

дают возможность выполнять электронное моделирование планирования, контроля выполнения плана, запасов производства, основных средств, снабжения и продаж, расчетов технико-экономические показатели, определить последовательность их формирования и взаимодействия.

Предпочтительно, что автоматизированное управление полностью охватывало всю цепочку производства от поставки сырья до отгрузки готовой продукции. Как правило, в широко распространенных системах бухгалтерского учета при определении основных экономических показателей учитывается нормативная себестоимость, которая используется при налоговых расчетах. Автоматизированные системы должны учитывать реальную себестоимость, которая учитывает фактические затраты для выпуска готовой продукции и обслуживание оборудования. Часто подсчет стоимости товаров, услуг и денежных средств на предприятии доставляет определенные трудности.

Становится очевидно, что работоспособная система управленческого учета обязательно должна дополнительно включать в себя следующие основные элементы: первичные документы управленческого учета, контролируемые показатели, учетные регистры для группировки данных, учетные процедуры сбора, обработки и представления информации пользователям, формы управленческой отчетности, центры ответственности.

Литература

1. ГОСТ 14.205 83. Технологичность конструкции изделий. Термины и определения.
2. ГОСТ 7.1-2003 Библиографическая запись. Библиографическое описание: общие требования и правила составления [Текст]. – Введ. 2004-07-01. – М.: Изд-во стандартов, 2004. – 105 с. – (Система стандартов по информации, библиотечному и издательскому делу).
3. План счетов бухгалтерского учета: комментарий к последним изменениям / под ред. Касьяновой Г.Ю. – М.: АБАК, 2013. – 104 с.
4. Кондаков А.И. САПР технологических процессов [Текст] : учебник /А.И. [Текст] : учебник /А.И.Кондаков. – М.: Издательский центр «Академия», 2007. – 272с.
5. Руководство по первичному учету производства на предприятиях швейной промышленности [электронный ресурс]: ЦНИИШП, 2009. Ресурс-доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ESU;n=24392>
6. САПР в современном производстве [электронный ресурс]: <http://yardim5.narod.ru/prom.html>
7. Внешнеэкономическая деятельность. Бухгалтерский учет в отдельных сферах деятельности [электронный ресурс]: НДП «Альянс Медиа», 2013. Ресурс-доступа: www.vneshmarket.ru/content/document_r_3E98C75F-61D5-4EE7-8D46-3909CFF4D726.html

СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ РИСКОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

*А.С. Зверев, И.А. Шок
г. Белгород, Россия*

В данной работе рассматриваются понятия «риска», «сбалансированной системы показателей», «миссии», «видения» и «стратегии» сельскохозяйственного предприятия для целей формирования учетного обеспечения. Предложены методы анализа внешней и внутренней информации, система показателей для оценки эффективности деятельности сельскохозяйственных предприятий с учетом факторов риска.

Стратегия успешного управления рисками в сельскохозяйственной организации зависит от способности создания стратегической управленческой учетной системы, выступающей информативным индикатором различного рода угроз, с одной стороны, и описывающей план защитных мероприятий от риска, с другой стороны. Стратегический управленческий учет оперирует различным набором инструментов: сбалансированная система показателей, модель экономической добавленной стоимости, учет затрат по видам деятельности. Последние два учетных инструмента могут быть использованы в качестве показателей сбалансированной системы.

Стратегический управленческий учет рисков на базе сбалансированной системы показателей в сельскохозяйственных организациях обладает четко выраженными особенностями.

связанными с присущими их деятельности отраслевыми факторами рисков. В первую очередь к ним следует отнести природно-климатические, рыночные и социальные факторы. К сожалению, финансовый учет не может дать организациям такого рода информацию, в то время как стратегический управленческий учет позволяет учитывать им не только внутренние факторы риска, но и внешние. Учитывать не только финансовые показатели, позволяющие учесть степень риска, но также и не финансовые.

Под определением риска мы понимаем объект финансового, налогового и стратегического управленческого учета, влияющий на процесс осуществления финансово-хозяйственной деятельности организации, измеряемый вероятностью события и имеющий различные варианты исходов (прибыль, нулевой результат и убыток), оказывающих влияние на его производственную деятельность и принятие управленческих решений, отображаемый в учете с применением специально предназначенных учетных механизмов.

Сбалансированная система показателей представляет собой универсальный инструмент стратегического управленческого учета, описывающий видение и стратегию сельскохозяйственной организации в разрезе вертикальных и горизонтальных причинно-следственных связей четырех аспектов: финансы, потребители, внутренние агробизнес-процессы, персонал организации и дающий возможность реализовывать ее миссию в течение всего периода существования.

Следовательно, при разработке показателей сбалансированной системы сельскохозяйственным организациям необходимо учитывать следующие параметры стратегического управленческого учета:

1-й параметр – «миссия», определяет роль организации в бизнес-среде, представляет собой предназначение организации, для которого она создавалась и оказывает существенное влияние на систему бухгалтерского учета, например в настоящее время Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях созданы с учетом специфики деятельности предприятий.

Сам факт зарождения организации является рисковым, поскольку неизвестно будет ли выполнена в полной мере миссия организации, и будет ли организация осуществлять свою деятельность в будущем или же ее ждет ликвидация. Миссия сельскохозяйственной организации – это реализация экономических и социальных задач в пределах своей компетенции в соответствии с действующим законодательством. По данным Росстата не все сельскохозяйственные организации успешно реализуют свою миссию в рыночной среде – в 2011 году около 27 % приходится на долю убыточных организаций.

В общем случае, сельскохозяйственные организации создаются для производства и реализации сельскохозяйственной продукции. В их Уставах более конкретно расшифровываются миссии в зависимости от отрасли, специфики и организационно-правовой формы. Например, из числа исследованных нами организаций различных отраслей, организации отрасли птицеводства выполняющей миссии производства и реализации продукции птицеводства и растениеводства, коммерческой деятельности в виде реализации продукции через рыночную сеть, переработки продукции собственного производства. Государственные научные учреждения также осуществляют свою миссию в сельскохозяйственном производстве – научное обслуживание выполнения научно-исследовательских работ, предусмотренных тематическим планом научно-исследовательского учреждения по специализации, производства сельскохозяйственной продукции.

2-й параметр – видение. Сельскохозяйственные организации должны четко представлять видение. Видение отражает перспективы организации в случае реализации стратегии, то есть, то чем она может стать в будущем.

Если организация не будет двигаться вперед, не будет расширять рамки своего конкурентного горизонта, то в будущем она может подвергнуться риску банкротства. Видение организации будет зависеть и от информации, которой обладает руководство в настоящее время и в последующем окажет влияние на выбор сбалансированных показателей. Она может быть по-

лучена из различных информационных каналов – СМИ, Интернета, Информационного бюллетеня Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, налоговых и статистических органов, аудиторских, оценочных и юридических фирм, рекламы, конференций, семинаров, выставок-ярмарок, собраний, проводимых на местном и областном уровне и т.д.

3-й параметр – стратегия. Данный параметр включает несколько последовательных стадий и может быть представлен в качестве стратегического цикла: анализ, создание стратегии, доведение стратегии до исполнителей, контроль реализации стратегии, сбалансированная система показателей.

Разработку стратегии сельскохозяйственным организациям необходимо начинать со стратегического анализа, который позволит определить риски, связанные с выработкой и реализацией стратегии. В качестве методов анализа могут быть применены следующие (табл. 1).

Таблица 1

Методы стратегического анализа

Метод анализа	Результат применяемого метода
SWOT-анализ	соизмеряет внутренние достоинства и недостатки, внешние возможности и угрозы
Факторный анализ	изучает и измеряет воздействие различных факторов на величину результативных показателей
GAP-анализ	помогает организовать поиск шагов для достижения заданной цели
СVP-анализ (затра-ты-объем-прибыль)	помогает выявить оптимальные пропорции между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом реализации, минимизировать предпринимательский риск
PEST-анализ	определяет степень влияния политических и законодательных, экономических факторов, социально-культурных, технологических факторов на деятельность организации
Анализ цепочки ценностей	позволяет повысить степень удовлетворения потребителей и более эффективно управлять расходами
Анализ дерева решений	показывает несколько возможных вариантов действий и возможных событий, а также потенциальные исходы для каждого варианта действий
Анализ финансовых коэффициентов (R-анализ)	определяет относительные показатели, характеризующие отдельные результаты финансовой деятельности и уровень финансового состояния организации
Интегральный анализ эффективности использования активов («Модель Дюпона»)	позволяет выявить основные резервы дальнейшего повышения рентабельности активов организации – увеличить рентабельность продаж, ускорить оборачиваемость активов, использовать оба эти направления
Горизонтальный (или трендовый) финансовый анализ	позволяет построить соответствующие динамические факторные модели, которые используются в процессе управления отдельными финансовыми рисками
Вертикальный (или структурный) финансовый анализ	результаты этого анализа используются для управления портфелем рисков организации, риском нарушения финансовой устойчивости, риском неплатежеспособности и в других случаях
Сравнительный финансовый анализ	позволяет выявить: 1) степень отклонения основных результатов финансовой деятельности организации от среднеотраслевых с целью оценки конкурентной позиции по финансовым результатам хозяйствования и выявления резервов дальнейшего повышения эффективности финансовой деятельности; 2) слабые стороны финансовой деятельности предприятия с целью разработки мероприятий по повышению его конкурентной позиции на конкретном региональном рынке; 3) резервы повышения эффективности финансовой деятельности внутренних подразделений организации; 4) степень отклонения отчетных показателей от плановых (нормативных), причины этих отклонений с последующей рекомендацией корректировок отдельных направлений деятельности организации

Источник: [1,5].

Информационное обеспечение стратегического анализа подразделяется на внутреннее и внешнее. Источниками информации о внутренней среде являются первичная документация, регистры синтетического и аналитического учета, данные бухгалтерской (финансовой)

отчетности, налоговой отчетности, бизнес-планов, специализированной бухгалтерской отчетности предприятий АПК, аудиторских отчетов, бюджетов различного уровня за предыдущие периоды, статистика расходов, отчеты по движению затрат, отчеты, содержащие нормативно-плановые показатели и иные документы управленческой отчетности.

Источниками сведений о внешней среде могут быть обзоры рынков, аналитические, исследовательские и статистические статьи, рейтинги с основными результативными показателями деятельности, платные бизнес-справки, заказные исследования, нормативно-правовые акты, действующего законодательства, анкетирование и иные источники информации.

Разработанную и утвержденную стратегию, сельскохозяйственная организация должна своевременно довести до ответственных исполнителей (руководителей подразделений), которые будут участвовать в ее реализации.

Поскольку реализация стратегии требует длительного периода, так как стратегические результаты планируется получить через несколько лет, то сельскохозяйственная организация должна организовать контроль (обратную связь) фактической деятельности запланированным действиям на базе показателей сбалансированной системы и тем самым обеспечить выявление новых проблем или изменений условий реализации стратегии с целью внесения соответствующих корректировок. В качестве информации, обеспечивающей систему контроля (мониторинга) используются данные финансового и управленческого учета, анализа и аудита.

4-й параметр – сбалансированная система показателей. Сельскохозяйственная организация должна выбрать и разработать показатели, следуя при этом принципам сбалансированности:

- между краткосрочными и долгосрочными целями;
- между финансовыми и нефинсовыми показателями;
- между основными и вспомогательными процессами;
- между внутренними и внешними факторами [2].

Используя информацию сбалансированной системы показателей, сельскохозяйственные организации могут измерять эффективность своей деятельности с учетом выявленных факторов рисков. В качестве сбалансированных показателей организация может применять рекомендованные нами показатели в табл. 2.

Таблица 2

Составляющие сбалансированной системы показателей

Финансы	оценивает предположительную реализацию стратегии через систему избранных финансовых показателей с последующим их сравнением с аналогичными показателями реализованной стратегии	1. Управление активами. 2. Управление доходами. 3. Управление затратами. 4. Управление рисками.
Внутренние аг-робизнес-процессы	основываются на основании цепочки ценностей внутренних процессов организации, которые оказывают огромное влияние на степень удовлетворения потребностей потребителей и повышают финансовые результаты.	1. Показатели, связанные с исследованиями новых рынков. 2. Показатели, связанные с производственными процессами. 3. Показатели, связанные с расширением спецификации деятельности. 4. Показатели, связанные с приобретением факторов производства.
Потребители	измеряет на основании используемых показателей результаты совершенствования бизнес-процессов	1. Рыночная доля. 2. Удержание потребителей. 3. Прибыльность потребителей 4. Удовлетворение потребителей
Персонал	является одной из ключевых показателей, от которой будет зависеть разработка и претворение в жизнь стратегии.	1. Характеристика сотрудников. 2. Возможности организации по отношению к персоналу. 3. Мотивация и ориентация. 4. Удовлетворенность работников.

Составляющая «финансы». Финансовый фактор сбалансированной системы показателей включает такие крупные группы: управление доходами, управление затратами, управление активами, управление рисками.

Управление активами позволяет организации устранить риски снижения рентабельности активов, потери финансовой устойчивости, платежеспособности и др. видов финансового риска сельскохозяйственных организаций.

Показатели управления доходами и затратами важны для сельскохозяйственных организаций с той точки зрения, что получение доходов и осуществление затрат тесно связано с сезонностью производства. Как справедливо отметил А. Мишкевич: «Все виды затрат связаны с риском, так как эффект любых затрат заранее неизвестен – он может быть лишь оценен с той или иной степенью достоверности» [3, с.188]. Эта проблема особенно актуальна в сельском хозяйстве, когда на протяжении года неравномерно используются трудовые ресурсы, техника, материалы и прочие ресурсы.

Управление рисками сельскохозяйственная организация должна оценивать с помощью соотношений: «рисковый профиль организации – агрегаты резервной системы – потенциальная доходность», «рисковый профиль организации – агрегаты резервной системы – стоимость организации», «рисковый профиль организации – потенциальная доходность – стоимость организации».

Для оценки доходности могут быть использованы показатели: EVA (экономическая добавленная стоимость), ROE (рентабельность собственного капитала), ROA (рентабельность активов), ROCE (доходность основного капитала), ROI (рентабельность инвестиций), доход от основной деятельности, валовая прибыль, чистая прибыль.

Составляющая «Покупатели». Для сельскохозяйственных организаций всех форм собственности и хозяйствования принципиально важна эта составляющая, поскольку, неспособность выгодно продать продукцию, завоевать и удержать потребителей, неплатежеспособность покупателей являются главными причинами недостатка денежных средств на закупку сырья и материалов, погашение кредитов, выплату заработной платы, обновление основных средств производства и улучшения материально-технической базы. Позволить решить эту проблему в большой степени может поиск выгодных покупателей на основе информации, предоставляемой стратегическим управленческим учетом по группе указанных показателей.

Составляющая «агробизнес-процессы». Одним из важнейших факторов производственного риска в сельском хозяйстве является прерывание бизнес – процессов. Например, в период уборки урожая из-за неблагоприятных погодных условий, нехватки зерноуборочной техники и других обстоятельств организация может понести существенные потери продукции. В этом случае значение информационной составляющей состоит в уменьшении и перераспределении рисков путем обеспечения устойчивости бизнес-процессов к кризисным ситуациям и восстановлении бизнес-процессов, операций и ресурсов организации после бедствий. В первом случае составляющая «агробизнес-процессы» должна включать в себя внедренные антирисковые мероприятия (методы управления, агрегаты резервной системы – страхование, хеджирование, прогнозирование, управление активами и пассивами, управление платежеспособностью и др., мониторинг и контроль рисков) и снизить вероятность наступления рискового события. Во втором случае она должна минимизировать негативное влияние наступивших чрезвычайных ситуаций (натуральные запасы, резервы и др.).

Составляющая «Персонал организации». Люди являются одним из самых значимых источников риска и одновременно важнейшим агентом вскрытия и компенсации этих рисков, им свойственны эмоциональные и даже парадоксальные реакции на риск. Они извлекают уроки из опыта при взаимодействии с различными технологиями [4]. В сельскохозяйственном производстве должно быть уделено особое внимание этому индикатору, поскольку в настоящее время существует проблема привлечения и удержания специалистов, обеспечения социально-культурной сферой сельских районов, установления приемлемого размера заработной платы, соотношения натуральной и денежной оплаты труда и др.

Из числа исследованных нами организаций примечателен опыт выживания социальных показателей в качестве значимых для деятельности самой организации. Например, некоторые

сельскохозяйственные организации постоянным работникам выплачивают разовую материальную помощь на лечение, помогают поддерживать медицинское обслуживание работников на производстве и по месту жительства, ежегодно проводят медицинские осмотры и др.

Предложенные нами показатели не являются четко закрепленными. Они могут изменяться, ликвидироваться или добавляться в зависимости от стратегии и видения руководством будущего сельскохозяйственной организации.

Мы уверены, что четко описанная стратегия сельскохозяйственной организации с помощью системы сбалансированных показателей позволит им не только эффективно управлять рисками, но и приобрести устойчивость, конкурентоспособность, инвестиционную привлекательность и ряд других положительных характеристик.

Литература

1. Бланк И.А. Управление финансовыми рисками [Текст]: учебн. Курс. – К.: Ника-Центр, 2010. – 448 с.
2. Каплан Роберт С, Нортон Дейвид П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. [Текст]: – 2-е изд., испр. и доп. / Пер. с англ. – М. ЗАО «Олимп-Бизнес», 2010. – 320 с.
3. Мицкевич А. Управление затратами и прибылью. [Текст]: М.: ОЛМА-ПРЕСС Инвест: Институт экономических стратегий, 2003.- 192 с.
4. Управление рисками фирмы: программы интегративного риск-менеджмента [Текст]: учеб. пособие/ В.Н. Вяткин, В.А. Гамза, Ю.Ю. Екатеринославский, П.Н. Иванушко. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 400 с.
5. Хорин А.Н. Стратегический анализ [Текст]: учебное пособие/ А.Н. Хорин, В.Э. Керимов. – М.: Эксмо, 2010. – 288 с.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАК НАУКА

*Е.А.Зимакова
Н.рук.С.П.Маширова
г. Белгород, Россия*

В настоящее время среди рядовых бухгалтеров и людей, не имеющих отношение к бухгалтерскому учету, бытует мнение, что бухгалтерия примитивное ремесло и его нельзя назвать наукой.

В энциклопедическом словаре дано следующее определение науки – «это сфера человеческой деятельности, функция которой – выработка и теоретическая систематизация знаний о действительности, она включает как деятельность по получению нового знания, так и ее результат- сумму знаний, лежащих в основе научной картины мира»[1]. При этом следует учесть условное деление наук на естественные, общественные и технические, каждая из которых имеет свои характеристики. Следовательно, необходимо определить: действительно ли в бухгалтерском учете имеет место систематизация и получение новых знаний и к какому типу наук он относится.

Чтобы понять и правильно истолковать существующее содержание определенного направления науки, необходимо изучить исторический контекст, послуживший основой для зарождения и развития науки. Любое развитие научной мысли должно базироваться, с одной стороны, на историческом базисе «давно уже стал аксиомой тот факт, что анализ истории любой науки (особенно общественной) является частью самой науки», а с другой стороны, на взаимодействии с внешней средой, то есть с учетом макро-, мезо- и микроэкономических факторов современного мира.

Необходимость учетных процессов существовала всегда с того момента, как человечество вообще научилось считать, что объясняется, прежде всего, желанием контролировать История бухгалтерии насчитывает около 6000 лет, но нельзя определить точную дату возникновения учета, как такового. Момент его возникновения связывают с первыми регистрациями хозяйственных операций, осуществленными в виде зарубок на бивне мамонта или регистрации торговых сделок на камнях в Шумере, папирусе в Древнем Египте, на веревке в виде узелков – у древних индейцев. Процесс становления и развития учета был сложным и длительным. Каждый автор подходит по своему к выделению этапов становления и развития учета как науки, поэтому обратимся к наиболее распространенным: