

ВНУТРЕННЯЯ УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В ДЕЦЕНТРАЛИЗОВАННЫХ СТРУКТУРАХ УПРАВЛЕНИЯ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Д. С. Агапов

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 17 марта 2012 г.

Аннотация: *исследуются особенности структуры внутренней управленческой отчетности в разных типах организационных структур управления. Представлены разработанные формы внутренней управленческой отчетности по центрам затрат и центрам прибыли для функциональной и дивизиональной организационной структуры управления коммерческой организации.*

Ключевые слова: *внутренняя управленческая отчетность, центры ответственности, организационная структура управления.*

Abstract: *examining the features of the structure of the internal management reporting in different types of organizational structures. Offering the developed form of internal management reporting for cost centers and profit centers for functional and divisional organizational structure of the profit (making) organization.*

Key words: *internal management reporting, responsibility centre, organizational structures.*

Принятие нового Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – ФЗ БУ № 402-ФЗ) [2] обуславливает принципиальные изменения в практике ведения бухгалтерского учета и составлении на его информационной основе бухгалтерской (финансовой) отчетности. В нормах ФЗ БУ № 402-ФЗ содержатся общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности, в соответствии с которыми она «должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений» (п. 1 ст. 13 ФЗ БУ № 402-ФЗ). Также определяется, что «в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны» (п. 11 ст. 13 ФЗ БУ № 402-ФЗ). Однако данный закон не применяется при создании информации, необходимой для составления экономическим субъектом отчетности для внутренних целей. В связи с этим разработка состава, структуры и форм внутренней управленческой отчетности приобретает особую актуальность. Эту деятельность должен осуществлять экономический субъект, в частности, коммерческая организация, самостоятельно, исходя из масштабов ее деятельности, технологи-

ческого процесса и особенностей организационной структуры управления.

Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (далее – Концепция) [3] введено понятие «управленческая отчетность», которая «предназначена для использования в управлении хозяйствующим субъектом (руководством, другим управленческим персоналом)». В связи с этим содержание, периодичность, сроки, формы и порядок ее составления определяются экономическим субъектом самостоятельно. В Концепции определена главная цель в области управленческой отчетности, которая заключается в использовании ее в управлении хозяйствующим субъектом. Таким образом, внутренняя управленческая отчетность объективно занимает существенное место в информационном обеспечении экономического субъекта.

Управленческую отчетность возможно дифференцировать на общую (внешнюю) управленческую отчетность, внутреннюю управленческую отчетность о текущей деятельности и внутреннюю управленческую отчетность по центрам ответственности/сегментам деятельности [5]. Управленческая отчетность по центрам ответственности/сегментам деятельности, в свою очередь, дифференцируется на отчеты центров затрат, отчеты центров доходов, отчеты по центрам прибыли и отчеты по

центрам инвестиций. Отчеты центров затрат подразделяются на отчеты о производственных затратах по видам продуктов производства, отчеты о производственных затратах структурных подразделений. Отчеты центров доходов могут быть представлены в форме отчетов о доходах (выручке) по видам продуктов производства; отчетов о доходах (выручке) по видам (группам) потребителей; отчетов о доходах (выручке) по иным сегментам; отчета о движении денежных средств по центрам доходов/иным сегментам. Отчеты по центрам прибыли, как правило, имеют форму отчетов о прибылях и убытках по видам продукции; отчетов о прибылях и убытках по видам деятельности; отчетов о прибылях и убытках по иным сегментам; отчетов о маржинальной прибыли по видам продуктов производства (видам деятельности/иным сегментам).

В зависимости от степени централизации/децентрализации принятия решений, планирования и контроля в организационных структурах управления (ОСУ) экономических субъектов они подразделяются на централизованные и децентрализованные [4; 6]. К централизованным ОСУ относятся линейная, линейно-штабная и линейно-функциональная структура управления; к децентрализованным – функциональные (насколько в них дифференцируются виды деятельности), дивизиональные, матричные, сетевые. Наибольшую практическую значимость в деятельности экономических субъектов приобретают вопросы состава, структуры и форм внутренней управленческой отчетности в функциональных и дивизиональных ОСУ. Для примера их построения нами исследованы особенности производственного процесса, обуславливающего организационную структуру управления, и информационного обеспечения учета для формирования внутренней управленческой отчетности в ОАО «Хлебозавод».

В ОАО «Хлебозавод» осуществляется производство четырех групп изделий: хлеба, булочных изделий, бараночных изделий, кондитерских изделий. Производство осуществляется в двух производственных цехах: хлеба и булочных изделий – в цехе производства булочных изделий; бараночных и кондитерских изделий – в цехе производства кондитерских изделий. Характерные для ОАО «Хлебозавод» этапы производственного цикла, объединяемые в производственные линии, отражены в табл. 1.

В настоящее время в ОАО «Хлебозавод» принята линейно-функциональная, т.е. централизо-

ванная ОСУ, согласно которой происходит дифференциация производственных цехов (булочный цех, кондитерский цех), вспомогательных и административно-экономических служб (производственная лаборатория, ремонтно-строительный цех, отдел снабжения, бухгалтерия, отдел кадров, планово-экономический отдел, отдел маркетинга и др.). При этом центры ответственности не дифференцируются, вследствие чего объективно невозможно осуществлять управленческий контроль по структурным подразделениям (в частности, цехом производства булочных и кондитерских изделий), группам изделий, отдельным видам продуктов производства в разрезе групп изделий.

Предлагаем дифференцировать деятельность цехов основного производства в качестве центров затрат (ЦЗ). Тогда одной из отчетных форм внутренней управленческой отчетности центров производственных затрат может быть отчет о затратах на производство по соответствующим центрам затрат: ЦЗ₁ – цех производства булочных изделий; ЦЗ₂ – цех производства кондитерских изделий.

Общая схема его построения представлена в табл. 2.

Показатели табл. 2 сгруппированы по основным статьям затрат производственного характера с дифференциацией по центрам затрат.

Повысить наглядность отчета о затратах на производство можно путем представления данных в матричной форме, где по горизонтали отражаются отчетные показатели, а по вертикали – величина затрат по группам продукции (табл. 3).

Из табл. 3 можно получить информацию об общей величине затрат каждого вида с дифференциацией по группам продукции – по горизонтали, и о производственной себестоимости групп продукции – по вертикали. Поскольку информация об общехозяйственных затратах отражается лишь

Т а б л и ц а 1
Основные этапы производства в ОАО «Хлебозавод»

| Этапы производства | Производственная линия |
|---|------------------------|
| 1. Подготовка сырья 2. Замес теста 3. Брожение полуфабрикатов | Линия 1 |
| 4. Деление теста на куски определенной массы 5. Формование | Линия 2 |
| 6. Выпечка 7. Охлаждение | Линия 3 |
| 8. Упаковка | Линия 4 |

Т а б л и ц а 2
Отчет о затратах на производство за период, тыс.
руб. (суммы условные)

| Показатели | Сумма |
|--|----------------|
| Использование основного сырья по группам изделий | |
| булочный цех (ЦЗ ₁) | 19926,4 |
| кондитерский цех (ЦЗ ₂) | 255,0 |
| <i>Итого затрат по использованию основного сырья</i> | 20181,4 |
| Использование дополнительного сырья по группам изделий | |
| булочный цех (ЦЗ ₁) | 5581,0 |
| кондитерский цех (ЦЗ ₂) | 688,9 |
| <i>Итого затрат по использованию дополнительного сырья</i> | 6269,9 |
| Затраты топлива на производство по группам продукции | |
| булочный цех (ЦЗ ₁) | 593,9 |
| кондитерский цех (ЦЗ ₂) | 0,6 |
| <i>Итого затрат топлива</i> | 594,5 |
| Затраты на электроэнергию для производства продукции | |
| булочный цех (ЦЗ ₁) | 544,4 |
| кондитерский цех (ЦЗ ₂) | 69,6 |
| <i>Итого затрат электроэнергии</i> | 614,0 |
| Упаковка готовой продукции | |
| булочный цех (ЦЗ ₁) | 1478,0 |
| кондитерский цех (ЦЗ ₂) | 496,3 |
| <i>Итого затрат на упаковку продукции</i> | 1974,3 |
| Оплата труда основных производственных рабочих | |
| булочный цех (ЦЗ ₁) | 4775,2 |
| кондитерский цех (ЦЗ ₂) | 382,40 |
| <i>Итого затрат на оплату труда</i> | 5157,6 |
| Общепроизводственные расходы | |
| Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | |
| булочный цех (ЦЗ ₁) | 2257,4 |
| кондитерский цех (ЦЗ ₂) | 22,6 |
| Амортизационные расходы | |
| булочный цех (ЦЗ ₁) | 596,7 |
| кондитерский цех (ЦЗ ₂) | 6,3 |
| <i>Итого общепроизводственных расходов</i> | 2883,0 |
| Общехозяйственные расходы | 7550,0 |
| <i>Итого затрат на производство продукции</i> | 45224,7 |

на уровне экономического субъекта, постольку формирование полной производственной себестоимости по группам продукции на основании представленного отчета не представляется возможным.

Формирование более обобщенной информации о производственных затратах, аккумулированной

по нескольким центрам затрат, производится на основании отчета о производственных затратах по производственным линиям (табл. 4).

Затраты по линиям обобщаются на уровне цеха, формируя тем самым цеховую (сокращенную) производственную себестоимость продукции. В отчете также возможно отражение информации по цехам и общехозяйственных расходов, что формирует информацию о полной себестоимости продуктов производства.

Представленную отчетность возможно использовать в деятельности ОАО «Хлебозавод» при дифференциации в нем центров затрат и в условиях сохранения линейно-функциональной структуры управления. Однако рассчитывать финансовый результат на уровне хотя бы групп продукции возможно только при дифференциации центров прибыли (ЦП) в разрезе отдельных групп производимой продукции (хлеба, булочных изделий, бараночных изделий, кондитерских изделий). При сохранении линейно-функциональной ОСУ отчет о прибылях и убытках формируется по экономическому субъекту в целом, но в структуре показателей маржинального дохода, рассчитанных по группам производимой продукции (табл. 5).

Данные табл. 5 позволяют получать информацию о величине маржинальной прибыли, рассчитанной по прямым переменным производственным затратам, и о маржинальной прибыли, рассчитанной по совокупным переменным затратам в разрезе групп продукции. Общехозяйственные расходы в полной сумме вычитаются из общей маржинальной прибыли, не позволяя, тем самым, определить финансовый результат по группам продукции. Наделение руководителей производственных цехов функциями центров прибыли, наряду с применением современных методов распределения накладных затрат, по нашему мнению, позволит рассчитывать финансовый результат по группам продукции, а потенциально – и по видам. В исследуемой организации, в соответствии со сложившимся ассортиментом продукции и характером производства, могут быть выделены центры прибыли по группам выпускаемой продукции: хлеба, булочной продукции, бараночной продукции и кондитерской продукции. Тогда руководителям соответствующих центров прибыли вменяется контроль выручки от продаж и затрат по группам продуктов производства. Форма отчета о прибылях и убытках по хлебной продукции представлена в табл. 6.

Отчет о затратах на производство за период (матричная форма), тыс. руб. (суммы условные)

| Показатели | Группы изделий | | | | Всего затрат по статьям |
|--|----------------|----------|------------------|--------------|-------------------------|
| | Булочный цех | | Кондитерский цех | | |
| | Хлеб | Булочные | Бараночные | Кондитерские | |
| Использование основного сырья по группам изделий | 14719,6 | 5206,8 | 161,3 | 93,7 | 20181,4 |
| Использование дополнительного сырья по группам изделий | 2321,5 | 3259,5 | 152,4 | 536,5 | 6269,9 |
| Затраты топлива | 514,3 | 79,6 | 0 | 0,6 | 594,5 |
| Затраты электроэнергии | 245,6 | 298,8 | 33,9 | 35,7 | 614,0 |
| Затраты на упаковку готовой продукции | 1219,4 | 258,6 | 474,4 | 21,9 | 1974,3 |
| Оплата труда основных производственных рабочих | 2509,0 | 2266,2 | 152,8 | 229,6 | 5157,6 |
| Общепроизводственные расходы | 2854,1 | | 28,9 | | 2883,0 |
| Сокращенная производственная себестоимость | – | – | – | – | 37674,7 |
| Общехозяйственные расходы | – | – | – | – | 7550,0 |
| Итого затрат на производство продукции | – | – | – | – | 45224,7 |

Т а б л и ц а 4

Отчет о затратах на производство по производственным линиям

| Показатели | Сумма |
|--|-------|
| Отчет по производственной линии 1 | |
| Затраты на подготовку сырья, замес и сбраживание теста | |
| материальные затраты | x |
| трудовые затраты | x |
| затраты электроэнергии | x |
| Итого затрат по линии 1 | x |
| Отчет по производственной линии 2 | |
| Затраты на деление и формование теста | |
| материальные затраты | x |
| трудовые затраты | x |
| Итого затрат по линии 2 | x |
| Отчет по производственной линии 3 | |
| Затраты на выпечку изделий | |
| материальные затраты | x |
| трудовые затраты | x |
| затраты топлива (газ) | x |
| затраты электроэнергии | x |
| Итого затрат по линии 3 | x |
| Отчет по производственной линии 4 | |
| Затраты на упаковку продукции | |
| материальные затраты | x |
| трудовые затраты | x |
| Итого по производственной линии 4 | x |
| Отчет по цеху хлебо-булочных изделий | |
| Производственная линия 1 | x |
| Производственная линия 2 | x |
| Производственная линия 3 | x |
| Производственная линия 4 | x |
| Итого по булочному цеху | x |
| ... | |
| Отчет по производству | |
| Булочный цех | x |
| Кондитерский цех | x |
| Итого по цехам | x |
| Общехозяйственные расходы | x |
| Затраты по производству | x |

Общий финансовый результат по центру прибыли «Группа хлебных изделий». Однако по видам хлебной продукции финансовый результат по-прежнему не определяется. Для того чтобы преодолеть этот недостаток, необходимо дифференцировать ОХР по видам хлебной продукции, что предполагает искажающие расчеты при распределении общехозяйственных расходов. Тогда отчет о прибылях и убытках по центру прибыли «Хлеб Дарницкий» (ЦП₁¹), «Хлеб Воронежский» (ЦП₁²) и т.п. примет вид, представленный в табл. 7.

Во избежание искажающего эффекта от распределения ОХР возможно ограничиться в оценках эффективности центров прибыли по видам продуктов производства лишь показателями маржинального дохода. Отметим, что для подготовки отчетов о прибылях и убытках по центрам прибыли «Группа хлебных изделий», «Группа булочных изделий» и т.д. (табл. 6), а также по центрам прибыли в разрезе отдельных видов продуктов производства (ЦП₁¹ – «Хлеб Дарницкий», ЦП₁² – «Хлеб Воронежский» и т.д.) (табл. 7), ОАО «Хлебозавод» необходимо отказаться от линейно-функциональной ОСУ и перейти на использование дивизиональной продуктовой ОСУ. В противном случае контроль за финансовыми результатами по группам изделий, а также по видам продуктов производства внутри каждой группы изделий по-прежнему останется невозможным, что до сих пор отражает низкий уровень качества управления в коммерческой организации.

Т а б л и ц а 5

Отчет о прибылях и убытках по центру прибыли с дифференциацией по группам продукции, тыс. руб.
(суммы условные)

| Показатели ЦП ОАО «Хлебозавод» | Группы изделий по ЦП ОАО «Хлебозавод» | | | | Всего по ЦП ОАО «Хлебозавод» |
|---|---------------------------------------|----------|------------|--------------|------------------------------|
| | Хлебные | Булочные | Бараночные | Кондитерские | |
| Выручка от продажи продукции | 36399,7 | 18165,3 | 1430,1 | 1146,0 | 57141,1 |
| <i>Себестоимость проданной продукции</i> | | | | | |
| Материальные затраты | | | | | |
| – основное сырье | (14719,6) | (5206,8) | (161,3) | (93,7) | (20181,4) |
| – дополнительное сырье | (2321,5) | (3259,5) | (152,4) | (536,5) | (6269,9) |
| – упаковка | (1219,4) | (258,6) | (474,4) | (21,9) | (1974,3) |
| Трудовые затраты | (2509,0) | (2266,2) | (152,8) | (229,6) | (5157,6) |
| – топливо | (514,3) | (79,6) | (0) | (0,6) | (594,5) |
| – электроэнергия | (245,6) | (398,8) | (33,9) | (35,7) | (614,0) |
| Общепроизводственные расходы | (1846,8) | (410,6) | (9,2) | (13,3) | (2279,9) |
| Маржинальная прибыль (МП ₁) | 13023,5 | 6385,2 | 446,1 | 214,7 | 20069,5 |
| Коммерческие расходы | (484,2) | (112,5) | (2,5) | (3,8) | (603) |
| Маржинальная прибыль (МП ₂) | 12539,3 | 6272,7 | 443,6 | 210,9 | 19466,5 |
| Общехозяйственные расходы | – | – | – | – | (7550,0) |
| Финансовый результат от продажи продукции | – | – | – | – | 11916,5 |

Т а б л и ц а 6

Отчет о прибылях и убытках по центру прибыли «Группа хлебных изделий», тыс. руб. (суммы условные)

| Показатели ЦП «Группа хлебных изделий» | Виды хлебных изделий | | | | Всего по ЦП «Группа хлебных изделий» |
|---|----------------------|-------------|-----------|-----|--------------------------------------|
| | Дарницкий | Воронежский | Успенский | ... | |
| Выручка от продаж | 2262,1 | 17189,1 | 184,7 | --- | 36399,7 |
| <i>Себестоимость проданной продукции</i> | | | | | |
| Материальные затраты | | | | | |
| – основное сырье | (1130,2) | (6606,6) | (72,3) | ... | (14709,6) |
| – дополнительное сырье | (26,2) | (1486,7) | (16,4) | ... | (2321,5) |
| – упаковка | (72,0) | (588,0) | (6,7) | ... | (1219,4) |
| Трудовые затраты | (142,7) | (1231,6) | (13,3) | ... | (2509,0) |
| – топливо | (40,1) | (260,6) | (4,1) | ... | (514,3) |
| – электроэнергия | (21,9) | (121,2) | (1,7) | ... | (245,6) |
| Общепроизводственные расходы | (176,3) | (866,1) | (8,9) | ... | (1846,8) |
| Маржинальная прибыль (МП ₁) | 652,7 | 6028,3 | 61,3 | ... | 13023,5 |
| Коммерческие расходы | (47,0) | (223,1) | (0,8) | ... | (484,2) |
| Маржинальная прибыль (МП ₂) | 605,7 | 5805,2 | 60,5 | ... | 12539,3 |
| Общехозяйственные расходы | – | – | – | – | (6167,9) |
| Финансовый результат от продажи продукции | – | – | – | – | 6371,4 |

Отчет о прибылях и убытках по центрам прибыли (видам продуктов производства в группе хлебных изделий), тыс. руб. (суммы условные)

| Показатели ЦП | Виды хлебных изделий | | | | Всего по ЦП |
|---|----------------------|-------------|-----------|-----|-------------|
| | Дарницкий | Воронежский | Успенский | ... | |
| Выручка от продажи | 2262,1 | 17189,1 | 184,7 | --- | 36399,7 |
| <i>Себестоимость проданной продукции</i> | | | | | |
| Материальные затраты | | | | | |
| – основное сырье | (1130,2) | (6606,6) | (72,3) | ... | (14709,6) |
| – дополнительное сырье | (26,2) | (1486,7) | (16,4) | ... | (2321,5) |
| – упаковка | (72,0) | (588,0) | (6,7) | ... | (1219,4) |
| Трудовые затраты | (142,7) | (1231,6) | (13,3) | ... | (2509,0) |
| – топливо | (40,1) | (260,6) | (4,1) | ... | (514,3) |
| – электроэнергия | (21,9) | (121,2) | (1,7) | ... | (245,6) |
| Общепроизводственные расходы | (176,3) | (866,1) | (8,9) | ... | (1846,8) |
| Маржинальная прибыль (МП ₁) | 652,7 | 6028,3 | 61,3 | ... | 13023,5 |
| Коммерческие расходы | (47,0) | (223,1) | (0,8) | ... | (484,2) |
| Маржинальная прибыль (МП ₂) | 605,7 | 5805,2 | 60,5 | ... | 12539,3 |
| Общехозяйственные расходы | (408,3) | (2852,4) | (26,6) | ... | (6167,9) |
| Финансовый результат от продажи продукции | 197,4 | 2952,8 | 33,9 | ... | 6371,4 |

ЛИТЕРАТУРА

1. О бухгалтерском учете : федер. закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ. – Доступ из справ-информационной системы «Гарант».

2. О бухгалтерском учете : федер. закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ. – Доступ из справ-информационной системы «Гарант».

3. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. – Доступ из справ-информационной системы «Гарант».

Воронежский государственный университет

Агапов Д. С., аспирант кафедры бухгалтерского учета

E-mail: a4612757@ya.ru

Тел.: 8-920-461-27-57

4. *Апчёрч А.* Управленческий учет : принципы и практика / А. Апчёрч ; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.

5. *Булгакова С. В.* Управленческий учет : методология и организация : монография / С. В. Булгакова ; Воронежский государственный университет. – Воронеж : Изд-во ВГУ, 2008. – 200 с.

6. *Друри К.* Управленческий и производственный учет : учебник / К. Друри ; пер. с англ. В. Н. Егорова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.

Voronezh State University

Agapov D. S., Post-graduate Student of the Accounting Department

E-mail: a4612757@ya.ru

Tel.: 8-920-461-27-57