

Межорганизационные системы управленческого учета в агросфере

© **Хоружий Людмила Ивановна,**

д-р экон. наук, профессор,
декан учетно-финансового факультета
РГАУ-МСХА им. К. А. Тимирязева
127550, г. Москва, ул. Тимирязевская, д. 49
e-mail: uff07@timacad.ru

© **Катков Юрий Николаевич,**

канд. экон. наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения
Брянского государственного университета им. академика И. Г. Петровского
241036, г. Брянск, ул. Бежицкая, д. 14
e-mail: KUN95@yandex.ru

В статье раскрыта новая для российской экономики модель межорганизационного управленческого учета, построенная на базе организаций агросферы, представлены механизм и документальные средства информационно-аналитического обмена между организациями с использованием различных калькуляционных систем.

Ключевые слова: межорганизационные отношения; управленческий учет; «директ-костинг»; «таргет-костинг»; «кайзен-костинг»; аналитические карты.

INTER-ORGANIZATION SYSTEMS OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN AGRICULTURAL SPHERE

© **Horuzhy Liudmila,**

Dr. of Economics, Professor,
Dean of the Faculty of Accounting and Finance
RSAU-MTAA named after K. A. Timiryazev
127550, Moscow, Timiryazevskaya str., 49
e-mail: uff07@timacad.ru

© **Katkov Yury,**

PhD of Economics,
Associate Professor of Accounting and Taxation Department
Bryansk State University named after Academician I. G. Petrovsky
241036, Bryansk, Bezhitskaya str., 14
e-mail: KUN95@yandex.ru

The article touches upon the new for the Russian economy model of inter-organizational management accounting based on agricultural organizations, presents the mechanism and documentary support of informational and analytical exchange between organizations using different systems of calculation.

Key words: inter-organizational relationships, management accounting, «direct costing», «target costing», «kaizen costing», analytical maps.

МЕЖОРГАНИЗАЦИОННЫЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

В современных условиях хозяйствования практически каждое предприятие для повышения эффективности управленческой деятельности внедряет новые учетно-финансовые аналитические системы. Самой известной и распространенной для отечественной экономики является система бухгалтерского управленческого учета, которая в последнее время подверглась сильной трансформации под влиянием динамичных экономических изменений. Сложившаяся отечественная практика управленческого учета не в полной мере соответствует современным, динамично меняющимся условиям хозяйствования и ужесточившейся конкурентной борьбе.

В связи с тем, что АПК является сложной структурой с несколькими организующими его предприятиями, система управленческого учета должна учитывать стратегические особенности как комплекса в целом, так и каждой организации в отдельности. Поэтому все чаще организации для получения стратегических преимуществ прибегают к межорганизационным отношениям в различных способах их реализации.

Межорганизационные отношения можно охарактеризовать как различные формы кооперации между независимыми организациями. Кооперация предполагает в определенной степени развитие и осуществление видов деятельности, направленных на потребности партнеров, что предопределяет тесную взаимосвязь. В целом развитие взаимосвязей между организациями можно охарактеризовать как рост их осведомленности относительно деятельности партнеров и понимание того, каким образом осуществляется взаимодействие с каждым из наиболее важных партнеров [5].

К преимуществам межорганизационного учетно-аналитического сотрудничества можно отнести:

- ⇒ заключение долгосрочных контрактов;
- ⇒ определение общей стратегии развития;
- ⇒ снижение затрат на основе сотрудничества;

- ⇒ оптимизацию бизнес-процессов;
- ⇒ снижение вероятности банкротства;
- ⇒ укрепление конкурентных преимуществ;
- ⇒ снижение трансакционных издержек (издержки на осуществление сделок, не связанные с производством);

- ⇒ устойчивость в экономическом развитии.

Одним из перспективных способов координирования усилий производителей, поставщиков и покупателей по оптимизации и снижению всех видов затрат, возникающих в результате их взаимодействий, является межорганизационный управленческий учет (рис. 1).

Межорганизационный управленческий учет будет способствовать сокращению диспаритета цен между продукцией АПК и промышленностью. Но самым главным преимуществом такого сотрудничества является возникновение синергетического эффекта, когда в совокупности организации получают более высокие производственные и финансовые результаты, чем если бы они функционировали независимо.

Межорганизационный управленческий учет порождает новые учетные практики в этой области:

- ⇒ межорганизационное управление затратами;
- ⇒ учет по открытым книгам;
- ⇒ учет стоимостных цепочек;
- ⇒ использование интегрированных информационных систем;
- ⇒ оценка совокупной стоимости владения.

ТРЕБОВАНИЯ К МЕЖОРГАНИЗАЦИОННОЙ СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Для осуществления управления межорганизационной кооперацией необходимы новые подходы к учетно-аналитическим системам. В настоящее время данные управленческого учета являются коммерческой тайной и не подлежат раскрытию ни бизнес-партнерам, ни конкурентам. Но при межорганизационной системе управленческого учета данное правило частично нарушается. Организации, которые связаны деловы-

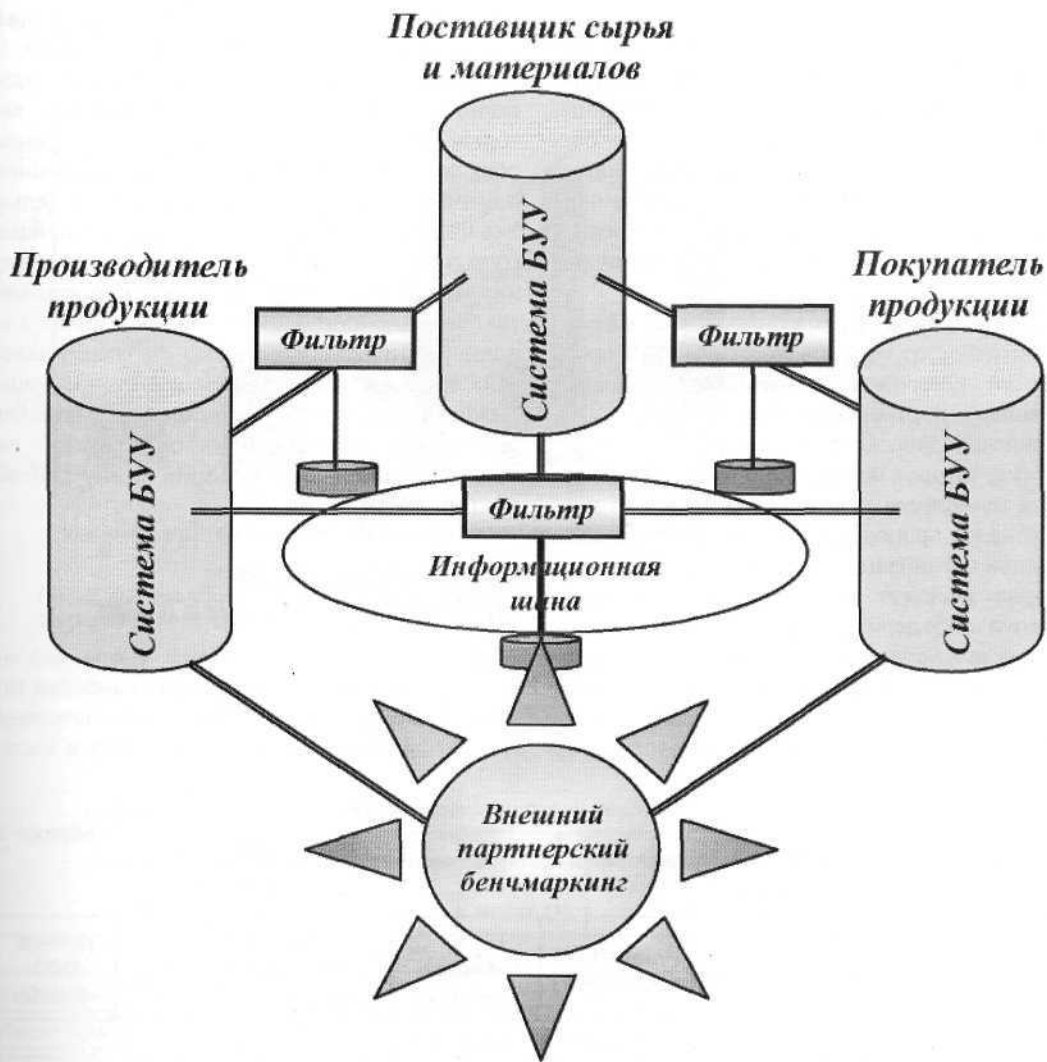


Рис. 1. Модель межорганизационной системы управленческого учета

ми отношениями, объединяются еще и по взаимному сотрудничеству, направленному на формирование межорганизационной системы управленческого учета. При таком объединении у каждой организации имеется свой локальный управленческий учет, но аналитические данные из него передаются еще двум участникам межорганизационных отношений. Безусловно, для безопасности каждой организации необходим информационный фильтр.

Участниками межорганизационной системы управленческого учета должны быть определены условия договоров о неразглашении конфиденциальной информации, включающие цели взаимодействия, аналитические данные, которые будут передаваться друг другу, и

меры ответственности за нарушение условий договоров.

В основе межорганизационной учетно-аналитической системы должна лежать однородность систем управленческого учета каждой из организаций-участниц, в том числе учетных политик для целей управленческого учета. Это необходимо как для интеграции информации между системами, так и для практической возможности реализации стратегий развития управленческих процессов. Каждая отдельная организация оценивает как свою деятельность, так и деятельность партнеров, вырабатывает и корректирует стратегию локального и общего развития, для чего необходимо определить степень открытости информации, в частности в об-

ласти ценовой политики и оптимизации деятельности. При таком взаимодействии поставщиков, производителей и организаций, занимающихся продажами, будет осуществлен общий для всех участников анализ сегментов рынка конечных покупателей, анализ внешней и внутренней среды, что в конечном счете обеспечит выживаемость этих организаций в постоянно изменяющейся рыночной среде.

Эффективное функционирование межорганизационного управленческого учета предполагает наличие аналитического элемента «Внешний партнерский бенчмаркинг». Для российской экономики бенчмаркинг – новое понятие, которое можно определить как постоянное измерение и сравнение отдельно взятого бизнес-процесса с эталонным процессом ведущей организации для сбора информации, которая поможет рассматриваемому предприятию определить цель своего совершенствования и провести мероприятия по улучшению работы [1]. В Японии и США программы бенчмаркинга носят открытый характер. Они развиваются при государственной поддержке.

Считается, что благодаря такому обмену опытом выигрывает экономика страны в целом.

Внешний партнерский бенчмаркинг проводится несколькими организациями, которые заключают договор о проведении совместных сравнительных исследований деятельности каждого из участников с целью оказания помощи друг другу для дальнейшего успешного развития. Подобные соглашения могут заключать как разнопрофильные, так и однопрофильные предприятия, т.е. предприятия-конкуренты. В рассматриваемом примере три организации – участницы межорганизационных отношений проводят совместные исследования окружающих их предприятий для оптимизации их внутренней деятельности.

МЕЖОРГАНИЗАЦИОННОЕ УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ В АПК

В межорганизационную учетно-аналитическую систему, отражающую наиболее типичную схему деловых отношений, включены три организации: «Поставщик сырья и мате-

Таблица 1

Аналитическая карта межорганизационного управленческого учета ООО «Снежка», тыс. руб.

Показатели	«Директ- костинг» (1)	Полная себестоим- ость (2)	Данные прошлого периода		Данные ООО «Восход»
			(1)	(2)	
Аналитический блок					
Себестоимость единицы продукции:					
1 тыс. шт. яиц	0,664	0,812	0,659	0,801	0,937
1 ц мяса птицы	2,01	2,46	1,88	2,33	2,82
Оценка запасов	79 383,5	97 204	73 527	89 887	103 545
Выручка от продажи продукции	147 000	147 000	129 000	129 000	138 700
Полная себестоимость проданной продукции	–	97 204	–	89 887	103 545
Переменная часть себестоимости проданной продукции	79 383,5	–	73 527	–	–
Маржинальный доход	67 616,5	–	55 473	–	–
Постоянные расходы	35 641	–	32 720	–	–
Операционная прибыль	31 975,5	49 796	22 753	39 113	35 155
Описательный блок					
Текущая стратегия организации	<i>Обретение конкурентных преимуществ с постоянным ростом прибыли</i>				
Рекомендации	<i>Освоение новых рынков. Оптимизация бизнес-процессов. Пересмотр ценовой политики</i>				
Стратегия организации с учетом корректировок	<i>Укрепление позиций на рынке с одновременным снижением затрат и совершенствованием производства</i>				

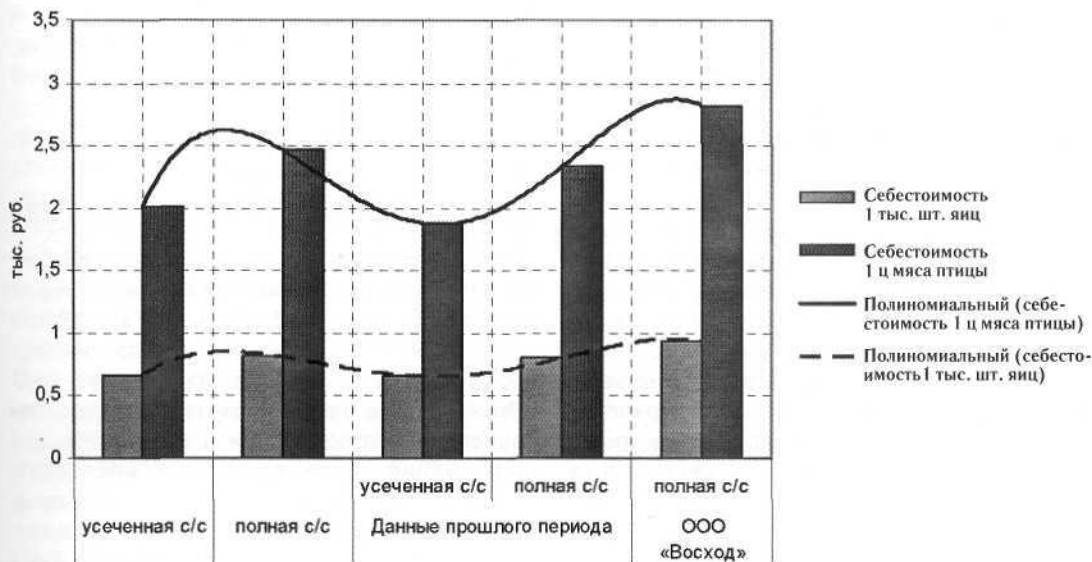


Рис. 2. Динамика себестоимости продукции птицеводства в ООО «Снежка» по разным категориям сравнения

Таблица 2

Аналитическая карта межорганизационного управленческого учета ОАО «Витязь»

Показатели	Сметная себестоимость (1)	Целевая себестоимость (2)	Данные прошлого периода		Данные ОАО «Колос»
			(1)	(2)	
Аналитический блок					
Себестоимость единицы продукции:					
бедро охлажденное (лоток, 0,7 кг), руб.	90	86	94	90	100
голень охлажденная (лоток, 0,7 кг), руб.	110	104	114	110	112
грудка охлажденная (лоток, 0,7 кг), руб.	107	101,6	110	107	130
Выручка от продажи продукции, тыс. руб.	32 000	32 000	29 000	29 000	37 000
Полная себестоимость, тыс. руб.	—	—	—	—	28 000
Переменная часть себестоимости, тыс. руб.	15 350	14 580	16 541	15 350	—
Маржинальный доход, тыс. руб.	16 650	17 420	12 459	13 650	—
Постоянные расходы, тыс. руб.	9352	9352	8000	8000	—
Операционная прибыль, тыс. руб.	7325	8095*	4459	5650*	9000
Описательный блок					
Текущая стратегия организации	Обретение конкурентных преимуществ. Достижение целевой себестоимости и получение целевой прибыли				
Рекомендации	Освоение новых рынков. Оптимизация технологических процессов. Пересмотр ценовой политики				
Стратегия организации с учетом корректировок	Увеличение объемов продаж с одновременным достижением целевых затрат и совершенствованием технологии производства				

* Целевая прибыль, которую организация ОАО «Витязь» планирует получить при достижении целевой себестоимости.

риалов», занимающийся производством сельскохозяйственной продукции, передаваемой в дальнейшем на переработку «Производителю продукции», который произведенную им продукцию и полуфабрикаты поставляет «Покупателю продукции», отгружающему ее в розничную сеть.

Наиболее реальным к внедрению в организации АПК являются межорганизационное управление затратами и учет по открытым книгам, которое целесообразно рассмотреть на примере известной и распространенной в России системы «директ-костинг», позволяющей оперативно решать ряд управленческих задач и проводить эффективную политику ценообразования [2]. Вместо учета по открытым книгам (open-book accounting) [7] в примере используется формирование «аналитических карт» со схожим принципом построения.

Пример

Реализация межорганизационного управленческого учета в ООО «Снежка» осуществляется посредством построения аналитических карт. На птицефабрике «Снежка» производятся два вида продукции: яйцо куриное и мясо птицы [3]. В модели межорганизационной системы управленческого учета (рис. 1) ООО «Снежка» является «Поставщиком сырья и материалов». Продукция ООО «Снежка» реализуется в ОАО «Витязь», где осуществляется производство полуфабрикатов из мяса птицы и яичного порошка, которые поставляются оптовому покупателю ООО «Самсон», откуда она распределяется по розничной сети.

Для построения аналитической карты для ООО «Снежка» используются показатели системы «директ-костинг» и полной себестоимости (табл. 1), так как они позволяют оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом и, следовательно, прогнозировать изменение себестоимости или отдельных видов расходов при изменениях деловой активности.

Проводимый бенчмаркинг позволяет сопоставить показатели ООО «Снежка» с показателями конкурирующего предприятия ООО «Восход». Основные данные аналитической карты дополнительно визуализируются с помощью графических инструментов для осуществления анализа динамики показателей (рис. 2).

Построение аналитических карт не обязательно делать на основе системы «директ-костинг». Можно использовать и другие калькуляционные системы управлен-

ческого учета, например «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» для ОАО «Витязь» [4], тогда аналитическая карта примет следующий вид (табл. 2).

Основными показателями аналитической карты ОАО «Витязь» будут выступать целевая и сметная себестоимость. Несмотря на то, что в системах «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» не рассчитываются маржинальный доход и операционная прибыль, для сопоставимости карт с разными калькуляционными системами они также должны быть представлены в аналитической карте ОАО «Витязь». Это необходимо также для обеспечения интеграции учетно-аналитической информации организаций и объективного анализа получаемых данных. Для сравнения с внешними организациями аналитическая карта содержит данные конкурента ОАО «Колос».

Аналитическая карта формируется и в ООО «Самсон».

С помощью аналитических карт по отдельным организациям все три участника межорганизационных отношений могут сравнить показатели текущего периода с данными прошлых лет и конкурентов. Межорганизационное управление реализуется посредством разработки предложений по регулированию затрат поставщика продукта на основе анализа показателей аналитических карт покупателем, например, ООО «Самсон» на основе бенчмаркинга и аналитической карты ОАО «Витязь» предлагает оптимальные для себя закупочные цены. В случае если не будут согласованы взаимовыгодные условия в рамках группы, то могут быть приняты решения об установлении внешних отношений, о повышении продажной цены и т.д.

В рамках межорганизационных отношений также целесообразно обмениваться информацией о себестоимости продукции по статьям и элементам затрат для ее детальной оценки. Может осуществляться общий анализ организационных структур, производственных процессов, учетных политик и т.д.

Карты с аналитическими показателями и исследовательские данные по выделенным секторам собираются из каждой организации – участника межорганизационных отношений. На основе анализа показателей карт, производственных процессов и внешнего бенчмаркинга осуществляется разработка рекомендаций по производственной деятельности каждой организации и корректируется стратегия дальнейшего развития. Таким образом, все три организации принимают

участие в разработке как локальных, так и общей стратегии функционирования, получая при этом конкурентные преимущества и более устойчивые условия дальнейшего развития.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Андерсен Б.* Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования: Пер. с англ. / Науч. ред. Ю. П. Адлер. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2003. – 272 с.

2. *Гаррисон Д. Ч.* Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости. – Л.: Союзоргучет, 1933. – 143 с.

3. *Катков Ю. Н., Мельгуй А. Э.* Организационно-методическая модель бухгалтерского

учета затрат в птицеводстве. – Брянск: РИО БГУ, 2007. – 254 с.

4. *Катков Ю. Н., Никитина С. В.* «Таргет-костинг» и «кайзен-костинг» в оптимизации затрат и калькулировании себестоимости продукции АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 8. – С. 29–35.

5. *Управленческий учет в сельском хозяйстве: учебник / Под ред. Л. И. Хоружий.* – М.: Издательство РГАУ-МСХА им. К. А. Тимирязева, 2011. – 351 с.

6. *Хоружий Л. И.* Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

7. *Kulmala H. I.* Open-Book Accounting in Networks // LTA, 2002. – № 2. – P. 157–177. ■

НОВОСТИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА ПИСЬМО ОТ 6 МАРТА 2012 Г. № БС-4-11/3701 @ «О ЗЕМЕЛЬНОМ НАЛОГЕ»

Федеральная налоговая служба направляет для использования в работе копию письма Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов Российской Федерации от 15.02.2012 № 03-05-04-02/16, в котором указывается, что исчисление земельного налога в отношении земельных участ-

ков, входящих в имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, находящихся в долевой собственности владельцев инвестиционных паев, разрешенное использование которых «жилищное строительство», должно производиться управляющими компаниями без учета повышающих коэффициентов,

предусмотренных пунктом 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации.

**Заместитель
Руководителя
государственный
советник
Российской Федерации
3-го класса
С.Л. БОНДАРЧУК**

ПРИЛОЖЕНИЕ МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПИСЬМО ОТ 15 ФЕВРАЛЯ 2012 Г. № 03-05-04-02/16

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо ФНС России и разделяет мнение ФНС России о том, что исчисление земельного налога в отношении земельных участков, входящих в имущество, со-

ставляющее паевой инвестиционный фонд, находящихся в долевой собственности владельцев инвестиционных паев, разрешенное использование которых «жилищное строительство», должно производиться управляющими

компаниями без учета повышающих коэффициентов, предусмотренных пунктом 15 статьи 396 Налогового кодекса Российской Федерации.

**Директор Департамента
И.В. ТРУНИН**