

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ СИНЕРГЕТИЧЕСКИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ В ЗЕРНОВЫХ ХОЛДИНГАХ

© 2020 Е.С. Потокина*

Актуальность исследования заключается в том, что в поиске дополнительной прибыли предприятия агропромышленного комплекса находят выход в кооперации и интеграционных преобразованиях, дающих синергетические возможности компаниям. Агропромышленные холдинги в силу специфичности оборотных активов, сельскохозяйственной техники стремятся интегрировать в свой периметр предприятия со схожей производственной деятельностью. В данной связи актуальной становится научная проблема по совершенствованию приемов управленческого учета с целью формирования учетной информации о синергетических доходах и расходах, управленческой отчетности, учитывающих отраслевую специфику. Исследованы взаимосвязи внутри группы предприятий, входящих в структуру зернового холдинга. Выявлены источники данных взаимосвязей, определены возможные формы организации совместных процессов производственной деятельности. Сформированы подходы, позволяющие решать комплекс задач при ведении управленческого учета синергетических эффектов в доходах и расходах. Предложены формы первичной учетной документации и отчетности по данному направлению управленческого учета. Целью исследовательской работы является поиск приемов учетной доказательной фиксации синергетического эффекта.

Ключевые слова: операционная синергия, синергетические доходы, синергетические расходы, учетные регистры, учетные показатели, методика расчета.

Основные положения:

- ♦ определены возможные формы кооперирования зерновых холдингов для достижения возникновения синергетических эффектов;
- ♦ определены задачи управленческого учета синергетического эффекта в доходах и расходах;
- ♦ выявлены основные сложности формирования учетных показателей и отчетных данных;
- ♦ предложены пути решения выявленных проблем.

Введение

Понятие “синергетический эффект” является универсальной категорией, охватывающей как математический, так и философский аспект. В экономической науке он приобрел актуальность с появлением интеграционных процессов по укрупнению бизнеса.

Философский смысл синергии - совместное действие, взаимодействие различных усилий или видов энергий в целостном действии.

О.А. Грунина отмечала, что синергетический эффект образуется в результате комбинирования труда, денежных средств, научно-технических разработок, основных и оборотных средств, а также организационно-управленческих действий¹.

А.Е. Иванов исследовал эволюцию взглядов на синергетические эффекты при различных видах интеграций и предложил “си-

нергетику” как понятийный аппарат новой междисциплинарной науки².

Термин “синергетика” ассоциируется также со словом самоорганизация³ сложных систем. Примером могут служить холдинги, как предприятия со сложной организационной архитектурой. Синергетика как наука изучает кооперативные (коллективные) процессы и явления самоорганизации в открытых и неравновесных системах произвольной природы.

Теоретическую базу исследования составили положения М. Портера⁴ об интеграции в целях получения синергетического эффекта в качестве конкурентного преимущества.

А. Алчиан и Г. Демсец⁵ отмечали выгоду от расширения масштабов предприятий в совместном использовании того или иного ресурса, акцентируя внимание на кооперации производственной деятельности.

* Потокина Елена Сергеевна, аспирант кафедры бухгалтерского учета, статистики и экономической безопасности Самарского государственного экономического университета. E-mail: potokina1@mail.ru.

“Большая часть научных исследований слияний и поглощений ведется с позиции менеджмента, т.е. в большей степени изучается организационный момент”⁶, а учетно-аналитическая составляющая часть возникающего эффекта от этих сделок остается за рамками исследований.

Вклад отечественных и зарубежных ученых в исследование общих вопросов синергии значителен, однако остаются недостаточно изучены аспекты проявления синергетического эффекта в доходах и расходах при совместно организованных процессах в рамках отраслевой специфики и влияние вида и формы совместной кооперации на изменение масштаба доходов и расходов для целей управленческого учета.

В сделках по слиянию и поглощению синергия рассматривается как потенциальная возможность объединенного предприятия функционировать более эффективно.

Методы

Методологической основой послужил системный подход, позволяющий рассматривать зерновые холдинги как систему, нуждающуюся в управлении и ее организации. Холдинг представляется не как механическая совокупность институциональных единиц, а как объединенная устойчивыми взаимосвязями система. Она обладает синергизмом, т.е. создает условия предприятиям для достижения основной цели рыночной экономики, и наделена признаком открытости: включать в систему взаимосвязей новые институциональные единицы.

Объектом данного исследования являются взаимосвязи, источники взаимосвязей, общие совместно организованные процессы компаний зернового холдинга.

Предмет исследования - подходы к организации управленческого учета синергетических эффектов в доходах и расходах в зерновых холдингах.

Информационной базой при написании статьи послужили публикации в научных изданиях по данной тематике. Использовались теории, касающиеся сущности самой синергии, синергетических эффектов, контрактных отношений, материалы концепции научного обеспечения АПК России до 2025 г.⁷ в части развития кооперационных и интеграционных

процессов в АПК, стратегий в области учета, открытые базы данных мировых зернотрейдеров.

Результаты

1. Операционная синергия

Материализация синергетического управления интегрированной группой строится на концепции “совместное использование ресурсов” в условиях кооперации производства.

Под кооперированием понимается налаживание устойчивых производственных взаимосвязей между предприятиями, формирующихся на базе совместно организованных процессов производства, а также рациональные связи в поставках производственных материалов, обеспечивающих минимум совокупных затрат на производство и транспортировку.

Синергетика предприятий, связанных с зерновым рынком, извлекает представляющие для нее интерес взаимосвязи системы и исследует эти взаимосвязи на предмет совместного использования.

Гипотетическая проработка синергии зернового холдинга основывается на исследованиях:

- ♦ наличия взаимосвязей в структуре холдинга - заполнение отсутствующего (недостающего) звена в цепочке производственной деятельности: технологии, снабжение, проверка качества продукции, хранение, перевозка, управленческая инфраструктура, сбыт и др.;

- ♦ источников взаимосвязей - общие виды продукции, общие технологии выращивания и хранения зерна, общие виды материалов, идентичные процедуры проверки качества продукции, общие логистические маршруты, общая география рынков, каналов реализации, покупатели, единые функции управления;

- ♦ возможных форм совместно организованных процессов - совместное использование технологии выращивания, совместные закупки, совместное хранение, совместная транспортировка и логистика, использование компетенций персонала материнской компании, совместные продажи, совместное управление.

Общие процессы - это одинаковая совокупность взаимосвязанных или взаимодей-

ствующих видов деятельности, преобразующих входы в выходы.

Основная задача менеджеров - организовать на предприятиях зернового холдинга общий рабочий процесс, что является непрерывным условием получения синергетического эффекта. Н.А. Сухочева в своих публикациях отмечает необходимость учитывать сезонность в производственной деятельности агрохолдингов в моделях формирования синергетического эффекта экономического потенциала деятельности⁸.

Специалисту по управленческому учету необходимо понимать, что объединяемые компании могут существенно повлиять друг на друга в рамках холдинга, вызывая синергетический эффект.

Эффект масштаба: совокупные расходы предприятий, входящих в структуру холдинга, на закупку необходимого оборудования, научно-исследовательские разработки, выполнение технологических процессов оказываются более низкими, чем если бы они производились независимо друг от друга. За счет получения оптовых скидок от поставщиков, передачи на аутсорсинг большего количества функций, повышения фондоотдачи элеваторов по заполняемости, формирования более крупных партий зерна для отгрузки железнодорожным, автомобильным или водным транспортом происходит экономия затрат и рост выручки.

Эффект разлива: совместное владение прорывными технологиями в производстве, логистике, маркетинге. Имидж холдинга, узнаваемость бренда "разливаются" на другие предприятия группы.

Для организации управленческого учета материнской компании, при обсуждении цены сделки, разработке структуры сделки важно четкое понимание ожидаемой синергии доходов и затрат. Как и когда эти синергии будут реализованы. Без четко определенной и количественно оцененной синергии большинство приобретений не имеют финансового смысла, точное определение финансовой ценности конкретных эффектов является обязательным для материнской компании. С другой стороны, информация управленческого учета приобретаемой компании важна для понимания синергетической возможности, которую предоставляет эта компания. Под-

робное описание источников синергии покажет потенциал в приобретении для всех областей, в которых можно извлечь выгоду, приобретая бизнес.

2. Задачи управленческого учета синергетических эффектов в доходах и расходах

Объектами управленческого учета операционной синергии являются: синергетические доходы, синергетические расходы, факты хозяйственной жизни, служащие источником возникновения синергетического эффекта в доходах и расходах холдинга.

Синергетический эффект в виде прироста дохода выражается разницей между выручкой после интеграции и выручкой до интеграции, возникшей в результате кооперации и совместной организации процессов. Синергетический эффект в виде экономии на затратах рассматривается как разница между затратами после интеграции и затратами до интеграции, возникшая в результате кооперации и совместной организации процессов.

Факты хозяйственной жизни - совместно организованные процессы на основе кооперативных связей.

Внедрение управленческого учета синергетических доходов и расходов позволяет решать комплекс задач:

- ♦ осуществлять планирование совместно организованных процессов и совместного использования имущества;
- ♦ контролировать и оптимизировать синергетические затраты и синергетические доходы;
- ♦ анализировать на основании управленческой отчетности отклонение фактических показателей синергетических доходов и синергетических расходов от плановых значений;
- ♦ мотивировать на поиск дополнительных источников синергетического эффекта в доходах или расходах, не предусмотренных при планировании интеграции;
- ♦ принимать управленческие решения на основании полученной учетно-аналитической информации.

3. Организационный аспект

Организация управленческого учета осуществляется путем распределения функций, полномочий и обязанностей, определения зоны ответственности для технологов, про-

изводственных и административных менеджеров, бухгалтеров, плановиков, аналитиков.

Процесс формирования управленческого учета синергетических эффектов возлагается не только на специалистов по управленческому учету. Важную роль, если не главную, здесь играет производственный менеджмент компаний. Синергетические процессы должны быть распознаны руководителями, лицами, ответственными за совершение процессов, при появлении новых источников классификаторы пересматриваются⁹. От управленческого бухгалтера потребуются более глубокие знания технологии выращивания зерновых культур, технологии хранения, логистики и продаж.

Важно указать:

- ◆ кто будет среди процессов холдинга выделять виды синергетических процессов;
- ◆ кто будет определять объем совместно организованного процесса.

Синергетический эффект в доходах и расходах поддается управленческому учету, измерим, может быть рассчитан и предлагаться в отчетности для принятия управленческих решений.

Объем совместно организованного процесса - одна из характеристик учетного показателя, заключается в учете гектаров возделывания, тонн хранения, километров перевозки, тонн реализованной продукции и т.п.

Начало совместного производственного процесса, продуцирующего синергетический эффект, закрепляется в приказах, служебных записках или просто в контрактах с поставщиками и покупателями. С этого момента появляется объект учета, за процессом начинают наблюдать, измерять. Датой признания объекта синергетического учета является момент завершения процесса.

4. Учетные показатели синергетических доходов и синергетических расходов

Управленческие бухгалтеры, не имеющие сложившейся практики учета объектов операционной синергии, окажутся перед проблемой идентификации и измерения учетных показателей. Это вызывает оправданное совершенствование приемов в учетной практике, инструментов управленческого учета синергетического эффекта и определения места его отражения в управленческой отчетности.

Рассмотрим учетные показатели по цепочке создания стоимости зерна.

На этапе выращивания зерновых в управленческом учете показатели отобразятся в совместно организованных процессах по основной обработке почвы, уходу за посевами, уборке урожая и т.п.

Учетные показатели на этапе хранения проявятся в совместно организованных процессах очистки, сушки, подработки зерна и проведения необходимых лабораторных анализов.

На этапе доставки зерна покупателям учетные показатели будут обнаружены в процессах совместной погрузки, перевозки, аренде контейнеров, портовых операциях, таможенных платежах. (Примером могут служить многие зарубежные зерновые холдинги. Они приобретают транспортные логистические компании, вкладывают инвестиции в зерновые терминалы, чтобы выйти на мировой рынок с зерном сельхозпроизводителей и, следовательно, добиваться высоких цен.)

Учетные показатели на этапе продаж сформируются в доходах от объема продаж зерна: за счет совместного использования компетенций маркетологов, бренда торгового дома, а также за счет продаж по монопольным ценам. Здесь необходимо учитывать расходы на продажу.

Синергетический эффект в управлении проявится через снижение стоимости выполнения функций юридическим отделом, бухгалтерией, отделом управления персоналом, информационных технологий и др. за счет экономии от объединения параллельных видов деятельности и сокращения дублирующих функций в материнской компании и присоединяемых.

Учетные показатели служат ориентирами, которые дают понять, достигнуты ли запланированные показатели относительно синергетического дохода, прибыли и рентабельности, правильно ли реализуется стратегия развития. Грамотно классифицированные показатели помогут оценить синергизм процессов, результаты работы отделов или конкретных руководителей и специалистов, вовремя отключить связки, не давшие результата или даже потянувшие холдинг вниз, корректировать стратегию слияния/поглощения.

5. Методика расчета синергетического эффекта

В результате анализа уровней взаимосвязей можно выделить особенность управлен-

Таблица 1

Табличная часть регистра учета синергетического эффекта в экономии расходов

Совместно организованный процесс, функция	Бухгалтерский документ	Единица измерения	Объем процесса до интеграции (кол-во)	Объем процесса после интеграции (кол-во)	Изменение объема совместно организованного процесса	Стоимость 1 ед. процесса до интеграции	Общая стоимость процесса до интеграции	Стоимость 1 ед. процесса после интеграции	Общая стоимость процесса после интеграции	Экономия в стоимости 1 ед. процесса	Синергетическая экономия затрат
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Таблица 2

Табличная часть регистра учета синергетического эффекта в форме прироста дохода

Совместно организованный процесс, функция	Объем реализации зерна, т		Цена		Синергетический прирост выручки		
	без совместного использования	при совместном использовании	без совместного использования	при совместном использовании	Прирост цены	Прирост объема	Всего, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8

ческого учета синергетических доходов и расходов, она состоит в том, что учетные показатели формируются бухгалтерами расчетным путем.

Регистры для фиксации данных (табл. 1, 2) подлежат утверждению руководителем предприятия по представлению должностного лица, на которое возложено ведение синергетического направления управленческого учета.

Метод для оценки операционной синергии основан на сравнительном анализе данных “без совместной организации процесса” и данных “при осуществлении совместной организации процесса”. При этом определяется значение синергетического эффекта по каждому совместно организованному процессу, который представляет физическое выражение хозяйственной операции.

В регистр учета фактические показатели заносятся из первичных документов бухгалтерского, управленческого учетов. В качестве информации могут служить сведения о нормах расхода материальных ресурсов, технологических отходов, исследования о ситуации на зерновом рынке, отчеты о проведении научно-исследовательских работ.

Обработка данных в регистре: стоимость 1 ед. процесса после совместного производ-

ства (гр. 9 табл. 1) минус стоимость 1 ед. процесса до совместного производства (гр. 7) умножают на объем совместно выполненного процесса (гр. 5) и получают данные по учетным показателям процессов (гр. 12).

Можно рассмотреть условный пример расчета синергетического эффекта экономии расходов после интеграции сельскохозяйственного предприятия в периметр зернового холдинга методом оценки синергии себестоимости хранения зерна на элеваторе “без совместной организации процесса” и “при совместной организации процесса” (табл. 3). Данная интеграция предполагает увеличение объемов совместного хранения зерна на элеваторе.

При увеличении заполненности хранилища элеватора до 90% объем совместного хранения зерна составил 27 тыс. т. Постоянные затраты будем считать неизменными от количества тонн хранения, переменные возрастут пропорционально объему зерна в хранилище.

Тогда синергетический эффект в экономии расходов можно рассчитать следующим образом:

$$\Delta E_H = G \cdot (P_{RU} - P_{RO}) = 27\,000 \cdot (105,03 - 121,17) = -435\,780.$$

Здесь ΔE_H - величина синергетического эффекта в элеваторном хранении;

Таблица 3

Исходные данные расчета синергетического эффекта хранения зерна

Наименование показателя	Без совместной организации процесса	При совместной организации процесса
Мощность элеватора, т	30 000	30 000
Заполненность хранилища, %	70,00	90,00
Хранение зерна, т	21 000	27 000
Затраты на хранение зерна, руб./мес.	2 544 608	2 835 720
В том числе постоянные затраты	1 526 760	1 526 760
Себестоимость хранения 1 т в месяц, руб.	121,17	105,03
В том числе:		
в части постоянных затрат	72,69	56,55
в части переменных затрат	48,48	48,48

G - объем совместного использования ресурсов (хранения зерна);

P_{RU} - стоимость 1 ед. процесса после интеграции;

P_{RO} - стоимость 1 ед. процесса до интеграции.

Перенесем произведенный расчет в предложенную форму регистра управленческого учета (табл. 4).

Отличительной особенностью управленческого учета синергетических расходов и доходов является то, что его еще предстоит интегрировать в общую учетную систему холдинга.

Основной проблемой заполнения данных регистров при формировании себестоимости отдельных видов продукции, экономии расходов и прироста выручки может стать правильная классификация возникновения эффектов именно от синергии совместного использования.

Процесс совершенствования управленческого учета синергетического эффекта в доходах и расходах должен носить постоянный характер, присоединенные, интегрированные компании могут пожелать вернуться к самостоятельному выполнению процесса, однако менеджмент холдинга обязан работать над появлением новых синергетических процессов, внедрять инновационные технологии. Следует учитывать, что интеграция может оказать влияние не только на эффективность и стоимость совместно организованных процессов, но и привести к изменению в их объемах. В таком случае синергетический эффект в расходах от совместно организованных процессов может быть ограничен влиянием физических показателей, примером которых служить площадь посева зерновых, мощность элеватора и т.д.

В автоматизированных системах учета должен появиться модуль управленческого учета синергетических эффектов.

Таблица 4

Пример заполнения регистра учета синергетического эффекта в экономии расходов

Совместно организованный процесс, функция	Бухгалтерский документ	Единица измерения	Объем процесса до интеграции (кол-во)	Объем процесса после интеграции (кол-во)	Изменение объема совместно организованного процесса	Стоимость 1 ед. процесса до интеграции	Общая стоимость процесса до интеграции	Стоимость 1 ед. процесса после интеграции	Общая стоимость процесса после интеграции	Экономия в стоимости 1 ед. процесса	Синергетическая экономия затрат
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Элеваторное хранение	Карточка ЗПП-13	т	21 000	27 000	6000	121,17	2 544 608	105,03	2 835 720	-16,14	-435 780

Заинтересованным пользователям предлагается внутренняя отчетность, составленная в результате обработки информации управленческого учета синергетического эффекта в доходах и расходах.

Обсуждение

Управление холдингом углубляется функцией синергетического управления, наращивание только производственных мощностей не всегда признается эффективным. Задача холдинга - получение синергетического дохода для группы в целом и для дочерних компаний в частности.

Эффективное внедрение управленческого учета проявления синергии может быть осуществлено только после детальной диагностики бизнес-процессов, выявления зон ответственности и источников возможного синергетического эффекта.

По мнению автора, интеграция блока учета синергетических эффектов на практике может быть осуществлена в виде параллельного модуля в автоматизированной системе управленческого расчета, потребуется разработка регистра, расчета и наложения учетных данных.

Процесс управленческого учета синергетического эффекта позволяет систематизировать управление интегрированной группой, определить целевые показатели, к которым должен прийти холдинг, и пути их достижения благодаря планированию и конкретизации показателей по совместно организованным процессам.

Методику расчета синергетических эффектов, классификацию их по видам предлагаем закрепить в локальном нормативном документе управленческого учета зернового холдинга.

Заключение

Формирование подходов к реализации управленческих воздействий на синергетический эффект через кооперацию и совместную организацию процессов следует отнести к исключительно актуальной и недостаточно

проработанной проблеме. В статье предлагается инструментарий по отражению в управленческом учете синергетического эффекта в доходах и/или расходах, основанный на показателях изменения эффективности деятельности холдинга в результате объединения.

Предложен авторский подход к учетной фиксации синергетического эффекта в доходах и расходах по совместно организованным процессам для холдинговых компаний, основанный на показателях изменения эффективности деятельности холдинга в результате объединения с учетом отраслевой специфики.

¹ Грунина О.А. Образование синергетического эффекта в экономике // Terra Economicus. 2011. Т. 9, № 1, ч. 2. С. 36-42.

² Иванов А.Е. Синергетический эффект интеграции компаний: механизм формирования, оценка, учет : монография. Москва : Риор, 2014. 154 с.

³ Милованов В.П. Неравновесные социально-экономические системы: синергетика и самоорганизация. Москва : Эдиториал УРСС, 2020. 224 с.

⁴ Портер М. Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость : пер. с англ. Москва : Альпина Бизнес Букс, 2006. 715 с.

⁵ Алчиан А., Демсец Г. Производство, информационные издержки и экономическая организация // Истоки. Москва : Изд. дом ГУ-ВШЭ, 2004. С. 166-207.

⁶ Ендовицкий Д.А., Соболева В.Е. Экономический анализ слияний/поглощений компаний. Москва : КноРус, 2008. 448 с.

⁷ О Концепции развития аграрной науки и научного обеспечения АПК России до 2025 года : приказ Минсельхоза России от 25.06.2007 № 342. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=dosc&base=EXR&n=403386#06006684588864695>.

⁸ Сухочева Н.А., Кравченко Т.С. Экономический потенциал производства сахарной свеклы: модель синергетического эффекта // Экономика сельского хозяйства России. 2018. № 8. С. 52-57.

⁹ Эванс Ф.Ч., Бишоп Д.М. Оценка компаний при слияниях и поглощениях. Создание стоимости в частных компаниях. Москва : Альпина Паблицер, 2019. 334 с.

Поступила в редакцию 12.07.2020 г.

MANAGEMENT ACCOUNTING OF SYNERGISTIC REVENUES AND EXPENSES IN GRAIN HOLDINGS

© 2020 E.S. Potokina*

The relevance of the research is in the fact that in the search for additional profit, enterprises of the agro-industrial complex find a way out in cooperation and integration transformations that give companies synergistic opportunities. Agro-industrial holdings, due to the specificity of current assets and agricultural machinery, seek to integrate enterprises with similar production activities into their perimeter. In this regard, the scientific problem of improving management accounting techniques for the purpose of generating accounting information about synergistic income and expenses, management reporting that takes into account industry specifics, becomes relevant. Relationships within the group of enterprises that are part of the grain holding structure are studied. The sources of these relationships are identified, and possible forms of organization of joint production processes are identified. Approaches have been developed that allow solving a set of tasks in the management accounting of synergetic effects in income and expenses. The forms of primary accounting documentation and reporting in this area of management accounting are proposed. The purpose of the research is to search for methods of accounting evidence-based fixation of the synergistic effect.

Keywords: operating synergy, synergetic revenues, synergetic expenses, accounting registers, accounting indicators, calculation method.

Highlights:

- ◆ possible forms of cooperation of grain holdings to achieve the emergence of synergistic effects are identified;
- ◆ the tasks of management accounting for the synergetic effect in income and expenses are defined;
- ◆ the main difficulties of forming accounting indicators and reporting data are revealed;
- ◆ ways to solve the identified problems are suggested.

* Elena S. Potokina, Post-graduate student of the Accounting, Statistics and Economic security Department of the Samara State University of Economics. E-mail: potokina1@mail.ru.

Received for publication on 12.07.2020