



На правах рукописи
Храмова

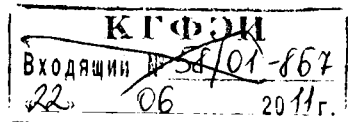
Храмова Елена Алексеевна

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ
И АНАЛИЗ В АГРОХОЛДИНГАХ
НА ОСНОВЕ СЕГМЕНТАРНОГО ПОДХОДА**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Саранск 2011



Работа выполнена в Мордовском государственном университете
им. Н.П. Огарева, г. Саранск

Научный руководитель - доктор экономических наук, доцент
Колесник Наталья Федоровна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Бортник Николай Антонович

кандидат экономических наук, доцент
Маляева Вера Александровна

Ведущая организация - Пензенская государственная
сельскохозяйственная академия

Защита состоится 14 июля 2011 г. в 15 ч на заседании диссертационного
совета Д 212.214.04 при Самарском государственном экономическом
университете по адресу: ул. Советской Армии, д. 141, ауд. 319, г. Самара,
443090

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке
Самарского государственного экономического университета

Автореферат разослан 9 июня 2011 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000790528

Ученый секретарь
диссертационного совета

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Леонова'.

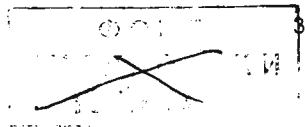
Т.И. Леонова

Актуальность темы исследования. Аграрная сфера традиционно занимает особое положение в экономике России, являясь одним из основных секторов национального хозяйства, определяющих жизнедеятельность и продовольственную безопасность общества. Значимость данной сферы определяется не только удовлетворением фундаментальных потребностей людей в продуктах питания, но и обеспечением продовольственной независимости страны, созданием стимулов для развития других отраслей национальной экономики за счет расширения межотраслевых связей.

Создание эффективной системы продовольственного обеспечения в соответствии с современными социально-экономическими потребностями определяется развитием интеграционных процессов, главным содержанием которых является преобразование взаимосвязей между сельскохозяйственными, заготовительными, перерабатывающими и торговыми предприятиями. Важное значение в этом процессе имеют агрохолдинговые компании, которые играют все большую роль в реализации продовольственной стратегии, устраняя излишние посреднические звенья и создавая таким образом условия для снижения себестоимости продовольственных товаров. В решении этой проблемы первостепенная роль принадлежит совершенствованию методов и инструментов управления на основе создания надлежащего учетно-информационного обеспечения для принятия обоснованных управленческих решений.

Как показывает практический опыт, действующая традиционная система бухгалтерского учета не способна удовлетворить информационные потребности современного менеджмента, что определяет необходимым исследование и разработку новых направлений развития управленческого учета и анализа в аграрной сфере.

Именно управленческий учет, выступающий необходимым инструментом хозяйствования в интегрированных агроформированиях, позволит обеспечивать повышение качества и оперативность принимаемых управленческих решений, максимизировать прибыль, выявлять внутрихозяйственные резервы и проводить эффективный контроль рисков хозяйственной деятельности. В современных российских агрохолдингах, как показало исследование, управленческий учет недостаточно развит, что объясняется отсутствием единой методологической основы по его организации, а также субъективными причинами и обстоятельствами, существующими в условиях функционирования холдингов. Поэтому возникает научная проблема, связанная с разработкой новых подходов к построению системы управленческого учета и анализа на новой методологической и организационной основе, а именно сегментарного подхода



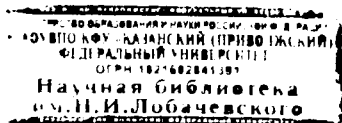
применительно к особенностям формирования интегрированных структур, каковыми являются агрохолдинги, что и определило актуальность темы диссертационного исследования.

Степень разработанности проблемы. Проблема организации управленческого учета и анализа рассматривается в работах многих отечественных и зарубежных исследователей. Значительный вклад в исследование теоретических и практических вопросов становления и развития управленческого учета и анализа в России, а также производственного учета в аграрной сфере внесли ученые Р.А. Алборов, Н.А. Бортник, М.А. Вахрушина, Н.Д. Врублевский, В.Б. Ивашкевич, О.Д. Каверина, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Н.П. Кондраков, М.И. Кутер, И.А. Ламыкин, А.Д. Ларионов, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, С.А. Николаева, М.Ф. Овсийчук, В.Ф. Палий, М.З. Пизенгольд, В.И. Ткач, А.Д. Шерemet, Л.З. Шнейдман. Проблемами данной сферы занимались зарубежные исследователи А. Апчерч, Вила Р. Вандер, Р. Гаррисон, К. Друри, Э. Майер, Р. Манн, Б. Райан, Ж. Ришар, Д. Хан, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Р. Энтони и др.

Вопросы, связанные с формированием информации по сегментам деятельности предприятий, рассматриваются в работах А.С. Бакаева, П.С. Безруких, Г.Ю. Касьяновой, В.В. Палия, А.Х. Раметова и других исследователей.

Отдавая должное существенному вкладу указанных ученых в решение данной проблемы, необходимо отметить, что многие вопросы, отражающие специфику функционирования интегрированных формирований, остаются нерешенными или носят дискуссионный характер. В частности, отсутствуют исследования, посвященные построению системы управленческого учета и анализа применительно к вертикальным и горизонтальным интегрированным структурам; не решены вопросы дифференцированного подхода к формированию бюджетов и составлению управленческой отчетности для предприятий холдинга; не разработана методика проведения управленческого анализа в целях оперативного и стратегического управления. Отсутствие комплексного подхода к решению указанных проблем, большая научная и практическая значимость их решения применительно к особенностям функционирования агрохолдингов определили цель, задачи и структуру исследования.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационной работы - теоретическое обоснование и разработка на основе сегментарного подхода методических и практических рекомендаций по совершенствованию управленческого учета и анализа в агрохолдингах для повышения эффективности их деятельности.



Для достижения поставленной цели в работе решаются следующие задачи:

- раскрыть экономическую сущность управленческого учета в условиях функционирования интегрированных систем на основе исследования отраслевых и организационных особенностей деятельности агрохолдингов;
- обосновать целесообразность сегментарного подхода к организации управленческого учета и анализа;
- внести предложения по совершенствованию методики управленческого учета в агрохолдингах;
- выявить особенности построения системы бюджетирования в агрохолдингах и дать рекомендации по ее совершенствованию как механизма реализации контрольных функций управленческого учета;
- разработать предложения по совершенствованию состава и содержания внутренней сегментной отчетности;
- рекомендовать методику управленческого анализа в условиях функционирования агрохолдинговых компаний.

Область исследований. Диссертационное исследование проведено в рамках специальности 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика". Область исследования соответствует Паспорту специальности ВАК: п.п. 1.4. Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа; п.п. 1.8. Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей; п.п. 1.10. Особенности формирования бухгалтерской и статистической отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности.

Предметом исследования. Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических вопросов построения управленческого учета и анализа в крупных интегрированных агроформированиях.

Объектом диссертационного исследования выступают предприятия агрохолдингов Республики Мордовия.

Теоретической и методологической основой исследования послужили действующие законодательные и нормативные акты, регулирующие вопросы бухгалтерского учета холдинговых компаний, научные труды отечественных и зарубежных авторов по теории и практике управленческого учета и анализа, инструктивные материалы Министерства финансов Российской Федерации, официальные данные Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, материалы периодических изданий и статьи научных конференций, экономико-статистические сборники и справочники, аналитические обзоры информационных

агентств, материалы первичной отчетности сельскохозяйственных интегрированных объединений АПК Республики Мордовия.

Научная новизна исследования. Научная новизна исследования заключается в теоретическом обосновании и разработке методических и практических рекомендаций по построению системы управленческого учета и анализа на основе сегментарного подхода применительно к особенностям функционирования предприятий агрохолдингов.

В ходе исследования получены следующие основные научные результаты:

- уточнено понятие управленческого учета как интегрированной, внутрихозяйственной учетно-информационной системы, обеспечивающей все структурные подразделения агрохолдинга необходимой информацией для принятия оперативных и стратегических управленческих решений;

- обоснована целесообразность организации управленческого учета и анализа с использованием сегментарного подхода, основанного на элементах моделирования, позволяющего определить место сегмента в системе управления агрохолдингом;

- построена организационная модель управленческого учета, предусматривающая порядок формирования информации для управления сегментами холдинга, включая схему документооборота, классификацию затрат, рабочий план счетов, порядок распределения косвенных расходов, методику трансфертного ценообразования и консолидацию данных в необходимых разрезах;

- предложена схема бюджетирования, позволяющая учесть планируемые и фактические показатели по уровням сегментации с целью организации более действенного их контроля;

- разработана система управленческой сегментарной отчетности, устанавливающая для всех уровней управления единый порядок составления, представления, консолидации, анализа и оценки показателей в целях оперативного и стратегического управления;

- даны рекомендации по применению методики управленческого анализа в целях текущего и стратегического управления, включая использование методик сегментарного, маржинального и корреляционно-регрессионного анализа.

Практическая значимость исследования. Практическая значимость выполненного исследования заключается в том, что предложенные рекомендации по совершенствованию управленческого учета и анализа ориентированы на практическое применение в агрохолдингах и позволяют наиболее полно удовлетворять информационные запросы как

оперативного, так и стратегического менеджмента. Практическую значимость имеют рекомендации:

- по созданию системы управленческого учета с выделением сегментов на предприятиях агрохолдинга и формированием в них сегментной отчетности;
- применению предложенной модели бюджетирования в деятельности агрохолдинга;
- использованию предложенной методики управленческого анализа на предприятиях агрохолдинга.

Апробация и внедрение результатов. Основные теоретические и практические положения исследования докладывались автором и обсуждались на научно-практических конференциях: на V юбилейной международной научно-практической конференции "Татищевские чтения: актуальные проблемы науки и практики" (г. Тольятти, 2008); I Международной научно-методической конференции "Актуальные проблемы развития финансово-экономических систем и институтов" (г. Самара, 2010); XIV научной конференции молодых ученых, аспирантов и студентов Мордовского государственного университета имени Н.П. Огарева.

Отдельные практические положения по организации управленческого учета внедрены в практику работы предприятий агрохолдингов Республики Мордовия.

Публикации. Основные результаты диссертационного исследования опубликованы в 11 работах общим (авторским - 3,89) объемом 3,95 печ. л.; в том числе четыре статьи опубликованы в журналах, определенных ВАК.

Объем и структура диссертации. Цель и задачи исследования определили структуру диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений.

Во **введении** обоснована актуальность выбранной темы диссертации, сформулирована суть проблемы, определены цель и задачи исследования, его объект и предмет, изложены научная новизна, раскрыта теоретическая и практическая значимость исследования.

В первой главе "**Теоретические аспекты управленческого учета и анализа в агрохолдингах**" на основе исследования разных подходов к определению сущности и содержания управленческого учета уточнено его понятие; обоснована необходимость построения системы управленческого учета и анализа в агрохолдингах на основе сегментарного подхода; исследованы отраслевые и организационные особенности агрохол-

дингов, влияющие на формирование информации для заинтересованных пользователей в системе управленческого учета.

Во второй главе "**Система управленческого учета на основе сегментарного подхода**" определены особенности построения управленческого учета в агрохолдингах, теоретически обоснован и предложен сегментарный подход к построению управленческого учета; разработана организационная модель, включающая в себя порядок подготовки информации для управления сегментами; предложена модель бюджетирования при формировании бюджетов; рекомендован порядок формирования и составления управленческой отчетности по сегментам.

В третьей главе "**Методика управленческого анализа для оперативного и стратегического управления**" предложена методика анализа для оперативного и стратегического управления, включающая в себя: сегментарный анализ по ассортименту и качеству продукции, ресурсного потенциала; маржинальный анализ; методы корреляционно-регрессионного анализа в целях определения прогнозных значений показателей деятельности; разработан порядок оценки результатов деятельности сегментов холдинга.

В заключении работы обобщены основные результаты, сформулированы выводы и практические рекомендации, полученные в ходе диссертационного исследования.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. **Роль управленческого учета и анализа в управлении агрохолдингом.** Как показало исследование, создание интеграционных компаний в современных условиях хозяйствования является следствием укрупнения и диверсификации бизнеса. Поскольку в настоящее время отсутствуют правовые и организационные нормы, регулирующие деятельность холдинговых структур, в экономической литературе имеются разные их определения. Одни авторы определяют холдинг как организационную форму интеграции компаний, основанную на объединении капитала дочерних предприятий; другие - как любую форму интеграционного взаимодействия субъектов хозяйствования, связанную с их субординацией, предполагающей возможность одному из них определять важнейшие управленческие и хозяйственные вопросы деятельности других. В системе продовольственного обеспечения развитие интеграционных процессов обусловило создание агропродовольственных формирований, объединяющих в едином технологическом процессе производство сельскохозяйственного сырья, его переработку и реализацию.

Выявлено, что наибольшее распространение в настоящее время получили следующие формы интеграции:

- интегрированное формирование сельскохозяйственной организации и перерабатывающего или агросервисного предприятия, расположенных в одном регионе;

- учреждение нового аграрного формирования на основе выкупа имущественного комплекса несостоятельной сельскохозяйственной организации;

- кластеры как форма объединения сельскохозяйственного производства, перерабатывающей промышленности, финансовых структур, обеспечивающих научно-производственную и инвестиционную деятельность.

Как показало исследование, особой формой интеграции выступают агрохолдинговые компании двух видов: горизонтальные компании, когда участники интегрируются в одной сфере деятельности и в одном секторе рынка с целью сокращения издержек производства при максимальном задействовании производственных мощностей, обеспечения мобильности в использовании ресурсов и установления ценового или сбытового контроля на рынке; вертикальные компании, представляющие собой объединение организаций, осуществляющих разнопрофильную деятельность в единой технологической цепочке производства продукции, где вышестоящий управляющий орган контролирует деятельность нижестоящего менеджмента.

По мнению автора, агрохолдинг является современным интеграционным агропродовольственным формированием, которое основано на синтезе сельскохозяйственного производства, перерабатывающей промышленности, объектов товаропроводящей сети, и обеспечивает непрерывность воспроизводственного и технологического процессов от производства сельскохозяйственного сырья и заканчивая реализацией конечной продукции.

В интегрированных формированиях, каковыми являются агрохолдинги, особая роль принадлежит оптимизации процесса формирования оперативной управленческой информации, способной удовлетворить все запросы управления бизнесом. Именно управленческий учет, в котором аккумулируется и обрабатывается информация о самых разных сторонах деятельности от натуральных производственных показателей до прогнозирования будущего ее состояния, призван удовлетворить все запросы менеджмента.

С учетом особенностей функционирования агрохолдингов в диссертационном исследовании управленческий учет определяется как интегрированная, внутрихозяйственная учетно-информационная система, ос-

новная цель которой - учетно-аналитическое обеспечение менеджеров агроформирований данными о затратах и результатах деятельности как всей компании, так и ее структурных подразделений для принятия оперативных и стратегических управленческих решений. Управленческий анализ является составной частью управленческого учета и изучает прошлую, текущую, а главное, будущую деятельность сегментов бизнеса в целях прогнозирования их доходов, расходов и финансовых результатов при выборе сегментами той или иной хозяйственной тактики.

Одновременно в работе отмечено, что хорошо организованная система управленческого учета служит не только информационной базой проведения управленческого анализа, но и позволяет осуществлять контроль всех аспектов деятельности агрохолдинга, оценку его конкурентной позиции и эффективности деятельности как отдельных сегментов, так и компании в целом в текущей и долгосрочной перспективе. Следовательно, управленческий учет и анализ - это комплексная система, необходимая для эффективного руководства деятельностью компании холдинговой структуры.

2. Построение управленческого учета на основе сегментарного подхода в агрохолдингах. При построении управленческого учета в агрохолдингах следует учитывать отраслевые и организационные особенности их функционирования, что вызывает необходимость изучения влияния этих факторов как на формирование структуры холдинга, так и на процесс формирования себестоимости продукции.

Как показало исследование, в процессе функционирования холдинговых структур имеют место как положительные, так и отрицательные стороны. При этом существуют проблемы, связанные с их организационной структурой и видом деятельности, а именно с выбором оптимальной модели холдинга, с географической удаленностью дочерних предприятий, с наличием различных финансовых, производственных систем и систем бухгалтерского учета на дочерних предприятиях, с проведением финансово-экономических операций, характерных для холдинговых структур: внутривозрастных расчетов, трансфертного ценообразования, консолидации данных и т.д.

Существенное влияние на построение управленческого учета оказывают и отраслевые особенности функционирования агрохолдингов, которые проявляются в сезонном характере производства продукции растениеводства и животноводства, в природно-климатических условиях производства, в продолжительности технологического процесса производства, в использовании произведенной продукции на собственные нужды и др.

При организации управленческого учета также следует учитывать факторы, влияющие на процесс формирования себестоимости сельскохозяйственной продукции, а именно: длительный производственный процесс, разный уровень плодородия почвы, высокий удельный вес в структуре себестоимости материальных затрат, разнообразие ассортимента выпускаемой продукции и его нестабильность под воздействием спроса, большой удельный вес внутреннего оборота продукции и др. Эти факторы определяют состав и структуру затрат, методы распределения косвенных расходов, выбор калькуляционных объектов и приемлемых методов учета затрат на производство продукции.

Учитывая вышеизложенное, автором произведено исследование факторов и особенностей функционирования холдингов, направленных на оптимальное построение эффективной системы управленческого учета.

Как показало исследование, в настоящее время в организации управленческого учета в агрохолдингах имеют место существенные недостатки, которые выражаются:

- в несоответствии учетной политики дочерних организаций холдинга учетной политике материнской компании;
- дублировании функций в процессе сбора, обработки и обобщении информации;
- отсутствии должного учета и контроля по местам возникновения затрат и центрам ответственности;
- наличии обезличенности данных учета, что характерно для большинства холдинговых компаний.

Вышеизложенное определяет необходимым разработку новых подходов, направленных на совершенствование управленческого учета в данных структурах.

Одним из основных направлений развития управленческого учета является его организация по сегментам деятельности холдинга, что необходимо как для отражения наиболее важной информации о сегментах в целях контроля эффективности различных направлений деятельности холдинга, так и для проведения качественного сегментарного анализа с целью разработки приоритетных задач и принятия оперативных управленческих решений. При этом под сегментом автор понимает информационную единицу, выделенную по определенному признаку: отраслевому (виды деятельности), организационному (центры ответственности и виды продукции), территориальному (географические сегменты). Процесс формирования информации по сегментам представлен на рис. 1.

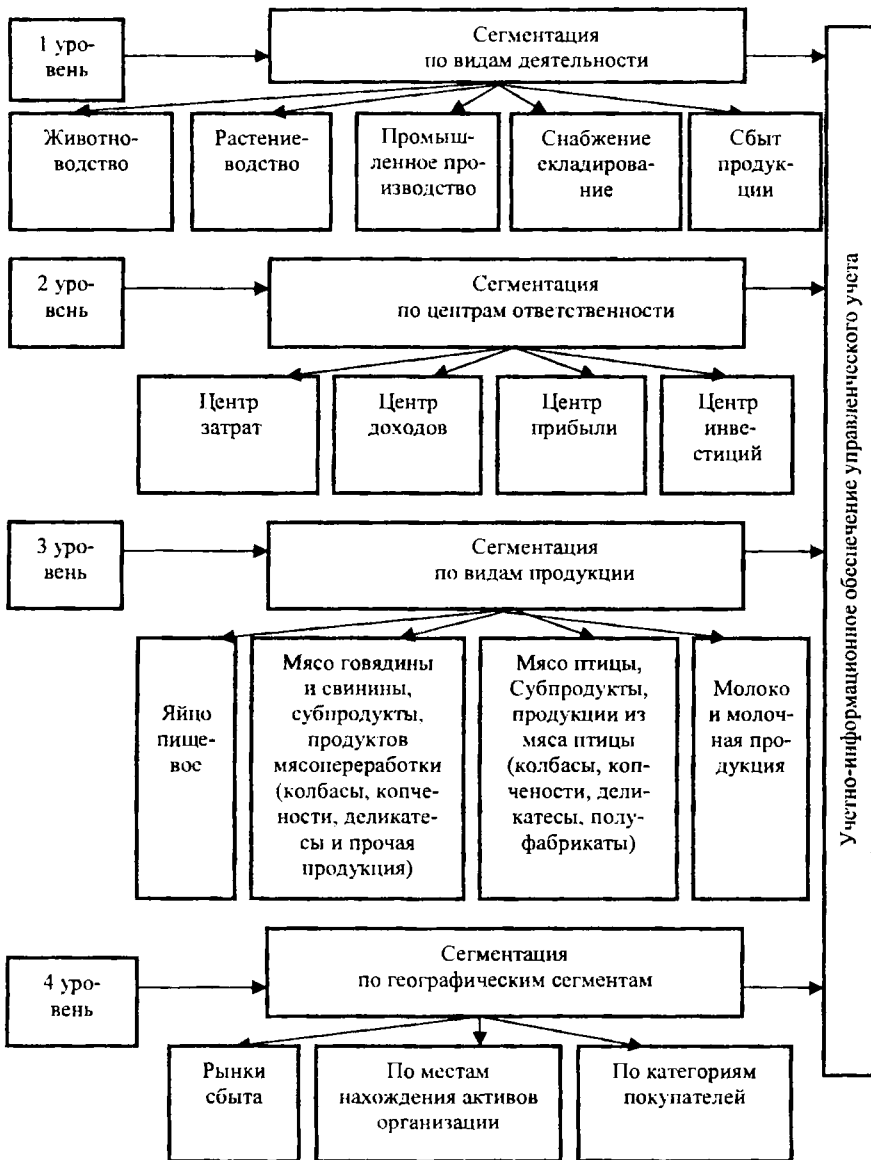


Рис. 1. Модель учетно-информационного обеспечения управленческого учета по уровням сегментирования деятельности агрохолдингов

Каждый из выделенных уровней разбивается на оперативные и стратегические уровни. Поскольку оперативные цели агрохолдинга направлены на выполнение текущих производственных задач по производству и переработке сельскохозяйственной продукции, к оперативным уровням отнесены переработка сельскохозяйственной продукции, снабжение и складирование. В качестве стратегической цели выступает наращивание прибыли и стоимости чистых активов при наиболее полном использовании производственных мощностей. При этом к стратегическим уровням отнесены производство сельскохозяйственной продукции, оптовая и розничная торговля ими.

Одновременно сегментация по видам деятельности дополняется структурированием учетно-информационного обеспечения в разрезе центров ответственности (табл. 1). Центр ответственности - это сегмент организации, где руководитель несет ответственность за процесс формирования таких показателей, как производственные затраты, полученный доход и инвестирование. В работе применительно к особенностям функционирования агрохолдингов подробному исследованию подвергаются центры затрат, центры доходов, прибыли, инвестиций.

Таблица 1

Учетно-информационное обеспечение по сегменту деятельности "Промышленное производство" и центрам ответственности

Структурное подразделение	Наименование центра ответственности	Статус сегмента
1	2	3
<i>Переработка продуктов животноводства и производство готовой продукции</i>		
<i>Учет по центрам затрат</i>		
Цех приемки	1) участок взвешивания 2) участок санитарной экспертизы скота	Оперативный
Цех предубойного содержания	1) участок предубойного содержания скота 2) участок убоя и обескровливания 3) участок съёмки шкур 4) участок извлечения из туш внутренних органов 5) участок опалки и разделки туш 6) участок ветеринарно-санитарной экспертизы туш 7) участок клеймования и взвешивания туш	
Цех переработки	1) мясо-жировой участок 2) шкуропосолочный участок 3) кишечный участок 4) участок сухих кормов	

Окончание табл. 1

1	2	3
Производство полуфабрикатов	1) участок упаковки полуфабрикатов 2) мясокопильный участок	
Колбасный цех	1) участок обвалки и жиловки мяса 2) участок измельчения мясного сырья 3) участок посола 4) участок приготовления фарша 5) участок наполнения оболочек фарша 6) участок термообработки 7) участок охлаждения 8) упаковывание и маркирование продукции	
<i>Производство молока и молочных продуктов</i>		
Цех приемки	1) участок приемки и взвешивания 2) участок по качеству	Оперативный
Цех производства цельномолочной продукции	1) участок очистки 2) участок тепловой обработки 3) участок охлаждения и розлива 4) участок упаковки и маркировки 5) участок составления смеси для производства сметаны 6) участок пастеризации и охлаждения сливок 7) участок заквашивания сливок 8) участок расфасовки, упаковки и маркировки сметаны 9) участок подогрева и сепарирования молока для производства творога 10) участок пастеризации, охлаждения сливок и обезжиренного молока 11) участок прессования и разрезания сгустка 12) участок смешивания обезжиренного творога со сливками 13) участок расфасовки, упаковки и маркировки творога	
<i>Учет по центрам доходов</i>		
Сбыт продукции	1) отдел продаж предприятия 2) маркетинговая служба	Стратегический
<i>Учет по центрам прибыли</i>		
Организация и структурные подразделения	цеха, производственные подразделения растениеводства, животноводства, промышленного производства	Стратегический
<i>Учет по центрам инвестиций</i>		
Предприятие	1) предприятия агрохолдинга 2) агрохолдинг в целом	Стратегический

Важное значение в управлении сегментами имеет исследование запросов пользователей, положенное в основу процесса формирования и использования информации в системе управленческого учета.

Как показало исследование, действующий порядок формирования данных о затратах и результатах деятельности предприятий агрохолдинга не позволяет готовить информацию, удовлетворяющую потребности руководства всех уровней управления. Для устранения этого недостатка автором разработан комплекс мер по построению управленческого учета применительно к специфике сегментов агрохолдинга.

1. Даны рекомендации по формированию единой учетной политики холдинга с установлением единого стандарта учетного процесса и документооборота, предполагающих единообразный подход к методическому и техническому обеспечению информацией применительно ко всем сегментам холдинга, для чего разработан проект учетной политики для целей управленческого учета в вертикально-интегрированных формированиях, а также положение по организации управленческого учета.

2. Рекомендована усовершенствованная классификация затрат для целей бюджетирования, контроля и анализа применительно к специфике деятельности агрохолдинга.

3. Предложена система калькулирования затрат по видам деятельности (ABC), предполагающая установление ответственности руководителя каждого вида деятельности за произведенные расходы.

4. Рекомендован новый порядок распределения косвенных расходов на основе методики TDABC.

5. Внесены предложения по совершенствованию системы трансфертного ценообразования как ценового механизма регулирования внутрихолдинговых отношений. При этом предложены варианты расчетов трансфертной цены для сегментов агрохолдинга.

6. Сформулированы предложения по гармонизации бухгалтерского и управленческого учета. Разработана единая система кодирования расходов, объединяющая статьи и элементы затрат сегментов.

7. Решена задача формирования консолидированной управленческой информации о деятельности сегментов, для чего разработаны схемы консолидации учетных данных и формы консолидированных отчетов в составе управленческой отчетности.

Реализация представленных предложений позволит сформировать объективную информацию о деятельности сегментов в необходимых разрезах. При этом сегментирование как база информационного обеспечения управления позволит реализовать важнейшие функции управленческого учета - аналитическую и контрольную.

3. Совершенствование системы бюджетирования в агрохолдингах. Управленческий учет и анализ возможны при создании эффективной системы бюджетирования в агрохолдингах. Как показывает практика, в настоящее время агрохолдингами используется комплексная или универсальная модель бюджетирования. Комплексная модель бюджетирования имеет ряд преимуществ, которые выражаются в возможности управления основными областями деятельности (продажи, производство, закупки), прямыми и косвенными расходами, прибылью и денежными потоками. Однако, поскольку данная модель является слишком трудоемкой, большинство организаций не готовы ее применять.

Наиболее оптимальной для предприятий агрохолдинга следует признать универсальную бюджетную модель, которая строится на основе сбалансирования доходов и текущих расходов и основана на согласованности и взаимосвязи бюджетов разных уровней и назначения. Практика показывает, что бюджетная модель в агрохолдингах во многом зависит от системы управления: так, в холдингах с вертикальной структурой управления руководители дочерних компаний сами отвечают за показатели бюджетов, а функциями управляющей компании являются консолидация и корректировка бюджетов.

В работе рекомендованы следующие этапы построения процесса бюджетирования в агрохолдингах (рис. 2).

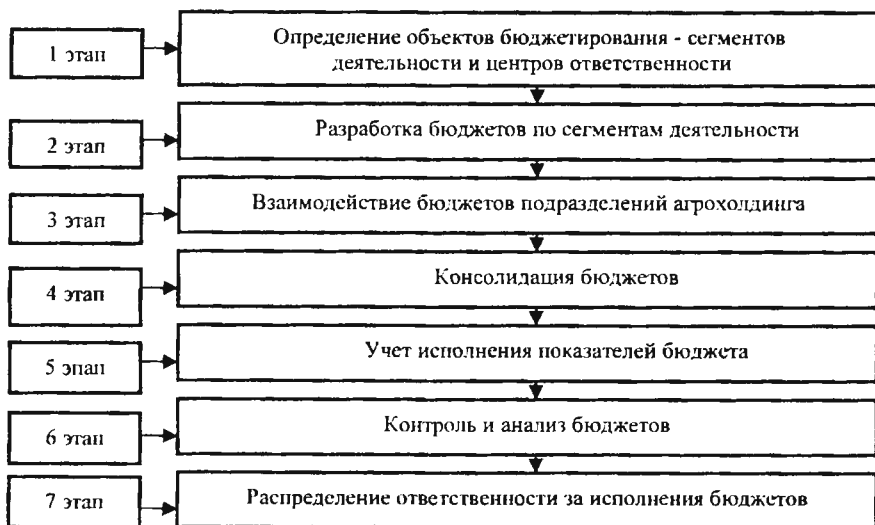


Рис. 2. Этапы построения бюджетирования в агрохолдингах

Предлагаемую модель бюджетирования можно представить в виде консолидированного бюджета, скоординированного по всем структурным подразделениям и в целом по холдингу (рис. 3).



Рис. 3. Схема консолидированного бюджета агрохолдинга

С целью обеспечения единой методологии бюджетирования в работе предложено установить единый порядок составления, представления, утверждения операционных и финансовых бюджетов сегментов в разрезе центров ответственности, а также формы и последовательность формирования бюджетов с определением показателей для каждого сегмента. Учет исполнения данных показателей осуществляется на этапе документирования расходов и сравнения их с бюджетными заданиями. Кроме того, в работе представлены порядок оценки исполнения бюджетов и методика оперативного контроля с выявлением отклонений от показателей бюджета, причин и виновников их возникновения.

Для целей контроля и анализа за ходом исполнения бюджетов предложены разные формы консолидированных бюджетов: продаж, производства, закупок, накладных расходов и других бюджетов с исключением внутрикорпоративного оборота ресурсов, а также сводного консолидированного бюджета агрохолдинга как единого хозяйствующего субъекта. Фрагмент формы предлагаемого отчета исполнения консолидированного бюджета по сегментам агрохолдинга представлен в табл. 2.

Фрагмент формы отчета исполнения консолидированного бюджета по сегментам агрохолдинга
за _____ месяц 20__ г., тыс. руб.

Показатель	МПК "Атяшевский"			МПК "Саранский"			МПК "Горбесвский"			Всего по сегментам холдинга		
	план	факт	отклонение (+,-)	план	факт	отклонение (+,-)	план	факт	отклонение (+,-)	план	факт	отклонение (+,-)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Операционные бюджеты												
Бюджет продаж (ЦО - отдел сбыта)												
Объем реализации	1 900	2 000	+100	1 650	1 500	-150	1 450	1 500	+50	5 000	5 000	0
.....												
Бюджет производства (ЦО - производственный отдел)												
Объем произведенной продукции	2 000	2 200	+200	1 800	1 700	-100	1 600	1 500	-100	5 400	5 400	0
.....												
Бюджет материальных затрат (ЦО - отдел снабжения)												
Сырье и материалы	1 000	1 050	+50	1 050	1 200	+150	1 200	1 100	-100	3 250	3 350	+100
Вспомогательные материалы	110	100	-10	110	120	+10	100	120	+20	320	340	+20
.....												
Бюджет трудовых затрат (ЦО - отдел труда и заработной платы)												
Заработная плата производственных рабочих	900	950	+50	750	800	+50	800	700	-100	2 450	2 450	0
.....												
Бюджет общепроизводственных расходов (ЦО - плановый отдел)												
Амортизация зданий, сооружений, оборудования, производственного инвентаря	100	110	+10	95	90	-5	70	65	-5	265	265	0
Прочие расходы	10	10	0	15	15	0	10	10	0	35	35	0

Окончание табл. 2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Бюджет общехозяйственных расходов (ЦО - плановый отдел)												
Административно-управленческие расходы	200	210	+10	190	200	+10	240	220	-20	630	630	0
Финансовые бюджеты (ЦО - финансовый отдел)												
Бюджет доходов по сегменту												
Выручка от реализации	2 000	2 020	+20	1 900	1 950	+50	1 850	1 900	+50	5 750	5 870	+120
Прочие доходы по сегменту	100	110	+10	120	150	+30	90	80	-10	310	340	+30
Бюджет расходов по сегменту												
Платежи в бюджет и во внебюджетные фонды	250	255	+5	150	170	+20	120	125	+5	520	550	+30
Выплаты по кредитам	0	0	0	150	150	0	0	0	0	150	150	0
Прочие расходы по сегменту	50	55	+5	40	35	-5	90	100	+10	180	190	+10
Бюджет движения денежных средств												
Приход денежных средств	2 000	1 800	-200	1 500	1 600	+100	1 000	1 300	+300	4 500	4 700	+200
Расход денежных средств	2 500	2 600	+100	1 000	2 000	+1 000	500	600	+100	4 000	5 200	+1 200
Прогнозный бюджетный баланс												
Оборотные средства в том числе:												
готовая продукция	3 500	3 700	+200	3 000	3 050	+50	2 900	2 850	-50	9 400	9 600	+200
дебиторы	1 000	1 100	+100	950	920	-30	750	700	-50	2 700	2 720	+20
Баланс	4 500	4 800	+300	3 950	3 970	+20	3 650	3 550	-100	12 100	12 320	+220

Предложенные отчеты позволят обеспечить возможность контролировать исполнение бюджетов различных видов, оценить финансовое состояние не только отдельных сегментов холдинга, но и всей интегрированной структуры в целях более точного распределения доходов и расходов и ответственности за соблюдение соответствующих показателей.

4. Формирование управленческой отчетности в агрохолдингах.

С учетом важности сегментной отчетности для целей оперативного и стратегического управления особое место в работе отводится рассмотрению порядка ее формирования. Рассмотрению данного вопроса способствовал анализ процессов формирования отчетности в соответствии с МСФО (IFRS) 8 "Операционные сегменты". Этот стандарт в отличие от российского предусматривает перечень и методику расчета финансовых показателей, предназначенных для целей оперативного управления каждым операционным сегментом. Признание данного подхода к раскрытию информации по сегментам бизнеса является экономически обоснованным. Подход может быть использован российскими компаниями в целях сокращения затрат на подготовку сегментной отчетности и соответствует принципу рациональности формирования управленческой отчетности.

Как показывает практика, агрохолдинги уделяют недостаточное внимание управленческой отчетности, однако в целях объективной оценки результатов деятельности отдельных сегментов возникает необходимость разукрупнения информации, содержащейся в отчетности холдинга.

Для целей оперативного анализа деятельности сегментов автором разработаны формы оперативных, текущих и сводных отчетов с соответствующим набором контрольных показателей для разных уровней сегментации. В частности, предложены формы оперативных отчетов для проведения анализа расходов сегмента, занимающегося определенным видом деятельности. Осуществление сравнительного анализа данных отчетов за разные периоды времени и бюджета с выявлением причин отклонений по видам деятельности позволит разработать эффективные управленческие решения. Предлагаемая структура сегментной управленческой отчетности агрохолдинга по уровням управления представлена на рис. 4.

Сегментная управленческая отчетность позволит менеджерам низшего и среднего уровня управления сегментами - участка, цеха, производства - объективно оценивать и анализировать результаты своей деятельности, уточнять нормативные и бюджетные задания, планировать дальнейшее развитие сегмента; менеджерам высшего уровня управления - предприятия, холдинга - осуществлять анализ показателей деятельности по сегментам холдинга, оценивать вклад каждого сегмента бизнеса в общий результат деятельности компании, прогнозировать будущее развитие сегмента и холдинга в целом.

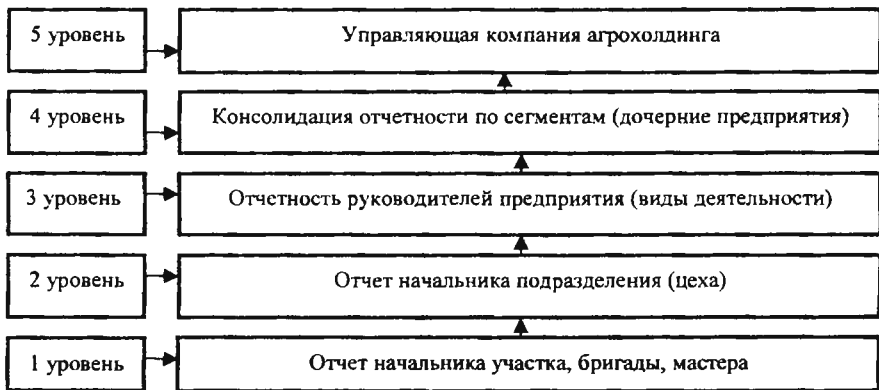


Рис. 4. Структура управленческой отчетности агрохолдинга

В работе содержатся рекомендации, направленные на формирование консолидированной отчетности холдинга, функции которой возлагаются на материнскую компанию. При этом под консолидированной управленческой отчетностью понимается информация о хозяйственно-финансовой деятельности взаимосвязанных сегментов, входящих в холдинговую структуру на основе агрегирования учетных данных в соответствии с информационными запросами пользователей. Форма консолидированного отчета агрохолдинга "Талина" представлена в табл. 3.

Предложенные отчеты могут быть дополнены различными показателями в зависимости от специфики технологии и организации производства, от особенностей управления сегментами.

5. Методика управленческого анализа для оперативного и стратегического управления. Особое место в диссертации отводится исследованию теоретических и практических аспектов управленческого анализа в агрохолдингах как основы для принятия решений в целях оперативного и стратегического управления.

Управленческий анализ в работе рассматривается как процесс изыскания внутренних ресурсов предприятий и возможностей агрохолдинга, направленный на повышение эффективности бизнеса, выявление сильных и слабых сторон деятельности, а также разработку стратегических направлений его развития.

Разработке рекомендаций по совершенствованию методики управленческого анализа предшествовало исследование действующих методик. На основе их критического обзора предложена модель управленческого анализа для интегрированных структур (рис. 5).

Фрагмент формы консолидированного отчета агрохолдинга "Талина" за __месяц 20__ г.

<i>Управляющая компания агрохолдинга</i>								
<i>Консолидация отчетности по сегментам (переработка сельскохозяйственной продукции)</i>								
Наименование	МПК "Атяшевский"		МПК "Саранский"		МПК "Торбеевский"		Итого по сегментам	
	Кол-во, кг	Сумма, тыс. руб.	Кол-во, кг	Сумма, тыс. руб.	Кол-во, кг	Сумма, тыс. руб.	Кол-во, кг	Сумма, тыс. руб.
Объем произведенной продукции	108 000	314 000	105 000	304 000	115 000	330 000	328 000	948 000
Объем продаж	180 100	435 000	99 600	285 000	105 300	397 000	385 000	1117 000
.....	x	x	x	x	x	x	x	x
Всего:	400 000	754 000	305 000	604 000	315 000	790 000	1 020 000	2 148 000
<i>Отчетность руководителя производства</i>								
Цех приемки	22 000	220 000	21 000	200 000	20 000	210 000		
Цех переработки	x	x	x	x	x	x		
.....	x	x	x	x	x	x		
Цех п	x	x	x	x	x	x		
Всего:	108 000	324 000	105 000	304 000	115 000	300 000		
<i>Отчетность начальника цеха приемки</i>								
Участок взвешивания	15 000	150 000	11 500	154 000	10 150	124 400		
.....	x	x	x	x	x	x		
Участок п	x	x	x	x	x	x		
Всего:	22 000	220 000	21 000	200 000	20 000	210 000		
<i>Отчет начальника участка взвешивания</i>								
Статья 1 (Основные материалы)	8 000	100 000	10 150	134 000	9 150	104 000		
.....	x	x	x	x	x	x		
Всего:	15 000	150 000	11 500	154 000	10 150	124 400		
<i>Консолидация отчетности по сегментам (производство сельскохозяйственной продукции)</i>								
	ЗАО "Мордовский бекон"		ЗАО "Мордовский бекон-Ковылкино"		ЗАО "АгроАрдатов"			
<i>Животноводство</i>								
Объем произведенной продукции:	970 000		1 075 000		886 000		2 931 000	
- содержание основного стада;	500 000		486 230		670 000		1 656 230	
- выращивание молодняка КРС;	825 000		725 000		700 000		2 250 000	
.....								
<i>Растениеводство</i>								
Объем произведенной продукции:	1 500 000		1 600 500		1 500 160		4 600 660	
- кормопроизводство;	450 000		840 500		790 000		2 080 500	
- выращивание зерновых культур;	1 000 000		700 000		550 900		2 250 900	
.....								



Рис. 5. Модель управленческого анализа в агрохолдинге

В целях достоверной и объективной оценки вклада каждого подразделения агрохолдинга в общий результат деятельности особое внимание в диссертации уделяется оперативному анализу показателей сегментной информации.

Для повышения результативности управленческого анализа в работе использован факторный анализ результатов деятельности в разрезе сегментов холдинга, включающий в себя исследование взаимосвязи и взаимозависимости величины выручки от реализации и изменения объемов выпуска продукции операционных сегментов.

Поскольку непременным условием повышения конкурентоспособности агрохолдинга является выпуск высококачественной продукции, следующим направлением управленческого анализа выступает анализ качества выпускаемой продукции, который должен начинаться с общей оценки выполнения плана по числу намеченных мероприятий и выделенных на эти цели средств. Кроме того, при исследовании затрат на внедрение мероприятий по улучшению качества продукции целесообразно производить сравнение их фактического уровня с объемом продукции, предусмотренного бюджетом, при этом сравнение следует осуществлять как в целом по мероприятию, так и по отдельным сегментам.

В рамках стратегического управления в работе рассматривается порядок формирования и использования ресурсного потенциала в процессе реализации инновационного развития подразделения холдинга и предложена методика анализа его эффективности.

Для формирования стратегии на макроуровне в целях управления сегментами холдинга рекомендовано более активно использовать систему сбалансированных показателей. В работе представлены сбалансированная система показателей деятельности сегментов холдинга и методика их расчета, используемая для целей стратегического развития.

Кроме того, в работе применены методы корреляционно-регрессионного анализа. Для установления количественного влияния взаимосвязанных признаков построено уравнение регрессии, включающее в себя основные факторные признаки, влияющие на вариацию резуль- тативного показателя. Для расчета были использованы данные дочерних предприятий агрохолдинга "Талина".

В качестве резуль- тативного признака (зависимой переменной) модели выбран показатель выручка от реализации продукции в расчете на одного работника, тыс. руб. (Y). В качестве независимых факторов определены следующие показатели:

X₁ - производительность труда, тыс. руб.;

X₂ - затраты на содержание аппарата управления в расчете на одного работника, тыс. руб.;

X₃ - затраты на маркетинговую деятельность предприятия, тыс. руб.;

X₄ - трудоемкость производимой продукции, чел./ч;

X₅ - производственные затраты в расчете на одного работника, тыс. руб.;

X₆ - удельный вес расходов на содержание аппарата управления в общем объеме затрат на производство и реализацию продукции, %;

X₇ - выручка от реализации продукции в расчете на одного работника аппарата управления, тыс. руб.;

X₈ - капиталоемкость производимой продукции, руб.

Наиболее адекватной моделью в результате корреляционно-регрессионного анализа является уравнение, полученное для трех предприятий холдинга "Талина" (МПК "Саранский", МПК "Атяшевский", МПК "Торбеевский"):

$$\hat{y} = - 31,664 + 35,967 x_4 - 7,787 x_6 + 0,366 x_8 \quad R^2 = 0,978; F = 58,51.$$

(3,82) (4,01) (3,15) факт

На основе сравнения стандартизированных коэффициентов регрессии установлено что, наиболее существенное прямое влияние на резуль- тативный признак Y оказывает трудоемкость производимой продукции (X₄), менее значимое но также прямое - капиталоемкость производимой продукции (X₈). Обратное влияние на резуль- тативную величину оказывает факторный показатель - удельный вес расходов на содержание ап-

парата управления в общем объеме затрат на производство и реализацию продукции (X_6).

Результаты анализа явились основой прогнозирования выручки от реализации продукции в расчете на одного работника.

Завершающим этапом управленческого анализа является оценка эффективности деятельности сегментов холдинга. Для объективной оценки эффективности деятельности предприятий, входящих в агрохолдинг, в работе предложено ввести показатель, отражающий специфику работы сегментов, каким является коэффициент конкурентоспособности. Данный показатель отражает достигнутый уровень эффективности производства предприятий агрохолдинга.

Внедрение в практику учетно-аналитической работы предложений, содержащихся в диссертационном исследовании, позволит повысить, с одной стороны, обоснованность управленческих решений, а с другой - создать реальные экономические предпосылки для успешного функционирования агрохолдинговых формирований в условиях изменяющихся внутренних и внешних факторов.

ПУБЛИКАЦИИ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

В изданиях, определенных ВАК

1. Храмова, Е.А. Стратегический анализ: ориентация на устойчивость конкурентного преимущества предприятий агропромышленных структур [Текст] / Е.А. Храмова // Экономический анализ: теория и практика. - 2011. - № 4. - С. 31-37. - 0,88 печ. л.

2. Храмова, Е.А. Синергетический эффект в интегрированных формированиях [Текст] / Е.А. Храмова // Экон. науки. - 2011. - № 3 (76). - С. 331-334. - 0,5 печ. л.

3. Храмова, Е.А. Формирование учетной сегментной информации в холдинговых компаниях [Текст] / Е.А. Храмова, Н.Ф. Колесник // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2010. - № 2. - С. 50 - 52. - 0,38/0,36 печ. л.

4. Храмова, Е.А. Бюджетирование и анализ на предприятиях холдинга [Текст] / Е.А. Храмова // Вестн. Самар. гос. экон. ун-та. - Самара, 2009. - № 11 (61). - С. 115 - 119. - 0,53 печ. л.

В других научных изданиях

5. Храмова, Е.А. Интегрированные структуры как фактор динамичного роста и повышения уровня конкурентоспособности продукции агропромышленного комплекса [Текст] / Е.А. Храмова // Актуальные проблемы развития финансово-экономических систем и институтов : материалы и докл. I Международ. науч.-метод. конф. - Самара : Самар. ун-т, 2010. - С. 341 - 346. - 0,31 печ. л.

6. Храмова, Е.А. Формирование интегрированных структур в АПК [Текст] / Е.А. Храмова // Материалы XIV научной конференции молодых ученых, аспирантов и студентов Мордовского государственного университета имени Н.П. Огарева : в 2 ч. - Саранск : Изд-во Мордов. ун-та, 2010. Ч. 2.- С. 235 - 236. - 0,06 печ. л.

7. Храмова, Е.А. Система показателей деятельности холдинга и бизнес-единиц в консолидированной отчетности [Текст] / Е.А. Храмова // Экономика России: управление макро- и микропроцессами : межвуз. сб. науч. тр. Вып. VI. - Саранск : Ковылк. тип., 2009. - С. 150 - 152. - 0,14 печ. л.

8. Храмова, Е.А. Современные методы учета затрат на производство [Текст] / Е.А. Храмова, Н.Ф. Колесник // Российская экономика: потенциал для развития : межвуз. сб. науч. тр. Вып. VII. - Саранск : Ковылк. тип., 2009. - С. 128 - 132. - 0,23/0,21 печ. л.

9. Храмова, Е.А. Комплексный подход к постановке управленческого анализа на предприятии в системе управленческого учета [Текст] / Е.А. Храмова // Изв. высш. учеб. заведений. Поволж. регион. Общественные науки. - Пенза, 2009. - № 2 (10).- С. 129 - 136. - 0,32 печ. л.

10. Храмова, Е.А. Система информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений [Текст] / Е.А. Храмова // Актуальные проблемы социально-экономического развития: территориальные и отраслевые аспекты. Ч. IV Татищевские чтения: актуальные проблемы науки и практики : материалы V юбил. междунар. науч.-практ. конф. Волж. ун-т им. В.Н. Татищева. - Тольятти, 2008. - С. 185 - 191. - 0,37 печ. л.

11. Храмова, Е.А. Концепция управленческого учета в современных условиях [Текст] / Е.А. Храмова, Н.Ф. Колесник // Социально-гуманитарные исследования: теоретические и практические аспекты : межвуз. сб. науч. тр. Вып. VI. - Саранск : Ковылк. тип., 2007. - С. 172 - 176. - 0,23/0,21 печ. л.

Подписано в печать 14.05.2011.

Формат 60×84/16. Бум. писч. бел. Печать офсетная.

Гарнитура "Times New Roman". Объем 1,5 печ. л.

Тираж 150 экз. Заказ № 200.

Отпечатано в типографии СГЭУ.

443090, Самара, ул. Советской Армии, 141.

$j0 =$