

2.2. РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА РЕОРГАНИЗАЦИОННЫХ ПРОЦЕДУР СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТ- ВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Землякова С.Н., аспирант кафедры
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Донской государственный аграрный университет

Ввиду отсутствия в большинстве сельскохозяйственных организаций информационной системы управленческого учета и под влиянием внешних факторов, а также избытка форм проведения реорганизационных процедур возникла необходимость организовать и упорядочить этот процесс. В целях идентификации стратегии учета реорганизационных процедур, создания благоприятных условий их осуществления необходимо обобщение и систематизация имеющихся методик управленческого учета, а также использование такого перспективного направления как стратегический управленческий учет.

В сельском хозяйстве Российской Федерации пока не существует специально организованной информационной системы управления сельскохозяйственными организациями, которая активно и адекватно отражала бы различные аспекты и тенденции, позволяла бы предвидеть воспроизводственный процесс, а в итоге – оптимизировать деятельность организаций и агропромышленного комплекса в целом.

По оценкам специалистов, в экономически развитых странах организации 90% рабочего времени и ресурсов в области бухгалтерского учета тратят на постановку и ведение управленческого учета и только 10% – на финансовую бухгалтерию или счетоводство. В отечественных организациях это соотношение выглядит с точностью до наоборот. Для положительного изменения такого соотношения в сторону управленческого учета, как отмечает М.В. Вахорина [2], необходимы как заинтересованность руководителей и специалистов организаций, так и организационные предпосылки и условия функционирования управленческого учета.

На нынешнем этапе реформирования аграрного сектора в сельскохозяйственных организациях подвержены воздействию, как внешних факторов, так и внутренних, проводятся реорганизационные процедуры. При этом практически не разработана постановка управленческого учета для сельскохозяйственных организаций, которая бы в значительной степени обеспечивала руководство организации максимально полной информационной базой, необходимой для эффективного, структурированного и последовательного протекания управленческой деятельности.

Обобщив исследования М.В. Вахориной, на рис. 1 предложим схему управленческого учета, адаптированную к специфике учета сельскохозяйственных организаций.

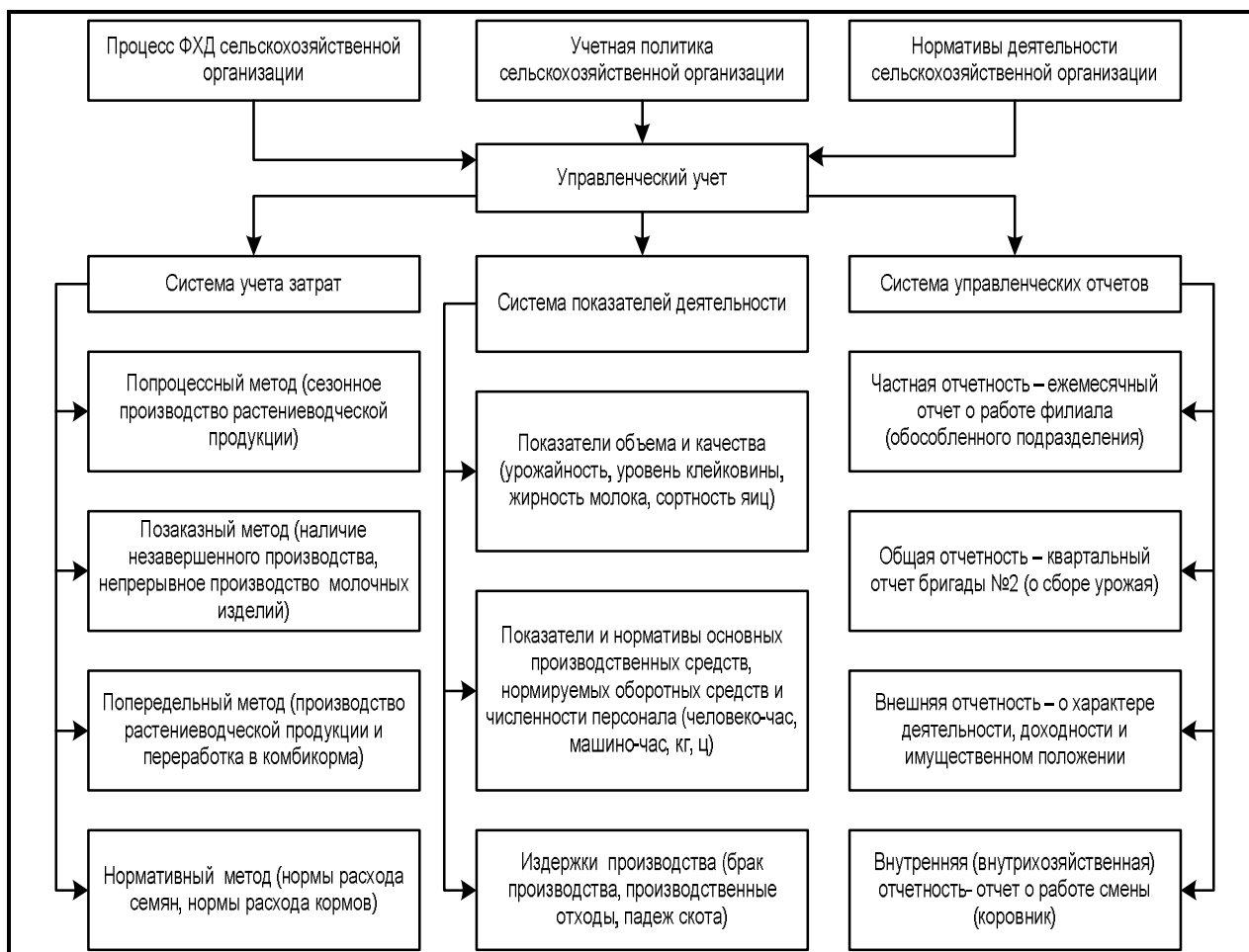


Рис. 1. Управленческий учет сельскохозяйственных организаций

Согласно приведенной схеме, управленческому учету реорганизационных процедур должна предшествовать постановка управленческого учета в организации в процессе ее финансово-хозяйственной деятельности (ФХД). Учитывая специфику аграрной сферы в учетной политике для целей управленческого учета, для регулирования ФХД организации с учетом использования данных агрономического, агротехнического, зоотехнического и кадастрового учета рекомендуем указывать нормативы расхода семян, нормы высадки посадочного материала, объемы производственных мощностей организации, согласно которым будет осуществляться процесс производства, выпуска и реализации сельскохозяйственной продукции, исходя из их масштабов деятельности, объемов производства, объемов незавершенного производства, сезонности труда, готовности к возникновению инфекционных заболеваний и их устранению (животноводство, растениеводство), структурирования системы учета затрат и т.д.

Полученная информация имеет большую ценность для управленческого персонала организации в целях принятия своевременных и рациональных управленческих решений, поэтому необходимо разработать систему показателей, индивидуальных для каждой сельскохозяйственной организации, характеризующих ее деятельность.

Относительно системы управленческой отчетности на законодательном уровне, как в отечественной практике, так и в международных стандартах нет регламентов, следовательно, включению подлежит та информационная база, которая непосредственно и влияет на принятие управленческих решений в каждой конкретной организации.

Процесс реорганизации сельскохозяйственной организации затрагивает как сферу бухгалтерского, налогового, так и управленческого учета.

Роль управленческого учета реорганизационных процедур, по нашему мнению, весьма важна, поскольку она должна служить фундаментом успешной финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, так как позволяют:

- регламентировать выполнение функций управления по содержанию и времени проведения реорганизационных процедур;
- добиваться внедрения оптимальных управленческих способов и методов протекания реорганизационных процедур;
- сократить дублирование информационной базы, непроизводительные затраты и потери времени при проведении реорганизационных процедур;
- логически последовательно согласовывать цели реорганизационных процедур, средства и методы их достижения;
- проводить оценку финансового состояния реорганизуемых организаций;
- взвешивать конкурентные преимущества реорганизуемой сельскохозяйственной организации;
- уточнить критерии для оценки деятельности управленческого аппарата реорганизуемой сельскохозяйственной организации.

Для успешной постановки и дальнейшего функционирования управленческого учета реорганизационных процедур необходимо внедрение прогнозной отчетности, которая позволит сделать следующее.

1. Дает возможность заранее оценить, насколько базовые показатели прогнозной отчетности соответствуют поставленным задачам, охарактеризовать перспективы роста организации, скоординировать долгосрочные и краткосрочные цели ее развития.

2. Позволяет заблаговременно получить информацию о возможной в прогнозном периоде величине доходов, расходов, денежных потоков, активов и источников финансирования.

В рамках системы управленческого учета, по нашему мнению, при проведении реорганизационных процедур должна применяться прогнозная финансовая информация. Данная информация может использоваться по следующим направлениям:

- на основе прогноза выручки и финансовых результатов (прогнозного отчета о прибылях и убытках) оценить устойчивость получения доходов и прибыли в основной деятельности и зависимость будущих финансовых результатов от неосновной деятельности, определить возможную величину чистой прибыли как источника пополнения собственного капитала и выплаты дивидендов;
- на основе прогноза денежных потоков (прогнозного отчета о движении денежных средств) определить размеры и периоды появления кассовых разрывов и рассмотреть варианты их преодоления;
- на основе прогнозного баланса оценить складывающуюся в прогнозном периоде взаимосвязку и сбалансированность активов и капитала.

Данные прогнозной отчетности дают возможность оценить уровень и динамику показателей финансовой устойчивости и платежеспособности в прогнозном периоде [5].

Управленческий учет реорганизационных процедур должен обеспечить информацией о финансово-хозяйственной деятельности руководителей и собственников сельскохозяйственной организации, а также оценить уровень достижения стратегических целей. На основе обобщения имеющихся подходов к организации управленческого учета нами выделены следующие этапы постановки управленческого учета реорганизационных процедур.

1. Комплексное исследование финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственной организации, в связи с предстоящей реорганизацией.
2. Прогнозирование результатов реорганизационных процедур.
3. Принятие решения о проведении реорганизационной процедуры в сельскохозяйственной организации.
4. Разработка и внедрение форм управленческой отчетности реорганизуемой организации, с учетом нужд управленческого контроля.
5. Анализ результатов проведения реорганизационных процедур.

Этап 1

На этом этапе предлагается выполнить комплексное исследование финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственной организации в связи с предстоящей реорганизацией.

Целесообразность проведения реорганизационных процедур может быть обоснована на основе использования управленческого анализа, который использует в качестве информационной базы данные управленческого учета. Основной целью управленческого анализа является изучение прошлой, текущей и будущей деятельности сегментов ФХД, основанное на прогнозировании финансовых результатов при выборе стратегии и тактики хозяйствования.

Объектами управленческого анализа реорганизационных процедур могут выступать ресурсы (материальные и трудовые) и результаты (урожайность, продукция и себестоимость), показатели деловой активности, ликвидности, платежеспособности, финансовой устойчивости, рентабельности, синергетический (анергетический) эффект, методика расчета которых обобщена в табл. 1.

Таблица 1

МЕТОДИКА РАСЧЕТА ПОКАЗАТЕЛЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА ОЦЕНКИ И ПРОГНОЗИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ РЕОРГАНИЗУЕМЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Наименование показателя	Обозначение	Формула расчета	ООО «Русь»	СПК «Русь»	Вновь образованное ООО «Русь»
1. Показатели ликвидности и платежеспособности					
1.1. Коэффициент абсолютной ликвидности	<i>Кал</i>	<i>Денежные средства + Краткосрочные финансовые вложения / Краткосрочные обязательства</i>	0,04	0,13	0,05
1.2. Коэффициент критической ликвидности	<i>Ккл</i>	<i>Денежные средства + Краткосрочные финансовые вложения + Дебиторская задолженность + Прочие оборотные активы / Краткосрочные обязательства</i>	0,32	0,78	0,41
1.3. Коэффициент текущей ликвидности	<i>Ктл</i>	<i>Оборотные активы / Краткосрочные обязательства</i>	0,5	7,17	1,8
1.4. Коэффициент текущей платежеспособности	<i>Ктп</i>	<i>Собственные оборотные средства / Краткосрочные обязательства</i>	0,49	7,17	1,8
2. Показатели финансовой устойчивости					
2.1. Коэффициент обеспеченности оборотных активов собственным оборотным капиталом	<i>Коок</i>	<i>Собственный оборотный капитал / Оборотные активы</i>	(1,01)	0,86	0,22
2.2. Коэффициент обеспеченности запасов собственным капиталом	<i>Кзск</i>	<i>Собственный оборотный капитал / Запасы</i>	(2,9)	0,96	0,98
2.3. Коэффициент автономии	<i>Ка</i>	<i>Собственный капитал / Валюта баланса</i>	0,6	0,91	0,77
2.4. Коэффициент маневренности	<i>Км</i>	<i>Собственный оборотный капитал / Собственный капитал</i>	(0,33)	0,51	0,23
2.5. Коэффициент финансовой устойчивости	<i>Кфу</i>	<i>Собственный капитал + Долгосрочные обязательства / Сумма активов</i>	0,6	0,91	0,77
2.6. Коэффициент имущества производственного назначения	<i>Кипн</i>	<i>Основные средства + Капитальные вложения + Производственные запасы + незавершенное производство / Имущество</i>	0,87	0,93	0,98
2.7. Коэффициент финансирования	<i>Кф</i>	<i>Собственный капитал / Заемный капитал</i>	1,52	11,04	3,38
2.8. Коэффициент финансовой напряженности	<i>Кфн</i>	<i>Заемный капитал / Валюта баланса</i>	0,40	0,08	0,22
2.9. Коэффициент долгосрочного привлечения заемных средств	<i>Кпзс</i>	<i>Долгосрочные обязательства / Собственный капитал + Долгосрочные обязательства</i>	-	-	-
2.10. Коэффициент капитализации	<i>Кк</i>	<i>Заемный капитал / Собственный капитал</i>	0,65	0,09	0,29
3. Показатели рентабельности					
3.1. Коэффициент рентабельности активов	<i>Кра</i>	<i>Чистая прибыль (убыток) отчетного периода / Среднегодовая стоимость активов</i>	1,02	0,05	0,03
3.2. Коэффициент рентабельности собственных средств	<i>Крсс</i>	<i>Чистая прибыль (убыток) отчетного периода / Среднегодовая стоимость собственных средств</i>	1,29	0,92	0,04
3.3. Коэффициент рентабельности продаж	<i>Крп</i>	<i>Прибыль (убыток) от продаж / Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг</i>	0,73	0,16	(0,04)
3.4. Коэффициент рентабельности оборотных активов	<i>Кроа</i>	<i>Чистая прибыль (убыток) отчетного периода / Среднегодовая стоимость оборотных активов</i>	4,87	0,45	0,09
3.5. Коэффициент чистой рентабельности	<i>Кчр</i>	<i>Чистая прибыль (убыток) отчетного периода / Выручку от реализации</i>	1,02	0,05	0,03
3.6. Коэффициент рентабельности чистых активов	<i>Крча</i>	<i>Чистая прибыль (убыток) отчетного периода / Чистые активы</i>	1	0,36	0,04
4. Показатели интенсификации процесса производства					
4.1. Фондоотдача	<i>Фо</i>	<i>Выручка от реализации / Среднегодовая стоимость основных средств</i>	1,76	5,23	1,09
4.2. Фондоемкость	<i>Фё</i>	<i>Среднегодовая стоимость основных средств / Выручка от реализации</i>	0,56	0,19	0,92
4.3. Фондовооруженность, тыс. руб.	<i>Фв</i>	<i>Среднегодовая стоимость основных средств / Численность рабочих</i>	2616,25	132,57	501,18
4.4. Фондорентабельность	<i>Фр</i>	<i>Прибыль от продажи продукции / Среднегодовая стоимость основных средств</i>	1,28	0,92	(0,05)
4.5. Материалоемкость	<i>Мё</i>	<i>Сумма полной себестоимости продукции растениеводства + Животноводства / Сумма материальных затрат</i>	0,91	1,51	1,62
4.6. Материалоотдача	<i>Мо</i>	<i>Сумма материальных затрат / Сумма полной себестоимости продукции растениеводства + Животноводства</i>	1,09	0,66	0,62

Наименование показателя	Обозначение	Формула расчета	ООО «Русь»	СПК «Русь»	Новое образованное ООО «Русь»
5. Показатели инвестиционной активности организации					
5.1. Коэффициент инвестиционной активности	<i>K_{иа}</i>	<i>Незавершенное строительство + Долгосрочные финансовые вложения / Среднегодовая стоимость основных средств</i>	-	-	-
6. Диагностика банкротства по системе У. Бивера					
6.1. Коэффициент Бивера	<i>КБ</i>	<i>Чистая прибыль (убыток) отчетного периода + Погашенные обязательства по финансовой аренде / Долгосрочные обязательства + Краткосрочные обязательства</i>	1,5	4,10	1,29
6.2. Экономическая рентабельность, %	<i>Эр</i>	<i>Чистая прибыль (убыток) отчетного периода * 100% / Сумма активов</i>	102	34,10	3,11
6.3. Финансовой леверидж, %	<i>Фл</i>	<i>Долгосрочные обязательства + Краткосрочные обяз-ва * 100% / Сумма активов</i>	39,72	8,3	22,8
6.4. Коэффициент покрытия активов собственными оборотными средствами	<i>Кпасос</i>	<i>Собственный оборотный капитал / Сумму активов</i>	(0,16)	0,51	0,22

Рассчитанные показатели свидетельствуют о целесообразности проведения реорганизации в форме присоединения и характеризуют положение образованной в результате реорганизации ООО «Русь» как развивающееся, так как коэффициент прогнозирования банкротства значительно снизился, практически в два раза, что очень важно.

Управленческий анализ позволит принять решения по составлению прогнозного отчета в результате реорганизационных процедур по ассортименту и качеству продукции, диверсификации производства; организации и запуску новых производств; выработать стратегию управления затратами на производство сельскохозяйственной продукции, с учетом специфики ее производства (сезонности труда, наличия незавершенного производства, наличия понятия «биологические активы») по отклонениям, по центрам затрат, ответственности; определить политику ценообразования, проанализировать взаимосвязь объема продаж, затрат и прибыли с целью управления безубыточностью производства по окончании процедур реорганизации, а также самой системы управления, вскрывая ее недостатки, указывая пути лучшей организации управления.

Этап 2

Этот этап предусматривает формирование прогнозной финансовой информации. В настоящее время многие организации не в состоянии рассматривать долговременные последствия реорганизации до тех пор, пока она не будет закончена. В тоже время результаты планируемой к проведению реорганизационной процедуры целесообразно прогнозировать, что позволит избрать наиболее оптимальную форму реорганизационной процедуры и выбрать и обосновать схему ее проведения. Прогнозная финансовая отчетность является неотъемлемой частью прогнозной финансовой информации.

Необходимо выделить следующие особенности формирования прогнозной отчетности реорганизуемых организаций.

1. Использование отчетности не только финансовой, но и управленческой, а также других видов отчетности (например, статистической).
2. Учет условий внешней макросреды согласно особенностям реорганизационной процедуры, в разрезе предложенной классификации.
3. Учет условий внутренней микросреды согласно особенностям реорганизационной процедуры, в разрезе предложенной классификации.

4. Представление расчетных данных прогнозных показателей оценки финансовой устойчивости и платежеспособности, с целью обоснования целесообразности проведения реорганизационных процедур.

5. Разработка логически последовательной стратегии проведения реорганизационных процедур.

На практике чаще составляют краткосрочный прогноз финансовых результатов, результаты которого являются более надежными и полезными. Исходная информация, для составления прогнозирования результатов реорганизационных процедур, берется из бухгалтерской (финансовой) отчетности. Перечень прогнозируемых показателей для целей выполнения реорганизации может существенно варьировать. В частности, может строиться прогнозная отчетность либо прогнозироваться какой-то отдельный показатель: объем реализации, прибыль, денежный поток и др. Основной целью построения прогнозной отчетности реорганизационных процедур является оценка финансовых результатов организации на конец планируемого периода. Точность прогноза в значительной степени определяется качеством экспертных оценок динамики отдельных показателей. На основании анализа данных прошлых периодов прогнозируется каждая статья (укрупненная статья) баланса и отчета о прибылях и убытках: рассчитываются обороты по каждой статье, затем выводится конечное сальдо. В результате составляется прогнозная финансовая отчетность на конец планируемого периода. Прогнозирование результатов реорганизационных процедур применяется для различных целей и, в частности, для определения допустимых темпов наращивания производственной деятельности, для исчисления необходимого объема дополнительных финансовых средств из внешних источников, для прогнозирования возможного банкротства организации, то есть в целом в целях разработки финансовой стратегии [16].

Этап 3

На этом этапе предложенной методики на основе полученного экономического обоснования проведения реорганизационной процедуры, базирующейся на данных управленческого учета и анализа, собственники утверждают решение о проведении реорганизационной процедуры в сельскохозяйственной организации, затем определяются сроки ее проведения. До момента сбора, обработки и оценки управленческой информации необходимо четко определить, какие подразделения могут предоставить необходимые данные. С этой целью рекомендуем создать реорганизационно-управленческие центры ответственности, в состав которых войдут руководители.

Этап 4

Этот этап предполагает разработку и внедрение форм управленческой отчетности реорганизуемой сельскохозяйственной организации.

Управленческая отчетность представляет собой результат сбора и систематизации финансовой и нефинансовой информации, на основе анализа которого управленческий персонал организации принимает решения для достижения своих целей.

В зависимости от размеров организации, четкости организационной структуры, развитости документооборота, постановки учетной работы и степени автоматизации координацией этой работы в организации могут заниматься один человек или целая группа, но такая координация обязательно должна быть.

Методы и правила управленческого учета не регламентированы общепринятыми стандартами и законодательством и устанавливаются самой организацией.

Могут быть составлены следующие внутренние положения и инструкции, определяющие нормы и правила ведения управленческого учета:

- положение о финансовой структуре сельскохозяйственных организаций в процессе реорганизации;
- положение об учетной политике сельскохозяйственной организации для целей управленческого учета, организации образованной по результатам реорганизации;
- формы первичных и отчетных документов управленческого учета сельскохозяйственной организации, образованной в результате реорганизации;
- инструкции по проведению реорганизационных процедур, отражающие сроки, порядок и ответственность конкретных сотрудников за формирование регистров управленческого учета и форм отчетности.

Одним из важнейших документов является положение об учетной политике, на практике учетная политика, используемая в управленческом учете, может кардинально отличаться от учетной политики в финансовом учете, что обусловлено различием целей управленческого и финансового учета.

Нужно отметить, что учетная политика для целей управленческого учета должна обеспечить подготовку не только более детализированной информации (по местам возникновения затрат и доходов, центрам ответственности и т.д.), но и нефинансовых данных (например, сведений о доле постоянных клиентов, времени простоя и ремонта оборудования, уровне квалификации персонала и т.д.).

Учетная политика обеспечивает непрерывность и преемственность управленческого учета.

В результате организация получает пакет документации, который регламентирует правила и методы ведения управленческого учета.

В процессе проведения реорганизационных процедур возможны некоторые изменения, которые могут произойти в учетной политике реорганизуемых организаций.

1. Изменение организационно-правовой формы образованной в результате реорганизации организации.
2. Сокращение (увеличение) направлений (видов) деятельности, находящие свое отражение в методике раздельного учета в разрезе видов деятельности, режима налогообложения, методов оценки оборотных и внеоборотных активов, порядка их списания, методов начисления и списания резервов.
3. Выбор метода калькулирования себестоимости.
4. Изменения в организации и функционировании системы внутреннего контроля и т.д.

Для завершения реорганизационной процедуры (внесение результирующих данных в разделительный баланс (передаточный акт)) и формирования вступительных показателей управленческой отчетности, для вновь созданных сельскохозяйственных организаций является апробация полученных результатов.

Этап 5

Завершающим этапом является анализ результатов проведения реорганизационных процедур, выявление отклонений и анализ их причин.

Анализируя результаты проведения реорганизационных процедур, может возникнуть ситуация, когда у одной реорганизуемой организации существует поставленная и налаженная система управленческого учета, а у объединяющейся сельскохозяйственной организации таковая отсутствует. В этой ситуации образованной в результате реорганизации сельскохозяйственной организации целесообразно перенять себе уже существующие нормы ведения управленческого учета, что существенно сэкономит и временные рамки адаптации образованной организации к нормальному ритму ее ФХД, и финансовые затраты на работу специалистов, которые будут задействованы в разработке новой системы.

В ситуации, в которой обе объединяющиеся организации будут иметь различающиеся по своей структуре и применяемым регламентам системы управленческого учета, может возникнуть проблема, связанная с обеспечением совместимости данных систем. Проблему организации единой системы управленческого учета, выработки единой позиции и обеспечения совместимости систем управленческого учета необходимо решить в кратчайшие сроки, так как система управленческого учета должна предоставлять руководству организации релевантную информацию. Если не выработать единый подход к построению и функционированию системы управленческого учета, это может привести к нарушению принципа своевременности формирования информационной базой финансово-хозяйственной деятельности организации, что повлечет снижение уровня качества, своевременности и объективности принимаемых управленческих решений.

Для решения поставленной задачи руководству необходимо четко определить свои информационные потребности, в соответствии с которыми должна быть сформирована система управленческого учета исходя из условий хозяйствования образовавшейся организации, масштабов ее деятельности.

При постановке управленческого учета в сельскохозяйственной организации следует решить, каким образом будет организовано ведение такого учета. Структурное подразделение, ответственное за ведение управленческого учета, должно удовлетворять нескольким требованиям: информационная обеспеченность, методологическая подготовленность, компетентность.

Основными документами, определяющими ответственность, обязанности сотрудников организации по ведению управленческого учета, являются:

- положение об организационной структуре организации;
- положения о подразделениях организации;
- должностные инструкции сотрудников;
- инструкции по организации реорганизационных процедур, отражающих сроки, последовательность и ответственность за формирование регистров управленческого учета и форм отчетности.

По окончании заявленных процедур формирования управленческих форм отчетности и внесении результатов в раздeltельный баланс (передаточный акт) вновь созданные в результате реорганизации сельскохозяйственные организации на основе заключительных данных управленческого учета будут формировать вступительную отчетность.

После постановки системы управленческого учета и проведения реорганизации сельскохозяйственные организации, работающие на российском рынке, смогут рассчитывать, как заявляет Вахорина М.В. [2], на получение следующих эффектов.

1. Повышение маржинального дохода вследствие реорганизации продуктовой линейки. Достоверные отчеты о реальной доходности отдельных продуктов позволяют более корректно подходить к формированию ассортиментной и ценовой политики организации, что в конечном счете выражается в повышении прибыли.
2. Повышение маржинального дохода вследствие реорганизации политики ценообразования. Каждая организация дорожит наиболее крупными покупателями производимой продукции. На практике часто встречается ситуация, когда несколько крупных покупателей обеспечивают в совокупности более 50% сбыта сельскохозяйственной организации. Достоверные отчеты о доходности отдельных потребителей позволяют более обоснованно подходить к работе с ними.
3. Снижение производственной себестоимости. Может быть достигнуто за счет бюджетирования общепроизводственных / общецеховых расходов. Планирование накладных производственных расходов выявляет многие непроизводительные затраты, которые осуществляются де-факто, но не создают дополнительную ценность для организации.
4. Снижение производственной себестоимости за счет пересмотра нормативов и технологических карт.
5. Изменения в структуре запасов готовой продукции и материалов. Производство многих организаций определяется планом производства, а не планом продаж, в результате, с одной стороны, возникает нехватка необходимой продукции, а с другой – излишки на складе не востребованных потребителями товаров. Решением данной проблемы может являться жесткая связь бюджетов продаж и производства.
6. Структурные изменения в организации. В результате реорганизации системы управленческого учета руководство может увидеть реальные затраты на содержание отдельного подразделения организации. Так, например, в результате реорганизации транспортного подразделения организация может сэкономить значительные финансовые средства.
7. Поддержка при соблюдении нормативных актов. Законодательные акты РФ изменяются, что также сказывается на системе управленческого учета. Для четкого соблюдения нормативного документа, а также многих других документов организации требуется налаженная информационная система управления, какой является система управленческого учета и анализа.

Таким образом, становится очевидным, что главная цель организации управленческого учета реорганизационных процедур в сельскохозяйственной организации – обеспечение руководства организации максимально полной информацией, необходимой для эффективной работы, в процессе ее проведения.

В процессе реорганизации сельскохозяйственная организация должна отражать установленную финансовую структуру, описывать порядок движения материальных, денежных и документарных потоков, выявлять центры концентрации финансовых ресурсов.

Управленческая отчетность на период реорганизации должна быть регламентирована в соответствии с разработанными стандартами управленческого учета организации. Должна содержать более подробную инфор-

мацию, иметь возможность группировки данных. Перечень показателей, представляемых для составления управленческой отчетности, различается в зависимости от подразделения. Степень детализации зависит от информационных потребностей руководства.

Все это позволит наиболее эффективно организовать постановку управленческого учета в организации, благодаря чему руководство сможет лучше отслеживать состояние деятельности организации и принимать более обоснованные управленческие решения.

Для выработки стратегии и ее дельнейшей успешной реализации необходима прогнозная финансовая информация, которая может быть сформирована в системе стратегического управленческого учета. Стратегический управленческий учет реорганизационных процедур нацелен на формирование информации, необходимой для результативного управления процессом распределения собственности в реорганизуемой организации, долговыми обязательствами, и, как правило, оценку возможного синергетического эффекта в целях исключения возможности появления анергетического эффекта.

Вопросы организации стратегического управленческого учета были затронуты в работах К. Друри, Б Райана, К. Уорда, О.В. Алексеевой, И.Н. Богатой, О.Д. Волгоновой, Л.О. Ивашиненко, В.Э. Керимова, О.Е. Николаевой, С.П. Суворовой, И.А. Харченко, А.Н. Щемелева и других ученых.

К основополагающим концепциям стратегического управленческого учета следует отнести: концепцию цепочки ценностей (М. Портер), концепцию затратообразующих факторов, концепцию стратегического позиционирования, концепцию стратегического учета собственности (И.Н. Богатая), концепцию стратегического управления затратами (Дж. Шанк, В. Говиндараджан), концепцию прогнозирования и оптимизации денежных потоков (Альфред Кинг), концепцию балансового управления экономическими процессами (Н.А. Бреславцева) и др.

Профессор В.А. Терехова определяет стратегический управленческий учет как учетную систему, адаптированную к современной производственной среде, включающую многомерную стратегию связей посредством каналов распределения и определения потребностей целевых покупателей (потребителей) [10, с. 9].

Профессор И.Н. Богатая считает, что стратегический учет – это глобальная модель информационной технологии, объединяющая в рамках единой системы финансовый и управленческий учет и обеспечивающая руководителей и специалистов организации производственной информацией для принятия эффективных решений, а также снабжающая инвесторов информацией о деятельности организации. Стратегический учет использует информационные потоки о внешних факторах макросреды, формируемыми маркетинговыми службами, отделами управления риском и т.д. [1, с. 9-10]. Стратегический управленческий учет – это только возникающая среда, и поэтому ее границы строго не определены и, конечно, здесь нет никаких унифицированных предписаний, указывающих, что и как следует развивать [3, с. 568].

К. Уорд в качестве отличия стратегического управленческого учета от традиционного управленческого учета отмечает необходимость анализа, планирования и контроля не только внутренних, но и внешних факторов.

Отмечая основные отличия стратегического управленческого учета и традиционного управленческого учета, необходимо отметить следующее:

- во-первых, что традиционный управленческий учет чрезмерно концентрирован на анализе внутренних факторов и процессов;
- во-вторых, при анализе внешних факторов и процессов для стратегического управленческого учета имеет место предоставление и анализ информации о рынках (на которых сельскохозяйственная организация продает свою продукцию), затратах конкурентов, структуре затрат и мониторинге стратегии организации и стратегий конкурентов на этих рынках в течение целого ряда отчетных периодов, а относительно системы традиционного управленческого учета лишь в случае необходимости, т.е. имеет нерегулярную основу;
- в-третьих, в стратегическом управленческом учете, в отличие от традиционного управленческого учета, присутствует попытка произвести систематизированный учет и оценку нефинансовых факторов (потерю общественного имиджа организации, уровень обслуживания потребителей, качество продукции, юридические аспекты, моральное состояние персонала);
- в-четвертых, в отличие от стратегического управленческого учета, традиционный управленческий учет, единственным фактором, определяющим поведение затрат, признается объем производимой продукции. На этом основании производится разделение затрат на переменные и постоянные;
- в-пятых, стратегический управленческий учет направлен на внедрение, поддержание и развитие стратегических управленческих решений. Обеспечивает предоставление нужной информации нужным людям в нужное время, в то время как традиционный управленческий учет часто предоставляет дезориентирующую информацию, не пригодную для принятия стратегических решений;
- и, наконец, главное отличие заключается в том, что стратегический управленческий учет играет одну из основополагающих ролей, поскольку приспособлен к реальным потребностям конкретной организации, а традиционный управленческий учет лишь в принятии оперативных решений.

Таблица 2

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО И СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА [5]

Характеристики	Управленческий учет	Стратегический управленческий учет
Обязательность учета	Ведение не обязательно	
Приоритетный тип управления, на который ориентированы данные учета	Тактическое (оперативное) управление	Стратегическое управление
Документы, регламентирующие организацию и ведение учета	Регламентируется на уровне коммерческой организации: приказ об учетной политике по управленческому учету	Регламентируется на уровне о коммерческой организации: приказ об учетной политике по стратегическому управленческому учету
Назначение	Формирование управленческой отчетности: по сегментам, по видам деятельности, по центрам ответственности, по продуктам и т.д.; осуществление бюджетирования	Формирование стратегической управленческой отчетности, ориентированной на информацию не только о внутренней микросреде, но и внешней макросреде
Правила ведения учета	Учетные принципы формируются организацией самостоятельно исходя из целей и задач о управления	Основа на принципах стратегического управленческого учета
Пользователи информации	Внутренние пользователи	
Основной внутренний документ, определяющий порядок ведения учета	Учетная политика для целей управленческого учета	Учетная политика для целей стратегического управленческого учета
Временная направленность	Прошное, настоящее, будущее	Настоящее, будущее
Принцип группировки расходов	По носителям затрат в разрезе статей калькуляции	По экономическим элементам и по носителям затрат в разрезе статей калькуляции
Периодичность представления отчетности	По мере необходимости, в соответствии с принципами целесообразности и экономичности	По мере необходимости, в соответствии с принципами целесообразности и экономичности
Основной объект учета	Структурные подразделения организации	Структурные подразделения и организация в целом
Учет неопределенности рисков	Учитываются в незначительной степени	Учитываются в большей степени
Современные методики	Стандарт-костинг; директ-костинг; ABC-методика, target costing	Производные балансовые отчеты (стратегические, нулевые, хеджированные, иммунизационные, виртуальные и т.д.); PFC-методика; концепция цепочки ценностей М. Портера
Использование информационных технологий	Желательно	Необходимо
Типы используемых моделей	Дескриптивные (возможно использование оптимизационных)	Дескриптивные в сочетании с оптимизационными
Используемые измерители	Денежные и неденежные измерители	Денежные и неденежные измерители
Точность информации	Релевантная, как правило, может содержать прогнозные оценки	Релевантная, как правило, содержит прогнозные оценки
Структура учета	Нет базисного равенства. Три вида объектов: доходы, издержки, активы	Нет базисного равенства. объекты: денежные потоки, собственность, затраты, прибыль, человеческие ресурсы
Частота подачи информации	Определяется задачами оперативного управления	Определяется задачами стратегического управления
Необходимость использования метода двойной записи	Возможно, но не обязательно	Необходимо
Степень ответственности	Дисциплинарная	Дисциплинарная
Связь с другими дисциплинами	Тесно взаимосвязан с микроэкономикой, финансами, экономическим анализом, математической статистикой, менеджментом	Тесно взаимосвязан с микроэкономикой, финансами, экономическим анализом, стратегическим анализом, математической статистикой, стратегическим менеджментом, планированием и др.

В табл. 2 представлен сравнительный анализ управленческого и стратегического управленческого учета [5].

В целях организации стратегического управленческого учета реорганизационных процедур нами обобщены существующие методики организации стратегического управленческого учета (табл. 3).

Таблица 3

**МЕТОДИКИ ПОСТАНОВКИ
СИСТЕМЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Автор методики	Сущность методики
Харченко И.А. [13, с. 27]	1. Проведение маркетингового аудита аудиторской либо консалтинговой фирмой или службой внутреннего аудита для оценки коммерческой состоятельности бизнеса и перспектив его развития с последующей постановкой системы мониторинга параметров внешних факторов макросреды. 2. Постановка системы мониторинга внешней макросреды и внутренней микросреды. 3. Постановка системы планирования и бюджетирования. 4. Выбор методик, используемых в системе стратегического управленческого учета. 5. Анализ результатов осуществления стратегий с использованием внутреннего и стратегического анализа. 6. Осуществление управленческого аудита в рамках системы внутреннего контроля, предполагающего проведение стратегического аудита и управленческого аудита в разрезе объектов управления
Керимов В.Э. [6]	Разработаны методики организации попроцессного и пооперационного стратегического учета
Рамелт Р. [6, с. 71]	Предложена полезная логическая схема выбора между возможными стратегиями, исходя из системы критериев
Суворова С.П. [9, с. 54]	1. Анализ организационно-функциональных аспектов управленческого учета. 2. Техничко-экономическое обоснование выделения стратегического управленческого учета. 3. Структура стратегического управленческого учета 4. Построение модели функционирования стратегического управленческого учета. 5. Мониторинг стратегического управленческого учета

Предложенная нами методика постановки стратегического управленческого учета реорганизационных процедур определяет процесс подготовки к проведению процедуры, непосредственно процесс и анализ ее результатов и включает три основных этапа.

1. Подготовительный этап:

- проведение мониторинга деятельности сельскохозяйственных организаций до принятия решения о проведении реорганизационных процедур;
- анализ структуры системы управленческого учета на внешнем и внутреннем уровне реорганизуемых организаций;
- принятие решения о реорганизации.

2. Основной этап:

- постановка системы стратегического управленческого учета в реорганизуемых сельскохозяйственных организациях;
- постановка системы оценки рисков и системы контроля реорганизационных процедур;
- постановка системы прогнозирования результатов реорганизационных процедур;

3. Заключительный этап: анализ результатов реорганизационных процедур с использованием стратегического управленческого анализа.

При постановке стратегического управленческого учета следует учитывать специфику сельского хозяйства. В настоящее время сельскохозяйственные организации в большой степени подвержены воздействию различных рисков. Этому во многом способствуют особенности сельскохозяйственного производства, к которым относятся сезонность производства, работа с живыми организмами, зависимость от погодных условий, длительность производственного цикла, период получения готовой продукции и т.д. Зачастую, недостаточно полно и эффективно используют резервы производства и экономики на местах. Четко обдуманный и структурированный анализ характеризует то положение, в котором находится организация. Он позволяет руководству организации объективно оценить истинное положение дел на производстве и наметить новые, наиболее перспективные направления развития либо реорганизации, с целью наращивания потенциала или же высвобождению скрытого потенциала.

В результате реорганизационных процедур, в большинстве случаев исходные организации упраздняются с последующим образованием новой организации. На подготовительном этапе целесообразно проведение мониторинга деятельности сельскохозяйственных организаций до принятия решения о проведении реорганизационных процедур.

Под мониторингом понимается система мер, обеспечивающая наблюдение за состоянием сельскохозяйственных организаций намеревающихся выполнить реорганизацию с целью его эффективного хозяйственного использования. В системе мониторинга осуществляется сбор информации о внешних и внутренних факторах, оказывающих воздействие на сельскохозяйственную организацию, ее обработка и анализ.

Внешние факторы, выявленные в системе мониторинга, должны быть оценены количественно с последующим определением их влияния на показатели бухгалтерской отчетности реорганизуемых организаций. При формировании информации и ее обработке могут быть использованы методы прогнозирования, экспертных оценок, экономико-математического моделирования и другие. В системе стратегического управленческого учета при проведении реорганизационных процедур может успешно применяться методика формирования стратегических производных балансовых отчетов, основным отличием которых от традиционных балансовых отчетов является оценка и постановка на учет внешних факторов макросреды:

- демографические: естественный прирост / убыль населения, половозрастная структура населения, миграция и др.;
- экономические: покупательная способность населения, процентная ставка по кредитам, уровень безработицы и др.;
- природные: невозобновляемость природных ресурсов, рост цен на сырье и энергию вызывают переориентацию производства;
- технические: новый уровень техники, скорость инновации влияют на скорость амортизации и эффективность производства, на цену продукции;
- политические: законодательство по регулированию предпринимательской деятельности в различных отраслях и контроль за его исполнением и др.;
- культурные: степень ценности для общества таких понятий как честная работа, брак, семья, доверие к государству и др. влияют на ориентиры производителей и продавцов).

Таблица 4

СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЛЯ МОНИТОРИНГА ОПЕРАЦИЙ ПО РЕОРГАНИЗАЦИОННЫМ ПРОЦЕДУРАМ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ СПК «РУСЬ» И ООО «РУСЬ», %

Показатель	Формула расчета	Расчетные данные	Описание
Доля земельных площадей реорганизуемой организации в структуре образованной	<i>С. 550 ф. 9 АПК (СПК «Русь») * 100% / / С. 550 ф. 9 АПК (ООО «Русь»)</i>	90,95	Показатель характеризует долю присоединенных площадей
Доля внеоборотных активов реорганизуемой организации в структуре образованной	<i>С. 190 ф. 1 АПК (СПК «Русь») * 100% / / С. 190 ф. 1 АПК (ООО «Русь»)</i>	31,90	Показатель характеризует долю прироста основных фондов
Доля собственных средств реорганизуемой организации в структуре образованной	<i>С. 700 ф. 6 АПК (СПК «Русь») * 100% / / С. 700 ф. 6 АПК (ООО «Русь»)</i>	50,84	Показатель характеризует долю приращенных собственных средств
Доля привлеченных средств реорганизуемой организации в структуре образованной	<i>С. 710 ф. 6 АПК (СПК «Русь») * 100% / / С. 710 ф. 6 АПК (ООО «Русь»)</i>	-	Показатель характеризует долю поступающих обязательств

Как отмечает А.Н. Щемелев, «стратегический производный балансовый отчет представляет собой прогнозный или бюджетный механизм и поэтому имеет статический характер, то есть направлен на определение возможной стоимости предприятия с учетом ряда внешних факторов, и поэтому строится на принципах статической балансовой теории [14, с. 192-193].

Для проведения мониторинга эффективности деятельности реорганизуемой сельскохозяйственной организации до принятия решения о проведении реорганизационных процедур необходим анализ производственно-хозяйственной деятельности, позволяющий выявить наличие неиспользуемых резервов в организации и разработать возможные пути их реализации.

Мониторинг основополагающих показателей финансового состояния реорганизуемой организации обеспечивает:

- анализ источников и факторов формирования стоимости реорганизуемой организации и ее обособленных подразделений;
- оценку эффективности финансово-хозяйственной деятельности реорганизуемой сельскохозяйственной организации в целом и обособленных подразделений;
- оценку динамики собственного капитала;
- оценку исполнения разработанных на перспективу прогнозов.

Аналитические показатели должны оперативно обеспечивать руководство организации необходимой и достаточной информацией для принятия стратегических решений о целесообразности проведения реорганизационных процедур.

Аналитические показатели и отчетность в системе стратегического управленческого учета должны гибко модифицироваться вслед за изменениями условий деятельности – реорганизации, смене направлений деятельности, других внутренних и внешних условий, влияющих на принципы стратегического и оперативно-го управления сельскохозяйственной организацией.

Нами предложена система показателей, позволяющих осуществлять мониторинг расчетов по реорганизационным операциям сельскохозяйственных организаций в форме присоединения, представленный в табл. 4.

Система показателей мониторинга была отображена исходя из особенностей сельскохозяйственных организаций:

- главным средством производства в сельском хозяйстве является земля, природные особенности которой неразрывно связаны с климатическими условиями, поэтому в систему показателей для мониторинга операций по реорганизационным процедурам сельскохозяйственных организаций был включен показатель доли земельных площадей реорганизуемых организаций;
- в аграрном производстве используется разнообразная сельскохозяйственная техника, что требует достоверного бухгалтерского учета всех мобильных машин и оборудования, следовательно, необходимо иметь представление о доле прироста внеоборотных активов реорганизуемой организации в структуре образованной;
- не всегда реорганизуемая сельскохозяйственная организация способна покрыть затраты на производство продукции (семена, удобрения, груче-смазочные материалы, корма, биопрепараты), для этого применяются системы привлечения льготного кредитования, субсидирование, поэтому считаем целесообразным включить в систему показателей мониторинга операций по реорганизационным процедурам сельскохозяйственных организаций показатели расчета доли привлеченных средств реорганизуемой организации в структуре образованной и доли собственных средств реорганизуемой организации в структуре образованной.

Использование системы показателей позволяет отследить долю прироста (сокращения) рекомендованных для использования в рамках системы мониторинга операций по реорганизационным процедурам показателей и проанализировать динамику главного специфического для сельскохозяйственных организаций объекта основных средств земельных площадей.

На подготовительном этапе целесообразно проведение анализа структуры системы управленческого учета у хозяйствующих субъектов-участников реорганизационных процедур.

Одним из главных показателей в системе стратегического управленческого учета является квалификация персонала, так как в банкротящихся организациях обычно обостряется вопрос сокращения персонала, то в процессе реорганизации появляется высокая заинтересованность в унификации возможного потенциала и квалификации кадров образующейся организации. Недостаточно подготовленные кадры могут повлечь большие затраты на переподготовку и дополнительные расходы на переквалификацию, поэтому возникает необходимость в их сохранении и эффективном распределении. Немаловажную роль для управленческого персонала играет расширение производственных мощностей реорганизуемых сельскохозяйственных организаций, которые формируются за счет объектов основных средств и нематериальных активов. В процессе реорганизации в форме присоединения современное и высокотехнологичное оборудование одной реорганизуемой организации позволит повысить качество и возможность увеличения объемов выпускаемой продукции, а «громкое» имя другой – реализовать продукцию на конкурентном рынке сбыта. Таким

образом, сформировав стратегию объединения потенциала реорганизуемых организаций анализируется соотношение доходов и расходов, будет ли выгодно проведение процедуры и только после этого принимается решение о проведении реорганизации.

Необходимо определить какую стратегию осуществляют реорганизуемые организации, и какую намеревается проводить организация, образованная в результате реорганизации, оценить перспективы дальнейшего развития хозяйствующего субъекта в результате осуществления процедур реорганизации, определить положительные стороны проводимой реорганизации (например, возможное расширение деятельности, в результате процедур объединения (слияние, поглощение, присоединение (копирование), приобретение) либо высвобождение потенциала организации в результате разделительных процедур (выделение, разделение, отпочкование)). На формирование стратегических целей реорганизационной процедуры, прежде всего, будет влиять размер и структура реорганизуемой организации.

В заключение подготовительного этапа логично обосновать целесообразность проведения реорганизационной процедуры. Для обоснования может быть использована методика составления производного балансового отчета.

На этой стадии происходит переход от стратегического планирования к тактическому и оперативному, когда выбранные стратегии детализируются до составления стратегического производного баланса.

Д.В. Бондарь отмечает, что «стратегический производный балансовый отчет является производным от стратегического баланса и получается путем гипотетической реализации активов и удовлетворения обязательств исходя именно из стратегического, а не бухгалтерского баланса».

При этом стратегический баланс носит прогнозный характер и составляется на определенный период двумя способами:

- прямым прогнозированием в виде бюджетного баланса с учетом внешних и внутренних факторов;
- исходя из бухгалтерского баланса с постановкой на учет методом двойной записи ряда внешних факторов и факторов хозяйственной деятельности, точнее их изменения [1, с. 46].

Стратегические производные балансовые отчеты позволяют оценить реализацию избранных сельскохозяйственной организацией стратегий в процессе проведения реорганизации, своевременно откорректировать реализуемую стратегию, и самое главное, они предоставляют информацию, ориентированную в будущее организации, вновь образованной в результате реорганизации.

Данные балансовые отчеты могут составляться как в системе стратегического финансового учета, так и в системе стратегического управленческого учета. В первом случае информация данных отчетов будет ориентирована на внешних пользователей, во втором случае – на внутренних пользователей. Как справедливо отмечает А.Н. Щемелев, «стратегический финансовый учет направлен в основном на обеспечение учета собственности, денежных потоков, резервной системы инновационной организации. Стратегический же управленческий учет предназначен для стратегического учета затрат, доходов и результатов» [14, с. 192-193].

В соответствии с применяемой методикой расчета предполагается корректировка и уточнение исходного

баланса реорганизуемой организации, оценка и постановка на учет внешних факторов макросреды посредством выполнения стратегических производных бухгалтерских проводок, отражение гипотетической реализации активов и удовлетворения обязательств, анализ и интерпретация полученных результатов. При обосновании реорганизационных процедур может быть применен не только стратегический производный балансовый отчет, но и анализ инвестиционной привлекательности организации-цели, анализ финансовых показателей реорганизуемых организаций, анализ показателей внешнего финансового анализа (показатели платежеспособности и ликвидности, финансовой устойчивости, рентабельности, деловой активности). Все вышеприведенные показатели позиционируются в рамках стратегического финансового анализа, дающего оценку основных показателей финансового состояния реорганизуемых сельскохозяйственных организаций в динамике и важен для оценки эффективности действующей в организациях стратегии и выбора оптимальной стратегии образованной организации.

На втором основном этапе предусматривается постановка системы стратегического управленческого учета в реорганизуемых сельскохозяйственных организациях, постановка системы оценки рисков и системы контроля реорганизационных процедур, а также системы прогнозирования результатов реорганизационных процедур.

В целях формирования системы стратегического управленческого учета необходимо определить сильные и слабые стороны подвергающихся реорганизационным процедурам организаций и образующихся в результате ее проведения. К сильным сторонам отнесем возможность образования лучших условий для продвижения продуктов основной деятельности организации, изыскания новых рынков сбыта, возможности которые позволят бороться с устранением слабых сторон. Эффективным методом достижения поставленных задач могут послужить реорганизационные процедуры объединения (слияние, присоединение, поглощение, покупка), которые позволяют аккумулировать потенциал, сгруппировать в достаточном количестве организационные ресурсы (капитал, земля, люди, технологии, время).

Как отмечает в одном из интервью А.В. Петриков, «...сейчас сельская экономика, можно сказать, задвинута на периферию общественного и государственного внимания. Вот и получается, что нам приходится жить от бюджета до бюджета. Сегодня меньше, чем на три года нельзя планировать, особенно в сельском хозяйстве, где самой природой установлены «длинные» проекты и, соответственно, деньги...» [15]. Этим и вызвана необходимость выработки стратегии их развития. Особенность формирования системы заключается в использовании инструмента стратегического бюджетирования, в том числе посредством создания гибкого бюджета с учетом изменений внешней среды. Стратегическое бюджетирование характеризуется несколькими особенностями.

- Во-первых, оно реализует системный подход к организации управления. Это происходит в результате выполнения жизненно важных функций управления организацией:
 - определение задач, планирование ресурсов, оценка деятельности и мотивация персонала на основе оценки;
 - контроль за исполнением.
- Во-вторых, осуществляет связь годового бюджетирования и стратегического управления.

Стратегический управленческий учет при реорганизации позволяет сформировать процесс управления имуществом комплексом и во взаимодействии с финансовым учетом отразить операции в учете организации.

В соответствии со вторым подэтапом основного этапа постановки стратегического учета реорганизационных процедур осуществляется постановка системы оценки рисков и системы контроля реорганизационных процедур.

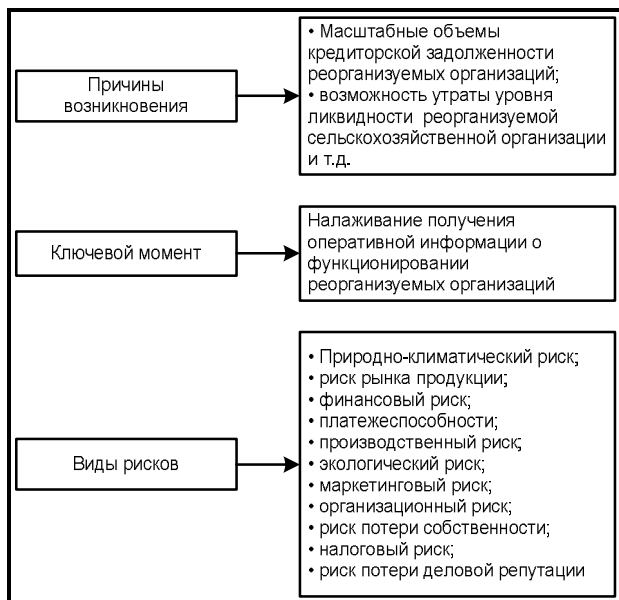


Рис. 2. Виды рисков, возникающих в процессе проведения реорганизации сельскохозяйственных организаций

В процессе реорганизации должна предусматриваться система оценки возникающих рисков. Виды рисков, возникающих в процессе проведения реорганизации сельскохозяйственных организаций представлены на рис. 2. Риски могут быть связаны с масштабными объемами кредиторской задолженности, возможности утратой уровня ликвидности организации, рыночными и операционными и т.д. Одним из ключевых моментов следует выделить налаживание получения оперативной информации о функционировании реорганизуемых организаций, при этом обеспечивается полнота и непрерывность потока информационной базы, с целью оперативного контроля за ними. В обязательном порядке необходимо наблюдать за реорганизацией управленческих процедур в части принятия несущих риски решений.

Благоприятный исход такой процедуры в значительной степени зависит от результатов проведенной проверки и анализа структуры управления, включая анализ процесса принятия управленческих решений. Практика показывает, что в некоторых случаях (например, при покупке крупной организацией малой с целью ее дальнейшей реорганизации в филиал или отделение) оказывается целесообразным на определенный срок «замораживать» новые активные операции поглощаемой организации.

Производственный риск связан с природно-климатическими факторами, недостатком или износом основных средств. Риск рынка продукции для сельхоз-

товаропроизводителей нестабилен, поскольку цены на сельхозпродукцию подвержены серьезным колебаниям. Финансовый риск связан у сельскохозяйственных организаций с такими показателями, как платежеспособность, высокие проценты по кредитам, управлением активами и пассивами организации, в ходе реорганизационных процедур.

Организационно-управленческий риск более всего относится к внутренним факторам таким, как собственники, управленческий персонал, структура организации и др. Ущерб этого риска будет оцениваться ценой неправильно принятого управленческого решения.

Социально-политический риск связан с обстановкой на селе и ситуацией в стране. Социальные факторы во многом влияют на сельское население с точки зрения обеспеченности льготами, обеспеченностью жильем, различного рода инфраструктурой и т.д. Факторы политического риска во многом определяются действием органов государственной власти, и сама организация на данный вид риска повлиять не может.

Что касается риска потери деловой репутации, то процесс поглощения должен сопровождаться, с одной стороны, продуманной информационной кампанией на всех стадиях сделки; с другой стороны, обеспечение непрерывного и качественного обслуживания потребителей есть одно из основных условий для минимизации этого риска.

На рис. 3 нами обобщена система контроля за реорганизационной процедурой на основе использования методики стратегического производного баланса.

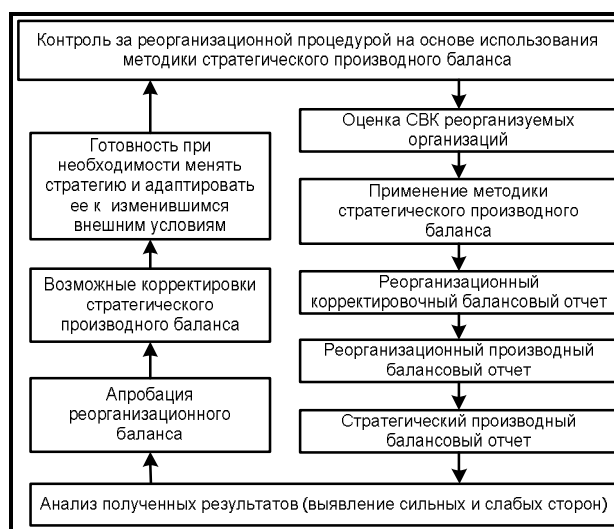


Рис. 3. Система контроля за реорганизационной процедурой на основе использования методики стратегического производного баланса

Она состоит из блоков характеризующих оценку системы внутреннего контроля (СВК), составными частями которой являются:

- общий подход к системе контроля в организации, включая стиль и методы управления, применяемые менеджментом, соответствие действий менеджмента директивам и рекомендациям совета директоров;
- оценка рисков, то есть идентификация, анализ и мониторинг основных видов рисков, с которыми сталкивается организация;
- организация и практика внутреннего контроля, то есть политика и процедуры, которые обеспечивают выполнение указаний менеджмента в части внутреннего контроля;

- информация и коммуникация – отчетность для собственников и другая отчетность в части внутреннего контроля;
- мониторинг – текущая оценка упомянутых в предыдущих пунктах систем и мероприятий, а также оценка самого мониторинга [7].

Постановка системы стратегического управленческого учета зависит от размера реорганизуемых организаций, их организационной структуры, видов деятельности и отраслевой направленности. Созданная система управленческого учета, с учетом вышеприведенных факторов будет служить информационной поддержкой для принятия управленческих решений при проведении реорганизационных процедур.

Изучение данных факторов даст не полную картину формирования стратегического управленческого учета, если опустить применение производных балансовых отчетов.

Так, например, составление нулевого производного балансового отчета, позволит оценить процессы использования собственности и эффективность ее использования на основе показателя стоимости чистых пассивов. При этом будут учтены не только внутренние факторы, но и внешние факторы макросреды. В системе бюджетирования, программирования и планирования целесообразно использовать методики составления актуарных производных балансовых отчетов.

На базе производных балансовых отчетов можно осуществлять анализ слабых и сильных сторон сельскохозяйственной организации, анализ стратегических преимуществ, разрабатывать мероприятия по корректировке стратегии, посредством формирования корректировочного баланса, затем производного балансового отчета и, наконец, стратегического балансового отчета.

В случае осуществления реорганизационных процедур на базе методик составления производных балансовых отчетов можно оценить возможные стратегические синергизмы и возможные анергетические эффекты.

Не менее важна постановка системы прогнозирования результатов реорганизационных процедур. Прогнозирование результатов представляет заключение о воздействии ожидаемых в будущем событий на основе анализа прошлых и их оценка для целей планирования стратегических действий [8]. Прогнозирование возможно как на основе стратегического производного баланса, так и вырабатывается стратегия управления процедурой реорганизации, то есть выбирается вариант действий, среди нескольких возможных альтернатив. Такой выбор может быть обоснован воздействием на реорганизуемые организации как внешних, так и внутренних факторов. Должны быть оценены реальные и возможные на перспективу темпы роста показателей деятельности, по окончании процедуры. Способность образованной организации удерживать соответствующую долю рынка, на котором она находится.

На заключительном этапе рекомендуется провести анализ результатов реорганизационных процедур, как с использованием традиционного финансового анализа, так и с использованием стратегического управленческого анализа. Основными функциями стратегического управленческого анализа являются:

- проведение анализа деятельности организации, т.е. установить в каком состоянии находится имущественный комплекс в конкретный момент времени, его целью является получение уверенности в том, что поставленные перед реорганизуемой сельскохозяйственной организацией стратегические цели являются ясными и реалистичными;

- стратегическое планирование – предназначено для составления и достижения долгосрочных (стратегических) целей реорганизуемых организаций;
- контроль за деятельностью организации – на данном этапе актуально отслеживание и контроль за достижением поставленных стратегических целей и обеспечении возврата к стадии принятия решений, чтобы скорректировать решения и вернуться на путь, который необходим для достижения целей или чтоб их изменить или усовершенствовать (при изменении внутренних и внешних условий, в которых функционируют реорганизуемые организации) [8, с. 36-44].

Данные анализа при этом могут служить основой, для обоснования необходимости корректировки осуществляемой стратегии в процессе выполнения процедуры, составлении разделительного баланса (передаточного акта), принятия стратегических управленческих решений по результатам проведения реорганизационных процедур, оценки результатов реализации стратегии.

Таким образом, разработанная автором методика организации стратегического управленческого учета реорганизационных процедур сельскохозяйственных организаций включает три этапа, осуществление, которых позволило бы последовательно реализовать стратегический подход к учету реорганизационных процедур сельскохозяйственных организаций: подготовительный (проведение мониторинга деятельности сельскохозяйственных организаций до принятия решения о проведении реорганизационных процедур; анализ структуры системы управленческого учета на внешнем и внутреннем уровне реорганизуемых организаций; принятие решения о реорганизации), второй – основной этап (постановка системы стратегического учета в реорганизуемых сельскохозяйственных организациях; постановка системы оценки рисков и системы контроля реорганизационных процедур; постановка системы прогнозирования результатов реорганизационных процедур) и заключительный этап (анализ результатов реорганизационных процедур с использованием стратегического управленческого анализа).

Литература

1. Богатая И.Н. Стратегический учет собственности предприятия [Текст] / И.Н. Богатая. – Ростов н/Д : Феникс», 2001. – 329 с.
2. Бондарь Д.В. Финансовый, налоговый и управленческий учет инвестиционной деятельности [Текст] / Д.В. Бондарь ; РГЭУ «РИНХ». – Ростов н/Д, 2004. – 172 с.
3. Вахорина М.В. Проблемы внедрения управленческого учета в организациях [Электронный ресурс] / М.В. Вахорина // Бухгалтер и закон. – 2009. – №2. Доступ. из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
4. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст] : учеб. для вузов / К. Друри ; пер.с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
5. Иващенко Л.О. Развитие теории и методики стратегического учета в коммерческих организациях [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Иващенко Л.О. – Персиановка, 2008. – 150 с.
6. Зюнова А. Управление финансами [Электронный ресурс] / А. Зюнова. – URL: <http://www.management.com.ua/finance/fin158.html>
7. Каткало В.С. Классика теории стратегического управления [Текст] / В.С. Каткало, В.В. Лукашевич // Вестник СПб. ун-та. Сер. Менеджмент 8. – 2006. – №1. – С. 70-82.
8. Керимов В.Э. Стратегический учет [Электронный ресурс] : учеб. пособие / В.Э. Керимов. URL: <http://www.auditfin.com/fin/2004/4/Kerimov/Kerimov.pdf>
9. Концептуальные вопросы развития банковской системы РФ [Электронный ресурс]. URL: <http://www.akm.ru/rus/monitoring/interview>

10. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета [Электронный ресурс]. URL: <http://cma.org.ru/cma/95922>
11. Николаева О.Е. Стратегический управленческий учет [Текст] / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. – 2-е изд. – М.: Изд-во ЛКИ, 2008. – 304 с.
12. Петриков А. Наше сельское хозяйство – как солнце обязательно взойдет [Электронный ресурс] : взгляд российского академика // Крестьянские ведомости. URL: <http://www.agronews.ru/articleview.php?Ald=1155>.
13. Суворова С.П. Формирование стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и методология [Текст] : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / С.П. Суворова. – Орел, 2007. – 54 с.
14. Терехова В.А. Внутренний контроль качества аудита в аудиторских организациях [Электронный ресурс] / В.А. Терехова // Все для бухгалтера. – 2003. – № 23. Дос-туп. из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
15. Уорд К. Стратегический управленческий учет [Текст] : учеб. для вузов / К. Уорд ; пер. с англ. – М.: Олимп-бизнес, 2002. – 448 с. : ил.
16. Харченко И.А. Особенности формирования системы стратегического управленческого учета и внутреннего контроля в организациях потребительской кооперации [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / И.А. Харченко. – Мичуринск, 2007. – 27 с.
17. Щемелев А.Н. Теория и методология стратегического учета инноваций [Текст] / А.Н. Щемелев. – Ростов н/Д : Росиздат, 2005. – 240 с.
18. MaBiKo [Электронный ресурс] : финансовый результат деятельности предприятия. URL: <http://www.mabico.ru/referats/001278-22.html/>

Ключевые слова

Реорганизация; стратегический учет; контроль; мониторинг; прогнозирование; управленческий анализ; стратегический управленческий учет; система оценки рисков; внешние факторы макросреды.

Землякова Светлана Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. Статья выполнена на актуальную для реорганизуемых организаций тему. Автор рассматривает вопросы, связанные со стратегическим учетом собственности реорганизуемых организаций. На основе аналитических процедур и рекомендуемой методики постановки стратегического учета производится идентификация ключевых технологий стратегического учета организации, оценка их эффективности.

Научная новизна и практическая значимость. Автором предложена уточненная и дополненная схема управленческого учета, достоинством которой является ее адаптация к специфике учета сельскохозяйственных организаций. Несомненный научный интерес представляет собой рекомендуемая методика постановки управленческого учета реорганизационных процедур. Автор правомерно рассматривает вопросы постановки управленческого учета реорганизационных процедур в рамках сложившейся в коммерческой организации системы управленческого учета.

Достоинством статьи является то, что автор при изучении характера выполнения реорганизационных процедур особое внимание уделяет мониторингу и прогнозированию основополагающих показателей, объективно оценивающих финансовое состояние и перспективу развития подвергшихся реорганизации организаций. Автор обосновывает необходимость использования стратегического управленческого учета в процессе управления сельскохозяйственной организацией. Большое внимание уделено особенностям стратегического управленческого учета и его отличиям от традиционного управленческого учета.

Положительным является то, что в статье предлагается методика постановки стратегического управленческого учета реорганизационных процедур, которая предполагает мониторинг деятельности сельскохозяйственных организаций до принятия решения о проведении реорганизационных процедур, анализ структуры системы управленческого учета, постановки системы стратегического учета, системы оценки рисков и системы контроля, а также постановке системы прогнозирования результатов реорганизационных процедур.

При этом учитывается анализ результатов реорганизационных процедур с использованием стратегического управленческого анализа.

Заключение: статья написана грамотным научным языком, в работе четко прослеживается логическая структура. Материал статьи оформлен в соответствии с существующими требованиями, предъявляемыми к статье такого рода.

Считаю, что данная работа имеет научную и практическую значимость и может быть опубликована в открытой печати.

Богатая И.Н., д.э.н., профессор Ростовского государственного экономического университета (РГЭУ «РИНХ»)

2.2. DEVELOPMENT OF MANAGEMENT ACCOUNTING REORGANIZATION PROCEEDINGS AGRICULTURAL ORGANIZATION

S.N. Zemlyakova, Graduate Student of Chair «the Accounting, Analysis and Audit»

Don State Agrarian University

In view of the absence in most agricultural organizations, information systems management accounting and influenced by external factors, as well as an abundance of forms of reorganization proceedings became necessary to organize and streamline the process. In order to identify strategies for integrating rehabilitation proceedings, creating favorable conditions for their implementation need to generalization and systematization of existing techniques of management accounting, as well as the use of such a promising area as a strategic management accounting.

Literature

1. I.N. Bogataya. The Strategic account to property of the enterprise [Text] / I.N. Bogataya. – Rostov-on-Don: Publishers «Feniks», 2001. – p. 329.
2. D.V. Bondar. Financial, tax and management account to investment activity [Text] / D.V. Bondari.- RGEU «RINH – Rostov- on-Don, 2004. – p.172.
3. M.V. Vahorina. Problems of implementation of management accounting in organizations / [text] / M.V. Vahorina // Accountant and the law. 2009. – №2. Access. sprav. of the legal system Consultant Plus.
4. K. Druri. Management and production account [Text]: textbook for high school / K. Druri; per.s engl. – M.: YUNITI-is GIVEN, 2003. – p.1071.
5. L.O. Ivashinenko. The development of the theory and methodology of strategic account in commercial organizations [Text]: Dis Candidate. Economics. Science: 08.00.12: / Ivashinenko L.O. – Persianovka, 2008. – 150 p.
6. A. Zonova. Financial management [electronic resource] / URL: <http://www.management.com.ua/finance/fin158.html>
7. V.S. Katkalo, the Classics to theories of strategic management [Text] / V.S. Katkalo, V.V. Lukashevich // Herald of the Sankt-Petersburg university Ser. Management 8. – 2006. – №1. – p. 70-82.
8. Kerimov V.E. Strategic account: scholastic allowance [Electronic resource] / URL: <http://www.auditfin.com/fin/2004/4/ Kerimov/Kerimov .pdf>
9. The Conceptual questions of the development of the bank system to Russian Federation. [Electronic resource] / URL: <http://www.akm.ru/rus/monitoring/interview>
10. Methodical recommendations on organizations and conduct of the management account [Electronic resource] / URL: <http://cma.org.ru/cma/95922>
11. O.E. Nikolaeva. Strategicheskiiy management account [Text] / O.E. Nikolaeva, O.V. Alekseeva. – 2-e izd. – M.: Publishers LKI, 2008. – p. 304.
12. S.P. Suvorova. Shaping the strategic management account on industrial enterprise: theory and methodology [Text] : av-

- toref. dis. .. doc. ekon. sciences :08.00.12/ S.P. Suvorova. Orel., 2007. – p. 54.
13. V.A. Terehova. Internal checking quality аудита in auditor organization [Text] / V.A. Terehova// All for buhgaltera.2003.- №23. Dostup. from sprav.-pravovoy systems «Consultant Plus».
 14. K. Uord. Strategic management account [Text] : textbook for high school / K. Uord : per. with engl. – M. : ZAO «Olympus-Business», 2002. – p. 448.
 15. I.A. Harchenko. The Particularities of the shaping the system of the strategic management account and internal checking in organization consumer кооперации: avtoref. dis. kand. ekon. sciences: 08.00.12 / I.A. Harchenko.- Michurinsk-наукоград. 2007. – p. 27.
 16. A.N. Schemelev. The Theory and methodology of the strategic account инноваций [Text] / A.N. Schemelev. – Rostov n/D: Rosizdat, 2005. – p. 240.
 17. <http://www.agronews.ru/articleview.php?Ald\u003d1155> // Alexander Petrikov: «Our agriculture – as the sun always rises!»; Looking Russian academician // Peasant Gazette.
 18. <http://www.mabico.ru/referats/001278-22.html> // Site MaBiKo: Financial results of the company

Keywords

Reorganization; strategic account checking; monitoring, forecasting; management analysis; strategic management account; system of the estimation risk; external factors of the macroenvironment.