создания стоимости путем применения различных инструментов оптимизации ресурсов организации. Этим обусловлены сформировавшиеся тенденции совершенствования управленческого учета в последние два десятилетия. Во-первых, выделение управленческого учета в самостоятельный вид учета. Во-вторых, совершенствование с всесторонним внедрением передовых цифровых технологий и средств автоматизации. В-третьих, расширение круга задач и усложните цели управленческого учета. Наконец, непрерывное повышение требований к результатам управленческого учета и учетной информации.

Контрольные вопросы

1. Назовите основные особенности управленческого учета в интегрированных структурах АПК?
2. Перечислите недостатки, без которых не обходится управленческого учета в интегрированных структурах АПК?
3. Перечислите основные направления совершенствования управленческого учета в интегрированных структурах АПК?
4. Расскажите кратко о рекомендациях по организации управленческого учета в интегрированных структурах АПК?

Тесты

1. Наиболее полный перечень особенностей, которые необходимо учитывать при постановке управленческого учета для организаций АПК изложены в:

а) результаты деятельности предприятий АПК зависят от природных и климатических условий; АПК характеризуется сезонностью производства; длительный производственный процесс; живые организмы, растения и животные – как центральное звено сельскохозяйственного производства; основное средство производства – земля; в АПК много однотипных предприятий;

б) результаты деятельности предприятий АПК зависят от природных и климатических условий; живые организмы, растения и животные – как центральное звено сельскохозяйственного производства; основное средство производства – земля;

в) результаты деятельности предприятий АПК зависят от природных и климатических условий;

2. Среди основных проблем современного состояния управленческого учета выделим следующие:

а) распространение и применение низкоэффективного сравнительного анализа «план-факт», как основного метода в управленческом учете; «шаблонизация» учета путем внедрения типовых методологий на базе широко распространенных программных продуктов; отсутствие развития индивидуализированных систем; трансформационный подход к формированию данных; обособленное развитие информационно-аналитического обеспечения подразделений компании от управленческого учета, а также разнонаправленное развитие управленческого учета в межорганизационных формированиях; внедрение управленческого учета путем применения отдельных инструментов автоматизации функций или изменение уже имеющихся корреспонденций счетов:

б) обособленное развитие информационно-аналитического обеспечения подразделений компании от управленческого учета, а также разнонаправленное развитие управленческого учета в межорганизационных формированиях; внедрение управленческого учета путем применения отдельных инструментов автоматизации функций или изменение уже имеющихся корреспонденций счетов:

в) результаты деятельности предприятий АПК зависят от природных и климатических условий; живые организмы, растения и животные – как центральное звено сельскохозяйственного производства; основное средство производства – земля.

3. Релевантный подход к принятию управленческих решений предполагает использование информации:

а) об ожидаемых доходах и расходах;

б) о нормативных издержках;

в) о фактических затратах.

2. Подготовительные работы при постановке управленческого учета в интегрированных структурах АПК

2.1 Формы ведения управленческого учета, применяемые в организациях АПК

Взаимодействие управленческого и финансового учета является основным вопросом для бухгалтера-аналитика в России. В современной мировой практике существуют несколько вариантов организации учетно-аналитической работы, отправной точкой которых являются формы взаимодействия управленческого и финансового учета. Среди таких форм соотношения видов учета выделим следующие:

1. Полное выделение управленческого учета из финансового путем ведения специальных отражающих, зеркальных счетов. Специалисты по управленческому учету отвечают за эту область.

2. Управленческий учет становится автономным по отношению к финансовому учету и использует три класса счетов. Счета управленческого учета ведутся параллельно с финансовым учетом, а связь между ними осуществляется посредством системы распределительных счетов.

3. Не ведется управленческий учет, а учет затрат по их носителям для расчета себестоимости продукции осуществляется оперативным путем, то есть вне системы бухгалтерского учета. В настоящее время этот вариант управленческого учета имеет ограниченное применение.

4. Отсутствует управленческий учет, а учет производственных затрат осуществляется в рамках финансового учета. Этот вариант возник на стадии формирования промышленного учета и устарел с развитием аналитического управленческого учета. Однако, на отечественных предприятиях он все еще используется, хотя и с некоторыми изменениями.

Традиционно, организации АПК применяют на выбор три способа ведения управленческого учета. При составлении учетной политики для целей управленческого учета на следующий период организации могут выбрать форму ведения управленческого учета из представленных в таблице (таблица 2.1).

Автономная и смешанная формы ведения управленческого учета представляют различные подходы к организации и проведению учетных процедур. Вот сравнительная характеристика этих двух способов:

1. Автономный управленческий учет:

- в автономном управленческом учете информация собирается и обрабатывается организацией самостоятельно, без внешней помощи или вмешательства;

Сравнительная характеристика способов ведения управленческого учета

Способ ведения	Характеристика
Автономная форма	<p>В автономном управленческом учете информация собирается и обрабатывается организацией самостоятельно, без внешней помощи или вмешательства.</p> <p>Организация разрабатывает свои собственные системы и методы учета, а также определяет структуру и формат отчетности.</p> <p>Преимуществом автономного управленческого учета является его гибкость и адаптируемость к конкретным потребностям организации. Она может разрабатывать и настраивать учетные процедуры в соответствии со своими требованиями.</p> <p>-Однако автономный учет может быть сложным и требовать значительных ресурсов для создания и поддержания системы учета. Кроме того, отсутствие внешней экспертизы и стандартов может привести к недостаточной надежности и сопоставимости данных.</p>
Смешанная форма	<p>В смешанном управленческом учете используются как внутренние, так и внешние источники информации. Организация сотрудничает с внешними поставщиками услуг или консультантами для сбора и обработки данных.</p> <p>Смешанный учет может включать использование стандартных методов и подходов, которые предлагаются внешними организациями или профессиональными ассоциациями.</p> <p>Одним из преимуществ смешанного управленческого учета является его надежность и сопоставимость данных. Внешние поставщики услуг могут предоставить экспертизу и знания в области учета, чтобы помочь организации провести более точный и объективный анализ. С другой стороны, использование внешних поставщиков услуг может быть дорогостоящим и требовать дополнительных временных и финансовых ресурсов. Организация также может ограничиться доступом к определенным данным или информации из-за конфиденциальности или ограничений.</p>
Интегрированная форма с последовательным внесением учетной информации	<p>Учет ведется без двойной записи. Все операции регистрируются в информационной базе управленческого учета и синхронизируются с выбранной периодичностью по счетам, по группам статей бухгалтерского учета и отчетов в информационную базу бухгалтерского учета.</p>

- организация разрабатывает свои собственные системы и методы учета, а также определяет структуру и формат отчетности;
- преимуществом автономного управленческого учета является его гибкость и адаптируемость к конкретным потребностям организации. Она может разрабатывать и настраивать учетные процедуры в соответствии со своими требованиями;
- однако автономный учет может быть сложным и требовать значительных ресурсов для создания и поддержания системы учета. Кроме того, отсутствие

внешней экспертизы и стандартов может привести к недостаточной надежности и сопоставимости данных.

2. Смешанный управленческий учет:

- в смешанном управленческом учете используются как внутренние, так и внешние источники информации. Организация сотрудничает с внешними поставщиками услуг или консультантами для сбора и обработки данных;

- смешанный учет может включать использование стандартных методов и подходов, которые предлагаются внешними организациями или профессиональными ассоциациями;

- одним из преимуществ смешанного управленческого учета является его надежность и сопоставимость данных. Внешние поставщики услуг могут предоставить экспертизу и знания в области учета, чтобы помочь организации провести более точный и объективный анализ;

- с другой стороны, использование внешних поставщиков услуг может быть дорогостоящим и требовать дополнительных временных и финансовых ресурсов. Организация также может ограничиться доступом к определенным данным или информации из-за конфиденциальности или ограничений.

Выбор между автономным и смешанным управленческим учетом зависит от конкретных потребностей и возможностей организации. Некоторые организации могут предпочитать автономный учет для большей гибкости и контроля, в то время как другие могут предпочитать смешанный учет для большей надежности и экспертизы. Важно провести анализ и оценку, чтобы определить наиболее подходящий способ ведения управленческого учета.

Рассмотрим основные точки соприкосновения управленческого учета с элементами организационной структуры организаций АПК. Управленческий учет является важной областью в сфере менеджмента и тесно взаимодействует с несколькими аспектами управления на предприятиях АПК. Вот некоторые из них:

1. Финансовый менеджмент. Управленческий учет предоставляет финансовую информацию, которая используется при принятии финансовых решений, анализе финансовой производительности и планировании бюджета.

2. Операционный менеджмент. Управленческий учет помогает в измерении и анализе операционной эффективности предприятия, определении затрат на производство и идентификации областей, где можно улучшить процессы.

3. Стратегический менеджмент. Управленческий учет предоставляет информацию о финансовых показателях и производственных факторах, которая используется для разработки стратегии предприятия, анализа конкурентной среды и оценки рисков.

4. Подразделения управления проектами. Управленческий учет может помочь в планировании и контроле финансовых ресурсов проектов, оценке их рентабельности и эффективности.

5. Служба управления персоналом. Управленческий учет предоставляет информацию о затратах на персонал, производительности и эффективности работы

сотрудников, что помогает в процессе принятия решений об оплате труда, мотивации и развитии персонала.

В интегрированных структурах АПК управленческий учет также тесно связан с финансовым менеджментом, операционным менеджментом и стратегическим менеджментом. Мы используем учетные данные для анализа финансовой производительности, контроля затрат, оптимизации операционных процессов и разработки стратегии развития. Также, управленческий учет играет важную роль в планировании бюджета и контроле проектов.

Решение о превращении центров затрат в центры прибыли с использованием трансфертного ценообразования зависит от конкретных условий и целей вашей интегрированной структуры АПК. Вот некоторые факторы, которые следует учесть при принятии такого решения:

- если организация стремится к улучшению финансовой производительности и стимулированию прибыли, трансформация центров затрат в центры прибыли может быть полезной стратегией. Однако, это должно соответствовать общей стратегии и целям организации;

- превращение центров затрат в центры прибыли может способствовать более эффективному управлению бизнесом, поскольку каждый центр будет отвечать за свою прибыльность и сможет принимать решения;

- превращение центров затрат в центры прибыли может стимулировать сотрудников и руководителей быть более ответственными за свои результаты и принимать решения, направленные на увеличение прибыли. Это может повысить мотивацию и эффективность работы;

- при превращении центров затрат в центры прибыли с помощью трансфертного ценообразования, необходимо разработать четкие и адекватные методы определения цен на внутренние продукты или услуги, которые передаются между различными центрами. Это может быть сложной задачей, требующей детального анализа и планирования. Однако, при принятии решения о превращении центров затрат в центры прибыли с помощью трансфертного ценообразования, важно учесть потенциальные сложности и ограничения, такие как возможность возникновения конфликтов интересов между различными центрами, необходимость учета специфики отрасли и т.д. Рекомендуется провести тщательный анализ и консультации со специалистами в области финансового менеджмента и учета, чтобы принять решение, соответствующее вашим индивидуальным потребностям и целям.

Контрольные вопросы

1. С какими сферами менеджмента пересекается (тесно взаимодействует) управленческий учет вообще и на предприятиях АПК в частности?

2. Перечислите объекты учета в организациях АПК. Разделите их на основные (ключевые) и дополнительные, автоматизация учета которых целесообразна во вторую очередь.

3. Чем финансовая организационная структура организаций АПК отличается от управленческой? Чем должна отличаться?

4. Как организационно позиционируется служба управленческого учета в организациях АПК? Ваша оценка и предложения?

5. Стоит ли в интегрированных структурах АПК некоторые центры затрат превращать в центры прибыли с помощью трансфертного ценообразования?

6. Каково взаимодействие управленческого и финансового учета сегодня и в идеале?

7. Каковы варианты ввода первичной информации управленческого учета сегодня и в идеале?

8. Как заинтересовать работников традиционной российской бухгалтерии в развитии управленческого учета?

9. Чем одномерный интегрированный способ настройки плана счетов управленческого учета отличается от многомерного? Какой способ вы используете или предлагаете использовать предприятий АПК?

Тесты

1. Какие варианты организации управленческого учета могут использовать организации АПК:

- а) автономная, журнально-ордерная;
- б) полная форма управленческого учета, сокращенный вариант, простая система;
- в) автономная, смешанная, интегрированная.

2. Сопоставьте способы ведения управленческого учета:

- а) учет ведется параллельно
 - 1) автономная форма;
 - б) хозяйственные операции фиксируются посредством двойной записи и план счетов опирается на рабочий план счетов для целей финансового учета;
 - 2) смешанная форма;
 - в) учет ведется без двойной записи, но данные между информационными базами периодически синхронизируются.
 - в) интегрированная форма.

3. Какие предприятия применяют автономную форма ведения управленческого учета?

- а) с большим числом хозяйственных операции;
- б) крупные интегрированные структуры;
- в) не более 100 единиц хозяйственных операций и с небольшими затратами.

4. Какие признаки влияют на форму ведения управленческого учета?

- а) масштабы производства;
- б) численность штаба;
- в) потребность, масштаб производства, численность.

5. С какой периодичностью удобнее проводить фактов хозяйственной деятельности?

- а) месяц;
- б) неделя;
- в) ежедневно.

7. Как определяется финансовый результат в интегрированной форме учет?

- а) обороты «Реализация Кредит» * обороты «Реализация Дебет»;
- б) обороты «Реализация Кредит» - обороты «Реализация Дебет»;
- в) обороты «Реализация Кредит + обороты «Реализация Дебет»;

8. Как правильно отражать операции при автономной системе ведения управленческого учета?

- а) только по Кредиту;
- б) только по Дебету;
- в) без применения двойной записи.

9. На основании, какого первичного документа можно определить наличие имущества, денежных средств и составить управленческую отчетность?

- а) Журнал-главная;
- б) Книга учета факторов хозяйственной деятельности;
- в) Ведомость учета денежных средств.

10. Что представляет собой шахматная ведомость?

- а) числовая таблица;
- б) ведомость записей;
- в) итоговые записи дебетовых и кредитовых оборотов.

11. На какой период открывается Ведомость формы В-2

- а) на месяц;
- б) на квартал;
- в) на полугодие.

12. Какие счета используются для учета операции в ведомости формы № В-5?

а) 58 « Финансовые вложения», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 « Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

б) 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 57 « Переводы в пути»;

в) отражаются за балансовые счета.

13. Что понимается под формой управленческого учета?
- а) комбинированный регистр управленческого учета;
 - б) совокупность учетно-аналитических регистров, последовательность и способы записи в них;
 - в) подсчет итоговых дебетовых и кредитовых оборотов.
14. Какие предприятия могут вести управленческий учет?
- а) все предприятия без ограничения;
 - б) малые предприятия, осуществляющие производство продукции и работ, связанные с небольшими затратами;
 - в) предприятия, совершающие незначительное число операций (не более 30 в месяц) и не связанные со значительными затратами на производство
15. Какое значение в управленческом учете имеет форма управленческого учета для хозяйственной деятельности? (Выберите наиболее полный ответ).
- а) можно определить более эффективные направления совершенствования финансово-хозяйственной деятельности;
 - б) можно определить наличие имущества и денежных средств компании, их источники, составить отчетность и принять эффективные управленческие решения;
 - в) формы служат для удобства фактов хозяйственной деятельности.
16. Какая форма используется для учета затрат на производство:
- а) Форма № В-9;
 - б) Форма № В-2;
 - в) Форма № В-3;
 - г) Форма № В-7.
17. Какая форма НЕ используется для записи данных об отпуске материалов и товаров в производство и продажу:
- а) Форма № В-2;
 - б) Форма № В-8;
 - в) Форма № В-3;
 - г) Форма № В-6.

2.2 Автоматизация учетного процесса организаций АПК

В современных условиях руководители субъектов АПК стремятся занять лидирующее положение на рынке, которое невозможно повышения эффективности работы персонала и создания оптимальных условий работы и четкой структуры управления. Сегодня одну из важнейших ниш занимает как автоматизация финансово-хозяйственной деятельности субъекта, так и учетного процесса. Именно с

помощью автоматизации повышается оперативность работы учетно-аналитических служб, достоверность информации и принимаются наиболее правильные решения.

Программы автоматизации учетного процесса позволяют:

- увеличить количество информации, получаемой из управленческого учета (аналитику можно увидеть в нескольких разрезах);
- снизить количество ошибок;
- повысить оперативность учетного процесса;
- уменьшить расходы организаций АПК, снизив трудозатраты, оптимизировав финансово-хозяйственную деятельность.

На российском рынке имеется множество программ для автоматизации учетно-аналитического процесса, такие как: 1С: Бухгалтерия 8, БЭСТ-5, ИНФО-Бухгалтер, Галактика и другие. Программы для учетного процесса, позволяющие автоматизировать учет поставляются на российский рынок множеством разработчиков. К наиболее известным разработчикам, присутствующим на российском рынке программного обеспечения, можно отнести таких поставщиков (табл. 1.13). Каждая из этих компаний поставляет на рынок широкий спектр решений и дистрибутивов.

Таблица 2.2

Разработчики и программы бухгалтерского учета

Поставщики	Программное обеспечение
Фирма «1С»	«1С-Предприятие»
ООО «БЭСТ-Программы»	«БЭСТ-5-Бухгалтерия»
ООО «Инфо-Бухгалтер»	«Инфо-Бухгалтер-10»
«Новасофт»	«Инфо Предприятие»
Корпорация «Парус»	«Парус»
Корпорация «Галактика»	«Галактика»
Компания «АйТи»	«БОСС»
Компания ДИЦ	«Турбо-бухгалтер»
ЗАО «Инфософт»	«Интегратор»
Фирма «Атлант-Информ»	«Аккорд»
ЗАО «Омега»	«АБАВУС»

Проведем обзор лучших программ по автоматизации учетного процесса в России, по мнению банковско-консалтинговой группы «Информаудитсервис» в табл. 2.3.

Таблица 2.3

Достоинства и недостатки лучших бухгалтерских программ в России

Бухгалтерские программы	Достоинства	Недостатки
«Парус»	Одна из первых бухгалтерских программ на российском рынке, исторически используется многими, особенно бюджетными компаниями. Имеет простой и понятный интерфейс	Обновления программы происходят недостаточно оперативно и зачастую не успевают за изменениями в законодательстве, что вынуждает бухгалтеров решать проблемы

	и легка в обслуживании	самостоятельно посредством ручных корректировок или ведения учета вне системы
«1С-Предприятие»	Низкая цена базового решения и простота поддержки. Большое количество как программистов 1С, так и бухгалтеров, имеющих опыт работы с данным программным обеспечением	Программное обеспечение 1С в области бухгалтерского учета и расчета зарплаты является эталоном по соотношению «цена-качество»
«Инфо Предприятие» SAP - модуль FIBO	Высокая масштабируемость и скорость обработки большого массива данных. Решение работает на технической основе SAP NetWeaver, что позволяет разнообразным модулям и решениям SAP бесшовно интегрироваться друг с другом. Система активно внедряется и используется в крупных холдинговых компаниях	Поддержка и внедрение решений SAP без привлечения SAP-консультантов на данный момент невозможна. Высокая стоимость лицензий и уровень зарплат SAP-консультантов являются серьезным сдерживающим фактором при покупке данного решения. Еще одним недостатком SAP является менее оперативная, чем у бухгалтерской программы 1С, скорость обновлений, учитывающих изменения в законодательстве РФ

Рассмотрим в качестве примеров основные функциональные возможности следующих поставляемых отмеченными брендами программ в табл. 2.4.

Таблица 2.4

Основные возможности программного обеспечения для автоматизации бухгалтерского учета

Бухгалтерские программы	Основные возможности
«1С-Предприятие»	Является платформой, на основе которой могут функционировать разные прикладные решения - конечные продукты, адаптированные к тому или иному сегменту бизнеса или даже к конкретному предприятию, позволяет вести с применением таких интерфейсов, как: - План счетов (предназначено для управления счетами при операциях с двойной записью); - План видов характеристик; - Регистр бухгалтерии.
«БЭСТ-5»	Имеет в своей структуре 4 основных функциональных блока: «Финансы»; «Логистика»; «Производство»; «Персонал». Эти функциональные блоки позволяют, в частности: - вести многосегментный аналитический учет; - вести учет в любой валюте; - формировать сводную книгу учета по хозяйственным операциям; передавать отчетность в ФНС в электронном виде (с использованием партнерских приложений, таких как «Контур-Экстерн»).
«Инфо-Бухгалтер-10»	Универсальное, адаптированное практически для любых сфер экономической деятельности решение, которое во всех модификациях позволяет: - формировать отчетность автоматически;

	<ul style="list-style-type: none"> - вести учет по нескольким фирмам; - формировать электронную отчетность; - импортировать данные из любых других бухгалтерских программ.
«Инфо Предприятие»	<p>Бухгалтерская компьютерная программа, позволяющая вести учет зарплаты и налогов, а также составлять необходимую для бухгалтера отчетность. Важным существенным отличием «Инфо Предприятия» от таких программ-конкурентов, как 1С, является то, что во всех операциях указываются не определенные объекты, а счета с произвольным набором аналитик. Это позволяет, судя по отзывам об Инфо Предприятии, без проведения перенастройки типовой конфигурации решать практически все поставленные перед бухгалтером задачи.</p>

В целом основные функциональные возможности рассматриваемых программ схожи. Каждый из разработчиков решений для автоматизации бухгалтерского учета (1С, БЭСТ, «Инфо-Бухгалтер») предоставляет программное обеспечение, которое позволяет:

- вести учет как по одному, так и по нескольким предприятиям одновременно;
- обеспечивать связь между проводками и хозяйственными операциями;
- применять шаблоны при ведении учета хозяйственных операций;
- определять оптимальный формат отображения счетов и субсчетов;
- осуществлять ручную корректировку сведений в регистрах;
- работать с журналом проводок;
- обновлять формы используемых документов;
- создавать дополнительные интерфейсы с помощью встроенных языков программирования.

Программа «1С-Предприятие» (вне зависимости от модификации) дает возможность:

- вести учет с использованием нескольких планов счетов бухучета;
- применять счета и субсчета с любым уровнем вложенности;
- вести консолидированный бухучет по нескольким фирмам;
- осуществлять финансовый анализ хозяйственных показателей;
- использовать облачную версию программы (что позволяет получить доступ к ней с любого ПК, подключенного к интернету).

Если говорить о различиях в возможностях рассматриваемого программного обеспечения, то можно отметить, что:

- в программах «Инфо-Бухгалтер-10» и «БЭСТ-5» есть ограничения на глубину структурирования уровней счетов и субсчетов, а в «1С-Предприятии» их нет;
- программы «Инфо-Бухгалтер-10» и «БЭСТ-5» не позволяют редактировать стандартные отчеты, а также формировать новые документы соответствующего типа, «1С-Предприятие» - позволяет;
- программы «Инфо-Бухгалтер-10» и «БЭСТ-5» работают только в операционной системе Windows, в то время как «1С-Предприятие» – также в MacOS и Linux.

Что касается преимуществ, то они в большей степени зависят от конкретной модификации программного обеспечения и количества рабочих мест, на которые покупается программа. Говорить о преимуществе какого-либо из рассмотренных типов программного обеспечения с точки зрения цены не приходится.

«БЭСТ» – это комплексная система автоматизации бухгалтерского, налогового и управленческого учета для компаний малого и среднего сегмента. Предназначена она для организации учета в торговле, производстве, общепите, при оказании услуг, а также в бюджетных учреждениях. Программа поддерживает полный управленческий цикл: планирование (бюджетирование), сбор информации и ее отражение (учет), контроль отклонений плановых показателей от фактических и анализ данных. Особенностью программы является разделение ее на прикладные функциональные блоки: финансы, логистика, производство, персонал. Работа каждой из этих частей может происходить как в автономном, так и в совместном режиме. В качестве недостатков можно отметить частые запаздывания обновлений и невозможность что-то доделать в самой программе самостоятельно без обращения к разработчикам.

«Инфо-бухгалтер» – одна из первых программ для ведения бухгалтерского учета. Она подойдет практически всем представителям малого и среднего бизнеса. Функционал программы Инфо-Бухгалтер обширен, в то же время работать в ней достаточно легко. Она подойдет для полноценного ведения бухгалтерского и кадрового учета. На основании внесенных данных программа автоматически сформирует все необходимые отчеты в контролирующие органы. В ней реализована возможность электронного документооборота: выставление электронных счетов-фактур, накладных, актов и т. д., а также представление всех отчетных документов в электронном виде. За ежегодное обновление придется заплатить. Суммы могут быть довольно значительными по меркам малого бизнеса, однако если количество операций не превышает 1000 штук, то можно пользоваться бесплатной версией, правда, функционал у нее будет значительно сокращен. Так что «Инфо-Бухгалтер» можно назвать условно бесплатной бухгалтерской программой.

Качественные продукты из линейки программ «Турбо Бухгалтер» помогают автоматизировать бухгалтерский и налоговый учет на всех типах предприятий, как крупных, так и мелких, независимо от формы их организации, ведь программа легко адаптируется к требованиям конкретного предприятия и изменениям законодательства.

Наиболее используемая в настоящий момент программа **«ТУРБО 6.9 Бухгалтерия»** предназначена для автоматизации предприятий со значительным числом бухгалтерских рабочих мест и объемным документооборотом. Ее можно использовать практически в любой сфере деятельности: торговле, производстве, строительстве, финансовой.

Программа призвана обеспечить соблюдение всех норм налогового и бухгалтерского законодательства при ведении учета и формировании отчетности.

Из недостатков отметим тот, что часто неопытным специалистам сложно работать с этой программой – к ней надо привыкнуть и разобраться, на что уходит очень много времени.

Таким образом, выбор оптимального решения, вероятнее всего, будет исходить из:

- привычности и удобства интерфейсов программы для конкретного специалиста или группы сотрудников бухгалтерии;
- необходимости задействовать программное обеспечение на операционных системах, альтернативных Windows;
- потребности фирмы в задействовании счетов и субсчетов с большой глубиной вложенности;
- необходимости редактировать стандартные отчеты и создавать новые.

Существует немало пользователей, у которых производственные процессы выстроены так, что указанные критерии – все или некоторые из них - могут иметь определяющее значение при выборе бухгалтерского программного обеспечения.

В числе лидеров российского рынка бухгалтерского программного обеспечения – «1С», «БЭСТ» и «Инфо-Бухгалтер». Решения, предлагаемые этими программами, по основным функциям мало чем уступают друг другу, но могут различаться по приспособленности к специфике производственных процессов на конкретных предприятиях.

Применение компьютерных программ для осуществления учетного процесса требует настройки параметров учета в соответствии с принятой организацией учетной политикой. Корректная настройка позволит существенно облегчить учетную работу и даст возможность без проблем формировать достоверную учетную информацию и отчетность.

В зависимости от количества и объема операций предприятием может быть выбрана более простая или усложненная модулями программа для учета расходов и доходов. При этом бесплатные (или условно-бесплатные) программы подойдут небольшим организациям с малым количеством операций по счетам.

Программа учета доходов и расходов (скачать бесплатно которую сможет даже начинающий пользователь) доступна в сети. Также ее можно будет периодически бесплатно обновлять. Существенным недостатком бесплатного программного обеспечения является его несвоевременное обновление, которое зачастую необходимо из-за постоянных изменений в законодательных актах.

«1С Бухгалтерия» для упрощенки.

Данная бухгалтерская программа – это настоящее спасение для налогоплательщиков, ведь юрилица-упрощенцы обязаны вести и бухгалтерский, и налоговый учет. Поскольку в основном налогоплательщики на УСН – это представители малого бизнеса, то лишние расходы на содержание штата бухгалтеров могут быть неподъемными.

Для начала нужно определиться, какую версию программы использовать. Для упрощенцев целесообразнее будет использовать базовую версию, ведь она стоит

дешевле, а имеющихся настроек с лихвой хватит для организации бухгалтерского и налогового учета.

Несмотря на кажущуюся простоту учета на упрощенной системе налогообложения, налогоплательщики сталкиваются с рядом сложностей. Особенно сложен в применении кассовый метод учета расходов для тех упрощенцев, которые избрали объектом налогообложения «доходы минус расходы».

Самым оптимальным вариантом для УСН-щиков является спецпакет «1С: Упрощенка» программы «1С: Бухгалтерия» 8-й версии (редакция 3.0). Также в новом разделе «Налоговый учет при УСН» регулярно добавляются консультационные статьи в помощь бухгалтеру при работе с программой. Для почитателей программного обеспечения «1С: Бухгалтерия 7.7» также существует специальная конфигурация «УСН». Версия 7.7 регулярно обновляется, как и 8-я, но существенно уступает ей по числу полезных функций и возможностей. Так, лишь в «1С: Бухгалтерия 8» налогоплательщик сможет организовать в одной информационной базе ведение учета нескольких предприятий на различных системах налогообложения. Кроме того, в новой версии программы поддерживаются все виды сложных учетов, организована работа утилит-помощников, есть возможность создания специальных субсчетов для организации аналитического учета и ручного изменения проводок, а также масса других преимуществ.

Если используется семерка, то компания-разработчик предлагает своим клиентам совершить малозатратный и облегченный переход с одной версии программы на другую. Для тех же, кто только планирует приобрести программное обеспечение, лучше сразу остановить свой выбор на 8-й версии «1С: Бухгалтерия». Тем более что базовая версия программы «1С» для ведения учета по УСН давно снята с продажи. Купить «1С: Бухгалтерия 7.7» сегодня можно только в версии ПРОФ, что значительно дороже базовой версии «1С: Бухгалтерия 8». Также нужно учитывать, что семерка обновляется только при наличии заключенного договора на информационно-технологическое сопровождение, а базовую версию «1С: Бухгалтерия 8» можно обновлять самостоятельно без дополнительных затрат на это.

Программа «1С: Бухгалтерия» позволяет автоматизировать учетный процесс и формирование отчетных форм. Задумываясь о приобретении, следует иметь в виду, что «1С: Бухгалтерия 7.7» является довольно устаревшим решением, ее функционал значительно меньше по сравнению с «1С: Бухгалтерия 8», а стоимость даже при одинаковом варианте поставки ПРОФ выше.

Самая рейтинговая программа учета расходов и доходов на сегодняшний день – это 1С:Предприятие, причем 8-я версия является наиболее доработанной и отлаженной. Недостатком является то, что программа платная. К тому же, потребуется оплачивать услуги по ее обслуживанию, которое включает в себя обновление и проведение необходимых настроек.

Бесплатным аналогом программы 1С является платформа «Ананас». Данная программа учета доходов и расходов идеально подойдет для небольших торговых предприятий. Программное обеспечение бесплатно для копирования, а также для создания нескольких рабочих мест.

Сетевая платформа для осуществления управленческого учета «Своя технология» – это бесплатная программа для учета расходов, продаж, движения денежных средств, ведения складского учета, взаиморасчета с контрагентами и выписки первичных документов. Профессиональная версия программы снабжена дополнительными отчетами и функцией выгрузки данных в 1С (конфигурации 8). Данное программное обеспечение идеально подойдет как для малого, так и для среднего бизнеса.

Особое модульное строение имеет программа «GrossBee», которая подойдет как для торговых, так и для производственных предприятий любого масштаба деятельности. Программа бесплатна (однопользовательская версия) и очень многогранна.

До недавнего времени платформа ВС: Бухгалтерия была идеальная для предприятий, работающих на любой системе налогообложения. Эта программа учета расходов и доходов может использоваться и дальше, но, к сожалению, начиная с 2015 года, разработчики прекратили выпускать обновления. Поэтому бухгалтерам, использовавшим ее ранее, придется переводить учет на другие платформы, так как при принятии изменений в налоговом законодательстве и изменении нормативов в бухучете они не будут учтены в имеющемся программном обеспечении.

Как известно, юридические лица, избравшие УСН, не освобождены от обязанности вести бухучет и должны сдавать бухгалтерскую и налоговую отчетность. Несмотря на то, что ИП на УСН бухучет вести не обязаны, заполнять КУДиР они все равно должны.

Многофункциональные бухгалтерские программы, которые регулярно обновляются и к тому же бесплатны. Большинство таких программ позволяет вести упрощенный аналитический учет, а также обладает еще целым рядом полезных для применения в хозяйственной деятельности функций.

Бесплатных бухгалтерских программ для налогоплательщиков, избравших УСН (6 или 15%), очень много. Однако не все они удобны в применении. Так, есть программы, с помощью которых можно только заполнять отчетность. То есть это не совсем полноценные бухгалтерские программы, хотя для ИП на УСН с объектом обложения «доходы» вполне могут подойти.

Программа «БухСофт: Упрощенная система».

Эта бухгалтерская программа по праву считается лучшей для «упрощенцев». Она подходит как для юридических лиц, так и для ИП (независимо от сферы деятельности). «БухСофт» регулярно обновляется с учетом всех законодательных и нормативных требований к ведению учета на УСН и порядку сдачи отчетности.

В упрощенной версии программы «БухСофт» реализованы все необходимые для упрощенцев функции: существует возможность ведения книги доходов и расходов, составления отчетности (налоговой и бухгалтерской), организован учет расходов и доходов, основных средств и нематериальных активов, заработной платы и страховых взносов.

Если налогоплательщик совмещает УСН со спецрежимами, это тоже не проблема. В данной программе есть возможность ведения и такого сложного учета.

Пользователь программы не должен обладать профессиональной квалификацией, ведь все действия в программе автоматизированы. В ней автоматически формируются проводки и заполняется КУДиР, считаются налоги и взносы, формируются отчеты. Необходимо лишь в хронологическом порядке отражать все производимые хозяйственные операции.

Обновление программы производится онлайн и также совершенно бесплатно. Пользоваться ею одновременно может неограниченное число операторов. Архив с данными можно скопировать на флеш-накопитель и даже отправить по почте.

Программа «ИП УСН»

Бухгалтерская программа «ИП УСН» также абсолютно бесплатна. Она идеально подойдет для индивидуального предпринимателя на УСН (6%) без нанятых сотрудников.

В данном программном продукте предусмотрены:

- ведение кассовых и банковских операций;
- подготовка отчетов по налогам и страховым взносам;
- календарь с «напоминалками» о важных для учета событиях;
- ведение книги доходов и расходов и кассового журнала;
- расчет налога и страховых взносов за себя, а также расчет пени;
- справочник с полезными ссылками.

Основное преимущество данного программного обеспечения – небольшой объем. Программу вместе с базой данных можно переносить на обычном флеш-накопителе. Кроме того, ее не нужно устанавливать и можно запустить прямо с флешки. Она работает на любой операционной системе Windows, обновляется через интернет-соединение. Можно вести сразу несколько баз, что идеально для бухгалтера, обслуживающего нескольких предпринимателей.

Программа «Бизнес Пак»

Программа бесплатна, пригодна для ведения учета, как у небольших юридических лиц, так и у ИП на УСН. Принцип формирования первичных документов при помощи «Бизнес Пак» схож с тем, который используется в «1С», за тем исключением, что создать шаблон любого документа сможет каждый пользователь, даже ничего не понимающий в программировании.

Данная бухгалтерская программа позволяет обмениваться первичкой с контрагентами через спецсервис «Телепак», который отправляет сформированный документ на указанный почтовый адрес партнера. Программа идеально подходит для создания первичных документов, а также для ведения регистров, например, книг учета доходов/расходов и кассовой.

Все загруженные в программу шаблоны документов актуальны, но при необходимости могут быть доработаны пользователем. Тем более что это разрешено законодательством (с сохранением обязательных реквизитов).

Программа «Сибус»

Также неплохая программа для ведения учета налогоплательщиками (физическими и юридическими лицами) на УСН. Данная бесплатная программа позволяет:

- вести полный бухучет в соответствии с действующим законодательством;
- работать с первичными документами (формировать и обрабатывать их);
- формировать и выгружать (распечатывать) налоговые декларации и отчеты по страховым взносам.

Существенный недостаток программы в том, что полноценно она работает только месяц. После этого утрачиваются некоторые функции, но с сохранением всей занесенной информации. Так, становится недоступна функция работы с отчетностью. С документами и справочниками продолжать работать можно. Программа свободно обновляется даже при ограниченном режиме использования.

На сегодняшний день существует довольно обширный выбор бухгалтерского программного обеспечения, которое автоматизирует труд бухгалтера. Благодаря такой автоматизации сокращаются расходы работодателя на оплату труда, и уменьшается риск допущения ошибок при расчетах – ведь в программах уже все настроено для удобного ведения как налогового, так и бухгалтерского учета.

Какую программу выбрать – платную или бесплатную, решает каждое предприятие самостоятельно. Такой выбор продиктован уровнем сложности учета и объемом операций на предприятии, а также необходимым функционалом автоматизированных действий, который необходим бухгалтеру. При этом учет доходов и расходов можно вести практически в любой бухгалтерской программе.

«Онлайн-сервисы», «облачная бухгалтерия» – эти понятия, казалось бы, совсем недавно вошли в нашу жизнь, но уже прочно укрепили свои позиции в бизнес-среде. Облачная бухгалтерия предполагает установку бухгалтерской программы на виртуальный «общий» сервер. Те, кто использует программу на таком сервере, платят за его аренду. Поэтому такой вариант часто получается дешевле, чем, если бы программа была установлена на компьютер с дистрибутива или на частный сервер. В связи с этим облачная бухгалтерия популярна среди начинающих бизнесменов и небольших организаций.

В целом бухгалтерские программы для малого бизнеса в онлайн-режиме помогут выписать первичные документы для покупателей, рассчитать зарплату с налогами и сформировать бухгалтерскую и налоговую отчетность.

Пользоваться «облаком» можно не только на своем рабочем месте в привязке к рабочему компьютеру, но и из дома, что очень удобно для бухгалтеров, ведущих учет сразу в нескольких организациях. Достаточно иметь подключение к интернету - и рабочее место готово в домашних условиях. Однако здесь же кроется и самый большой недостаток облачной бухгалтерии: если отсутствует интернет-соединение или связь неустойчивая, работать будет просто невозможно. Также нужно следить за своевременным обновлением браузеров, поскольку в устаревших версиях вполне вероятно некорректное отражение данных. Рассмотрим, как облако обеспечивает ведение бухгалтерии-онлайн и каким образом онлайн-сервисы помогают бухгалтерам в работе.

Облачная бухгалтерия «Контур. Бухгалтерия» предназначена в первую очередь для ведения учета малыми предприятиями и индивидуальными предпринимателями. Ее функционал позволяет решать стандартные задачи

бухгалтерского учета: осуществление учета товарно-материальных ценностей, контроль за их движением на складе, расчет заработной платы, отпускных, больничных, а также зарплатных налогов и страховых взносов и пр. С узкоспециализированными задачами сервис может справиться только после индивидуального обращения к специалистам.

«Контур. Бухгалтерия» не бесплатный сервис. Тарифных планов здесь несколько, стоимость их зависит от набора функционала. Например, отдельные тарифы позволяют вести учет сразу нескольких экономических субъектов; есть и такие, что включают в себя доступ к нормативно-правовой базе. Но абсолютно все они позволяют бухгалтеру онлайн отправлять отчетность в электронном виде в контролирующие органы.

Один из первых онлайн-сервисов, представленных в нашей стране, — это *«Мое дело»*. Существует он уже более десяти лет. Популярность этого сервиса среди пользователей связана с тем, что стоимость и функционал прекрасно гармонируют друг с другом. Стоимость варьируется в зависимости от организационной формы хозяйствующего субъекта, режима налогообложения, численности персонала и пр. Чтобы понять, подходит этот сервис или нет, а также познакомиться с его возможностями, пользователям предоставляется бесплатный доступ на определенный период с правом вести бухгалтерию онлайн.

Сервис обеспечивает корректное ведение бухгалтерского, налогового и кадрового учета, формирование и сдачу бухгалтерской и налоговой отчетности. Огромными плюсами здесь являются доступ к нормативно-правовым актам и получение консультаций по сложным вопросам у специалистов в области бухгалтерского учета и налогообложения.

«Небо» – это профессиональная онлайн-бухгалтерия, созданная бухгалтерами совместно с веб-разработчиками. С помощью данного сервиса можно обеспечить полноценное ведение бухучета:

- выписка счетов на оплату;
- оформление актов и накладных;
- расчет зарплаты, налогов и страховых взносов;
- ведение кассовой книги.

Все эти операции доступны пользователям. Кроме того, в сервисе формируются отчеты, предназначенные для сдачи в контролирующие органы. Возможна и отправка этой отчетности, однако за это будет взиматься дополнительная плата. Что касается режимов налогообложения, то *«Небо»* – это бухгалтерия онлайн для ООО и ИП, применяющих общий режим, УСН и ЕНВД. В случае возникновения вопросов по работе в сервисе техподдержка ответит на них достаточно оперативно, что можно отнести к несомненным достоинствам.

Среди основных конкурентоспособных черт *«Неба»*:

- ценовая доступность сервиса;
- скидки для тех пользователей, кто готов оплатить большой период обслуживания сразу;
- неизменность цены в зависимости от режима налогообложения.

Отметим наличие приложений для Apple и Android, что позволяет пользоваться сервисом прямо со смартфонов.

Онлайн-программа «Бухсофт» поможет предпринимателям и компаниям полностью автоматизировать бизнес, ведь она представляет собой комплект из нескольких модулей: торговля, бухгалтерия, зарплата и кадры, подготовка и тестирование отчетности, отправка ее в электронном виде, планировщик задач, онлайн-касса. Облачным решением программы можно воспользоваться независимо от формы собственности и режима налогообложения.

Бухгалтерский модуль обеспечит качественное ведение бухгалтерского и налогового учета, ведение операций по расчетному счету и кассе, поступлениям и отгрузкам. Здесь предусмотрено автоматическое формирование проводок, автозаполнение книги доходов и расходов, а также бухгалтерских и налоговых отчетов на основании введенной информации. Зарплатно-кадровый модуль обеспечит ведение кадрового учета по каждому сотруднику, формирование табелей и графиков работ, поможет безошибочно рассчитать отпускные, больничные. Данный сервис нельзя назвать дешевым, однако его функционал достаточно широк для своей цены.

«1С: Бухгалтерия» через интернет – доступный вариант ведения учета. Производители этой программы совсем недавно представили ее интернет - версию, значительно более дешевую, нежели привычный офлайн-продукт. Программа всегда была популярна в бухгалтерской среде, даже несмотря на дороговизну (приходится покупать саму программу и платить за ее последующую техподдержку). Набор инструментов, обеспечивающих корректное ведение бухгалтерского учета, наверное, не сравнится ни с одной другой интернет - бухгалтерией, а наличие собственного учебного центра и консалтингового сервиса также можно отнести к несомненным достоинствам этой программы.

«1С: Бухгалтерия» – это полноценное ведение бухгалтерского и налогового учета по движению:

- денежных средств;
- материалов;
- готовой продукции;
- основных средств;
- нематериальных активов и пр.

Здесь происходит формирование бухгалтерской и налоговой отчетности, возможна и их отправка в ИФНС, Росстат и т. д. Зарплатный блок предназначен для ведения кадрового учета, сложных расчетов, касающихся отпускных, больничных, взносов, заполнения отчетов во внебюджетные фонды и налоговые органы по зарплатным налогам. Бесплатных версий «1С» нет даже в интернет - варианте, но вот бюджетных тарифов вполне достаточно – стоимость обычно зависит от объема предоставляемого серверного пространства и возможного числа подключенных клиентов.

«Мои финансы» легкий сервис для малого бизнеса. Предназначен он в основном для субъектов малого предпринимательства, где зачастую бухгалтерский

учет приходится осваивать самим индивидуальным предпринимателям, затеявшим бизнес. Бухгалтеру с опытом не составит никакого труда разобраться с работой в данном сервисе. В «Моих финансах» предусмотрена возможность передачи бухгалтерии на аутсорсинг.

Функционал сервиса несколько ограничен по сравнению со всеми вышеперечисленными. Однако для мелких фирм и индивидуальных предпринимателей, где выполняются лишь стандартные операции, он вполне приемлем. Тем более что и цена существенно отличается в меньшую сторону.

Не все разработчики стремятся вывести свои программы в интернет-пространство. Так, некоторые еще не готовы функционировать в онлайн-режиме. Однако их стоимость вполне сопоставима с некоторыми онлайн-сервисами, а есть программы, доступные и в бесплатном варианте.

Кроме классических программ с обширным функционалом существуют гораздо менее популярные в силу своей узкой специализации продукты. Однако и для них отыскиваются свои пользователи. Основным достоинством подобных программ является то, что они скачиваются бесплатно. Среди них:

«Дебет Плюс» – с помощью нее можно организовать бухгалтерский учет в стандартных ситуациях, складской учет и работу с клиентской базой. Она может пригодиться индивидуальным предпринимателям и малым предприятиям.

«Ананас» – это бесплатный аналог бухгалтерской программы от компании «1С». Здесь можно автоматизировать реализацию, покупки и сгенерировать различные отчеты.

«Своя технология» – более функциональный продукт, если сравнивать с предыдущими позициями. С помощью нее можно организовать управленческий учет на малых и средних предприятиях.

Athena – данная программа может быть и однопользовательской, и сетевой. Обе применяются для создания разнообразных учетных задач и последующей работы с ними.

Мы представили те онлайн-сервисы, интернет-версии и собственно программы, которыми можно воспользоваться при ведении управленческого учета и составлении управленческой отчетности. Кроме них есть программы, которые сейчас активно предоставляют банки. Как правило, если у ИП открыт счет в определенном банковском учреждении, он может воспользоваться онлайн-бухгалтерией с помощью программы банка и даже в некоторых случаях сдать отчетность. И это будет бесплатно. Однако, для целей управленческого учета такие программы не приспособлены. Экономические субъекты делают выбор в пользу того или иного продукта исходя в первую очередь из стоимости и, конечно, из функционала, предоставляемого разработчиками. Наряду с достаточно дорогими программами на рынке присутствуют и вполне бюджетные, а порой и бесплатные (чаще всего на определенный период либо с ограниченным функционалом) варианты.

Контрольные вопросы

1. Какие программы для автоматизации учетного процесса для организаций АПК вы знаете?
2. В чем преимущества программы автоматизации учета «1С: Предприятие»?
3. В чем преимущества программы автоматизации учета «БЭСТ-5»?
4. В чем преимущества программы автоматизации учета «ИНФО-Бухгалтер»?
5. В чем преимущества программы автоматизации учета «ИНФО Предприятие»?
6. В чем преимущества программы автоматизации учета «Галактика»?
7. Проведете сравнение перспектив применения программ для управленческого учета.
8. Что такое сервисы бухгалтерия-онлайн?

Тесты

1. Конфигурация «1С: Бухгалтерия» может быть использована для автоматизации:
 - а) только налогового, бухгалтерского, управленческого учета, а также учета по международным стандартам;
 - б) только налогового и бухгалтерского учета
 - в) только налогового, бухгалтерского и управленческого учета
 - г) только бухгалтерского учета
2. В чем хранятся данные о хозяйственных операциях в «1 В: Бухгалтерия»
 - а) операции;
 - б) действия;
 - в) списки;
 - г) журнал.
3. Прикладная экономическая дисциплина, приобретающая в условиях переходной экономики первостепенное значение для принятия форм собственности и размеров:
 - а) аналитический учет;
 - б) бухгалтерский учет;
 - в) производственный учет.
4. Выберите самые распространенные программы учета:
 - а) «1С: Предприятие»;
 - б) ФинЭко;
 - в) Консультант Плюс;
 - г) Галактика.
5. Промежуточное звено между аналитическими и синтетическими счетами
 - а) субконто;

- б) счет;
- в) субсчета.

6. Какая из программ позволяет обрабатывать бухгалтерские документы, отчеты, карточки счетов.

- а) MS Power Point;
- б) MS Excel;
- в) MS Paint;
- г) 1С: Бухгалтерия.

7. Загрузка программы 1С:Бухгалтерия.

- а) в панели задач щелкаем кнопку Пуск, и исполняем команду 1С: Бухгалтерия;
- б) двойной левой щелчок по ярлыку;
- в) двойной правой щелчок по ярлыку программы 1С: Бухгалтерия;
- г) дважды щелкаем ярлык программы 1С: Бухгалтерия, выделяем имя информационной базы и щелкаем кнопку «1С: Бухгалтерия».

8 Программа «ИП УСН» позволяет:

- а) ведение кассовых и банковских операций;
- б) подготовка отчетов по налогам и страховым взносам;
- в) календарь с напоминаниями о важных для учета событиях;
- г) ведение книги доходов и расходов и кассового журнала;
- д) расчет налога и страховых взносов за себя, а также расчет пени;
- е) справочник с полезными ссылками.

9. Программа «Сибус» позволяет:

- а) вести полный бухучет в соответствии с действующим законодательством;
- б) работать с первичными документами (формировать и обрабатывать их);
- в) формировать и выгружать (распечатывать) налоговые декларации и отчеты по страховым взносам.

10. Программа «Бизнес Пак» пригодна для ведения учета:

- а) у небольших юридических лиц;
- б) у ИП на УСН;
- в) организаций на ОСНО.

11. Какая бухгалтерская программа по праву считается лучшей для «упрощенцев»:

- а) программа «ИП УСН»;
- б) программа «Сибус»;
- в) программа «Бизнес Пак»;
- г) программа «БухСофт: Упрощенная система».

2.3 Алгоритм организации управленческого учета в интегрированных структурах АПК

Существующая практика формирования учётно-аналитической системы не отвечает потребностям межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, которое является эффективным инструментом поддержания долгосрочных конкурентных преимуществ. Фактическое состояние объекта возможно оценить в разрезе групп партнеров, бизнес-процессов, видов деятельности и аналитических кодов согласно Плану счетов управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК организаций АПК. Именно такая глубина аналитики позволит получить релевантную информацию и принять дальнейшие взвешенные управленческие решения. На первое место в межорганизационном формировании компаний АПК выходит отражение специфики отрасли в учете. Возникает необходимость разработки гибридной технологии учета затрат, себестоимости, что обеспечит единство принимаемых управленческих решений, позволит уменьшить затраты партнерам за счет синергии сотрудничества, увеличить прибыль. Большой вклад в исследования в области аналитического учёта затрат, на современном этапе – управленческого учёта в российской практике внесли отечественные учёные: Н.Д. Врублёвский, В.М. Грибановский, Л.И. Хоружий, З.В. Удалова и другие [33, 50, 60].

Наряду с мерами по корректировке учётно-аналитической системы во избежание волны банкротств крайне важно повышение эффективности финансово-экономической деятельности отдельных компаний-партнеров. Меры по поддержанию эффективности и развитию необходимы также для межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, как экономического и организационного комплекса взаимосвязанных партнеров, действующих в условиях недостатка информации, ограничительных мер, а зачастую и неэффективности предыдущих административных мер. Кризисные явления сопровождали финансово-хозяйственную деятельность организаций в любое время и в течение всего периода деятельности общества. Поэтому вопросы совершенствования учётно-аналитической системы и развития межорганизационных форм сотрудничества рассматривались как инструменты поддержания приемлемого экономического уровня с конца 20 века.

Цель и задачи, поставленные перед межорганизационным управленческим учетом, позволяют выделить системообразующие этапы внедрения такого учета. Представленные нами выше проблемы управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК требуют разработки алгоритма формирования системы управленческого учета межорганизационных отношений, основанного на теории трансформации данных управленческого учета в данные бухгалтерского и приоритета управленческого учета над бухгалтерским.

Этап унификации будет опираться на ретроспективный анализ и сбор информации по объектам учета отдельного члена сотрудничества и передаваться

представителям, а затем координирующему органу для систематизации. Также данный этап характеризуется унификацией учетной практики партнеров, что достигается путем совещания представителей бухгалтерской службы партнёров для определения оптимальных способов учета, а также выявление отклонений в технике учета. Этап 4 осуществляется в порядке реализации этапа 3, но в детализации по каждому объекту, полученному по результатам предыдущего шага. Целесообразность промежуточного тестирования обусловлена принципом согласованности и сбалансированности. Утверждение объектов учета и их детализации, обеспечивается посредством проработки результатов этапов 3-4 сотрудниками, непосредственно осуществляющими налоговый, финансовый и управленческий учет, а также субъектами внутреннего контроля. Данный этап носит обучающий характер и, одновременно, позволяет выявить недостатки разработанного классификатора до внедрения. Использование сопоставительных таблиц при организации управленческого учета в Группе компаний – эффективный контрольный метод, позволяющий визуально представить информацию. Кодификация заключается в переводе в цифровые значения (единый артикул), для возможности быстрого поиска необходимого элемента в классификаторе. Разработка единого Плана счетов затрагивает концептуальные основы постановки управленческого учета субъектов межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, формализуется в единой Учетной политике межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, и является обязательным для применения его субъектами (таблица 2.5).

Таблица 2.5

Системообразующие этапы внедрения управленческого учета в межорганизационных отношениях организаций АПК

№ п/п	Название этапа	Потребитель информации / исполнитель этапа	Содержание этапа
1.	Определение цели управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК	Собственники / координирующий орган	Формируется перечень вопросов, ответы на которые хотят получать собственники.
2.	Определение задач управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК	Координирующий орган / представители членов МОС	Перечень вопросов, ответы на которые хотят получать собственники + локальные вопросы, который возникают в связи со спецификой бизнес-процессов, протекающих в МОС (в аналитике бизнес-процессов, субъектов хозяйствования).
3.	Унификация объектов учета, унификация учетной практики	Координирующий орган / исполнители членов МОС	Формируются единые справочники, кодификаторы и перечни артикулов внутреннего доступа на базе облачного хранилища
4.	Унификация аналитики объектов учета	Координирующий орган / исполнители членов МОС	Результаты предыдущего этапа сравниваются с накопленным перечнем издержек, доходов и т.д., где внимание уделяется аналитике статей.

			Результаты оформляются в промежуточном аналитическом справочнике.
5.	Контрольная точка – тестирование процесса унификации с применением сопоставительных таблицы	Координирующий орган, исполнители членов МОС / сотрудники отвечающий за учет членов МОС	Контрольная точка, которая подразумевает составление таблиц соответствия и тестирование практического применения справочников, оперативность обновления данных и оповещения сотрудников, в функционал которых входит учет.
6.	Кодификация объектов учета	Координирующий орган / исполнители членов МОС	Составляется конечный справочник– кодификатор аналитики групп статей для целей унификации системы управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК.
7.	Разработка плана счетов управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК	Координирующий орган / исполнители членов МОС	Разрабатывается план счетов, и внедряется в компаниях членах сотрудничества на едином программном обеспечении. При этом дополняется (увеличивается) разряд счетов управленческого учета на уровне МОС. XX (код члена МОС); X (код экономической деятельности); XX (внутренний код бизнес-процесса); XX (внутренний код подразделения) XXX (внутренний счет управленческого учета)
8.	Постановка управленческого учета, обучение сотрудников	Исполнители членов МОС / сотрудники отвечающий за учет членов МОС	Увязка внутреннего счета управленческого учета с аналитикой, взятой из промежуточного аналитического справочника и отраженного в кодификаторе кода.
9.	Периодическое совершенствование системы управленческого учета	Координирующий орган / исполнители членов МОС	Учётные практики партнеров оптимизируются и унифицируются в соответствии с локальным закреплением в принципах управленческого и финансового учета.
10.	Формирование информационной базы, обещаемой в отчетных формах	Собственники, акционеры/ координирующий орган	Формируются формы регистров, отчетные формы МОС. Формируется информационная база для аналитической работы.

Источник: разработано авторами

Постановка управленческого учета для организаций, где он не организован ранее – этап 8, а также обучение сотрудников управленческого учета и сопровождение. Этап 9 обусловлен принцип совершенствования, адаптации и гибкости системы управленческого учета и межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Этап 10 – это конечный результат управленческого учета, который по своей сути является информационной базой для обеспечения межорганизационных отношений. Несмотря на развитие межорганизационных форм, управленческий учёт до сих пор имеет много проблем применения в интегрированных структурах. Зарубежный опыт развитых стран демонстрирует роль управленческого учета, как стержня учетно-аналитической и информационной систем хозяйствующих единиц. Многослойность структуры межорганизационных формирований обусловили необходимость постановки управленческого учета с учетом различных уровней ответственности, бизнес-процессом и некоторым другим разрезам. Иными словами, аналитическая часть управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных

структурах АПК должна иметь индивидуальный характер на каждом уровне, но при этом подчиняться единым правилам сбора, обработки и хранения информации. Специфика АПК осложняет этот процесс многоаспектностью, многофакторностью и разнообразием видов деятельности.

Применив метод абстракции, можно предположить, что в интегрированных структурах будет существовать единичная индивидуальная операция, но система калькуляции должна предусмотреть и такую операцию. На основе анализа крупнейших предприятий АПК России нами были выделены на основании анализа видов деятельности 12-ти крупнейших предприятий. 13 компаний были исключены из итогового анализа, по нескольким причинам: несопоставимость данных ввиду реорганизаций, слияний и поглощений в исследуемом периоде; резкий рост показателей деятельности. При разработке гибридной системы калькуляции себестоимости, проанализированы годовые финансовые и бухгалтерские отчеты представителей АПК, с целью сравнения основных показателей результатов деятельности. Во взаимосвязи с финансовыми отчетами, были изучены практики постановки управленческого учета. Данный акцент сделан для целей определения потребности и реализации аналитических возможностей плана счетов управленческого учета. Так же, исходя из фактического присутствия компании на рынках, была представлена география присутствия. Так компании, имеющие присутствие на мировых рынках, требуют делительного учета особенностей международных правил, норм и стандартов в части сотрудничества и партнерства. В исследовании только один представитель занимается поставками продукции на европейский рынок и в Африку, а также страны СНГ, поэтому нами были мировые факторы абстрагированы. Были проанализированы практики ведения управленческого учета, систем управления затратами, автоматизированные средства и программное обеспечение, используемое при этом. Среди исследуемых предприятий ведение управленческого учета организовано у 100% исследуемых интегрированных групп. При этом у всех представителей управленческий учет на уровне холдингов, группы компаний ведется. Однако, было выявлено, что в 10 холдингах ведется обособленный управленческий учет на каждом предприятии отдельно. В процессе интервьюирования была определена преобладающая роль управленческого учета над бухгалтерским финансовым учетом. Представители компаний утверждали, что оперативная регистрация всех первичных документов, отражение фактов хозяйственной деятельности происходит в информационной базе управленческого учета. Периодически происходит синхронизация информационной базы управленческого учета и бухгалтерского. Также компании отмечают высокую степень заинтересованности в системах автоматизации и саморегуляции управленческих систем.

Предприятия АПК пребывают в непрерывно поиске оптимальных и эффективных форм управления затратами. Реализация инструмента межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК обострило данную проблему.

Таблица 2.6

Топ-12 крупнейших представителей АПК России, 2019-2021 гг.

Место 2019 2018 2017*	Компания	Выручка 2019 млн рублей	Выручка 2020 млн рублей	Выручка 2021 млн рублей	Прирост к 2020, %	Чистая прибыль, млн рублей	Чистая прибыль 2020, млн рублей	Чистая прибыль 2021 млн рублей	Численность сотрудников, чел	География присутствия
1/2/2	ГК «Содружество»	111224,3	151413,9	202000	133,41	80,6	-734,80	7000,00	–	Россия и СНГ, Европа, Северная Африка,
8/8/8	ГК «Русагро»	79057,9	82977,70	138172	166,52	17533,9	12828,00	9709,00	19700	Тамбовская, Белгородская, Воронежская, Самарская области, Приморский край, Екатеринбург
3/3/3	ГК «ЭФКО»	108700	114000,00	122000	107,02	1120	2000,00	1800,00	17000	Белгородская область, Краснодарский край, Москва, Воронеж
5/6/6	Группа «Черкизово»	90465	102639,00	120109	117,02	12300	12004,00	6651,00	28100	Липецк, Тамбов, Пенза, Тула, Московская область, Калининград, Воронеж, Курск
2/1/1	Агрохолдинг «Мираторг»	125544,6	119374,50	119147	99,81	5600	21420,10	22525,00	39450	Белгородская, Брянская, Курская области
4/4/4	ГК «Данон»	106565	11267,70	109478	971,61	3062,96	2969,80	2306,00	–	Свердловская, Тюменская, Кемеровская, Липецкая, Владимирская, Московская области, Пермский край и ряд других
6/5/5	АО «ВБД»	95534,2	98347,00	100289	101,97	5341,1	6039,00	5455,00	–	Россия и страны СНГ
7/7/7	«Каргилл» + «Провими»	87914,9	93249,00	81248	87,13	1720,5	1710,00	3444,00	–	Краснодарский край, Москва, Тульская, Воронежская области
9/9/9	ГК «Агро- Белогорье»	66443,4	82718,40	78650	95,08	2440,56	6041,00	1790,00	2790	Белгородская область
10/14/14	АО «Астон»	42966,3	81650,90	66784	81,79	1587,52	2765,00	1656,00	4900	Ростовская и Рязанская области
11/10/10	ГК «Агро Промкомплект ация»	48924,4	60912,50	66784	109,64	6748,56	н.д.	-9460,00	1900	Тверская, Курская области
12/—/23	ГАП «Ресурс»	32479,7	53170,00	61232	115,16	470,48	н.д.	1656,00	15281	Ставропольский и Краснодарский край, Адыгея, Карачаево-Черкесия, Ростовская и Тамбовская области

Источник: составлено авторами по данным исследования АО Россельхозбанка и годовой отчетности компаний

Анализ практики управления затратами на крупнейших предприятиях, доступной информации в открытых источниках, позволил сделать вывод о превалировании метода попроцессного метода учёта затрат, путем их сбора в разрезе технологических операций. Однако, при межорганизационных отношениях, механизм поддержания приемлемого уровня экономической безопасности и обеспечения конкурентоспособности, лишен важнейшей способности учетно-аналитической системы – анализа информации в разных плоскостях сотрудничества компаний производства продукции АПК. Поэтому цель повышение эффективности управления затратами агроформирования и обеспечения его устойчивого развития сложно реализуема. Существует большое количество различных традиционных методов управления затратами, но их цель – снижение затрат, не соотносится с новой концепцией устойчивого развития и стабильного ведения бизнеса на межорганизационном уровне. Кроме того, зачастую страдает качество продукции, так как преобладают экстенсивные методы оптимизации затрат. Исследование позволило выделить представителей с наиболее распространёнными бизнес-процессами, и с опорой на данное исследование, была разработана оптимальная комбинация элементов системы управления затратами межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК.

Система управления затратами для межорганизационных отношений должна решать задачи по трем направлениям: Эффективно учитывать текущие затраты; Эффективно нивелировать негативные отклонения в затратах; Эффективно устранять «пробелы» во всех видах обеспечения. В связи с сформированными направлениями нами были выделены три блока, содержащие в себе методики, отвечающие задачам каждого направления инструменты. Универсальный блок учета затрат, блок глубокого анализа и блок совершенствования учетно-аналитических инструментов.

Методы глубокого анализа и управления затратами, блок 2 на модели управления затратами межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК и их взаимосвязи с иными блоками системы управления затратами представим наглядным образом на рисунке 2.1.

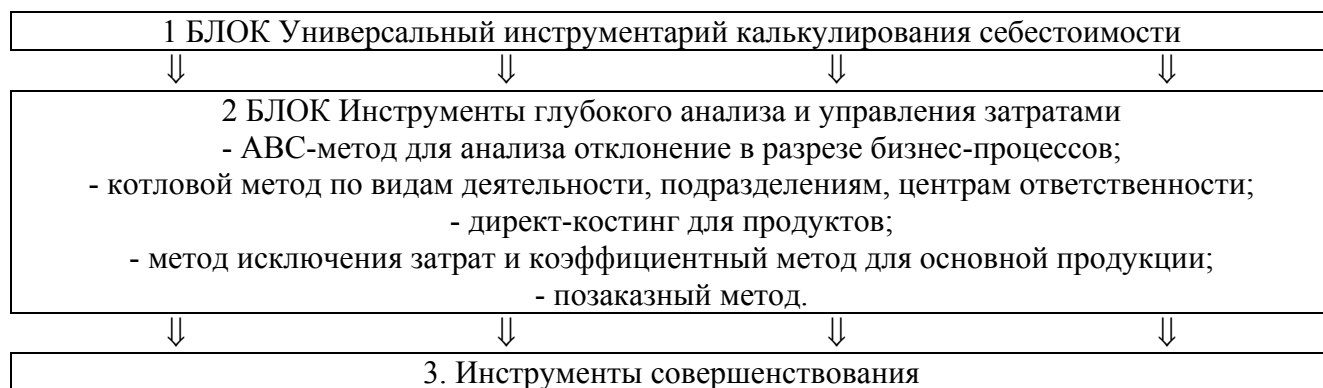


Рисунок 2.1 – Методы глубокого анализа затрат и их место в системе управления затратами

Источник: разработано авторами

Первый блок состоит из традиционной гибридной системы калькулирования себестоимости на схеме – «Универсальный инструментальный калькулирования себестоимости».

Третий инструмент представлен системой совершенствования инструментов адекватной изменяющимся условиям хозяйствования партнёров на схеме – «Инструменты совершенствования».

Второй блок системы управления затратами в интегрированных структурах АПК является ядром и отправной точкой для развития форм управления и анализа затрат. Инструменты глубокого анализа непосредственно связаны и зависят от полученных данных гибридной калькуляционной системой. Также оказывает влияние на 3 блок системы управления затратами, в части выявления пробелов и нивелирования узких мест. Блок 2 должен отвечать требованиям межорганизационной учетно-аналитической системы, а также алгоритму постановки управленческого учета.

Особенности организаций АПК требуют формирование в рамках управленческого учета специфичную структуру Плана счетов управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК организаций АПК.

Необходимо отметить, что детализация аналитической обработки позволяет выделить пять аналитических векторов. Во-первых, анализировать необходимо финансово-хозяйственную деятельность по видам деятельности партнёров. Во-вторых, аналитический инструмент должен позволять выделить эффективных и неэффективных членов сотрудничества, структурные подразделения. В-третьих, необходимо проводить анализ по центрам ответственности. В-четвертых, глубокий анализ производится по затратам в разрезе товаров, работ и услуг межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Наконец, аналитический инструментальный должен анализировать отдельные бизнес-процессы, протекающие в сотрудничестве, а также в отдельной организации. Векторы аналитической обработки затрат в системе межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК представим на рисунке 2.2.

Элементы выработанной модели апробированы на примере бизнес-формирования организаций АПК Липецкой области. Методика, разработанная в рамках данного исследования, рассматривается на примере компаний АПК, условно названные следующим образом: Участник №1 – организация основным видом деятельности которой является производство продукции растениеводства; Участник №2 – переработка продукции растениеводства; Участник №3 – реализация продукции АПК. На примере управления затратами при производстве картофеля представим формирование счета управленческого учета на рисунке 2.3. Особенности межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК предъявляют принципиально новые требования к системе управленческого учета. Построение системы управленческого учета в рамках межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК путем использования отдельных компонентов отдельных учетных практик и методик в среднесрочной перспективе, позволит решить основную проблему в системе взаимодействия партнеров – разнородность получаемой для анализа информации.



Рисунок 2.2 – Направления аналитической обработки затрат в интегрированных структурах АПК

Источник: разработано авторами

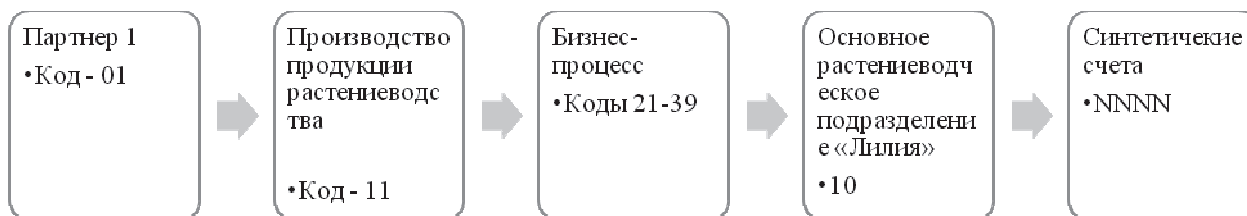


Рисунок 2.3 – Формирование счета управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК на примере производства картофеля

Источник: разработано авторами

Формирование единой системы управления затратами на базе различных систем калькуляции, позволит построить оптимальную систему исчисления себестоимости продукции партнеров, выявить эталонные значения, и направить вектор развития по пути оптимизации затрат в рамках управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, с использованием передового инструментария и синергии партнерства. Поэтому необходима дальнейшая работа по созданию методологии в области формирования и реализации управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, которая позволила бы решить проблемы, появляющиеся при внедрении данной системы в организации АПК.

Таким образом, принципы межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК позволяют сформировать новый механизм межорганизационной учетно-аналитической системы организаций АПК. Переход системы управленческого учета на качественно новый уровень, позволит добиться ряда стратегических преимуществ хозяйствующим субъектам, входящим в межорганизационное сотрудничество, но данный переход также сопровождается рядом проблем.

К преимуществам внедрения управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК можно отнести:

- оптимизация кадров в области управления и учета;
- повышение квалификации, эффективности использования кадров, производительности и уровня экономической безопасности посредством реализации сотрудничества на принципах бенчмаркинга [34];
- сокращение транзакционных издержек. Отношения, протекающие между партнерами затратные. На поиск партнеров, согласования, переговоры, уходило время, ресурсы и средства. При хозяйственной деятельности, такого рода деятельность будет бесплатной, со значительной экономией средств и времени на поиск партнеров, на оформление договорных отношений, на проверку контрагентов, исчезает риск взаимодействия с недобросовестной компанией;
- имиджевая эффективность. Компании, взаимодействующие на высоком уровне доверия, способны обеспечить экономическую безопасность отдельного хозяйствующего субъекта, посредством поручительства, деловых связей индивидуального характера, взаимного гарантийного обеспечения и т.д.;
- достижения синергетического эффекта от межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК.

При этом нельзя пренебрегать проблемными моментами в процессе реализации модели межорганизационного взаимодействия. При построении системы управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК были выявлены следующие проблемы:

- 1) отсутствие достаточной информации для принятия решения на уровне взаимодействия партнеров;
- 2) несвоевременность сбора информации и ее неунифицированность в части Плана счетов, Учетной политики, отчетности, кодификаторов, программного обеспечения, справочной информации;
- 3) разный уровень организации управленческого учета у членов (участников) сотрудничества, и использование различных инструментальных средств для его реализации, ведет к снижению качества стратегического, тактического, оперативного уровней учета, и эффективности систем стратегического управления, и бюджетирования в организациях партнерах.

Поэтому необходима дальнейшая работа по созданию методологии в области формирования и реализации управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, которая позволила бы решить проблемы, появляющиеся при внедрении данной системы в организации АПК.

3. Практические основы организации управленческого учета в интегрированных структурах АПК

3.1 Модель системы управленческого учета в интегрированных структурах АПК

Меняются нормы и правила мирового рынка продукции АПК, переоцениваются принципы безопасности продуктов, трансформируются устойчивые модели производства, логистики и торговли, появляются новые пищевые привычки и модели закупок. Во-первых, кризисные явления затронули страны-импортеры продуктов питания и развивающиеся страны, зависящие от экспорта сельскохозяйственной продукции и продукции АПК. Представим на рисунке 3.1 основные направления влияния распространения кризисных явлений последних лет на АПК России.



Рисунок 3.1 – Основные аспекты влияния кризисных явлений на рынок продукции АПК

Источник: составлено авторами

Мировой кризис оказал влияние на АПК одновременно с двух сторон, с точки зрения влияния на спрос на рынках АПК, а также и с точки зрения влияния на предложение продукции. Во-первых, в период пандемии отмечается падение доходов населения, что вызвало отказ от дорогостоящих продуктов в пользу зернобобовых, корнеплодов и эластичность спроса по доходам. Нестабильность цен на продукты питания усугубило ситуацию. В долгосрочных перспективах возможно развитие дисбалансированности рациона питания населения, что

повлечет проблемы с ожирением и т.д. Во-вторых, нарушение цепочек поставок, в частности импортных ресурсов производства сельскохозяйственной продукции и продукции АПК нарушило производственный процесс. Привело к повышению себестоимости, ухудшению качества при применении заменителей низкого качества. Ограниченное доступа к основному капиталу в среднесрочной перспективе нарушит сложившиеся тенденции роста сельскохозяйственного производства. Российский АПК зависит от ручного труда, что в период пандемии и карантинных ограничений оказало влияние и в повышении трудозатрат на производство. По рисунку 17 можно сделать выводы о степени уязвимости направлений межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК под воздействием распространения кризисных явлений на российский рынок АПК. Так особо уязвимой стороной сотрудничества является наличие и поставка промежуточных ресурсов для обеспечения технологических процессов производства продукции АПК. Также наиболее уязвимо окажется степень потребления основного капитала и доступ к такому капиталу. И последним важным направлениям является увеличение затрат на трудовые ресурсы при одновременном увеличении трудозатрат и сохранении доли ручного труда в производстве продукции сельского хозяйства.

Рассмотрим на практике комплекс мер по адаптации ведения экономической деятельности на примере трех партнеров, занимающихся производством, переработкой и реализацией продукции сельского хозяйства, условно названных Участник 1, Участник 2 и Участник 3, соответственно.

Наиболее известные проблемы были при подготовке машинно-тракторного парка к посевной работе в 2020 году, что было связано с невозможностью поставки запасных частей к сельскохозяйственной технике, сложностью при получении пропусков для выхода на работу сотрудников и многое другое. Например, в Волгоградской области из-за того, что зарубежные сезонные сотрудники не прибыли к уборке, появился дефицит рабочих рук на производстве.

На развитие экономических отношений в сфере бизнеса влияют глобальные, национальные и корпоративные факторы микросреды. Отсутствие информации и подверженность экономической деятельности широкому спектру условий требуют адаптации управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК влияющим опасностям и угрозам экономической среды. Мониторинг экономических единиц в отношении их состояния стабильности, финансовой стабильности и экономической безопасности привел к формированию новых концептуальных основ учетно-аналитической системы с элементами оцифровки, автоматизации и кибернетики. Неопределенность деловой среды повлияла на сложность отношений между организациями. Такие изменения привели к переходу от традиционной конкуренции к парадигме сотрудничества. Долгосрочные отношения были на первом плане и определяли зависимость конкурентоспособности компаний от их отношений со стратегическими партнерами. В современных условиях межорганизационное сотрудничество – эффективный инструмент, позволяющий уравновесить риск неопределенности внешних факторов и обеспечить конкурентоспособность межорганизационных образований. Партнеры могут использовать ресурсы друг друга для производства отдельного продукта и

выполнять совместные задачи на добровольной и независимой основе. Развитие сложных межорганизационных отношений требует постоянного и эффективного управления процессами. Управление, основанное на функционирующей системе, которая решает задачи сотрудничества с элементами кибернетической блок-схемы, соответствует парадигме сотрудничества и требованиям процесса управления. Система учета и анализа межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК представляет собой комплекс функциональных, нормативных и методических компонентов, работающий на основе учетного, информационного, аналитического механизма межорганизационного взаимодействия.

Механизм адаптации управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК в условиях влияния кризисных явлений должен основываться на следующих требованиях:

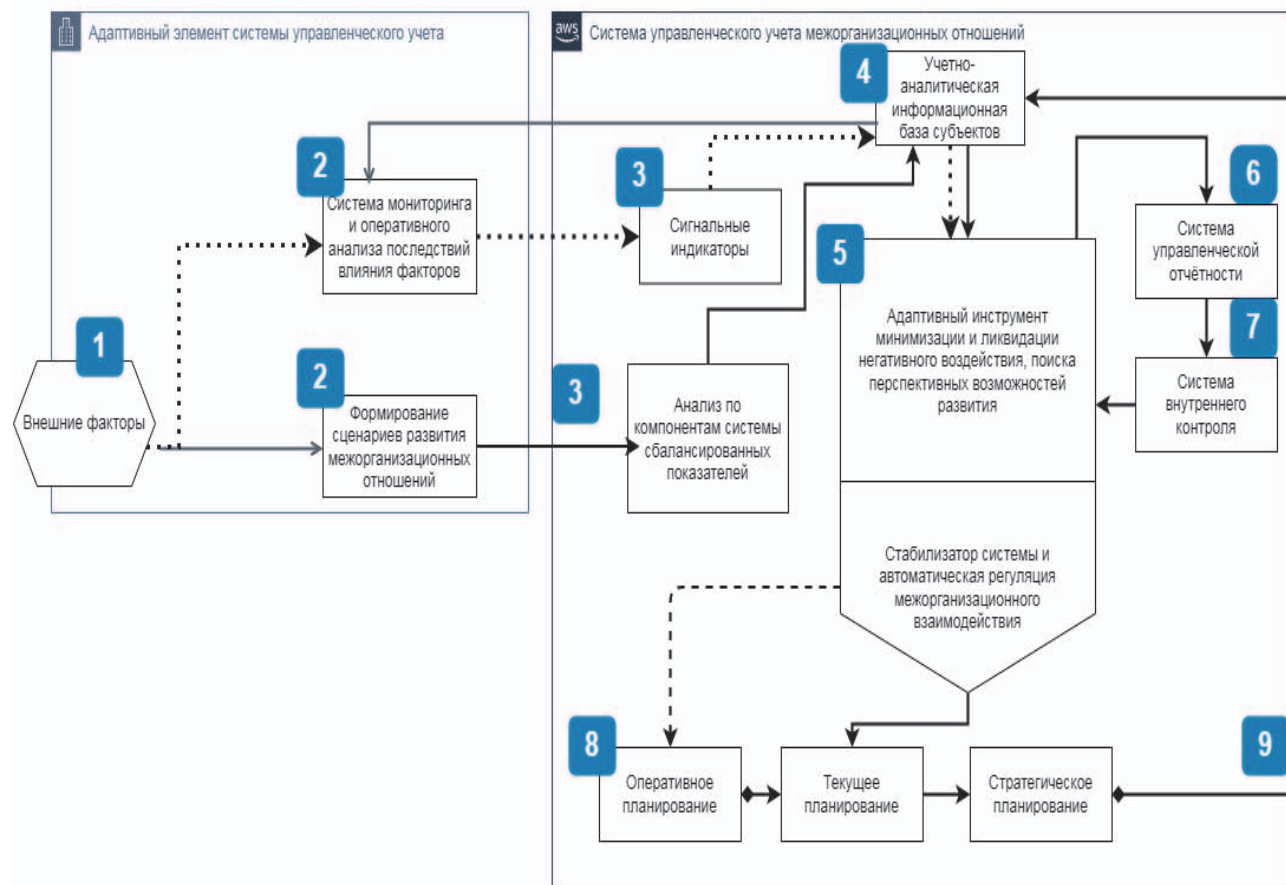
1. Межорганизационное сотрудничество и каждый отдельный Участник должны осуществлять и обмениваться «правильными данными». Борьба за чистоту данных – это огромная и на удивление большая часть работы, которая занимает порядка 80% работы аналитиков, а 20% отводится на построение моделей и прогнозов. Данного мнения придерживаются ученые по работе с большими данными, например, Джеффри Хир – профессор компьютерных наук в Вашингтонском университете, Timothy Weaver – директор по информационным технологиям Del Monte Foods. Таким образом, обладание данными и их огромное количество не обеспечивает успех механизма адаптации системы управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК кризисным условиям ведения бизнеса.

2. Общедоступность и соблюдение конфиденциальности данных. Данное требование раскладывается на несколько аспектов. Данные должны быть доступны к обработке. Данные можно использовать совместно, сопоставлять и объединять их. Данные должны быть доступны только по запросу лица уполномоченного.

3. Наличие эффективных субъектов аналитической деятельности.

4. Наличие налаженного механизма определения и представления по запросу целевых показателей.

В целях адаптации управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК нами предлагается развитие вариативной части модели учета партнёров. Данная часть позволит обеспечить быстрое реагирование на изменение внешних условий хозяйствования. Механизм, заложенный в надстройке, оперативно включается в повседневный управленческий учет партнеров и адаптирует финансово-хозяйственную деятельность под резкую смену условий хозяйствования (рисунок 3.2).



- 1** Входящая аналитическая информация внешних факторов и процессов, оказывающих влияние на ведение деятельности интегрированных структур АПК. Надстройка системы управленческого учета межорганизационных отношений. Автоматический стабилизатор межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК.
- 2** Автоматизированный инструмент анализа входящей информации и формирование вариантов развития деятельности структуры в новых условиях
- 3** Комплексный анализ состояния интегрированной структуры по системе сбалансированных показателей с выявлением опасностей, угроз и рисков экономической безопасности.
- 4** Обмен информации с фактическими результатами ведения деятельности участников сотрудничества и передача сигналов-оповещений о наличии дестабилизирующих факторов среды. Обратная регулирующая связь от участников о состоянии хозяйственной деятельности и предварительная оценка рисков.
- 5** Комплекс инструментов управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных группах АПК по минимизации угроз, ликвидации рисков и адаптации деятельности в новых условиях хозяйствования. Стабилизация.
- 6** Формирование системы управленческой отчетности о состоянии межорганизационных отношений в интегрированных структурах, формирование сценариев развития на базе сбалансированной системы показателей, кибернетической системы внутреннего контроля. Выявление отклонений от фактических значений отраженных в отчетности, анализ этих отклонений и реализация регулирующего
- 7** Стратегические планы развития интегрированной структуры информационного воздействия на стратегию через автоматический регулятор, стабилизатор.
- 8** Корректировка стратегических планов развития интегрированной структуры на основе системы управленческой отчетности.
- 9**

Рисунок 3.2 – Адаптивная модель управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК

Источник: разработано авторами

В результате изучения влияния кризисных явлений и последствий на АПК России нами была доработана адаптивная модель управленческого учета и представлена на рисунке 3.2. Модель позволяет наглядно представить прямые и обратные потоки информации в рамках функционирования системы управленческого учета при наступлении условий кризисных и ограничительных мероприятий.

Сигнальные индикаторы влияния на деятельность сотрудничества формируются в рамках оповещения при нарушении значения индикаторного значения. Данные отклонения регистрируются в журнале регистрации событий с одновременной автоматической рассылкой сообщений ответственным лицам. Последними в данной системе выступают специалисты-аналитики, которые выявляют причинно-следственные связи отклонений.

Система мониторинга и анализ последствий важный элемент в надстройке управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. На данном этапе происходит сбор и аналитическая обработка входящей информации и выявленных на системе оповещений отклонений от запланированного их уровня. Стандартные инструменты мониторинга предоставляют аналитические механизмы обработки информации, на анализ которой уходит много ресурсов, при этом необходима трансформация существующих инструментов. В то время как специалистам необходимо осуществлять мониторинг ключевых показателей и фокусироваться на тех аспектах, которые влияют на основные бизнес-процессы. Механизм адаптации решает ряд задач с учетом сложившейся ситуации, связанной с кризисными явлениями, а именно: в процессе мониторинга выполняется анализ влияния кризисов на развитие межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК и ее перспективы; при анализе необходимых ресурсов для обеспечения бизнес-процессов принимается во внимание сужение большинства рынков потребляемых ресурсов; максимальное развитие цифровых технологий и использование онлайн-сервисов для целей развития межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК; оценка рисков в контексте расширенной модели анализа чувствительности межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, сценарное планирование в условиях кризисных явлений и усиления конкуренции.

Система бюджетирования и планирования на предприятиях АПК, участвующих в межорганизационном сотрудничестве при планировании управленческих решений, оперирует ресурсами партнеров на межорганизационном уровне в рамках заключенных соглашений. Оценка финансового состояния партнера представляется в удобном для сопоставления с партнерами формате. В бюджетировании прослеживается строгая соподчиненность всех субъектов межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, а их интересов интересам агроформирования. В процессе бюджетирования выявляются потребности ресурсов и их эффективное использование. Бюджетирование в организациях-членах сотрудничества

организовано по внутрифирменному стандарту. Автоматизированная среда должно позволять автоматически корректировать бюджеты с применением комбинированных периодических, скользящих бюджетов.

Адаптивные инструменты минимизации и ликвидации негативного экономического воздействия базируются на основных элементах учетно-аналитической системы партнеров. На межорганизационном уровне появляется возможность в корректировке и координации сценариев развития межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК с учетом синергии сотрудничества. Существуют значительные различия между традиционными кризисными дестабилизирующими факторами и ситуацией вызванной пандемией, постпандемическим периодом, мировыми фактами политической конфронтации. Все эти и многие другие факторы оказывают негативное влияние на организации АПК, что эффективно нивелировать путем синергии межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК.

3.2 Разработка учетной политики для целей управленческого учета в интегрированных структурах АПК

Основным документом, отражающим организацию управленческого учета в интегрированных структурах АПК, является учетная политика для целей управленческого учета.

Учетная политика необходима для описания применяемых организациями АПК методов отражения доходов и расходов, учета затрат, а также операций в управленческом учете и отчетности.

Учетная политика обычно формируется как единый документ с отдельными разделами, посвященными нюансам управленческого учета, если управленческий учет в организации носит фрагментарный характер, то на каждый объект учета создается отдельная политика.

Форма этого документа законом не регламентирована, но в нем необходимо предусмотреть все нюансы учета. Важно дополнить учетную политику рабочим планом счетов, формами применяемых документов и учетно-аналитических регистров, правилами документооборота и иными решениями компании, необходимыми для организации учета (рис. 3.3).

Учетная политика для целей управленческого учета разрабатывается организацией с учетом ее конкретных потребностей и целей. Вот некоторые общие принципы, которые можно учесть при разработке учетной политики для управленческого учета:

1. **Определение целей.** Цель управленческого учета – предоставить информацию, необходимую для принятия внутренних управленческих решений. При разработке учетной политики следует определить, какие именно аспекты бизнеса и какая информация являются наиболее важными для принятия этих решений.



Рисунок 3.3 – Составляющие учетной политики для целей управленческого учета

2. Классификация расходов. Учетная политика должна предусматривать систему классификации расходов, чтобы идентифицировать и анализировать основные затраты внутри организации. Например, можно использовать классификацию расходов по функциональным областям (производство, маркетинг, и т.д.) или по видам затрат (материалы, трудовые затраты, и т.д.).

3. Бюджетирование и планирование: Учетная политика должна определить процедуры и методы для составления бюджета и планирования финансовых ресурсов организации. Включение таких элементов, как прогнозирование доходов и затрат, определение ключевых показателей производительности и контроль выполнения бюджета, помогает отслеживать и анализировать финансовые результаты.

4. Методы учета затрат: Учетная политика должна определить методы учета затрат, которые наиболее эффективно отражают особенности бизнеса. Например, это может включать использование стандартных затрат, себестоимости производства, доли прямых и косвенных затрат и т.д.

5. Отчетность и анализ: Учетная политика должна определить форматы и содержание финансовой отчетности для управленческого учета. Она должна учитывать потребности пользователей информации и предоставлять аналитические инструменты, такие как ключевые показатели производительности, отчеты о прибыли и убытках, балансовые отчеты и т.д.

6. Регулярное обновление: Учетная политика должна быть гибкой и регулярно обновляться с учетом изменений внутри организации и внешних факторов. Это позволяет поддерживать актуальность и соответствие учетной политики требованиям бизнеса.

Важно отметить, что учетная политика для целей управленческого учета может существенно отличаться от учетной политики, применяемой для внешней финансовой отчетности. Учетная политика для управленческого учета должна быть разработана с учетом специфических потребностей организации и ориентирована на обеспечение информации для принятия управленческих решений.

Учетная политика формируется главным бухгалтером (или иным лицом, которому это поручено) и утверждается руководителем компании. Дата утверждения учетной политики на следующий отчетный (например, 2020) год - не позднее 31.12. предыдущего отчетного периода (31.12.2019), так как закрепленные ею способы учета подлежат применению с 1 января года, следующего за годом утверждения.

Не существует универсальной учетной политики, подходящей для всех без исключения субъектов интегрированных структур АПК. Чтобы грамотно составить этот документ, потребуется учесть не только все проводимые компанией операции, но и планируемые в предстоящем периоде, чтобы охватить весь спектр необходимых способов оценки и учета активов и обязательств.

Процесс разработки этого документа начинается с анализа допускаемых учетной практикой способов учета с целью рационального выбора, наиболее подходящего для компании с учетом специфики ее работы.

Учетная политика для целей управленческого учета – это такой же серьезный и подробный документ, какой составляется любой организацией. Выбранный способ управленческого учета и особенности его ведения обязательно закрепляются в приказе по учетной политике для целей управленческого учета. Наряду с организационно-техническими моментами управленческого учета учетная политика может отражать:

- форм регистров;
- перечень счетов, используемых для учета (рабочий план счетов);
- формы первичных учетных документов;
- формы управленческой отчетности;
- способы хранения первички;
- правила документооборота;
- способы и технологии управленческого учета.

Формы регистров управленческого учета необходимо привести в качестве приложений к приказу. Управленческий учет включает различные формы регистров, которые помогают организации в сборе, анализе и предоставлении информации для принятия управленческих решений. Вот некоторые из основных форм регистров управленческого учета:

1. Регистр затрат: Этот регистр содержит информацию о всех затратах организации, включая прямые и косвенные затраты. Он позволяет анализировать и контролировать расходы по различным статьям затрат, таким как материалы, трудовые затраты, амортизация и т.д.

2. Регистр доходов: В этом регистре отображается информация о доходах организации от различных источников. Он позволяет отслеживать и анализировать объемы и источники доходов, проводить сравнение с бюджетными показателями и определять факторы, влияющие на доходы.

3. Регистр активов: Этот регистр содержит информацию о всех активах организации, включая материальные, финансовые и нематериальные активы. Он позволяет отслеживать стоимость активов, их изменения и использование в бизнесе.

4. Регистр долгосрочных обязательств: В этом регистре отображается информация о долгосрочных обязательствах организации, таких как займы, облигации, кредиты и т.д. Он позволяет управлять и контролировать финансовые обязательства организации и рассчитывать платежи по ним.

5. Регистр капитала: Этот регистр содержит информацию о капитале организации, включая акционерный капитал, резервы и накопленную прибыль. Он позволяет управлять и анализировать капитал организации, включая его структуру и использование.

6. Регистр производства и продаж: В этом регистре отображается информация о процессе производства и продажи товаров или услуг организации. Он позволяет отслеживать объемы производства, себестоимость продукции, объемы продаж, прибыльность и другие показатели производственной и коммерческой деятельности.

Это лишь несколько примеров форм регистров управленческого учета, и конкретные регистры могут различаться в зависимости от потребностей и характеристик конкретной организации. Важно разработать систему регистров, которая отражает основные аспекты деятельности организации и обеспечивает необходимую информацию для управленческих решений.

План счетов управленческого учета – субъекты интегрированных структур могут использовать по желанию. План счетов управленческого учета – это сводный документ, утверждаемый локальными актами организации.

План счетов управленческого учета – это структура счетов, которая используется для классификации и учета данных в рамках управленческого учета. План управленческого учета – ключевой источник для заполнения документов, составляющих управленческий баланс организации. В соответствии со счетами внутреннего рабочего плана фирмы, осуществляют управленческий учет различных хозяйственных операций, связанных с управлением активами, выполнением обязательств, расходованием средств, извлечением доходов и т.д.

Формируя собственный рабочий план, организация не вправе изменять и вводить любые параметры и обозначения. При необходимости фирма также может утвердить дополнительные субсчета.

Как правило, для эффективного отражения хозяйственных операций предложенные Минфином счета требуют дальнейшей детализации. Фирма может осуществить таковую посредством введения собственных аналитических счетов, дополняющих зафиксированные в приказе № 94н.

Особое внимание следует уделить вопросам хранения первичных учетных документов, которые могут понадобиться любому участнику интегрированной структуры АПК.

Каждый первичный документ для целей управленческого учета традиционно должен иметь все обязательные реквизиты, перечень которых содержится в ч. 2 ст. 9 закона №402-ФЗ (рис. 3.4), только тогда его можно принять к учету.



Рисунок 3.4 – Обязательные реквизиты первичного учетного документа

Источник: составлено авторами

Первичный учетный документ может быть составлен как на бумажном носителе, так и в виде электронного документа (ч. 5 ст. 9 закона № 402-ФЗ, ч. 3 ст. 19 закона «Об электронной подписи» от 06.04.2011 №63-ФЗ).

При этом изменения и дополнения в учетную политику организация может внести и в середине года.

Таким образом, составить грамотную учетную политику – значит сократить риск возникновения ошибок в учете, избежать неверного отражения доходов и расходов или искажения себестоимости продукции, работ, услуг. Разработка управленческой учетной политики производится с учетом допущений и требований передовых учетных практики в зависимости от специфики деятельности компании. Разработанная учетная политика должна быть актуальной на момент утверждения, а также своевременно дополняться и изменяться. Выбранные способы учета, применяемый план счетов, формы документов, отчетности, порядок хранения документов и многие другие аспекты организации и

ведения учета организация разрабатывает самостоятельно и утверждает в учетной политике.

Контрольные вопросы

1. Что такое учетная политика?
2. Какие документы регулируют учетную политику организации?
3. Кем формируется учетная политика организации?
4. Какие документы (формы документов) утверждаются при формировании учетной политики?
5. Какие требования должна обеспечивать учетная политика?
6. Какими организационно-распорядительными документами подлежит оформлению учетная политика?
7. В каких случаях может происходить изменение учетной политики?
8. Что не считается изменением учетной политики?

Тесты

1. Каких видов бывает учетная политика?
 - а) для целей бухгалтерского учета;
 - б) для целей управленческого учета;
 - в) для целей налоговой отчетности;
 - г) для целей налогового учета.

2. На каком уровне регулируется управленческий учет?
 - а) первом;
 - б) втором;
 - в) третьем;
 - г) четвертом;
 - д) пятом.

3. На какой срок разрабатывается и утверждается Приказ об учетной политике?
 - а) один квартал;
 - б) один год;
 - в) на все время существования организации;
 - г) десять лет.

4. Учетная политика организации может быть изменена в случаях:
 - а) по решению акционеров;
 - б) смены главного бухгалтера;
 - в) открытия нового вида деятельности;
 - д) по необходимости.

5. Организационно-технический аспект учетной политики организации включает:

- а) варианты учета затрат на производство;
- б) инвентаризацию и отчетность;
- в) организацию работы бухгалтерии;
- г) дивидендную политику.

6. Методический аспект учетной политики организации включает:

- а) варианты учета затрат на производство;
- б) инвентаризацию и отчетность;
- в) организацию работы;
- г) дивидендную политику.

7. С какого периода применяется учетная политика, разработанная вновь созданной организацией:

- а) с даты представления первой бухгалтерской отчетности;
- б) с даты постановки на учет;
- в) с даты приобретения прав юридического лица (государственной регистрации)
- г) с даты, установленной в политике.

8. Должен ли быть утвержденным в приказе по учетной политике рабочий план счетов организации?

- а) да;
- б) да, если организация нуждается в этом;
- в) нет;

9. В каком документе объявляются изменения учетной политики для целей управленческого учета на год, следующий за отчетным?

- а) в пояснительной записке к отчетности организации;
- б) в учредительных документах организации;
- в) в приложении к бухгалтерской отчетности организации;
- г) не объявляются.

10. С какого периода должны вводиться в действие изменения в учетной политике организации?

- а) с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения в соответствии с организационно-распорядительными документами;
- б) с даты ввода в действие новых законодательных актов, определивших необходимость изменения учетной политики организации;
- в) с даты, утвержденной в самой политике.

11. Какие действия вправе организация применять к плану счетов?

- а) организация вправе менять счета;
- б) организация вправе вводить новые счета;
- в) организация вправе объединять счета
- г) любые действия.

12. На каких счетах группируются затраты производства?

- а) 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 44, 97;
- б) 20, 23, 44, 19, 60, 28, 21, 25;
- в) 97, 44, 10, 43, 45, 42.

13. Какие группированные счета можно отражать на счете Готовая продукция и товары:

- а) 40,41,42, 19;
- б) 40,41,62, 90;
- в) 40, 41,42,43,45.

Практические задания

Задача 1

Разработать проект положения об учетной политике для целей управленческого учета организации АПК, воспользовавшись образцом, представленным в таблице 3.1.

Таблица 3.1

Элементы управленческой учетной политики

Элемент учетной политики	Возможные варианты	Примечание
Ответственный за ведение управленческого учета	1. Главный бухгалтер. 2. Иное должностное лицо. 3. Сторонний исполнитель в соответствии с заключенным договором. 4. Лично руководитель организации.	За организацию управленческого учета в любом случае отвечает руководитель организации.
Способ ведения управленческого учета	1. Вручную 2. С использованием автоматизированной программы	Если используется программа, следует написать, какая именно.
Рабочий план счетов для целей управленческого учета	1. Собственный план счетов.	Самостоятельно разработанный план счетов лучше оформить в качестве приложения к учетной политике.
Используемые формы регистров управленческого учета Используемые формы первичных документов	1. Утверждаются в качестве приложения к учетной политике. 2. Утверждаются отдельным приказом.	

График документооборота		
График формирования отчетности	1. Ежеквартально 2. Ежемесячно 3. Иной вариант	
Инструменты и технологии управленческого учета	1. Внутренний контроль 2. Система показателей 3. Система калькулирования себестоимости 4. Бюджетирование и т.д.	

ООО «АГРОФИРМА»

ПРИКАЗ № __ от __/__/20__ г.

об утверждении учетной политики для целей управленческого учета

ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Утвердить учетную политику для целей управленческого учета на 20__ год согласно приложению к настоящему Приказу.

2. Контроль за исполнением приказа возложить на Директора _____

Директор _____ (подпись) ФИО

Приложение к приказу от __/__/20__ № __

Учетная политика для целей управленческого учета

3.3 Классификация затрат для целей калькулирования себестоимости в управленческом учете в интегрированных структурах АПК

В организациях АПК, управленческий учет рекомендуется вести по автономной или интегрированной форме с использованием регистров управленческого учета. Организации, занятые в сфере обращения, в случае незначительных объемов хозяйственных операций могут вести управленческий учет в смешанной форме без использования регистров управленческого учета.

Среди инструментов обеспечения экономической безопасности хозяйствующего субъекта в контексте межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК рационализация системы управленческого учета является одной из стратегических целей современного экономического субъекта. Преимущества межорганизационного синергетического эффекта требуют разработку методики калькуляции себестоимости продукции и управлению затратами для принятия управленческих решений. Перед системой

управленческого учета стоит задача определить себестоимость с максимальной объективностью, а перед лицами, принимающими решения найти источник покрытия соответствующих издержек за счёт собственных средств.

Модель управления затратами в системе межорганизационных отношений организаций сельского хозяйства носит характер многокомпонентной и многоэлементной совокупности учетных практик. Гибридная система калькуляции себестоимости продукции межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, как один из блоков системы управления затратами, подразумевает под собой методику соотнесения затрат по объектам калькулирования с применением элементов различных учетных практик, с одновременной их адаптацией под особенности предмета, и специфику совместного использования. Межорганизационное сотрудничество как сложно организованная единица взаимодействующих партнеров подразумевает одновременно функциональные связи хозяйствующих субъектов различных видов деятельности, организационных структур, технологий производства.

В США в начале XX века Ф. Тейлором, Г. Эмерсоном предложена система «стандарт-кост», в основе которой лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них. Данная методика применяется и в настоящее время. Актуально данное направление в части формирования нормативной себестоимости продукции в рамках управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. На этапе создания спецификации гибридной системы калькулирования себестоимости стоит вопрос о формировании источников информации. Планирование затрат является необходимым элементом для отражения норм расхода и затрат в таком учетном документе, как карточке бизнес-процесса. Подробнее типы первичных документов, аналитических регистров и форм управленческих отчетов рассмотрим в главе 3. Источником информации (регистром сведений) выступает «Карточка бизнес-процесса» в рамках спецификации, разработанной согласно технологической карте и инструкции сопровождения. Типовые примеры спецификации на базе программных продуктов 1С представлен в приложении У.

Данная карточка является информационным источником плановых затрат за период, при производстве по видам продукции и в разрезе бизнес-процессов. Использование аналитических документов подобного рода, позволяет руководству организации оперативно сравнивать отклонение фактических данных, от их плановых значений, своевременно сигнализировать о негативных отклонениях, и разрабатывать мероприятия по нивелированию рисков нарушения производственного процесса, или выявлять ошибки планирования. Другим распространенным направлением развития калькуляционного учета является разработка Джонатаном Гаррисоном метода учета сокращенной себестоимости продукции или маржинальный метод учета затрат и калькулирования себестоимости, называемый «директ-кост». В упрощенном виде «директ-кост» можно разложить на следующие статьи: Выручка от продажи продукции (не

включает НДС, акцизы и аналогичные виды платежей); Переменные затраты; Маржинальный доход (разница между 1 и 2 статьей); Постоянные затраты; Операционная прибыль.

В рамках управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, целесообразно применять элементы «директ-кост» при выборе производственной базы между партнерами, выборе закупки у третьей стороны, простота расчета сокращенной себестоимости в промежуточных отчетах управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК.

Система «директ-кост» справляется с распределением переменных затрат, а проблему распределения накладных расходов успешно решает концепция функционального учета затрат (Activity Based Costing – ABC), получившая известность после публикаций Р. Купера в 1987 г. [2]. Сущность данной методики состоит в том, что ресурсы компании, потребляются не продуктами, а процессами (activities), участвующими в производстве конечных продуктов.

Рассмотрим элементы систем калькулирования себестоимости продукции применимые для бизнес-сотрудничества организаций АПК. Система учета затрат «директ-костинг» в своей основе имеет принцип разделения затрат на постоянные и переменные. Однако, современные рыночные реалии всё чаще вынуждают специалистов управленческого учета прибегать к условно-постоянным и условно-переменным затратам. Данная система служит целям внутреннего учета и обеспечивает принятие решений по результатам технико-экономического анализа. Рассмотрим ранее разработанную модель счета управленческого учета, состоящую из двенадцати знаков, по следующей схеме: XX – код партнера; YY – код вида деятельности; ZZ – код бизнес-процесса; VV – код подразделения; NNNN – код счета синтетического учета.

Контроль за производственным потреблением ресурсов включает следующие объекты учета затрат: места возникновения затрат, центры затрат, центры ответственности. Для калькулирования особый интерес представляет группировка по носителям затрат (объектам калькулирования) и центрам затрат. Основная терминология, которую используют в управленческом учете затрат и калькулировании себестоимости продукции, представлена в таблице 3.2.

Таблица 3.2

Предметное поле используемая в системе управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции АПК

Термин	Характеристика термина
Издержки	Денежное выражение общей суммы ресурсов, используемых с какой-то целью. Понятие издержек в учете относится к объектам, поглощающим эти ресурсы. Издержки увеличивают стоимость тех активов, к которым они относятся
Выплата	Передача (наличный расчет) или перечисление (безналичный расчет) денежных средств организации другой организации или физическому лицу с полным отчуждением этих средств
Себестоимость	Выраженные в денежном измерении затраты организации (за

продукции	определенный период времени) на изготовление продукции, находящейся на различных стадиях готовности. Относится к затратам на простое воспроизводство, текущие расходы конкретного производителя
Расходы	Часть затрат, понесенных организацией на изготовление продукции, реализованной в данном учетном периоде. Момент перехода затрат в состояние расходов определяется моментом отгрузки продукции
Затраты	Выраженная в денежном измерении стоимость каких-либо ресурсов (материальных, трудовых, финансовых), использованных на обеспечение процесса расширенного воспроизводства. Относятся к поглощающим ресурсам.
Калькулирование	Совокупность приемов аналитического учета затрат на производство и расчетных процедур исчисления себестоимости продукта
Калькуляционный учет	Учет, обеспечивающий группировку издержек в аналитических разрезах, позволяющих определить себестоимость получаемых в производстве продуктов
Калькуляция	Способ исчисления себестоимости единицы продукции; результат процесса калькулирования
Объект калькулирования (носитель затрат)	Конкретный носитель издержек производства за отчетный период. К объектам калькулирования можно отнести виды продуктов, полуфабрикатов и частичных продуктов (детали, узлы) разной степени готовности, группы однородных изделий, этапы выполненных работ, виды работ и услуг и др.
Калькуляционная единица	Единица измерения объекта калькулирования. Калькуляционная единица должна отражать количественную единицу продукта определенного качества, быть устойчивой во времени, приемлемой для калькуляции продукта, обеспечивать сопоставимость калькуляций одинаковых продуктов
Метод учета затрат и калькулирования	Совокупность способов аналитического учета затрат по калькуляционным объектам и приемов исчисления себестоимости калькуляционных единиц
Центр затрат	Структурное подразделение, созданное для получения детальной информации о затратах и для усиления контроля за расходами. Руководитель центра затрат несет ответственность за расходование средств данным подразделением
Место возникновения затрат	Структурное подразделение организации, в котором осуществляются процессы планирования, нормирования и учета затрат на производство с целью контроля и управления этими затратами

Источник: составлено авторами

Можно выделить следующие принципы, которыми нужно руководствоваться интегрированным структурам АПК при организации учета затрат:

1. Документирование затрат и полное их отражение;
2. Группировка затрат по объектам управленческого учета и местам их возникновения;
3. Согласованность объектов учета затрат с объектами калькулирования себестоимости, показателей учета фактических затрат с плановыми значениями;
4. Целесообразность расширения круга затрат, относимых на объекты учета по прямому назначению;

5. Локализация затрат, вызываемых изготовлением продукции;
6. Раздельное отражение затрат по нормам и отклонениям от норм;
7. Осуществление оперативного контроля расходов производства и формирования себестоимости продукции АПК.

Издержки, относящиеся к выпущенной продукции, выполненным работам, оказанным услугам, выражаются в себестоимости продукции (работ, услуг).

Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. По составу затрат можно представить следующие виды себестоимости, представленные на рисунке 3.5.



Рисунок 3.5 – Виды себестоимости по составу затрат

Источник: составлено авторами

Схема образования цеховой, производственной и полной себестоимости на счетах бухгалтерского учета представлена на рисунке 3.6.

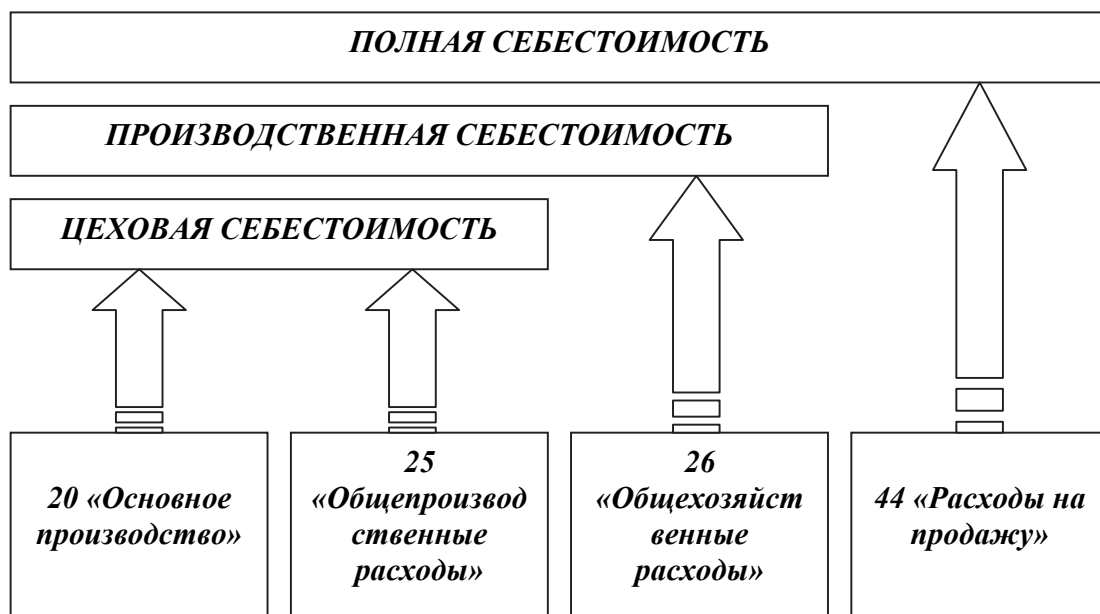


Рисунок 3.6 – Информационно-структурная схема образования цеховой, производственной и полной себестоимости

Источник: составлено авторами

Функции себестоимости, которые она реализует в организациях малого бизнеса, представлены на рисунке 3.7.

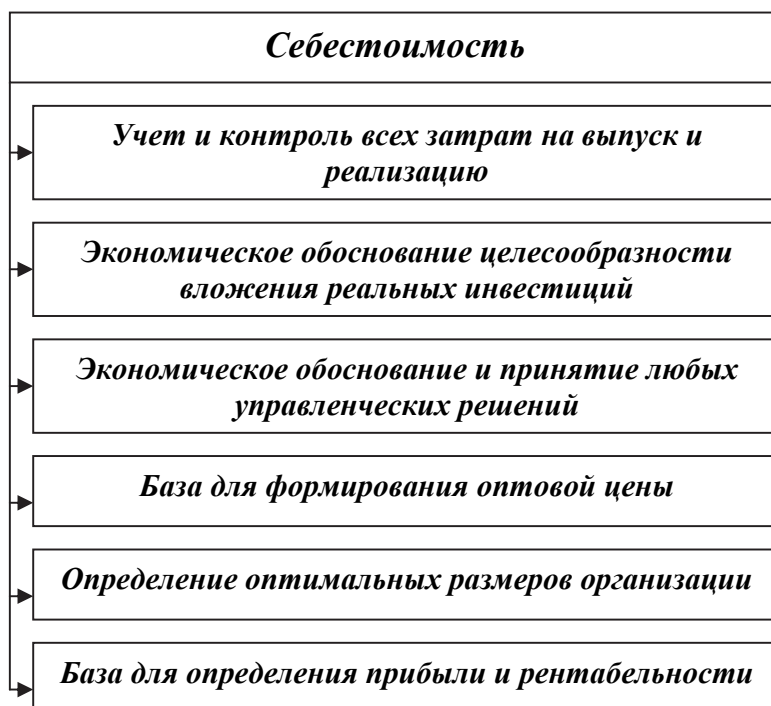


Рисунок 3.7 – Функции себестоимости в развитии малого предприятия

Источник: составлено авторами

Калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

Основная задача калькулирования состоит в определении издержек, которые приходятся на единицу продукции (работ, услуг), предназначенных для реализации, а также для внутреннего потребления. Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций.

Метод калькулирования предполагает систему производственного учета, при которой определяются фактическая себестоимость продукции, а также издержки на единицу продукции. Общая классификация методов калькулирования представлена на рисунке 3.8.

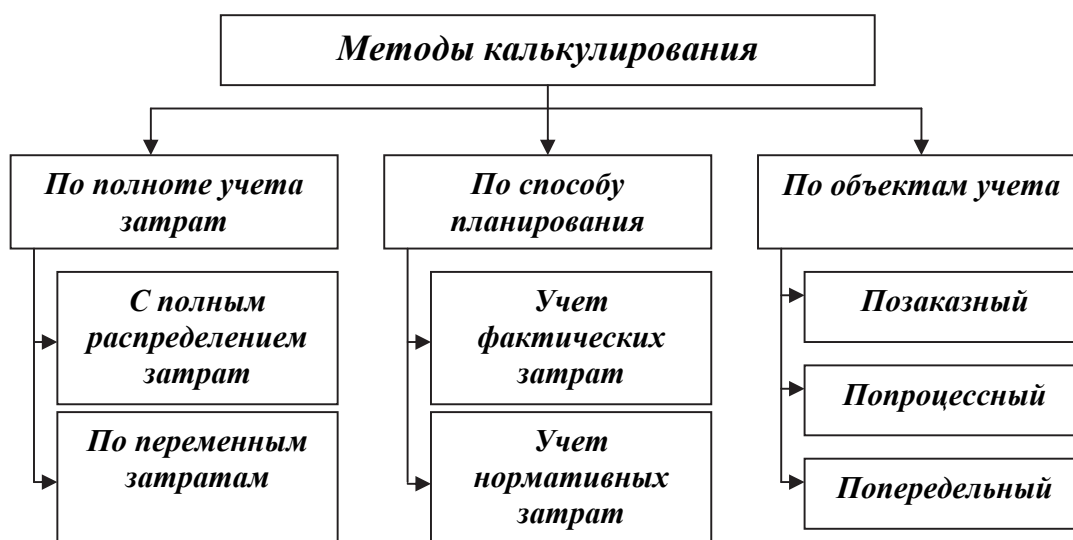


Рисунок 3.8 – Классификация методов калькулирования себестоимости продукции

Источник: составлено авторами

Выбор метода калькулирования себестоимости продукции связан с технологией производства, его организацией, особенностями выпускаемой продукции (рис. 3.8).

Позаказный метод калькулирования используется при изготовлении продукции в рамках одного небольшого заказа или отдельных партий (рис. 3.9). Такой метод калькулирования может использоваться, например, в строительстве, издательской деятельности или проектных работах. При использовании данного метода прямые статьи затрат, определенные таковыми учетной политикой организации, относятся непосредственно на изготавливаемую продукцию.

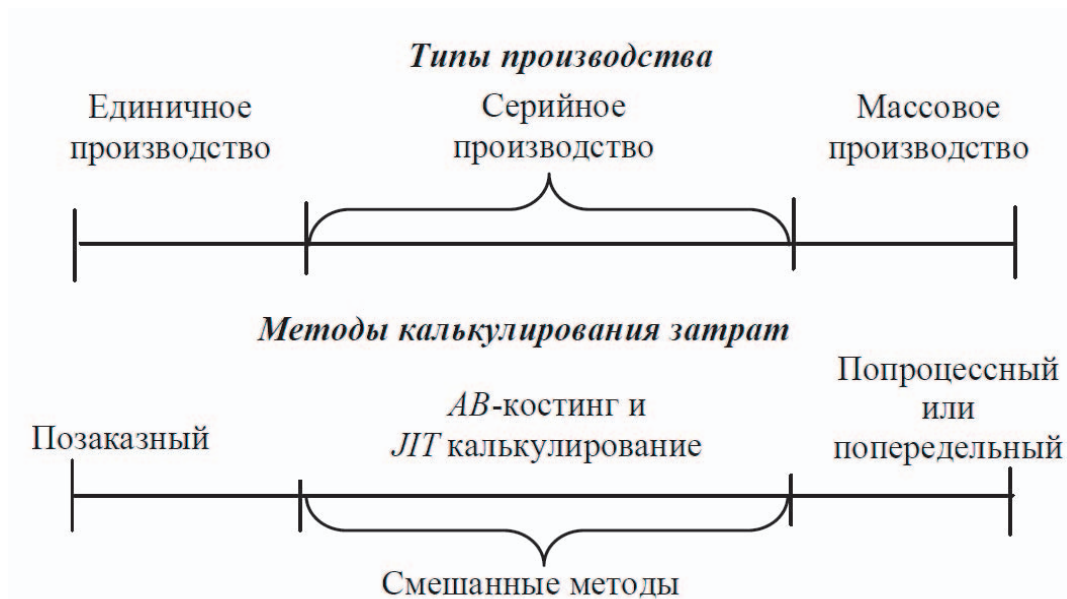


Рисунок 3.9 – Методы калькулирования себестоимости в зависимости от типа производства
 Источник: составлено авторами

Остальные затраты (общехозяйственные, общепроизводственные), т.е. и не являющиеся прямыми, могут быть распределены на выпущенную продукцию в соответствии с выбранным методом.

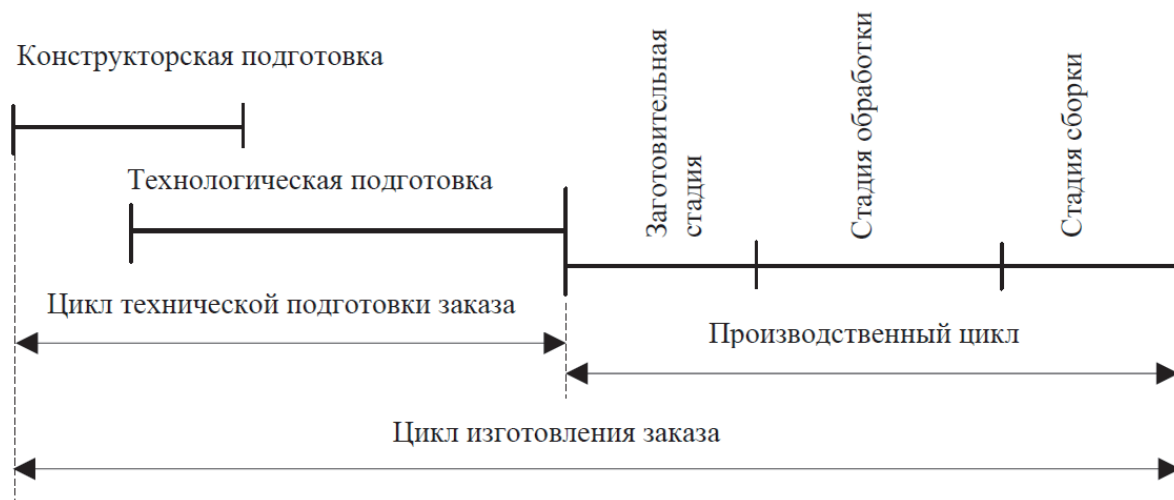


Рисунок 3.10 – Стадии цикла изготовления заказа для калькулирования себестоимости по заказным методом
 Источник: составлено авторами

Переделом (процессом) называется либо часть, либо весь технологический процесс, на стадии которого возможен выпуск полуфабриката или готового изделия, который может быть реализован. Также рассчитывается и себестоимость:

либо окончательно готового изделия, либо промежуточной продукции (полуфабрикатов).

Объектом калькулирования при применении данного метода является определенный некоторый процесс (передел). Попередельный метод калькулирования применяется при массовом изготовлении однородной продукции. При применении данного метода все затраты производства, осуществленные в течение определенного периода в целом по технологическим стадиям, делятся на количество изготовленной в этом периоде продукции, т.е. себестоимость единицы продукции рассчитывается делением всех фактических затрат на количество изготовленной продукции (рис. 3.11).

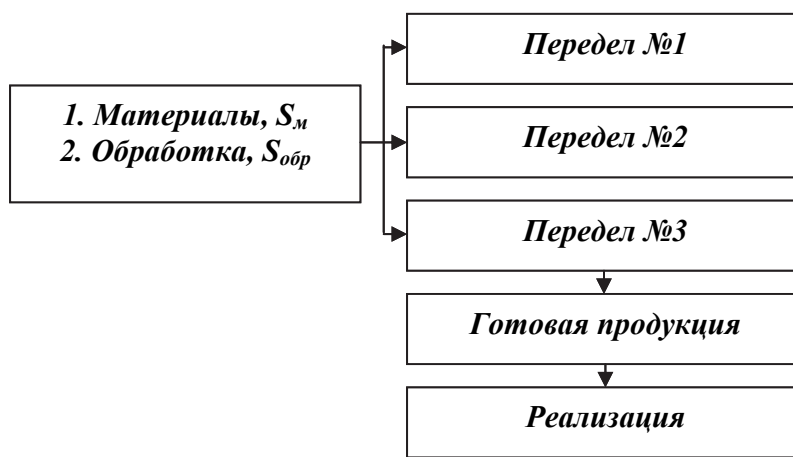


Рисунок 3.11 – Схема попередельной калькуляции себестоимости

Источник: составлено авторами

Задачей нормативного метода учета затрат на производство является контроль за своевременным и рациональным расходованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Организацией создаются нормы расхода материальных ресурсов при изготовлении определенного вида продукции, например нормы на оплату труда рабочих в течение каждого отчетного месяца. Эти плановые нормы расхода представляют собой нормативные калькуляции по изделиям. Сопоставление фактически произведенных затрат с утвержденными текущими нормативами затратами позволяет выявить, как соблюдаются технология изготовления продукции, нормы расхода сырья, материалов, затрат труда и т.д.

Нормативная себестоимость единицы продукции всегда рассчитывается исходя из нормативных затрат и нормативного выпуска продукции (3.1):

$$S_{ед} = \frac{S_n - S_{вн}}{N_n}, \quad (3.1)$$

где $S_{ед}$ – нормативная себестоимость единицы продукции;

S_n – нормативные затраты;

$S_{вн}$ – нормативные возвратные отходы (потери);

N_n – нормативный выпуск продукции.

Организациями АПК для калькулирования себестоимости продукции можно использовать следующую форму (табл. 3.3).

Таблица 3.3

Форма для калькуляции себестоимости продукции

Шифр продукции		Признак для выделения		Показатель реквизита заказа		Реквизит заказа	
Заказчик				Заказ №			
				Дата			
				№ чертежа			
				Количество на заказ			
Изготовитель				Вес единицы чистый			
				Основной материал			
Наименование, техническая характеристика		Объект калькулирования					
		Номенклатурный номер					
		Код продукции по заводскому справочнику					
		Наименование					
		Калькуляционная единица					
№ п/п	Статьи затрат	Плановая себестоимость		Фактическая себестоимость		Отклонение	
1	Прямые статьи затрат	единицы	на заказ	единицы	на заказ	на единицу	на заказ
2	...						
3	Статьи затрат (корректировка себестоимости)						
4	...						
5	Итого производственная себестоимость						
6	Косвенные статьи затрат						
...	...						
Оптовая цена							

Источник: составлено авторами

Организациями, производящими продукцию, должна производиться периодическая оценка себестоимости готовой продукции и полуфабрикатов на различных стадиях производства. Применение нормативного метода калькулирования себестоимости дает возможность получать информацию о стоимости единицы продукции, что позволяет определить оптимальный объем и цену продаж.

На примере производства продукции растениеводства Партнера №1 применим систему «директ-костинг» для калькуляции себестоимости продукции. Среди бизнес-процессов выделим: 01 – посев сельскохозяйственных культур; 02 – обработка сельскохозяйственных культур; 03 – уборка сельскохозяйственных культур; 04 – взвешивание сельскохозяйственных культур; 05 – сушка сельскохозяйственных культур; 06 – сортировка сельскохозяйственных культур; 07 – уборка сельскохозяйственных культур на склад; 08 – хранение сельскохозяйственных культур; 09 – обработка почвы.

В структуре Партнера №1 ранее были выделены два животноводческих комплекса «Анечка» (12) и «Лиза» (13), а также основное растениеводческое подразделение (ОРП) «Лилия» (01). На основе данной структуры счета управленческого учета межфирменного формирования представим классификацию затрат на переменные, постоянные, условно-переменные и условно-постоянные. Преимущество разделения затрат по такому признаку состоит в упрощении учета и получения данных о прибыли в сжатые сроки. Особенности данной системы учета состоят в следующем:

1. Себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, а постоянные переносятся на дебет счета 90 «Продажи». 2. Объединение производственного и финансового учета, что позволяет контролировать «Затраты – Объем – Прибыль». 3. Многостадийность составления Отчета о финансовых результатах, по крайней мере, представление двух финансовых показателей: маржинальный доход и прибыль.

Таким образом, в системе «директ-костинг» используется модель формирования финансового результата от продажи продукции, представленная делением совокупных переменных затрат на объем выпуска продукции (формула 3.2).

$$C_{en} = \frac{Z_n}{B_n}, \quad (3.2)$$

где C_{en} – Себестоимость единицы продукции; Z_n – переменные затраты; B_n – объем выпуска продукции.

Система «директ-костинг» (англ. direct costing) – это метод учета затрат, который позволяет определить стоимость продукции или услуги, а также вклад каждого продукта в общую прибыль компании. Основное отличие между двумя вариантами системы «директ-костинг» заключается в уровне детализации и включаемых затратах.

1. Простая система «директ-костинг»: В этом варианте системы учитываются только переменные затраты, т.е. затраты, которые изменяются в зависимости от объема производства или услуг. В простой системе учитываются прямые переменные затраты, такие как сырье, материалы, зарплата производственных рабочих, а также переменные затраты на сбыт и распределение. Постоянные затраты, такие как аренда помещений, амортизация оборудования и зарплата административного персонала, не учитываются в стоимости продукции или услуги, а рассматриваются как периодические расходы.

2. Развитая система «директ-костинг»: в отличие от простой системы, развитая система «директ-костинг» учитывает как переменные, так и некоторые постоянные затраты. В этой системе к переменным затратам добавляются прямые постоянные затраты, например, зарплата производственных инженеров или прямые затраты на поддержку производства. При этом, постоянные затраты, которые не являются прямыми, все еще не учитываются в стоимости продукции или услуги. Оба варианта системы «директ-костинг» имеют свои преимущества и ограничения. Простая система проста в использовании и позволяет быстро определить влияние изменений объема производства на прибыль. Однако она не учитывает все затраты, которые могут быть связаны с производством или услугой. Развитая система «директ-костинг» более точно учитывает затраты, но может быть более сложной в применении и требует более детального анализа.

Выбор между простой и развитой системой «директ-костинг» зависит от потребностей и целей компании, а также от уровня детализации и точности учета затрат, которые требуются для принятия управленческих решений.

В зависимости два варианта применения системы «директ-костинг»: простой и развитой. Отличие последнего заключается в использовании при расчете себестоимости продукции наряду с переменными и постоянные затраты. Применение двадцатизначной системы кодов управленческого учета позволит представить постоянные затрат в следующих аспектах:

1. Постоянные расходы на вид продукции, при условии, что такие затраты прямо относятся за продукт определенного типа (спецтехника, работы по освоению или совершенствованию). 2. Постоянные расходы на группу изделий, при условии, что они не подлежат распределению между изделиями группы, но приходятся на многие аналогичные виды продукции. 3. Постоянные расходы мест возникновения затрат. 4. Постоянные расходы отдельного подразделения. 5. Постоянные расходы предприятия-партнера, которые нельзя распределить между специальными калькуляционными объектами, к примеру, расходы на управление организацией. 6. Постоянные расходы партнера. Развитый «директ-костинг» позволяет оценить конечный результат деятельности – определение маржинального дохода по партнеру или межорганизационному сотрудничеству, изделиям, подразделений и участков, центров ответственности, сегментов деятельности предприятия. Рассмотрим классификацию затрат для применения системы «директ-костинг» для целей построения гибридной системы калькуляции в таблице 3.4.

Таблица 3.4

Классификация затрат для целей управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК

Счет (код NNNN)	Наименование счета	Аналитика синтетического счета
Переменные затраты 01.11.01.01(1) – посевные работы ОРП «Лилия»		
3100	Материальные затраты	3110 Семена и посадочный материал 3140 Минеральные удобрения 3160 Топливо 3150 Нефтепродукты 3110 Средства защиты растений 3112 Затраты на сырье и материал 3113 Затраты на работы и услуги выполняемые 3114 Прочие материальные затраты
3200	Затраты на оплату труда	3210 Основная и дополнительная заработная плата работников, занятых в посевной работе сельскохозяйственных культур
3300	Социальные отчисления	3310 Взносы в ПФР, на ОМС и ФСС, рассчитанные, исходя из заработной платы рабочих, непосредственно занятых в растениеводстве в посевных работах
3400	Амортизация	3410 Амортизация ОС, используемых в посевных работах
3500		Налоги, сборы
3600	Затраты по страхованию	3610 Страхование урожая
Условно-переменные затраты 01.11.01.01(11) – посевные работы ОРП «Лилия»		
3100	Материальные затраты	3115 Ремонт и обслуживание ОС, 3160 Топливо, 3150 Нефтепродукты, 3190 Запасные части 3112 Затраты на сырье и материал 3113 Затраты на работы и услуги выполняемые 3114 Прочие материальные затраты 3116 Тара и упаковка 3117 Пуско-наладочные работы 3118 Тепло- водо- электроэнергия на технологические нужды
3200	Затраты на оплату труда	3210 Основная и дополнительная заработная плата работников, занятых в вспомогательных производствах по обеспечению основного бизнес-процесса по посевной работе сельскохозяйственных культур
3300	Отчисления на социальные нужды	3310 Взносы в ПФР, на ОМС и ФСС, рассчитанные, исходя из заработной платы рабочих, занятых в вспомогательных производствах по обеспечению основного бизнес-процесса по посевной работе сельскохозяйственных культур
3400	Амортизация	3410 Амортизация основных средств используемых в вспомогательных и обслуживающих процессах посевной работы сельскохозяйственных культур
3900	Прочие затраты	3910 Малоценный инвентарь 3920 Спецодежда 3921 Специальная оснастка

Продолжение таблицы 3.4

Счет (код NNNN)	Наименование счета	Аналитика синтетического счета
Постоянные затраты 01.11.01 (2) – посевные работы ОРП «Лилия»		
3100	Материальные затраты	3122 Канцелярские принадлежности
3200	Затраты на оплату труда	3210 (2.25) Оплата труда, премии, надбавки главного агронома и прочего персонала, занятого в общепроизводственных расходах 3210 (2.26) Оплата труда, премии, надбавки административно-управленческого персонала 32.10 (2.29) Оплата труда работников, занятых в обслуживании производства и хозяйства
3300	Социальные отчисления	3310 (2.25) Рассчитаны, исходя из заработной платы персонала занятого в общепроизводственных расходах (агроном, весовщик, учетчик, бригадир) 3310 (2.26) Рассчитаны, исходя из заработной платы АУП 3310 (2.29) Рассчитаны, исходя из заработной платы работников, занятых в обслуживании производства и хозяйства
3400	Амортизация	3410 (2.26.1) Амортизация административных зданий 3410 (2.26.2) Амортизация сооружений (мостов, платин) 3410 (2.26.3) Амортизация складов для хранения продукции растениеводства 3410 (2.26.5) Амортизация легковых автомобилей 3410 (2.29) Амортизация ОС, участвующих в обслуживающих производствах
3900	Прочие затраты	3930 (2.25.1) Затраты на охрану труда 3930 (2.25.2) Затраты на страхование производственной техники 3930 (2.29) Расходы на обслуживание производств 3931 (2.26.1) Налоговые платежи 3931 (2.26.2) Проценты по кредитам и займам 3931 (2.26.3) Арендная плата 3931 (2.26.4) Представительские расходы 3931 (2.26.5) Услуги связи 3931 (2.26.6) Приобретение справочников и другой литературы по растениеводству и животноводству
Условно-постоянные затраты 01.11.01.01(22) – посевные работы ОРП «Лилия»		
3100	Материальные затраты	3123 (22.28.1) Расходы на неустранимый брак в производстве и обслуживании 3123 (22.28.2) Затраты на устранение брака в производстве и обслуживании
3200	Затраты на оплату труда	3210 Основная и дополнительная заработная плата работников, занятых в выявлении и устранении брака
3300	Отчисления на социальные нужды	3310 Взносы в ПФР, на ОМС и ФСС, рассчитанные, исходя из заработной платы рабочих, занятых в выявлении и устранения брака

Источник: разработано авторами по материалам

Преимущества системы «директ-костинг» заключается в следующем: простота применения и объективность калькулирования усеченной себестоимости; информативность данных финансовых отчетов в части факторов изменения прибыли; эффективность информации для принятия управленческих решений; высокий уровень адаптивности системы к меняющимся условиям; наиболее вероятное выявление оптимальных комбинаций цены и объема. Организация системы управленческого учета по системе «директ-костинг» сопряжена с рядом проблем: трудности классификации затрат, ввиду преобладания смешанных форм; сложность распределения условно-постоянных расходов при определении стоимости незавершенного производства или готовой продукции; необходимость покрытия издержек в ценах готовой продукции для реализации; значительное искажение прибыли, так как готовая продукция и незавершенное производство оценивается только в разрезе переменных затрат; несовпадение управленческого и финансового учета. Рассмотрим пример формирования себестоимости продукции Партнера №1 основного растениеводческого подразделения «Лилия» по системе «директ-костинг» (таблица 3.5).

Таблица 3.5

Формирование себестоимости продукции Партнера №1 основного растениеводческого подразделения «Лилия» по системе «директ-костинг» (фрагмент)

Показатель	Культуры		
	Озимая пшеница	Кукуруза	Подсолнечник
Объём производства, ц	226602	18033	6111
Сокращенная себестоимость единицы продукции, руб.	286,71	254,64	389,36
Уровень товарности, %	13,40	2,50	0,47
Реализовано продукции, ц	30357	450	29
Выручка, тыс. руб.	21564	109	35
Себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	8703,8	56,02	8,57
Маржинальный доход, тыс. руб.	12860,2	52,98	26,43
Постоянные затраты на производство продукции, тыс. руб.	5504,00		
Финансовый результат, тыс. руб.	7435,61		

Источник: разработано авторами

По данным таблицы 3.5 видим, что сокращенная себестоимость единицы продукции самая высокая у подсолнечника – 389,36 руб., но ввиду низкой товарности выручка от реализованной продукции составила 35 тыс. руб., маржинальный доход – 26 430 руб. Финансовый результат от объема выпущенной продукции составил 7435,61 тыс. руб.

Рассмотрим систему учета затрат с использованием нормативов затрат «стандарт-костинг», что с перевода обозначает стандартные стоимости затрат.

Данная система контролирует прямые издержки производства, а смежные для контроля накладных расходов. Ориентир при такой калькуляции себестоимости лежит в направлении целевых результативных показателей, а также на причины отклонений от плановых цифр.

Преимуществами такой системы можно считать: заложена твердая основа для выявления отклонений от плана при сопоставлении затрат; предполагает повышение производительности труда, с гарантированной системой поощрений; мотивирует придерживаться стандартов; обеспечивает оптимальную себестоимость продукции.

При этом данная система имеет ряд проблемных мест: излишнее акцентирование на стоимости и производительности; частые пересмотры стандартов для товара с коротким жизненным циклом; за счет минимизации затрат страдает качество продукции.

Рассмотрим пример формирования себестоимости продукции Партнера №1 основного растениеводческого подразделения «Лилия» по системе «стандарт-костинг».

Таблица 3.6

Формирование себестоимости продукции Участника №1 основного растениеводческого подразделения «Лилия» по системе «стандарт-костинг»

Показатель	Культуры		
	Озимая пшеница	Кукуруза	Подсолнечник
Объём производства	226602	18033	6111
Нормативная себестоимость единицы продукции, руб. (6/4)	485,21	315,26	499,32
Уровень товарности, % (4/1)	13,40	2,50	0,47
Реализовано продукции, ц	30357	450	29
Выручка, тыс. руб.	21564	109	35
Себестоимость продукции, тыс. руб.	14729,52	141,87	14,48
Отклонение фактической себестоимости от нормативной, тыс. руб.	1727,77	712,47	321,67
Финансовый результат, тыс. руб.		4060,22	

Источник: разработано авторами

Таким образом, нормативная себестоимость единицы продукции значительно завышена, что показало сравнение фактической и нормативной себестоимости. Отклонения по культурам составили 1727,77, 712,47 и 321,67 тыс. руб. соответственно. Финансовый результат в разы ниже, чем при системе калькулирования себестоимости «директ-костинг». Конкурентоспособность организации, как важный аспект экономической безопасности, стимулируют интерес к методикам управления затратами. Это связано как с усложнением автоматизированных процессов, так и с ростом сложности производственных процессов. Обеспечение экономической безопасности организаций АПК в

современных реалиях требуют внедрения инновационных методов, комбинированных подходов и способов к организации финансово-хозяйственной деятельности, в том числе в направлении интеграции деятельности предприятий сельского хозяйства. Среди инструментов обеспечения экономической безопасности хозяйствующего субъекта в контексте межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК рационализация системы управленческого учета является одной из стратегических целей современного экономического субъекта. Преимущества межорганизационного синергетического эффекта требуют разработки методики калькуляции себестоимости продукции и управлению затратами для принятия управленческих решений.

Существующие подходы по организации производственных процессов недостаточны для отражения реального положения финансово-хозяйственной деятельности современных экономических субъектов. Отсюда возникает объективная необходимость в проведении и систематизации научных исследований в области учета затрат, а также в коренном усовершенствовании методики исчисления себестоимости продукции для целей управления. Управленческий учет межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК ввиду усложнения учетных процессов посредством многослойности аналитических задач и требований предполагает разработку качественно новой системы управления затратами. Рационально построенный учет затрат во многом определяет обоснованность принимаемых руководителями решений.

В последнее время наряду с вышеописанными методиками актуальность набирают такие калькуляционные системы, как «таргет-костинг» и «кайзен-костинг». Концепция «таргет-костинг» пришла в практику отечественного управленческого учета с Востока и в переводе с японского означает – совершенствование маленькими шагами.

Плановая экономика оказала влияние на тип мышления отечественных предпринимателей. Методика «таргет-костинг» сложилась не только как система калькулирования себестоимости, но и как целостная концепция управления, поддерживающая идею сокращения затрат через функции планирования производства на стадии разработки новых продуктов, превентивного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости адекватной рыночным реалиям. Менеджеры Востока отошли от использования традиционной формулы ценообразования, где цена определялась путем сложения себестоимости и прибыли. Японские компании с 60-х годов использовали трансформированную формулу (рисунке 3.12).

Рассмотрим данную модель на примере переработки молочной продукции Участника 2 (члена межфирменного сотрудничества организаций сельского хозяйства Липецкой области). Участника 2 занимается переработкой продукции животноводства молочного направления, производит продукцию по следующим направлениям: кисломолочная продукция, молоко и молочосодержащие продукты,

творожная продукция и сливочное масло. Цена и прибыль устанавливается в результате маркетингового анализа на уровне средних цен по группам продукции за 2019 г. Участника 2.

ЦЕНА			ПРИБЫЛЬ			СЕБЕСТОИМОСТЬ				
Кисломо- лочная продукция (КП)	Молочная продукция (МП)	Творожная продукция и сливочное масло (ТП и СМ)	–	КП	МП	ТП и СМ	=	КП	МП	ТП и СМ
80	85	300		14,4	15,5	54		65,6	69,5	246

Рисунок 3.12 – Трансформированная формула ценообразования в системе «таргет-костинг» на примере переработки молочной продукции

Источник составлен автором

Уникальность модели состоит в том, что себестоимость продукции является целевым показателем производства и ориентиром в процессе создания продукта. Такое решение позволило получить эффективный инструмент для решения проблемы превентивного контроля и экономии затрат на стадии создания нового продукта.

Преимущества использования системы «таргет-костинг» на предприятиях АПК предусматривает установления целевой себестоимости исходя из анализа средних цен, которые определены в результате маркетинговых исследований рынка. Величина прибыли установлена хозяйствующим субъектом на основе своих потребностей в зависимости от рыночной цены. Философией концепции «таргет-костинг» является то, что весь персонал компании трудится над тем, что достигает уровень целевой себестоимости.

Также преимущества системы управления «таргет-костинг» заключаются в итеративном подходе в разработке продукта на предприятии. Такого рода подход обеспечивает поэтапное осмысление узких мест разработки технологии производства продукции, касающихся себестоимости, с одной стороны. А с другой стороны, исполнители в стремлении к целевой себестоимости часто находят новые, нестандартные пути решения проблем. Необходимость приближения к целевым показателям себестоимости предостерегает от принятия дорогостоящих технологий, что неизбежно влечет полное перепроектирование продукции и массу затрат. Такого рода механизм организации производства изначально приобретает инновационный характер в рамках запланированной себестоимости.

Постоянная борьба за снижение уровня затрат в японском менеджменте настолько важны, что ими создана специальная система управления затратами. Достижение уровня целевой себестоимости поставленной на стадии разработки продукта системой «таргет-костинг» требует одновременного применения

системы «кайзен-костинг». Внедрение такой системы требует наличия достаточного уровня технической готовности организации производства. Непрерывный контроль текущего уровня затрат на производство – главное требование внедрения системы «кайзен-костинг». Параллельное использование данных систем необходимое условие достижения целевой себестоимости. Можно сказать, что «кайзен-костинг» является прямым продолжением и неотъемлемой частью «таргет-костинга».

Система управления «кайзен-костинг» имеет отличие в моменте реализации такой системе в жизненном цикле продукции, механизмах и применяемых инструментах. Принципиальное различие систем калькулирования «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» состоит в моменте применения данных методик, подходах и методах достижения общей цели. На основе теоретического анализа систем калькуляции себестоимости представим сравнительную характеристику по выделенным параметрам и представим в таблице 3.7.

Таблица 3.7

Принципиальные различия систем калькулирования «таргет-костинг» и «кайзен-костинг»

Параметры сравнения	«Таргет-костинг»	«Кайзен-костинг»
Момент	Этап проектирования	Этап производства
Философия	«Направить все силы на стадии проектирования продукции на определение целевой себестоимости»	«Повышение эффективности технологических процессов при производстве»
Подход	Итеративный подход к разработке продукта	Постоянное повышение эффективности путем небольших улучшений
Метод и ограничения	Целевая себестоимость заставляет менеджеров находить новые инновационные решения, но при этом ограждает от применения более дорогостоящей технологии	Повышение эффективности в рамках 3-5%-го превышения дрифтінг затрат при установлении целевой себестоимости
Преимущества	Весь процесс с замысла продукта приобретает инновационный характер, но не выходя за рамки целевой себестоимости	Экономия средств на сокращении цикла и объемов проектных работ по коренному улучшению продукта.
Цель	Достижение целевой себестоимости	

Источник: разработано авторами

В смешанной модели учета используем компоненты вышеописанных учетных практик: калькуляцию себестоимости по целевым затратам «таргет-костинг», достижение компромисса между качеством, функциональностью и ценой, межфирменные исследования, согласованное управление затратами, калькуляцию себестоимости при постоянном улучшении качества «кайзен-костинг». Калькулирование себестоимости по стадиям жизненного цикла продукта и от разработки до окончания сервисного обслуживания продукта

позволяет исчислить себестоимость в разрезе объекта калькулирования – жизненный цикл, где затраты на весь жизненный цикл способствуют принятию решения о дальнейшем производстве продукта (рисунок 3.13). Если схематически изобразить процесс управления по целевой себестоимости («таргет-костинг») на предприятиях АПК, можно увидеть, что «движение» к целевой себестоимости – двустороннее. С одной стороны, менеджментом осуществляется влияние на цену продукции на стадии проектирования и планирования, что отражено в концепции продукта АПК.

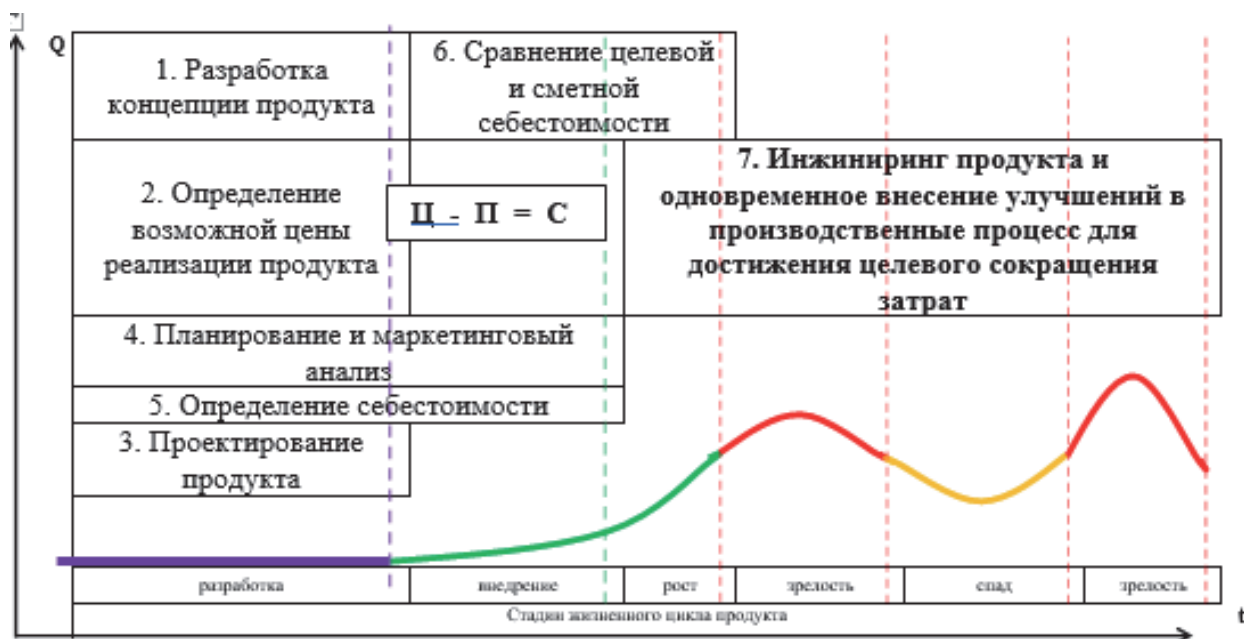


Рисунок 3.13 – Схема применения систем калькулирования «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» в межорганизационных отношениях

Источник: разработано авторами

С другой стороны, осуществляется формирование целевой себестоимости продукта посредством инжиниринга, усовершенствования технологических операций в рамках определенного заранее объема затрат.

Участник 2 при производстве и реализации продукции молочного направления планирует получить 18% прибыли (целевая норма прибыли). Упрощенно предположим, что возможный годовой объем продаж и производства по 50 000 единиц каждого вида продукции. Рассчитаем сметную себестоимость. Целевая себестоимость единицы продукции, определенная по «таргет-костинг», составляет по видам продукции:

Кисломолочная продукция 65,6 рублей ($80 - 80 * 0,18 = 65,6$);

Молочная продукция 69,5 рублей ($85 - 85 * 0,18 = 69,5$);

Творожная продукция и сливочное масло 246 рублей ($300 - 300 * 0,18 = 246$).

Сметная себестоимость:

Кисломолочная продукция 67,6 рублей;

Молочная продукция 72,5 рублей;

Творожная продукция и сливочное масло 246 рублей.

Таким образом, разница между сметной и целевой себестоимостью составляет:

- по продукции «кисломолочная продукция» – 2 руб., или 3,05% ((67,6 руб.- 65,8 руб.) / 65,6 руб. x 100%). В расчете на объем производства – 100 тыс. руб.;

- по продукции «молочная продукция» – 3 руб., или 4,32% ((72,5 руб. – 69,5 руб.) / 69,5 руб. x 100%). В расчете на объем производства – 150 тыс. руб.;

- по продукции «творожная продукция и сливочное масло» – 4 руб., или 1,62% ((250 руб. – 246 руб.) / 246 руб. x 100%). В расчете на объем производства 200 тыс. руб.

Представленные расчетные данные отобразим в таблице 3.8, где по группам продукта приведены удельные и накопленные сметные и целевые показатели себестоимости продукции по группам.

Таблица 3.8

Расчетные показатели по группам продукции Партнера №1

Группы продукции	Себестоимость удельная, руб.		Себестоимость накопленная, тыс. руб.		Отклонение		Относительное отклонение, %
	целевая	сметная	целевая	сметная	по накопленной	по удельной	
Кисломолочная продукция	65,6	67,6	3 280	3 380	100 000	2	3,05
Молочная продукция	69,5	72,5	3 475	3 625	150 000	3	4,32
Творожная продукция и сливочное масло	246	250	12 300	12 500	200 000	4	1,63
Итого	381,1	390,1	19 055	19 505	450 000	9	8,99

Источник: разработано авторами

Разница между сметной и целевой себестоимостью по трем группам продукции в среднем составит 450 тыс. руб., что по итогам проектирования на стадии разработки продукта должно быть максимально нивелировано. Для этого проводится дрефтинг затрат, факторный анализ себестоимости, структурный анализ влияния каждой статьи расходов на себестоимость изделия в общей совокупности, разрабатываются пути снижения расходов.

Для исчисления себестоимости продукции затраты группируются в соответствии с разработанным справочником затрат и учитываются по статьям калькуляции, предложенным в соответствии с Учетной политикой для целей управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, что позволяет контролировать правильность и целесообразность расходов и изыскивать резервы снижения себестоимости продукции.

Рассмотрим подробнее методику ценообразования и работу системы «кайзен-костинг». Уникальность данной методики в рамках межфирменного сотрудничества заключается в том, что жизненный цикл продукции изменен – после стадии спада, происходит повторение стадии зрелости. Данная трансформация привычного цикла вызвана следующими причинами:

- применения возможностей синергетического эффекта при усовершенствовании товара и снижения себестоимости;
- уникальный инструментарий применения «кайзен-костинг» и «таргет-костинг» в рамках партнерства компаний (бенчмаркинг, совместная система поддержки себестоимости и группы проектирования).

Пример приведем на базе межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК трех субъектов – Участник №1, Участник №2, Участник №3. Соответственно занимающиеся переработкой, производством и реализацией продукции животноводства. Участник №1 производит масло сливочное крестьянское и масло сливочное традиционное (табл. 3.9). При рассмотрении жизненного цикла обоих продуктов предположим, что продукты достигли стадии зрелости и вступили в стадию спада. Межорганизационная проектная группа приступила к седьмому этапу «Инжиниринг продукта и одновременное внесение улучшений в производственные процесс для достижения целевого сокращения затрат».

Решением проектной группы для приближения к целевой себестоимости стало – диверсификация массовой доли жирности продукции и усовершенствование технологии производства, путем исключения длительного замораживания сливок. Участник №1 и Участник №2 организуют своевременную и непрерывную поставку молока с животноводческих комплексов «Анечка» и «Лиза». Таким образом, исключена необходимость запаса сливок и их заморозки.

Участник №1 проводит диверсификацию производства по ассортименту продукции (таблица 3.9).

Производит масло сливочное традиционное с м.д.ж. 72,5% весом 500 г., масло сливочное традиционное с м.д.ж. 72,5% весом 180 г., масло сливочное традиционное с м.д.ж. 82,5% весом 180 г., масло сливочное крестьянское остается без изменений с м.д.ж 72,5%.

Данные мероприятия позволяют оптимизировать состав затрат и сократить отклонение сметной себестоимости от целевой на 0,72% за счет синергетического эффекта партнеров сотрудничества и поиска путей оптимизации себестоимости. «Кайзен-задача» для Участника 1 стояла 8,99% – это означает, что в процессе производства переменные издержки в целом должны быть снижены на 8,99% (450 тыс. руб.). Для этого по отдельным статьям прямых и косвенных переменных затрат устанавливаются свои «кайзен-задачи».

Таблица 3.9

Расчетные показатели по группам продукции Участника 1

Группы продукции	Себестоимость удельная, руб.		Себестоимость, руб. за кг		Объем производства		Себестоимость, накопленная за партию, тыс. руб.		Отклонение		Отклонение, %
	целевая	сметная	целевая	сметная	т	тыс. шт.	целевая	сметная	по накопленно й, тыс. руб.	по удельной, руб.	
До преобразований											
Масло сливочное крестьянское 72,5 м.д.ж. 500 г – партия 50 тыс. шт	217,17	221,17	434,34	442,34	25	50	10 859	11 059	200	4	1,84
Масло сливочное традиционное 82,5 м.д.ж. 500 гр – партия 50 тыс. шт	231,7	235,7	463,4	471,4	25	50	11 585	11 785	200	4	1,73
Итого	449	457	898	914	50	100	22444	22844	400	8	1,78
После преобразований											
Масло сливочное крестьянское 72,5 м.д.ж. 500 г – партия 50 тыс.шт	217,17	221,17	434,34	442,34	25	50	10 859	11 059	200	4	1,84
Масло сливочное традиционное 82,5 м.д.ж. 180 гр	83,412	84,852	463,4	471,4	6,48	38	3 003	3 055	52	1,44	1,73
Масло сливочное традиционное 72,5 м.д.ж. 500 гр	222,17	221,62 5	444,34	443,25	12	24	5 332	5 319	-13	-0,545	-0,25
Масло сливочное традиционное 72,5 м.д.ж. 180 гр	79,981 2	79,785	444,34	443,25	6,48	38	2 879	2 872	-7	-0,1962	-0,25
Итого	603	607	1786	1800	50	100	22073	22304	232	5	1,05

Источник: разработано авторами

Путем оптимизации технологического процесса при производстве масла сливочного Участник №1 оптимизировал сметные издержки в размере 232 тыс. рублей. Экономия выражена в сокращении потребления электроэнергии холодильного оборудования, сокращения трудозатрат, материальных затрат, повышения производительности. Таким образом, целевая себестоимость единицы продукции имеет важное значение при управлении затратами по методике «таргет-костинг» и «кайзен-костинг».

Рассмотрим применение системы «таргет-костинг» в растениеводстве. Применяя систему «таргет-костинг» координирующий орган межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК провел маркетинговое исследование по динамике цены 1 тонны зерна, и задал конкурентоспособную цену на зерно в размере 12 220 рублей за 1 тонну. В стратегических планах сотрудничества стоит цель получить прибыль в размере 4000 рублей с 1 тонны. Реализовав модель ценообразования по системе «таргет-костинг» себестоимость должна составить 8220 руб. за 1 тонну. Рассчитаны плановые показатели и сценарии для реализации целевых показателей.

На втором этапе были собраны фактически понесенные переменные затраты, согласно утвержденным Партнером 1 коэффициентам разнесены косвенные затраты и получены следующие фактические показатели. После доработки зерна (после завершения бизнес-процесса 20 Очистка зерна) получено 226602 ц полноценного зерна. Потери составили 1 238 ц от изначально полученной массы. Зерновые отходы составили 1350 ц. Лаборатория провела исследования на содержание в отходах полноценного зерна и пришла к выводу, что в среднем доля зерна составляет 35%.

В пересчете на полноценное зерно 472,5 ц зерновых отходов получена по итогу уборки урожая. Соломы оприходовано 45260 ц. Затраты на заготовку соломы составили 22 133 тыс. руб., а себестоимость 54,33 руб. за 1 ц. В результате суммирования зерновых отходов в условном 1 ц зерна нами получен общий объем зерна – 225 724,5 ц. Соответственно, себестоимость 1 ц зерновых отходов составит 300 руб. за 1 ц. На 5 этапе сравнения фактических и плановых (целевых) показателей получено отклонение в виде недополучения прибыли в размере 11,2 млн рублей, что вызвано отклонением себестоимости на 500 рублей с 1 тонны зерна и зерновых отходов в пересчете на условную тонну зерна. В таблице 3.10 представим удельные целевые и фактические показатели по озимой пшенице, зерновым отходам и соломе.

Таблица 3.10

Трансформированная формула ценообразования в системе «таргет-костинг» на примере производства озимой пшеницы и побочных продуктов

Вид продукции		Цена		-	Прибыль		=	Себестоимость	
		Цель	Факт		Цель	Факт		Цель	Факт
1	Зерно	12220	12220	-	4000	3500	=	8220	8720
2	Солома	672	761		203	218		469	543
3	Отходы	4250	4205		1200	1204		3050	3000
Итого		17142	17186		5403	4922		11739	12264

Источник: разработано авторами

При этом учитывая различия в целевых и фактических показателях по побочным продуктам, было выявлено превышение прибыли с 1 т продукции на 44 рубля. В пересчете на фактический объем произведенной основной и побочной продукции и реализованной получены следующие результаты, представленные в таблице 3.11.

Таблица 3.11

Анализ целевых и фактических показателей на примере производства озимой пшеницы и побочных продуктов

Вид продукции	Цена		–	Прибыль		=	Себестоимость	
	Цель	Факт		Цель	Факт		Цель	Факт
1 Зерно	276907644	276907644		90640800	79310700		186266844	197596944
2 Солома	27373248	31017639		8269002	8883939		19104246	22133700
3 Отходы	573750	567640		162000	162581		411750	405059
Итого	304854642	308492923		99071802	88357220		205782840	220135703
Отклонение	3 638 281			–10 714 582			14 352 863	

Источник: разработано авторами

Реализовав Блок 1 «Универсальный инструментарий калькулирования себестоимости» сделаны основные выводы. Результаты, полученные в таблице 27 позволяют сделать вывод о негативном отклонении фактических финансовых результатов от целевых. Так прибыль недополучена Партнером 1 на 10,7 млн рублей. Отклонения обусловлены превышением фактической себестоимости на 14,4 млн рублей. Однако, стоит отметить положительное влияние ценовой политики, средняя цена по побочным продуктам при производстве озимой пшеницы, что нивелировало часть риска недополученной прибыли в размере 3,6 млн рублей.

Блок 2 включает в себя методы глубокого анализа по векторам анализа, представленным на этапе 5. В нашем примере производства озимой пшеницы и побочных продуктов интерес представляет глубокий анализ продукту и бизнес-процессам, потому что пример носит локальный характер. Таким образом, проанализировав процессы по производству озимой пшеницы нами будут выявлены «узкие места» в производственном процессе, которые и вызвали отклонение себестоимости.

Метод учета по функциям или функциональный учет – метод пооперационного калькулирования, который рассматривает операции как объекты учета и калькулирования при исчислении себестоимости продукции. Данный метод в своей основе имеет распределение косвенных затрат поэтапно в связи с выполнением тех или иных бизнес-процессов. Данная методика является системой калькулирования полной себестоимости, что в нашем случае имеет большое значение, так как по результату Блока 1 у нас формируется полная себестоимость.

При разработке и внедрении проекта метода ABC учитываются нормы законодательства, а также учитываются все принципы эффективности, рациональности [44].

Алгоритм методики ABC можно представить в виде следующих этапов:

- 1) установление основных процессов, связанных с производством;
- 2) определение затрат по каждому выявленному процессу;

- 3) выделение драйверов затрат по каждому выявленному процессу;
- 4) применение ставки драйверов затрат к продуктам (единицам затрат).

ABC-метод является оптимальным для производства продукции растениеводства. В процессе выращивания сельскохозяйственной продукции, согласно технологическим картам, выделяются этапы технологического процесса – бизнес-процессы. На рисунке 3 нами уже были выделены подробно такие бизнес-процессы. Однако, для более глубокого анализа и оперативности охвата информации мы объединим бизнес-процессы в промежуточные группы. Это необходимо для того, чтобы при наличии большого массива бизнес-процессов в сжатые сроки определить группу операций, оказывающих негативное влияние, а потом провести глубокий анализ входящих в группу процессов. Выделим следующие группы:

1. Предпосевная обработка почвы: 01 Лушение стерни, 02 Вспашка, 03 Боронование зяби, 04 Культивация пара, 05 Транспортировка мин. Удобрений, 06 Внесение мин. Удобрений, 07 Предпосевная культивация.

2. Посев: 08 Протравка семян, 09 Погрузка семян, 10 Транспортировка семян и удобрений, 11 Сев.

3. Уход за посевами: 12 Боронование посевов весной, 13 Транспортировка удобрений, 14 Подкормка 1 р. – 0,9 ц/га, 15 Транспортировка воды и ядохимикатов, 16 Внесение гербицида и фунгицида.

4. Уборка: 17 Сбор урожая.

5. Доработка продукции: 18 Транспортировка зерна, 20 Очистка зерна.

Применив ABC-метод учета затрат Партнера 1 при производстве озимой пшеницы, мы распределили затраты по бизнес-процессам и представили по группам в таблице 3.12.

Таблица 3.12

Анализ целевых и фактических показателей на примере производства озимой пшеницы и побочных продуктов

Группа	Затраты				База		Расходы в расчете на 1 ед, руб.		Отклонения (+/-)	Отклонения в структуре
	факт, тыс. руб	%	план, тыс. руб	%	Площадь га	Валовый сбор, ц	факт	План		
Предпосевная обработка почвы	41693,0	21,1	35390,7	19,0	3844,16		10845,8	9206,4	1639,4	2,1
Посев	51572,8	26,1	39116,0	21,0	3844,16		13415,9	10175,4	3240,4	5,1
Уход за посевами	38926,6	19,7	44704,0	24,0	3844,16		10126,2	11629,1	-1502,9	-4,3
Уборка	28849,2	14,6	32596,7	17,5		226602	127,3	143,9	-16,5	-2,9
Доработка продукции	36555,4	18,5	34459,4	18,5		226602	161,3	152,1	9,3	0,0
Итого	197597	100	186267	100	X	X	X	X	X	0,0

Источник: разработано авторами

По результатам анализа таблицы 3.12 следует, что причина негативных отклонений вероятнее не лежит в группах бизнес-процессов 3, 4 соответственно уход за посевами, уборка. А отклонения по бизнес-процессам групп 1,2 и 5 предпосевная обработка почвы, посев и доработка продукции показали превышения плановых затрат над фактическими. На примере группы бизнес-процессов 5 Доработка продукции рассмотрим глубокий анализ по технологическим операциям, с целью выявления отклонений. На примере 5 группы процессов представим анализ затрат по элементам в таблице 3.13.

Таблица 3.13

Анализ целевых и фактических показателей на примере производства озимой пшеницы и побочных продуктов

Группа	Затраты				Валовый сбор, ц	Расходы в расчете на 1 ед.		отклонения (+/-)	Отклонения структуры
	факт, тыс. руб.	%	план, тыс. руб.	%		факт	план		
18 Транспортировка зерна	12794	35	6892	20	226602	56	30	26	15
20 Очистка зерна	23761	65	27567	80	226602	105	122	-17	-15
Итого	36555	100	34459	100	х	х	х	х	х

Источник: разработано авторами

По данным, представленным в таблице 3.13, можно сделать вывод, что бизнес-процесс 18 Транспортировка зерна повлияло на превышение фактических затрат. Анализ процессно-производственной карточки бизнес-процесса позволил сделать вывод, что удорожание процесса вызвано следующими факторами: повышение цен на ГСМ на 2,5%; повышение оплаты наемного транспорта на 3,9% за т/км; снижение доли собственного транспорта; в связи с дорожными работами транспортировка зерна по объездной дороге, что повлекло увеличение километража на 6%.

В результате совокупное влияние данных факторов повлекли изменения себестоимости. Нами проанализирован основной инструментарий Блока 1 и Блока 2 на примере производства озимой пшеницы и побочных продуктов. Блок 3 «Инструменты совершенствования» проводить относительно отдельного вида продукции неэффективно. Это связано с тем, что различные виды деятельности, продукты и процессы должны учитываться в направлениях совершенствования. Однако, некоторые направления можно выделить. Можно заключить договор с автозаправочной сетью на заправку топливом наемных автомобилей. Компенсация топлива для наемных машин позволит снизить стоимость 1 т/км, при эффективном контроле за целевым расходом топлива. Данное мероприятие носит благоприятный эффект, отметим некоторые преимущества: Участник 1 по компенсации топлива предъявит НДС к вычету; расходы на топливо сократят базу налога на прибыль; качественное топливо благоприятно повлияет на работу агрегатов автомобиля и снизит вероятность выхода из строя.

Таким образом, себестоимость единицы продукции имеет важное значение при управлении затратами. В то же время использование гибридной калькуляционной системы в практической работе межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК может вызвать следующие трудности: метод ABC разрушает традиционные представления о наборе затрат, разбивая процесс производства культур на малые разнородные группы, у каждой из которых должен быть свой уникальный драйвер действия. В то же время разнородные группы издержек и их драйверы могут иметь сходные характеристики и необходимо учитывать различия. Если при связывании действия с объектом издержек используется неподходящий драйвер, то распределение дает искаженные результаты; сложно разработать единый классификатор видов действий на предприятии; необходимо формировать и утверждать новые требования к первичной документации, т.е. обеспечивать формирование отчетов по тем видам деятельности, которые представлены в реестре.

Формирование единой системы управления затратами на базе различных систем калькуляции позволит построить оптимальную систему исчисления себестоимости продукции партнеров, выявить эталонные значения и направить вектор развития по пути оптимизации затрат в рамках управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК с использованием передового инструментария и синергии партнерства.

Контрольные вопросы

1. Раскройте понятия: носитель затрат, объект калькулирования.
2. Опишите основные категории пользователей управленческой информации о затратах и себестоимости продукции, работ или услуг в организации.
3. В чем заключаются отличия носителя затрат от объекта калькулирования?
4. Какое место в системе управленческого учета в организации занимает процесс учета затрат и калькулирования себестоимости?
5. В чем заключается трудоемкость процесса калькулирования?
6. Почему при установлении носителей затрат и объектов калькулирования важно учитывать особенности организации и технологии производства?
7. Какие классификации затрат необходимо использовать для целей расчета себестоимости, принятия управленческих решений?
8. Какие действия предпринимаются в организации в процессе калькулирования?
9. Процесс учета затрат на производство и калькулирования себестоимости является составной частью управленческого учета в организации?
10. Возможна ли ситуация на практике, когда этап учета затрат на производство и калькулирования отсутствуют в организации?
11. Какие записи делаются на счетах управленческого учета при списании общепроизводственных затрат?
12. Что понимают под прямыми расходами на производство?

13. Что включается в фактическую себестоимость заготовленных материалов?
14. Дайте понятие незавершенного производства.
15. Назовите принципы затрат незавершенного производства.
16. Что такое плановая себестоимость продукции?
17. Какие методы калькулирования используются в финансовом учете?
18. Что такое статьи затрат и элементы затрат?
19. Назовите принципы организации учета производственных затрат.
20. Что такое цеховая себестоимость, и чем она отличается от производственной и полной себестоимости?
21. Дайте определение себестоимости.
22. Назовите виды себестоимости.
23. Какова роль калькулирования в управлении производством?
24. Определите связь между калькулированием и производством?
25. Назовите принципы калькулирования и раскройте их содержание.

Тесты

1. Факторы, определяющие построение системы учета затрат на производство:
 - а) организационно-правовая форма предприятия;
 - б) право собственности;
 - в) состав учредителей;
 - г) технология изготовления и характер продукции, организация и тип производства.

2. В системе производственного учета определяются:
 - а) доходы и расходы организации по прочим операциям;
 - б) затраты на производство для оценки себестоимости отдельных видов произведенной продукции и остатков незавершенного производства;
 - в) состав и стоимостная оценка незавершенного производства;
 - г) полная себестоимость реализованной продукции и прибыль от продаж.

3. Издержки производства представляют собой:
 - а) себестоимость продукции, выраженная в денежных единицах;
 - б) израсходованная на что-либо сумма, затраты;
 - в) затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг);
 - г) сумма израсходованных денежных средств.

4. Расходы представляют собой:
 - а) часть затрат, понесенных предприятием для получения дохода;
 - б) будущие экономические выгоды;
 - в) затраты, отражаемые в балансе, как активы предприятия, способные в будущем принести доход.

5. Средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющих в наличии у предприятия, называют:
- а) издержками;
 - б) расходами;
 - в) ценой покупки;
 - г) затратами.
6. Под носителем затрат понимают:
- а) виды продукции (работ, услуг);
 - б) место возникновения затрат;
 - в) центры ответственности;
 - г) виды расходов.
7. На основе классификации затрат по элементам и статьям калькуляции определяют:
- а) структуру себестоимости;
 - б) форму себестоимости;
 - в) виды себестоимости;
 - г) структуру доходов.
8. Расходы, связанные с технологическим процессом изготовления продукции, называют:
- а) прямыми;
 - б) косвенными;
 - в) накладными;
 - г) основными.
9. Затраты, связанные с организацией, управлением и обслуживанием производства, называют:
- а) прямыми;
 - б) косвенными;
 - в) накладными;
 - г) основными.
10. В основу деления затрат на производственные и внепроизводственные положен признак группировки:
- а) по отношению к объему;
 - б) их целевого назначения в процессе производства;
 - в) по месту возникновения затрат;
 - г) по сфере возникновения затрат.
11. В основе деления затрат на основные и накладные лежит признак:
- а) место возникновения затрат;
 - б) номенклатура выпускаемой продукции;
 - в) экономическое содержание затрат;
 - г) роль затрат в технологическом процессе производства продукции.

12. В основе деления затрат на прямые и косвенные лежит признак:

- а) объем производства;
- б) сложность изготавливаемой продукции;
- в) место возникновения затрат;
- г) экономическая однородность затрат.

13. Руководство получает информацию о затратах в разрезе экономических элементов:

- а) в каких местах возникновения были использованы ресурсы;
- б) виды ресурсов использованные при осуществлении хозяйственной деятельности;
- в) виды ресурсов использованные на производство продукции;
- г) виды ресурсов потребленные центрами ответственности.

14. Информация о затратах в разрезе статей расходов дает ответ на вопрос:

- а) куда были направлены ресурсы предприятия в ходе осуществления хозяйственной деятельности;
- б) какие ресурсы были использованы предприятием в ходе осуществления деятельности;
- в) где возникли затраты по основному виду деятельности;
- г) в каких местах возникли затраты и их целевое назначение.

15. Явные издержки – это:

- а) плановые затраты, связанные с производством и обращением продуктов, товаров, работ и услуг;
- б) прогнозные затраты, связанные с производством и обращением продуктов, товаров, работ и услуг;
- в) фактические затраты, связанные с производством и обращением продуктов, товаров, работ и услуг;
- г) управленческие расходы, связанные с производством и обращением продуктов, товаров, работ и услуг.

16. Способ распределения расходов между отчетными периодами:

- а) влияет на себестоимость единицы продукции;
- б) не оказывает на затраты по объектам калькулирования никакого влияния;
- в) влияет только на величину маржинального дохода предприятия.

17. Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования между видами продукции могут распределяться пропорционально:

- а) сметным (нормативным) ставкам;
- б) количеству отработанных машинночасов;
- в) массе и объему выпускаемой продукции;
- г) всех вышеперечисленных баз распределения.

18. Общепроизводственные (общецеховые) расходы между видами продукции могут распределяться пропорционально:

- а) расходы на оплату труда производственных рабочих и доли расходов по эксплуатации производственных машин и оборудования;
- б) сметным (нормативным) ставкам;
- в) массе и объему выпускаемой продукции;
- г) всех вышеперечисленных баз распределения.

19. Общехозяйственные расходы между видами продукции могут распределяться пропорционально:

- а) цеховой себестоимости;
- б) сметным (нормативным) ставкам;
- в) массе и объему выпускаемой продукции;
- г) всех вышеперечисленных баз распределения.

20. Что такое калькуляция?

- а) способ обобщения данных текущего бухгалтерского учета для целей составления отчетности;
- б) способ расчета себестоимости продукции, выполненных работ, оказанных услуг, а также приобретенных средств производства;
- в) это подсчет затрат, выраженных в натуральной или денежной форме, после исполнения конкретного экономического события;
- г) способ обобщения затрат для выявления финансовых результатов;
- д) способ определения выручки от продаж.

21. Какие бывают калькуляции по времени составления:

- а) ежедневная и годовая;
- б) ежемесячная и годовая;
- в) плановая, нормативная и провизорная;
- г) плановая, нормативная и отчетная;
- д) предварительная и последующая.

22. Объектом калькулирования является:

- а) место возникновения затрат;
- б) продукт, работа, услуга;
- в) центр затрат.

23. Исчисление себестоимости единицы продукции обязательно в системе:

- а) налогового учета;
- б) финансового учета;
- в) статистического учета;
- г) управленческого учета.

24. По способу оценки затрат применяют следующие методы учета затрат:

- а) попередельный и позаказный;
- б) полный и маржинальный;

- в) фактический, нормативный и плановый;
- г) попроцессный и сокращенный.

25. Позаказный метод учета затрат и калькулирования применяется:

- а) в массовых и крупносерийных производствах;
- б) на промышленных предприятиях с единичным и мелкосерийным производством;
- в) в промышленных и непромышленных организациях, работающих по системе заказов.

3.4 Техника калькулирования себестоимости продукции АПК в учетно-аналитической системе межорганизационных отношений в интегрированных структурах

Управленческий учет межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК ввиду усложнения учетных процессов посредством многослойности аналитических задач и требований предполагает разработку качественно новой системы управления затратами. Рационально построенный учет затрат во многом определяет обоснованность принимаемых руководителями решений.

На основе внедрения новых технологий в рамках ограниченного бюджета, путем постановки «кайзен-задач», отечественные сельскохозяйственные товаропроизводители имеют шансы за счет внедрения технологий, без решения данной проблемы отечественные предприятия не только не смогут пробиться на мировые рынки, и выдержать усилившуюся конкуренцию. Элементы «таргет-костинг» в межорганизационной системе управления затратами задают данной системе стратегический характер. «Таргет-костинг» – система управления затратами, обеспечивающая влияние на оптимизацию затрат на производимую продукцию, контроля издержек и калькулирования себестоимости на основании фактического запроса потребителей и рыночной ситуации в целом в момент разработки и до начала выпуска продукции на рынок. Но почему мы рассматриваем «таргет-костинг» в межорганизационной гибридной системе калькулирования себестоимости, ведь партнёры уже продукты выпускают? Потому что мы предлагаем пересмотреть выпуск каждого вида продукции через призму возможностей межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Данный процесс не мгновенный, но планомерно предлагается наладить данную систему калькулирования и управления затратами на каждый вид деятельности и продукт. При этом данный пересмотр мы предлагаем начать с пересмотра цены, установления предварительно установленной цены реализации, определяемой на основе маркетинговых исследований. В рамках сотрудничества и внутренних покупателей продукции есть возможность оперативного установления цены, с учётом интересов партнёров и покупателей второго, третьего уровня и потребителей. Формула зависимости цены и себестоимости будет выглядеть следующим образом: *Цена – Прибыль = Себестоимость*.

Методика «таргет-костинг» в классическом её применении позволяет до начала производства, снизить все риски, связанные с производством и реализацией продукции. Но в нашем случае, когда продукт уже производится, мы можем с опорой на практику производства нивелировать один риск за другим либо, отказаться от производства.

Модель первого блока системы управления затратами межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК представлена на рисунке 3.14.

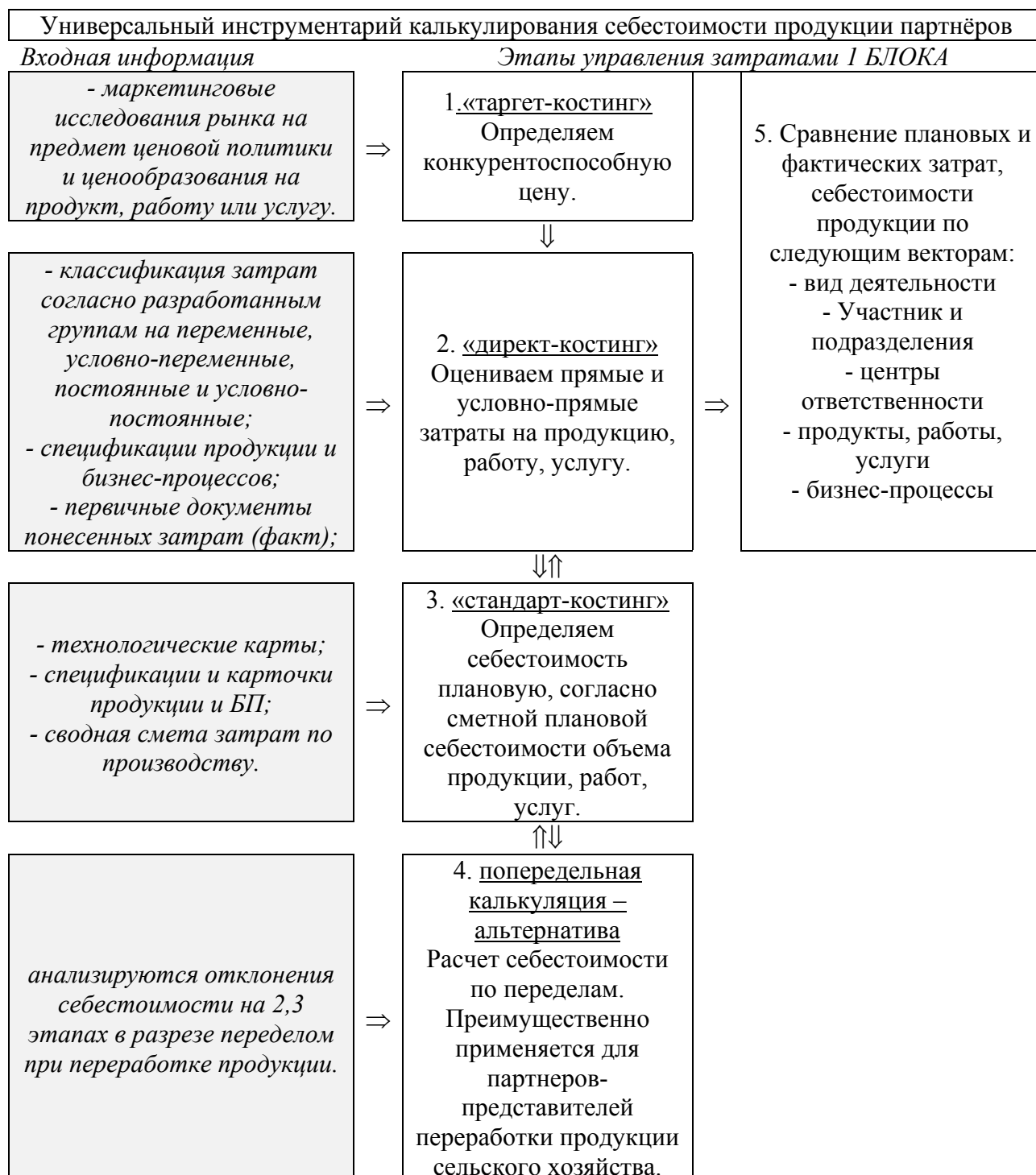


Рисунок 3.14 – Универсальный блок системы управления затратами межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК

Источник: разработано авторами

Первый блок состоит из традиционной гибридной системы калькулирования себестоимости на схеме – «Универсальный инструментарий калькулирования себестоимости».

Среди стратегических преимуществ и необходимости использования элементов является ориентированность на рыночную среду и то, что она отвечает требованиям стратегического управления затратами и учитывает внешние факторы влияния на параметры производственной деятельности. В результате в рамках сотрудничества партнёры имеют все инструменты для достижения желаемой себестоимости при этом не за счет ухудшения качества продукции, а за счёт оптимизации затрат, эффективной работы и использования альтернативных резервов снижения затрат.

Первостепенная и постоянная ориентация системы «таргет-костинг» на требования рынка и потребителей является преимуществом при управлении затратами, наряду с калькуляцией целевых затрат, позволяющих достичь заложенной нормы прибыли с опорой на современные экономические условия.

Вторым этапом Блока 1 предполагается определение фактических переменных затрат по системе «директ-костинг». Применение метода «стандарт-костинг» позволит определить нормативную себестоимость. Четвёртый этап альтернативный, либо происходит анализ выявленных отклонений, как обязательный элемент управления затратами, либо изучается себестоимость по переделаем, что крайне актуально для сотрудничества, содержащего предприятия переработки. Таким образом, первый блок является универсальным и его проведение обязательно для управления затратами. Стоит отметить, что на данном этапе для каждого элемента учётных практик важны входные потоки данных. Так для «таргет-костинг» – это маркетинговые исследования, для «директ-костинга» требуются ряд источников, помимо фактических первичных документов, потребуется информация из спецификаций и технологических карт, что требуется и для «директ костинг», но с добавлением сметной информации по затратам.

Агропромышленное производство и сельское хозяйство – это области деятельности, неразрывно связанные с землей, биологическими активами, на которые оказывают влияние множество факторов, тем самым повышая нестабильность организаций АПК. При этом необходимо учитывать и ряд требований юридических, экономических, социальных, наряду с биологическими законами. Например, сезонный характер производства обусловил необходимость создания значительных материальных запасов, что замедляет скорость оборота средств. Этим определяется ресурсоёмкость отрасли сельского хозяйства и значительно низкой скоростью окупаемости инвестиций (рисунок 3.15). Система управления затратами межорганизационных отношений в интегрированных структурах агропромышленного комплекса (АПК) включает в себя методы и инструменты, которые используются для эффективного управления затратами между различными организациями внутри интегрированных цепочек поставок в АПК.



Рисунок 3.15 – Система управления затратами межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК
Источник: разработано авторами

Цель системы управления затратами межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК – обеспечить эффективное распределение и оптимизацию затрат между организациями, участвующими в интегрированных цепочках поставок.

Это позволяет снизить издержки, повысить эффективность и конкурентоспособность всей системы АПК. Важно отметить, что конкретные методы и инструменты системы управления затратами межорганизационных отношений могут различаться в зависимости от конкретной структуры и особенностей интегрированной системы АПК.

Несмотря на универсальный характер Блока 1 системы управления затратами межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, данная модель учитывает особенности специфики предприятий АПК.

В данной модели учета используем компоненты следующих учетных практик: калькуляцию себестоимости по целевым затратам «таргет-костинг», достижение компромисса между качеством, функциональностью и ценой, межфирменные исследования, согласованное управление затратами, калькуляцию себестоимости при постоянном улучшении качества «кайзен-костинг», «директ-костинг», «стандарт-костинг» и попередельную калькуляцию, функционально-стоимостной анализ (АВС) и некоторые альтернативные методики на этапах глубокого анализа Блока 2 и совершенствования Блока 3.

Блок 2 представляет собой вытекающее из Блока 1 продолжение анализа выявленных отклонений, но уже в следующих векторов: вид деятельности; Участник и подразделения; центры ответственности; продукты, работы, услуги; бизнес-процессы.

Выделение именно данных направлений обусловлено разработанным Планом счетов управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Элементы выработанной модели апробированы на примере бизнес-формирования организаций АПК Липецкой области. Методика, разработанная в рамках данного исследования, рассматривается на примере компаний сельского хозяйства Участник 1, которая взаимодействует в рамках сотрудничества трех организаций. Участник №1 – организация основным видом деятельности которой является производство продукции растениеводства. Участник №2 – переработка продукции растениеводства. Участник №3 – реализация продукции сельского хозяйства.

Основные составляющие системы управления затратами межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК включают:

1. Постановка целей и планирование: В системе управления затратами определяются цели и планы, связанные с оптимизацией затрат между организациями в интегрированной структуре АПК. Это может включать планирование закупок, определение целевых затрат и разработку стратегий управления затратами.

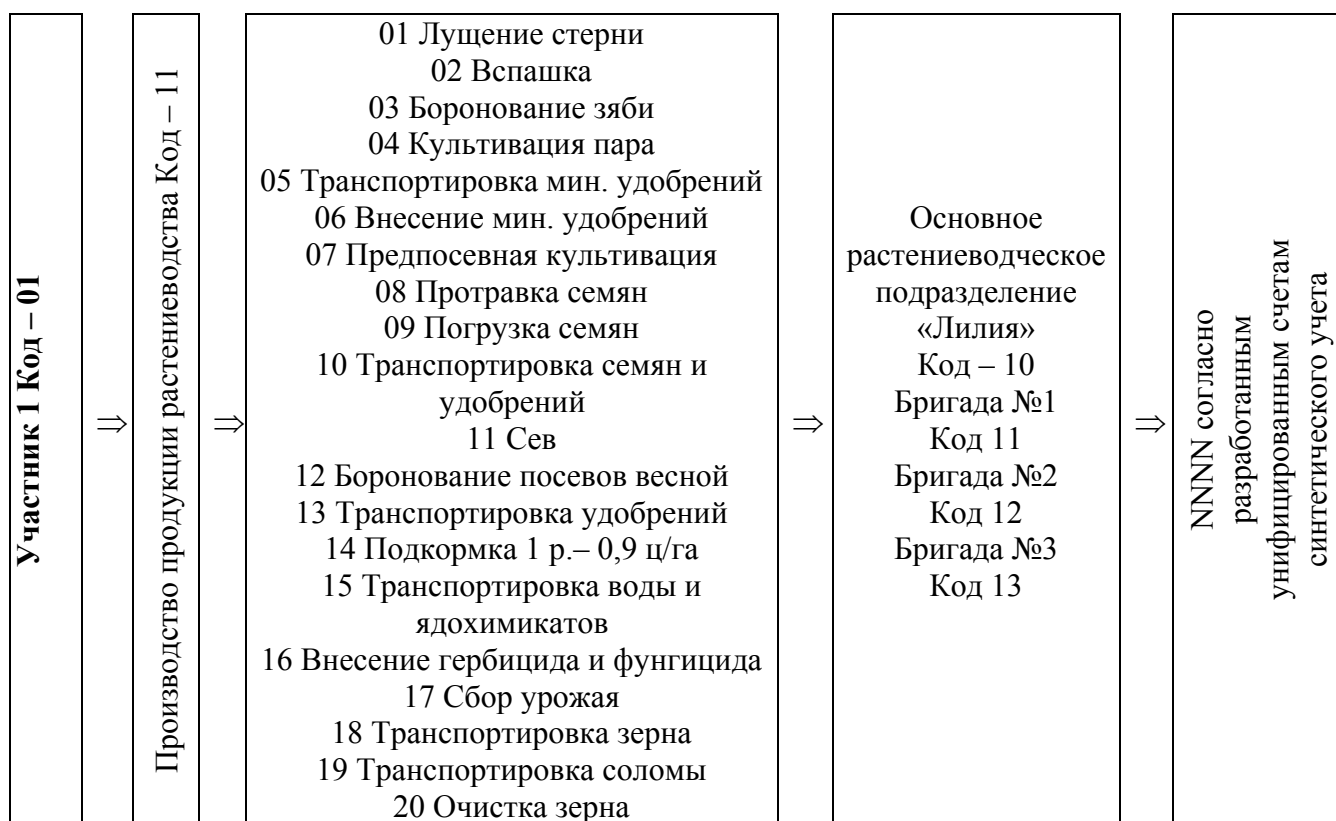
2. Бюджетирование и контроль: Бюджетирование является важным инструментом системы управления затратами в межорганизационных отношениях АПК. Он позволяет определить запланированные затраты и контролировать их выполнение. Контроль затрат представляет собой

систематическое сравнение фактических затрат с запланированными и принятие необходимых мер для коррекции расхождений.

3. Учет и анализ затрат: Система учета затрат позволяет фиксировать и классифицировать затраты между организациями в интегрированной структуре АПК. Анализ затрат включает оценку и сравнение затрат между различными организациями, выявление причин расхождений и разработку рекомендаций для улучшения управления затратами.

4. Сотрудничество и взаимодействие: В системе управления затратами важное значение имеет сотрудничество и взаимодействие между организациями в интегрированной структуре АПК. Это может включать обмен информацией о затратах, совместное планирование и принятие решений, а также разработку совместных стратегий и программ снижения затрат.

На примере управления затратами при производстве, переработке и реализации озимой пшеницы и побочных продуктов ее производства, переработки реализуем представленную модель на рисунке 3.16.



Источник: разработано авторами

Рисунок 3.16 – Формирование управленческого счета по производству озимой пшеницы Партнера 1

Участник 1 (код 01 в плане счетов управленческого учета сотрудничества) при производстве продукции растениеводства за период оприходовали 411600 ц зерна. Отметим вид деятельности код 11 – производство продукции растениеводства.

Согласно технологической карте выделены бизнес-процессы и представлены ниже в соответствии с кодами единого плана счетов управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных

структурах АПК. Представим наглядно процесс формирования счета управленческого учета для сбора затрат по производству озимой пшеницы Участником 1.

Применяя систему «таргет-костинг» координирующий орган межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК провел маркетинговое исследование по динамике цены 1 тонны зерна, и задал конкурентоспособную цену на зерно в размере 12 220 рублей за 1 тонну. В стратегических планах сотрудничества стоит цель получить прибыль в размере 4000 рублей с 1 тонны. Реализовав модель ценообразования по системе «таргет-костинг» себестоимость должна составить 8220 руб. за 1 тонну. Рассчитаны плановые показатели и сценарии для реализации целевых показателей.

На втором этапе были собраны фактически понесенные переменные затраты, согласно утвержденным Партнером 1 коэффициентам разнесены косвенные затраты и получены следующие фактические показатели. После доработки зерна (после завершения бизнес-процесса 20 Очистка зерна) получено 226602 ц полноценного зерна. Потери составили 1 238 ц от изначально полученной массы. Зерновые отходы составили 1350 ц. Лаборатория провела исследования на содержание в отходах полноценного зерна и пришла к выводу, что в среднем доля зерна составляет 35%. В пересчете на полноценное зерно 472,5 ц зерновых отходов получена по итогу уборки урожая. Соломы оприходовано 45260 ц. Затраты на заготовку соломы составили 22 133 тыс. руб., а себестоимость 54,33 руб. за 1 ц. В результате суммирования зерновых отходов в условном 1 ц зерна нами получен общий объем зерна – 225 724,5 ц. Соответственно, себестоимость 1 ц зерновых отходов составит 300 руб за 1 ц. На 5 этапе сравнения фактических и плановых (целевых) показателей получено отклонение в виде недополучения прибыли в размере 11,2 млн рублей, что вызвано отклонением себестоимости на 500 рублей с 1 тонны зерна и зерновых отходов в пересчете на условную тонну зерна. В таблице 3.14 представим целевые и фактические показатели по озимой пшенице, зерновым отходам и соломе.

Таблица 3.14

Трансформированная формула ценообразования в системе «таргет-костинг» на примере производства озимой пшеницы и побочных продуктов

Вид продукции		Цена		-	Прибыль		=	Себестоимость	
		Цель	Факт		Цель	Факт		Цель	Факт
1	Зерно	12220	12220	-	4000	3500	=	8220	8720
2	Солома	672	761		203	218		469	543
3	Отходы	4250	4205		1200	1204		3050	3000
Итого		17142	17186		5403	4922		11739	12264

Источник: разработано авторами

Было выявлено превышение прибыли с 1 т продукции на 44 рубля. В пересчете на фактический объем произведенной продукции и реализованной получены следующие результаты, представленные в таблице 3.15.

Анализ целевых и фактических показателей на примере производства озимой пшеницы и побочных продуктов

Вид продукции	Цена		–	Прибыль		=	Себестоимость	
	Цель	Факт		Цель	Факт		Цель	Факт
1 Зерно	276907644	276907644		90640800	79310700		186266844	197596944
2 Солома	27373248	31017639		8269002	8883939		19104246	22133700
3 Отходы	573750	567640		162000	162581		411750	405059
Итого	304854642	308492923		99071802	88357220		205782840	220135703
Отклонение	3 638 281			–10 714 582			14 352 863	

Источник: разработано авторами

Реализовав Блок 1 «Универсальный инструментарий калькулирования себестоимости» сделаны основные выводы. Результаты, полученные в таблице 2 позволяют сделать вывод о негативном отклонении фактических финансовых результатов от целевых. Так прибыль недополучена Партнером 1 на 10,7 млн рублей. Отклонения обусловлены превышением фактической себестоимости на 14,4 млн рублей. Однако, стоит отметить положительное влияние ценовой политики, средняя цена по побочным продуктам при производстве озимой пшеницы, что нивелировало часть риска недополученной прибыли в размере 3,6 млн рублей.

Блок 2 включает в себя методы глубокого анализа по векторам анализа, представленным на этапе 5. В нашем примере производства озимой пшеницы и побочных продуктов интерес представляет глубокий анализ продукту и бизнес-процессам, потому что пример носит локальный характер. Таким образом, проанализировав процессы по производству озимой пшеницы нами будут выявлены «узкие места» в производственном процессе, которые и вызвали отклонение себестоимости.

Метод учета по функциям или функциональный учет – метод пооперационного калькулирования, который рассматривает операции как объекты учета и калькулирования при исчислении себестоимости продукции. Данный метод в своей основе имеет распределение косвенных затрат поэтапно в связи с выполнением тех или иных бизнес-процессов. Данная методика является системой калькулирования полной себестоимости, что в нашем случае имеет большое значение, так как по результату Блока 1 у нас формируется полная себестоимость. ABC-метод является оптимальным для производства продукции растениеводства. В процессе выращивания сельскохозяйственной продукции, согласно технологическим картам, выделяются этапы технологического процесса – бизнес-процессы. Для глубокого анализа и охвата информации мы объединим бизнес-процессы в промежуточные группы. Это необходимо для того, чтобы при наличии большого массива бизнес-процессов в сжатые сроки определить группу операций, оказывающих негативное влияние, а потом провести глубокий анализ входящих в группу процессов. Выделим следующие группы:

1. Предпосевная обработка почвы: 01 Лушение стерни, 02 Вспашка, 03 Боронование зяби, 04 Культивация пара, 05 Транспортировка мин. Удобрений, 06 Внесение мин. Удобрений, 07 Предпосевная культивация.

2. Посев: 08 Протравка семян, 09 Погрузка семян, 10 Транспортировка семян и удобрений, 11 Сев.

3. Уход за посевами: 12 Боронование посевов весной, 13 Транспортировка удобрений, 14 Подкормка 1 р.– 0,9 ц/га, 15 Транспортировка воды и ядохимикатов, 16 Внесение гербицида и фунгицида.

4. Уборка: 17 Сбор урожая.

5. Доработка продукции: 18 Транспортировка зерна, 20 Очистка зерна.

Применив ABC-метод учета затрат Партнера 1 при производстве озимой пшеницы, мы распределили затраты по процессам и представили по группам в таблице 3.16. Причина негативных отклонений вероятнее не лежит в группах бизнес-процессов 3, 4 соответственно уход за посевами, уборка. А отклонения по бизнес-процессам групп 1,2 и 5 предпосевная обработка почвы, посев и доработка продукции показали превышения плановых затрат над фактическими. На примере группы бизнес-процессов 5 Доработка продукции рассмотрим глубокий анализ по технологическим операциям, с целью выявления отклонений.

Таблица 3.16

Анализ целевых и фактических показателей на примере производства озимой пшеницы и побочных продуктов

Группа	Затраты				База		Расходы в расчете на 1 ед, руб.		Отклонения (+/-)	Отклонения в структуре
	факт, тыс. руб	%	план, тыс. руб	%	Площадь га	Валовый сбор, ц	факт	план		
Предпосевная обработка	41693,0	21,1	35390,7	19,0	3844,16		10845,8	9206,4	1639,4	2,1
Посев	51572,8	26,1	39116,0	21,0	3844,16		13415,9	10175,4	3240,4	5,1
Уход за посевами	38926,6	19,7	44704,0	24,0	3844,16		10126,2	11629,1	-1502,9	-4,3
Уборка	28849,2	14,6	32596,7	17,5		226602	127,3	143,9	-16,5	-2,9
Доработка продукции	36555,4	18,5	34459,4	18,5		226602	161,3	152,1	9,3	0,0
Итого	197597	100	186267	100	X	X	X	X	X	0,0

Источник: разработано авторами

На примере 3.16 группы процессов представим анализ затрат по элементам в таблице 22. По данным представленным в таблице 22, можно сделать вывод, что бизнес-процесс 18 Транспортировка зерна повлияло на превышение фактических затрат. Анализ процессно-производственной карточки бизнес-процесса позволил сделать вывод, что удорожание процесса вызвано следующими факторами: повышение цен на ГСМ на 2,5%; повышение оплаты наемного транспорта на 3,9% за т/км; снижение доли собственного транспорта; в связи с дорожными работами транспортировка зерна по объездной дороге, что повлекло увеличение километража на 6%.

Анализ целевых и фактических показателей на примере производства озимой пшеницы и побочных продуктов

Группа	Затраты				Валовый сбор, ц	Расходы в расчете на 1 ед.		Отклонения (+/-)	Отклонения структуры
	факт, тыс. руб.	%	план, тыс. руб.	%		факт	план		
18 Транспортировка зерна	12794	35	6892	20	226602	56	30	26	15
20 Очистка зерна	23761	65	27567	80	226602	105	122	-17	-15
Итого	36555	100	34459	100	х	х	х	х	х

Источник: разработано авторами

В результате совокупное влияние данных факторов повлекли изменения себестоимости. Нами проанализирован основной инструментарий Блока 1 и Блока 2 на примере производства озимой пшеницы и побочных продуктов. Блок 3 «Инструменты совершенствования» проводить относительно отдельного вида продукции неэффективно. Это связано с тем, что различные виды деятельности, продукты и процессы должны учитываться в направлениях совершенствования. Однако, некоторые направления можно выделить. Можно заключить договор с автозаправочной сетью на заправку топливом наемных автомобилей. Компенсация топлива для наемных машин позволит снизить стоимость 1 т/км, при эффективном контроле за целевым расходом топлива. Данное мероприятие носит благоприятный эффект, отметим некоторые преимущества: Участник 1 по компенсации топлива предъявит НДС к вычету; расходы на топливо сократят базу налога на прибыль; качественное топливо благоприятно повлияет на работу агрегатов автомобиля и снизит вероятность выхода из строя.

Рассмотрим дальнейшее отражение в едином управленческом учете межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК механизм отражения операций по переработки озимой пшеницы и производство из нее сортовой муки. Учитывая заложенный в структуре плана счетов управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК код бизнес-процесса, то ABC-метод имеет значительную роль в формировании гибридной системы калькуляции на уровне объединения экономических субъектов. В качестве объекта калькулирования используем муку. Методика, разработанная в рамках данного исследования, апробируется на примере компании сельского хозяйства Участник №2. Отражение специфики управленческого учета в сельскохозяйственных организациях рассмотрим на примере производства озимой пшеницы Партнером 1, ее переработки в сортовую муку Участником 2 в контуре межорганизационного формирования, представленного на рисунке 31 с детализацией структуры счета управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК.

Структурная схема для целей калькулирования себестоимости дает возможность выделить основные процессы в рамках переработки озимой пшеницы в сортовую муку. Уникальность схемы состоит в том, что себестоимость продукции представляется возможным анализировать как в разрезе

продукции, так и в разрезе операций. Такое решение в рамках межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК позволило получить инструмент для решения проблемы распределения накладных расходов, а также при определении эффективности отдельных видов деятельности с возможностью детализации проблемных участков.

Представим апробацию результатов применения ABC метода, обратимся к процессу переработки пшеницы, на базе рассмотренного ранее примера межорганизационных отношений (рисунок 3.17).

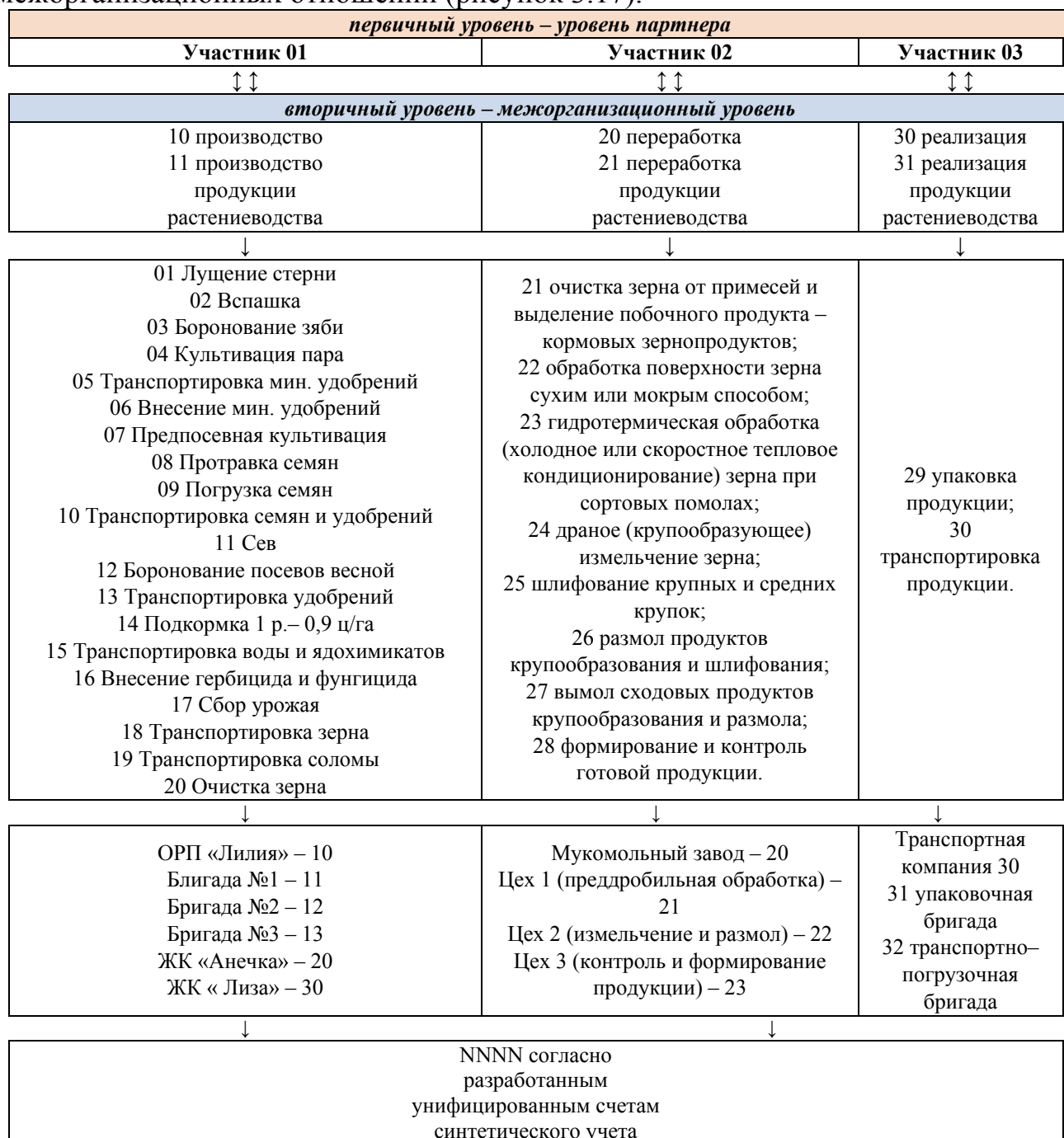


Рисунок 3.17 – Структурная схема формирования счетов управленческого учета для целей калькулирования себестоимости

Источник: разработано авторами

В результате промежуточных отчетов выявляются отклонения от плановых или нормативных показателей. Данные отклонения выявляются посредством

применения элементов «директ- и стандарт-кост», который были разработаны нами ранее. Применение элементов ABC модели калькулирования позволит проанализировать отклонения при производстве продукции в разрезе основных бизнес-процессов, представленных на рисунке 22. Далее при нахождении проблемного бизнес-процесса происходит его детальное разложение и анализ экспертным методом с использованием схем разложения линий производства по бизнес-процессам, которые заложены в Плане счетов.

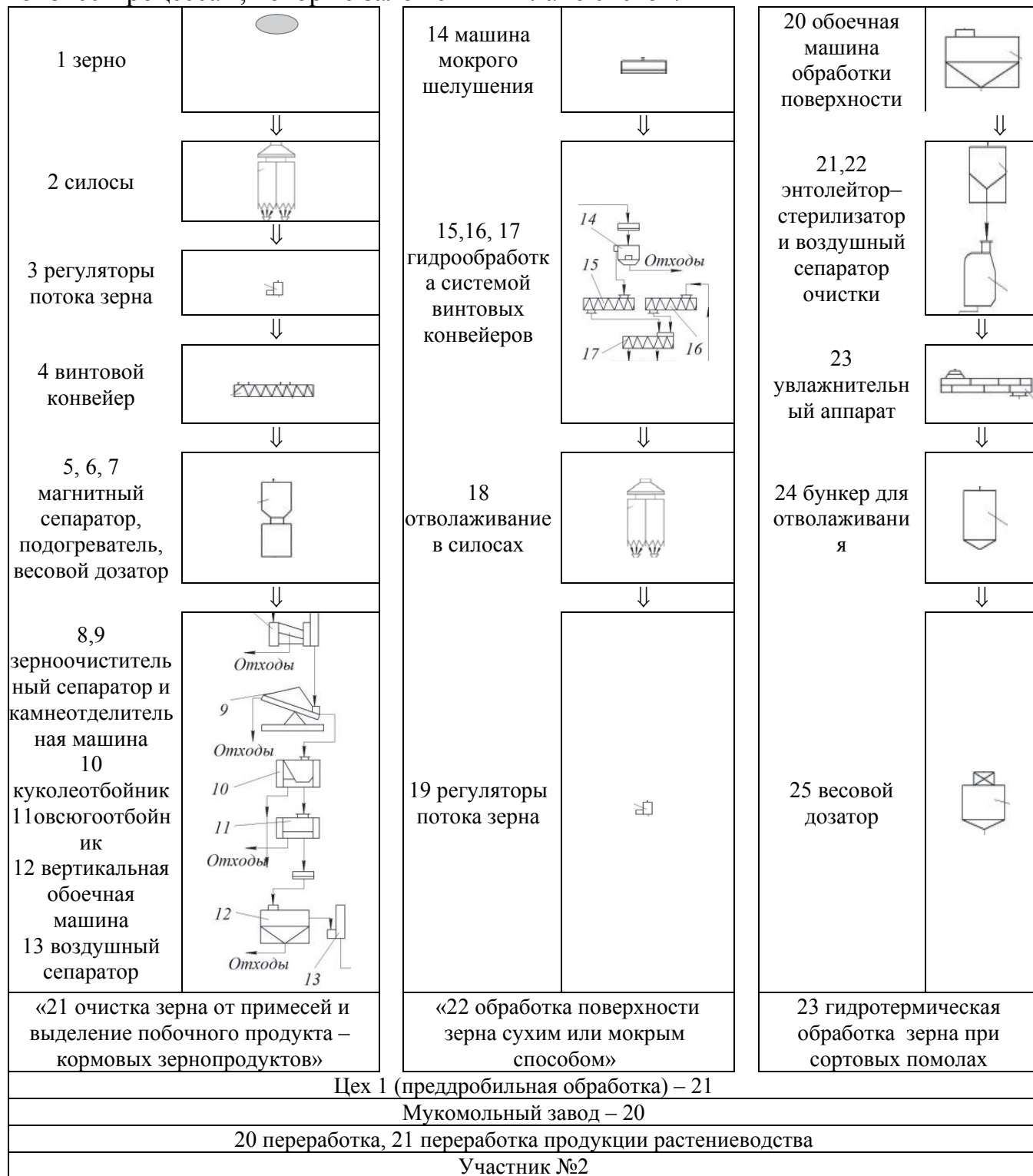


Рисунок 3.18 – Схема разложения линии производства сортовой муки из зерна пшеницы озимой для целей калькулирования себестоимости методом ABC

Источник: разработано авторами

Рассмотрим на примере переработки продукции растениеводства Партнером №2 озимой пшеницы на муку сортовую. Затраты при производстве сортовой муки будут собираться на счетах управленческого учета, согласно бизнес-процессам и подразделениям из рисунка 1 и выглядит следующим образом: 02.21.00.00.0000 [5].

Если организация принимает зерно на размол со стороны, то объектом калькуляции является услуга – стоимость помола 1 т зерна (рисунок 3.18).

Рассмотрим на рисунке 3.18 схемы разложения линии производства сортовой муки из зерна пшеницы озимой по бизнес-процессам для целей калькулирования себестоимости методом ABC на примере следующих процессов:

1. Бизнес-процесс «21 очистка зерна от примесей и выделение побочного продукта – кормовых зернопродуктов». Счет учета затрат согласно Плану счетов управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК подразделения Цех 1 (преддробильная обработка) Мукомольного завода: 02.21.21.21.0000.

2. Бизнес-процесс «22 обработка поверхности зерна сухим или мокрым способом». Счет учета затрат согласно Плану счетов управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК подразделения Цех 1 (преддробильная обработка) Мукомольного завода: 02.21.22.21.0000.

3. Бизнес-процесс «23 гидротермическая обработка (холодное или скоростное тепловое кондиционирование) зерна при сортовых помолах». Счет учета затрат согласно Плану счетов управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК подразделения Цех 1 (преддробильная обработка) Мукомольного завода: 02.21.23.21.0000.

При калькуляции себестоимости продукции мукомольного производства объектом калькуляции является основная продукция: мука, крупа, комбикорм, кормовые смеси, кормовые добавки; калькуляционной единицей – 1 тонна. Побочная продукция (отруби, мучная пыль) оценивается по ценам возможного использования (если побочная продукция используется внутри предприятия) или по цене реализации (если побочная продукция реализуется на сторону).

В таблице представим непосредственно затраты по бизнес-процессам по переработке муки. Данные для расчёта представим в таблице 3.18.

Таблица 3.18

Расчет прямых производственных затрат производства муки

Показатели	Стоимость зерна	Доставка зерна до элеватора	Издержки элеватора по приемке, хранению и отпуску зерна на автотранспортом	Доставка зерна на мельзавод автотранспортом	Итого стоимость зерна на мельзаводе	Издержки мельзавода при переработке тонны зерна в муку	Себестоимость 1 тонны муки будет большей, т.к. из 1 тонны зерна получается только 730 кг. муки, а для одной тонны муки необходимо переработать 1,37 тонн зерна (7240 x 1,37)	Итого затрат на сырье и его переработку	Отпускная цена без прибыли с НДС
Сумма на 1 тонну, руб.	5040	40	300	400	6140	1100	7240	9918	10909

Издержки мельзавода при переработке тонны зерна в муку									
Бизнес-процесс*	21	22	23	24	25	26	27	28	Итого
Сумма на 1 тонну, руб.	100	100	180	350	182	150	198	200	1100

Источник: разработано авторами

Рассмотрим пример калькуляции средней себестоимости муки Участника 2 на мельзаводе. Доставка муки на Мукольный завод осуществляется силами поставщика. Бизнес-процессы в таблице 3.18 представлены согласно их классификации. Таблица 3.18 демонстрирует как затраты распределяются по бизнес-процессам. В связи с тем, что каждый бизнес-процесс включает в себя линейку процессных операций является сложной структурной единицей. Так, например, Бизнес-процесс «21 очистка зерна от примесей и выделение побочного продукта – кормовых зернопродуктов» включает в себя 13 процессных операций. А бизнес-процесс «23 гидротермическая обработка зерна при сортовых помолах» состоит из 5-ти операций. Однако, распределение доли затрат на Бизнес-процесс 23 приходится больше. Таким образом, требуются дополнительные инструменты распределения затрат.

Метод ABC предполагает распределение накладных затрат с помощью драйверов затрат по каждому выделенному процессу. Основные проблемы ABC калькулирования себестоимости в контексте межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК:

- разработка единиц системы драйверов, т.е. измерителей результатов операций, функций, вида деятельности;
- расчет ставок драйверов (носителей затрат) путем деления суммы накладных расходов по каждой операции, функции на количественное значение драйвера.

В рассмотренном нами примере расчет ставки драйверов и определение системы таких измерителей представим в таблице 3.19.

Таблица 3.19

Виды деятельности и соответствующие им драйверы на примере бизнес-

Бизнес-процесс	Вид деятельности	Драйвер	Количество	Сумма на 1 т, руб.
21 очистка зерна от примесей и выделение побочного продукта – кормовых зернопродуктов;	Эксплуатация основного оборудования	Машино-час	2	100
	Эксплуатация вспомогательного оборудования	Машино-час	1	
	Переналадка оборудования	Количество переналадок, ед.	0	
22 обработка поверхности зерна сухим или мокрым способом;	Эксплуатация основного оборудования	Машино-час	2	100
	Эксплуатация вспомогательного оборудования	Машино-час	1	

	Переналадка оборудования	Количество переналадок, ед.	0	
23 гидротермическая обработка (холодное или скоростное тепловое кондиционирование) зерна при сортовых помолах;	Эксплуатация основного оборудования	Машин-час	6,7	180
	Эксплуатация вспомогательного оборудования	Машино-час	1	
	Переналадка оборудования	Количество переналадок, ед.	0	
24 драное (крупобразующее) измельчение зерна;	Эксплуатация основного оборудования	Машино-час	11	350
	Эксплуатация вспомогательного оборудования	Машино-час	2	
	Переналадка оборудования	Количество переналадок, ед.	0	
25 шлифование крупных и средних крупок;	Эксплуатация основного оборудования	Машино-час	5,7	182
	Эксплуатация вспомогательного оборудования	Машино-час	1	
	Переналадка оборудования	Количество переналадок, ед.	0	
26 размол продуктов крупобразования и шлифования;	Эксплуатация основного оборудования	Машино-час	5	150
	Эксплуатация вспомогательного оборудования	Машино-час	0	
	Переналадка оборудования	Количество переналадок, ед.	0	
27 вымол сходовых продуктов крупобразования и размола;	Эксплуатация основного оборудования	Машино-час	6	198
	Эксплуатация вспомогательного оборудования	Машино-час	1,8	
	Переналадка оборудования	Количество переналадок, ед.	0	
28 формирование и контроль готовой продукции.	Эксплуатация грузового автотранспорта	Тонно-километры	5	200
	Контроль за качеством продукции	Количество операций контроля	1	
	Погрузка, разгрузка материалов	Масса груза в тоннах (центнерах)	10	
	Потребление рабочей силы	Объем трудозатрат, чел.-ч	1	
Итого				1100

Источник: составлена автором

Таблица 3.19 подтверждает расходы, полученные в результате калькулирования себестоимости продукции методом АВС. Построение системы управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК путем использования отдельных компонентов отдельных учетных практик и методик в среднесрочной перспективе, позволит решить основную проблему в системе взаимодействия партнеров – разнородность получаемой для анализа информации. Формирование единой системы управления затратами на базе различных систем калькуляции позволит построить оптимальную систему исчисления себестоимости продукции партнеров, выявить эталонные значения и направить вектор развития по пути оптимизации затрат в рамках управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК с использованием передового инструментария и синергии партнерства. Отражение особенностей организаций сельского хозяйства в контуре управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК калькулировании себестоимости с элементами модели гибридной системы калькулирования себестоимости продукции, требует разработки форм отчетных и первичных документов, регистров и т.д.

4. Формирование в управленческом учете информации о межорганизационных отношениях в интегрированных структурах АПК

4.1 Внедрение сбалансированной системы показателей в систему управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК

Целью формирования системы показателей на базе адаптивной кибернетической системы внутреннего аудита для целей обеспечения экономической безопасности организаций агропромышленного является разработка механизма эффективного воспроизводства капитала, ресурсов, товаров, работ и услуг в сочетании с оптимальным уровнем удельных издержек, финансовой устойчивости и платежеспособности, достижение долгосрочных конкурентных преимуществ на мировом рынке. Комплексность при разработке стратегии развития АПК России в рамках обеспечения экономической безопасности страны заключается в проработке не только аспектов устойчивого развития в целом, но и в формировании отдельных современных механизмов адаптации существующих методик и практик диагностики опасностей, устранения угроз, нивелирования рисков к меняющимся условиям внешней и внутренней среды экономических единиц.

В современных условиях ведения бизнеса организации АПК сталкиваются с проблемами поддержания долгосрочных конкурентных преимуществ, что связано с необходимостью качественной работы над инструментами и механизмами поддержания устойчивого развития и приемлемого уровня экономической безопасности на фоне внешних дестабилизирующих факторов внешнего и внутреннего характера. вынуждены разрешать проблемы, связанные с обеспечением своей конкурентоспособности. Существенную роль в процессе формирования действенной организационно-экономической стратегии организаций сельского хозяйства играют системы учетно-аналитического, информационного обеспечения, а также система экономической безопасности и внутреннего контроля. Последняя позволяет оценить целесообразность и эффективность применения прочих инструментов стабилизации организации и достижения целей функционирования, а также действенность механизма поддержания конкурентных преимуществ.

Кибернетическая система внутреннего контроля базируется на информации управленческого учета и в основе механизма работы имеет систему сбалансированных показателей. Средства автоматизации в современных условиях цифровизации экономики являются необходимым элементом в основе любого бизнес-процесса.

Отслеживание хозяйствующим субъектов своего состояния стабильности, финансовой устойчивости и экономической безопасности подтолкнуло к

формированию новых концептуальных основ внутреннего контроля с элементами цифровизации, автоматизации и кибернетики. Неопределенность бизнес-среды повлияло на сложность отношения между организациями. Подобного рода изменения привели к смене традиционной конкуренции на парадигму сотрудничества. Долгосрочные отношения вышли на первый план и определили зависимость конкурентоспособности компаний от их взаимоотношений со стратегическими партнерами. В современных условиях межорганизационное сотрудничество – единственный инструмент нивелирования рисков неопределенности внешних факторов и залогом конкурентоспособности межорганизационных формирований. Партнеры могут использовать ресурсы друг друга при производстве отдельного продукта, выполнения общих задач на добровольной и независимой основе. Развитие сложных межорганизационных отношений требует постоянного и эффективного управления процессами. Управление, основанное на действующей системе, решающей задачи сотрудничества, с элементами кибернетической блок-схемы отвечает парадигме сотрудничества и требованиям, предъявляемым к процессу управления. Использование организационно-экономической модели системы контроля в контуре управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК начнем с теоретического анализа понятия управления и понятия контроля, а также отразить их взаимосвязь. Управление – это процесс по доведению до соответствия деятельности организации с ее планами и контроль достижения поставленных целей. Из определения следует, что при отсутствии планов и цели организации осуществление процесса управления становится невозможным, а также нецелесообразно определение основных правил и процедур, которыми должны руководствоваться в организации ее сотрудники. Контроль в переводе с английского языка означает контроль с последующим, корректирующим действиями, то есть контроль имеет значение и контроля, и управления. Гриффин Р. и Пастей М. под контролем понимают процесс мониторинга фактического уровня эффективности в настоящем времени, а также процесс внесения обратных корректив, обеспечивающих дальнейшее продвижение организации в направлении заданного уровня эффективности. Существуют три уровня контроля – стратегический, организационный и операционный. В узком смысле, понятие контроль трактуется как функция управления, с помощью которой менеджеры компании, выявляют и устраняют отклонение текущего положения бизнеса от эффективного запланированного варианта для решения поставленных управленческих задач. Контроль представляет собой инструмент по направлению процесса управления по пути достижения цели организации. Управление – это процесс по доведению до соответствия планам и цели фактической деятельности организации.

Система внутреннего контроля в стандартах аудиторской деятельности определена как «совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством организации в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности» [11].

Модель кибернетического внутреннего контроля в контуре управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК требует разработки целевых показателей опираясь на цели и подцели

сотрудничества. Система показателей, разработанная в рамках данного исследования, апробируется на примере межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК компаний АПК Липецкой области ГК ТРИО, в рамках трех организаций. Упрощенная модель межорганизационной учетно-аналитической системы представим на рисунке 4.1.



Рисунок 4.1 – Структурная схема межорганизационной учетно-аналитической системы

Источник: разработано авторами

На рисунке 4.1 представлен механизм информационного обмена между партнерами и координирующим органом межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, а также представлены основные элементы учетно-аналитической системы межорганизационного уровня. Данная схема позволяет представить роль и место системы внутреннего контроля, которая является неотъемлемой частью учетно-аналитической системы сотрудничества. Схема позволяет сделать вывод, что на уровне отдельного члена сотрудничества элементы учетно-аналитической системы могут повторяться. Информация, генерируемая на первичном уровне, передается в виде систематизированной и обработанной отчетности на уровень сотрудничества, где сводится в Межорганизационные аналитические регистры и отчеты. Кибернетическая система внутреннего контроля используется в межорганизационном управленческом учете для достижения информационной прозрачности и эффективности принятия решений. Особенность системы наличие прямых и обратных связей, а также процесс целенаправленного информационного воздействия управляющих элементов на объекты. Применение кибернетического подхода в межорганизационном сотрудничестве позволяет сохранять внутренние бизнес-процессы партнеров в тайне, то есть внутренние бизнес-процессы представляют собой «черные ящики» для внешних пользователей. А второе преимущество кибернетической системы внутреннего контроля состоит в обратных связях, оказывающих регулирующее воздействие. Представим модель кибернетической системы внутреннего контроля для условных трех партнеров

межорганизационных отношений в интегрированных структурах на рисунке 4.2.

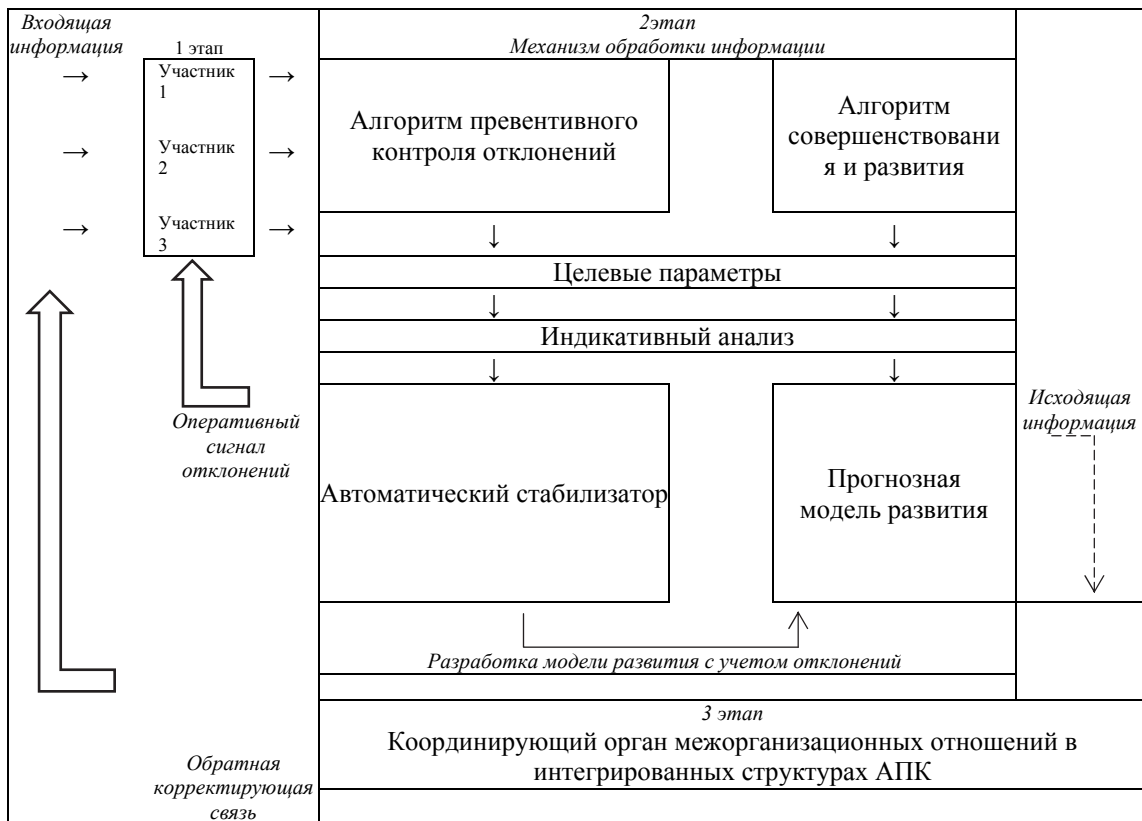


Рисунок 4.2 – Механизм внедрения кибернетической системы внутреннего контроля в контуре управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК

Источник: разработано авторами

Модель начинает функционировать путем ввода входящей информации управленческого учета партнерами на уровне субъекта межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Первый этап характеризуется отражением информации согласно Учётной политики по межорганизационному управленческому учету. Далее информация собирается на регистрах управленческого учета и отражается в отчетности каждого партнера. Отчеты передаются на второй этап, где информация анализируется. Первичный анализ информации по целевым параметрам и сравнение с индикаторами экономической безопасности сотрудничества позволяет создать прогнозную модель развития и совершенствования. Однако, если на 2 этапе найдены негативные отклонения от пороговых значений или отрицательная динамика, то членам межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК рассылается оперативный протокол отклонений. Данная мера необходима для оперативного реагирования в сжатые сроки и осуществление контрольных мероприятий на местах. Если показатели демонстрируют положительную динамику и соответствуют прогнозным значениям, то формируется модель дальнейшего развития и совершенствования. Модель передается рабочей группе межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК для формирования направлений дальнейшего комплексного развития партнеров и сотрудничества или корректировки существующих программ. Третий этап

представляет собой обратную регулируемую связь. Разработанная модель кибернетической системы внутреннего контроля в контуре управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК требует детальной проработки механизмов и алгоритмов, представленных на втором этапе.

Элементы учетно-аналитической системы тесно связаны между собой и эффективно функционируют в совокупности. Кибернетическая система внутреннего контроля базируется на информации управленческого учета в основе механизма работы имеет систему сбалансированных показателей. Средства автоматизации в современных условиях цифровизации экономики являются необходимым элементом в основе любого бизнес-процесса.

Направления, по которым проводится анализ и оценка по системе сбалансированных показателей межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК представлена на рисунке 26 по методике «снизу – вверх».



Рисунок 4.3 – Классификация направлений оценки по уровням значимости

Источник: разработано авторами

Если по одному или нескольким направлениям оценки достигается плановое значение с опережением, то система превентивно реагирует и прогнозирует новые цели. С другой стороны, если показатель демонстрирует отрицательную динамику на уровне ключевых показателей, то детальный анализ позволит

выявить сдерживающие факторы. Система кибернетического контроля выполняет функцию системы раннего оповещения, а также имеет возможность эталонного сравнения. Применение методов передовых технологий, в том числе использование самообучающихся технологий для оценки и прогнозирования с опорой на управленческий учет – это оптимальный вариант функционирования кибернетической системы внутреннего контроля. Представленная на рисунке 4.4 классификация содержит в себе универсальные направления анализа, которые будут применяться для оценки межорганизационного формирования. Диспозитивность модели состоит в том, что блоки анализа будут подбираться для конкретной ситуации. Сформированные блоки оценки могут изменяться в зависимости от постановки конкретных целей, задач, внедрения новых видов деятельности, внешних и внутренних факторов функционирования межорганизационного формирования. Рабочими документами в системе кибернетического внутреннего контроля в целях реализации функции управления будут выступать аналитические регистры. Количество регистров не ограничено, и они формируются в автоматизированной среде, путем выбора задачи и ввода следующих параметров: глубина аналитики; направление, вид деятельности; субъект межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, подразделение или цент ответственности; бизнес-процесс; статья затрат. Путем выбора вышеописанных характеристик пользователь оперативно подготовит отчет. Аналитическая составляющая регистров заключается в том, что есть возможность сформировать показатели, соответствующие восьмиступенчатой системе отчетности. При этом первые три уровня формируются вне зависимости от стороннего информационного и программного обеспечения. Отчеты четвертого уровня и выше формируются при условии синхронизации программного продукта с внешними информационными банками, загруженной информации или наличия средств моделирования, прогнозирования и информационного ресурса в памяти базы. Подобного рода аналитический отчетный элемент можно внедрить на базе многофункциональной системы дистанционного контроля предприятий Cropio. Для работы отчетов 1-3 уровней достаточно программных возможностей IT-решения Группы компаний ТРИО. Однако, для более глубокого анализа и решения всех задач межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК необходима интеграция с внешними мониторинговыми системами, программами по моделированию, статистической обработке и прогнозированию. Принципы межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК объясняют объективную необходимость разработки системы показателей. В основе оценки устойчивости, стабильности и уровня экономической безопасности межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК положена система сбалансированных показателей Нортон – Каплана.

В концепции Р. Каплана и Д. Нортон разработаны стратегические карты достижения целей по основным четырем аспектам – финансового, клиентского, внутренних процессов, обучения и роста. Каждый из которых включает в себя цели и задачи, показатели и инициативы. Таким образом, каждый показатель сбалансированных показателей связывает цели и способы их достижения [2].



Согласно синтетическим счетам учета затрат

Рисунок 4.4 – Механизм формирования системы показателей оценки устойчивости, стабильности и уровня экономической безопасности агроформированиям

Источник: разработано авторами

В рамках межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК для оценки уровня экономической безопасности составим модель стратегической карты и доработаем ее с учетом представленных выше сложностей, проблем управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Система показателей, входящая в комплексную систему оценки устойчивости, стабильности и уровня экономической безопасности межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, строится на базе модели системы сбалансированных показателей Нортон–Каплана, но при этом расщепляется на виды деятельности, присутствующие в агроформировании. Планом счетов управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК предусмотрено 12 знаков XX.YY.ZZ.VV.NNNN. Поэтому элементы системы сбалансированных показателей должны отражать специфику структуры счета, поэтому на рисунке 2 представим модель формирования системы показателей оценки устойчивости, стабильности и уровня экономической безопасности агроформирования. В структуре Партнера №1 Группы компаний ТРИО ранее были выделены два животноводческих комплекса «Анечка» (12) и «Лиза» (13), а также основное растениеводческое подразделение (ОРП) «Лилия» (01). По организационно-экономическим признакам выделим объектом учета затрат в растениеводстве – бригаду, а в животноводстве – ферму.

Центры ответственности межорганизационного формирования классифицируются на основании их разделения по видам доходов и затрат, которые, в свою очередь, вытекают из их функционального предназначения.

В составе межорганизационного формирования могут быть выделены следующие типы центров финансовой ответственности: Центр инвестиций; Центр прибыли; Центр маржинального дохода; Центр дохода; Центр затрат. Венчурный центр; Центр финансового учета (маржинальной прибыли, доходов или затрат).

1. Центр инвестиций – это структурное подразделение, которое в своем функционале имеет право распоряжаться внеоборотными активами партнеров межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК (осуществлять инвестиции и дезинвестиции) и отвечающее за величину ROI (отдача от инвестиций). Таким образом, показатели инвестиционной безопасности в рамках системы сбалансированных показателей формируются на основании данных центров ответственности.

2. Центр прибыли – ответственное подразделение за величину прибыли. Собрание учредителей партнеров межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, без права инвестирования.

3. Центр маржинального дохода – это структурное подразделение, например, Участник 4, который занимается продажей, т.е. отвечает за разницу доходов и переменных затрат.

4. Центр дохода – это подразделение, отвечающее только за реализацию по установленным ценам «сверху», например, розничный магазин.

5. Центр затрат – структурное подразделение, отвечающее только за затраты, цеха, административный аппарат.

6. Венчурный центр – это подразделения, которые отвечают за разработку новых продуктов до достижения определенного уровня рентабельности, а после центров инвестиций или центром прибыли, например, Партер 5 и 6.

7. Центр финансового учета – это подразделения, отвечающие за учет, соблюдение технологии, например, конструкторский департамент, бухгалтерия, технологический отдел.

Таблица 4.1

Система сбалансированных показателей оценки межорганизационных отношений

Составляющие ССП	Стратегические цели	Показатели
Внутренняя устойчивость		
<p>1. Финансовая</p> <p>1.1 Специализированные финансовые показатели</p> <p>1.2. Специализированные инвестиционные показатели</p> <p>1.3 Специализированные налоговые показатели</p>	Финансовая устойчивость	Оценка ликвидности и платежеспособности Темпы роста основных финансовых показателей. Прирост капитала межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Показатели непрерывности деятельности. Показатели формирования финансового левериджа по совместной деятельности.
	Увеличение стоимости партнеров	Рентабельность собственного капитала. Процент дохода от продаж по совместным проектам.
	Увеличение объемов реализации	Рентабельность продаж. Показатель роста объема продаж.
	Получение выручки от новых видов продукции	Удельный вес выручки от продажи новых видов продукции в общем объеме выручки от продаж.
	Минимизация затрат	Снижение удельного веса постоянных затрат в себестоимости продукции.
	Снижение объема дебиторской задолженности	Динамика дебиторской задолженности.
Внешняя устойчивость		
2. Рыночная	Увеличение продаж	Доля расходов на продажу в общей сумме расходов предприятия. Динамика расходов на продажу и доходов от продажи. Доля возврата продукции. Затраты, связанные с возвратом продукции. Общие затраты, связанные с возвратом продукции / Общий объем продаж, %. Полная производственная себестоимость продукции. Прибыльность продукта. Затраты на разработку продукции. Затраты на подготовительное производство + Затраты на разработку продукции) / Продажа, %. Показатели внедрения новых продуктов. Процент неприбыльных клиентов. Доля продаж новых видов продукции

Составляющие ССП	Стратегические цели	Показатели
2. Рыночная	Повышение удовлетворенности клиентов	Расширение клиентской базы. Средний оборот на клиента. Чистая прибыль клиента. Темп роста положительных отзывов. Удельный вес своевременно выполненных заказов. Доход от новых потребителей. Число новых потребителей
	Повышение качества продукции	Число неудачных новых видов продукции. Удельный вес сертифицированной / аттестованной продукции к общему объему Количество претензий к качеству продукции Экологичность разрабатываемой продукции Общее число добавок, используемых в производстве продукции на основании рекламаций / Общее число новых видов продукции, %
3. Поставщики	Сокращение издержек на сырье и материалы	Общая сумма издержек на сырье и материалы
		Количество совместных мероприятий с конкурентами
4. Экологическая	Повышение экологичности производства	Уровень подготовленности внедрения международных стандартов системы экологического менеджмента серии ISO
		Количество аварийных ситуаций.
5. Социальная	Увеличение рабочих мест	Количество новых рабочих мест в год.
Внутренняя устойчивость		
6. Производственная	Оптимизирование производственного процесса	Функциональная производственная себестоимость. Сумма фактических расходов на производство за месяц. Затраты на оплату сверхурочных работ. Простои оборудования. Процент брак. Соотношение прибыли к расходам на брак. Выход качественной продукции с первого раза. Отклонения от бюджетных значений по статьям расходов. Корректировка графиков поставки сырья.
		Усиление контроля за выполнением договорных отношений поставщиками.
		Уменьшение периода времени от приемки сырья до ее переработки
		Доля оптимизированных процессов
	Доля процессов, соответствующих международным стандартам качества серии ISO	
Сокращение производственных рисков		Надежность оборудования (количество случаев выхода из строя)
		Число несчастных случаев

Составляющие ССП	Стратегические цели	Показатели
7. Кадровая	Обеспечение необходимыми кадрами	Доля сотрудников, прошедших переподготовку
		Коэффициент текучести кадров. Динамика текучести. Доля сотрудников, обладающих навыками процессного управления от общей численности сотрудников. Уровень владения информационными технологиями. Доля сотрудников, обученных информационным технологиям в общем количестве
	Повышение производительности труда	Добавленная стоимость в расчете на одного сотрудника
	Обеспечение инновационными проектами	Количество идей, внедренных в производство. Участие сотрудников в совершенствовании деятельности предприятия. Доля сотрудников, входящих в команды проектов по совершенствованию от средней численности сотрудников. Эффект от внедрения инновационного проекта. Степень обеспечения информационными технологиями
8. Инновационная	Повышение качества продукции	Сокращение потерь от брака
	Повышение уровня используемых новых технологий	Доля НИОКР в общем объеме продаж
		Число патентов в год
	Повышение рентабельности инноваций в технологии	Доля модернизированного оборудования

Источник: разработано авторами

Исходя, из выделенных центров финансовой ответственности формируется группа показателей по определенным направлениям. Аналитические регистры оценки межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК представлены в таблице 4.2. Несмотря на широкий состав показателей, которые могут входить в отчетность, адаптивная составляющая учетно-аналитического обеспечения исключает показатели, на которые среда хозяйствования не оказала влияние и индикатор показателя в приемлемом уровне риска. И, наоборот, показатели, выходящие за индикаторное значение и показатели, на которые внешние и внутренние факторы могут или оказали влияние система выводит в форме отчетности. В качестве примера рассмотрим показатели по центрам финансовой ответственности – центр инвестиций в таблице 4.2.

Таблица 4.2

Аналитический регистр оценки инвестиционного блока межорганизационных отношений

Показатели	Характеристика показателя	Методика расчета	Индикатор	2019	2020	Отклонение (+/-)	Отклонение, %
1. Коэффициент инвестирования (W_1)	Какая часть собственного капитала вложена в расчете на 1 руб. внеоборотных активов	Собственный капитал/Внеоборотные активы	>1	0,36	0,55	0,19	82
2. Коэффициент обновления основных средств (ω_2)	Характеризует, какая часть основных средств поступила в отчетном году от общей их стоимости	Поступило основных средств в отчетном году/Стоимость основных средств на начало периода	$\geq 0,1$	0,06	0,25	0,19	-60
3. Коэффициент обновления поголовья животных (ω_3)	Характеризует, какая часть поголовья животных поступила в отчетном году от общей их стоимости	Поступило поголовье животных в отчетном году/Стоимость поголовья животных на начало периода	$\geq 0,15$	0,04	0,07	0,03	114
4. Коэффициент обновления семенного материала (ω_4)	Характеризует процесс обновления семенного фонда	Стоимость приобретенных семян/Стоимость семенного фонда на начало периода	$\geq 0,10$	0,09	0,15	0,06	-33
5. Коэффициент инвестиционной активности (ω_5)	Характеризует, какая часть финансовых ресурсов вложена в наиболее существенные инвестиционные активы	(Стоимость основных средств + Стоимость животных на выращивании и откорме + Финансовые вложения)/Стоимость имущества (Актив баланса)	$\geq 0,6$	0,62	0,67	0,05	-10
6. Коэффициент отдачи бюджетных инвестиций (ω_6)	Характеризует, какой размер выручки получен в расчете на 1 руб. бюджетных инвестиций	Объем денежной выручки, полученной вследствие бюджетных инвестиций/ Размер бюджетных инвестиций	≥ 1	0,50	1,01	0,51	-1
7. Коэффициент отдачи собственных средств (ω_7)	Характеризует, какой размер выручки получен в расчете на 1 руб. собственных средств, направленных на инвестирование	Объем денежной выручки, полученной вследствие инвестирования собственных средств/Размер собственных средств, направленных на инвестирование	≥ 1	1,92	1,17	-0,76	-15
8. Коэффициент прибыльности инвестиций	Характеризует, какой размер прибыли получен в расчете на 1 руб. инвестиционных вложений	Размер чистой прибыли, полученной вследствие инвестирования/Размер инвестиционных вложений	> 0	0,36	0,40	0,10	-100
9. Комплексный показатель инвестиционной безопасности	$KIb \geq 1,5$ высокий уровень инвестиционной безопасности на фоне активных инвестиционных процессов; $1 \leq KIb < 1,5$ средний уровень безопасности при динамичном инвестиционном развитии; $0 < KIb < 1$ низкая инвестиционная безопасности, объемы инвестирования меняются хаотично и нельзя говорить об их устойчивости и обеспечении инвестиционной безопасности.			0,289	0,182	0,107	724
10. Интегральный показатель				0,500	0,486	0,046	5

Источник: составлена автором

Рассчитав показатели инвестиционного блока, определим комплексный показатель инвестиционного блока, как отношение суммы значений качественных показателей к количеству таких показателей.

$$b = \sqrt[n]{\omega_1 \omega_2 \omega_3 \omega_4 \omega_5 \omega_6 \omega_7 \omega_8}, \quad (4.1)$$

где n – число исследуемых индикаторов, входящих в систему показатели по блоку (в данном случае их 8);

$\omega_1 \omega_2 \omega_3 \omega_4 \omega_5 \omega_6 \omega_7 \omega_8$ – темп роста качественного показателя (отношение значения показателя на конец года к данным на начало года).

Фактическое значение комплексного показателя для Партнера 1 за 2019–2020 года исследуемого периода представлен в таблице 4.2. Для Партнера 1 характерен низкий уровень инвестиционной безопасности на фоне низкой инвестиционной активности, где объемы инвестирования существенно меняются от года к году, нестабильны и нельзя говорить об их устойчивости. В отечности межорганизационного уровня с целью наиболее полной характеристики уровня инвестиционной безопасности используем интегральный показатель по числу членов сотрудничества.

Таким образом, формирование для сложноорганизованного экономического субъекта системы показателей целесообразно строить на базе кибернетической системы контроля. Диагностику устойчивости, стабильности и экономической безопасности межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК предложено проводить по методике Нортон-Каплана с опорой на модернизированный блок межорганизационного взаимодействия в системе показателей по заданным направлениям оценки.

4.2 Методика формирования управленческой отчетности при использовании управленческого учёта межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК

Современная рыночная экономика характеризуется возрастающей динамичностью. Это, в свою очередь, неуклонно повышает роль информации и технологий в экономическом процессе. Чтобы грамотно управлять любой социально-экономической системой, важно наладить поступление необходимой информации управленческому персоналу. Информационное обеспечение процесса управления включает в себя бухгалтерскую, управленческую и статистическую отчетность, оперативные данные. В настоящее время бухгалтерская отчетность хозяйствующих субъектов становится основным элементом информационного обеспечения управления.

О ключевой роли управленческой отчетности в управлении финансово-хозяйственной деятельностью организации свидетельствует тот факт, что она является главным информационным источником для принятия решений на каждом уровне хозяйственного процесса. Но вместе с этим наиболее полно и

развернуто управленческую отчетность можно охарактеризовать как консолидированную совокупность данных о результатах финансово-хозяйственной деятельности организации, а также ее текущем финансовом и имущественном положении. Именно благодаря отражению всех сфер деятельности субъекта бухгалтерская отчетность занимает главное место в иерархии учетного процесса.

Управленческую отчетность в рамках межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК можно определить, как систему детализированной информации о видах деятельности, субъектах, объектах, бизнес-процессах, статей, элементов затрат, моделей и прогнозов развития межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК.

Среди инструментов обеспечения экономической безопасности хозяйствующего субъекта в контексте межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК рационализация системы отчетности управленческого учета сельскохозяйственных товаропроизводителей является одной из стратегических целей современного экономического субъекта. Существующие методы и подходы по оценке эффективности производственных процессов и эффективности задействованных в ней затрат не отвечают требованиям развития новых форм межорганизационного взаимодействия компаний сельского хозяйства.

Система управленческой отчетности в системе адаптивной учетно-аналитической системы в рамках принятия управленческих решений является связующим звеном между составными частями учетно-аналитической системы. Разработка отчетности заложена в алгоритме постановки системы межорганизационного учета.

Сущность управленческой отчетности – дискуссионное понятие, ученые не пришли к общему мнению по понятию данной категории. В настоящее время наиболее распространена следующая трактовка понятия управленческой отчетности: система детализированной и определенной информации об имуществе, капитале, обязательствах, доходах и расходах организации, фактах хозяйственной жизни, их результатах, об условиях внешней и внутренней среды, оказавших влияние на результаты, необходимой управленческому персоналу для прогнозирования, планирования, организации, контроля и регулирования деятельности хозяйствующего субъекта. Ученые–экономисты, трактующие понятие управленческой отчетности в данном определении, закладывают единые подходы к содержанию и назначению отчетности.

В научных работах сформулирован широкий перечень требований к управленческой отчетности. На основании особенностей межорганизационных форм хозяйствования выделим те требования, которые актуальны и применимы для целей формирования управленческой отчетности межорганизационных форм сотрудничества агроформирований.

Основными требованиями к управленческой отчетности являются: своевременность, конкретность и доступность отчетной информации, объективность и сопоставимость отчетных данных, экономичность. Дополнительными требованиями к формированию отчетности с учетом особенностей форм межфирменного партнерства являются: адаптивность,

достоверность, полнота, целостность, последовательность представления информации о деятельности организации, существенность ее показателей. Подробнее разберем дополнительные требования к управленческой отчетности.

Достоверность управленческой отчетности межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК выходит на первый план в связи с тем, что управленческая деятельность требует срочности предоставления отчетной информации, зачастую пренебрегая точностью. В этом заключается различие бухгалтерской и управленческой отчетности. При этом для целей сотрудничества требование достоверности распадается на ряд условий: осмотрительность, правдивость, преобладание сущности над формой, нейтральность. На основе соблюдения данных параметров оценки достоверности отчетности, можно сделать вывод о возможности ее применения для принятия управленческих решений. Достоверность во многом зависит от качества источников формирования отчетности. Основной проблемой формирования отчетности является отсутствие рекомендаций по составу показателей управленческой отчетности, а также режим коммерческой тайны в отношении опыта разработки подобного рода форм. В рамках данного исследования стоит задача отражения во внутреннем Положении по управленческому учету форм отчетности межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Разработка отчетности и состава показателей требует применения всего комплекса учетной, плановой, финансовой и иной внеучетной информации (рисунок 4.5).

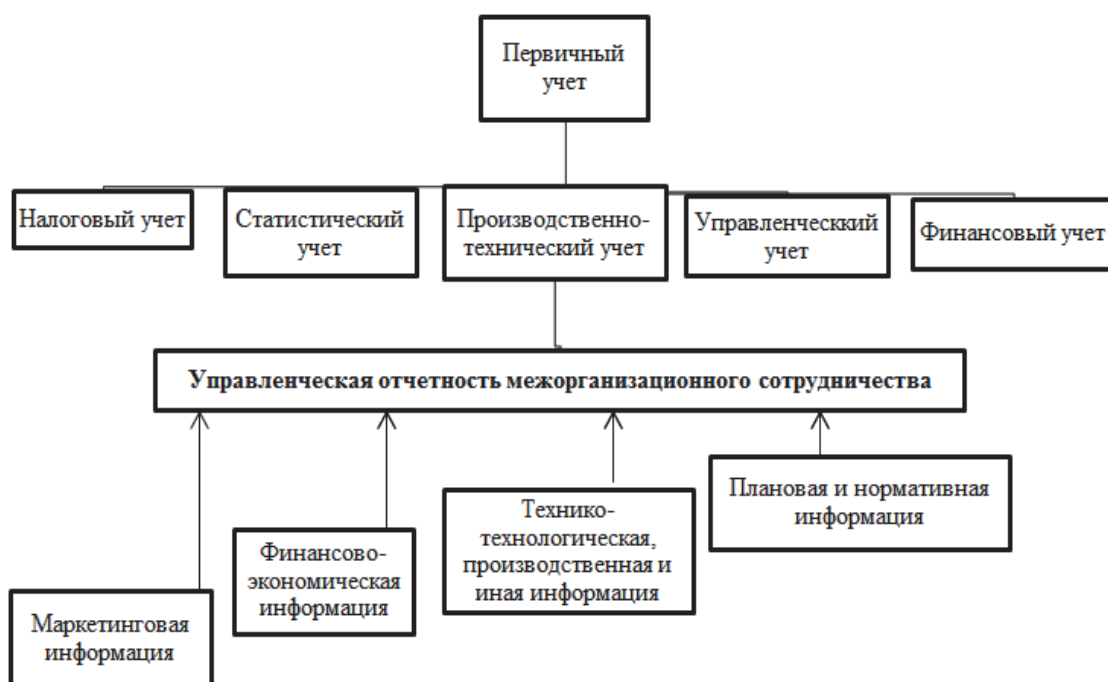


Рисунок 4.5 – Информационные источники управленческой отчетности межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК

Источник: разработано авторами

По данным рисунка представляется возможным отследить схему формирования информации для целей управления межорганизационным сотрудничеством. Данные первичного учета в детализации по налоговому,

статистическому, управленческому, финансовому и производственному видам учета, собираются по регистрам на уровне субъектов, абстрагируются и передаются на межорганизационный уровень, где собираются в формы управленческой отчетности. Информационными источниками служат данные маркетинговых исследований, финансово-экономическая информация, технико-технологическая, производственная, сметная, нормативная информация.

Полнота управленческой отчетности подразумевает представление исчерпывающей управленческой информации о наличии, движении и использовании ресурсов, имущества и обязательствах партнеров и сотрудничества в целом. Также отчетность должна отражать влияние среды функционирования партнеров, внутреннего экономического состояния на эффективность работы сотрудничества для обоснования эффективных управленческих решений.

Наиболее важным и сложно реализуемым требованием является целостность. Данное требование состоит в том, что члены партнерства должны в отчетности интегрировать как показатели отдельного субъекта, так и показатели межорганизационного формирования, как единой единицы хозяйствования. В рамках данного требования стоит отметить, что отчетность должна иметь возможности аналитического инструмента для оценки отдельных подразделений, центров прибыли или центров затрат.

Стоит отметить, что для управленческой отчетности выполнение требования «последовательности содержания» представления показателей отчетности должны иметь строго хронологический порядок от одного отчетного периода к другому, где изменение временного шага или хронологии является существенным принципом, и требуют пересмотра на межорганизационном уровне.

Адаптивность управленческой отчетности состоит в том, что содержание и форма управленческих отчетов должна отвечать современным реалиям и динамично изменяющимся отношениям. Таким образом отчетность подвергается систематическому пересмотру в разрезе содержания, формы. В том числе пересмотр обязателен при изменении вида деятельности, организационной структуры и системы управления, совершенствовании отчетности, расширении и углублении состава управленческой информации.

Сложность реализации следующего требования заключается в сотрудничестве субъектов различных видов деятельности, форм хозяйствования, масштабов деятельности и т.д. Это осложняет достижение сопоставимости показателей, представляемых в отчетных формах с данными плана, смет (бюджетов), нормами и нормативами, контрольными точками, с показателями предшествующих отчетных периодов. Инструменты для нивелирования данных проблем разработаны. Это, прежде всего, учетная политика для целей управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, аналитическая однородность учета и кодификация информационной базы.

Требование существенности отражения показателей управленческой отчетности достигается путем деления отчетности на субъектную, и отчетность межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. В

последней, показатели укрупняются, и абстрагируются несущественные показатели по количественным и качественным параметрам. Существенными признаются показатели, без которых невозможно объективная оценка деятельности субъекта или сотрудничества. Тонкий баланс существенности и угрозы перегрузки отчетности, требует разработки методики формирования состава отчетной информации. Бухгалтерский количественных подход не применим в данном случае, поэтому на смену ему приходит подход, основанный на учете характера показателей и их значимости в процессе поддержания управленческих решений. В зависимости от условий хозяйствования формируется состав отчетных показателей по проблемным сферам деятельности сотрудничества. Где существенная роль отводится индикативному анализу уровня экономической безопасности, вследствие обнаружения высоких рисков и неблагоприятия такой системой разрабатывается отчетность по «узким местам». И наоборот, где деятельность не подвержена угрозам, допускается повышение уровня существенности показателей управленческой отчетности и ограничение их количества [4].

Представим состав системы управленческой отчетности в контуре управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК для трех партнеров межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК на рисунке 4.6.



Рисунок 4.6 – Состав системы управленческой отчетности в контуре управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК

Источник: разработано авторами

В модели представлены два вида стрелок: пунктирные стрелки – это обратная регулирующая связь, которая выражена системой оперативных

решений по отклонениям; сплошные линии это потоки информации, характеризующиеся прямой связью и формирующие информационную базу.

Система отчетности начинает формироваться на первом этапе путем ввода входящей информации управленческого учета партнерами на уровне субъекта межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Данный этап представлен непосредственно стандартными отчетами. На рисунке рассмотрим процесс формирования отчетности в межорганизационных отношениях.

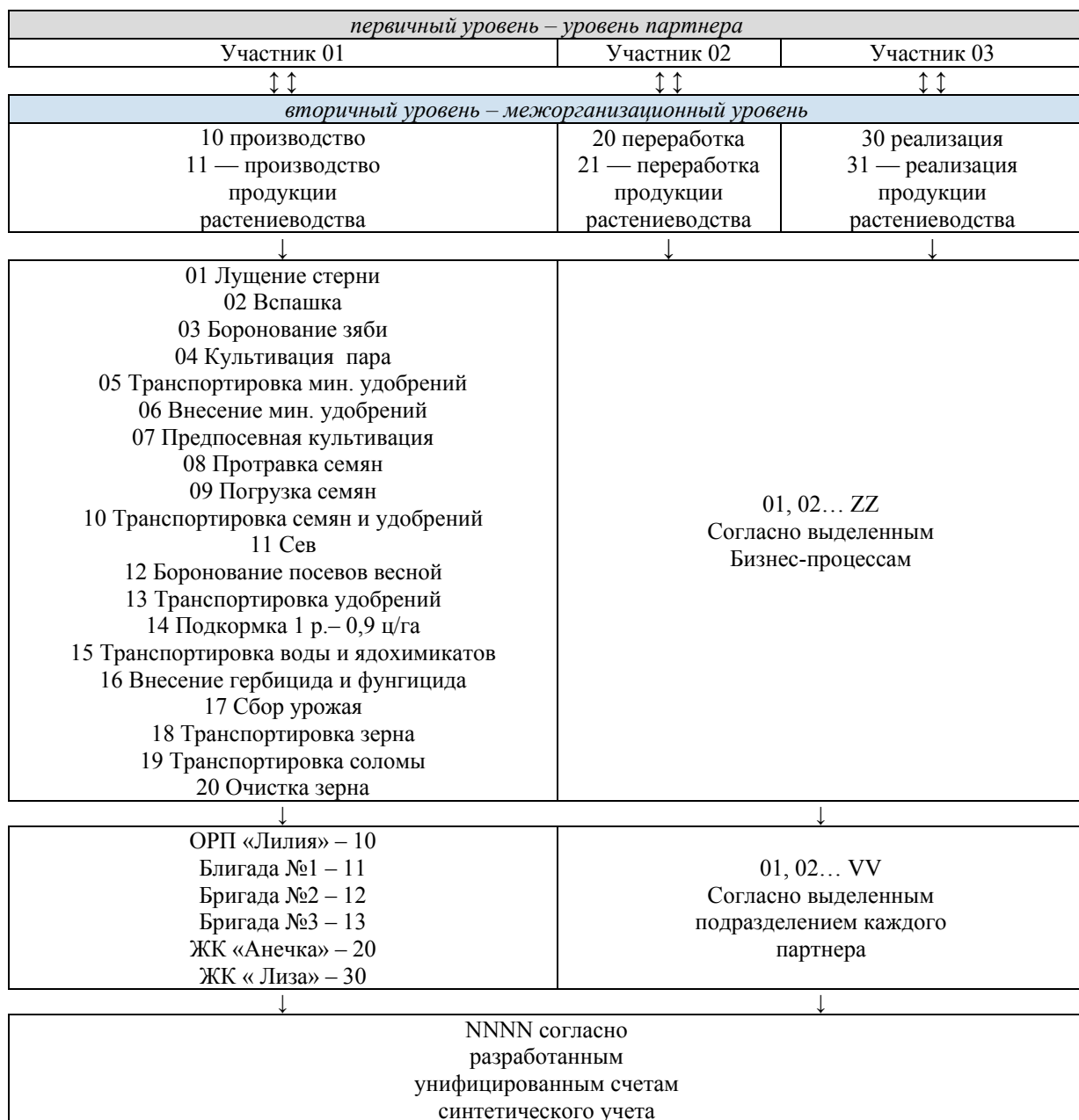


Рисунок 4.7 – Специфика счета управленческого учета для отражения операций по производству озимой пшеницы Участника №1

Источник: разработано авторами

Управленческая система отчетность используется в управленческом учете межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК для достижения информационной прозрачности и эффективности принятия

решений. Особенность такой системы наличие прямых и обратных связей, а также процесс целенаправленного информационного воздействия управляющих элементов на управляемые объекты. Применение многоступенчатого подхода формирования отчетности в межорганизационном сотрудничестве позволяет соблюдать принципы достаточности и экономичности.

Наглядным образом методику функционирования системы учета в автоматизированной среде представим на рисунке 4.8.



Рисунок 4.8 – Методика функционирования системы межорганизационного учета в автоматизированной среде

Внутренние бизнес-процессы партнеров остаются в тайне, то есть внутренние бизнес-процессы представляют собой «черные ящики» для внешних пользователей. А второе преимущество системы управленческой отчетности состоит в том, что по итогам ее формирования формируются обратные оперативные связи, оказывающих регулирующее воздействие. Отражение особенностей организаций сельского хозяйства в контуре управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК требует разработки форм не только отчетных, но и первичных документов, регистров сведений и т.д. Методика, разработанная в рамках данного исследования, апробируется на примере компании Участник №1 – Организация основным видом деятельности которой является производство продукции сельского хозяйства. Участник №2 – Организация основным видом

деятельности которой является переработка продукции растениеводства. Участник №3 – Организация основным видом деятельности которой является реализация продукции сельского хозяйства. Отражение специфики управленческого учета в сельскохозяйственных организациях рассмотрим на примере производства озимой пшеницы Партнером 1 в контуре межорганизационного формирования, представленного на рисунке 1 с детализацией структуры счетов управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК.

В организационной структуре Партнера № 1 выделены два животноводческих комплекса «Анечка» (20) и «Лиза» (30), а также основное растениеводческое подразделение (ОРП) «Лилия» (10). В рамках данного исследования нас интересует организационная структура растениеводческих подразделений. В составе комплекса «Лилия» выделены три бригады и присвоены соответствующие коды 11,12,13.

В основе отражения информации лежат следующие источники информации. Разрабатывается технологическая карта и инструкция агрономического сопровождения по озимой пшенице. Предполагая наличие нескольких партнеров производящих один и тот же вид продукции, а также различных технологий, то на базе технологических карт формируются отдельные спецификации. Участник вправе при отражении производства пшеницы в рамках одного периода выбрать ту или иную спецификацию, включающую альтернативный перечень бизнес-процессов. На каждый бизнес-процесс формируется карточка и присваивается номер согласно кодификатору, который в последствии отражается в составе 5,6 знаком счета управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК.

На данном этапе можно отметить реализацию нескольких проблемных точек специфики отрасли. На этапе создания спецификации стоит вопрос о трудоемкости данного процесса. Проблема состоит в том, что к моменту формирования перечня спецификаций должны быть сформированы источники информации, а также учитывая продолжительность производственного цикла в сельском хозяйстве необходимо необходима эффективная система планирования. Планирование является необходимым элементом для отражения норм расхода и затрат в карточке бизнес процесса, а далее сравнения их с фактическими в разработанной нами ранее отчетной документации управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Представим «Карточку бизнес-процесса» в рамках спецификации 3 «Спецификация технология Урожай-1» разработанной согласно технологической карте и инструкции агросопровождения Партнера №1 при производстве озимой пшеницы в таблице 4.3.

Таблица 4.3

**Карточка бизнес-процесса «Вспашка» по виду деятельности
«Производство продукции растениеводства», Участник №1**

Карточка бизнес-процесса			Код 02	Счет учета 00.00.02.00.0000		
Бизнес-процесс		«Вспашка»		Комментарий: Предшественник Чистый пар		
Вид работ		Полевая				
Дополнительные сведения		100 га – объем работ 206 усл. эт. га				
Всего затрат		2020 г.	2019 г.	Отклонения	(+/-)	%
		17579,14	17589,26			
№п/п	Статьи и виды расходов		План		Примечание	
1	Затраты на оплату труда, млн. руб		3			
	Работников за объем работ, чел		1			
	Расценка за 1 га, руб		11,84			
	Норма выработки		6,4			
	Количество нормосмен		15,6			
	Затраты труда человеко–час		125			
	Оплата труда по тарифам, руб		1183,8			
	Социальные взносы, руб		355,14			
	Всего оплата труда и взносы		1538,94			
2	Семена и посадочный материал, т		0			
3	Удобрения всего туков, т		9			
4	Средства защиты растения, кг		0			
	Протравитель, л (Витавакс – 200)		0			
	Гербицид, л (Прима 0,5 л/га)		0			
	Инсектицид, л (Бі–58 0,75 л/га)		0			
	Фунгицид, л (Альтосупер 0,5 л/га)		0			
5	ГСМ, л		1880			
	Стоимость		15040			
6	Другие		1000			
	Амортизация		500			
	–Т–150К –ПЛН–5–35		500			
Ответственный исполнитель центра			А.А. Иванищев			
Экономист			Л.А. Дербунова			

Источник: разработано авторами

Данная карточка является источником плановых затрат при формировании за период Процессно-производственная карточка «Производство продукции растениеводства», Участник №1, бизнес-процесс «Вспашка». Подобного рода механизм позволит оперативно сравнивать отклонение фактических данных от их плановых значений и своевременно оповещать и принимать мероприятия по нивелированию рисков нарушения производственного процесса или выявлять ошибки планирования.

Информация из первичных документов и регистров является основой для формирования стандартного блока отчетов.

Автоматизированная форма ведения учета за счет программного обеспечения позволит выводить аналитические регистры для целей управленческого учета.

В условиях производства продукции сельского хозяйства для целей управленческого учета, оптимизации деятельности организации, необходим оперативный учет по центрам ответственности прибылей и затрат. Данные для контроля должны систематизироваться в отчетных формах и поддаваться аналитической обработки менеджерами [2].

Каждый Участник на уровне своей организации, ведет управленческий учет, согласно Учетной политике, разработанной членами межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. План счетов управленческого учета, является приложением к Учетной политике, и носит индивидуальный характер в части первых восьми кодов, а 9-12 знаки имеют унифицированный характер. Рассмотрим подробнее структуру выводимых на печать форм первичных управленческих документов.

В таблице 4.4 представлена форма аналитического регистра «Процессно-производственная карточка» для целей оперативного контроля затрат, в рамках управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, формируемого автоматически в программной среде на основании сведений бухгалтерского учета. Процессно-производственная карточка разработана для Партнера №1, по виду деятельности «Производство продукции растениеводства», для участка №1, по производству сои.

Напомним, что согласно плану счетов затраты, будут собраны на счете управленческого учета: 01.11.01.01.0000. План счетов управленческого учета, является приложением к Учетной политике, и носит индивидуальный характер в части первых восьми кодов, а 9-12 знаки имеют унифицированный характер [1].

Таблица 4.4

Процессно-производственная карточка «Производство продукции растениеводства», Участник №1

Процессно-производственная карточка		Период		С xx.xx.xx по xx.xx.xx					
Организация	Участник №1/участок 1/соя			Утверждено приказом					
Единица измерения	руб.			Номер документа	Дата				
Центр ответственности	Затрат /прибыли	Бригада №1		1	01.01.2020				
Бизнес-процесс	Внесение минерального удобрения	Комментарий:							
Вид работ	Полевая								
Дополнительные сведения	100 га – объем работ								
Всего затрат		2018 г.	2019 г.	План	Факт	(+/-)	%	2018 г.	2019 г.
№п/п	Статьи и виды расходов		План	Факт	Отклонения (+/-)		Примечание		
1	Затраты на оплату труда, млн. руб.		3	2,8	-0,2				
	Работников за объем работ, чел		60	60	0				
	Стимулирующие выплаты, млн. руб.		1	1	0				
	Компенсационные выплаты, млн. руб.		0	0,2	0,2				

	По специальным договорам, млн. руб.	0,2	0,1	-0,1	
	За привлеченный труд партнёра, млн. руб.	0,8	0,9	0,1	
	Социальные взносы, руб.	0,9	0,84	-0,06	
	Всего оплата труда и взносы	5,9	5,84	-0,06	
2	Семена и посадочный материал, млн. руб.	1	1	0	
	Семена собственного производства,	0,2	0,3	0,1	
	Семена покупные	0,2	0,1	-0,1	
	Семена партнера	0,6	0,6	0	
3	Удобрения, кг			0	
	Минеральные удобрения, кг	1200	1200	0	
	Микроудобрения, кг	300	300	0	
	Органические, кг	2500	2100	-400	
	Итого затраты на удобрения, млн. руб.	1,3	1,2	-0,1	
4	Средства защиты растения, кг.	200	210	10	
	Химические, кг	200	210	10	
	Биологические, кг	0	0	0	
	Затраты на средства защиты, млн. руб.	1,3	1,2	-0,1	
5	ГСМ, л	500	500	0	
	Бензин, л	100	120	20	
	Дизельное топливо, л	300	280	-20	
	Прочее ГСМ, л	100	100	0	
	Затраты на ГСМ, руб.	4000 0	45000	5000	
6	Другие материалы - по видам	0	0	0	
Ответственный исполнитель центра		А.А. Иванищев			
Экономист		Л.А. Дербунова			

Источник: разработано авторами

Регистр позволит проанализировать затраты с детализацией по бизнес-процессам на уровне партнера по структурным подразделениям. Процессно-производственная карточка для целей учета, представленного в таблице 28, позволит получить следующую информацию: анализ выполнения плана по затратам; анализ отклонения от планов в стоимостном и натуральных единицах измерения; анализ технологии производства за три предыдущих периода. Для анализа данных процессов в рамках управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК разработан документ «Карточка бизнес-процессов» (таблице 4.5).

Таблица 4.5

Карточка бизнес-процессов (обслуживающие, вспомогательные), Участник №1

Карточка бизнес-процессов		Период		С xx.xx.xx по xx.xx.xx	
Организация	Участник №1/участок 1/соя			Утверждено приказом	
Единица измерения	руб			Номер документа	Дата
Центр ответственности	Затрат /прибыли	Бригада №1		1	01.01.2020
		Исполнитель			
Бизнес-процесс	Ремонт и ТО оборудования	Комментарий:			
Вид работ	Парковая				

Дополнительные сведения		50 тыс. чел. час – объем работ							
Всего затрат		2018 г.	2019 г.	План	Факт	(+/-)	%	2018 г.	2019 г.
млн.руб.		17,3	16,3	15,9	16,3	0,4	102,51	3,54	2,51
№п/п	Статьи и виды расходов	План	Факт	Отклонения (+/-)		Примечание			
1	Затраты на оплату труда, млн. руб.	1,0	0,9	0,1					
	Социальные взносы, чел	20,0	20,0	0,0					
	Затраты на оплату труда, млн. руб.	0,3	0,3	0,0					
	Компенсационные выплаты, млн. руб.	0,0	0,1	-0,1					
	По специальным договорам, млн. руб.	0,1	0,0	0,0					
	За привлеченный труд партнёра, млн. руб.	0,3	0,3	0,0					
2	Услуги ремонтных служб: млн. руб.	0,1	0,2	-0,1					
	Услуги собственных служб	0,1	0,05	0,1					
	Услуги сторонних организаций	0	0	0,0					
	Услуги партнера	0	0,05	-0,1					
3	ГСМ, л	1660,7	1660,7	0,0					
	Бензин, л	33,3	40,0	-6,7					
	Дизельное топливо, л	1000,0	930,3	60,7					
	Прочее ГСМ, л	33,3	33,3	0,0					
	Затраты на ГСМ, млн. руб.	13,3	15,0	-1,7					
4	Другие материалы - по видам	0	0	0					
Ответственный исполнитель центра				А.А. Иванищев					
Экономист				Л.А. Дербунова					

Источник: разработано авторами

Данные представленные в «Процессно-производственных карточках» и «Карточка бизнес-процессов» сводятся в аналитические регистры по укрупнённым группам. После чего аналитические регистры передаются на уровень бизнес-партнерства, где формируются отчетные формы (регистры по межорганизационному сотрудничеству). Регистры могут детализоваться в разрезе партнеров в соответствии с видами деятельности. Стандартные формы отёчностей представлены в Учетной политике управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Данный этап характеризуется отражением информации согласно Учётной политики по межорганизационному управленческому учету. Далее информация собирается на регистрах управленческого учета и отражается в отчетности каждого партнера. Представителями таких отчетов являются производственные, финансовые, ресурсные и прочие видов отчетов. Чтобы нагляднее представить формирования стандартной формы отчетности первого уровня, обратимся к примеру, в котором межорганизационное сотрудничество, представленное тремя сельскохозяйственными предприятиями Липецкой области. В качестве объекта калькулирования используем озимую пшеницу, муку и хлебобулочное изделие. Отражение особенностей организаций сельского хозяйства в контуре управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК при формировании стандартного ежедневного

производственного отчета требует разработки форм отчетных и первичных документов, регистров и т.д.

Формирование стандартного отчета			
Участник 01	Участник 02	Участник 02	Участник 03
↕↕	↕↕	↕↕	↕↕
10 производство 11 производство продукции растениеводства	20 переработка 21 переработка продукции растениеводства	20 переработка 21 переработка продукции растениеводства	30 реализация 31 реализация продукции растениеводства
↓	↓	↓	↓
01 лушение стерни 02 вспашка 03 боронование зяби 04 культивация пара 05 транспортировка мин. Удобрений 06 внесение мин. Удобрений 07 предпосевная культивация 08 протравка семян 09 погрузка семян 10 транспортировка семян и удобрений 11 сев 12 боронование посевов весной 13 Транспортировка удобрений 14 подкормка 1 р.– 0,9 ц/га 15 транспортировка воды и ядохимикатов 16 внесение гербицида и фунгицида 17 Сбор урожая 18 Транспортировка зерна 19 Транспортировка соломы 20 Очистка зерна	21 очистка зерна от примесей и выделение побочного продукта – кормовых зернопродуктов; 22 обработка поверхности зерна сухим или мокрым способом; 23 гидротермическая обработка (холодное или скоростное тепловое кондиционирование) зерна при сортовых помолах; 24 драное (крупобразующее) измельчение зерна; 25 шлифование крупных и средних крупок; 26 размол продуктов крупобразования и шлифования; 27 вымол сходовых продуктов крупобразования и размола; 28 формирование и контроль готовой продукции.	40 организация рабочего места 41 разделка теста 42 предварительная расслойка 43 формование изделий 44 расслойка сформованных изделий 45 отделка сформованных изделий 46 выпечка изделий 47 охлаждение	48 упаковка продукции; 49 транспортиров ка продукции.
↓	↓	↓	↓
ОРП «Лилия» – 10 Блигада №1 – 11 Бригада №2 – 12 Бригада №3 – 13 ЖК «Анечка» – 20 ЖК «Лиза» – 30	Мукомольный завод – 20 Цех 1 (преддробильная обработка) – 21 Цех 2 (измельчение и размол) – 22 Цех 3 (контроль и формирование продукции) – 23	Пекарня – 24 Пекарня №1 – 25 Пекарня №2 – 26	Транспортная компания 30 31 упаковочная бригада 32 транспортно– погрузочная бригада
↓	↓	↓	↓
NNNN согласно разработанным унифицированным счетам синтетического учета			

Рисунок 4.9 – Структурная схема формирования счетов управленческого учета для целей формирования отчетности при переработке продукции сельского хозяйства

Источник: разработано авторами

Отражение специфики управленческого учета в сельскохозяйственных организациях рассмотрим на условном примере производства хлебобулочного изделия «Сдоба липецкая» Участником №3 в контуре межорганизационного формирования.

Представим один из стандартных отчетов межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, но для начала продемонстрируем процесс формирования счетов управленческого учета на рисунке 30.

Сквозной процесс производства и переработки сырья для производства конечного продукта и непосредственно формирование счетов при формировании затрат на производство конечного продукта «Сдоба липецкая». План счетов к данному примеру представлен на рисунке 30 с детализацией структуры счета.

Отчеты передаются на второй этап, где информация анализируется по пяти направлениям. Во-первых, анализировать необходимо финансово-хозяйственную деятельность по видам деятельности партнёров. Во-вторых, аналитический инструмент должен позволять выделить эффективных и неэффективных членов сотрудничества, структурные подразделения. В-третьих, необходимо проводить анализ по центрам ответственности. В-четвертых, глубокий анализ производится по затратам в разрезе товаров, работ и услуг межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Наконец, аналитический инструмент должен анализировать отдельные бизнес-процессы, протекающие в сотрудничестве, а также в отдельной организации. Итогом второго этапа являются специализированные отчеты, которые формируются с параллельным представлением индикаторных значений и прочих выборных параметров.

В качестве примера рассмотрим отчетную форму на примере производства продукции сельского хозяйства в рамках межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК компаний. Условно сотрудничество представлено тремя членами: Участник 1, Участник 2, Участник 3. На рисунке 4.6 представим Ежедневный производственный отчет 1 уровня Участника 2.

Таблица 4.6

Ежедневный производственный отчет 1 уровня Партнера 2

112–ППО									
Промежуточный производственный отчет									
03	Партнер	3							
25	Подразделение	25							
00	Период	ежедневный							
03	Смена	3 с 14.00 до 06.00							
05									
21									
98	Продукт	Сдоба липецкая							
№	Наименование сырья	Отклонение на конец предыдущей смены	Принято от предыдущей смены	Поступило	Выбыло	Израсходовано	Передано	Итого по спецификации	Расход сырья на выпечку
1.	Мука ржаная		1161,95			54,513	593	54,511	
2.	Аммоний						-103,11		
3.	Тмин	-0,532				0,177	-0,045	0,177	
4.	Смесь пектиновая	-0,416	1,568				-2,915		
5.	Закваска	-2,767				0,325	-1	0,324	
6.	Смесь хлебная		11,248			0,333	-1,02	0,333	
7.	Лук		10,062			2,488	-2,583		
8.	Солод		23,651			0,21	-0,612	2,494	
9.	Кориандр		17,035				-4,307	0,209	
10.	Хлебобулочные в переработку	-0,5	80,67	25,065					
11.	Мешки бумажные		9				0,88		
12.	Мука 1с		16638,185			267,914	8564,767	257955	107,99
13.	Мука 2с		6518,436			53,177	3633,2	52,177	

Источник: разработано авторами

Синтетические счета учета представлены материальными затратами 3100, затратами на оплату труда 3200, Социальными отчислениями 3300, Амортизацией 3400, Налогами и сборами 3500, Затраты на страхование посевов 3600.

Аналитические счета согласно Плану счетов управленческого учета, представлены последними двумя знаками, рассмотрим на примере материальных затрат. Аналитические субсчета к синтетическим счетам:

- 00.00.00.00.0010 Семена и посадочный материал
- 00.00.00.00.0040 Минеральные удобрения
- 00.00.00.00.0060 Топливо
- 00.00.00.00.0050 Нефтепродукты
- 00.00.00.00.0030 Средства защиты растений
- 00.00.00.00.0012 Затраты на сырье и материал
- 00.00.00.00.0013 Затраты на работы и услуги выполняемые
- 00.00.00.00.0014 Прочие материальные затраты

Участник 1 занимается производством сельскохозяйственной продукции. Используем в примере Растениеводческое подразделение Партнера 1, которое называется «Лилия» и согласно плану счетов, имеет код 01.11.00.00.0000.

Третьим этапом являются детализированные отчеты, которые формируются по запросам тех или иных заинтересованных пользователей. Данные детализированных отчетов формируются из сводного отчета по членам межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Отчеты третьего уровня имеют вариативный характер, что связано с тем, что формирование отчетов зависит от потребностей и вызовов внешней среды. Отчеты приобретают адаптивный характер и формируются в автоматизированной оболочке. Состав отчетностей формируется по группам показателей, актуальность которых выявлена в результате срабатывания сигнальных оповещений по отклонениям индикаторного анализа.

Первичные документы формируют сведения в регистрах, а информация регистров попадают в стандартные отчеты, которые формируют сводную отчетность для целей управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Форма отчетного документа по затратам представлена в таблице 4.8, для межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК, состоящих из 3-х членов.

Выделенные бизнес-процессы при производстве зерна Партнером 1 представлены в отчетной форме на рисунке 4.7.

Таблица 4.7

**Детализированный производственный отчет Партнера 1 на примере
выращивания зерна**

Бизнес-процесс	Аналитическая статья затрат	Затраты				Расходы в расчете на 1 ед, руб.		Отклонения (+/-)	Отклонения структуре
		факт, тыс. руб	%	план, тыс. руб	%	факт	план		
	1.Предпосевная обработка почвы	41693	21	35390,7	19	10845,8	9206,4	1639,4	2,1
	2.Посев	51572	26	39116	21	13415	10175	3240,4	5,1
	3.Уход за посевами	38926	20	44704	24	10126	11629	-1502,9	-4,3
	4.Уборка	28849	15	32596	17,5	127,3	143,9	-16,5	-2,9
	18 Транспортировка зерна	12794	35	6892	20	56	30	26	15
3100	Материальные затраты	3838	30	2067	30,00	1,00	0,54	0,46	185,64
3200	Затраты на оплату труда	4477	35	2412	35,00	1,16	0,63	0,54	185,64
3300	Социальные отчисления	1432	11	827	12	0,37	0,22	0,16	173,26
3400	Амортизация	1889	15	1033	15	0,49	0,27	0,22	182,75
3500	Налоги, сборы	1155	9	551	8,00	0,30	0,14	0,16	209,60
3600	Затраты по страхованию	0	0	0	0	0	0	-	-
	20 Очистка зерна	23761	65	27567	80	105	122	-17	-15
	5.Доработка продукции	36555	19	34459	18,5	161,3	152,1	9,3	0
	Итого	197597	100	186267	100	X	X	X	0

Источник: разработано авторами

**Форма отчетного документа по управленческому учету
межорганизационного уровня (фрагмент, лист 1)**

Отчет по затратам			Период		С xx.xx.20 по xx.xx.20				
Организация	МОС					Утверждено приказом			
Единица измерения	руб					Номер документа	Дата		
Центр ответственности	Затрат /прибыли		01,02,03 – коды членов МОС			1	01.01.2020		
Продукт	Смешанная форма		Комментарий:						
Вид	комбинированная								
Дополнительные сведения	–								
Всего затрат,	2018 г	2019 г.	Примечание	План	Факт	(+/-)	%	2018	2019
млн. руб	698	756	–	745	756	11	101,48	2,51	1,48
№ п/п	Статьи и виды расходов		План		Факт		(+/-)	%	
			С начала года до отчетного периода	За месяц	С начала года до отчетного периода	За месяц	С начала года до отчетного периода	За месяц	
1	Затраты на оплату труда, руб.		15	5	16	6	1	1	Лист 2
	Работников за объем работ, чел		3000	3000	3002	3002	2	2	
	Стимулирующие выплаты, руб		15	5	14	5	-1	0	
	Компенсационные выплаты, руб		4	1	2	0,6	-2	-0,4	
	По специальным договорам, руб		5	1	5	0,9	0	-0,1	
	Оплата труда партнёра, руб		15	6	15	6	0	0	
	Социальные взносы, руб		4,5	1,5	4,8	1,8	0,3	0,3	
	Всего оплата труда и взносы		58,5	19,5	56,8	20,3	-1,7	0,8	
2	Семена и посадочный материал,		10	2	12	3	2	1	
	руб								
	кг								
	Семена собственного производства, руб		102000	2000	105000	2050	3000	50	
	Семена покупные, руб		70500	0	69000	0	-1500	0	
Семена партнера, руб		5000	0	5000	50	0	50		

Продолжение таблицы 4.8

3	Удобрения, кг	26500	2000	31000	2000	4500	0
	руб	6050	0	6700	0	650	0
	Минеральные удобрения, кг						
	руб	3,9	0	4,1	0	0,2	0
	Микроудобрения, кг	900	0	1206	0	306	0
	Бактериальные, проц. ц/га						
	Органические, кг	0,12	0	0,15	0	306	0
	руб	900	0	800	0	0	0
	Компост, торф внесенный, кг	10	0	11	0	0,03	0
	Навоз внесенный, кг	9000	0	12000	0	3000	0
	Стоимость зеленых удобрений, руб						
	Итого затраты на удобрения, руб.	0,06	0	0,7	0	0,64	0
4	Средства защиты растений и животных, кг	0	0	0	0	0	0
	Химические, кг	0,06	0	-0,7	0	-0,76	0
	Биологические, кг	0,1	0	0,1	0	0	0
	Затраты на средства защиты, руб	4,18	0	5,05	0	0,87	0
5	ГСМ, л	2600	100	2700	100	100	0
	Бензин, л	2000	100	2000	100	0	0
	Дизельное топливо, л	600	0	700	0	100	0
	Прочее ГСМ, л	3,6	0,01	3,7	0,01	0,1	0
	Затраты на ГСМ, руб	15000	1500	17000	1700	2000	200
6	Другие материалы – по видам	6000	300	3400	340	-2600	40
7	Корма, кг	7500	1180	12000	1330	4500	150
	руб	1500	20	1600	30	100	10
	Корма собственного производства, кг	6,9	0,2	7	0,18	0,1	-0,02
	Корма внутреннего рынка, кг	0	0	0	0	0	0
	Корма внешнего рынка, кг						
8	Сырье на переработку, кг	150644	12556	165051	12300	1	1
	руб						
	на внешний рынок	9,6	0,8	9,7	0,81	0,1	0,01
	на внутренний рынок	90386,4	7533, 6	99030,6	7380	8644,2	- 153,6
9	Содержание основных средств по видам	45193,2	3766, 8	49515,3	3690	4322,1	-76,8
Ответственный исполнитель центра		П.В. Дернев					
Экономист		И.К. Власков					

Источник: разработано авторами

Таблица 4.8 содержит примерную форму отчетного документа по технологическим и нетехнологическим затратам на уровне МОС. Отчетность может быть детализирована в зависимости от смены деятельности членов партнерства, условий хозяйствования или пересмотрена на общем собрании. Отчет состоит из листов, которые методом суммирования переносятся в итоговые строки последнего листа отчета. В пояснении к Отчету формируются показатели по видам деятельности на уровне членов, и в целом по межорганизационному сотрудничеству. Подобный учетно-аналитический регистр абстрагирует не существенные показатели, и в компактном виде демонстрирует динамику показателей [3].

Четвертым этапом является отчеты-оповещения. данная форма отчетностей является специфической для межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Сложность и многослойность организационной структуры межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК организаций АПК требует формирование системы сигнальных оповещений. Основная идея системы сигнальных индикаторов заключается в создании набора индикаторов (коэффициентов, финансовых отчетов, индикаторов) для управленцев компании, которые не требуют серьезных усилий для подготовки, позволяет быстро контролировать текущую деловую ситуацию, не вдаваясь во все тонкости и нюансы. Любой финансовый директор может создать такую систему для своей компании, не прибегая к покупке и внедрению дорогостоящих компьютерных систем.

Первичный анализ информации по целевым параметрам и сравнение и индикаторами экономической безопасности сотрудничества позволяет создать систему оперативных мер реагирования на отклонения. Например, если на 2 этапе найдены негативные отклонения от пороговых значений или отрицательная динамика, то членам межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК рассылается оперативный протокол отклонений. Система оповещений представлена оперативной смс-рассылкой или сообщениями на корпоративные ящики по защищенным каналам связи. Данная мера необходима для оперативного реагирования в сжатые сроки и осуществление контрольных мероприятий на местах. Если показатели демонстрируют положительную динамику и соответствуют прогнозным значениям, то формируется модель дальнейшего развития и совершенствования. Оперативные решения утверждаются рабочей группой межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК для формирования направлений дальнейшего краткосрочного развития партнеров и сотрудничества и корректировки существующих программ.

Четвертый этап отчётности логически завершает систему оперативного реагирования на смену условий хозяйствования и финансово-экономического положения сотрудничества, членов сотрудничества. На данном этапе оперативная группа отчетов завершается и начинается формирование группы отчетов, имеющих среднесрочную и долгосрочную перспективу.

Пятый этап – это показатели статистического характера, которые учитывая мировые, региональные и локальные тенденции в окружающей среде функционирования межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК просчитывают модель развития сотрудничества. На пятом этапе анализируются данные в динамике, применяются статистические методы. Исследуются мировые, региональные и локальные тенденции в окружающей среде функционирования межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК.

Шестой этап завершает статистические исследования в виде первичного прогнозирования на краткосрочный период.

На седьмом этапе путем наложения причинно-следственных связей формируется модель по итогам имитационного прогнозного моделирования. Формируются долгосрочные стратегии и среднесрочные тактики ведения бизнес-процессов.

Завершающим шагом выступает результаты проверки достоверности модели и формируется ряд рекомендаций и мероприятий по улучшению существующих систем. На восьмом этапе происходит окончательное составление с опорой на ретроспективный анализ и составленную отчетность полноценный отчет оптимизации с комплексом рекомендаций и планом мероприятий.

В рамках заложенной адаптивности учетно-аналитической системы особый интерес представляют отчеты-оповещения четвертого уровня.

Основная идея системы сигнальных индикаторов – это комплексный набор показателей (коэффициентов, показателей, статей финансовой отчетности, индикаторов) для лиц, принимающих решения в компаниях, которые не требуют больших усилий для подготовки, но позволяют их быстро отслеживать, оценивать текущую ситуацию в бизнесе, не вдаваясь во все тонкости. Создание адаптивной системы для своей компании под руководством каждого отдельного исполнителя позволяет оценивать сигнальные показатели относительно индикаторных значений.

Принципы выбора сигнальных индикаторов для адаптивной учетно-аналитической системы межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК заключаются в следующем:

Необходимость и адекватность. Сигнальная система должна соответствовать своему названию. Следует анализировать только те показатели, которые характеризуют изменения в ключевых областях бизнеса или факторы окружающей среды, вызвавшие эти изменения.

Всесторонний взгляд на ситуацию. Значения сигналов должны не только предоставлять информацию о предстоящих тенденциях, но и дополнять друг друга в процессе анализа. Эти показатели чрезвычайно важны для любого бизнеса, так как они напрямую отвечают на вопросы о том, что происходит с прибылью, каковы причины ее снижения.

Уровень руководства. Система агрегированных показателей ориентирована на уровень руководства. Например, в текущей ситуации директор, скорее всего, захочет получить точные ответы для принятия

эффективного управленческого решения. Однако, для этого детализированный отчет с подробностями, например, о сроках погашения долга, группах контрагентов и т.д. не требуется, достаточно увидеть процент просрочки и сумму погашения. В этом случае при участии руководства должен быть сформирован ряд сигнальных индикаторов.

Скорость подготовки. Данные по показателям должны быть представлены как можно скорее. Если какая-либо информация или расчет задерживают работу, лучше не ждать ее.

Для межорганизационных отношений, целесообразно, внедрение двухэтапной системы сигнальных индикаторов – еженедельные и ежемесячные индикаторы. Исполнители каждую неделю анализируют показатели объема производства, продаж, изменение запасов на складах, долю просроченной дебиторской задолженности, ее изменение за неделю и т.д. Другими словами, еженедельные отчеты содержат узкий набор агрегированных индикаторов, которые позволяют отслеживать текущую бизнес-ситуацию и надвигающиеся негативные тенденции.

Гибкая управленческая отчетность в рамках межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК – это интегрированная отчетность, ориентированная на сочетание финансовой информации с нефинансовой, с широким спектром учета информационных потребностей ее потребителей по экологической, социальной, экономической деятельности в рамках общей концепции развития межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК.

Такие отчеты предназначены для обобщения и предоставления внешним пользователям информации о фактической стоимости компании, уровне ее роста в течение отчетного периода, а также способности организации генерировать ценности для основных групп заинтересованных сторон, которые позволяют:

- 1) повысить прозрачность компании и тем самым улучшить ее репутацию и инвестиционную привлекательность;
- 2) обеспечить более адекватную оценку текущей стоимости компании и ее потенциала для создания будущей стоимости;
- 3) обеспечить возможность привлечения внимания управленческого персонала к основным факторам затрат;
- 4) построение отношений с заинтересованными сторонами путем обеспечения удовлетворения их информационных потребностей, что привлекает лучших специалистов для сотрудничества и установления надежных отношений с поставщиками и клиентами;
- 5) повышение полезности финансовой отчетности при оценке стоимости предприятия.

Использование адаптивной интегрированной модели отчета позволяет пользователям получать информацию о:

- 1) перспективах развития компании и, соответственно, ее способности создавать ценность в будущем;
- 2) макроэкономических и отраслевых факторах формирования

стоимости предприятия;

3) внутреннем потенциале создания стоимости компании;

4) фактической сумме стоимости и способности компании создавать ценность для различных групп заинтересованных сторон.

В рамках данного раздела получены следующие результаты:

– проведен теоретический анализ сущности управленческой отчетности в рамках межорганизационных отношений.

– сформирована система отчетности управленческого учета межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК,

– в качестве примера представлен стандартный производственный отчет Партнера №2;

– апробированы результаты на примере сотрудничества компаний АПК России.

Формирование принципов системы управленческой отчетности межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК имеет фундаментальное значение для разработки качественно новой системы отчетности для ведения бизнеса и разработки отвечающим его требованиям обеспечивающей системы. Изучение результатов исследования зарубежных и отечественных авторов по тематике данного исследования позволили выявить направления разработки концепции формирования состава отчетности межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Модель учетно-аналитической системы позволила определить роль, место и взаимосвязи системы отчетности с элементами учетно-аналитической системы. Механизм работы системы управленческой отчетности межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК представляется возможным изучить с помощью модели разработанной на примере трех членов межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК. Результаты, описанные выше были апробированы на практическом примере, что подтверждает целесообразность применения предложенной методики. Повысить оперативность обмена информационными потоками за счет перевода системы отчетности на автоматизированную платформу. Эффективно контролировать уровень экономической безопасности сотрудничества на базе системы управленческой отчетности.

Это дает возможность вовремя принимать эффективные решения по использованию управленческих механизмов и способов распоряжения имеющимися ресурсами, что в конечном итоге должно приводить к стабилизации деятельности фирмы, направленной на перманентное получение высокого уровня прибыли. Однако мониторинг следует проводить постоянно, чтобы не было критических падений доходов, поскольку это может привести к банкротству. Чистая прибыль в отчете - окончательный показатель наличия средств на предприятии, поэтому все управленческие решения должны быть направлены на правильное распределение баланса для получения наибольшей выгоды.

Контрольные вопросы

1. В чем заключается роль управленческого баланса для потенциальных пользователей?
2. Какие функции выполняет управленческий баланс?
3. Каковы общие требования к составлению основных форм управленческой отчетности малых предприятий?
4. Какая информация отражается в активе управленческого баланса?
5. Каким образом заполняются данные пассива управленческого баланса.
6. Какую роль выполняет отчет о финансовых результатах в деятельности организаций АПК?
7. Каким образом отделяются финансовые результаты от основной и прочей деятельности в отчете о финансовых результатах?
8. Каким образом определяются прибыль от продаж на малом предприятии?
9. В чем особенности отражения доходов в отчете о финансовых результатов?
10. Каким образом формируется конечный финансовый результат, отражаемый в управленческом балансе?

Тесты

1. Выберите верные суждения:
 - а) основная цель управленческой отчетности – обеспечить необходимой информацией всех ЛПР;
 - б) Управленческая отчетность организации является вторым после налоговой отчетности информационным источником для принятия решений на каждом уровне хозяйственного процесса;
 - в) совокупность данных управленческой отчетности позволяет решать только вопросы финансового характера;
 - г) в узком смысле управленческая отчетность составляет система сводных данных, таблиц, которые наглядно демонстрируют положение дел субъекта рынка.

2. Как называется принцип отчетности, при наличии которого в отчетности исключается одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей перед другими?
 - а) принцип полноты;
 - б) принцип целостности;
 - в) принцип нейтральности.

3. Предприятия могут формировать промежуточную управленческую отчетность и в обязательном порядке - годовую. Что входит в состав промежуточной управленческой отчетности?
 - а) бухгалтерский баланс;
 - б) отчет о финансовых результатах;

- в) аудиторское заключение;
- г) приложение к управленческому балансу;
- д) отчет о движении денежных средств.

4. Что понимается под датой утверждения годовой управленческой отчетности?

- а) дата ее получения налоговым органом;
- б) дата ее подписания руководителем и главным бухгалтером;
- в) дата ее одобрения высшим органом управления организацией.

5. Установите соответствие между пользователями управленческой отчетности:

- | | |
|---------------|----------------------------|
| а) внешние; | 1) руководители; |
| | 2) кредиторы; |
| | 3) государственные органы; |
| б) внутренние | 4) менеджеры; |
| | 5) инвесторы; |
| | 6) акционеры. |

Заключение

В учебном пособии представлен актуальный круг вопросов относительно организации управленческого учета и учетного процесса в интегрированных структурах АПК. Достаточно подробно приведена характеристика учетного процесса независимой предпринимательской единицы, так и в целом межорганизационного сотрудничества. Отдельные разделы посвящены специальным инструментам управленческого учета, наиболее часто применяемым организациями АПК, параметрам формирования обобщенной отчетной информации в итоговых отчетах, а также направлениям оптимизации управления ресурсами, что является достаточно значимым для больших компаний.

Первый раздел содержит теоретические положения об организации управленческого учета в межорганизационном сотрудничестве. Достаточно подробно описаны документы, регламентирующие организацию и реализацию учетного процесса, устанавливающие его цели и задачи, основные формы, обосновывающие, в свою очередь, формирование учетной политики, разработку рабочего плана счетов, системы документооборота и автоматизации, а также другие элементы, позволяющие наблюдать и обобщать хозяйственные факты предприятия в единую систему данных для принятия эффективных управленческих решений.

Второй раздел описывает подготовительные работы при постановке управленческого учета в интегрированных структурах АПК. Уделено внимание учетному процессу с точки зрения организационных и технических характеристик, расчета себестоимости и калькулирования себестоимости единицы продукции.

Третий раздел отражает практические основы организации управленческого учета в интегрированных структурах АПК. Отдельные пункты содержат характеристику управленческого учета с точки зрения системного подхода к его элементам. Приведены условия адаптации учетных инструментов управленческого учета финансовых результатов экономических субъектов.

В четвертом разделе описываются методика формирования в управленческом учете информации о межорганизационных отношениях в интегрированных структурах АПК. Подробно приведен порядок перехода и внедрения каждого из инструментов, условия применения, особенности применения, а также проведена апробация полученных результатов на примере интегрированной структуры АПК.

Для закрепления пройденного материала студентам необходимо ответить на контрольные вопросы, а также решать предложенные тесты и практические задания.

Изложенный материал позволяет в существенном объеме ознакомиться с правилами организации управленческого учета в интегрированных структурах АПК.

Список литературы

1. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ // СПС КонсультантПлюс. – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 24.05.2023). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей. – Текст: электронный.
2. О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации: Федеральный закон РФ от 19.06.1992 г. №3085-1 // СПС КонсультантПлюс. – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 24.01.2023).– Режим доступа: для зарегистрир. пользователей. – Текст: электронный.
3. О холдингах: Проект Федерального закона № 99049555–2 от 01.12.1999 № 4697–II ГД / Официальный сайт компании «КонсультантПлюс» [сайт]. – URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=PRJ&n=2472&r_eq=do (дата обращения: 24.05.2023).– Режим доступа: для зарегистрир. пользователей. – Текст: электронный.
4. Об утверждении Доктрины продовольственной безопасности РФ: Указ Президента РФ от 30.01.2010 №120 // Официальные сетевые ресурсы Президента России. – URL: <http://kremlin.ru/acts/bank/30563/page/> (дата обращения: 24.05.2023).– Режим доступа: для зарегистрир. пользователей. – Текст: электронный.
5. О Государственной программе развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия: Постановление Правительства РФ от 14.07.2012 №717 // Официальный интернет–портал Министерства сельского хозяйства Российской Федерации [сайт]. – URL: <http://www.mcx.ru/navigation/docfeeder/show/342.htm> (дата обращения: 24.05.2023).– Режим доступа: для зарегистрир. пользователей. – Текст: электронный.
6. Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации: Постановление Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. №107 // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2011. – №10. – Ст. 1385. – Текст: непосредственный
7. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 66н. // СПС КонсультантПлюс. – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 24.05.2023). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей. – Текст: электронный.
8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. №94н.

– // СПС КонсультантПлюс. – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 24.05.2023). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей. – Текст: электронный.

9. О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2015 №217н. – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 24.05.2023). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей. – Текст: электронный.

10. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99»: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 № 33н. Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 №1790. – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 24.05.2023). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей. – Текст: электронный.

11. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве: Приказ Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 22.10.2008 года. – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 24.05.2023). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей. – Текст: электронный.

12. Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях: Приказ Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 16.05.2005. – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 24.05.2023). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей. – Текст: электронный.

13. Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций АПК: Приказ Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 29.01.2002 №68. – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 24.05.2023). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей. – Текст: электронный.

14. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях: Приказ Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 06.06.2003 №792. – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 24.05.2023). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей. – Текст: электронный.

15. Методические рекомендации по организации бухгалтерского учета в сельском хозяйстве в связи с принятием Федерального закона от 6 декабря 2011 г. №402–ФЗ «О бухгалтерском учете»: Приказ Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 13.06.2001 №654. – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 24.05.2023). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей. – Текст: электронный.

16. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и исчислению себестоимости продукции овцеводства Приказ Министерства сельского хозяйства Российской Федерации 22.10.2008. – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 24.05.2023). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей. – Текст: электронный.
17. Абдиксеева, Н.М. Когнитивная бизнес-аналитика / Н.М. Абдиксеева. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 511 с. – Текст: непосредственный.
18. Авдашева, С., Фахретдинова, Г. Развитие конкуренции на российском рынке зерна: современные тенденции. / С. Авдашева, Г. Фахретдинова. // Вопросы статистики. – 1999. – № 3. – С.39-46. – Текст: непосредственный
19. Аверчев, И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И.В. Аверчев. – М.: Вершина, 2007. – 512 с. – Текст: непосредственный.
20. Аврова, И.А. Управленческий учет / И.А. Аврова– М.: Бератор-паблишинг, 2007. – 324 с. – Текст: непосредственный.
21. Алборов, Р.А., Хоружий, Л.И., Концевая, С.М., Алборов, Г.Р. Классификация и моделирование интегрированного учета и планирования затрат на производство сельскохозяйственной продукции. / Р.А. Алборов, Л.И. Хоружий, С.М. Концевая, Г.Р. Алборов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2021. – №1.– С. 20-31. – Текст: непосредственный.
22. Алиев, Х.М. Особенности интеграции управленческого и бухгалтерского учета на уровне методологии, техники учета и автоматизации. / Х.М. Алиев // Экономика и предпринимательство. – 2020. – №5(118). – С. 1183-1186. – Текст: непосредственный.
23. Анфиногентова, А.А. Теория системного управления межотраслевыми взаимодействиями в многоуровневых социально-экономических структурах. / А.А. Анфиногентова // Экономика и управление. – 2016. – №5(127). – С. 4-13. – Текст: непосредственный.
24. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с. – Текст: непосредственный.
25. Архипенко, И.В. Управленческий учет: сущность, задачи, роль и место в системе управления предприятием. / И.В. Архипенко // Известия Южного федерального университета. – 2006. – С. 204-213. – Текст: непосредственный.
26. Аткинсон, Э. Управленческий учет / Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М. Янг. – 3-е издание: Пер. с англ.. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – 879 с. – Текст: непосредственный.
27. Атрилл, П. Управленческий учет для нефинансовых менеджеров / П. Атрилл, Э. МакЛейни. – Днепропетровск: ООО «Баланс Клуб», 2003. – 600 с. – Текст: непосредственный.
28. Балацкая, Д.В. Современное состояние и тенденции развития управленческого учета в России и за рубежом / Д.В. Балацкая // Проблемы современной экономики.– 2010. – №1-3. – С. 9-13. – Текст: непосредственный.

29. Баринов, В.А. Развитие сетевых формирований в инновационной экономике / В.А. Баринов, Д.А. Жмуров. // Менеджмент в России и за рубежом. – 2007. – №1. – С. 20-31. – Текст: непосредственный.
30. Блэк, Дж. Введение в бухгалтерский и управленческий учет / Дж. Блэк, – М.: Весь мир, 2009. – 421с. – Текст: непосредственный.
31. Бобрышев, А.Н. Методические аспекты калькулирования себестоимости продукции растениеводства / А.Н. Бобрышев, А.В. Фролов, А.А. Кемпф. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2019. – №11. – С.31-41. – Текст: непосредственный.
32. Бобрышев, А.Н. Организация управленческого учета по центрам финансовой ответственности экономического субъекта в условиях применения системы проектного менеджмента / Е.И. Костюкова, А.Н. Бобрышев, А.В. Фролов, Н.П. Агафонова. // Известия Тимирязевской сельскохозяйственной академии. – 2022. – №1 (520). – С. 71-82. – Текст: непосредственный.
33. Бобрышев, А.Н. Применение показателей КРІ в системе управленческого анализа (на примере промышленных производств) / А.Н. Бобрышев, А.М. Сердюков. // Известия Тимирязевской сельскохозяйственной академии. – 2020. – №4. – С. 91-103. – Текст: непосредственный.
34. Бобрышев, А.Н. Проблемы учета затрат на производство и исчисление себестоимости сахарной свеклы / А.Н. Бобрышев, А.А. Кемпф. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2020. – №10. – С. 40-51. – Текст: непосредственный.
35. Бобрышев, А.Н. Реализация функций управленческого учета в условиях проектного и процессного подходов к управлению / Е.И. Костюкова, А.Н. Бобрышев, А.В. Фролов, Н.П. Агафонова. // Известия Тимирязевской сельскохозяйственной академии. – 2021. – №4. – С.117-127. – Текст: непосредственный.
36. Богатая, И.Н., Евстафьева, Е.М. Учетно-аналитическая система коммерческих организаций как основа для управления денежными потоками при банкротстве / И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева. // Учет и статистика. 2009. – №15. – С. 70-78. – Текст: электронный.
37. Богатин, Ю.В. Управленческий учет: информационное обеспечение рациональных плановых решений фирмы / Ю. В. Богатин. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 512 с. – Текст: электронный.
38. Большев, О.Н. Особенности трансформации сетевых объединений в экономике / О.Н. Большев, А.С. Михайлов. // Балтийский регион. – 2014. – №3. – С. 41-55. – Текст: электронный.
39. Бондарева, С.А. Внедрение системы прослеживаемости пищевых продуктов в условиях цифровой экономики / С.А. Бондарева. // Пищевая индустрия. – 2018. – №4. – С. 46-47. – Текст: электронный.
40. Валуйнова, Ю.Г. Развитие межорганизационных связей как инструмента повышения конкурентоспособности бизнес-субъектов / Ю.Г. Валуйнова. // Современные технологии управления. – 2015. – №2. – С. 11-15. – Текст: электронный.

41. Васильева, Л.С. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие /Л. С. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская. – М.: Эксмо, 2007. – 368 с. – Текст: электронный.
42. Вахрушина, М. А. Управленческий анализ: учебное пособие / М.А. Вахрушина. 6–е изд. – М.: Омега-Л, 2010. – 399 с. – Текст: электронный.
43. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет / М.А. Вахрушина: Учебник для студентов вузов, обучающихся по экон. Специальностям / М. А. Вахрушина. – М.: Омега-Л, 2004.– 576 с. – Текст: электронный.
44. Вахрушина, М.А., Рассказова-Николаева, С.А., Сидорова, М.И. Управленческий учет. / М.А. Вахрушина, С.А. Рассказова-Николаева, М.И. Сидорова. – М.: БИНФА, 2008. –172 с. – Текст: электронный.
45. Вахрушина, М.А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета. / М.А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. –33(327). –С. 12-23. – Текст: электронный.
46. Визер, Х. Бизнес–система «Алкоа» / Х. Визер. – Текст: электронный. // Вестник McKinsey. – 2010. – №4. – С. 32-43. – Текст: электронный.
47. Виханский, О.С. К вопросу о смене парадигмы управления бизнесом / О.С. Виханский. // Вестн. Московского ун–та: СерияМенеджмент. – 2009. – №1. – С. 5-24. – Текст: электронный.
48. Владымцев, Н.В. Субконтрактинг как форма производственной кооперации и интеграции управления компании / Н.В. Владымцева, А.С. Денисова. // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – №8. – С. 25-30. – Текст: электронный.
49. Волкова, О.Н. Управленческий учет / О.Н. Волкова – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 472 с. – Текст: электронный.
50. Волошин, Д.А. Стратегический управленческий учет / Д.А. Волошин. – Текст: электронный. // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – №16. – С. 23-27.
51. Воронова, Е.Ю., Улина, Г. В. Управленческий учет на предприятии: учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 248 с. – Текст: электронный.
52. Воронова, Е.Ю. К вопросу об учете затрат и исчислении себестоимости продукции / Воронова Е.Ю., Пучкова С.И. // Финансовый бизнес. – 2021. – № 10 (220). – С. 22-24. – Текст: непосредственный.
53. Воронова, Е.Ю. Методы стратегического управленческого учета и стратегия развития компании / Воронова Е.Ю. // Аудитор. – 2019. – Т. 5. № 1. – С. 25-30. – Текст: непосредственный.
54. Воронова, Е.Ю. Сегментная отчетность – одно из направлений сближения финансового и управленческого учета / Воронова Е.Ю. // Аудитор. – 2020. – Т. 6. – № 1. – С. 41-46. – Текст: электронный.
55. Воронова, Е.Ю. Цифровизация и новые возможности обучения бухгалтерскому учету / Е.Ю. Воронова. // Аудитор. – 2020. – Т. 6. №4. – С. 44-49. – Текст: электронный.

56. Врублёвский, Н.Д. Управленческий учёт издержек производства / Н.Д. Врублёвский. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 352 с. – Текст: электронный.
57. Вумек, Д.П., Джонс, Д.Т. Бережливое обеспечение. Как построить эффективные и взаимовыгодные отношения между поставщиками и потребителями. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 452 с. – Текст: электронный.
58. Вэриан, Х.Р. Микроэкономика. Промежуточный уровень. Современный подход / Н.Л. Фроловой. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 456 с. – Текст: электронный.
59. Гант, Х.Л. Организация труда / Х.Л. Гант. – Москва: Петроград, 1923. – 268 с. – Текст: электронный.
60. Гантмахер, Ф.Р. Теория матриц. – М.: Наука, 1998. – 552 с. – Текст: электронный.
61. Грибановский, В.М. Концепция учёта затрат на современном этапе экономики / В.М. Грибановский. // Управленческий учёт. – 2005. – №1. – С. 7-11. – Текст: электронный.
62. Грязновой, А.Г. Финансово–кредитный энциклопедический словарь / А.Г. Грязновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 987 с. – Текст: электронный.
63. Гущина, И.Э. Управленческий учет: основы теории и практики / И.Э. Гущина, Н.М. Балакирева. – М.: КНОРУС, 2004. – 192 с. – Текст: электронный.
64. Давтян, М.А. Экономика инновационной деятельности предприятия: учебное пособие / М.А. Давтян, Т.С. Щербакова, И.В. Карзанова, С.Б. Зайнулин, Т.В. Самусева, Д.Л. Палеев, Ю.В. Соловьева. – М.: РУДН, 2014. – 430 с. – Текст: электронный.
65. Дегальцева, Ж.В. Управленческий учет затрат и калькулирование продукции животноводства: проблемы и перспективы их решения / Ж.В. Дегальцева. – Курск: Университетская книга, 2020. – 108 с. – Текст: электронный.
66. Долгопятова, Т.Г., Хомякова, Е.В. Стимулы, эффекты и проблемы внедрения системы бережливого производства: пример ПАО «КАМАЗ». Российский журнал менеджмента. – 2016. – Т.14. – №2. – С. 49-76. – Текст: электронный. //
67. Друкер, П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке / П.Ф. Друкер – М.: Издательский дом «Вильямс», 2007. – 956 с. – Текст: электронный.
68. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет / пер. с англ.; под ред. С.А. Табалиной. – М.: ЮНИТИ, 1998. – 774 с. – Текст: электронный.
69. Друри, К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс: учебник для студентов вузов / К. Друри. . – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2005. – 735 с. – Текст: электронный.
70. Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с. – Текст: электронный.

71. Евстафьева, Е.М. Методология формирования учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческой организации / Е.М. Евстафьева. // Управленческий учет. – 2011. – №1. – С. 5-11. – Текст: электронный.
72. Ермакова, Н. А. Бюджетирование в системе управленческого учета / Н. А. Ермакова. – М.: Экономистъ, 2004. – 187 с. – Текст: электронный.
73. Зимакова, Л.А., Штефан, Я.Г. Интеграция современных методов управленческого учета на предприятиях бережливого производства / Л.А. Зимакова, Я.Г. Штефан. // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20. Вып. 6. – С. 340- 350. – Текст: электронный.
74. Зобов, А.М. Стратегические альянсы в реализации международных маркетинговых стратегий российских компаний / А.М. Зобов, Я.С. Кузьмина. // Вестн. Московского ун-та; Сер. 24: Менеджмент. – 2012. – №2. – С.105-116. – Текст: электронный.
75. Иванов, В.В. Формирование системы управленческого учета на основе процессных методов управления компаний / В.В. Иванов, П.В. Богаченко, О.К. Хан. // Управленческий учет. – 2006. – №1. – С. 4-16. – Текст: электронный.
76. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет/ В. Б. Ивашкевич: Учебник для вузов. – М.: Юристъ, 2006. – 618 с. – Текст: электронный.
77. Ивашкевич, В.Б. Проблемы теории управленческого учета и контроллинга / Ивашкевич, В.Б. // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – №404(14). – С. 32-46. – Текст: электронный.
78. Илышева, Н.Н., Ляпкина, А.М. Достаточно ли данных учета по МСФО для построения эффективной системы управленческого учета? / Н.Н. Илышева., А.М. Ляпкина. // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №172(22). – С. 2-7. – Текст: электронный.
79. Ильина, А.В. Илышева, Н.Н. Управленческий учет: учебное пособие / А.В. Ильина, Н.Н. Илышева. – Екатеринбург: Издательство Уральского университета, 2016. – 180 с. – Текст: электронный.
80. Каверина, О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с. – Текст: электронный.
81. Кальницкая, И.В. Интегрированная учетно-аналитическая система для целей управления организацией / И.В. Кальницкая. // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №22(316). – С. 2-12. – Текст: электронный.
82. Карпухина, Е.А. Международные стратегические альянсы / Е.А. Карпухина. // Человек и труд. – 2004. – № 12. – С. 15-25. – Текст: электронный.
83. Касьянова, Г. Ю., Колесников, С. Н. Управленческий учет по формуле «три в одном» / Г. Ю. Касьянова, С. Н. Колесников. – М.: Статус-Кво 97, 1999. – 328 с. – Текст: электронный.
84. Керимов, В.Э. Перспективные модели развития управленческого учета в России / В.Э. Керимов. // Вестник Российского экономического

- университета им. Г. В. Плеханова. – 2012. – №7. – С. 39-44. – Текст: электронный.
85. Кизиллов, А. Н. Бухгалтерский (управленческий) учет: учебное пособие / А.Н. Кизиллов, М. Н. Карасева. – М.: Эксмо, 2006. – 320 с. – Текст: электронный.
86. Комраков, А.В., Сухоруков, А.И. Концепция цифрового двойника в управлении жизненным циклом промышленных объектов / А.В. Комраков, А.И. Сухоруков. // Научная идея. – 2017. – №3. – С. 2-8. – Текст: электронный.
87. Кондраков, Н.П., Иванова, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / Кондраков Н.П., М.А. Иванова. – М.: РИОР, 2009. – 234 с. – Текст: электронный.
88. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Hogvarth & Partner – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 269 с. – Текст: электронный.
89. Короткова, Э.М. Антикризисное управление: учебник / под ред. Э. М. Короткова. – М. : ИНФРА–М, 2005. – 624 с. – Текст: электронный.
90. Костоглодов, Д.Д. Распределительная логистика. / Д. Д. Костоглодов, Л.М. Харисова. – М.: Экспертное бюро, 1997 – 94 с. – Текст: электронный.
91. Костоглодов, Д.Д. Распределительная логистика. / Д.Д. Костоглодов, Л.М. Харисова. – М.: Экспертное бюро, 1997. – 94 с. – Текст: электронный.
92. Костюкова, Е.И., Агафонова, Н.П. Особенности попроцессного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции / Е.И. Костюкова, Н.П. Агафонова. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2020. – №5. – С. 44-52. – Текст: электронный.
93. Костюкова, Е.И., Нецадимова, Т.А., Савина, С.Н. Организационно-методическое обеспечение учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в крахмало-паточном производстве. – Ставрополь: АГРУС, 2019. – 148 с. – Текст: электронный.
94. Красова, О.С. Управленческий учет в США. Тематический спецвыпуск журнала «Горячая линия Бухгалтера» / О. С. Красова. – М.: ООО «Журнал «Горячая линия бухгалтера», 2006. – 168 с. – Текст: электронный.
95. Куликова, Н.Н. Типы взаимоотношений субъектов при формировании цепочки ценностей в электронной промышленности / Н. Н. Куликова. – Текст: электронный. // Economics and management of a national economy. – 2016. – 2. – С. 151-168.
96. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.И. Кутер. – СПб: Питер, 2004. – 416 с – Текст: электронный.
97. Лабынцев, Н.Т. Организационные основы консолидации многопрофильных бизнес-структур / Н.Т. Лабынцев, Е.Ф. Безценная // Фундаментальные исследования. – 2014. – №8-3. – 684 с. . – Текст: электронный.
98. Лазарева, А.В. Система бюджетирования в учетно-аналитической системе коммерческой организации / А.В. Лазарева. // Учет и статистика. 2009. – № 15. – С. 74-78. – Текст: электронный.

99. Лопатинская, И.В. Лояльность как основной показатель удержания потребителей банковских услуг / Лопатинская И.В. // Маркетинг в России и за рубежом. – 2002. – №3. – С. 20-32. – Текст: электронный.
100. Лопухова, Н.В., Трофимова, Д.А., Хапугина, Л.С. Особенности определения полной производственной себестоимости готовой продукции в условиях попроцессного метода учета затрат / Н.В. Лопухова, Д.А. Трофимова, Л.С. Хапугина. // Казанский экономический вестник. – 2018. – №2. – С. 56-63. – Текст: электронный.
101. Любимов, И.Л., Гвоздева, М.А., Казакова, М.В., Нестерова, К.В. Сложность экономики и возможность диверсификации экспорта в российских регионах / И.Л. Любимов, М.А. Гвоздева, М.В. Казакова., К.В. Нестерова. // Журнал Новой экономической ассоциации. – 2017. – №2(34). – С. 94-122. – Текст: электронный.
102. Малиновская, Н.В. Управленческий учет и анализ в обеспечении устойчивого развития предприятий / Малиновская, Н.В. // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – №9. – С. 38- 40. – Текст: электронный.
103. Методология исследования сетевых форм организации бизнеса / М. А. Бек, Н. Н. Бек, Е. В. Бузулукова и др. – М.: Издат. дом Высшей школы экономики, 2014. – 446 с. – Текст: электронный.
104. Мильнер, Б.З. Теория организации / Б.З. Мильнер. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 558 с. – Текст: электронный.
105. Николаева, О. Е. Стратегический управленческий учет. / О.Е. Николаева. –М.: ЛКИ, 2008. – 304 с. – Текст: электронный.
106. Николаева, О. Е. Управленческий учет / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. – М.: Едиториал УРСС, 2003. – 320 с. – Текст: электронный.
107. Николаева, О.Е., Шишкова, Т.В. Классический управленческий учет: учебник для вузов. / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова – М.: Изд-во «Эдиториал УРСС», 2014. – 400 с. – Текст: электронный.
108. Николаева, С.А. Особенности учёта затрат в условиях рынка: система «директ костинг» / С.А. Николаева. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 115 с. – Текст: электронный.
109. Новоселова, А.С. Усанова, А.Ю. Формирование системы внутренней управленческой документации и отчётности в сельскохозяйственных организациях / С.А. Новоселова, А.Ю. Усанова. // Все для бухгалтера. – №9 (249). – 2010. – С. 31-38. – Текст: электронный.
110. Новосельцева, Г.А. Стратегия развития организации как основа для разработки системы управленческого учета (на примере сельскохозяйственного предприятия. / Г.А. Новосельцева. // Социально-экономические явления и процессы. – 2012. – №41-42(7-8). – С. 118-121. – Текст: электронный.
111. Норткотт, Д. Принятие инвестиционных решений. / А.Н. Шохина. – М.:ЮНИТИ, 1997. – 556 с. – Текст: электронный.
112. Основы калькуляции / Дж.Ли Никольсон, Дж. Рорбах Пер. с англ. под ред. и с предисл. А.А. Трояновского. – М.: Экон. жизнь, 1926. – 492 с. – Текст: электронный.

113. Палий, В.Ф. Развитие методологии управленческого учета / В.Ф. Палий. // Бухгалтерский учет. – 2004. – №12. – С. 15–24. – Текст: электронный.
114. Панахов, А.У. Проблемы и перспективы управленческого учета в цифровой экономике. / А.У. Панахов. // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – №7(5). – С. 6-14. – Текст: электронный.
115. Панкова, С.В. Адаптация интегрированной модели внутреннего контроля к деятельности негосударственных некоммерческих организаций / С.В. Панкова, Е.В. Саталкина. // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 1. – С. 18-28. – 11 с. – Текст: электронный.
116. Панкова, С.В. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности с использованием перекрестного сопоставления / С. В. Панкова, О. В. Киселева. // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2019. – №7. – С. 75-82. – Текст: электронный.
117. Панкова, С. В. Вклад бухгалтерского комплаенс–контроля в реализацию государственных стратегий / С. В. Панкова. // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – №5. – С. 30-37. – Текст: электронный.
118. Панкова, С.В., Саталкина, Е.В. Области применения профессионального суждения при осуществлении внутреннего контроля / С.В. Панкова, Е.В. Саталкина. // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – №8(398). – С. 2-12. – Текст: электронный.
119. Панчина, В.А. Перспективы и тенденции развития управленческого учета в России / В.А. Панчина. // Все для бухгалтера. – 2010. – № 3. – С. 15-21. – Текст: электронный.
120. Постникова, Л.В., Постникова, Д.Д., Уразбахтина, Л.В. Учет затрат и калькулирование себестоимости инкубации яиц / Л.В. Постникова, Д.Д. Постникова. Л.В. Уразбахтина. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2019. – №9. – С. 16- 26. – Текст: электронный.
121. Практика управленческого учета: Опыт европейских компаний / Т. Аренс, У. Аск, А. Баретта, Т. Грот, К. Лука. –Минск: Новое знание, 2004.– 416 с. – Текст: электронный.
122. Практика управленческого учета: Опыт европейских компаний / Т. Аренс, У. Аск, А. Баретта и др – М.: Новое знание, 2004.– 416 с. – Текст: электронный.
123. Проняева, Л.И., Федотенкова, О.А. Развитие принципов и классификация межорганизационных отношений в интегрированных объединениях / Л.И. Проняева, О.А. Федотенкова. // Сервис в России и за рубежом. – 2017. – №1(7). – 6-16. – Текст: электронный.
124. Решетняк, Л.А., Смурова, Л.И. Особенности организации управленческого учета в отрасли свиноводства / Л.А. Решетняк, Л.И. Смурова. // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2018. – №6. – С. 256- 264. – Текст: электронный.
125. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Под ред. Я. В. Соколова.– М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с. – Текст: электронный.

126. Романова, А.А. Матричный анализ в системе управления межорганизационным сотрудничеством организаций АПК. / А.А. Романова. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2020. – №9. – С.9-16. – Текст: электронный.
127. Романова, А.А. Влияние межорганизационных отношений на методики калькулирования себестоимости продукции организаций АПК / А.А. Романова. // Бухучет в сельском хозяйстве – 2020. – №9. – С. 13-19. – Текст: электронный.
128. Романова, А.А. Формирование гибридной системы калькулирования себестоимости для целей управленческого учета межорганизационного сотрудничества агроформирований. / А.А. Романова. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2020. – №10. – С.52-61. – Текст: электронный.
129. Сёмина, И.В. Управленческий учет и внутрифирменная отчетность (F2): Учебное пособие. – М.: РУТ (МИИТ), 2018. – 80 с. – Текст: электронный.
130. Сирожов, О.О. Региональная интеграция и сотрудничество / О.О. Сирожов. – Текст: электронный. // Социосфера. – 2019. – № 1. – С. 129-131.
131. Сироткина, Н.В. Механизм формирования эффективных интегрированных структур в АПК / Н.В. Сироткина, А.А. Рублёвская. – Текст: электронный. // Вестник Тихоокеанского государственного университета. – 2019. – №1. – С. 221-230.
132. Соколов, А.Ю. Управленческий учет (продвинутый уровень). Конспект лекций / А.Ю. Соколов, – Казань: Каз.федер.ун-т., 2014. – 70 с. – Текст: электронный.
133. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 143 с. – Текст: электронный.
134. Стажкова, М.М. Управленческий учет: краткий курс / М.М. Стажкова: Учебное пособие для высшей школы. – М.: Академический Проект, 2003. – 176 с. – Текст: электронный.
135. Стерлигова, А.Н. Анализ значения термина «интеграция» в контексте управления организацией / А.Н. Стерлигова. // Логистика и управление цепями поставок. – №6. – 2005. – М.: ГУ-ВШЭ, 2005. – С. 70-78. – Текст: электронный.
136. Суйц, В.П., Баев, А.Б. Процессный подход к формированию данных управленческого учета и анализа. / В.П. Суйц, А.Б. Баев. – Текст: электронный. // Аудит и финансовый анализ. – 2018 – №1. – С. 415-420.
137. Тарасова, И.В. Учетно-аналитическая система затрат на производство / И.В. Тарасова. // Вестник образовательного консорциума Среднерусский университет. Серия: Экономика и управление. – 2015. – № 5. – С.32-56. – Текст: электронный.
138. Тарнавский, Г.А., Чесноков, С.С., Живинов, С.Б. Современное состояние компьютерного моделирования в Интернете / Г.А. Тарнавский, С.С. Чесноков, С.Б. Живинов. // Пробл. информатики. – 2009. – № 2. – С. 52-58. – Текст: электронный.

139. Тер-Григорьянц, А.А. Особенности организации управленческого учета на современном предприятии. // Сб. научных трудов СевКавГТУ. Сер. «Экономика». – Ставрополь. – 2005. – №2. – С. 145-156. – Текст: электронный.
140. Терешин, Е.М. Система управления кластерными объединениями организаций / Е.М. Терешин. // Модели, системы, сети в экономике, технике, природе и обществе. – 2011. – №1. – С. 151-153. – Текст: электронный.
141. Тлехурай-Берзегова, Л.Т. Формирование форм интеграционного взаимодействия региональных систем под влиянием процессов глобализации экономических отношений в современной России. / Л.Т. Тлехурай-Берзегова. – Текст: электронный. // Бизнес в законе. – 2008. – №4. – С. 304-308. – Текст: электронный.
142. Толстых, Т.О., Гамидуллаева, Л.А., Шкарупета, Е. В. Ключевые факторы развития промышленных предприятий в условиях цифрового производства и индустрии 4.0 / Т.О. Толстых, Л.А. Гамидуллаева, Е.В. Шкарупета. // Экономика в промышленности. – 2018. – Т. 11. – №.1. – С. 11-19. – Текст: электронный.
143. Туякова, З.С., Лагода, М.Ю. Особенности учета материальных расходов, включаемых в себестоимость транспортных услуг / З.С. Туякова, М.Ю. Лагода. // Экономика и предпринимательство. – 2022. – №2(139). – С. 1388-1395. – Текст: электронный.
144. Удалова, З.В. Современные концепции формирования учётно-аналитического обеспечения управления организаций АПК / З.В. Удалова. – Ростов-на-Дону: Изд-во ЮФУ, 2011. – 528 с. – Текст: электронный.
145. Уорд, К. Стратегический управленческий учет / К. Уорд. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с. – Текст: электронный.
146. Управленческий учет / Под ред. В. Палия и Р. Вандер Вила. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 480 с. – Текст: электронный.
147. Фельдваум, А.А. Методы теории автоматического управления / А.А. Фельдбаум, А.Г. Бутковский. – М.: Наука, 1971. – 744 с. – Текст: электронный.
148. Фролова, Т.А. Экономика предприятия: конспект лекций. / Т.А. Фролова Таганрог: ТТИ ЮФУ, 2009. – 112 с. – Текст: электронный.
149. Хан, Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / А.А. Турчака, Л. Г. головача, М. Л. Лукашевича. – М.: финансы и статистика, 1997. – 800 с. – Текст: электронный.
150. Холл, Р.Х. Организации: структуры, процессы, результаты / Р.Х. Холл – СПб.: Питер, 2001. – 512 с. – Текст: электронный.
151. Хорнгрен, Ч.Т., Фостер, Дж. Бухгалтерский учет, управленческий аспект: учеб. пособие / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с. – Текст: электронный.
152. Хорнгрен, Ч., Фостер, Дж., Датар, Ш. Управленческий учет. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – СПб.: Питер, 2007. – 1008 с. – Текст: электронный.

153. Хорошева, Е.С., Денисова, Н.В. Бизнес-процессы в АПК: сущность, виды и особенности в современных экономических условиях / Е.С. Хорошева, Н.В. Денисова. // Экономика и бизнес. – №2. – 2018. – С. 25-29. – Текст: электронный.
154. Хоружий, Л.И., Катков, Ю.Н. Романова, А.А., Матричный анализ в системе управления межорганизационным сотрудничеством организаций АПК. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2019. – №11. – С.67-77. – Текст: электронный.
155. Хоружий, Л.И., Катков, Ю.Н. Романова, А.А., Формирование плана счетов управленческого учета для целей межорганизационных отношений в интегрированных структурах АПК агропредприятий. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2020. – №6. – С.19-29. – Текст: электронный.
156. Хоружий, Л.И., Павлычев, А.И., Хоружий, В.И. Современные модели учета затрат и калькулирования себестоимости в системе управленческого учета. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2018. – №3. – С. 11-26. – Текст: электронный.
157. Хоружий, Л.И., Катков, Ю.Н., Гупалова, Т.Н., Романова, А.А. Формирование отчетности для целей управленческого учета межорганизационного сотрудничества агропредприятий / Л. И. Хоружий, Ю.Н. Катков, Т.Н. Гупалова, А.А. Романова. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2021. – №1. – С.6-19. – Текст: электронный.
158. Хоружий, Л. И., Катков, Ю. Н., Романова, А. А. Использование метода ABC в системе управленческого учета межорганизационного сотрудничества организаций АПК / Хоружий Л.И., Катков Ю.Н., Романова А.А. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2021. – №3. – С.19-27. – Текст: электронный.
159. Хоружий, Л.И., Катков, Ю.Н., Романова, А.А. Инструменты глубокого анализа затрат в системе системы управления затратами в межорганизационных отношениях агроформирований / Л.И. Хоружий, Ю.Н. Катков, А.А. Романова. // Бухучет в сельском хозяйстве – 2021. – №6. – С. 6-15. – Текст: электронный.
160. Хоружий, Л.И., Катков, Ю.Н., Романова, А.А. Использование «таргет-костинга» и «кайзен-костинга» для обеспечения эффективного управления затратами в межорганизационных отношениях организаций АПК / Л.И. Хоружий, Ю.Н. Катков, А.А. Романова. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2020. – №11. – С.24-34. – Текст: электронный.
161. Хоружий, Л.И., Катков, Ю.Н., Романова, А.А. Комбинирование учетных практик в целях создания эффективной системы управления затратами в межорганизационных отношениях агроформирований / Л.И. Хоружий, Ю.Н. Катков, А.А. Романова. // Бухучет в сельском хозяйстве – 2021. – №4. – С.15-29. – Текст: электронный.
162. Хоружий, Л.И., Катков, Ю.Н., Романова, А.А. Костина, Ю.А. Мырксина Методические подходы к формированию регистров учета доходов и расходов для целей налогообложения / Л.И. Хоружий, Ю.Н. Катков, А.А. Романова. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2019. – №11. – С. 67-77. – Текст: электронный.

163. Хоружий, Л.И., Катков, Ю.Н., Романова, А.А., Костина Р.В., Мырксина Ю.А. Особенности построения управленческого учета межорганизационного сотрудничества в организациях АПК / Л.И. Хоружий, Ю.Н. Катков, А. А. Романова. Р.В. Костина, Ю.А. Мырксина. // Бухучет в сельском хозяйстве – 2020. – №4 (201). С. 31-41. – Текст: электронный.
164. Хоружий, Л. И., Катков, Ю. Н., Романова, А. А. Особенности сельского хозяйства и их влияние на организацию и методику управленческого учета межорганизационного сотрудничества / Л.И. Хоружий, Ю.Н. Катков, А. А. Романова. // Бухучет в сельском хозяйстве – 2021. – №2. – С.39-49. – Текст: электронный.
165. Хоружий, Л. И., Катков, Ю. Н., Романова, А. А. Партнерский бенчмаркинг как инструмент обеспечения экономической безопасности в системе межфирменного сотрудничества агроформирований / Л. И. Хоружий, Ю. Н. Катков, А. А. Романова. // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – №4. – С. 41-47. – Текст: электронный.
166. Хоружий, Л. И., Катков, Ю. Н., Романова, А. А. Совершенствование системы управленческой отчетности в межорганизационных отношениях агроформирований / Л. И. Хоружий, Ю. Н. Катков, А. А. Романова. // Бухучет в сельском хозяйстве – 2021. – №6 – С. 41-47. – Текст: электронный.
167. Хоружий, Л. И., Катков, Ю. Н., Романова, А. А. Формирование и представление информации в системе управленческого учета с целью развития межорганизационных отношений организаций АПК / Л. И. Хоружий, Ю. Н. Катков, А. А. Романова. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2022. – №3 (222). – С. 190-202. – Текст: электронный.
168. Хоружий, Л. И., Катков, Ю. Н., Романова, А. А. Формирование плана счетов управленческого учета для целей межорганизационного сотрудничества агропредприятий / Л. И. Хоружий, Ю. Н. Катков, А. А. Романова. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2020. – №6. – С.19-29. – Текст: электронный.
169. Хоружий, Л. И., Катков, Ю. Н., Романова, А. А. Цифровые двойники в межорганизационной системе управленческого учета агроформирований / Хоружий Л. И., Катков Ю. Н., Романова А. А. // Бухучет в сельском хозяйстве – 2021. – №7. – С. 42-52. – Текст: электронный.
170. Хоружий, Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / Л.И. Хоружий. – Москва: Финансы и статистика, 2004. – 496 с. – Текст: электронный.
171. Хоружий, Л.И., Катков, Ю.Н. Межорганизационные системы управленческого учета в агросфере / Л.И. Хоружий, Ю.Н. Катков. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – №5. – С.35-41. – Текст: электронный.
172. Хоружий, Л.И., Катков, Ю.Н. Учётно–аналитическое обеспечение экономической безопасности хозяйствующего субъекта / Л.И. Хоружий, Ю.Н. Катков. // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2016. – №4. – С. 39-44. – Текст: электронный.

173. Чая, В.Т., Чупахина, Н.И. Аналитическое обоснование становления и развития системы управленческого учета / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина. // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – №18. – С. 14-25. – Текст: электронный.
174. Чая, В.Т., Чупахина, Н.И. Концептуальные основы развития управленческого учета / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина. // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – №3. – С. 14-29. – Текст: электронный.
175. Шеремет, А. Д. Управленческий учет / А. Д. Шеремета. М.: ИД ФБК–ПРЕСС, 2000. – 512 с. – Текст: электронный.
176. Шеремет, А.Д. Анализ и оценка финансовых и нефинансовых показателей устойчивого развития компаний / А.Д. Шеремет. // Аудит. – 2017. – №5. – С. 6-9. – Текст: электронный.
177. Шеремет, А.Д. Комплексный анализ показателей устойчивого развития предприятия / А.Д. Шеремет. // Экономический анализ: теория и практика. – 2014. – №45 (396). – С. 2-10. – Текст: электронный.
178. Шерешева, М. Ю. Проблемы создания инновационных кластеров в регионах России / М. Ю. Шерешева. // Наука. Инновации. Образование. – 2008. – №7. – С. 213-230. – Текст: электронный.
179. Шерешева, М. Ю. Формы сетевого взаимодействия компаний. Курс лекций: учеб. пособие. — М.: Издат. дом гос. ун-та – Высшей школы экономики, 2010. – 339 с. – Текст: электронный.
180. Шиткина, И.С. Холдинги: Правовое регулирование экономической зависимости. Управление в группах компаний / И.С. Шиткина. – М.: Волтерс Клувер, 2008. – 552 с. – Текст: электронный.
181. Шмаков, А. В. Стремление к экономическому сотрудничеству как мотив экономического поведения / А.В. Шмаков. // TERRA ECONOMICUS. – 2010. – № 4. – С. 57-61. – Текст: электронный.
182. Щепеткина, И.В. К вопросу об управлении экологической безопасностью и рациональным использованием природных ресурсов / И.В. Щепеткина. // Проблемы современной экономики (Новосибирск). – 2014. – №22–1. – С. 131-135. – Текст: электронный.
183. Энтони, Р., Рис, Дж. Учет: ситуации и примеры / Под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с. – Текст: электронный.
184. Яковлева, И.В. Совершенствование системы управления затратами на примере предприятий комбикормовой промышленности / И.В. Яковлева. // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2017. – Т. 10. Вып. 10. – С. 1141-1156. – Текст: электронный.
185. Янушевская, С.А. Преимущества ведения управленческого учета на базе МСФО. / С.А. Янушевская. // Вестник молодых ученых Самарского государственного университета. – 2016. – №1(33). – С. 213-216. – Текст: электронный.
186. Яременко, Ю.В. Теория и методология исследования многоуровневой экономики / Ю.В. Яременко – М.: Наука, 2000. – 400 с. – Текст: электронный.

187. Axelsson, B., Easton, G. Industrial networks. a new view of reality / B. Axelsson, G. Easton. // Routledge. – 1994. – №1. – P. 1-69. – Текст: электронный.
188. Bamford, D.J., Gomes–Casseres, B., Robinson, M.S. Mastering Alliance Strategy: a comprehensive guide to design, management and organization. – San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 2003. – 410 p. – Текст: электронный.
189. Bolton, R. N. Customer experience challenges: bringing together digital, physical and social realms / R.N. Bolton. // Journal of Service Management. – 2018. – Т. 29. – №.5. – P. 776-808. – Текст: электронный.
190. Boyd, J. Creating relevance in managerial accounting / J. Boyd. // Journal of education for business. – 2020. – №5. – P. 331-334. – Текст: электронный.
191. Brito, S., Magud Nicolas, E., Sosa, S. Real Exchange Rates, Economic Complexity, and Investment / S. Brito, E. Magud Nicolas, S. Sosa. // IMF Working Papers. – 2018. – №18/107. – P. 65-78. – Текст: электронный. //
192. Cao, M., Zhang, Q. Collaboration Roles of Interorganizational Systems / M. Cao, Q. Zhang. // Warren Financial and managerial accounting. – 2020. – №1. – p.189-195. – Текст: электронный.
193. Cooper, R. Kaplan, R. S. How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs. // Accounting and Management: Field Study Perspectives / eds. W. J. Bruns, R. S. Kaplan. – 1987. – №5. – P. 45-58. – Текст: электронный.
194. Cooper, R. Rise of activity–based costing. – Part I: What is an activity–based cost system. // Journal of Cost Management. – 1988. – №2. – Vol. 2. – P. 45-54. – Текст: электронный.
195. Corsaro, D., Ramos, C., Henneberg, S.C., Naude, P. Actor network pictures and networking activities in business networks / D. Corsaro, C. Ramos, S.C. Henneberg, P. Naude. // Industrial Marketing Management Journal // – 2011. – №40. – P. 919-932. – Текст: электронный. Dewick, P., Miozzo, M. Networks and innovation: sustainable technologies in Scottish Networks and innovation: sustainable technologies in Scottish social housing / P. Dewick, M. Miozzo. // R & D Management. – 2004. – №3. – P. 323-333. – Текст: электронный.
196. Easton, G. Industrial networks: A new view of reality. / Easton, G. – London: Routledge, 1992. – P. 3-27. – Текст: электронный.
197. Eggers, F., Kraus, S., Covin, J.G. Travelling into unexplored territory: Radical innovativeness and the role of networking, customers, and technologically turbulent environments / F. Eggers, S. Kraus, J.G. Covin. // Industrial Marketing Management Journal. – 2014. – №43 - P. 1385-1393. – Текст: электронный.
198. El Saddik, A. Digital twins: the convergence of multimedia technologies / A. El Saddik. – Текст: электронный. // IEEE MultiMedia. – 2018. – Т.25. – №.2. – P. 87-92.
199. Erkan, B., Yildirimci, E. Economic Complexity and Export Competitiveness: The Case of Turkey / B. Erkan, E. Yildirimci. // Procedia – Social and Behavioral Sciences. – 2015. – №7. – P. 524-533. – Текст: электронный.

200. Ford, D., Mouzas, S. The theory and practice of business networking / D. Ford, S. Mouzas. // *Industrial Marketing Management Journal*. – 2013. – №2. – P. 433-442. – Текст: электронный.
201. Freitas, E.E., Paiva, E.A. Diversification and sophistication of exports: an application of the product space to Brazilian data / E.E. Freitas, E.A. Paiva. // *Rev. Econ. NE, Fortaleza*. – 2015. – №3. – P. 79-98. – Текст: электронный.
202. Gao, J. & Zhou, T. Quantifying China's regional economic complexity / J. Gao, T. Zhou. // *Physica A: Statistical Mechanics and Its Applications*. – 2018. – №492. – P. 1591-1603. – Текст: электронный.
203. Gelinax, U.J., Dull, R.B., Wheeler, P., Hill, M.C. Accounting information systems. / U.J. Gelinax, Dull, R.B., Wheeler, P., Hill, M.C. – Boston, Massachusetts: Cengage Learning. – 2017. – 744 p. – Текст: электронный.
204. Ghanbari, M., Vaseli, S. The role of management accounting in the organization. / M. Ghanbari, S. Vaseli. // *International Research Journal of Applied and Basic Sciences*. – 2015. – №9(11). – 1913-1915. – Текст: электронный.
205. Glaessgen, E., Stargel, D. The digital twin paradigm for future NASA and US Air Force vehicles / E. Glaessgen, D. Stargel. // *53rd AIAA/ASME/ASCE/AHS/AS C Structures, Structural Dynamics and Materials Conference 20th AIAA/ASME/AHS Adaptive Structures Conference 14th AIAA*. – 2012. – p. 1818. – Текст: электронный.
206. Hartmann, D., Guevara, M.R., Jara-Figueroa, C.. Linking Economic Complexity, Institutions, and Income Inequality / D Hartmann., M.R. Guevara, C. Jara-Figueroa. // *World Development*. – 2017. – №93. – p. 75-93. – Текст: электронный.
207. Hausmann, R., Hidalgo, C., Bustos, S., Coscia, M., Simoes, A. The Atlas of Economic Complexity: Mapping Paths to Prosperity. / R. Hausmann, C Hidalgo., S. Bustos, M. Coscia, A. Simoes. // Cambridge: Center for International Development, Harvard University. – 2011. – №5. – P. 108-358. – Текст: электронный.
208. Hidalgo, C.A., Hausmann, R. The building blocks of economic complexity / C.A. Hidalgo, R. Hausmann. // *Proceedings of the National Academy of Sciences*. – 2009. – № 106(26). – P. 10570-10575. – Текст: электронный.
209. Holmlund, M., Tomroos, J. A. What are relationships in business networks? / M. Holmlund, J. A Tomroos. // *Management Decision*. – 1997. – № 4. – P. 304-309. – Текст: электронный.
210. Hopper, T., Powell, A. Making Sense of Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting: a Review of its Underlying Assumptions / T. Hopper, A. Powell. // *Journal of Management Studies*. – 1985. – Vol. 22. – P. 429-465. – Текст: электронный.
211. Horngren, C., Datar, S.M., Rajan, M. Cost accounting: A managerial emphasis. / C. Horngren, S.M. Datar, M. Rajan. – New Jersey: Prentice Hall. Upper Saddle River. – 2012. – 880 p. – Текст: электронный.
212. Hurwitz, A. Hedew die Bedingungen, unter welchen eine Gleichung nur Wurzeln mit negativen reellen Teilen besitzt / A. Hurwitz. // *Math. Ann.* – 1895. – №46. – P. 273-284. – Текст: электронный.

213. Hekansson, H., Snehota, I. Developing Relationships in Business Networks. / H. Hekansson, I. Snehota. – London: Routledge. – 1995. – 433 p. – Текст: электронный.
214. Jenssen, J. I., Nybakk, E. Inter-organizational networks and innovation in small, knowledgeintensive firms: A literature review / J. I. Jenssen, E. Nybakk. // International Journal of innovation management. – 2013. – №17(2). – p. 1110-1142. – Текст: электронный.
215. Johnson, H.T., Kaplan, R.S. Relevance lost: the rise and fall of management accounting. / H. T. Johnson, R. S. Kaplan – Boston: Harvard Business School Press, 1987. – 985 p. – Текст: электронный.
216. Jones, T., Atkinson, H., Lorenz, A., Harris, P. Strategic managerial accounting: Hospitality, tourism, events applications. / T. Jones, H. Atkinson, Lorenz A., P. Harris. – Oxford: Goodfellow Publishers, 2012. – 332 p. – Текст: электронный.
217. Kaplan, D. Norton, P. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System / D. Kaplan, P. Norton // Harvard Business 11 Review. – 1996. – 2. – P. 70-76. – Текст: электронный.
218. Kreibich, L.M. Improving Inter-Agency Collaboration in International Development Analysis of conditions under which to enter into, develop and sustain successful partnerships / L.M. Kreibich – Germany: HSSPS, 2013. – 364 p. – Текст: электронный.
219. Labyntsev, N.T., Sharovatova, E.A., Omelchenko, I.A., Makarenko, T.V. Tendencies of standardization of management accounting in Russian and international practices. / N.T. Labyntsev, E.A. Sharovatova, I.A. Omelchenko, T.V. Makarenko. // European Research Studies Journal. – 2017. – №20(3B). – P. 45-60. – Текст: электронный
220. Lee, J., Bagheri, B., Kao, H. A. A cyber-physical systems architecture for industry 4.0-based manufacturing systems / J. Lee, B. Bagheri, H.A. Kao. // Manufacturing letters. – 2015. – Т. 3. – P. 18-23. – Текст: электронный.
221. Lienard, Ch. Sur la signe de la partie reelle des vacines d'une equation algebrique / Ch. Lienard. // J. Math. –2014. – №6. – P. 291-346. – Текст: электронный.
222. Lincoln, J. R., Gerlach, M. L., Takahashi, P. Keiretsu networks in the Japanese economy: a Literature / J. R Lincoln., M. L. Gerlach, P. Takahashi. // Global Business and Management Research: An International Journal. – 2014. – №6. – P. 125-130. – Текст: электронный.
223. Lynch, R.P. Business Alliances Guide: The Hidden Competitive Weapon / R.P. Lynch, – N.Y. J. Wiley, 1993. – 853 p. – Текст: электронный.
224. Makarenko, T. V., Labyntsev, N. T., Sharovatova, E. A., Omelchenko, I. A. Tendencies of Standardisation of Management Accounting in Russian and International Practices / T. V. Makarenko, N. T. Labyntsev, E. A. Sharovatova, I. A. Omelchenko. // European Research Studies Journal. – 2017. – №3. – p. 45-60. – Текст: электронный.
225. Malyzhenkov, V. Merunka / V. Malyzhenkov. // Tallinn: Springer International Publishing. – 2018. –№2. – P. 179-185. – Текст: электронный.

226. Miles, R.E., Miles, G., Snow, C.C. Collaborative Entrepreneurship: How Networked Firms Use Continuous Innovation to Create Economic / R.E. Miles, G. Miles, C.C. Snow – Wealth: Stanford, – 2005. – 786 p. – Текст: электронный.
227. Najafian, M., Colabi, A. M. Inter-organizational Relationship and Innovation: A Review of Literature / M. Najafian, A.M. Colabi. // Global Business and Management Research: An International Journal. – 2014. – № 6 (1). – P. 52-70. – Текст: электронный.
228. Pena, N. A., de Arroyabe, J. C. F. Business Cooperation: From Theory to Practice. / N. A. Pena, J. C. de Arroyabe – New York: Palgrave Macmillan, 2002. – 193 p. – Текст: электронный.
229. Penny, M., J. Farmer, D., Teytelboym, A. A new interpretation of the economic complexity index, Economics of Sustainability & Complexity Economics Programmes INET Oxford / J. M. Penny, D. Farmer, A. Teytelboym. // Working Paper. – 2018. – №4. – P. 1028-1032. – Текст: электронный.
230. Powell, W. W., Koput, K. W., Smith-Doerr, L. Interorganizational Collaboration and the Quarterly. / W. W. Powell, K. W. Koput, L. Smith-Doerr. // Working Paper. – 1996. – №41(1). – P. 116-145. – Текст: электронный.
231. Ray, P. Managerial Accounting. Decision Making and Performance Management / P. Ray. – United Kingdom: Custom Publishing, 2019. – 287 p. – Текст: электронный.
232. Rosen, R., Wichert, G., Lo, G., Bettenhausen, K. About The Importance of Autonomy and Digital Twins for the Future of Manufacturing. / R. Rosen, G. Wichert, G. Lo, K. Bettenhausen. // IFAC-PapersOnLine. – 2015. – №5. – P. 567-572. – Текст: электронный.
233. Routh, E. J. Stability of given state of motion. / E. J. Routh. – London: CityPlace, 2007. – 300 p. – Текст: электронный.
234. Shil, N. Ch., Hoque, M., Mahmuda, A. Management accounting today: A perspective for tomorrow / N. Ch. Shil, M. Hoque, A. Mahmuda. Asia-Pacific Management Accounting Journal. – 2014. – №9(2). – P. 37-68. – Текст: электронный. //
235. Soderberg, R. Toward a Digital Twin for real-time geometry assurance in individualized production / R. Soderberg. // CIRP Annals. – 2017. – Т. 66. – №1. – P. 137-140. – Текст: электронный.
236. Soh, P., Roberts, E. B. Networks of innovators: a longitudinal perspective / P. Soh, E. B. Roberts. // Research Policy. – 2011. – №4. – P. 15-25. – Текст: электронный.
237. Tao, F. Digital twin-driven product design framework / F. Tao. // International Journal of Production Research. – 2018. – 5. – P. 1-19. – Текст: электронный.
238. Thompson, J. D. Organization in Action: Social Science Bases of Administrative Theory. / Thompson, J. D. – United Kingdom: Transaction Publishers, 2011. – 192 p. – Текст: электронный.
239. Uilson, A., Charlton, K. Partnership for distribution channels / A. Uilson, K. Charlton. – Текст: электронный. // MarketingWeek. – 1997. – № 5. – P. 78-82.

240. Ulianova, N.V. Procedure of poly-estimation of material assets: Practical application in bookkeeping and accounting. / N.V. Ulianova. // Audit and financial analysis. – 2017. – (1). – P. 52-59. – Текст: электронный.
241. Vlaemmink, Y.H. Hidtorrire ret doctrines dela Complabitu / Vlaemmink, Y.H. – Paris: WT, 1956. – 865 p. – Текст: электронный.
242. Voronova, E.Yu. Corporate Reporting in the Target Design of the Entrepreneurship System / A.N.Khorin, E.Yu.Voronova, A.V.Brovkin, D.Agüero. // Academy of Entrepreneurship Journal. – 2019. – Т. 25. - №S1. – P. 1-5. – Текст: электронный.

ДЛЯ ЗАМЕТОК

Учебное издание

**Л.И. Хоружий, Ю.Н. Катков,
А.А. Романова, Е.А. Каткова, М.К. Джикия**

Управленческий учет в интегрированных структурах АПК

Учебное пособие

Авторы выражают признательность рецензентам за их полезные замечания, учтенные в окончательной редакции учебного пособия.

.....

Подписано в печать 12.11.2023 Формат 60Ч80 1/16
Усл. п.л. 11,7 Тираж 500 экз. Заказ 43

ISBN 978-5-907692-63-3



*Издательство Научный консультант
123007, Москва, Хорошевское ш., 35к2, офис 508.
Тел.: +7 (926) 609-32-93, +7 (499) 195-60-77*