

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет  
имени И. Т. Трубилина»

Ю. И. Сигидов, Н. С. Власова

# **УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ**

Учебное пособие

Краснодар  
КубГАУ  
2020

**УДК**  
**ББК**  
**С00**

**Рецензенты:**

**Н. Н. Карзаева** – зав. кафедрой экономического анализа и аудита  
Российского государственного аграрного университета –  
МСХА им. К. А. Тимирязева, д-р экон. наук, профессор;

**Л. И. Куликова** – зав. кафедрой финансового учета  
Казанского (Приволжского) федерального университета, д-р экон. наук, профессор

**Сигидов Ю. И.**  
**С00**      **Управленческая отчетность : учеб. пособие / Ю. И. Сигидов,**  
**Н. С. Власова. – Краснодар : КубГАУ, 2020. – 112 с.**

**ISBN**

В учебном пособии раскрывается сущность, содержание и назначение управленческой отчетности. Определена структура, виды отчетности, обозначены требования к содержащейся в ней информации. Организация системы управленческой отчетности призвано решить задачу обеспеченности информацией управленческого персонала всех уровней, ответственных за принятие решений по управлению бизнесом. Именно от качества учетной информации зависит деловой успех предприятия. Учебное пособие снабжено обзором основных понятий, ситуационными примерами, контрольными вопросами, тестовыми и практическими заданиями.

Предназначено для студентов и аспирантов направления подготовки «Экономика», практикующих бухгалтеров, экономистов, слушателей системы повышения квалификации.

**УДК 0000000000**  
**ББК 000000**

© Сигидов Ю. И., Власова Н. С., 2020  
© ФГБОУ ВО «Кубанский государственный  
аграрный университет  
имени И. Т. Трубилина», 2020

**ISBN**

## ПРЕДИСЛОВИЕ

В процессе хозяйственной деятельности руководству предприятия необходимо решать множество вопросов, для решения данных вопросов и принятия управленческих решений необходима информация. Создание систем формирования информации о деятельности хозяйства, применение новых подходов к управлению, повышение ценности получаемой информации обуславливают актуальность и необходимость применения внутренней управленческой отчетности. Так в предпринимательской деятельности от качества экономической информации зависит деловой успех, выражающийся в получении прибыли и росте капитала. Для принятия инвестиционных решений, выбора клиентов, поставщиков, прочих деловых партнеров, необходима полнота и достоверность сведений, которую и обеспечивает внутренняя управленческая отчетность.

Основной целью составления управленческой отчетности является необходимость обеспечения информацией управленческого персонала всех уровней, ответственных за принятие решений по управлению организацией.

Представленное учебное пособие «Управленческая отчетность» призвано внести свой вклад в поддержку организации системы управленческой отчетности в различных организациях.

Учебное пособие преследует следующие цели:

- познакомить с сущностью, структурой и назначением управленческой отчетности;
- обозначить важность взаимодействия системы информационного обеспечения и внутренней управленческой отчетности;
- обозначить процесс составления бюджетов как неотъемлемый элемент системы управленческой отчетности.

Читатели должны научиться адаптировать полученные знания к специфике конкретной организации.

В первой главе дано понятие управленческой отчетности, определено назначение отчетности, а также представлены цель и задачи управленческой отчетности. Авторами рассмотрены виды и содержание управленческой отчетности.

Во второй главе раскрыто понятие управленческого решения, рассмотрены стадии принятия решений. Определены особенности

формирования управленческих отчетов при применении системы учета затрат «директ-костинг».

Третья глава посвящена вопросу необходимости обеспечения в организации эффективного взаимодействия системы информационного обеспечения и системы внутренней информационной отчетности. Обозначена методика организации внутренней управленческой отчетности в практике работы отечественных предприятий.

В четвертой главе учебного пособия обозначена важность информационного обеспечения в процессе принятия управленческих решений, при этом донесение данной информации пользователям возможно посредством управленческой отчетности. Представлен порядок формирования бюджетов, а процесс бюджетирования обозначен как неотъемлемый элемент системы управленческой отчетности. Представлена структура генерального бюджета, а также его составных частей: операционного и финансового бюджетов.

Пятая глава пособия посвящена вопросу организации децентрализованного управления и созданию на предприятии центров ответственности. А также особенностям организации управленческих отчетов при децентрализованной системе управления.

Учетное пособие предназначено для обучающихся (бакалавров и магистрантов), аспирантов по направлению подготовки Экономика, преподавателей, руководителей высшего и среднего звена управления организациями, слушателей системы повышения квалификации, а также тех, кто интересуется современным управленческим учетом и менеджментом.

# **Глава 1. СУЩНОСТЬ, СТРУКТУРА И НАЗНАЧЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

## **1.1 Определение, цель и задачи управленческой отчетности**

Роль информации в современном деловом мире неуклонно возрастает. В предпринимательской деятельности от качества экономической информации зависит деловой успех, выражающийся в получении прибыли и росте капитала. Для принятия инвестиционных решений, выбора клиентов, поставщиков, прочих деловых партнеров, необходима полнота и достоверность сведений, которую обеспечивает внутренняя управленческая отчетность.

Под управленческим отчетом понимается получаемая информация, представленная в приемлемом для пользователя виде. Как правило, отчет представляется на бумажном носителе, но может и в электронном виде или в любом другом. Важен не носитель, а обращенность отчета к пользователю. Человек заведомо не в состоянии воспринимать и перерабатывать всю информацию, присутствующую в информационных системах управления, поэтому вынужден потреблять ее порциями. Порция информации, содержащая только требуемые пользователю сведения и сгруппированная максимально удобным для него образом, и представляет собой отчет.

В общем понимании управленческая отчетность – представляет собой систему взаимосвязанных показателей, характеризующих условия и результаты деятельности предприятия или составляющих его элементов за истекший период времени. Составление отчетности – завершающий этап учетного процесса, поэтому она состоит из обобщающих итоговых показателей, которые получают в конце отчетного периода с помощью соответствующей обработки данных текущего учета. Отчетность может содержать как количественные, так и качественные показатели, как в стоимостном, так и в натуральном выражениях. Таким образом, отчетность представляет собой источник информации для контроля, анализа и принятия эффективных решений по управлению бизнесом.

Управленческая отчетность – это прежде всего внутренняя отчетность, то есть отчетность об условиях и результатах деятельности структурных подразделений предприятия и отдельных направлениях его деятельности.

Изучение экономической литературы в части теоретических основ и практического применения управленческой отчетности показало, что проблемам его формирования уделяется незначительное внимание по сравнению с другими видами отчетности. Следует отметить, что во многих из них теоретические основы формирования внутренней управленческой отчетности изложены поверхностно, абстрактно и не в полном объеме, многие проблемы, связанные с ее созданием, интерпретацией показателей и реальным применением в практической деятельности предприятий не решены.

В современном обществе учеными-экономистами не определен единый подход к названию отчетности, составляемой по запросам внутренних пользователей, не определена сущность отчетности, нет методики построения отчетов. Одни авторы ее называют сегментарной отчетностью, другие - внутрихозяйственной, третьи - управленческой. Все это свидетельствует о необходимости осуществления дальнейших научных изысканий в данной области.

По нашему мнению, термин «внутренняя управленческая отчетность» является наиболее приемлемым, поскольку в нем отражено назначение отчетности, предоставляющей информацию, используемую внутренними пользователями для обоснования широкого спектра управленческих решений. В частности, внутренние пользователи используют информацию для оценки выполнения плана, анализа имущественного и финансового положения организации, планирования и прогнозирования ее деятельности.

Внутренняя управленческая отчетность - это форма представления сведений, существенных для выбора определенного варианта действий из множества альтернативных. Она может содержать данные, характеризующие фактические результаты производственной, инвестиционной и финансовой деятельности организации в целом и в разрезе отдельных структурных подразделений как за прошедший период, так и на определенный момент времени. Наряду с этим внутренняя управленческая отчетность может включать в себя результаты анализа внутренних и внешних факторов,

влияющих на достижение поставленных целей, а также плановые и прогнозные показатели деятельности предприятия на предстоящий период. В таблице 1.1 представлен обзор понятия «управленческая отчетность».

Таблица 1.1 – Определения управленческой отчетности, предложенные различными авторами

Автор	Определение понятия «управленческая отчетность»
Адамов Н. и Адамова Г.	Управленческая отчетность – это комплекс взаимосвязанных данных и расчетных показателей, отражающих функционирование предприятия как субъекта хозяйственной деятельности, и сгруппированных в целом по предприятию и в разрезе структурных подразделений. Отчетность является важнейшим источником информации для анализа и принятия решений.
Ивашкевич В.Б.	Управленческая отчетность – это взаимосвязанный комплекс фактических, плановых, прогнозных данных и расчетных показателей о функционировании хозяйственной организации как экономической и производственной единицы.
Кондраков Н.П.	Управленческая отчетность – отчетность центров ответственности.
Хоружий Л.И.	Выделяет как оперативную отчетность, которая основана на данных оперативного учета и содержит сведения по основным показателям за короткий промежуток времени – сутки, неделю.
Шеремет А. Д.	При делении отчетности на внешнюю и внутреннюю уточняет понятие как частная внутренняя отчетность, т. е. отчетность об условиях и результатах деятельности структурных подразделений предприятия, отдельных направлений его деятельности, а также результатах деятельности по регионам.

Внутренняя управленческая отчетность имеет свои особенности:

- у нее особый статус, поскольку, в отличие от бухгалтерской, статистической и налоговой отчетности, она содержит информацию, формируемую лишь по запросам внутренних пользователей;
- процесс формирования управленческой отчетности не регламентируется законодательными и нормативными актами, в отличие от бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности, которые составляются по единым правилам, установленным законом «О

бухгалтерском учете», Налоговым кодексом РФ, постановлениями и инструкциями органов статистики, положениями по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности, другими нормативными актами;

- состав и содержание отчетных показателей (натуральных и стоимостных, количественных и качественных), форма и сроки их представления устанавливаются каждой организацией самостоятельно, исходя из ее организационно-правовой формы, вида деятельности, стратегии и тактики управления, квалификации управленческого персонала и других особенностей каждого хозяйствующего субъекта.

Исходя из определений, перед управленческой отчетностью ставится соответствующая цель, и она необходима для решения поставленных задач и функций, которые также разнообразны.

Так, по мнению Ивашкевича И. Б. целью составления управленческих отчетов является удовлетворение потребностей пользователей информации. Высшее руководство должно получать интегрированную управленческую отчетность, позволяющую судить о выполнении поставленных задач. Руководителям среднего звена, необходима информация, содержащая значения и анализ ключевых показателей элементы финансово-хозяйственной деятельности. Руководству и специалистам структурных подразделений необходимые отчетные данные о результатах этой деятельности и планах ее осуществления на ближайшую перспективу с анализом влияния основных внутрипроизводственных факторов.

Слободняк И. А. считает, что основная цель бухгалтерской управленческой отчетности состоит в обеспечении внутренних пользователей информацией, необходимой им для принятия управленческих решений на различных этапах управления организацией. Соответственно основные функции, которые выполняет бухгалтерская управленческая отчетность, состоят в следующем:

- информационная;
- плановая;
- систематизирующая;
- аналитическая;
- контрольная;
- организационная.

Так, Гусева Е. Э. считает, что основная цель составления внутренней отчетности заключается в удовлетворении информационных потребностей внутрифирменного управления путем предоставления данных в натуральном и стоимостном выражении, позволяющих не только производить оценку фактов хозяйственной жизни организации и контроль за ними, но и разрабатывать прогноз и план деятельности структурных подразделений предприятия либо отдельных направлений его деятельности.

Согласимся с большинством представленных мнений и определим, что основная цель управленческой отчетности состоит в обеспечении пользователей информацией, которая позволит:

- 1) осуществлять быстрый обзор деятельности организации и её отдельных структурных подразделений (сегментов);
- 2) получать информацию о фактической эффективности деятельности организации и её отдельных структурных подразделений (сегментов);
- 3) получать информации для выбора оптимальных оперативных вариантов управленческих решений для деятельности организации и её отдельных структурных подразделений (сегментов);
- 4) представление информации для принятия стратегических (перспективных) решений, т. е. планирования деятельности организации и её отдельных структурных подразделений (сегментов);
- 5) осуществлять оперативный контроль, охватывающий все элементы финансово-хозяйственной деятельности организации и её отдельных структурных подразделений (сегментов);
- 6) обеспечивать информационную связь различных уровней управления друг с другом;
- 7) определять существующие проблемы и недостатки, а также указывать на потенциальные проблемы в будущем.

Определим основные задачи, решаемые в результате внедрения управленческой отчетности в практику работы отечественных предприятий:

- обобщение и анализа информации для выбора оптимальных вариантов решений в текущей деятельности;
- предоставление информации для принятия перспективных (стратегических) решений;
- осуществление оперативного контроля, охватывающего все;

- представление информации о фактической эффективности;
- определение существующих проблем и недостатков, а также указание на потенциальные проблемы в будущем.

Сегодня управленческая отчетность должна быть построена таким образом, чтобы руководители были способны ее воспринять и эффективно ею пользоваться.

В этой связи необходимо совершенствование профессиональных навыков бухгалтеров в части формирования такой внутренней управленческой отчетности, которая была бы для них инструментом в управлении компанией. Чем в большей степени руководитель ориентирован на достижение результата, тем в большей степени он нуждается в информации обратной связи через систему внутренней управленческой отчетности.

## **1.2 Виды и содержание управленческой отчетности**

Отчетность предприятий является основным источником информации об их деятельности, она необходима, прежде всего, самому предприятию для оперативного управления хозяйством и как исходная база при последующем планировании.

Управленческая отчетность - это один из важнейших источников получения информации о результатах деятельности компании, на основе совокупности финансовых, сбытовых, маркетинговых, производственных и прочих показателей. Информация в управленческой отчетности должна быть экономически интересна и активно использоваться руководителями, учредителями и собственниками бизнеса. Раскрытые в управленческой отчетности данные необходимы для анализа всей деятельности. Это помогает вовремя выявить причины возможных отклонений от параметров, которые заданы стратегией бизнеса, а также показать резервы (финансовые, материальные, трудовые, и пр.), которые до этого времени не использовались компанией.

В связи с тем, что процесс формирования управленческих отчетов законодательно не регламентирован, в современной эконо-

мической литературе существует множество критериев классификации и видов отчетности, каждая из которых нацелена на реализацию определенных целей и задач.

Так определим основные из них: Н. Адамовым и Г. Адамовой предложена следующая классификация:

- по форме представления (табличные, графические, текстовые);
- по видам деятельности (отчеты по закупке и изготовлению, отчеты по производству, отчеты по реализации);
- по уровню представления (отчеты для высшего руководства, отчеты для менеджеров структурных подразделений, отчеты для менеджеров низшего звена);
- по объему информации (оперативные отчеты, текущие отчеты, сводные отчеты); -
- по содержанию (комплексные отчеты, отчеты по ключевым позициям, аналитические отчеты).

Н.А. Бреславцева, О.Ф. Сверчкова выделяют такие виды отчетов, как:

- обязательные (предусмотренные системой управленческого документооборота предприятия) и дополнительные (составляются в зависимости от потребности управления);
- оперативные (представляют собой совокупность данных в определенном разрезе), агрегированные (фактическое значение показателей, сформированных из оперативных отчетов), сравнительные (сопоставление показателей - фактических и плановых, фактических и базовых, фактических и аналогичных по отрасли).

В.Ф. Палий классифицирует управленческие отчеты по следующим признакам:

- по содержанию информации (внутренние отчеты подразделяются на комплексные, тематические (по ключевым показателям), аналитические
- по уровням управления (оперативные отчеты, текущие и сводные отчеты);
- по объему информации (сводки, итоговые отчеты, общие (сводные) отчеты);
- по формам представления (табличные, графические и текстовые).

Наряду с вышеперечисленным, считаем целесообразным включить в классификацию управленческой отчетности следующие признаки:

1) по стабильности функционирования предприятия (отчеты, сформированные в условиях определенности и отчеты, составленные в условиях неопределенности);

2) по фактору времени (перспективные, текущие и оперативные).

Информация управленческого учета, трансформирующаяся в показатели внутренней отчетности, предназначена различным группам пользователей внутри организации, нацеленных и уполномоченных на принятие взвешенных управленческих решений. В силу этого представляется целесообразным выделение таких групп пользователей:

- высшее руководство;
- менеджеры среднего уровня;
- менеджеры низшего уровня.

В связи с тем что высшее руководство формирует стратегические цели управления организацией, в управленческих отчетах, адресованных ему, должны найти отражение:

- фактически достигнутые результаты в производственной, инвестиционной, финансовой и других видах деятельности как по организации в целом, так и по отдельным структурным подразделениям;

- оценка внутренних и внешних факторов, повлиявших и влияющих на результаты выполнения целей организации;

- плановые и прогнозные индикаторы развития организации на предстоящий период.

Для руководителей структурных подразделений, ориентированных на разработку стратегии реализации долгосрочных целей развития организации, в управленческой отчетности следует представить:

- показатели деятельности структурных подразделений и результаты их аналитической обработки;

- информацию планового и прогнозного характера по предприятию в целом и по отдельным структурным звеньям;

- необходимую информацию о смежных подразделениях и контрагентах.

Менеджерам низшего звена управления, ответственным за определенные участки деятельности, необходимо получать и анализировать информацию:

- об этой деятельности через систему синтетических и аналитических показателей;
- связанную с прогнозными оценками внутренних и внешних факторов;
- прочую информацию, способную оказать влияние на формирование итоговых результатов деятельности.

Для того чтобы система управленческого учета удовлетворяла внутренние потребности предприятия, необходимо устранить недостатки внутренней отчетности, к числу которых относятся:

- информация, обобщаемая в отчетности, зачастую адресуется не тем, кому она действительно нужна, а руководителю или его заместителям;
- обобщение информации осуществляется главным образом для контроля объема продаж или определения издержек и, как правило, не связана с потребностями отдельных управляющих, деятельность которых приносит доход или требует издержек;
- в отчетности имеет место, с одной стороны, избыточная информация, а с другой - нехватка релевантной информации, что затрудняет процесс ее обобщения и принятия решений по конкретным направлениям и участкам деятельности;
- существует проблема непонимания информации, представленной в отчетности, отсутствие у работников способности говорить на одном языке.

Управленческая отчетность должна давать возможность менеджменту организации проводить на ее основе анализ и обоснование широкого спектра управленческих решений.

Исходя из этого, она должна отвечать ряду требований, приведенным в таблице 2.

Управленческие отчеты в полной мере должны соответствовать вышеперечисленным требованиям. Считается, что если информация не удовлетворяет требованиям хотя бы трех характеристик, представленных в таблице, то система управленческого учета рассматривается как неэффективная и ее необходимо реорганизовывать.

В отношении форм управленческой отчетности, по мнению А.Д. Шеремета, необходимо базироваться на соблюдении двух принципов:

- во-первых, управленческая отчетность должна содержать только те показатели, которые подконтрольны менеджеру данного центра ответственности и на динамику которых он может оказывать влияние;

- во-вторых, отчетность должна содержать информацию об отклонениях, наличие которой позволяет реализовать принцип управления по отклонениям. Суть этого принципа состоит в предположении, что менеджеру более высокого уровня нет необходимости в текущем порядке регулировать детали деятельности центров ответственности на более низком уровне. Он начинает действовать тогда, когда на нижнем уровне возникает проблема, проявляющаяся как отклонение от заданного параметра.

Таблица 1.2 – Требования к управленческой отчетности

<b>Характеристика информации</b>	<b>Содержание</b>
Адресность	Информация должна предоставляться конкретным пользователям, при этом следует соблюдать конфиденциальность
Оперативность	Информация должна быть готова в нужный момент времени, с целью своевременного ее применения и на основе этого принятия соответствующего управленческого решения
Достоверность	Информация отражает реально существующие процессы и явления. Адресат должен быть уверен в отсутствии ошибок, приписок и подтасовок
Сравнимость	Означает сопоставимость по различным периодам времени
Объективность	В процессе сбора и подготовки информации следует ориентироваться на непредвзятость и беспристрастность ее предоставления
Полезность	Информация должна быть необходимой для принятия решений

В управленческом учете информация формируется и составляется отчетность по различным структурным подразделениям, центрам ответственности, видам деятельности, отдельным изделиям, новым технологическим решениям и другим позициям.

Управленческая отчетность позволяет подробно раскрывать различные показатели отчетности, в частности формирование доходов по видам деятельности, по центрам ответственности. Правильно построенная система управленческой отчетности также дает возможность проводить более глубокую детализацию затрат, что, в свою очередь, позволяет руководству реализовывать различные мероприятия, направленные на повышение эффективности работы организации

Данные управленческой отчетности являются одним из важнейших элементов информационной базы оценки бизнеса. В частности, становятся возможными оценка эффективности функционирования различных сегментов и участков деятельности предприятия и взаимоотношений между ними; проверка выполнения бюджетов, оценки их качества. Наряду с этим отчеты обеспечивают информацию, достаточную для того, чтобы руководство могло установить, почему производятся расходы и какую прибыль приносит бизнес-единица, центр прибыли, бизнес-направление, клиент, проект, канал сбыта и т.д., проанализировать причины расходов и доходов, привести доходы и расходы к желательному уровню.

### **1.3. Требования к информации, содержащейся в управленческой отчетности**

Естественно, что система информационного обеспечения организации должна обеспечивать внутренних пользователей информацией, необходимой для принятия решений, поэтому очень важно определить виды и содержание управленческих отчетов.

В-первую очередь следует отметить, что требования к форме, структуре и содержанию внутренних управленческих отчетов за-

конодательно не закреплены, разработка форм управленческой отчетности осуществляется с учетом масштабности и особенностей производства на предприятии и является своего рода искусством. Ведь нужно суметь разработать такие форматы управленческих отчетов, которые, с одной стороны, содержали бы действительно полезную информацию, а с другой стороны, стоимость получения данной информации была бы приемлемой для руководства компании. Поскольку вопросы соотношения полезности и стоимости формирования информации посредством составления управленческих отчетов на практике возникают регулярно.

При разработке форматов управленческой отчетности нужно принимать во внимание основные характеристики, которым они должны удовлетворять.

Управленческая отчетность, в основном, может характеризоваться только качественными требованиями.

Итак, если вернуться к рассмотрению качественных характеристик управленческой отчетности, то среди самых важных можно выделить следующие:

- понятность;
- значимость;
- надежность (достоверность);
- сопоставимость.

Понятность управленческой отчетности. Сразу нужно отметить, что знание целей подготовки конкретного управленческого отчета может существенно повысить его понятность для пользователя. Цели подготовки управленческих отчетов должны определяться еще при разработке классификатора управленческой отчетности. Итак, очевидно, что управленческая отчетность должна быть понятна пользователям, но здесь необходимо сделать одну важную оговорку. Для того чтобы разбираться в управленческой отчетности, пользователи должны обладать определенными знаниями. В частности нужно знать хотя бы основы экономики и финансов. Конечно же, руководители компании вовсе не обязаны детально знать методику формирования управленческой отчетности, но они должны понимать смысл каждого показателя используемого ими управленческого отчета. К этим знаниям относится, в том числе, и знание управленческой учетной политики, поскольку от нее

напрямую зависят значения большинства показателей управленческой отчетности.

Следующей качественной характеристикой управленческой отчетности является значимость управленческой отчетности. Так, кроме понятности, управленческие отчеты должны обладать и еще одним важным свойством – содержать значимую информацию. Управленческая отчетность готовится для принятия решений, однако достаточно часто управленческие отчеты перегружаются совершенно ненужными данными.

Одной из причин такой информационной перегруженности управленческой отчетности является отсутствие необходимой подготовки и планирования проекта по постановке управленческого учета.

В частности, классификатор управленческой отчетности заранее не продумывается, цели отчетов не определяются, и в итоге получается, что отчасти управленческие отчеты «замусориваются» совершенно ненужной информацией. Итак, информация, содержащаяся в управленческой отчетности, должна быть полезной для принятия решений и помогать оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять прошлые оценки.

Надежность управленческой отчетности также является вполне логичной характеристикой, как и две предыдущие.

Однако для руководителя гораздо важнее получить не абсолютно точный управленческий отчет, а в четко определенные сроки. Данное замечание вовсе не означает, что для управленческого учета точность вообще не имеет никакого значения. Самое главное заключается в том, что управленческая отчетность должна раскрывать реальную деятельность и положение дел в компании, быть свободной от существенных ошибок.

Существуют определенные условия для обеспечения надежности управленческой отчетности:

- правдивость;
- нейтральность;
- преобладание сущности над юридической формой;
- осмотрительность (консервативность).

Правдивость означает, что управленческая отчетность должна правдиво отражать операции и другие события, на основании кото-

рых она подготовлена. Недостаточная правдивость может быть обусловлена трудностями идентификации событий и их оценки.

Нейтральность подразумевает то, что информация, содержащаяся в управленческой отчетности, должна быть непредвзятой и не должна оказывать влияние на принятие решений с целью достижения запланированного результата. То есть готовое решение у них уже есть в голове, а с помощью управленческого отчета они только хотят подтвердить его правильность. Данное требование направлено на исключения варианта «подгонки» управленческого отчета под уже готовый результат, то есть недопущения сознательного искажения данных.

Преобладание сущности над юридической формой также является вполне логичным условием обеспечения достоверности управленческой отчетности. События должны представляться в соответствии с их экономической сущностью и экономической реальностью, а не только с их юридической формой, которые не всегда соответствуют друг другу. Очевидно, что данное условие имеет прямое отношение к управленческой учетной политике, точнее говоря – к возможным отличиям управленческой учетной политики от финансовой.

Осмотрительность или консервативность управленческой отчетности означает, что в условиях неопределенности необходимо соблюдать осторожность при формировании суждений так, чтобы активы не были завышены, а обязательства занижены. При большой степени неопределенности события должны раскрываться только в примечаниях к отчетам. Иными словами, управленческая отчетность не должна «приукрашиваться» так, чтобы она больше понравилась руководству или собственникам компании.

Такая характеристика управленческой отчетности, как сопоставимость, является не менее важной, чем предыдущие три, рассмотренные выше. Понятно, что если форматы управленческой отчетности будут меняться слишком часто, то будет очень сложно контролировать и анализировать динамику показателей таких отчетов. При этом возможны, а иногда и необходимы корректировки форматов управленческой отчетности, но в дальнейшем желательно не вносить изменения в формы управленческих отчетов с целью обеспечения сопоставимости информации. Необходимость трансформации форм отчетности может быть обусловлена изменениями

в стратегии компании. Это повлечет за собой включение в отчетность новых показателей, которых раньше не были предусмотрены и в таком случае форматы управленческих отчетов могут быть изменены.

Особое внимание следует уделить показателям управленческой отчетности, интерпретируемых по такому параметру как «время». Все показатели управленческой отчетности по параметру «время» можно разбить на три группы:

- интервальные (оборотные);
- мгновенные (сальдовые);
- смешанные.

Интервальные или оборотные показатели управленческой отчетности дают информацию за определенный период времени (день, неделя, месяц, квартал, год). К таким показателям могут быть отнесены: объем продаж, выручка от реализации, прибыль, финансовый поток и другие.

Мгновенные или сальдовые показатели управленческой отчетности дают информации на конкретный момент времени. Такими показателями могут быть, например, остаток денежных средств, дебиторская или кредиторская задолженность, товарно-материальные запасы и т.д.

Смешанные показатели формируются из интервальных и мгновенных. Примерами таких показателей могут быть оборачиваемость активов (всех или каких-то определенных: дебиторской задолженности, товарно-материальных запасов), рентабельность активов, рентабельность собственного капитала и т.д.

Необходимо обратить внимание на то, что для анализа управленческой отчетности лучше не использовать в чистом виде мгновенные показатели, так как они могут очень сильно меняться в каждом периоде. Лучше опираться на интервальные или смешанные (интервальные вместе с мгновенными) показатели.

Вся управленческая отчетность по временным характеристикам показателей может разбиваться на три основные группы:

- фактическая управленческая отчетность;
- плановая управленческая отчетность;
- план-фактная управленческая отчетность.

Остановимся более детально на каждой из них. При формировании фактической и плановой управленческой отчетности должна

использоваться одна и та же управленческая учетная политика компании. В противном случае это затруднит анализ план-фактной управленческой отчетности. Ведь некоторые план-фактные отклонения могут возникать только из-за отличий в учетных политиках, которые использовались при планировании и при учете. При формировании план-фактной управленческой отчетности по центрам финансовой ответственности нужно помнить о том, что в этом случае необходимо использовать принципы гибкого бюджетирования.

Таким образом, при формировании план-фактных бюджетов по центрам ответственности сначала необходимо рассчитать гибкий план, а потом уже рассчитывать план-фактные отклонения. Если этого не сделать, то оценка результатов работы центра ответственности в отчетном периоде будет некорректной.

Перед тем как начать разрабатывать форматы управленческой отчетности, нужно сначала сформировать классификатор отчетов, то есть полный перечень всех необходимых отчетов с кратким описанием их содержания. На самом деле не так уж важно, какая конкретно классификация будет использоваться в каждой конкретной компании, главное, чтобы она была проведена и четко зафиксирована в соответствующих регламентирующих документах.

Пример возможной классификации управленческих отчетов представлен на рисунке №. Следует отметить, что названия групп отчетов не являются каким-то общепринятыми, каждая организация может адаптировать это под особенности технологического процесса и производства.

### **Контрольные вопросы.**

1. В чем сущность и каковы основные принципы построения управленческой отчетности?
2. Определите лиц, использующих информацию, содержащуюся во внутренне управленческой отчетности.
3. Определите основную цель и задачи составления управленческой отчетности.
4. Рассмотрите содержание и виды управленческой отчетности.

## ТЕСТЫ:

1. Содержание и экономическое наполнение форм внутренней отчетности должно отвечать требованиям:

- а) Правительства РФ и Президента РФ;
- б) контролирующих органов;
- в) административно-управленческого персонала в целях принятия адекватных управленческих решений;

2. Основное назначение системы информационного обеспечения и составления внутренней отчетности:

- а) состоит в учете издержек производства и исчислении фактической себестоимости продукции;
- б) состоит в определении финансовых результатов по центрам ответственности;
- в) состоит в обеспечении необходимой информацией руководство организации для управления производством и принятии решений на перспективу;
- г) состоит в обеспечении информацией потенциальных инвесторов.

3. Внутренние управленческие отчеты составляются:

- а) ежедневно;
- б) ежемесячно;
- в) ежеквартально и ежегодно;
- г) строгой периодичности не имеют.

4. Необходимость системы управленческой отчетности обусловлена:

- а) возросшими объемами экономической информации о деятельности предприятия;
- б) потребностями информационного обеспечения современных методов управления бизнесом;
- в) необходимостью усиления контроля за работой менеджеров предприятия.

5. С помощью системы управленческой отчетности осуществляются мониторинг:

- а) всей деятельности коммерческой организации;
- б) соотношения затрат и результатов основной деятельности;
- в) финансовых показателей деятельности предприятия.

6. Выделение управленческой отчетности из единой системы бухгалтерского учета обусловлено требованиями:

- а) внутренних пользователей информации
- б) кредиторов
- в) налоговых органов
- г) банков

7. Целью составления внутренних управленческих отчетов является –

а) удовлетворение потребностей пользователей информации для эффективного управления организацией;

б) показать инвесторам и другим заинтересованным лицам результаты финансово-хозяйственной деятельности группы взаимосвязанных организаций, юридически самостоятельных, но фактически являющихся единым хозяйственным организмом;

в) предоставление необходимой информации всем потенциальным пользователям как внутренним, так и внешним;

г) представлении информации партнерам организации.

8. Степень открытости информации, формируемой в системе внутренней управленческой отчетности для внешних пользователей

- а) открытая
- б) публичная
- в) не представляет коммерческой тайны
- г) является коммерческой тайной предприятия.

9. Предметом управленческой отчетности является

- а) деятельность по центрам ответственности
- б) хозяйственная деятельность предприятия
- в) производственная деятельность организации в целом и его отдельных структурных подразделений (центров ответственности).

10. Важнейшая функция управленческой отчетности -
- а) формирование себестоимости продукции (работ, услуг)
  - б) регистрация фактов хозяйственной деятельности
  - в) обоснование процесса принятия управленческих решений
  - г) обоснование процесса планирования.

## **Глава 2. ФОРМИРОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРИ ПРИМЕНЕНИИ СИСТЕМЫ «ДИРЕКТ-КОСТИГ»**

### **2.1 Структура и содержание управленческих отчетов при применении системы учета по переменным затратам**

В практической деятельности предприятия применяют различные варианты сочетаний методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Различают полную и сокращенную себестоимость продукции. Международными стандартами финансовой отчетности признана обязательной калькуляция себестоимости с полным распределением затрат для внешней отчетности. Однако, с целью эффективного управления организацией менеджерам высшего звена необходима информация о результатах деятельности по центрам ответственности и рентабельности основных видов продукции. Поэтому перед руководством стоит задача выбора такой системы учета затрат, которая обеспечивала бы информацией необходимой для оценки экономических результатов и управленческой деятельности различных структурных подразделений.

Калькулирование себестоимости по переменным расходам является одним из альтернативных традиционному отечественному подходу к калькулированию. Система учета себестоимости, включающая только прямые затраты, непосредственно связанные с производством продукции, получила название «директ-костинг». Название данной системы было предложено американским экономистом Д. Ч. Гаррисоном и переводится как «учет прямых затрат».

«Директ-костинг» – это система учета себестоимости, базирующаяся на разделении совокупных издержек предприятия на постоянные, т.е. независящие от количества продукции, произведенной за единицу времени, и переменные, т.е. изменяющиеся расходы, прямо связанные с количеством продукции, произведенной за единицу времени. Суть данной системы состоит в том, что себе-

стоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т.е. лишь переменные расходы распределяются по носителям затрат. Постоянные расходы собираются на отдельном счете и с заданной периодичностью списываются непосредственно в дебет счета финансовых результатов, на уменьшение выручки от продаж.

При описании этой системы в отечественной литературе по бухгалтерскому учету чаще всего встречаются названия «учет ограниченной или сокращенной себестоимости». Но большинство специалистов в нашей стране и за рубежом предпочитают название «директ-костинг», так как оно лаконично, интернационально и достаточно полно отражает сущность системы.

Система «директ-костинг» основывается на деление затрат на постоянные и переменные. Основным критерий группировки затрат по степени переменности является их зависимость от изменения объема деятельности, с которой эти затраты связаны.

Так, переменными называют затраты, величина которых изменяется вместе с изменением объема производства. К ним относятся расходы сырья, материалов, топлива и энергии на технологические цели и другие. К постоянным относят затраты, величина которых не изменяется или слабо изменяется при изменении объема производства продукции (общепроизводственные и общехозяйственные расходы). Постоянные затраты существуют даже тогда, когда предприятие не выпускает продукции.

Подразделяя затраты на постоянные и переменные, следует учитывать «область релевантности», в которой сохраняется неизменной зависимость трех показателей деятельности: объема выпуска продукции, выручки и затрат. На рисунке № представлено поведение постоянных затрат в краткосрочной (график 1) и долгосрочной (график 2) перспективе.

В соответствии с графиком 2 рисунка 2.1 постоянные расходы остаются неизменными только в области релевантности, поэтому понятие постоянных затрат в большей степени применимо для периодов внутри года, когда состав и уровень использования произ-

водственных возможностей предприятия существенно не изменяются.

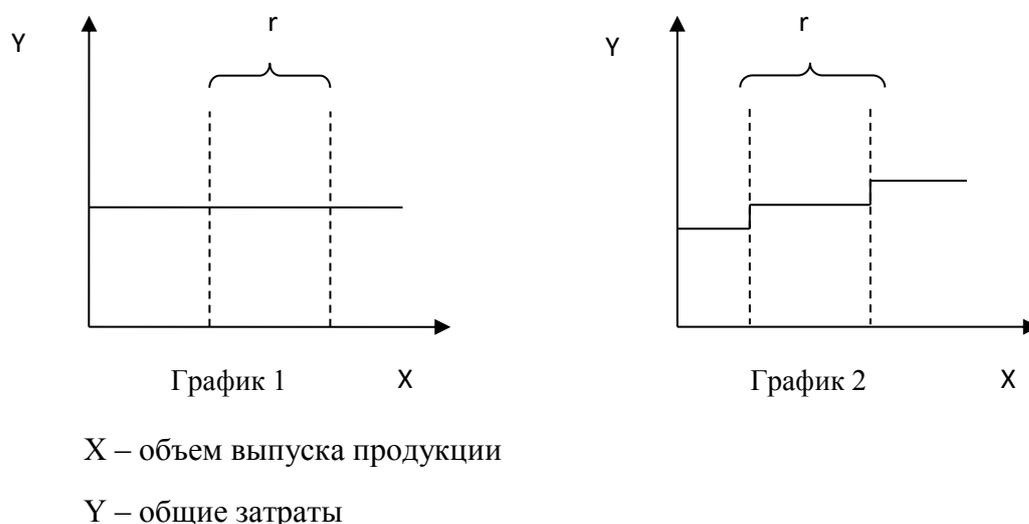


Рисунок 2.1 - Поведение постоянных затрат

Вместе с тем, решение об увеличении производственных мощностей всегда связано с необходимостью дополнительных капиталовложений, а, следовательно, постоянных затрат. Руководитель должен знать экономически оправданные пределы их роста для того, чтобы инвестиции были эффективными. Кроме того, решения о капитальных вложениях имеют долгосрочные последствия, выходящие за пределы года и влияющие на расходы и результаты деятельности будущих периодов. Так, если рассматривать постоянные издержки за ряд отчетных периодов, то их следует называть условно-постоянными: в долгосрочной перспективе постоянные затраты будут претерпевать изменения, а в пределах одного периода оставаться неизменными.

Предположение о некоторой «области релевантности» распространяется и на переменные расходы, так как они не всегда бывают прямо пропорциональны объему. Нужно учитывать тот факт, что при малом или высоком объеме выпуска будут затрачены дополнительные материалы и затраты труда.

На рисунке 2.2 представлены два графика динамики переменных затрат. График 1 в большей степени отстаивает точку зрения экономистов, второй график интерпретирует точку зрения бухгалтеров. Графическое представление бухгалтерской модели исходит из того, что переменные издержки и цена реализации для единицы продукции остаются неизменными; в результате этого зависимость между общими поступлениями и общими затратами при изменении объема носит линейный характер.

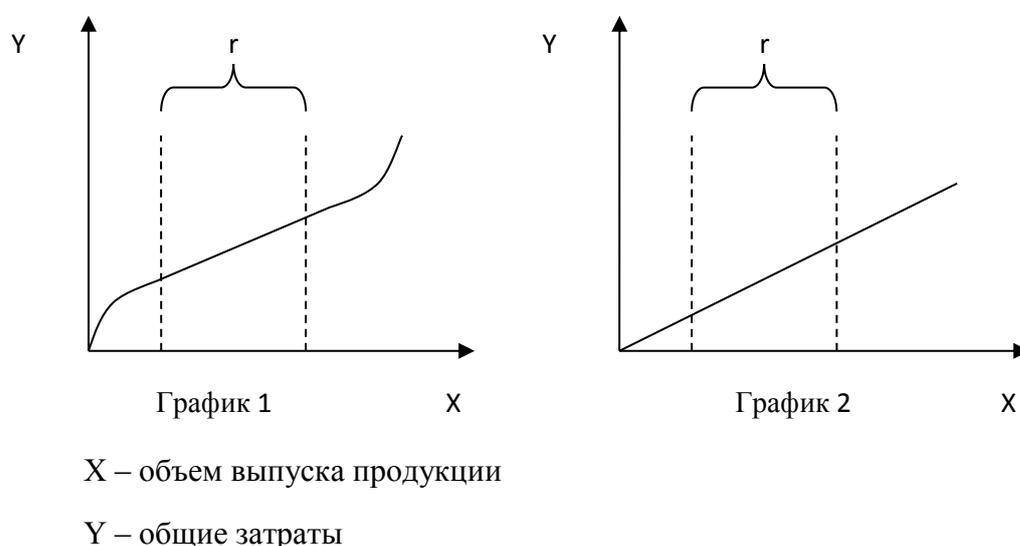


Рисунок 2.2 – Поведение переменных затрат

Но необходимо учитывать, что такое представление затрат является верным до тех пор, пока решение находится в пределах области релевантности. Основываясь на данных графика 2 можно сделать вывод, что переменные расходы возрастают или уменьшаются в зависимости от изменения объема производства.

Одной из функций управления затратами является планирование расходов. По степени охвата планом затраты принято делить на планируемые и непланируемые. Планируемые издержки, их называют еще сметными издержками, составляют те группы и статьи издержек, которые предусмотрены планами-сметами для кон-

кретных условий производства, учтенных при составлении сметы. Все предвидимые издержки, за редким исключением производственных или случайно возникающих, могут быть планируемыми. Непланируемые издержки отражаются только в фактической калькуляции. К ним относятся: недостачи и порча сырья и материалов, потери от простоев и другие расходы, вызванные недостатками в технологии производства и управлении предприятием.

Переменные расходы находятся в прямо пропорциональной зависимости от объемов производства продукции и к ним относят: прямые затраты сырья и материалов; затраты на оплату труда производственных рабочих, с отчислениями на социальные нужды; амортизационные отчисления и прочие прямые расходы организации. рассмотрим вариант управленческого отчета о составе и структуре материальных затрат за отчетный период.

Таблица 2.1 – Управленческий отчет: состав и структура материальных затрат по цеху №1 за отчетный год

Наименование статей	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %
Сырье (сельскохозяйственная продукция)	105 870	86,1
Упаковочный материал	1 721	1,4
Запасные части основного производственного оборудования	122	0,1
Горюче-смазочные материалы	7 624	6,2
Прочие материалы	3 443	2,8
Текущий ремонт	862	0,7
Услуги сторонних организаций производственного назначения	3 320	2,7
Итого материальных затрат	122 962	100,0

По статье «Сырье» отражена стоимость сельскохозяйственной продукции (плодов и овощей) фактически переработанных на предприятии за отчетный период. Данная статья расходов является затратообразующей и ее удельный вес составляет 86 % в общей сумме материальных затрат. Таким образом, стоимость сельскохозяйственной плодоовощной продукции, потребляемой в процессе

производства, в значительной степени определяет величину себестоимости готовой продукции.

Одной из особенностей технологического процесса основного производства на плодоовощных перерабатывающих предприятиях является сезонность производства. Так, в период отсутствия сырья необходимо поддерживать производственное оборудование в рабочем состоянии. На данный период приходится ежегодный капитальный ремонт производственного оборудования. Для оформления данных операций в бухгалтерском учете применяется счет 97 «Расходы будущих периодов». Удельный вес данной статьи расходов в общей сумме производственных затрат составляет 10,5%.

В таблице 2.2 представлен управленческий отчет по структуре и содержанию затрат на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Таблица 2.2 – Управленческий отчет: статьи и структура затрат по счету 97 «Расходы будущих периодов» за отчетный год

Показатель	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %
Расходы будущих периодов, в том числе:	17 651	100,0
Расходы на оплату труда с отчислениями	4 425	25,1
Запасные части на ремонт оборудования	8 436	47,8
Амортизация основных средств	2 860	16,2
Услуги вспомогательных производств	1 715	9,7
Прочие расходы	215	1,2

На основе представленной в таблицах информации и расчетах можно сделать вывод, что результативность контроля материальных затрат зависит от рационального структурирования затрат по статьям калькулирования. В свою очередь состав статей калькулирования, их детализация зависят от поставленных в управленческом учете целей и задач.

По итогам переработки сырья в цехе №1 готовый полуфабрикат используют во втором цехе №2. В таблице представим проект управленческого отчета, содержащего информацию о составе и структуре материальных затрат по цеху №2 (таблица 2.3).

Таблица 2.3 – Управленческий отчет: состав и структура материальных затрат по цеху №2

Наименование статей	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %
Сырье (сок концентрированный)	291 926	47,5
Упаковочный материал	265 388	43,1
Гофра ящик	25 938	4,3
Прочие материальные затраты	4 763	0,8
Услуги вспомогательных производств	169	0,0
Запасные части основного производственного оборудования	3 772	0,6
Горюче-смазочные материалы, топливо	544	0,1
Брак в производстве	414	0,0
Прочие материалы	1 830	0,3
Текущий ремонт производственных помещений	342	0,0
Услуги сторонних организаций производственного назначения	19 950	3,2
Итого материальные затраты	615 036	100,0

На основании приведенных нами расчетов можно сделать вывод, что в подготовке принятия управленческих решений немаловажное значение имеет калькулирование прямых материальных затрат. Так, для успешного ведения деятельности необходимо иметь объективное представление о том, какие ресурсы непосредственно формируют потребительскую стоимость товара. Результаты процесса калькулирования следует использовать для подготовки информационной базы управленческого учета, необходимой для контроля и управления материальными затратами на производство продукции.

В трудах как зарубежных, так и отечественных ученых для предприятий, применяемых систему «директ-костинг», предлагается использование маржинального подхода к формированию себестоимости. Понятие маржи изначально применялось в банковской, биржевой и торговой практике и обозначало разницу между процентными ставками, курсами ценных бумаг и другими показателями. В настоящее время понятие маржи применяется и в системе управления предприятием.

В рамках системы «директ-костинг» маржинальный доход рассматривают, как разность выручки от продажи продукции и ее себестоимостью, рассчитанной по переменным издержкам. При этом значение показателя маржинального дохода рассчитывается только для определенного фиксированного уровня продаж. Этот показатель широко используется в анализе себестоимости и расчетах трансфертных цен. В управленческом учете маржинальный доход определяет уровень прибыльности производства того или иного вида товара, поэтому маржинальный доход определяют как первичный финансовый показатель.

При маржинальном подходе к калькулированию затрат формируется маржинальная себестоимость, она может включать только те статьи затрат, которые напрямую зависят от динамики объемов производства.

Преимуществом системы «директ-костинг» является расчет и применение показателя маржинального дохода, который позволяет оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом, а следовательно, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов при изменении деловой активности предприятия.

Использование системы «директ-костинг» позволяет: выявлять виды продукции с большей рентабельностью, с целью увеличения объемов их производства; появляется возможность оперативного контроля величины постоянных расходов, что сделать в системе учета полных затрат гораздо сложнее по причине непрерывного перехода постоянных затрат из одного отчетного периода в другой.

Маржинальный подход к калькулированию затрат получил распространение в управленческом учете практически всех экономически развитых стран. Несомненно, система «директ-костинг» обладает рядом преимуществ. Так, С. А. Николаева отмечает, что при применении данного метода «...четко выявляется рентабельность изделий, так как разница между продажными ценами и ограниченной себестоимостью не «затушевывается» в результате списания постоянных расходов на себестоимость изделий и обеспечивается возможность переориентации производства на более рентабельные изделия».

Достоинством системы «директ-костинг» является то, что ограничение себестоимости продукции лишь переменными расхо-

дами позволяет упростить процессы нормирования, планирования и контроля затрат; а в результате формирования четкой и ограниченной номенклатуры статей затрат себестоимость стала более обозримой и лучше контролируемой.

М. А. Вахрушиной сформулирован, на мой взгляд, важный принцип управленческого учета: «самая точная калькуляция не та, в которую после многочисленных и трудоемких расчетов включаются все затраты предприятия, а та, в которую вносятся издержки, непосредственно обеспечивающие выпуск данной продукции»

## **2.2 Принятие управленческих решений на основе учетной информации, содержащейся во внутренней отчетности**

Управление как процесс представляет собой непрерывную цепь разработки, принятия и реализации решений. Под управленческим решением следует понимать творческий акт субъекта управления, определяющий программу и характер деятельности коллектива по решению назревшей проблемы. Он основан на выборе одного из многих путей действия, который должен обеспечить переход организации от фактического состояния к желаемому.

Существенный признак управленческого решения состоит в том, что оно принимается при наличии назревшей проблемы, то есть ситуации, когда возникает различие между фактическим и желаемым состоянием системы. Решения в управлении выполняют следующие роли:

- направляющую, то есть управленческие решения, устанавливают цели и задачи деятельности;

- организующую и координирующую, то есть решения определяют порядок действий и взаимодействия участников;

- обеспечивающую, то есть в решениях конкретизируются виды и количество ресурсов, необходимых для их реализации;

- стимулирующую, то есть решения должны определять порядок поощрения участников.

Решение является элементом обратной связи в управлении производством, и поэтому управленческое решение — это вид информации, обеспечивающей эффективное осуществление бизнес-процессов. Управленческое решение связано, с одной стороны, с управленческим контролем, а с другой — с управляющим воздействием. Поэтому управленческое решение не может ограничиться только теоретическим решением проблемы, оно также определяет механизм реализации и контроля принятого решения.

Одним из определяющих факторов эффективности управленческого труда является фактор времени, который требует обеспечения оперативного прохождения информации и быстрой ее обработки. Поэтому основное требование к решению — своевременность его принятия. Нарушение этого положения приводит к обрыву обратной связи.

Решения в управлении принимаются с определенной степенью риска. Стремление руководителя принимать решения с меньшей степенью риска приводит к увеличению затрат времени на его подготовку: сбор дополнительной информации, обсуждение и выбор варианта и, если это возможно, на его экспериментальную проверку. Возникает, таким образом, риск несвоевременного принятия решения.

Таким образом, риск в принятии неэффективного управленческого решения определяется тремя основными причинами:

- ограниченностью времени на подготовку и принятие решения;
- недостатком информации;
- недостаточной полнотой выявления проблемы.

Как следует из вышесказанного, фактор времени и фактор риска находятся в противоречии.

Значимость проблемы рациональной организации процесса разработки и реализации управленческого решения повысилась вследствие:

- существенного качественного изменения внешней среды (динамизм, новизна и разнообразие, неопределенность);
- сокращения периода времени, в течение которого принятые ранее решения остаются неизменными;
- увеличения количества альтернатив под воздействием научно-технического и социально-экономического прогресса;

- усиления взаимосвязей и взаимозависимостей решений, принимаемых в различных сферах;
- повышения значимости последствий реализации решений.

Виды управленческих решений можно классифицировать по различным признакам:

1. В зависимости от условий, в которых принимаются решения, выделяют:

- решения, принимаемые в условиях неопределенности и риска (некоторые авторы рассматривают их отдельно), т.е. когда необходимо определить вероятность успеха каждой альтернативы;
- решения, принимаемые в условиях определенности, когда менеджер уверен в результатах при реализации каждой альтернативы.

2. По сроку действия последствий решения бывают долго, средне и краткосрочные.

3. По частоте принятия выделяют одноразовые (случайные) и повторяющиеся решения.

4. По ширине охвата различают общие (касающиеся всех сотрудников) решения и узкоспециализированные.

5. По форме подготовки возможны единоличные, групповые и коллективные решения.

6. По сложности: простые и сложные.

7. По жесткости регламентации выделяют:

- контурные решения, которые приблизительно обозначают схему действия подчиненных и дают им широкий простор для выбора приемов и методов их осуществления;
- структурированные решения, которые предполагают, регламентацию действий подчиненных и инициатива может проявляться лишь в решении второстепенных вопросов;
- алгоритмические решения, предельно жестко регламентирующие деятельность подчиненных и практически исключают их инициативу (рисунок 2.3).

Разбиение решений по типам необходимо для анализа структуры деятельности менеджера: необходимо сокращать число случайных и кризисных решений, уделяя больше времени исследовательским решениям и решениям по выбору возможностей.

## Виды управленческих решений

- Решения классифицируются по следующим признакам:
- 1. В зависимости от условий, в которых принимаются решения
- 2. По сроку действия последствий решений
- 3. По частоте принятия
- 4. По ширине охвата
- 5. По форме подготовки
- 6. По сложности
- 7. По жесткости регламентации

Рисунок 2.3 - Виды управленческих решений

Разбиение решений по типам необходимо для анализа структуры деятельности менеджера: необходимо сокращать число случайных и кризисных решений, уделяя больше времени исследовательским решениям и решениям по выбору возможностей.

При обсуждении проблем принятия решений часто говорят о системном подходе, системе, системном анализе. Речь идет о том, что надо рассматривать проблему в целом, а не «выдергивать» для обсуждения какую-нибудь одну черту, хотя и важную.

Процесс принятия управленческого решения можно разделить на следующие стадии:

1. Так первую стадию можно обозначить как «признание необходимости решения» и она включает в себя:

- восприятие и признание проблемы;
- интерпретация и формирование проблемы;
- определение критериев успешного решения проблемы.

2. Вторая стадия это «выработка решения», а именно:

- разработка вариантов решения;
- оценка вариантов;
- выбор вариантов решения.

3. И третья стадия «выполнение решения» включает:

- организация выполнения решения;
- анализ и контроль выполнения решения;
- обратная связь и корректировка.

Таким образом, управленческое решение – это результат анализа, прогнозирования, оптимизации, экономического обоснования и выбора альтернативы из множества вариантов достижения конкретной цели системы управления.

### **Контрольные вопросы.**

1. В чем суть системы «директ-костинг»?
2. Каковы особенности формирования управленческих отчетов при калькулировании себестоимости по переменным издержкам?
3. Определите основные достоинства и недостатки системы учета затрат по переменным издержкам.
4. Определите сущность и содержание термина «Управленческая отчетность».
5. Определите вид управленческих решений, принимаемых на основе данных внутренней отчетности.

### **Практическое задание.**

Составить формы внутренней отчетности при применении системы «директ-костинг».

ООО «Спектр» производит четыре вида продукции, их реализация осуществляется через общую службу сбыта. Все четыре вида продуктов: А, В, С и D предлагаются на трех рынках (Рынок I, Рынок II и Рынок III). Организация осуществляет учет затрат по системе «директ-костинг», то есть производит расчет себестоимости по переменным издержкам.

Менеджерами ООО «Спектр» были произведены расчеты следующих управленческих отчетов (таблицы 1-4):

Таблица 1 – Управленческий отчет: выручка от продаж по рынкам сбыта и видам продукции, тыс. руб.

Вид продукции	Рынок сбыта			Сумма по продуктовой группе
	Рынок I	Рынок II	Рынок III	
Продукт А	6000	4000	2000	12000
Продукт В	3000	4000	1500	8500
Продукт С	2500	3500	3000	9000
Продукт D	1000	3000	1000	5000
Сумма по рынкам сбыта	12500	14500	7500	34500

Таблица 2 – Управленческий отчет: переменные затрат на производство и реализацию по рынкам сбыта и видам продукции, тыс. руб.

Вид продукции	Рынок сбыта			Сумма по продуктовой группе
	Рынок I	Рынок II	Рынок III	
Продукт А	4500	2500	1500	8500
Продукт В	2000	3200	1100	6300
Продукт С	2000	2800	2100	6900
Продукт D	600	2300	800	3700
Сумма по рынкам сбыта	9100	10800	5500	25400

Таблица 3 – Управленческий отчет: постоянные затрат по видам продукции, тыс. руб.

Вид продукции	Сумма постоянных затрат
Продукт А	1100
Продукт В	700
Продукт С	1000
Продукт D	800
Итого	3600

Таблица 4 – Управленческий отчет: постоянные затрат по рынкам сбыта, тыс. руб.

Рынок сбыта продукции	Сумма постоянных затрат
Рынок I	1200
Рынок II	800
Рынок III	1000
Итого	3000

Кроме указанных в бюджете постоянных затрат имеются комплексные управленческие затраты:

- административно-управленческие расходы службы сбыта 700 тыс. руб.

- центральная администрация 500 тыс. руб.

Произведите расчет показателей: суммы покрытия 1 (СП1), суммы покрытия 2 (СП2), суммы покрытия 3 (СП3) по видам продукции и рынкам сбыта и прибыли организации (таблицы 5-8).

Таблица 5 - Расчет показателей суммы покрытия 1 (СП1) по видам продукции и рынкам сбыта, тыс. руб.

Показатель		Рынок I	Рынок II	Рынок III	Итого
А	Выручка				
	Переменная себестоимость				
	СП1				
В	Выручка				
	Переменная себестоимость				
	СП1				
С	Выручка				
	Переменная себестоимость				
	СП1				
D	Выручка				
	Переменная себестоимость				
	СП1				
СП1 по рынкам сбыта					

Таблица 6 - Расчет суммы покрытия 2 (СП2) по видам продукции, тыс. руб.

Показатель	СП 1 по видам продук- ции	Постоянные за- траты по видам	СП2 по видам продук- ции
А			
В			
С			
Д			
Итого			

Таблица 7 - Расчет суммы покрытия 3 (СП3) по рынкам сбыта продукции,  
тыс. руб.

Показатель	СП1 по рынкам сбыта	Постоянные за- траты по рынкам	СП2 по рынкам сбыта
Рынок I			
Рынок II			
Рынок III			
Итого			

Таблица 8 - Расчет суммы покрытия 2 (СП2) по видам продукции, тыс. руб.

Показатель	СП2	Постоянные затраты	СП3
По видам			
По рынкам			

# Глава 3. ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ СИСТЕМЫ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ И СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

## 3.1 Учетная информация и ее роль в процессе управления организацией

Система информационного обеспечения в рамках хозяйствующего выполняет функцию поддержки выработки и принятия управленческих решений. Трансформация и обмен информацией возможен посредством системы внутренних управленческих отчетов. Так, управленческая отчетность обеспечивает внутреннюю языковую коммуникацию между бухгалтером и маркетологом, менеджером и руководителем производственного участка.

Таким образом, управленческая отчетность - это часть информационной системы предприятия, которая осуществляет измерение, обработку и передачу учетной информации (рисунок 3.1).

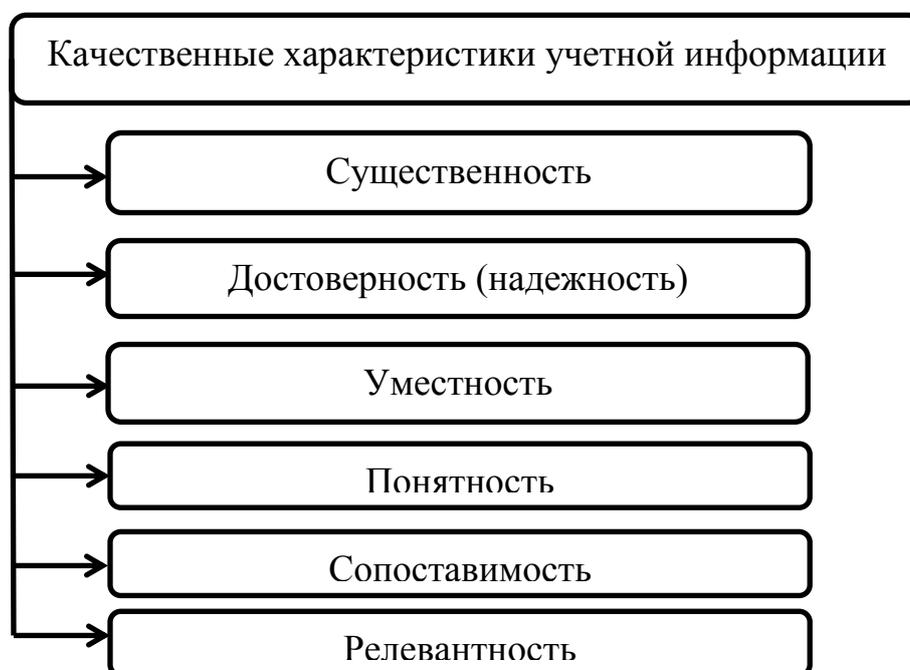


Рисунок 3.1 – Качественные характеристики учетной информации

Для того чтобы учетная информация для принятия решений по управлению бизнесом, она должна обладать определенными качественными характеристиками. Информация считается существенной, если ее пропуск или использование может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе этой информации. Принцип существенности в мировой практике учета можно выразить следующим положением – отнесение объекта учета к той или иной учетной категории зависит не от его ценности вообще, а от той ценности, которую этот объект представляет для данного хозяйствующего субъекта, и от его дальнейшей способности оказывать влияние на принимаемые управленческие решения.

**Достоверность (надежность).** Чтобы быть пригодной, информация должна быть достоверной, не содержать математических ошибок, способных повлиять на экономические решения пользователей.

**Уместность.** Информация считается уместной, если оказывает помощь пользователям в оценке прошлых, настоящих и будущих событий, подтверждает и вносит коррективы в предыдущие оценки, и влияет на принятие экономических решений. Информация о финансовом положении организации часто используется в качестве основы для прогнозирования будущих результатов. Необычные и отклоняющиеся от нормы, а также редко встречающиеся статьи доходов и расходов целесообразно отражать отдельно;

**Понятность.** Информация должна быть понятной пользователям. В ней должны содержаться сведения о хозяйственной деятельности организации, о его экономическом состоянии и о принятой системе бухгалтерского учета. Информацию не следует исключать из отчетности на основании сложности для восприятия и понимания ее отдельными пользователями.

**Сопоставимость (сравнимость).** Пользователи должны быть в состоянии сравнивать финансовую отчетность организации через определенные промежутки времени, чтобы выявить тенденцию его экономического положения и развития. Это достигается неизменностью учетной политики: одинаковые экономические процессы должны отражаться в учете с применением одной и той же методики из года в год. Однако, если существуют более уместные и более достоверные подходы и решения учетную политику следует кор-

ректировать, с обязательным информированием пользователей о причинах и целях вносимых изменений.

**Релевантность.** Релевантная информация – это информация, формируемая для конкретной ситуации, цели, задачи, конкретного лица или периода времени. Другими словами это информация, позволяющая принимать обоснованное управленческое решение в определенном (релевантном) диапазоне времени.

Кроме того учетная информация должна обладать следующими свойствами:

- полезность, т. е. отражать реальное экономическое и финансовое состояние учитываемого объекта;

- проверяемость, т. е. возможность независимых специалистов получить одинаковые результаты;

- независимость (нейтральность), т. е. отсутствие действий по представлению данных в пользу одной из групп пользователей за счет других; информация не должна влиять на решения и оценки заинтересованных пользователей;

- измеряемость, т. е. возможность оценки отражаемого объекта даже при отсутствии его денежного измерителя.

Информация, формируемая в учетной системе, должна быть полной. Полнота как характеристика качества означает, что информация должна быть достаточно полной и включать все необходимые факты для обеспечения ясного понимания и сопоставимости финансовой информации.

### **3.2 Организация системы внутренней управленческой отчетности**

Система управленческой отчетности - один из наиболее сложных и важных элементов учетной системы, позволяющий руководству предприятия, с одной стороны, понять пределы своих возможностей в получении необходимых сведений от исполнителей, а также возможностей информационной и технической служб, а с другой стороны – получить эти сведения оформленными надлежащим образом, то есть в том виде, в котором ими удобно

Целью создания внутренней системы отчетности в организации является обеспечение собственников и менеджеров всех уровней управления полной, оперативной и достоверной информацией о деятельности структурных подразделений для анализа и принятия грамотных управленческих решений. Очень важно при формировании отчетности учитывать потребности менеджеров всех уровней управления организации, так как они индивидуальны, специфичны и во многом зависят от особенностей организации производства в конкретной организации.

Главная задача системы отчетности – это обобщение информации и ее передача в подходящей форме руководству организации. Из отчетов должно быть ясно, в какой степени в структурных подразделениях организации были реализованы намеченные цели и где должны быть осуществлены необходимые мероприятия. Отчеты ни в коем случае не должны быть самоцелью, они должны обуславливать дополнительные решения и действия управленцев организации.

Важной задачей системы отчетности является обобщение и передача информации лицам, принимающим решения по управлению организацией. Внутренняя информационная отчетность представляет собой взаимосвязанный комплекс фактических и бюджетных показателей о функционировании организации как экономической и производственной единицы. Отчетность содержит информацию как по организации в целом, так и в разрезе структурных производственных подразделений и центров затрат.

Анализ результатов и на их основе составление отчетов является функцией бухгалтера-аналитика. Он также должен обеспечить пользователю достоверную информацию в необходимое время и с соответствующей степенью сжатия, так как вероятность успеха мероприятий по управлению организацией в значительной мере зависит от момента поступления информации пользователю. В связи с этим быстроте и своевременности составления отчета отдается предпочтение перед качеством и точностью приводимых в нем расчетов. Качество решений зависит не от общего количества имеющейся в распоряжении руководителя информации, а от находящейся в ней доли релевантной информации. Сбор и предоставление действительно релевантной информации составляет одну из

сложнейших задач системы внутренней отчетности. Элементы системы отчетности рассмотрены на рисунке 3.2.

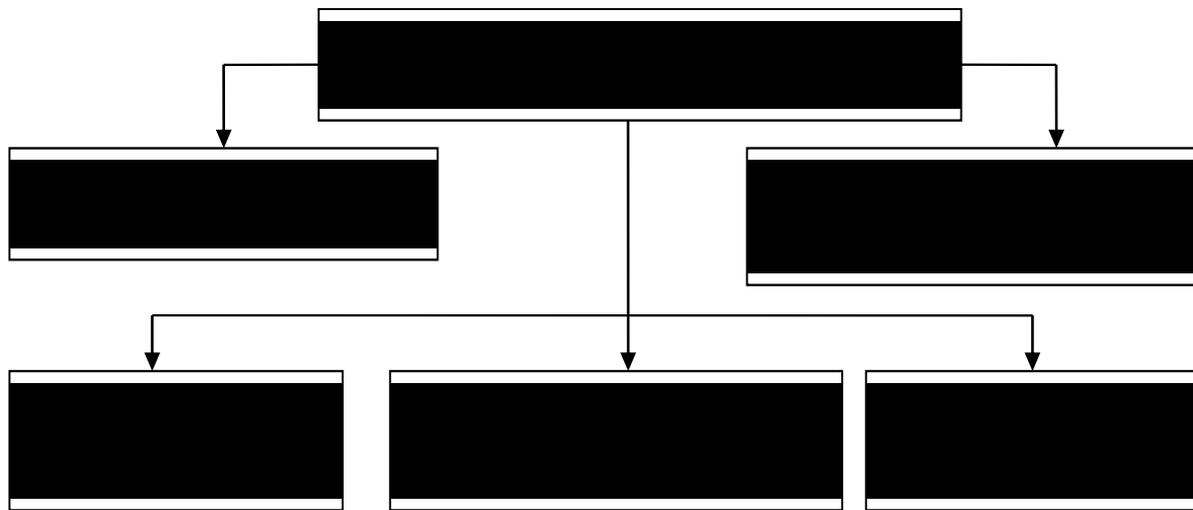


Рисунок 3.2 – Элементы системы внутренней отчетности

В контексте временного интервала составления отчетов различают регулярные и оперативные отчеты. Регулярные отчеты учитывают периодическую потребность в информации руководителей всех уровней управления. Они стимулируют принятия решений, требуют действий. Частота предоставления регулярных отчетов зависит от времени, за которое содержащаяся в них информация перестает быть актуальной и полезной для принятия управленческих решений.

Посредством оперативных отчетов менеджеры получают информацию в режиме реального времени, что позволяет принимать адекватные решения в особых ситуациях. Инициаторами составления оперативных отчетов могут быть как руководители структурных подразделений, так и бухгалтер-аналитик, осуществляющий в организации организацию работы системы бюджетирования. Из этого следует, что информация внутренней отчетности должна быть своевременной, т. е. должна быть представлена к тому времени, когда в ней возникает необходимость.

Следующим составным элементом системы внутренней информационной отчетности является форма предоставления информации. Унифицированных форм и каких-либо утвержденных законодательством обязательных (условий) требований к содержанию и структуре данных отчетов не предусмотрено. Поэтому разработ-

ку формуляров отчета должен осуществлять бухгалтер-аналитик, обязательно согласовывая это с руководителями функциональных служб и подразделений. Содержание форм внутренней отчетности определяется для каждой организации индивидуально. Главными требованиями к формату и содержанию управленческой отчетности являются: доступность для восприятия, отчет должен быть достаточно простым, понятным и лаконичным. Кроме этого к отчетности предъявляется требование окупаемости, т. е. затраты на получение управленческой информации и составление отчетности не должны превышать экономического эффекта от ее использования.

Кроме основного контроля исполнения бюджетов, который производят непосредственно по итогам бюджетного периода, следует проводить текущий контроль. Текущий бюджетный контроль осуществляется в ходе исполнения бюджета, и по его результатам составляются провизорные (промежуточные) отчеты. Они позволяют оценить результаты выполнения бюджета на определенных этапах его реализации и в разрезе структурных подразделений. Кроме этого бухгалтер-аналитик проводит анализ данных отчетов и возникших отклонений и разрабатывает возможные коррективы выполнения бюджетного задания по подразделениям организации.

Основными задачами составления внутренних отчетов являются:

- систематическое выявление степени выполнения бюджетного задания центрами ответственности;
- оперативное определение и расчет влияния факторов изменения показателей от заданного уровня;
- систематизация позитивных и негативных причин отклонений.

Целью оперативного анализа является выявление и измерение причинно-следственных взаимосвязей бюджетных отклонений.

Периодичность и подробность таких отчетов зависит от уровня менеджмента, на который они ориентированы, и ситуационных потребностей системы управления. Критерием временного интервала составления промежуточной отчетности является частота изменения бюджетного задания с целью более эффективного управления.

Бухгалтер-аналитик должен осуществлять контроль исполнения бюджетов, делать соответствующие выводы и предложения, ориентированные на максимальное достижение заданных величин.

Формы провизорных (промежуточных) отчетов исполнения бюджетов. В итоговых отчетах бухгалтера-аналитика информация представлена в сравнении «бюджет – факт», что позволяет достаточно точно устанавливать расхождения между плановыми и фактическими величинами, а также выявлять причины этих отклонений.

Таким образом, при создании эффективной системы управленческой отчетности необходимо обеспечить следующее:

- определить форму, срок предоставления отчета и ответственного за его составление;
- составить схему формирования управленческих отчетов, определить владельцев исходной информации;
- наделить ответственного полномочиями координатора, т.е. административно разрешить ему получение информации у ее владельцев;
- определить пользователей информации и форму, в которой она будет им предоставляться.

Система внутренней отчетности строится с учетом особенностей каждой организации, а именно ее масштаба, отраслевой принадлежности, особенностей производственного процесса. На рисунке представлена возможная структура управленческой отчетности. Однако общие, характерные для каждой организации элементы структуры управленческой отчетности представлены на рисунке 3.3.

В обеспечении положительного восприятия и успеха системы управленческой отчетности особая роль принадлежит ее ориентации на получателя. В первую очередь это означает, что информацию необходимо «фильтровать» и «сжимать» в соответствии с потребностями получателя. При сжатии информации возникает иерархия отчетов, которая отражает и учитывает круг задач соответствующего адресата.

В отчетах, поступающих высшему руководству, информация должна быть «сжата» таким образом, чтобы она позволяла сделать быстрый обзор развития дел в организации в целом. В случае необходимости позже можно запросить дополнительную и более детальную информацию по отдельным позициям отчета.

Таким образом, при формировании отчетности для высшего руководства используется, прежде всего, обобщающая информа-

ция, а на уровне служащих более низшего и среднего звена необходима детальная информация, которая могла бы обеспечить анализ причин по каждой отдельной ситуации.

Пример структуры управленческой отчетности	
Состав отчетности	Ключевые пользователи отчетности
<b>Управленческие отчеты о финансовых результатах деятельности компании (мастер-отчеты)</b>	
Отчет о движении денежных средств	Руководство компании, Бюджетный комитет
Отчет о прибылях и убытках	
Прогнозный баланс (управленческий баланс)	
<b>Управленческие отчеты о финансовых результатах деятельности компании</b>	
Анализ динамики, состава и структуры доходов и расходов компании и оценка их соотношения	Руководство компании, Акционеры
Анализ динамики показателей прибыли (горизонтальный анализ)	
Анализ рентабельности	
<b>Управленческая отчетность по исполнению операционных бюджетов разных назначений</b>	
Отчет о дебиторской задолженности	Руководитель отдела продаж, Бухгалтерия, Финансовый отдел
Отчет о кредиторской задолженности	Руководитель отдела снабжения, Бухгалтерия, Финансовый отдел
Отчет о закупках	Руководители отдела снабжения, отдел производства
Отчет о продажах	Руководитель отдела продаж
Отчет о запасах сырья и готовой продукции	Руководители отдела снабжения, отдела продаж, заведующий складом
Отчет о незавершенном производстве	Руководители отдела продаж, отдел производства, главный инженер

Рисунок 3.3 - Структура управленческой отчетности

Положительному восприятию отчетов способствует визуализация информации при помощи графических изображений, которые более обозримы и наглядны, чем цифровые таблицы и воспринимаются получателями существенно активнее. Составление отчетов входит в круг задач каждого функционального подразделения организации, служба контроллинга формирует систему отчетности и координирует процесс составления и предоставления отчетов.

### **Контрольные вопросы.**

1. Каково назначение составления внутренней управленческой отчетности?
2. Назовите основные элементы системы внутренней отчетности?
3. Каковы основные правила построения внутренней информационной отчетности?

### **ТЕСТЫ:**

1. Внутренняя управленческая отчетность представляет собой:
  - а) источник информации для внешних пользователей о результатах финансово-хозяйственной деятельности организации, ее финансовой устойчивости и платежеспособности;
  - б) взаимосвязанный комплекс фактических, плановых, прогнозных данных и расчетных показателей о функционировании хозяйственной организации как экономической и производственной единицы;
  - в) упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.
2. Целью составления внутренних отчетов является –
  - а) удовлетворение потребностей пользователей информации для эффективного управления организацией;
  - б) показать инвесторам и другим заинтересованным лицам результаты финансово-хозяйственной деятельности группы взаимосвязанных организаций, юридически самостоятельных, но фактически являющихся единым хозяйственным организмом;
  - в) предоставление необходимой информации всем потенциальным пользователям как внутренним, так и внешним
3. Внутренние управленческие отчеты составляются:
  - а) ежедневно;
  - б) ежемесячно;
  - в) ежеквартально и ежегодно;
  - г) строгой периодичности не имеют

4. Основное назначение системы информационного обеспечения и составления внутренней отчетности:

а) состоит в учете издержек производства и исчислении фактической себестоимости продукции;

б) состоит в определении финансовых результатов по центрам ответственности;

в) состоит в обеспечении необходимой информацией руководство организации для управления производством и принятия решений на перспективу

5. Частота подачи внутренней учетной информации:

а) годовая, поквартальная;

б) по запросам руководителей разных уровней;

в) месячная;

г) недельная, подекадная

6. Суть учета системы «директ-костинг» - обобщение

а) общехозяйственных и общепроизводственных затрат

б) переменных затрат по видам готовых изделий и списание постоянных затрат на финансовые результаты

в) прямых и косвенных затрат

г) релевантных затрат

7. К каким формам ответственности может быть привлечен бухгалтер-аналитик за не рациональную организацию системы контроллинга и ведение учетных дел:

а) административная;

б) дисциплинарная;

в) уголовная;

г) гражданско-правовой

8. Определение «сумма покрытия» в точке безубыточности иллюстрирует формула

а) выручка - переменные затраты = постоянные затраты + прибыль

б) прибыль = выручка - переменные затраты - постоянные затраты

в) выручка - переменные затраты = постоянные затраты.

9. Требование оперативности заключается в том, что управленческая отчетность:

- а) должна предоставляться к сроку, когда она станет необходимой;
- б) составляется ежедневно не зависимо от запроса пользователей;
- в) формируется в соответствии с установленной периодичностью.

10. Содержание и экономическое наполнение форм внутренней отчетности должно отвечать требованиям:

- а) Правительства РФ и Президента РФ;
- б) контролирующих органов;
- в) административно-управленческого персонала в целях принятия адекватных управленческих решений;
- г) определены ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ.

## **4. ВЗАИМСВЯЗЬ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ И ВНУТРЕННЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

### **4.1 Система информационного обеспечения как основа принятия управленческих решений**

Система информационного обеспечения направлена на обеспечение поддержки в принятии решений по управлению бизнесом. Основная цель информационной поддержки заключается в извлечении выгоды из сложившейся ситуации и (или) минимизации потерь, для чего руководство организации должно четко понимать в каких условиях на сегодняшний день находится компания и каким образом ситуация будет разворачиваться в ближайшей перспективе.

Выделяются две основные задачи информационной поддержки, которые реализуются посредством управленческой отчетности:

- первая заключается в выделение из огромного числа показателей, характеризующих определенную ситуацию, самые значимые, а именно те, корректировка которых принесет организации максимальную экономическую выгоду;

- второй важной задачей информационной поддержки является анализ оперативной ситуации экономической среды, в которой функционирует организация, и возможность внесения своевременной корректировки стратегических и оперативных планов, или упреждение негативных последствий.

Организация информационных потоков и информационно-аналитического обеспечения коммерческой деятельности будет способствовать согласованной работе отдельных служб и подразделений, а также будет способствовать предотвращению распыления и потери важной экономической информации.

Следует отметить, что система информационного обеспечения, система планирования и система контроля не могут быть построены независимо друг от друга. Эту взаимосвязь можно представить следующим образом: изначально в системе планирования устанавливают целевые показатели работы организации. Далее в системе

информационного обеспечения регулярно формируются фактические данные, информирующие руководство о степени реализации поставленных целей. Далее, в процессе сопоставления фактических данных с плановыми показателями, осуществляют расчет и анализ возникших отклонений, а также вырабатывают на этой основе корректирующие мероприятия – это типичный пример работы системы контроля.

Основываясь на этой взаимосвязи, сформулируем первую задачу бухгалтера-аналитика – это обеспечение взаимосвязанной и согласованной работы систем: информационного обеспечения, планирования, контроля и анализа исполнения бюджетов.

Сам процесс информационного обеспечения состоит из нескольких этапов, представленных на рисунке 4.1.

Бухгалтер-аналитик должен обеспечивать поступление информации в соответствующее место в нужное время и с необходимой степенью точности. Информационное обеспечение руководства является второй задачей бухгалтера-аналитика.

На первом этапе процесса информационного обеспечения определяется: какая именно информация нужна, какому получателю, с какой степенью точности и с какими временными интервалами? Информация, формируемая в целях организации бюджетирования и контроля, должна удовлетворять некоторым требованиям:

- своевременности предоставления;
- рациональной детализации;
- информация должна содержать не только «сегодняшние» данные, но и должна иметь ориентир на «будущее»;
- предоставляемая информация должна быть взаимосвязанной и непротиворечивой.

Частота определения информационных потребностей руководства зависит от специфических факторов деятельности организаций и отраслевой принадлежности. Анализ потребности в информации осуществляется по средствам письменного опроса, устных интервью и других методов.

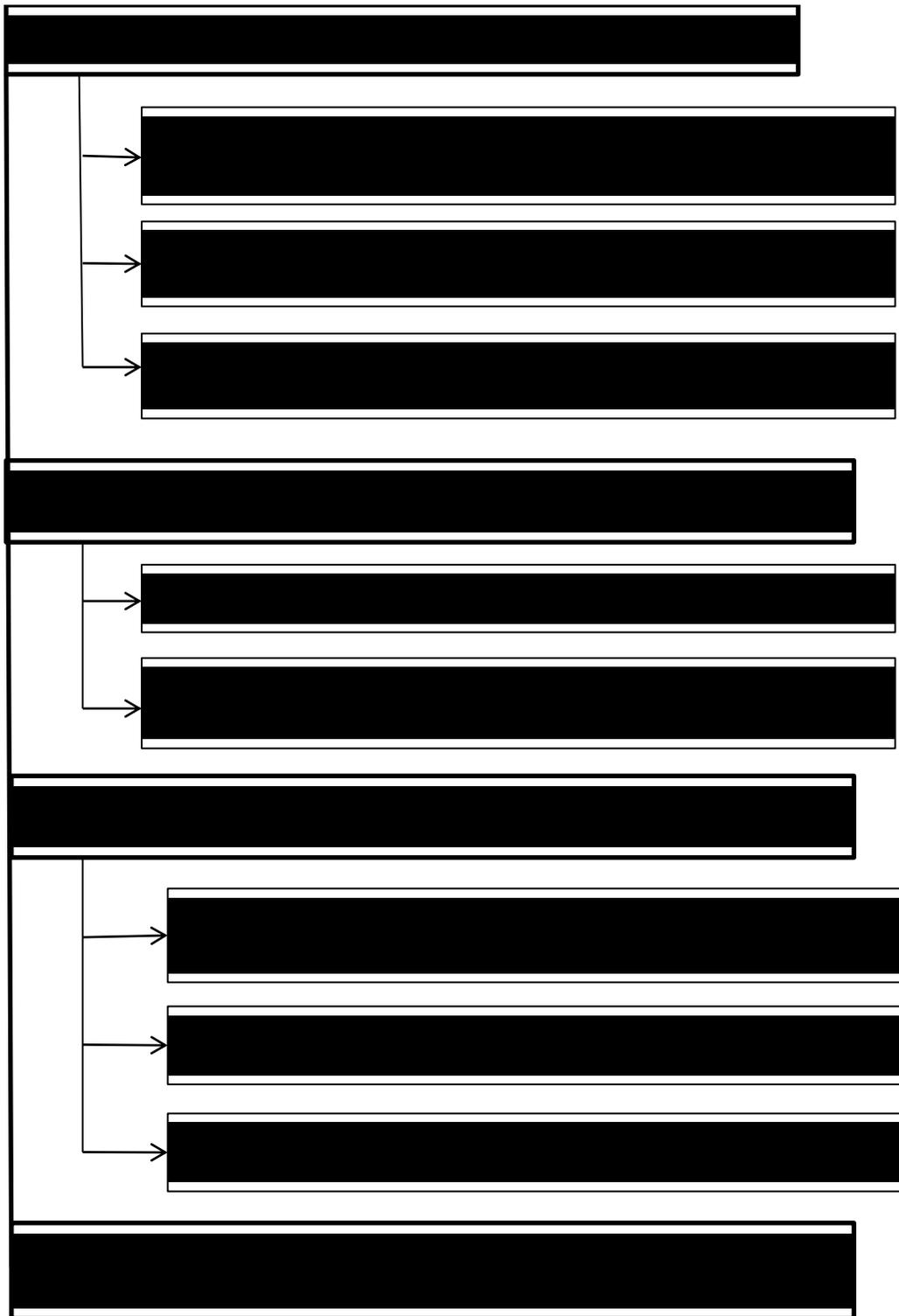


Рисунок 4.1 – Этапы системы информационного обеспечения

На следующем этапе определяется порядок сбора и обработки информации, необходимой для удовлетворения установленных ранее информационных потребностей. Числовой материал, посредством которого руководству доносят информацию о состоянии дел

в организации, называют показателями. Показатели, имеющие между собой математические, логические или другие связи группируют в системы показателей.

При создании системы показателей необходимо учитывать некоторые условия ее формирования:

- показатели должны быть величинами, отражающими количественные характеристики, то есть они должны подвергаться измерению в денежных или количественных единицах;

- между показателями, упорядоченными в систему на основании объективно-логических критериев, не должно быть противоречий;

- затраты на сбор и обработку информации и приносимая ею польза должны быть соизмеримы;

- система показателей должна способствовать рациональной работе, то есть основная часть цифрового материала должна содержать только те показатели, в которых пользователь (руководитель, принимающий решения) нуждается регулярно.

Поскольку показатели используются для отражения разнообразных ситуаций, в организации едва ли может существовать хоть одно подразделение, которое не охватывалось бы показателями. Поэтому возможности их использования и сферы применения очень многосторонни.

Основными функциями системы показателей является содействие при принятии решений, управление и контроль на всех уровнях иерархии организации. Свою функцию поддержки при принятии решений показатели выполняют благодаря отбору и обработке информации, релевантной для принятия того или иного решения. Посредством полученной уже в систематизированной форме информации руководитель самостоятельно оценивает варианты действий и принимает решения. Контролирующая функция показателей выполняется путем осуществления сравнительных расчетов, в которых действительно достигнутые показатели противопоставляются соответствующим плановым величинам.

Следующий этап организации системы информационного обеспечения включает в себя передачу информации и ее применение в процессе управления организацией. Передача информации осуществляется посредством системы внутренней отчетности, порядок и особенности ее организации будет рассмотрен далее.

Завершающим этапом в системе информационного обеспечения является выбор технического оснащения для хранения и информации и инструментария из сферы информационных технологий. Данный этап предполагает построение компьютерной системы хранения и дальнейшей обработки информации. Изобилие рыночных предложений требует обоснованного подхода к выбору компьютерной техники и особенно программного обеспечения.

## **4.2 Бюджетирование как основа эффективного управления**

Составным элементом системы управленческой отчетности является система бюджетирования (планирования). Одной из основных задач бюджетирования является подготовка и предоставление информации для выработки и принятия решений по управлению организацией. В процессе планирования эта информация превращается в конкретные постановки целей для каждого структурного подразделения и организации в целом. Все это осуществляется на фоне стратегического и долгосрочного планирования. Планирование является той путеводной нитью, с ориентацией на которую осуществляют свои действия все сотрудники организации. В рамках планирования определяются цели на период планирования и рассматриваются различные варианты их достижения.

В основе планирования лежит разработка дальнейших действий организации на основе анализа результатов работы прошлых периодов. Планирование является необходимым инструментом обеспечения функционирования организации. Оно способствует преодолению неизвестности и рисков в будущем, а также вносит значительный вклад в координацию процессов в организации. Теория и практика менеджмента организации предполагают разделение планирования на виды в зависимости от масштабности планируемых действий и интервала времени их предполагаемой реализации. Согласно данному критерию, принято позиционировать два основных вида планирования: долгосрочное планирование, или так называемое стратегическое, и краткосрочное планирование – тактическое. Долгосрочное планирование – это систематичный и формализованный процесс, цель которого управлять будущими

операциями, чтобы достичь поставленной цели. В свою очередь, краткосрочное планирование должно учитывать как текущие условия, так и человеческие и финансовые ресурсы, которыми располагает организация. Отечественный и зарубежный опыт эффективного управления организацией, теория и практика планирования обычной деятельности хозяйствующего субъекта показывают, что наиболее эффективная форма краткосрочного планирования – это бюджетирование.

Суть и содержание понятий «план» и «планирование» нам понятно и знакомо. А что понимают под содержанием слов «бюджет» и «бюджетирование»? Для ответа на данный вопрос обратимся к научной экономической литературе.

Так, М. А. Вахрушина и В. Б. Ивашкевич при трактовке понятия «бюджет» ссылаются на определение, представленное Институтом дипломированных бухгалтеров и специалистов по управленческому учету США, согласно которому, «бюджет – это количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели».

С. А. Николаева пишет, что «бюджет – это план, содержащий стоимостные показатели». Кроме этого, она определяет тождественность понятий «бюджет» и «план».

Т. П. Карпова полагает, что «бюджет представляет собой количественное выражение плана, средство контроля за его выполнением и метод регулирования».

К. В. Щиборщ пишет, что «бюджет – это количественное выражение централизованно устанавливаемых показателей плана организации на определенный период по использованию капитальных, товарно-материальных ресурсов, доходам и расходам, движению денежных средств...».

Ч. Т. Хорнгрен определяет бюджет как «количественное выражение плана, инструмент координации и контроля за его выполнением».

Р. Энтони и Дж. Рис представляют бюджет как «план в количественном, обычно денежном, выражении за определенный период времени...».

Из всего вышесказанного можно определить, что бюджет – это «верхушка айсберга» под названием «план организации», формализованное выражение затрат и доходов организации в краткосрочном временном интервале в соответствии с поставленными целями и в условиях имеющихся ограничений. Бюджет не может существовать вне плана так же, как форма не может существовать вне содержания. Если мы определили бюджет как насыщенный количественными показателями документ, то бюджетирование – это процесс составления и реализации данного документа в обычной деятельности хозяйствующего субъекта. Подытожив вышеприведенные мнения ученых-экономистов можно сделать вывод, что бюджетирование – это планирование проекта желаемого будущего и пути его эффективного достижения.

Под системой бюджетирования следует понимать взаимосвязанное и взаимодополняющее функционирование системы планирования, системы контроля и анализа исполнения бюджетов, а также системы внутреннего информационного обеспечения и отчетности. Для положительного восприятия и цельности бюджетной системы она должна охватывать все структурные подразделения и функции организации. Основной принцип: сначала полнота, а потом детализация.

Применение бюджетирования позволяет решить следующие принципиально важные задачи:

1. Точно определить величину затрат и результатов деятельности предприятия в разрезе отдельных подразделений и направлений деятельности и, следовательно, величины всех основных показателей финансового эффекта и финансовой эффективности.

2. Повысить оперативную самостоятельность подразделений в рамках утвержденных бюджетов, результат исполнения которых является одним из основных критериев их деятельности, а определение способов его достижения – их внутренней задачей.

3. Создать ясную и объективную систему контроля деятельности подразделений, объектом которой являются показатели бюджетов и, следовательно, сформировать условия для своевре-

менного и результативного регулирования деятельности подразделений.

4. Снизить расход ресурсов на основе точного определения структуры и объемов строго необходимых для достижения целей подразделений затрат.

5. Создать условия, стимулирующие персонал предприятия к экономии ресурсов, включив в систему мотивации предприятия возможность получения дополнительного вознаграждения за сокращение расходной части бюджета.

Основная методическая идея бюджетирования состоит в том, что первичным является планирование общих финансовых потоков предприятия (входящих и исходящих). Исходя из этого строятся планы движения выручки от реализации продукции, текущих материальных ресурсов (закупок оборотных средств), капитальных затрат (закупок и расходов на создание основных фондов), средств на оплату труда, налоговых платежей и других финансовых операций предприятия. Реализация этой идеи позволяет предприятию сохранить баланс между поступлением и расходованием денежных средств, поскольку финансовое планирование отталкивается от сбыта продукции, дополняет выручку от реализации иными поступлениями финансовых ресурсов (заимствования, внереализационные доходы) и распределяет их по локальным бюджетам.

Выделяют следующую классификацию бюджетов:

1. По сферам деятельности:

- Бюджет по операционной деятельности
- Бюджет по инвестиционной деятельности
- Бюджет по финансовой деятельности

2. По видам затрат:

- Текущий бюджет (бюджет текущих затрат)
- Капитальный бюджет (бюджет капитальных затрат)

3. По широте номенклатуры затрат:

- Функциональный бюджет
- Комплексный бюджет

4. По методам разработки:

- Стабильный бюджет
- Гибкий бюджет.

При разработке системы бюджетирования следует учитывать влияние внешних и внутренних факторов (рисунок 4.2).

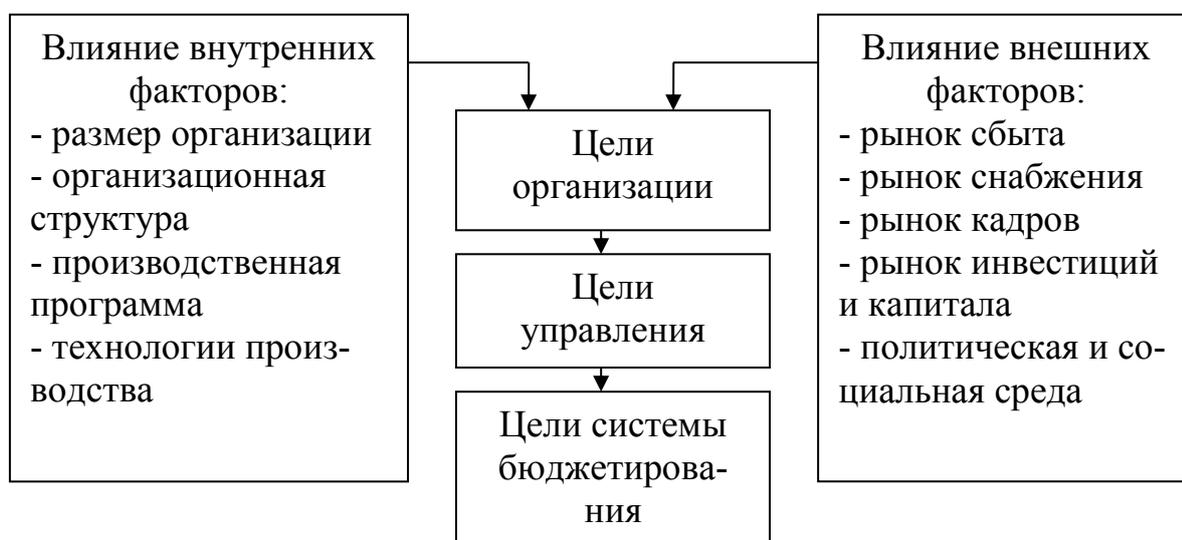


Рисунок 4.2 – Влияние внешней и внутренней среды на систему управления организации

Изменения, происходящие во внутренней и внешней среде, оказывают соответствующее воздействие на функционирование организации в целом и ее системы бюджетирования в частности. Поэтому, чтобы организовать эффективную работу системы бюджетирования, необходимо учитывать влияние каждого из этих факторов.

В рамках влияния внешних факторов ключевую позицию занимает рынок сбыта. Рынок сбыта включает в себя существующих и потенциальных покупателей продукции, а также существующих и потенциальных конкурентов.

Немаловажным внешним фактором, оказывающим влияние на организацию системы бюджетирования, является рынок снабжения, где организациями приобретаются средства производства. Организации в обязательном порядке должны осуществлять бюджетирование затрат на закупку (приобретение) сырья, основных и вспомогательных материалов.

Рынок кадров – это совокупность влияния таких качеств работников, как: уровень образования, профессиональный опыт, способность принимать решения и нести за них ответственность.

В рамках внешней окружающей среды большое значение имеет такой фактор как политическая среда, то есть требования действующего законодательства. При создании системы бюджетирования следует учитывать требования законодательства и общие

принципы управления организацией. Менее ощутимо влияние на организацию таких внешних факторов как рынок инвестиций и капитала, политическая и социальная среда.

Важнейшим внутренним фактором, оказывающим влияние на организацию системы бюджетирования, является величина организации. В небольших и средних организациях для выполнения функции системы бюджетирования вводится должность бухгалтера-аналитика, осуществляющего в целом ведение и координацию системы бюджетирования.

В более крупных организациях создаются специальные структуры (отделы, департаменты или подразделения) для осуществления функций системы бюджетирования: планирования, контроля и управления.

Организационная структура организации оказывает решающее влияние на организацию системы бюджетирования. Исходя из организационной структуры, устанавливают количество, содержание бюджетов, применяемые методы контроля и формы отчетов.

Под производственной программой понимается совокупность всех продуктов, работ и услуг, которые организация предлагает на рынке. Бюджетирование производственной программы имеет своей задачей разработку системы информационного обеспечения и отчетности, что делает возможным принятие решений об изменении и дополнении программы. Система бюджетирования должна быть организована таким образом, чтобы обеспечить возможность текущего планирования и контроля по видам продукции и ассортиментным позициям.

На систему внутренней управленческой отчетности, построенную в рамках системы бюджетирования, значительное влияние оказывает технология производства. Изменение технологии производства продукции является очень сложным и дорогостоящим процессом. Однако при правильной организации учета затрат по элементам и статьям калькулирования, по центрам затрат и по выпускаемым продуктам можно четко показать, как изменятся результаты производственного процесса при изменении технологии производства.

Находясь под постоянным влиянием окружающей среды, организации должны существовать в условиях ограниченной стабильности, и в такой ситуации бухгалтер-аналитик выполняет функции

«навигатора», осуществляя координацию и оказывая всевозможную помощь в решении проблем организации.

Итак, определено, что бюджетирование – это процесс составления и реализации такого документа, как бюджет, в практической деятельности компании.

Бюджетный процесс не ограничивается лишь стадией составления сводного бюджета. Вообще-то, технология бюджетирования во времени – это непрерывный трехэтапный цикл. Бюджетный процесс должен быть непрерывным, то есть завершение анализа исполнения бюджета отчетного периода должно совпадать по времени с разработкой бюджета следующего периода (рисунок 4.3).

На рисунке представлена последовательность выполнения этапов бюджетирования. На первом этапе определяются цели, стоящие перед руководством организации или структурного подразделения, далее формулируют проблему и, используя данные системы учета, разрабатывают пути ее возможного решения. В результате анализа и оценки возможных вариантов решения разрабатывается и утверждается плановое решение.

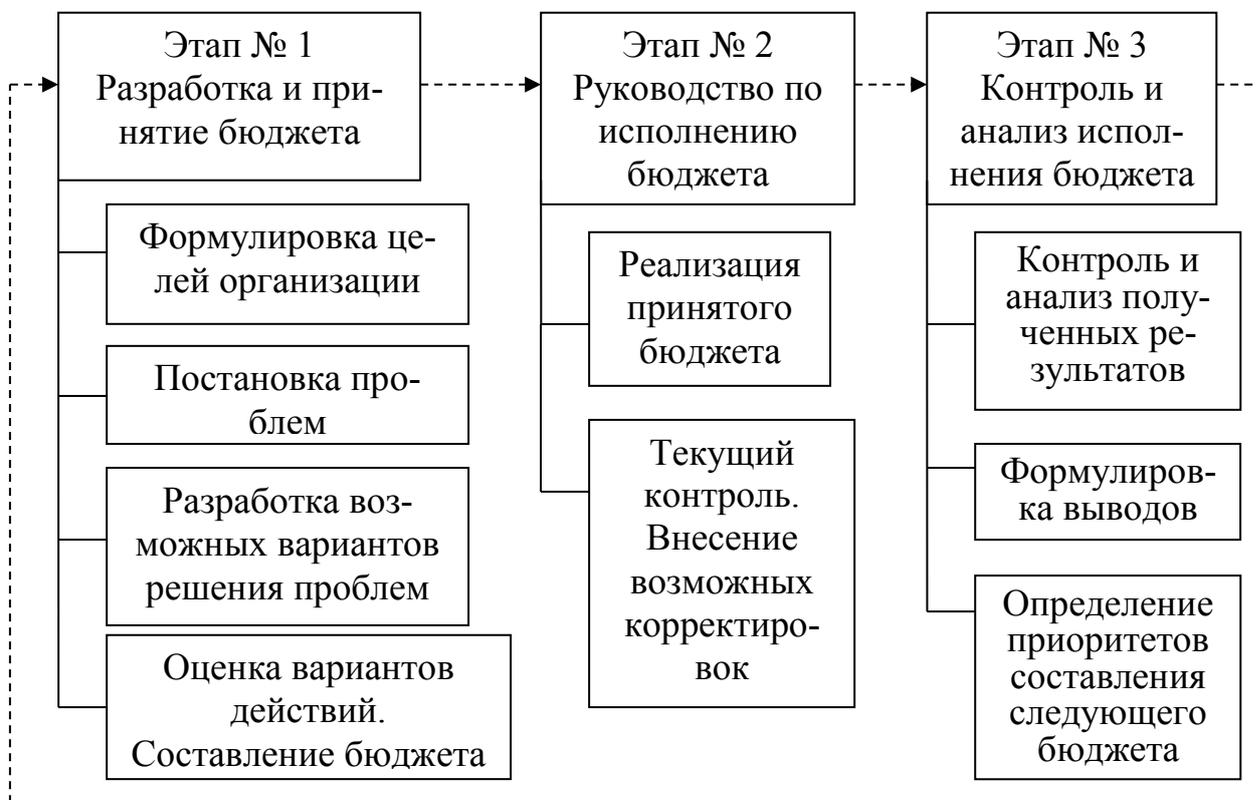


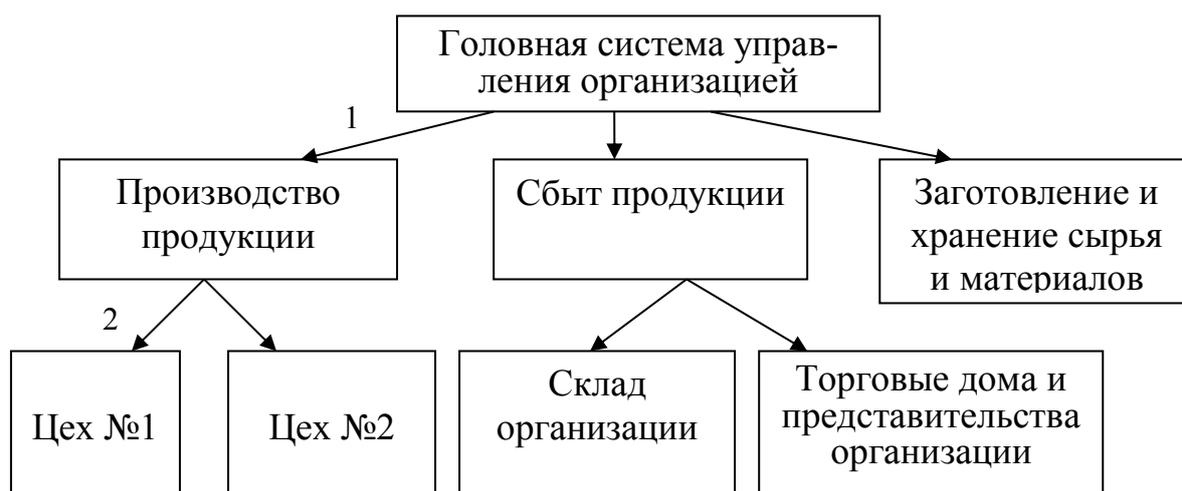
Рисунок 4.3 – Цикл процесса бюджетирования

Реализация принятого управленческого решения сопровождается текущим контролем и при необходимости внесением корректирующих мероприятий. Следующими управленческими действиями будет контроль и анализ отклонений, определение приоритетных направлений развития бюджетирования.

Основная задача организации системы бюджетирования состоит в увязке процесса планирования с уровнями иерархии управления организацией. Необходимо четко определить, какие позиции отдельных уровней иерархии и в какой последовательности должны участвовать в процессах бюджетирования.

В период развития и существования социалистического общества наиболее характерной для отечественных организаций формой планирования было планирование по принципу «сверху вниз». При применении в процессе бюджетирования данного метода руководством организацией определяются «верхние» цели и задачи главных бюджетов, а подчиненные бюджеты выводятся из соответствующих вышестоящих бюджетов.

Такая форма планирования характерна для организаций с централизованной организационной структурой управления. Возможность применения данной формы планирования организациями представлена нами на рисунке 4.4.

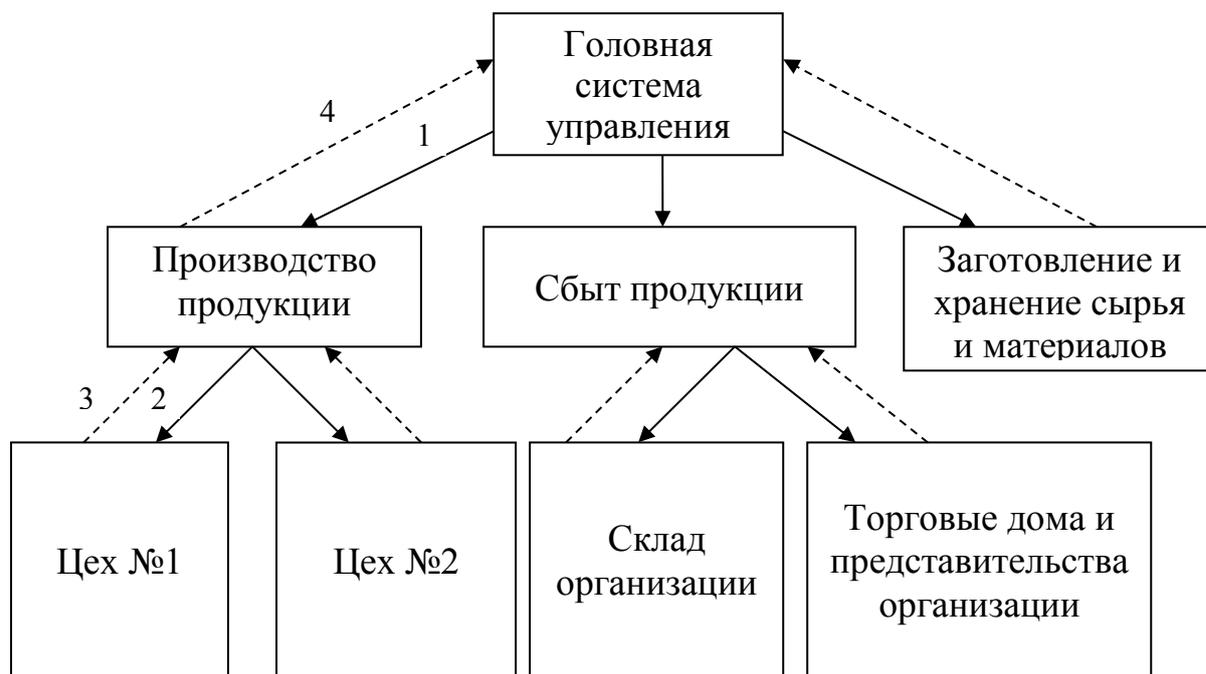


1, 2 – последовательность подачи информации

Рисунок 4.4 – Последовательность формирования бюджетов по принципу «сверху вниз»

Предложенная система бюджетирования носит ярко выраженный централизованный характер. При этом от высших уровней иерархической структуры управления к низшим пошагово передается информация бюджетной системы. Основным преимуществом данной формы планирования является направленность процесса бюджетирования на выполнение главных целей организации. Недостатком этой системы можно назвать отсутствие полномочий у менеджеров среднего звена самостоятельно корректировать, дополнять и разрабатывать отдельные составляющие бюджетов структурных подразделений организации.

В противоположность рассмотренной методике формирования бюджетов по принципу «сверху вниз» предложим порядок составления бюджетов по принципу «обратной связи». Хронологическая последовательность потоков информации при данной системе бюджетирования представлена на рисунке 4.5.



1, 2, 3, 4 – последовательность подачи информации

Рисунок 4.5 – Последовательность формирования бюджетов по принципу «обратной связи»

Такая форма планирования в большей степени подходит для организаций с децентрализованной организационной структурой управления. Планирование по принципу «обратной связи» начинается на верхних уровнях организации, где устанавливаются главные цели. На их основе нижестоящие уровни разрабатывают подцели и подбюджеты для проверки возможностей реализации центральных целей и задач организации. Затем начинается обратный поток информации, в ходе которого бюджеты нижних уровней поэтапно координируются и сводятся воедино. Завершается процесс окончательным утверждением целей и бюджетов со стороны высшего руководства организации.

Сильным преимуществом данной формы планирования является более глубокая детализация информации и высокая мотивация нижних уровней структуры управления организацией. Данная система позволяет руководству задавать основные цели и задачи процесса бюджетирования в форме средних обобщенных данных и плановых предпосылок, которые ориентируют менеджеров структурных подразделений при разработке и составлении бюджетов и подбюджетов. Определение средних обобщенных показателей осуществляется на основе стратегических планов развития организации, разработанных на основе анализа результатов работы прошлых лет и с учетом основных тенденций развития в будущем.

Для гармонизации работы процесса бюджетирования и процесса управления организацией следует применять ту форму планирования, которая в большей степени соответствует организационной структуре организации.

Для организации эффективной системы бюджетирования в организации следует придерживаться определенной последовательности действий (плана), которая должна быть определена во внутреннем распорядительном документе. Такой документ может быть разработан бухгалтером-аналитиком самостоятельно и должен определять основные задачи и функции бюджетной системы, устанавливать последовательность и порядок процессов планирования и контроля.

Такой документ должен представлять собой некий план, на основе которого следует осуществлять построение системы бюджетирования. Разработка и применение такого документа в организации позволит решить следующий круг задач:

- повысить уровень информативности процесса управления организацией;
- повысить эффективность планирования, контроля и анализа исполнения заданных величин;
- повысить уровень компетентности сотрудников;
- повысить мотивацию персонала организации на достижение поставленных целей.

Важным моментом в системе бюджетирования является разграничение задач и полномочий по составлению бюджетов и управлению процессом бюджетирования, направленным на обеспечение функционирования и дальнейшее развитие данной системы. В большей степени это зависит от размера организаций: в небольших и малых организациях руководство отвечает как за содержание процесса бюджетирования, так и за управление им; организации средних размеров вводят специальные должности для управления системой бюджетирования. В крупных организациях следует создавать специальные отделы, обеспечивающие работу системы бюджетирования, согласуя при этом свои действия с руководителями структурных подразделений. Однако не стоит забывать и о том, что экономические выгоды, получаемые от применения системы бюджетирования, должны покрывать расходы по внедрению и содержанию данной структуры.

Для средних и малых предприятий с целью выполнения многочисленных задач управления бюджетным процессом экономически обоснованно будет внедрение должности бухгалтера-аналитика. В его обязанности должно входить организация и управление системой бюджетирования, а также разработка, составление и контроль исполнения бюджетов всех уровней. В процессе своей деятельности бухгалтеру-аналитику следует руководствоваться должностной инструкцией.

Одной из задач контроллинга является заблаговременная подготовка и предоставление информации, используемой в сфере управления организацией. В системе бюджетирования эта информация преобразуется в конкретные постановки целей для каждого структурного подразделения.

### 4.3 Структура и содержание генерального бюджета организации

Основной (генеральный) бюджет – это финансовое, количественно определенное выражение планов производства и сбыта продукции, необходимых для достижения поставленных целей.

Основной бюджет является связующим звеном, объединяющим планы различных видов деятельности компании. Как правило, бюджет составляется на ближайший или текущий год. По сути, он представляет собой детализированную количественную оценку потребности компании в различных ресурсах.

Основные этапы разработки генерального бюджета:

- Подготовка прогноза продаж.
- Определение объемов производства продуктов и услуг.
- Определение производственных и операционных затрат.
- Вычисление потоков платежей и финансовых потребностей.
- Подготовка базовых документов прогнозной финансовой отчетности.

Система бюджетирования должна охватывать все подразделения и функции организации, что является предпосылкой возможной консолидации отдельных бюджетов в сводный (генеральный) бюджет, а также взаимосвязи системы бюджетирования с системой внутренней управленческой отчетности. Схема сводного бюджета представлена на рисунке 4.6.

Сводный бюджет – это план деятельности организации на установленный период времени, он состоит из трех бюджетов: операционного, инвестиционного и финансового.

Инвестиционный бюджет рассматривает вопросы обновления и выбытия капитальных активов, а именно: основных средств, долгосрочных финансовых вложений.

Финансовый бюджет составляется с целью прогнозирования поступления и расходования денежных средств, а в более широком смысле – баланса оборотных средств и текущих обязательств для поддержания финансовой устойчивости организации в течение бюджетного периода.

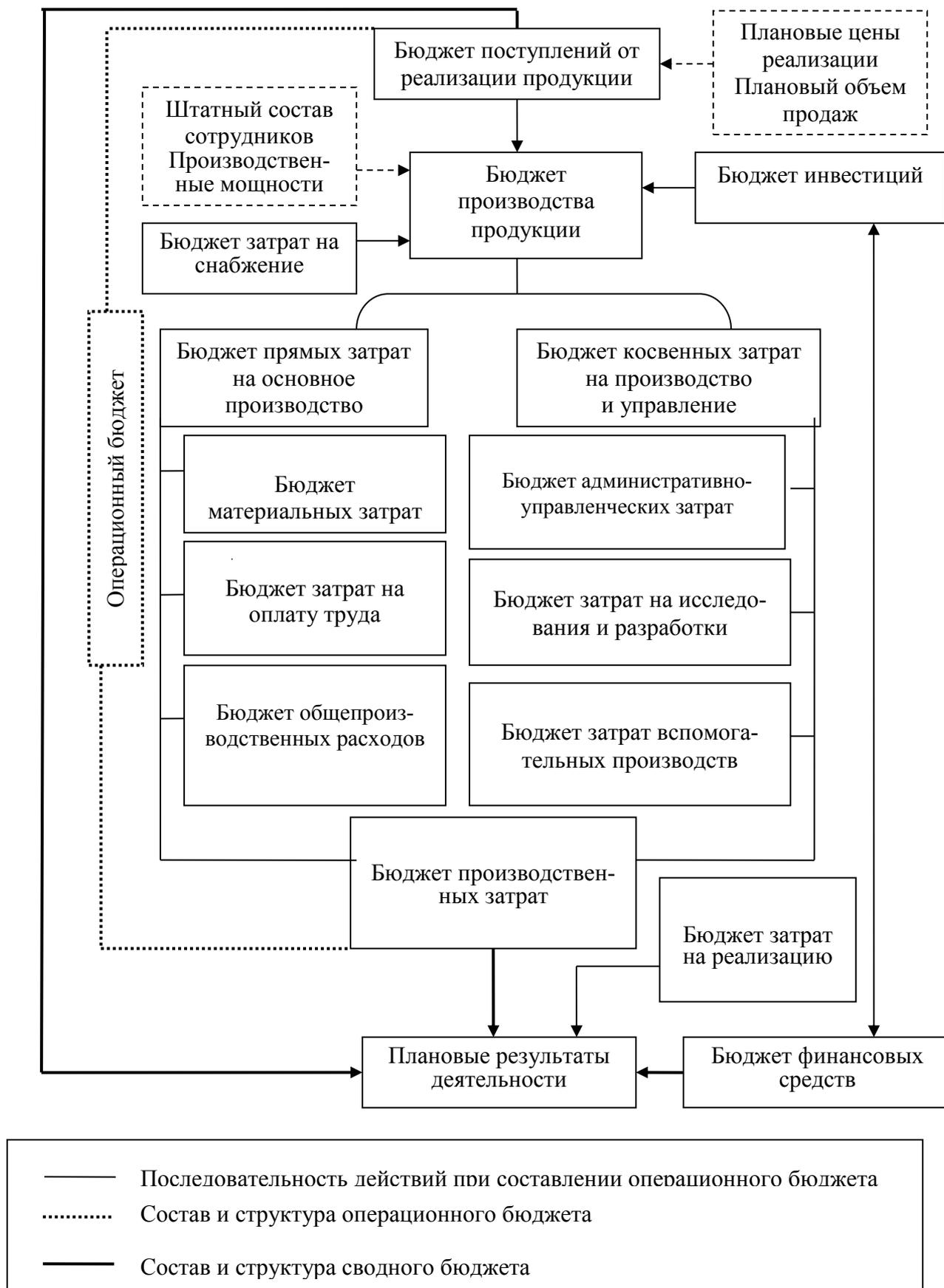


Рисунок 4.5 – Схема сводного бюджета

Операционный бюджет составляет основу сводного бюджета организации. Операционный бюджет рассматривает формирование будущих доходов и расходов от обычной деятельности хозяйствующего субъекта и состоит из бюджета продаж, бюджета производства, бюджета затрат на снабжение и других подбюджетов.

Данные о прогнозе объема продаж формируются в отделе маркетинга. Качество прогноза зависит от реализации отделом маркетинга следующих функций:

- стратегический маркетинг (сегментация рынка, определение наиболее перспективных продуктов);
- операционный маркетинг;
- поиск новых покупателей и каналов сбыта.

Будущий объем продаж зависит от многих внешних и внутренних факторов, к наиболее существенным относятся:

- объем продаж предшествующих периодов;
- производственные мощности;
- зависимость продаж от макроэкономических показателей (уровня занятости, цен, уровня личных доходов и т.д.);
- рентабельность продукции;
- эффективность изучения рынка, рекламных кампаний;
- ценовая политика, качество продукции;
- конкуренция;
- сезонные колебания.

При разработке методики организации системы бюджетирования необходимо учитывать особенности производства и индивидуальные характеристики организации.

Основным параметром, оказывающим значительное влияние на структуру системы бюджетирования, является глубина детализации составления бюджетов (рисунок 4.7).

Так, в рамках бюджета производства следует выделять подбюджеты по производственным подразделениям. Бюджет продаж целесообразней будет детализировать по центрам, ответственным за формирование доходов. В рамках формирования и развития бюджетной системы должна быть определена взаимосвязь между отдельными бюджетами, каждый из которых должен находиться в сфере ответственности определенного лица.

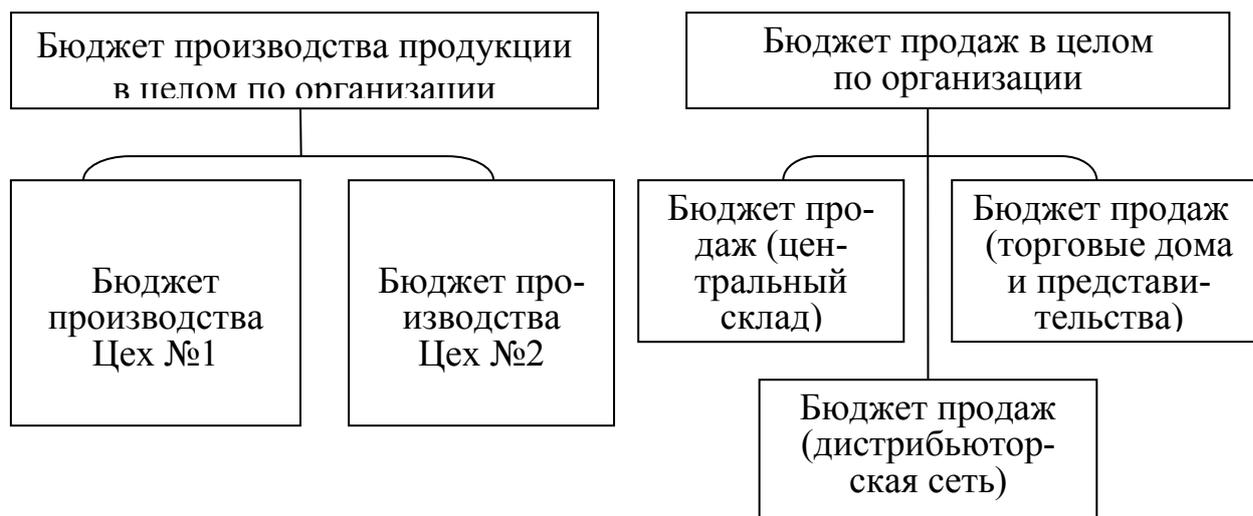


Рисунок 4.7 – Уровень детализации составления бюджетов производства и продаж

Немаловажным параметром, который следует учитывать при организации бюджетирования, является установление сроков бюджетного периода. Конечно, руководством каждой организации разрабатываются примерные планы развития на долгосрочную перспективу, но эта информация включается в себя только приблизительные расчеты и предварительные намерения действий организации и, как правило, не доступна менеджерам среднего звена. Бюджетный период устанавливает бухгалтер-аналитик, предварительно согласовав его с руководством. Наиболее оптимальным и приемлемым является составление бюджетов сроком на три месяца (квартал).

Такой подход к периодизации составления бюджетов совпадает с периодичностью составления фискальной отчетности, что в значительной степени облегчит работу бухгалтерии, являющейся основным «информационным центром» организации.

Для эффективной организации системы бюджетирования следует разработать внутренний документ, который позволил бы координировать данный процесс. К примеру, бюджетный регламент – это перечень норм, правил и порядок составления бюджетов. Данный документ должен включать себя такие основные элементы как: бюджетный период, график бюджетирования, бюджетный цикл, бюджетный контроллинг.

Также для организации эффективной системы бюджетирования необходимо:

- определить службы и должностные лица различного уровня управления, ответственные за все этапы составления, согласования и утверждения, оценки исполнения и контроля за всеми видами бюджетов в организации;

- распределить между ними функции и должностные обязанности, сферы компетенции и ответственности;

- определить «арбитра», т.е. должностное лицо в компании (из числа руководителей высшего звена), на которое будет возложена ответственность за окончательное решение по всем вопросам, касающимся подготовки окончательных вариантов решений по бюджетам и разрешению возникающих здесь конфликтов интересов:

- установить порядок взаимодействия между различными службами одного уровня управления и между службами различных уровней управления, что является необходимым для последующей организации бюджетного документооборота;

- закрепить в системе внутренних нормативных документов компании (положениях, приказах и должностных инструкций) распределение функций, обязанностей и полномочий.

### **Контрольные вопросы.**

1. Какова роль учетной информации в процессе управления организацией?

2. Каким требованиям должна отвечать учетная информация?

3. Какими качественными характеристиками должна обладать информация, формируемая в системе внутренней управленческой отчетности?

4. Определите основные этапы информационного обеспечения процесса принятия решений.

5. В чем сущность, значение и преимущества процесса бюджетирования?

6. Определите структуру и содержание генерального (общего) бюджета организации.

7. Какие виды информации лежат в основе составления бюджетов?

## ТЕСТЫ

1. Процесс бюджетирования начинается с формирования:
  - а) производственного бюджета;
  - б) бюджета продаж;
  - в) прогнозного отчета о движении денежных средств;
  - г) прогнозного отчета о финансовых результатах.
  
2. Бюджет закупок материалов составляется на основе
  - а) бюджета производства
  - б) бюджета продаж
  - в) бюджета материальных затрат
  - г) прогнозного отчета о прибылях и убытках.
  
3. Последним шагом в составлении операционных бюджетов является составление
  - а) бюджета производства
  - б) бюджета продаж
  - в) прогнозного отчета о прибылях и убытках
  - г) бюджета денежных средств.
  
4. Операционный бюджет включает:
  - а) бюджет продаж, производственный бюджет, прогнозный отчет о финансовых результатах;
  - б) бюджет продаж, производственный бюджет, прогнозный отчет о финансовых результатах, бюджет денежных средств;
  - в) прогнозный отчет о финансовых результатах, бюджет денежных средств, прогнозный бухгалтерский баланс;
  - г) бюджет денежных средств, прогнозный бухгалтерский баланс; бюджет инвестиций.
  
5. Процесс составления организацией бюджета называется
  - а) корректировкой смет;
  - б) планированием;
  - в) бюджетным циклом;
  - г) текущим контролем.

6. Финансовый бюджет включает:

- а) бюджет продаж, производственный бюджет, прогнозный отчет о финансовых результатах;
- б) бюджет продаж, производственный бюджет, прогнозный отчет о финансовых результатах, бюджет денежных средств;
- в) прогнозный отчет о финансовых результатах, бюджет денежных средств, прогнозный бухгалтерский баланс;
- г) бюджет денежных средств, прогнозный бухгалтерский баланс; бюджет инвестиций (капитальных вложений).

7. Статический бюджет предусматривает:

- а) конкретный уровень деловой активности
- б) несколько вариантов деловой активности
- в) применение факторного анализа хозяйственной деятельности

8. Гибкий бюджет предусматривает

- а) конкретный уровень деловой активности
- б) несколько вариантов деловой активности
- в) сравнение только абсолютных значений показателей в денежном выражении
- г) сравнение только абсолютных значений показателей в процентном отношении

9. Генеральный бюджет - это

- а) совокупность планов, составленных для предприятия в целом
- б) совокупность планов, составленных для основных производственных подразделений
- в) операционный финансовый план
- г) прогнозный бухгалтерский баланс

10. По сферам деятельности выделяют бюджеты:

- а) бюджеты операционной, инвестиционной и финансовой деятельности;
- б) бюджеты заготовительной, производственной и сбытовой деятельности
- в) бюджеты производственной и финансовой деятельности.

### Задание.

Организация ООО «Соки Кубани» осуществляет производство и реализацию соковой продукции. Необходимо рассчитать плановый уровень прибыли предприятия за II квартал, посредством составления прогнозного отчета о финансовых результатах, то есть последовательно заполнить таблицы 1-16.

Таблица 1 – Бюджет продаж в целом по предприятию на II квартал

Вид продукции	Прогнозируемый объем продаж, тыс. л	Плановая цена реализации, руб.	Бюджет продаж, тыс. руб.
Соки, фасованные объемом 1 л	8 200	23,74	
Соки, фасованные объемом 0,2 л	2 100	32,96	
Итого	10 300	X	

Таблица 2 – Нормы расхода сырья и основных материалов, установленные технологией производства

Показатель	Норма расхода сырья		Стоимость одной единицы запаса, руб.	
	Соки, фасованные объемом 1 л	Соки, фасованные объемом 0,2 л	Соки, фасованные объемом 1 л	Соки, фасованные объемом 0,2 л
Концентрат, кг.	0,20		41,15	
Вода артезианская, л	0,80		0,20	
Упаковочный материал, шт.: - основная упаковка - крышка	1 1	X	3,52 0,60	X
Упаковочный материал, шт.: - основная упаковка - соломка	X	5 5	X	2,46 0,18

Показатель	Норма расхода сырья		Стоимость одной единицы запаса, руб.	
	Соки, фасованные объемом 1 л	Соки, фасованные объемом 0,2 л	Соки, фасованные объемом 1 л	Соки, фасованные объемом 0,2 л
Прочие упаковочные материалы:				
- лента, м	0,05	0,10	0,08	
- чернила, г	0,01	0,05	0,02	

Таблица 3 – Бюджет потребности в основных материалах по плану производства на II квартал

Вид материала	Потребность в материалах по видам продукции		Всего потребности в материалах
	Соки, фасованные объемом 1 л. Расход на: 1л / 8200 л	Соки, фасованные объемом 0,2 л. Расход на: 1л / 2100л	
Концентрат, кг	/	/	
Вода артезианская, л	/	/	
Упаковочный материал, шт.: - основная упаковка - крышка	/	X	
Упаковочный материал, шт.: - основная упаковка - соломка	X	/	
Прочие упаковочные материалы: - лента, м - чернила, г	/	/	

Таблица 4 - Бюджет прямых материальных затрат  
на II квартал в ООО «Соки Кубани»

Вид материалов	Потребность в материале		Стоимость материала, руб.	Бюджет прямых материальных затрат, тыс. руб.		
	Соки, фасованные объемом 1 л	Соки, фасованные объемом 0,2 л		Соки, фасованные объемом 1 л	Соки, фасованные объемом 0,2 л	Всего
Концентрат, кг						
Вода артезианская, л						
Упаковочный материал, шт.: - основная упаковка - крышка						
Упаковочный материал, шт.: - основная упаковка - соломка						
Прочие упаковочные материалы: - лента, м; - чернила, г						
Всего						

Затраты труда, необходимые для производства планового объема продукции представлены в таблице 5.

Таблица 5 - Затраты труда, необходимые для изготовления заданной уровня производства, по видам продукции, чел.-ч

Вид продукции	Затраты рабочего времени дневные	Затраты рабочего времени вечерние	Затраты рабочего времени ночные	Итого затрат
Соки, фасованные объем 1 л	20 460	3 720	5 580	29 760
Соки, фасованные объем 0,2 л	10 230	1860	2 790	14 880
Итого	30 690	5 580	8 370	44 640

Таблица 6 - Расходы по оплате дневного рабочего времени

Вид продукции	Затраты рабочего времени дневные, чел.-ч	Тарифная ставка оплаты одного чел.-ч, руб.	Бюджет дневных затрат труда, тыс. руб.
Соки, фасованные объем 1 л	20 460	85	
Соки, фасованные объем 0,2 л	10 230	85	
Итого	30 690	X	

Таблица 7 - Расходы по оплате вечернего рабочего времени

Вид продукции	Затраты рабочего времени вечерние, чел.-ч	Тарифная ставка оплаты одного чел.-ч, руб.	Бюджет вечерних затрат труда, тыс. руб.
Соки, фасованные объем 1 л	3 720	102	
Соки, фасованные объем 0,2 л	1860	102	
Итого	5 580	X	

Таблица 8 - Расходы по оплате ночного рабочего времени

Вид продукции	Затраты рабочего времени ночные, чел.-ч	Тарифная ставка оплаты одного чел.-ч, руб.	Бюджет ночных затрат труда, тыс. руб.
Соки, фасованные объем 1 л	5 580	119	
Соки, фасованные объем 0,2 л	2 790	119	
Итого	8 370	X	

Используя данные вспомогательных расчетов, представленные в таблицах 5-8, составьте бюджет прямых затрат на оплату труда цеха «Розлива и упаковки готовой продукции» на II квартал (таблица 9).

Решение:

Таблица 9 - Бюджет прямых затрат на оплату труда цеха «Розлива и упаковки готовой продукции» на II квартал

Вид продукции	Бюджет дневных затрат труда, тыс. руб.	Бюджет вечерних затрат труда, тыс. руб.	Бюджет ночных затрат труда, тыс. руб.	Бюджет прямых затрат труда, тыс. руб.
Соки, фасованные объем 1 л				
Соки, фасованные объем 0,2 л				
Итого				

Таблица 10 - Бюджет затрат на оплату труда, с отчислениями  
во внебюджетные фонды

Вид продукции	Прямые затраты труда, тыс. руб.	Отчисления во внебюджетные фонды, тыс. руб.	Бюджет затрат на оплату труда, с от- числениями во вне- бюджетные фонды, тыс. руб.
Соки, фасованные объем 1 л			
Соки, асованные объем 0,2 л			
Итого			

Помимо затрат на материалы и оплату труда основных производственных рабочих, в производственную себестоимость включают и другие расходы напрямую связанные с производственным процессом. Состав этих затрат определим в таблице 11.

Таблица 11 - Бюджет общепроизводственных затрат по цеху  
«Розлива и упаковки готовой продукции», тыс. руб.

Статьи затрат	Вид продукции		Всего
	Соки, фасован- ные объемом 1 л	Соки, фасованные объемом 0,2 л	
Амортизация производ- ственной линии	540	240	
Заработная плата с отчислениями	750	180	
Услуги вспомогательных производств в то числе:	3 200	800	
- подача пара на производ- ство	1 800	400	
- обслуживание комплекса водоочистки	600	200	
- ремонт оборудования	450	200	
- прочие услуги	150	150	
Затраты материалов	900	300	
Электроэнергия на произ- водственные нужды	500	200	

Статьи затрат	Вид продукции		Всего
	Соки, фасованные объемом 1 л	Соки, фасованные объемом 0,2 л	
Прочие затраты общепроизводственного характера	30	30	
Всего	5 920	1 750	

В системе бухгалтерского учета ООО «Соки Кубани» общепроизводственные расходы рассматриваются, как переменные и напрямую могут быть включены в себестоимость производимой продукции.

В таблице 12 составим бюджет совокупных затрат на производство продукции, используя:

- информацию бюджета материально-технического обеспечения процесса производства;
- данные бюджета прямых затрат на оплату труда и отчислений на социальные нужды;
- информацию бюджета общепроизводственных затрат на производство по видам продукции.

Производственная себестоимость, рассчитанная в таблице 12, включает все затраты связанные с производством готовой продукции.

Условием задачи определено, что плановый объем производства, будет соответствовать плановому объему продаж и тогда рассчитанная в таблице 12 себестоимость производства будет равна себестоимости продаж в бюджетном периоде.

В таблице 13 произведите расчеты маржинального дохода в целом по предприятию и по видам продукции. Сделайте выводы.

В таблице 14 нами представлены данные о бюджет косвенных затрат на производство и управление предприятием, на основе этих данных и информации о коммерческих затратах, приведенных в таблице 15, составьте проект отчета о финансовых результатах ООО «Соки Кубани» за II квартал.

По итогам решения задания и составления проекта о финансовых результатах (таблица 16) сформулируйте выводы.

Таблица 12 - Бюджет производственной себестоимости  
в целом по предприятию, тыс. руб.

Вид продукции	Бюджет прямых материальных затрат	Бюджет прямых затрат на оплату труда, с отчислениями во внебюджетные фонды	Бюджет переменной части общепроизводственных затрат	Бюджет производственной себестоимости, рассчитанной по переменным издержкам
Соки, фасованные объемом 1 л				
Соки, фасованные объемом 0,2 л				
Всего				

Таблица 13 - Расчет маржинального дохода по видам продукции

Показатель	Вид продукции		Всего
	Соки, фасованные объемом 1 л	Соки, фасованные объемом 0,2 л	
Планируемый объем продаж, тыс. л	8 200	2 100	
Плановая цена реализации одного литра продукции, руб.			X
Выручка от реализации продукции, тыс. руб.			
Себестоимость продаж, тыс. руб.			
Совокупный маржинальный доход, тыс. руб.			
Маржинальный доход на литр, руб.			

Таблица 14 – Бюджет косвенных затрат на производство и управление предприятием

Наименование статьи затрат	Бюджет постоянных расходов, тыс. руб.
Общехозяйственные расходы в том числе:	13 500
- административно-управленческие расходы по содержанию функциональных служб и дирекции предприятия	1 200
- амортизация и текущий ремонт зданий, сооружений, офисного и иного оборудования и инвентаря общезаводского назначения	750
- заработная плата административно-управленческого персонала с отчислениями	4 800
- налоги входящие в состав затрат на производство	1 000
- расходы по обеспечению безопасности труда и охране территории	300
- услуги связи, периодическая печать, пополнение информационной базы данных	150
- содержание лаборатории, расходы на исследование и разработки новых видов продукции	500

Таблица 15 – Бюджет коммерческих затрат на II квартал

Показатель	Сумма, тыс. руб.
Расходы по доставке	5 000
Расходы по содержанию торговых домов	17 000
Расходы на рекламу и маркетинг	10 000
Представительские и командировочные расходы	6 500
Прочие коммерческие затраты	4 000
Итого коммерческих затрат	42 500

Составьте проект отчета о финансовых результатах (таблица 16).

Таблица 16 - Проект отчета о финансовых результатах ООО «Соки Кубани»  
во II квартале, тыс. руб.

Показатель	Вид продукции		Проект отчета о финансовых результатах
	Соки, фасованные объемом 1 л	Соки, фасованные объемом 0,2 л	
Выручка от реализации			
Себестоимость реализованной продукции			
Маржинальный доход (валовая прибыль)			
Административно-управленческие расходы			
Коммерческие расходы			
Прибыль (убыток) от продаж			

## Глава 5. ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

### 5.1 Децентрализация управления и центры ответственности

Организационная структура организации влияет на динамику различных видов расходов и движение информационных потоков. В этом смысле организационная структура – это совокупность линий и зон ответственности, а также центров ответственности.

Согласно официальной терминологии CIMA (Chartered Institute of Management Accountants (Сертифицированный институт специалистов по управленческому учету)), центр ответственности – подразделение или организационная функция, за результаты деятельности которой непосредственно отвечает определенный менеджер [26].

В этом контексте иерархическую систему издержек применительно к структуре организации можно представить следующим образом (рисунок 5.1).

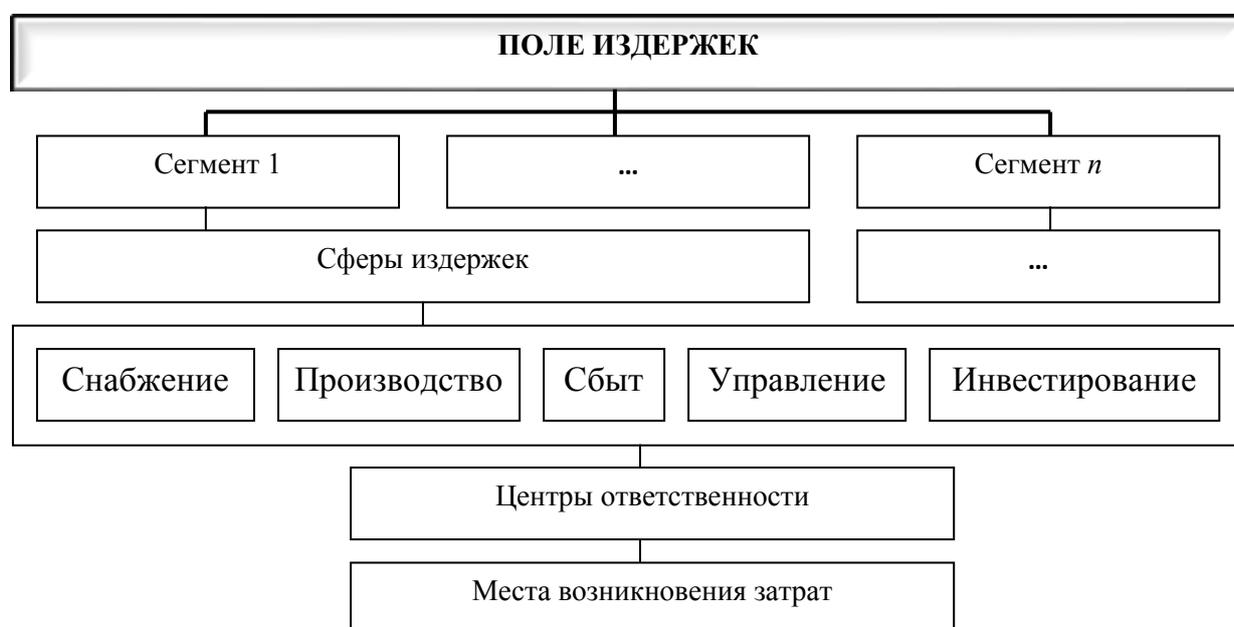


Рисунок 5.1 – Структура поля издержек организации

Поле издержек ограничено масштабами организации и представляет собой совокупность ее расходов независимо от их целево-

го назначения, степени завершенности процессов производственной деятельности и результатов производства.

Поле затрат организации подразделяется на сегменты. Существуют разнообразные способы их выделения. Критериями могут служить организационно-правовая форма компании, организационная структура, вид продукции, работ или услуг, группы потребителей, географические регионы и др.

Перечень сегментов, по которым организуется учет, устанавливается организацией самостоятельно и закрепляется в учетной политике. В каждом сегменте могут быть выделены сферы издержек, которые соответствуют фазам кругооборота авансированных средств (инвестирование, снабжение, производство, сбыт) и координируют все стороны деятельности организации (управление). Такое обособление затрат обусловлено их различным экономическим содержанием и ролью в создании продукта и новой стоимости, принадлежностью расходов к разным функциональным сферам деятельности организации.

Одним из важнейших условий внедрения управленческого учета является децентрализация управления, которая, в частности, проявляется путем вычленения из организационной структуры центров ответственности. Для них характерно:

- наличие контроля за формированием базовых показателей;
- наличие персональной ответственности менеджера, возглавляющего данный центр.

Цель организации учета по центрам ответственности (рисунок 5.2).

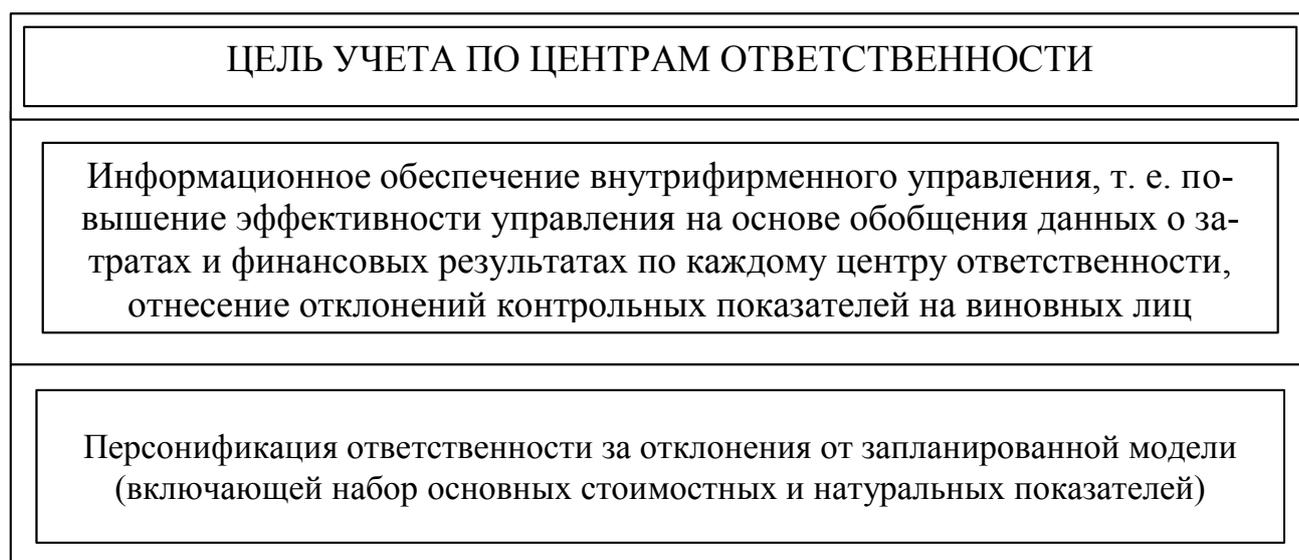


Рисунок 5.2 – Цели учета по центрам ответственности

Система учета по центрам ответственности организуется с учетом следующих основных принципов:

– определение контролируемых статей затрат и поступлений при условии, что менеджер должен отвечать только за те затраты и поступления, которые он может контролировать и на величину которых может оказать воздействие;

– персонализация учетных документов (т. е. введение в состав реквизитов документа фамилии менеджера или работника, отвечающего за конкретные статьи затрат и поступлений).

С позиции управления деление организации на центры ответственности должно отвечать следующим требованиям (рисунок 6.3).

Выделение центров ответственности зависит от типов организационной структуры. В таблице 6.1 представлены три главных типа, хотя в реальных экономических условиях отмечается их значительное разнообразие.

Следует отметить три варианта образования центра ответственности из подразделений, отраженных в организационной структуре (таблица 5.2).

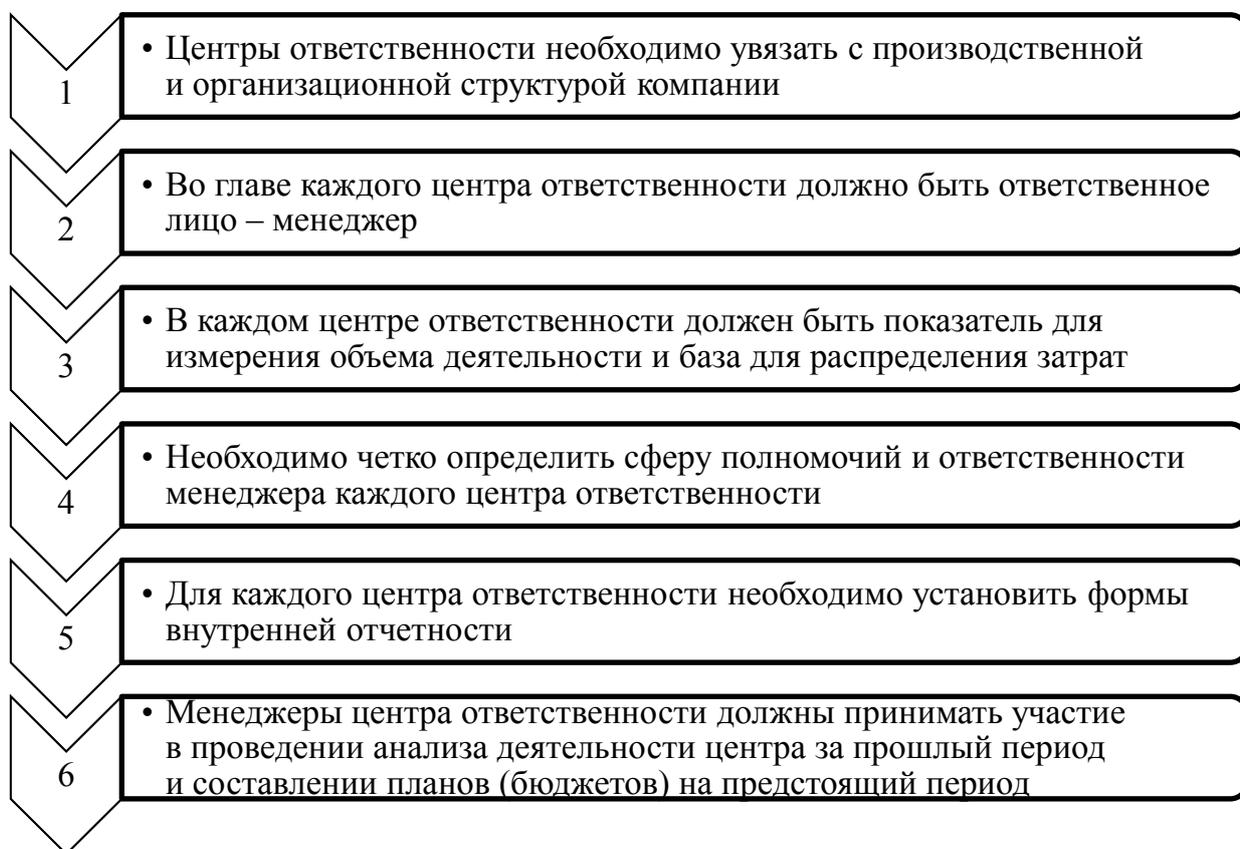


Рисунок 5.3 – Требования, которые следует соблюдать при децентрализации управления

Таблица 5.1 – Три основных типа организационных структур

Тип	Характеристика
Линейно-функциональная	Основана на разведении всех звеньев по функциональному признаку. Организационные звенья закрепляются обычно очень жестко, а иерархия практически неизменна. Есть ответственные за исполнение функций, но нет ответственных за конечный результат. Ответственность за него возникает только на самом верхнем уровне управления, что недостаточно
Дивизиональная	Выделение подразделений по продуктовому признаку, а функция используется только как признак группировки для подразделений, выполняющих общие для компании функции. Ключевым фактором формирования структуры становятся подразделения. Иерархия в дивизиональной структуре остается практически такой же жесткой, как и в функциональной. При этом сложности вызывают организация взаимодействия подразделений и проблема распределения ресурсов
Матричная структура	Функции здесь закреплены достаточно жестко, а подразделения становятся как бы плавающими и иерархия размывается. В такой структуре сотрудники оказываются в двойном подчинении: своему функциональному начальнику и руководителю проекта. Повышается ответственность за конечный результат

Таблица 5.2 – Варианты образования центров ответственности

Преобразование	Из отдельного подразделения при условии, что оно достаточно для установления единой ответственности как за выполняемые функции, так и за ее финансовый результат (вариант «один к одному»)
Объединение	Путем объединения нескольких подразделений с однотипными видами доходов или затрат; подразделений, выполняющих взаимосвязанный комплекс работ; осуществляющих разные функции, но получающих общий конечный результат только в одном из них (вариант «группировки»)
Выделение	Путем выделения из одного подразделения двух (или более) частей, каждая из которых получает статус отдельного центра финансовой ответственности в тех случаях, когда есть подразделение, которое в силу своих функциональных обязанностей устойчиво выполняет работу для нескольких подразделений (вариант «разделения»)

Классификация центров ответственности представлена на рисунке 5.4. Характеристика деятельности центров ответственности разных видов приведена в таблице 5.3.

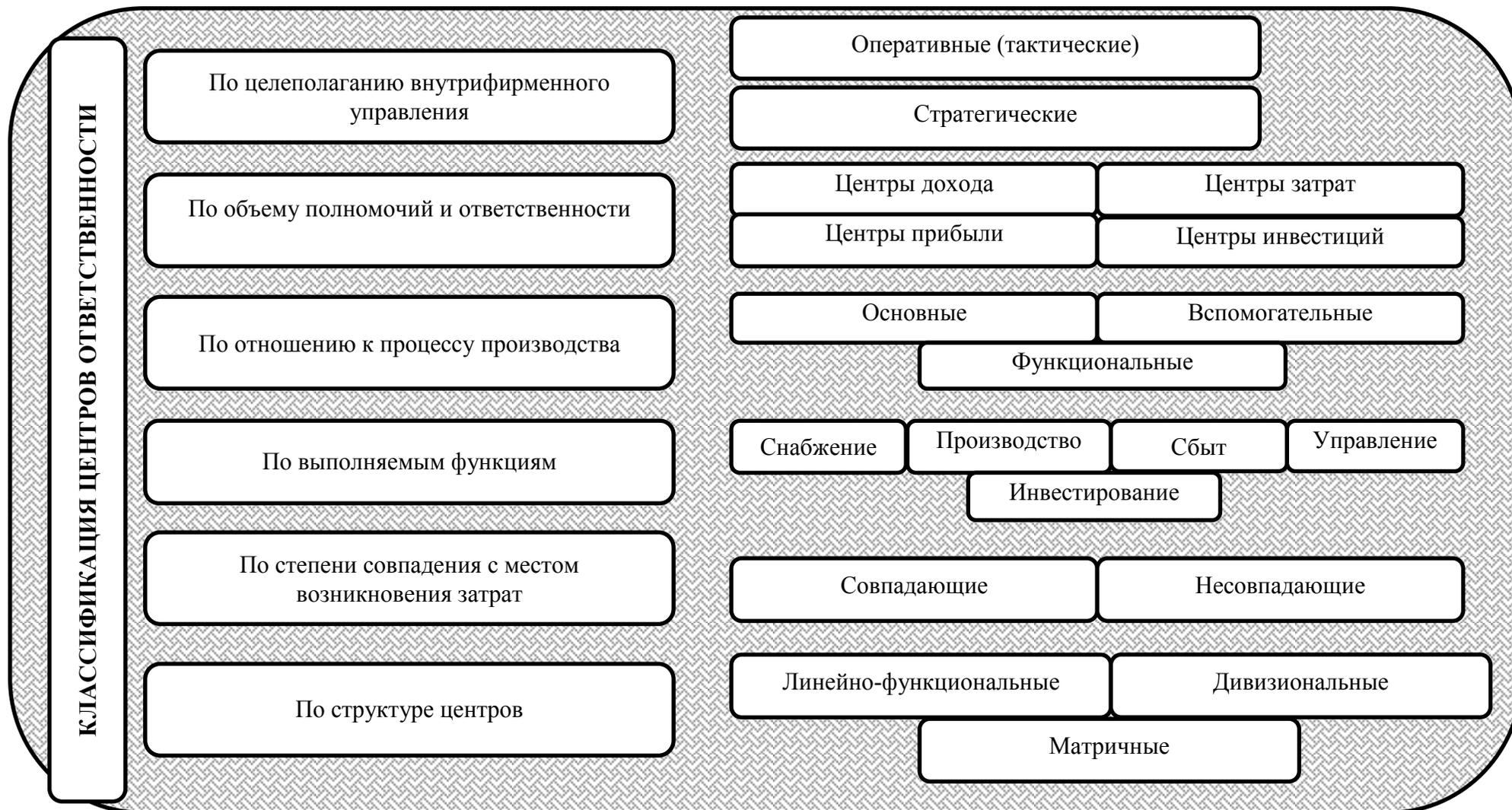


Рисунок 5.4 – Классификация центров ответственности

Таблица 5.3 – Виды центров ответственности

Признак классификации	Вид	Характеристика
По целеполаганию внутрифирменного управления	Оперативные (тактические)	Объектом является заданный текущий процесс, обеспечение выпуска и продажи продукции в заданных объемах и номенклатуре при оптимизации затрат
	Стратегические	Объектом являются стратегические направления развития компании
По объему полномочий и ответственности	Центр затрат	Подразделение, руководитель которого отвечает только за затраты. Примером может быть производственный цех, не выпускающий конечной или завершенной продукции и полуфабрикатов, управленческие и социальные службы и т. п. Центры затрат могут входить в состав других центров ответственности или существовать обособленно
	Центр доходов	Центр ответственности, руководство которого отчитывается только за получение доходов, при наличии возможности воздействовать на цены и объем деятельности. Пример – отдел сбыта, в задачи которого входят привлечение новых клиентов и увеличение объема продаж продукции. Отдел сбыта в то же время является и центром затрат: он несет затраты на заработную плату, представительские расходы, канцелярские принадлежности и т. д. Поскольку сбытовая функция доминирует, отдел следует рассматривать прежде всего как центр доходов
	Центр прибыли	Подразделение, руководитель которого ответственен не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности. Это могут быть отдельные компании в составе крупного объединения, филиалы, дочерние организации (торговые представительства, магазины, фирмы и т. п.). Их руководители имеют возможность контролировать все компоненты деятельности, от которых зависит величина прибыли: объемы производства и продаж, цены, затраты. Обычно центры прибыли включают несколько центров ответственности

Продолжение таблицы 5.3

Признак классификации	Вид	Характеристика
	Центр инвестиций	Подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного процесса, эффективность использования капитальных вложений. В отличие от центра прибыли, отвечающего за эффективность оборотного капитала, центр инвестиций отвечает уже за весь инвестированный в него капитал, имеет право управлять основными средствами и совершать инвестиции и дезинвестиции
По отношению к процессу производства	Основные	Осуществляют производство продукции, выполнение работ и оказание услуг для потребителей
	Вспомогательные (обслуживающие)	Участвуют в производственном процесс косвенно, оказывая услуги, выполняя работы или изготавливая продукцию, предназначенную не для потребителя, а для основных центров ответственности
	Функциональные	Обеспечивают контроль над затратами, возникшими во многих местах, но под воздействием одного центра ответственности
По выполняемым функциям	Снабжение	Контроль не только затрат на приобретение и заготовление товарно-материальных ценностей, но и величины материальных запасов, эффективной работы складского хозяйства, качества материальных ресурсов и т. п.
	Производство	Центр ответственности планирует, учитывает и контролирует затраты на производство продукции, объем и ассортимент выпускаемой продукции, ее качество, исчисляет ее себестоимость
	Сбыт	Контроль процессов и показателей отпуска и продаж продукции, работ, услуг
	Управление	Планирование, учет и контроль затрат на функционирование подразделений (службы главного технолога, бухгалтерии и т. д.) и определяет эффективность их деятельности
	Инвестирование	Подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного процесса

Окончание таблицы 5.3

Признак классификации	Вид	Характеристика
По степени совпадения с местом возникновения затрат	Совпадающие	Место затрат и центр ответственности (центр затрат) могут совпадать лишь в отдельных случаях, когда невозможна либо нецелесообразна более детальная дифференциация
	Несовпадающие	Наиболее частая ситуация (например, когда менеджер центра затрат несет ответственность за отклонения в затратах, возникших в другом подразделении – например, начальник отдела снабжения отвечает за обеспечение производственных подразделений сырьем соответствующих параметров)
По структуре центров	Линейно-функциональные Дивизиональные Матричные	Описаны выше при рассмотрении типов организационной структуры компании

Рассмотрим подробнее классификацию по объему полномочий и ответственности. Сущность центра затрат заключается в том, что руководитель подразделения (центра ответственности) отвечает только за затраты; связан с выполнением определенных функций, не имеющих четко выраженного измерителя объема деятельности. Целью этого центра является минимизация затрат.

Сущность центра дохода заключается в том, что руководитель подразделения (центра ответственности) отвечает за выпуск продукции в денежном выражении (доход), но не отвечает за расходы на продаваемые центром товары или услуги. Целью этого центра является максимизация дохода.

Цели центров прибыли и инвестиций представлены на рисунке 5.5.

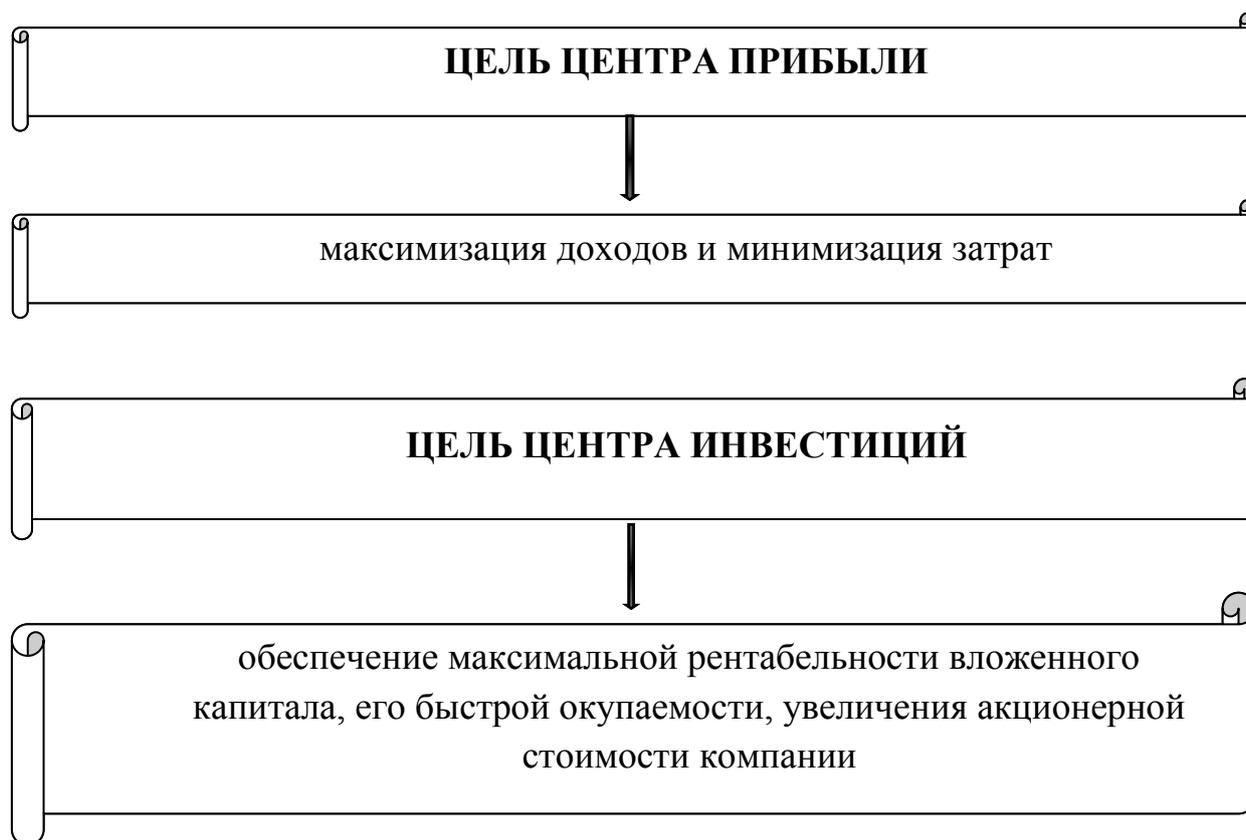


Рисунок 5.5 – Цель центров прибыли и инвестиций

Для рассмотрения сути классификации по степени совпадения с местом возникновения затрат необходимо рассмотреть сущность такой категории, как «место затрат».

Место затрат как экономическое понятие может использоваться для характеристики функциональной сферы деятельности, связанной с издержками. В более узком значении данная категория используется для обозначения территориально обособленного подразделения организации, где осуществляются расходы, чаще всего не связанные с персональной ответственностью за величину, целесообразность и экономическую обоснованность затрат.

Группировка затрат по местам потребления ресурсов предназначена для решения ряда основных задач (рисунок 5.6).

Эффективная система управления по центрам ответственности включает определенный алгоритм действий (рисунок 5.7).

Для оценки работы центров ответственности могут быть использованы показатели результативности и эффективности (рисунок 5.8). При этом следует использовать финансовые и нефинансовые показатели.

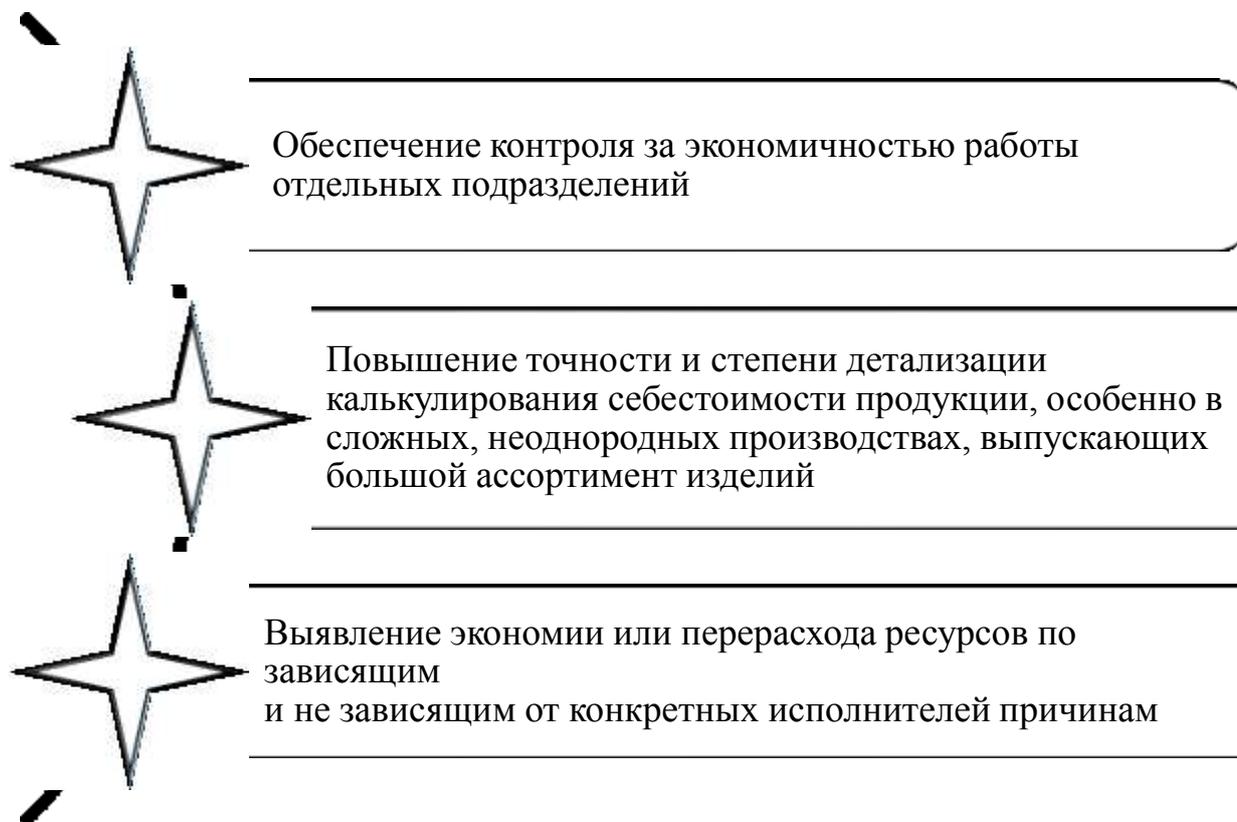


Рисунок 5.5 – Задачи группировки затрат по местам потребления ресурсов



Рисунок 5.6 – Алгоритм действий по формированию эффективной системы управления по центрам ответственности



Рисунок 5.7 – Показатели результативности и эффективности

Среди финансовых показателей для центра прибыли могут быть использованы прибыль от продаж, рентабельность продаж, рентабельность продукции; а для центра инвестиций – рентабельность активов, экономическая добавленная стоимость. Среди нефинансовых показателей центров дохода и прибыли можно использовать долю завоеванного рынка, объем и скорость выполнения заказов, число новых клиентов и др.

Выделение из поля затрат сегментов, центров ответственности, мест возникновения затрат позволяет разделить полномочия по управлению затратами между менеджерами различного уровня, осуществлять контроль за их формированием и определять виновных за возникновение непроизводительных затрат. Внедрение технологии управления по центрам ответственности переводит акцент от управления по функциям на управление по целям, служит сигнальной системой компании в механизме управления. Таким образом, учет по центрам ответственности используется для управленческого контроля.

Управленческий контроль определяется как процесс, с помощью которого менеджеры оказывают влияние на работников организации для действенного и эффективного выполнения организационной стратегии.

Учет по центрам ответственности – учетная система, существующая в рамках децентрализации управления путем выделения центров ответственности, обеспечивающая отражение, накопление, анализ и предоставление информации о затратах и финансовых ре-

зультатах и позволяющая оценивать и контролировать результаты деятельности структурных единиц и конкретных менеджеров.

Особенности учета по центрам ответственности представлены на рисунке 5.8.

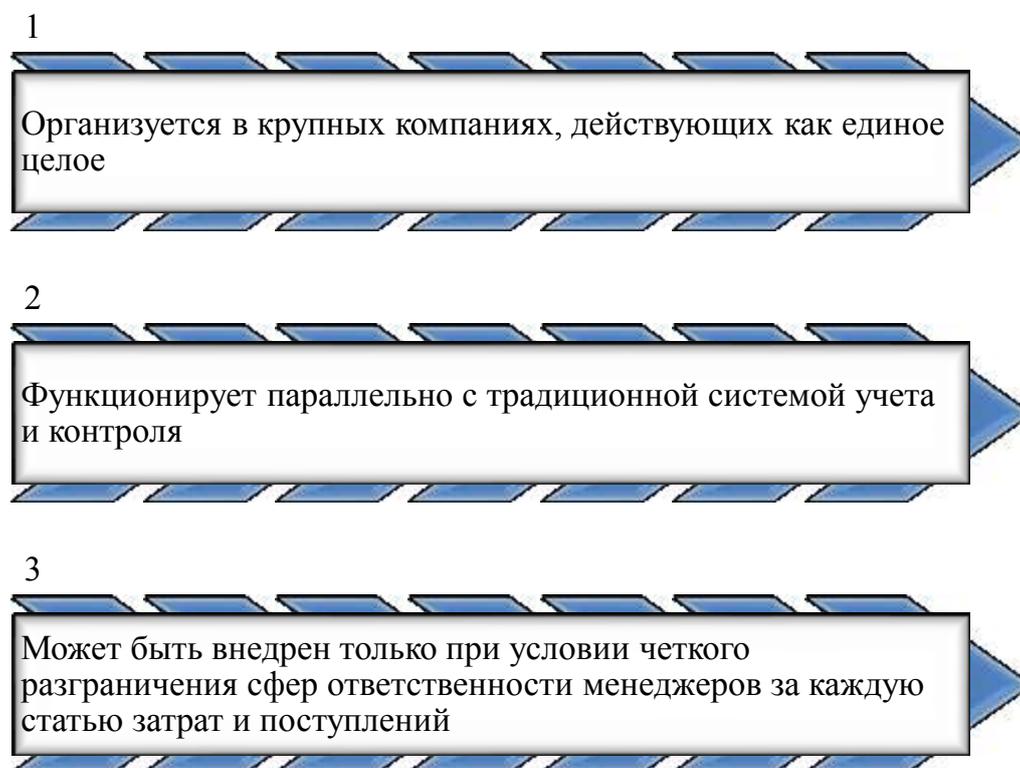


Рисунок 5.8 – Особенности учета по центрам ответственности

Недостатками децентрализации управления, на которые следует обратить внимание при организации учета по центрам ответственности, следует считать:

– возможность принятия руководителем центра ответственности решений, которые могут принести вред организации, в результате конфликта интересов подразделения и организации в целом (т.е. благополучие подразделения ставится выше, чем ущерб, причиненный организации). Например, если фонд премирования зависит от экономии затрат, то стремление к его максимизации может привести к снижению качества производимых изделий. В долгосрочной перспективе это приведет к ослаблению конкурентной позиции организации на рынке, т. е. цели отдельного подразделения и организации должны быть согласованы;

- дублирование функций при отсутствии жесткого разграничения зон ответственности, возможные конфликты подразделений;
- сбои в информационном потоке организации, если в должностных инструкциях не прописано своевременное предоставление определенной информации другим подразделениям.

## **5.1 Организация управленческой отчетности по центрам ответственности**

Внутренняя управленческая отчетность по центрам ответственности – это часть учетно-контрольного механизма организации, которая обеспечивает возможности более детального и основательного изучения положения организации и оказывает ощутимое воздействие на принятие стратегических и оперативных управленческих решений.

Одной из основных функций учета по центрам ответственности является обеспечение своевременной и достоверной информацией лиц, принимающих решения на всех уровнях руководства и управления. Данная информация составляет обычно коммерческую тайну организации, не подлежит опубликованию и носит конфиденциальный характер. Администрация организации самостоятельно устанавливает состав, сроки и периодичность представления внутренней отчетности по центрам ответственности.

Сущность учета по центрам ответственности сводится к проблеме определенного агрегирования учетной информации в объеме, необходимом руководству, пользователям для принятия своевременных, обоснованных управленческих решений на различных уровнях производственной деятельности. Причем степень детализации такой информации должна быть достаточной, но не избыточной. От того, насколько подробной и разносторонней представляется информация, зависят качество и своевременность принимаемых управленческих решений. То есть из всего потока учетной информации, поступающей к лицу, принимающему решения, должна выделяться та, которая представляет для него интерес.

Система учета по центрам ответственности и внутренней управленческой отчетности по ним должна выполнять единственную и самую важную задачу – предоставлять требуемую для принятия решений информацию в пригодном для использования виде. При этом применение специальных форм управленческой отчетности, отражающих ту или иную определенную сторону деятельности, позволяет не только получить ощутимые результаты, но и периодически оценивать качество информации и ее источники.

Работникам, ответственным за составление отчетов, необходимо регулярно анализировать качество и источники информации по местам возникновения и центрам ответственности, а анализом сложившихся ситуаций должны заниматься руководители. Если отдельные показатели формируются целым рядом подразделений, то принадлежащая нескольким владельцам информация должна быть однородной, что делает целесообразным организацию общих финансовых потоков.

Управленческая отчетность не может быть противопоставлена финансовой и налоговой, она лишь дополняет ее, предназначена для внутреннего использования и не может быть передана на сторону. Ее конфиденциальность должна быть обеспечена самой системой организации управленческого учета.

Информацию о показателях заинтересованные в ней менеджеры разных служб и центров ответственности получают через внутрипроизводственные планы и отчеты.

Одним из принципов формирования отчетности является принцип многоступенчатой отчетности по уровням управления, или «иерархический». Под принципом «иерархичности» отчетности подразумевается уменьшение детализированности отчетов по мере повышения ранга руководителя, которому они представляются. Суть такого подхода, называемого управлением по исключениям, заключается в том, что руководителю более высокого уровня управления нет необходимости проверять подробности отчетов, составленных на более низком иерархическом уровне, до тех пор пока не возникнет какая-либо управленческая проблема.

В целом по центрам ответственности необходимо учитывать и контролировать затраты и результаты, непосредственно зависящие от предоставленных руководителю соответствующего ранга полномочий, то есть составлять отчеты по уровням управления, а так-

же отчеты, дающие информацию об общем объеме потребленных ресурсов. Такие отчеты должны разрабатываться по всем подразделениям организации независимо от выполняемых ими функций. Подобные отчетные формы целесообразно формировать с периодичностью не чаще одного раза в месяц.

По формам предоставления внутренние отчеты составляются в табличной, графической или текстовой форме.

В системе управления деятельностью организации внутренняя управленческая отчетность центров ответственности служит одним из основных инструментов контроля и анализа производственных затрат, представляя собой синтезированную и обобщенную информацию о деятельности структурного подразделения.

Необходимость составления внутренней отчетности по центрам ответственности и выбор состава показателей их деятельности обусловлены рядом факторов:

- усилением ответственности и повышением результативности подразделений организации, отвечающих за достижение определенных показателей;
- содействием сбалансированности между фактическими и планируемыми значениями;
- выявлением внутрипроизводственных отклонений;
- содействием полноте и правильности ведения управленческого учета в организации.

Внутренняя отчетность центров ответственности – это система взаимосвязанных экономических показателей, характеризующих результаты деятельности данных центров за определенный период времени. Ответственное лицо центра для выполнения своих функций с установленной периодичностью и в определенном объеме должно составлять отчетность о деятельности своего подразделения, что позволит ему принимать оперативные и стратегические управленческие решения.

Вследствие различных потребностей, возникающих у руководителей, управленческая отчетность каждой коммерческой организации обладает своей спецификой. Объем и многообразие данных в управленческой отчетности позволяют сформировать более обширную картину о состоянии организации и сделать необходимые шаги к улучшению показателей в будущем. Однако количественный переизбыток отчетных сведений негативно отражается на ко-

нечной оценке результатов компании. Это выражается в том, что возникают трудности с выделением наиболее значимых событий из всей совокупности данных, что также сопровождается временными затратами и может повлечь за собой формирование неверных выводов. Поэтому для принятия эффективных решений нужно на внутрифирменном уровне разрабатывать информативные и наглядные формы управленческой отчетности в соответствии с индивидуальными особенностями деятельности организации.

Приведем примерные формы внутренней управленческой отчетности по центрам ответственности. Так представленная в таблице 5.9 форма отчета отражает ключевые сводные показатели по итогам деятельности организации в целом.

Таблица 5.9 – Форма управленческой отчетности для центров инвестиций

<b>Показатель</b>	<b>Центр инвестиций (значение показателя)</b>
Выручка	
Скидки	
Себестоимость	
Валовая прибыль	
Заработная плата	
Премии	
Прочие контролируемые расходы	
Контролируемая прибыль	
Арендная плата	
Прочие неконтролируемые расходы	
Текущая прибыль	
Накладные расходы	
Операционная прибыль до списания инвестиций	
Списание инвестиций	
Сальдо внереализационных расходов	
Финансовые расходы	
Чистая прибыль	
Рентабельность активов	
Рентабельность продаж	

Она позволяет руководству оценить величину наиболее крупных статей расходов (заработная плата, арендная плата и другие

расходы по мере необходимости). Также здесь расходы разделены на контролируемые и неконтролируемые, что помогает оценить возможность воздействия на них. В целях управления полезной является представленная информация о прибыли после списания отдельных расходов. Показатели рентабельности активов и продаж несут дополнительные сведения о том, насколько эффективна деятельность организации. Так, предлагаемая форма отчета не zagrożена детальными расшифровками и в то же время содержит важную управленческую информацию.

Раскрывая содержание структуры формы управленческой отчетности, представленной в таблице 5.10, отметим, что задачей центров прибыли является получение прибыли, поэтому управленческие отчеты должны содержать информацию о финансовых результатах, получаемых после списания каждого вида расходов.

Таблица 5.10 – Форма управленческой отчетности для центров прибыли

Показатель	Центр прибыли 1	Центр прибыли 2	Итого
Выручка			
Себестоимость			
Валовая прибыль			
Контролируемые расходы			
Заработная плата			
Прочие контролируемые расходы			
Контролируемая прибыль			
Неконтролируемые расходы, в т.ч.:			
– арендная плата			
– прочие неконтролируемые расходы			
Текущая операционная прибыль			
Накладные расходы			
Прибыль до списания инвестиций			

Раскрывая особенности структуры формы отчетности, представленной в таблице 5.11, необходимо отметить, что управленческий отчет для центров затрат представлен более детально в связи с расшифровкой затрат. Такая информация значима для руководства при определении доли каждого вида затрат в их общей сумме.

Таблица 5.11 – Форма управленческой отчетности  
для центров затрат

Показатель	Центр затрат 1	Центр затрат 2	Показатель	Центр затрат 1	Центр затрат 2
Заготовки и сырье			Текущий ремонт обслуживание оборудования		
Заработная плата			Хозяйственный инвентарь		
Отчисления во внебюджетные фонды			Прочие расходы		
Расходы будущих периодов, в т. ч.: - дизайнерские и конструкторские разработки - программное обеспечение			Представительские и маркетинговые расходы		
Амортизация			Командировочные расходы		
Проценты по кредитам			Неустойки, пени, штрафы		
Арендная плата			Интернет, связь		
Содержание и обслуживание зданий			Охрана		
Содержание и обслуживание транспорта			Итого		

К центрам доходов организации относят отдел продаж. Для него помимо получения доходов характерны различного рода сопутствующие затраты (маркетинговые затраты, затраты на рекламу и пр.), которые тоже необходимо контролировать (и оценивать их влияние на общий результат).

Таблица 5.12 – Форма управленческой отчетности  
для центров доходов

Показатель	Центр доходов 1	Центр доходов 2
Выручка		
Количество продаж		
Сопутствующие затраты, в т. ч.:		
– маркетинговые расходы		
– затраты на рекламу		
– затраты на стимулирование продаж		

Управленческая отчетность по центрам ответственности требует индивидуального подхода к ее составлению в конкретной организации. Общие положения, которых необходимо придерживаться при определении состава, содержания и форматов внутренней управленческой отчетности по центрам ответственности, таковы:

- управленческая отчетность должна быть существенной (релевантной) и полезной для принятия конкретных управленческих решений;
- внутренняя отчетность должна быть оперативной, чтобы позволить оказывать влияние на динамику результатов деятельности центра затрат;
- отчетность должна предоставляться конкретным адресатам в соответствии с их положением в иерархии управления;
- информация в отчетности должна быть достаточной (но не избыточной) для принятия на соответствующем уровне определенного управленческого решения;
- управленческая отчетность должна содержать данные текущего анализа и предполагать возможность проведения последующего анализа с минимальными затратами времени;
- отчетность должна быть понятна ее пользователям, в ней недопустимы ошибки и неточности;
- управленческая отчетность должна содержать информацию об отклонениях фактических показателей от плановых;
- затраты на подготовку управленческой отчетности не должны превышать экономического эффекта от ее использования.

Основными пользователями внутренней отчетности центров ответственности являются руководители и менеджеры всех иерархических уровней организации, а также персонал организации.

Таким образом, разработка и внедрение системы управленческой внутренней отчетности по центрам ответственности в организации предполагает осуществление следующих этапов:

- 1) определение основной цели деятельности центров ответственности;
- 2) исследование важности информации, предоставляемой центрами ответственности, для различных пользователей организации;
- 3) определение сроков получения информации для достижения поставленных целей;
- 4) назначение ответственных лиц за составление отчетности по центрам ответственности.

Данная глава отражает организационно-методические основы формирования учетной информации и составления внутренней управленческой отчетности по центрам ответственности, что позволит обеспечить оперативный контроль за эффективностью производственной деятельности организации в целом и его подразделений в частности.

### **Контрольные вопросы.**

1. Каковы цели учета по центрам ответственности?
2. Какие требования необходимо соблюдать при децентрализации управления.
3. Какие виды центров ответственности вы можете выделить?
4. Обозначьте особенности организации управленческой отчетности по центрам ответственности.
5. Определите ряд факторов, обуславливающих необходимость составления внутренней управленческой отчетности по центрам ответственности.
6. Обозначьте основные положения, которых рекомендованно придерживаться при определении состава, содержания и форматов внутренней управленческой отчетности по центрам ответственности.

## ТЕСТЫ

1. Организационная структура предприятия - это совокупность центров ответственности, которая включает в себя

- а) центр затрат, центр доходов
- б) центр прибыли, центр доходов
- в) центр затрат, центр доходов, центр инвестиций
- г) центр затрат, доходов, прибыли, инвестиций

2. Центры ответственности - это

а) подразделения, по которым имеется возможность учесть выполнение менеджерами своих обязанностей

- б) платежные документы
- в) обязательства
- г) административно-хозяйственная часть организации

3. Центр затрат – это сегмент организации, руководитель которого

- а) отвечает за затраты
- б) отвечает за выручку от продаж
- в) отвечает за затраты и выручку
- г) отвечает за инвестиции

4. Центр продаж – это сегмент организации, руководитель которого

а) отвечает за показатели платежеспособности и финансовой устойчивости

- б) отвечает за работу отдела кадров
- в) отвечает за работу отдела материально-технического снабжения
- г) отвечает за доходы

5. Центр инвестиций – это сегмент организации, руководитель которого

- а) отвечает за прибыль и эффективное ее инвестирование
- б) отвечает за транспортное обеспечение клиентов фирмы
- в) не несет ответственности за затраты, выручку от продаж и прибыль
- г) обеспечивает информацией об основных конкурентах

6. Уровень самостоятельности и ответственности центра затрат
- а) ниже уровня центра прибыли
  - б) выше уровня центра прибыли
  - в) выше уровня центра продаж
  - г) выше уровня центра инвестиций

7. Уровень самостоятельности и ответственности центра прибыли

- а) ниже уровня центра затрат и продаж
- б) выше уровня центра затрат и продаж
- в) ниже уровня центра инвестиций
- г) равен уровню центра затрат и продаж

8. Внутренняя управленческая отчетность по центрам ответственности должна выполнять следующую задачу –

- а) предоставлять требуемую для принятия решений информацию в пригодном для использования виде;
- б) составляться строго периодически и предоставлять всю информацию о результатах деятельности компании;
- в) обеспечивать информацией только сотрудников центра ответственности.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев. – М. : Вершина, 2007. – 512 с.
2. Адамов Н. А. Бюджетное планирование в организации / Н.А. Адамов, Г. А. Адамова // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 2.

3. Александрова А. В. Мониторинг показателей устойчивого развития промышленных предприятий на основе методологии контроллинга / А. В. Александрова // Контроллинг. – 2011. – № 1 (38).

4. Браун М. Г. Сбалансированная система показателей: На маршруте внедрения / М. Г. Браун / Пер. с нем.; под ред. В. Григорьевой. – 2-е изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 226 с.

5. Бухлаков М. И. Внутрифирменное планирование: учебник / М. И. Бухлаков. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 400 с.

6. Бухгалтерский учет и анализ : учеб. пособие / Ю. И. Сигидов, Г. Н. Ясменко, Е. А. Оксанич, М. С. Рыбьянцева, Н. Ю. Мороз. – Краснодар : КубГАУ, 2017. – 251 с.

7. Бухгалтерский финансовый учет : учеб. пособие / Ю. И. Сигидов, Г. Н. Ясменко, Е. А. Оксанич, М. С. Рыбьянцева. – М. : ИНФРА-М, 2015. – 367 с.

8. Бухгалтерское дело : учеб. пособие / Ю. И. Сигидов, А. И. Трубилин, М. С. Рыбьянцева, Г. Н. Ясменко, И. А. Заболотная, О. М. Игнатова; под ред. Ю. И. Сигидова и А. И. Трубилина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2014. – 208 с.

9. Власова Н. С. Система бюджетирования / Н. С. Власова, А. М. Бондарь // Информационное обеспечение эффективного управления деятельностью экономических субъектов: Материалы VII междунар. науч. конф., посвященной 80-летию Краснодарского края, 2017. – С. 81–85.

10. Власова Н. С. Контроллинг и его место в системе управления организацией / Н. С. Власова // Итоги научно-исследовательской работы за 2017 год : сб. статей по материалам 73-й науч.-практ. конф. преподавателей. – 2018. – С. 479–480.

11. Власова Н. С. Нормативное регулирование бухгалтерского учета и перспективы его развития в России / Н. С. Власова, Т. В. Метельская, И. А. Волошина // Современная экономика: проблемы, перспективы, информационное обеспечение : материалы VI Междунар. науч. конф., посвященной 95-летию Кубанского ГАУ и 15-летию кафедры теории бухгалтерского учета – 2017. – С. 295–298.

12. Власова Н. С. Основные аспекты бюджетирования в управленческом учете / Н. С. Власова, А. Б. Колесниченко // Экономическая наука в XXI в.: проблемы, перспективы, информаци-

онное обеспечение : материалы Междунар. науч. конф. – 2017. – С. 202–207.

13. Власова Н. С. Особенности учета затрат на предприятиях плодоовощной перерабатывающей отрасли Краснодарского края / Н.С. Власова // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2007. – № 27. – С. 251–262.

14. Власова Н. С. Организация системы управленческого учета как основа повышения эффективности управления предприятием: монография / Н. С. Власова. – Краснодар : КубГАУ, 2017. – 214 с.

15. Власова Н. С. Роль бухгалтера-менеджера в системе управления предприятием / Н. С. Власова // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2006. – № 20. – С. 162–170.

16. Власова Н. С. Повышение результативности системы бюджетирования, современные тенденции ее развития / Н. С. Власова // Экономический анализ: теория и практика, 2007. – № 21. – С. 54–56.

17. Власова Н. С. Современный уровень и перспективы развития управленческого учета / Н. С. Власова // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2006. – № 19. – С. 99–105.

18. Власова Н. С. Управленческий учет и анализ затрат на производство продукции / Н. С. Власова // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета – 2005. – № 16. – С. 71–87.

19. Ермакова Н. А. Бюджетирование в системе управленческого учета / Н. А. Ермакова. – М. : Экономистъ, 2004. – 187 с.

20. Ивашкевич В. Б. Оперативный контроллинг / В. Б. Ивашкевич. – М. : Магистр: ИНФРА-М, 2011. – 160 с.

21. Каплан Р. С. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р. С. Каплан, Д. П. Нортон; пер. с англ. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. – 304 с.

22. Карзаева Н. Н. Оценка и ее роль в учетной и финансовой политике предприятия : монография / Н. Н. Карзаева. – М., 2002.

23. Куликова Л. И. Дисконтированная стоимость: оценка активов и обязательств / Л. И. Куликова, К. А. Степанов // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 10 (130). – С. 26–32.

24. Мизиковский И. Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях / И. Е. Мизиковский. – М. : Экономистъ, 2006. – 199 с.

25. Николаева О. Е. Управленческий учет / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. – Изд. 4-е, дополн. – М. : Едиториал УРСС, 2003. – 320 с.

26. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федеральный закон от 6 декабря 2012 г. № 402-ФЗ. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru>.

27. Петрова Я. В. Модели и методы бухгалтерского учета в принятии управленческих решений / Я. В. Петрова, Н. С. Власова // Экономическая наука в XXI в.: проблемы, перспективы, информационное обеспечение. Материалы междунар. науч.-практ. конф. студентов, аспирантов, магистрантов и преподавателей, 2013. – С. 270–275.

28. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru>.

29. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации» [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru>.

30. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 06 октября 2008 г. № 107н. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru>.

31. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru>.

32. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru>.

33. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [Электронный ресурс] : утв.

приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru>.

34. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru>.

35. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации» [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru>.

36. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru>.

37. Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные активы и условные обязательства» [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru>.

38. Правила обследования несущих строительных конструкций зданий и сооружений [Электронный ресурс] : утв. постановлением Госстроя России от 21.08.2003 № 153. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru>.

39. Сигидов Ю. И. Бухгалтерский финансовый учет : учебник / Ю. И. Сигидов, Г. Н. Ясменко, Е. А. Оксанич, М. С. Рыбьянцева; под общ. ред. Ю. И. Сигидова и Г. Н. Ясменко. – Краснодар : КубГАУ, 2016. – 364 с.

40. Сигидов Ю. И. Взаимосвязь контроллинга и управленческого учета : монография / Ю. И. Сигидов, М. С. Рыбьянцева. – М. : ИНФРА-М, 2015. – 312 с.

41. Сигидов Ю. И. Механизм внедрения управленческого учета в учетную практику сельскохозяйственных организаций (теоретическое обоснование) : монография. / Ю. И. Сигидов, М. С. Рыбьянцева, А. А. Адаменко. – Краснодар : КубГАУ, 2008. – 581 с.

42. Сигидов, Ю. И. Определение сущности контроллинга: к постановке проблемы / Ю. И. Сигидов, Д. А. Баталов // Тр. Кубан. гос. аграр. ун-та. – 2011. – № 2 (29). – С. 13–18.

43. Сигидов Ю. И. Отраслевые особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях плодово-овощной перерабатывающей отрасли / Ю. И. Сигидов,

Н. С. Власова // Бухучет в сельском хозяйстве, 2013. – № 12. – С. 21–30.

44. Сигидов Ю. И. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / Ю. И. Сигидов, А. И. Трубилин. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2016. – 326 с.

45. Сигидов Ю. И. Развитие управленческого учета в рамках концепции кайдзен : монография / Ю. И. Сигидов, М. С. Рыбьянцева. – М. : ИНФРА-М, 2016. – 178 с.

46. Сигидов Ю. И. Совершенствование управленческого учета в строительстве: методика и практика : монография / Ю. И. Сигидов, А. С. Моисеенко. – Краснодар : КубГАУ, 2017. – 234 с.

47. Трубилин И. Т. Совершенствование управленческого учета и анализа затрат на предприятиях плодоовощной перерабатывающей отрасли : монография / И. Т. Трубилин, Ю. И. Сигидов, Н. С. Власова. – Краснодар : Кубанский ГАУ, 2007. – 262 с.

48. Управленческий учет : учеб. пособие / под ред. Ю. И. Сигидова и М. С. Рыбьянцевой. – М. : ИНФРА-М, 2015. – 240 с.

49. Управленческий учет : учебник / под ред. Ю. И. Сигидова. – Краснодар : КубГАУ, 2017. – 325 с.

50. Управленческий учет: учеб. пособие / пер. с англ. – Днепрпетровск: Баланс Бизнес Букс, 2007. – 624 с.

51. Управленческий учет / под ред. В. Паля и Р. Вандер Вила. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 480 с.

52. Управленческий учет : учеб. пособие / под ред. А. Д. Шеремета. – М. : ИД ФБК-Пресс, 2004. – 512 с.

53. Управленческий учет: официальная терминология СИМА / Пер. с англ. О. Е. Николаевой, Т. В. Шишковой. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 200 с.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ.....	3
Глава 1. Сущность, структура и назначение управленческой отчетности.....	5
1.1 Определение, цель и задачи управленческой отчетности ...	5
1.2 Виды и содержание управленческой отчетности.....	10
1.3 Требования к информации, содержащейся в управленческой отчетности .....	15
Глава 2. Формирование управленческой отчетности при применении системы «директ-костинг».....	24
2.1 Структура и содержание управленческих отчетов при применении системы учета по переменным затратам...	24
2.2 Принятие управленческих решений на основе учетной информации, содержащейся во внутренней отчетности.....	32
Глава 3. Взаимодействие системы информационного обеспечения и системы внутренней управленческой отчетности.....	40
3.1 Учетная информация и ее роль в процессе управления организацией.....	40
3.2 Организация системы внутренней управленческой Отчетности.....	42
Глава 4. Взаимосвязь системы бюджетирования и внутренней управленческой отчетности.....	51
4.1 Система информационного обеспечения как основа принятия управленческих решений.....	51
4.2 Бюджетирование как основа эффективного управления.....	55
4.3 Структура и содержание генерального бюджета организации.....	66
Глава 5. Децентрализация управления и центры ответственности.....	83
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	

Учебное издание

**Сигидов Юрий Иванович, Власова Наталья Сергеевна**

**У п р а в л е н ч е с к а я   о т ч е т н о с т ь**

*Учебное пособие*

В авторской редакции

Подписано в печать 00.00.2020. Формат 60 × 84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>.

Усл. печ. л. – 6,0. Уч.-изд. л. – 4,7.

Тираж 000 экз. Заказ №

Типография Кубанского государственного аграрного университета.  
350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13