

*Сарсембаева Гульмира Бутановна,
магистр менеджмента, и.о. зав. кафедрой «Учет и финансы», Костанайский
инженерно-экономический университет им. М. Дулатова, Костанай, Республика Казахстан*

Перспективы интегрированной системы учета и управления затратами в зерновом производстве

*Sarsembayeva G.B., Master of Management, Head of Department of Accounting and Finance,
Kostanai Engineering and Economics University named after. M. Dulatova, Kostanay, Republic of
Kazakhstan*

Prospects for an integrated system of accounting and cost management in grain production

Аннотация: В статье излагаются сравнительная характеристика системы учета и управления затратами с целью их последующей интеграции для принятия эффективных управленческих решений хозяйствующих субъектов в зерновом производстве.

Ключевые слова: управленческий учет, интеграция, управленческое решение, стратегический управленческий учет, производственный учет.

Abstract: The article presents comparative characteristics of accounting and cost management with a view to their subsequent integration to make effective management decisions of economic entities in the grain industry.

Keywords: management accounting, integration, management decisions, strategic management accounting, cost accounting.

Система управленческого учета адаптируется к условиям конкретного предприятия, которая должна быть разработана исходя из целей и возможностей управления. Следует отметить, что все основные элементы управленческого учета широко использовались в отечественной практике. Однако недостаточная заинтересованность работников в повышении эффективности производства не позволяла получать должный эффект от использования указанных элементов. Обобщение западного и отечественного опыта хозяйствования позволяет сделать вывод о том, что управленческий учет в настоящее время позволяет наиболее удачно реализовать функции учета, планирования, контроля и регулирования себестоимости продукции – одного из важнейших показателей деятельности организации.

В современных условиях развития экономики, характеризующаяся цикличностью, происходит изменение требований к системам управления и технологиям учетно-аналитического информационного обеспечения процедур принятия управленческих, в том числе стратегических решений. С развитием рыночных отношений большинство хозяйствующих субъектов ощутили существенное влияние внешнего окружения на финансовые результаты деятельности, уровень финансовой устойчивости и конкурентоспособности.

В данных условиях наиболее проблематичным оказалось положение сельскохозяйственных организаций, так как именно они недостаточно были подготовлены к серьезным изменениям управленческих и в том числе информационных технологий.

Следовательно, устоять современному влиянию внешнего окружения и сохранить высокий уровень конкурентоспособности могут сельскохозяйственные организации, применяющие современные технологии мониторинга внешнего окружения и выработки стратегически верных управленческих решений. Примером такой технологии может быть

стратегический управленческий учет, методологические основы которого находятся на стадии зарождения и требуют развития с учетом отраслевой специфики.

Изучив мнения многих ученых относительно системы управленческого учета, можно привести вывод о том, что сущность системы управленческого учета рассмотрена в трех концепциях.

Авторы первой концепции отрицают понятие «управленческий учет» и считают управленческий и производственный учет равными понятиями, считая, что эти системы тождественны друг другу.

По мнению авторов второй концепции, управленческий учет является частью бухгалтерского учета, включающий в себя так же финансовый и налоговый учет. Авторы данной концепции представляют собой многочисленную группу.

Группа авторов третьей концепции после детального изучения сущности системы управленческого учета, вывели, что управленческий учет – это сложившееся самостоятельное научное и практическое направление, включающее в себя более объемный информационный поток, чем бухгалтерский учет. Они считают, что управленческий учет должен предоставлять качественно новую и детализированную информацию относительно хозяйственной деятельности субъекта.

Авторы В.Э. Керимов, Е.И. Костюкова и Т.А. Башкатова считают, что управленческий учет, представляет собой систему получения информации для принятия управленческих решений, включающая совокупность учетно-аналитических процедур и определенную часть бухгалтерской информационной базы, методы по ее реклассификации, перегруппировке, обобщению и обработке, которая определена по принципу наибольшей адаптации к специфике деятельности организации и релевантности к принятию решений.

Данная концепция имеет определенные преимущества, но в современных условиях необходима система преобразования информационных потоков для подготовки качественной базы с целью принятия управленческих решений относительно решения проблем и перспективного развития хозяйствующего субъекта.

На сегодняшний день, по мнению ученых, перспективным направлением является развитие системы стратегического управленческого учета. Стратегический управленческий учет нацелен на перспективу и предусматривает потенциальное направление развития, которое повысит значение управленческого учета.

В настоящее время многие крупные казахстанские зерновые компании используют систему производственного учета, которая применяется в основном для подготовки и выдачи информации, связанной с технологическими процессами производства продукции. Порядок ведения производственного учета изложен в трудах казахстанских ученых, таких как В.В. Радостовец, К.Н. Алданиязов И.В., Астафьева К.Т. Тайгашинова Ж.К., Нургазина, К.К. Кеулимжаев, Н.А. Кудаубергенов, А.А. Сатмурзаев, Э. Тулегенов и др. Особенности производственного учета в отрасли растениеводства рассматриваются в научных трудах В.В. Радостовца.

По мнению множества зарубежных и отечественных ученых, таких как Т.П. Карпова, В.Э. Керимова, М.А. Бахрушиной и др. информация управленческого учета применяется для текущего управления в целях увеличения прибыли и эффективности деятельности предприятия.

Информация стратегического управленческого учета необходима для принятия стратегии в вопросах рационального использования посевных площадей; стабилизации объема производства зерна; внедрения влагоресурсосберегающих технологий, в том числе нулевых; технического обновления машинотракторного парка и других. Вышеуказанные стратегические направления развития отрасли растениеводства освещены в мастер-плане «Стабилизация зернового рынка», основанием разработки которого послужило Послание Главы государства народу Казахстана от 14 декабря 2012 года «Стратегия «Казахстан – 2050»: новый политический курс состоявшегося государства».

В результате вышеизложенного актуальной задачей является рациональная организация интегрированной системы управленческого учета, в основу которой будут положены элементы производственного, управленческого и стратегического управленческого учета, в целях принятия эффективных управленческих решений. Сложность данной задачи заключается в специфике зернового производства, связанной с агротехникой культур и их естественным процессом воспроизводства. Решение данной задачи оказывает влияние на качественное построение системы производственного учета, управленческого учета и стратегического управленческого учета, от чего зависит финансовое положение зерновых хозяйств на рынке зерна.

Ориентация сферы зернового производства на инновационные технологии обусловлена направлениями развития отрасли и особенностями деятельности предприятий зернового производства, прежде всего в том, что процесс производства здесь связан с живой природой, землей и живыми организмами - животными и растениями, выступающими в качестве предметов труда. Значительная часть производственного цикла состоит в целенаправленном воздействии на живые организмы - выращивание их до определенных кондиций, приобретения ими необходимых человеку полезных свойств, качеств. Вследствие перерывов, вызываемых естественными климатическими условиями, производственный цикл в сельском хозяйстве намного длительнее, чем в других отраслях.

В целях улучшения процесса управления затратами необходимо рассмотреть процессный подход, как возможность управления, улучшения и развития затрат в системе менеджмента. Обращение к процессному подходу, как процессу управления затратами в зерновом производстве обусловлено тем, что производство зерновой продукции представляет собой непрерывную последовательность процессов агротехнических мероприятий, каждый из которых представляет собой самостоятельный процесс, где на входе находятся затраты, а на выходе продукция или работа. Себестоимость продукции или работы на выходе каждого процесса представляет собой важный источник информации для оценки эффективности принимаемых управленческих решений в современных условиях.

Множество авторов считают, что процессный подход к управлению затратами является наиболее приемлемым в настоящее время в условиях рыночной экономики.

Изучению вопросов процессного подхода в Казахстане посвящены работы Г.С. Жетесовой, Ж.Т. Сарбаевой, М.А. Бикенова, А.А. Сатмурзаева и др.

По мнению М.А. Бикенова бизнес – процесс представляет собой совокупную последовательность действий по преобразованию ресурсов на входе в конечный продукт на выходе, имеющий определенную ценность для потребителя. При этом бизнес – процесс имеет цель, подчиненную общей цели компании, в каждом бизнес – процессе имеются ответственные и исполнители, ресурсы, а так же система контроля качества. [1]

Авторы Г.С. Жетесова и Ж.Т. Сартабаева рассматривают производство продукции как уникальный управляемый процесс, предпринятый для достижения соответствующей конкретным требованиям цели, представляющий собой совокупность взаимосвязанных скоординированных подпроцессов, имеющий ограничения по срокам, стоимости, ресурсам и показателям качества.[2]

В вышеприведенных трактовках данных понятий авторы выделяют определенную иерархию, начиная с операции и завершая бизнес – процессом, при которой в начале генерируют затраты, а в конце – результат, что представляет определенную ценность для пользователей.

Систематизировав мнения различных ученых относительно трактовки понятия «бизнес - процесс», считаем, что бизнес – процесс – это взаимосвязанная совокупность материальных потоков на входе и информационных потоков на выходе (составлено автором).

Но в тоже время, учитывая отраслевые особенности аграрного производства, считаем, что понятие «бизнес - процесс» применительно к аграрному производству необходимо определить как «агробизнес – процесс».

Многие ученые Российской Федерации и Республики Казахстан считают, что агробизнес - это рыночная экономика вкупе с новыми технологиями. Мы же в свою очередь свяжем данную трактовку с процессным подходом в управленческом учете и основными требованиями МСФО 41 «Сельское хозяйство» и приведем понятие «агробизнес - процесс», что представляет собой совокупность последовательных взаимосвязанных процессов биотрансформации биологических активов, генерирующих затраты на входе в конечную продукцию и информационные потоки на выходе (составлено автором).

Оптимизация бизнес – процессов является одним из направлений совершенствования деятельности зерновых хозяйств, что необходимо осуществить в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, отраслевыми особенностями аграрного производства и запросами пользователей информации.

Ведение системы управленческого учета затрат в современных условиях имеют особую значимость, но несмотря на это его изучению в настоящее время не уделяется должного внимания.

Практика учета затрат и калькулирования себестоимости продукции отстают от современных требований: производственные затраты учитываются в целом по производству, без привязки к особенностям технологического процесса и организации производства, традиционный порядок учета не обеспечивает необходимой точности показателей себестоимости зерновой продукции, не создает условия для определения затрат по местам их возникновения, размера внутрипроизводственных потерь по объектам затрат и др.

Автор А.Б. Ботобеков в настоящее время в сфере управления затратами и финансовыми результатами деятельности предприятия выделяет две основные проблемы:

1. Переориентировать отечественную теорию и практику учетной системы на решение новых задач, стоящих перед управлением предприятием в условиях рынка;
2. Создание адаптивных систем получения информации о затратах, применение новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а так же методов анализа, контроля и принятия на этой основе эффективных управленческих решений. [3]

На основании исследований проведенных Р. Капланом и Р. Купером, система учета затрат компании может выполнять три функции:

1. Связанная с учетом затрат и выпуском продукции за период;
2. Вычисление экономической эффективности отдельных процессов на предприятии;
3. Оценка стоимости отдельных операций, продуктов, услуг, поставщиков и потребителей.

Согласно реализации этих функций, все компании сгруппировал на четыре группы в зависимости от уровня системы учета затрат:

Первый уровень, где учет не позволяет составлять корректную бухгалтерскую отчетность.

Второй уровень, при котором происходит составление оперативной и корректной бухгалтерской отчетности. Такая система отвечает требованиям проверок со стороны регулирующих органов и аудиторов. Данная система использует очень простые способы расчета затрат по реализованной продукции и складским запасам, простые нормы разнесения накладных расходов на продукты. Такая система устраивает всех внешних пользователей, но не способна дать полную информацию для управленческих целей, так как не отражает продвижение многообразия продуктов по подразделениям предприятия. Следовательно, эта система не может являться базой для реинжиниринга бизнес – процессов предприятия.

Третий уровень позволяет ориентировать систему учета на управленческие цели, но она не интегрирована. Данная система корректно составляет бухгалтерскую отчетность и предоставляет управленческую информацию двух типов: затраты по видам деятельности и об эффективности, качестве и продолжительности бизнес – процессов. В данной системе происходит совершенствование бизнес – процессов, с возможным использованием компьютерных прикладных программ адаптированных непосредственно для предприятия.

На четвертом уровне происходит интеграция системы бухгалтерской отчетности и управления затратами, на базе системы класса ERP, которая позволяет предприятиям получить в интегрированном виде данные для операционного, финансового и управленческого учета. Основой учета составляет учета затрат по бизнес – процессам.

По оценкам автора А.А. Сатмурзаева большинство казахстанских предприятий, в том, числе и зерновые хозяйства, находятся на втором уровне учета. Многие руководители стараются, применяя комплексные компьютерные системы, перейти со второго уровня на четвертый, но это ведет к плачевным последствиям. Организация должна выдержать значительный поток изменений. Четвертый уровень учета затрат рассматривается как интеграционная функция. Предприятие, находящееся на третьем уровне учета затрат, может в его пределах реализовать многие принципы управления и создать систему, которая предоставляет большую часть управленческой информации. [4]

Результаты исследований проведенные ученым М.А. Вахрушиной отражают эволюцию систем планирования потребности в ресурсах. Последний из её шагов 90-е годы XX века известен под названием ERP (EnterpriseResourcePlanning). Для изучения процессов все чаще применяется моделирование. Моделирование в процессе исследования рекомендует описывать деятельность компании как совокупность бизнес – процессов, что позволит достигнуть лучшей её прозрачности. Технология работы таких систем заключена в разбиении всей деятельности предприятия на бизнес – процессы. [5]

Автор Тайгашинова К.Т. так же отмечает необходимость организации не только учета каждого процесса (снабжения, производства и реализации) внутри деятельности предприятия, но и анализ их эффективности и влияния на финансовый результат предприятия. [6]

В связи с вышеизложенным, возникает необходимость учета затрат по агробизнес – процессам, что способствует переходу предприятий зернового производства на третий и возможно на четвертый уровень учетной системы, позволяющей оценить эффективность процессов с целью принятия стратегических решений, позволяя определить какие продукты нужно производить.

Следовательно, в целях обоснования интегрированной системы учета и управления затратами по агробизнес – процессам применительно к деятельности зерновых хозяйств нами проведен сравнительный анализ систем производственного учета, управленческого учета и стратегического управленческого учета, каждая из которых будет представлять собой отдельный учетный и управленческий процесс (таблица 4).

Таблица 4 – Сравнительная характеристика систем производственного учета, управленческого учета и стратегического управленческого учета

Критерии сравнения	Производственный учет	Управленческий учет	Стратегический управленческий учет
Сущность учета	Система учета производственных затрат по выпуску продукции (работ, услуг) и калькулирование ее себестоимости (Алданиязов К.Н.)	Учет, необходимый руководству, специалистам и менеджерам предприятия и его внутренним подразделениям для принятия управленческих решений, оперативного реагирования на изменившиеся условия производства (Т.П. Карпова)	Информационная технология идентификации, сбора и трансформации сведений об основных тенденциях макро- и микросреды, позволяющих реально позиционировать возможности и риски реализации стратегии организации и на этой основе принимать управленческие решения по её оптимизации (Шалаева Л.В.)

Цель учета	Предоставление учетных данных, используемых при анализе и принятии управленческих решений (Алданиязов К.Н.)	Обеспечение менеджеров любого уровня управления предприятием необходимой учетной информацией о ходе и результатах производственно – хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта в целом и его структурных единиц (Алданиязов К.Н.)	Формирование информационной базы для принятия стратегических управленческих решений (Шалаева Л.В.)
Задачи учета	<ul style="list-style-type: none"> - изучение, контроль и активное воздействие на выполнение договорных обязательств по выпуску продукции в пределах запланированных производственных затрат; - выявить передовые и отстающие подразделения предприятия - обеспечение руководителей всех звеньев управления производством информацией, с целью достижения наилучших экономических результатов (Алданиязов К.Н.) 	<ul style="list-style-type: none"> - анализ использования различных видов затрат и его влияние на величину финансового результата - планирование затрат на длительный период и предстоящий год - внедрение системы нормативного метода учета затрат - анализ отклонений фактических затрат от нормативных - налаживание эффективных коммуникаций между подразделениями предприятия - разработка систем эффективной мотивации сотрудников - контроль за использованием ресурсов (Алданиязов К.Н.) 	<ul style="list-style-type: none"> - оценка дальнего и ближнего внешнего окружения с целью выявления основных тенденций макросреды и их потенциального влияния на результаты деятельности и конкурентные позиции организации; - оценка ресурсного потенциала организации, в том числе интеллектуального; - экономическое обоснование эффективности стратегии организации в процессе её декомпозиции при помощи системы сбалансированных показателей; - прогнозирование уровня показателей результативности и эффективности деятельности организации в целом, а также в разрезе стратегических бизнес-единиц на период до 5-10 лет; - текущий мониторинг состояния макро- и микросреды; - периодическая оценка результатов деятельности организации и степени достижения стратегических установок; - идентификация проблем стратегического развития организации и принятие управленческих решений по их устранению; - оценка эффективности

			принятых управленческих решений. (Шалаева Л.В.)
Принципы учета	Оперативность и полнота учета	Простота и удобство в исполнении и использовании	Непрерывность деятельности организации; прогнозируемость системы управленческого учета; планирование деятельности всех подразделений с составлением бюджетов; формирование отчетной информации; управление по отклонениям; контроль; оценка результатов деятельности (М.А. Вахрушина)

Обобщив мнения множества ученых можно сказать что, эволюция учета затрат претерпела определенные изменения начиная с производственного учета и вплоть до перехода к стратегическому управленческому учету. Каждая предыдущая система, по их мнению, является недостаточно информативной и изжившей себя, но на наш взгляд каждый вид учета, начиная с производственного и до стратегического управленческого учета, необходим для хозяйствующего субъекта, так как формирует отдельные виды информационных потоков для принятия управленческих решений.

Обобщив данные сравнительной характеристики систем учета и управления затратами можно привести вывод о том, что каждая система учета предназначена выполнять свои функции в деятельности хозяйствующего субъекта, а самое главное все они нацелены на один результат – это принятие эффективных управленческих решений.

Производственный учет предоставляет информацию для управленческого учета, в свою очередь данные управленческого учета являются базой для стратегического управленческого учета, то есть все эти системы в совокупности могут существовать на предприятии и давать желаемый эффект. Таким образом, можно прийти к выводу, что применение интегрированной системы учета на базе системы класса ERP, в основе которой будет учет затрат по бизнес - процессам является актуальным на сегодняшний день.

Литература:

1. Бикенов, М.А. Бизнес – процессы – основа эффективного управления персоналом / М.А. Бикенов // Наука. - 2014. – № 2. - с. 132.
2. Жетесова, Г.С. Процессный подход к управлению качеством / Г.С. Жетесова, Ж.Т. Сартабаева // Энергетика. Автоматика. Управление. – 2007. - № 1. – с. 54.
3. Ботобеков, А.Б. Объекты учета затрат и калькулирования – как основы управленческого учета / А.Б. Ботобеков // Банки Казахстана. - 2010. - № 9. - с. 33.
4. Сатмурзаев, А.А. Учет затрат как информационная база для принятия управленческих решений / А.А. Сатмурзаев // Вестник КазНУ. - 2005. - № 1 (47). - с. 85.
5. Вахрушина, М.А. Стратегический управленческий учет: Полный курс MBA / М.А. Вахрушина, М.И. Сидорова, Л.И. Борисова. – Москва: Рид Групп, 2011. – 192с.
6. Тайгашинова, К.Т. Управленческий учет: Учебное пособие. Алматы: Экономика, 2008. - 333с.