

Сбалансированные центры ответственности в организациях АПК

© Хоружий Людмила Ивановна,

д-р экон. наук, профессор,

декан учетно-финансового факультета

РГАУ-МСХА им. К. А. Тимирязева

127550, г. Москва, ул. Тимирязевская, д. 49

e-mail: uff07@timacad.ru

© Катков Юрий Николаевич,

канд. экон. наук,

доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения

Брянский государственный университет им. академика И. Г. Петровского

241036, г. Брянск, ул. Бежицкая, д. 14

e-mail: KUN95@yandex.ru

В статье раскрыта сущность центра ответственности, предложена и обоснована модель организации сбалансированных центров ответственности в агроформированиях. Представлен консолидированный аналитический регистр центров ответственности с описанием и анализом ключевых показателей деятельности, учитывающих специфические особенности организаций агросферы.

Ключевые слова: агропромышленный комплекс; управленческий учет; экономическая добавленная стоимость; рентабельность; центры ответственности; ключевые показатели деятельности.

THE BALANCED CENTERS OF RESPONSIBILITY IN THE AGRARIAN AND INDUSTRIAL COMPLEXES ORGANIZATIONS

Horuzhy Lyudmila, Katkov Yury

The essence of the center of responsibility is opened in article, the model of the organization of the balanced centers of responsibility in agrarian formations is offered and proved. The consolidated analytical register of the centers of responsibility with the description and the analysis of key indicators of the activity considering specific features of the organizations of the agrosphere is presented.

Key words: agro-industrial complex; management accounting; the economic added cost; profitability; responsibility centers; key indicators of activity.

ПОНЯТИЕ И ВИДЫ ЦЕНТРОВ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Структура организаций агропромышленного комплекса представляет собой сложную

систему, состоящую из совокупности взаимосвязанных подразделений. Для повышения эффективности деятельности организации необходимо установить персональную ответственность руководителей структурных под-

разделений за результаты деятельности. Распределение ответственности (в том числе по таким направлениям, как планирование, учет и контроль) руководителей должно определяться организационно-технической структурой и системой управления в рамках основной деятельности. Производственное подразделение, являющееся сегментом организации, руководитель которого отчитывается за определенный участок работы, называют центром ответственности [1].

Концепция системы учета по центрам ответственности (Responsibility Accounting), сформулированная в 1952 г. Джоном А. Хиггинсом, основана на идее использования отклонений для оценки работы тех или иных администраторов [7]. Основными причинами появления такой концепции являются ее комплексность и гибкость. Комплексность подразумевает выполнение системой ряда функций, являющихся элементами управленческих воздействий, в частности анализа, контроля и регулирования. Гибкость предполагает определенную степень адаптивности системы к изменениям внешней и внутренней среды, способность к развитию и трансформации.

Деятельность организаций АПК как объектов управления можно разложить на отдельные процессы: закупки, производство, сбыт, инвестиции. Соответственно, структурные подразделения, управляющие данными процессами, можно рассматривать как центры ответственности за их реализацию. Исходя из перечисленных процессов определим четыре основных типа центра ответственности: центр доходов, центр затрат, центр прибыли, центр инвестиций.

Если в результате функционирования центра ответственности образуется доход, то такой центр называется центром доходов. Примером центра доходов служит отдел продаж, руководитель которого отвечает за данный показатель, т. е. контролирует его путем разработки и внедрения оптимальной сбытовой политики.

Противоположностью центра дохода является центр затрат. Примером центров затрат могут служить производственные подразделения организации, а также вспомогательные службы, не приносящие доходов (бухгалтерия, отдел рекламы, отдел кадров и т. д.). Руководители этих центров контролируют затраты подразделения и несут за них ответственность, прямо пропорциональную степени их контроля.

Центр прибыли – структурное подразделение (или организация в целом), ответственное

за финансовый результат от текущей деятельности. В большинстве случаев ответственность за текущую прибыль (или убыток) несет руководство организации. В отдельных случаях в составе организации могут выделяться центры прибыли, ответственные за финансовый результат по какому-либо виду деятельности. В составе центра прибыли могут находиться нижестоящие по иерархии центры дохода и центры затрат. Примером центра прибыли может быть структурное подразделение, отвечающее за производство и реализацию какого-либо товара или услуги. Таким образом, в организации может быть несколько центров прибыли. При этом в качестве центра прибыли чаще всего не подразумевается какое-то конкретное структурное подразделение или отдел (как это было в случае центров доходов и центров затрат) [5]. Таким образом, центр прибыли является достаточно абстрактным понятием, объединяющим несколько реальных подразделений.

Если руководитель центра прибыли также имеет право принимать решения инвестиционного характера о том, как распорядиться полученной прибылью, то такой центр называется центром инвестиций. Функционирование центра инвестиций связано с контролем затрат и доходов, оценкой эффективности использования инвестированных в них средств. Такие центры целесообразно создавать для подразделений с большой степенью автономии, например для крупного дочернего подразделения холдинговой компании. Так же как и в случае с центром прибыли, понятие центра инвестиций имеет весьма абстрактный характер.

Каждый центр ответственности использует различные ресурсы: материальные, трудовые, финансовые. Результат деятельности центра ответственности зависит от его вида. Этот результат могут использовать другие центры ответственности или внешние потребители.

Эффективность функционирования центра ответственности определяется двумя параметрами: достижением центром поставленных перед ним целей (необязательно финансовых) и эффективностью использования ресурсов [2]. Очевидно, что наиболее эффективным является центр ответственности, который выполнил поставленные перед ним цели, затратив минимальное количество ресурсов. Эффективность единичных центров ответственности определяет эффективность организации в целом.

Конечный результат финансово-хозяйственной деятельности предприятия за отдельно взятый период зависит от множества

факторов. В частности, для эффективного управления предприятием необходимо знать, где именно поглощаются затраты и что обеспечивает наибольшую прибыль. Для усиления контроля за формированием себестоимости и целевым использованием ресурсов целесообразно организовать управленческий учет издержек как по местам их возникновения, так и по статьям калькуляции.

Классификация мест возникновения затрат должна способствовать не только выявлению причинно-следственных связей в целях получения учетных данных о том, что было израсходовано, но и определению мест такого потребления на конкретные целевые нужды во времени и в количественно-стоимостных измерителях. Таким образом, учет по местам возникновения затрат позволяет получить информацию о том, какие ресурсы и в каком объеме потреблялись структурными подразделениями предприятия на каждой стадии технологического цикла.

В зависимости от степени специализации основного производства строится система субсчетов по счету 20 «Основное производство». В узкоспециализированном производстве это может быть только один субсчет, совпадающий с наименованием счета, в многоотраслевых производствах субсчета выделяются по каждой отрасли основного производства. Например, в сельскохозяйственных предприятиях, которые в основной своей массе являются многоотраслевыми, по счету 20 выделяются следующие субсчета: 20-1 «Растениеводство», 20-2 «Животноводство», 20-3 «Промышленное производство». В пределах других предприятий агропромышленного комплекса могут открываться и другие субсчета [3]. Структур-

ная схема счетов основного производства для агроформирований, ориентированная на сбор детализированной информации по отраслям сельского хозяйства, представлена в табл. 1.

Такая схема счетов позволит получать детализированную информацию по производственным затратам каждой отрасли агросфера.

СБАЛАНСИРОВАННЫЕ ЦЕНТРЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Сбалансированные центры ответственности являются укрупненными отраслевыми центрами, которые являются стратегическими для каждого подразделения (рис. 1). Каждое подразделение участвует в разработке и реализации не только тактических, но и стратегических целей организаций АПК, и доведении этих целей до логического завершения.

В представленной модели выделены три отрасли, которые свойственны основному производству агрохолдингов. На базе каждой отрасли (растениеводство, животноводство и промышленность) могут быть сформированы сбалансированные центры ответственности, которые содержат обобщающие показатели их деятельности. Между собой данные подразделения должны обмениваться аналитической информацией для достижения общей стратегии организации. Продукция внутри организаций реализуется по трансфертным ценам. Аналитические отчеты из сбалансированных центров ответственности передаются в консолидированный центр ответственности, где осуществляется обработка информации и корректировка стратегии дальнейшего развития организации. Корректировочные данные

Таблица 1

Структурная схема счетов подразделений основного производства для организаций агросфера

Счета затрат основного производства	Счета основного производства		
	20-1 «Растениеводство»	20-2 «Животноводство»	20-3 «Промышленное производство»
Материальные затраты, в том числе:	20-1/1	20-2/1	20-3/1
сырье и материалы	20-1/11	20-2/11	20-3/11
нефтепродукты	20-1/12	20-2/12	20-3/12
электроэнергия	20-1/13	20-2/13	20-3/13
Затраты на оплату труда	20-1/2	20-2/2	20-3/2
Отчисления в социальные фонды	20-1/3	20-2/3	20-3/3
Амортизация	20-1/4	20-2/4	20-3/4
Затраты на налоги	20-1/5	20-2/5	20-3/5
Прочие затраты	20-1/6	20-2/6	20-3/6

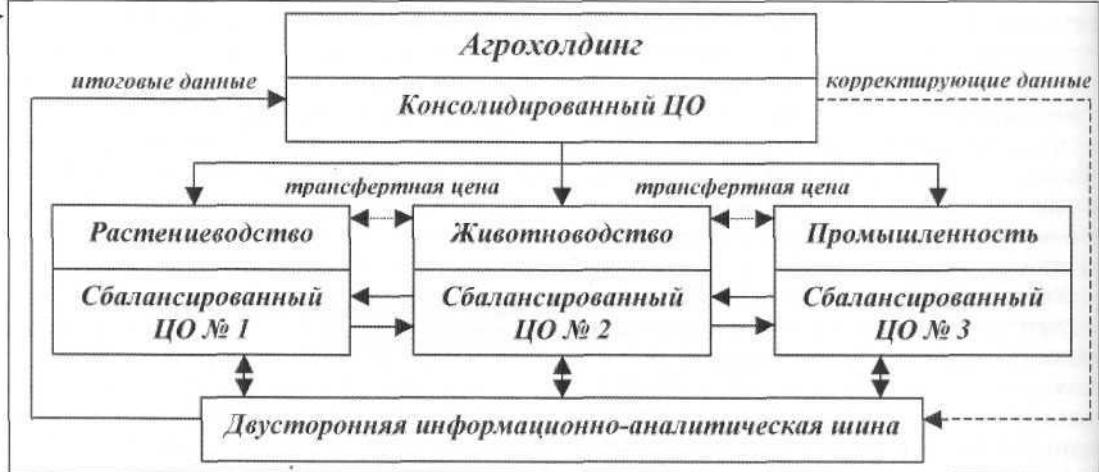


Рис. 1. Модель организации сбалансированных центров ответственности в агроформированиях

в сбалансированные центры ответственности поступают по обратной связи, что позволяет избежать ошибок и отклонений в работе организации до начала производственных процессов.

ОЦЕНКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СБАЛАНСИРОВАННЫХ ЦЕНТРОВ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Деятельность центров ответственности оценивается, планируется и контролируется через систему ключевых показателей эффективности. Информация, содержащаяся в данных показателях, с одной стороны, должна быть компактной, а с другой стороны, должна отражать все основные стороны деятельности организации. Ключевые показатели эффективности являются инструментом, позволяющим трансформировать миссию и стратегию организации в исчерпывающий набор показателей, которые являются основой для системы стратегического управления и контроля.

Система ключевых показателей эффективности деятельности сбалансированных центров ответственности выступает информационной базой для построения бюджетной модели. Часть из них может прямо включаться в бюджетные формы (например, задание по выручке). При бюджетировании сверху вниз показатели эффективности служат также основой для формирования бюджетных заданий. В любом случае при определении ключевых показателей эффективности нужно учитывать, что они должны иметь числовое значение, носить однозначный характер и содержаться в системах учета.

Одним из важнейших показателей оценки деятельности сбалансированных центров ответственности является экономическая добавленная стоимость (ЭДС) – разность между прибылью подразделения и стоимостью всех обязательств, которая показывает, сколько стоимости было «добавлено» в отчетном периоде по сравнению с предыдущим периодом [10]. Данный метод используется аналитиками США и рекомендуется к применению стандартом управленческого учета SMA 4D «Measuring Entity Performance» (изменение эффективности предприятия) [8]. Показатель ЭДС отражает рост стоимости акционерного капитала подразделения и характеризует возможность покрывать стоимость капитала подразделения.

На величину экономической добавленной стоимости существенное влияние оказывает цена заемного капитала. Поэтому менеджерам центров ответственности необходимо стреми-

Пример

Агрохолдинг ОАО «Мираторг» является многоотраслевой организацией, которая занимается производством и переработкой сельскохозяйственной продукции. В ОАО «Мираторг» выделено три укрупненных центра ответственности исходя из внутриотраслевой принадлежности. Данные центры ответственности являются сбалансированными (СЦО) и содержат основные показатели для их общей оценки:

- СЦО № 1 (растениеводство);
- СЦО № 2 (животноводство);
- СЦО № 3 (промышленность).

На основе данных сбалансированных центров ответственности (СЦО) формируется консолидированный аналитический регистр (табл. 2). Вклад центров ответственности в формирование конеч-

**Консолидированный аналитический регистр
сбалансированных центров ответственности в ОАО «Мираторг»**

№ п/п	Показатели	Значение показателя по под- разделениям			Итого	Бюджет (плановые значения)	Откло- нения (+/-)
		СЦО № 1	СЦО № 2	СЦО № 3			
1	Стоимость активов подразде- ления, тыс. руб.	4500	5700	7800	18 000	18 000	0
2	Выручка от продаж, тыс. руб.	28 000	34 000	47 000	109 000	100 000	+9000
3	Операционная прибыль под- разделений, тыс. руб.	1100	1800	3000	5900	4500	+1400
4	Налог на прибыль, тыс. руб.	220	360	600	1 180	900	-280
5	Чистая операционная при- быль, тыс. руб. (стр. 3 – стр. 4)	880	1440	2400	4720	3600	+1120
6	Плата за операционный капи- тал, тыс. руб. (стр. 1 x 0,1)	450	570	780	1800	1800	0
7	Экономическая прибыль, тыс. руб. (стр. 5 – стр. 6)	430	870	1620	2920	1800	+1120
8	Рентабельность продаж, % (стр. 3 : стр. 2 x 100 %)	3,9	5,3	6,4	5,4	4,5	x
9	Оборачиваемость активов подразделения (стр. 2 : стр. 1)	6,2	5,9	6,0	6,1	5,6	x
10	Рентабельность активов под- разделения (стр. 3 : стр. 1)	0,2444	0,3158	0,3846	0,3278	0,25	x
11	Минимально необходимая норма прибыли для подраз- деления, %	20	25	28	x	x	x
12	Минимальный размер при- были для подразделения, тыс. руб. (стр. 1 x стр. 11 : 100 %)	900	1425	2184	4509	x	x
13	Остаточная прибыль подраз- деления, тыс. руб. (стр. 3 – стр. 12)	200	375	816	1 391	x	x
14	Доля остаточной прибыли подразделения в общей сово- купности	0,144	0,269	0,587	1,0	x	x
15	Стоимость операционного ка- питала по прогнозу, тыс. руб.	4600	5850	8 120	18 570	x	x
16	Чистая операционная при- быль по прогнозу, тыс. руб.	1000	1700	2800	5500	x	x
17	Плата за операционный ка- питал по прогнозу, тыс. руб. (стр. 15 x 0,12)	552	702	974,4	2228,4	x	x
18	Экономическая прибыль по прогнозу (стр. 16 – стр. 17)	448	998	1825,6	3271,6	x	x
19	Экономическая добавленная стоимость, тыс. руб. (стр. 18 – стр. 7)	18	128	205,6	351,6	x	x
20	Интегральная оценка деятельности подразделения (стр. 10 x стр. 14)	0,0352	0,0849	0,2258	0,0877*	x	x

*Средняя геометрическая интегральная оценка.

ного финансового результата организации, как правило, неодинаков. Поэтому для оценки качества работы центров ответственности ОАО «Мираторг» необходимо сформировать обобщенные критерии, которые позволяли бы учитывать:

- результативность – степень достижения центром ответственности поставленной цели;
- эффективность – уровень оптимизации, т. е. выполнения заданного объема работ при минимальном использовании производственных ресурсов либо максимального выполнения объема работ при заданном размере ресурсов.

Обобщенные критерии оценки деятельности сбалансированных центров ответственности формируются из частных критериев. Они могут быть финансовыми и нефинансовыми (оценка качества работы (продукции), уровень обслуживания и т. п.). С помощью финансовых критериев руководство организации оценивает деятельность подразделений за отчетный период, а на основе нефинансовых критериев прогнозирует результаты будущей деятельности.

Основным финансовым критерием оценки деятельности подразделений является прибыль, которая служит основой для расчета других показателей: рентабельности активов, остаточной прибыли, экономической добавленной стоимости.

На основе финансовых критериев можно сформировать обобщенный критерий оценки деятельности сбалансированных центров ответственности ОАО «Мираторг». Например, интегральную обобщенную оценку каждого подразделения можно сформировать как произведение рентабельности активов центра ответственности и доли дополнительного вклада в организацию. Сбалансированный центр ответственности, у которого значение этой оценки наибольшее, более эффективно работал в отчетном периоде.

Анализ данных табл. 2 позволяет сделать следующие выводы:

- наибольшее значение операционной прибыли имеет СЦО № 3 (3000 тыс. руб.);
- наилучшее использование активов – у СЦО № 1, так как средства, вложенные в его активы, обрачиваются быстрее, чем средства, вложенные в активы СЦО № 2 и № 3;
- наиболее эффективно использует активы СЦО № 3, рентабельность активов у него наибольшая;
- наибольшую остаточную прибыль также имеет СЦО № 3, сверх минимальной прибыли он дополнительно принес организации 816 тыс. руб., доля вклада данного подразделения в дополнительную прибыль составила 58,7 %.

Таким образом, наиболее эффективно работал СЦО № 3, так как значение интегральной оценки у него максимальное и составляет 0,2258. На втором месте – СЦО № 2, на третьем – СЦО № 1.

Для обобщенной оценки деятельности подразделений в целом была рассчитана средняя геометрическая интегральная оценка (0,0877). Средний уровень эффективности использования активов в ОАО «Мираторг» составил 8,77 %.

Руководство каждого сбалансированного центра ответственности ОАО «Мираторг» (подразделения № 1, № 2 и № 3) планирует на следующий год увеличить чистую прибыль подразделения соответственно на 12, 15,29 и 14,29 %. При этом стоимость операционного капитала должна увеличиться соответственно на 100, 150 и 320 тыс. руб. Плата за операционный капитал рассчитывается исходя из его стоимости. В отчетном периоде плата для каждого подразделения – 10 %. Плата за операционный капитал по прогнозу составит 12 %. Ставка налога на прибыль – 20 %. Принятие данного решения приведет к увеличению стоимости акционерного капитала на 351,6 тыс. руб. (табл. 2) Долевое участие каждого сбалансированного центра ответственности в формировании экономической добавленной стоимости представлено на рис. 2.

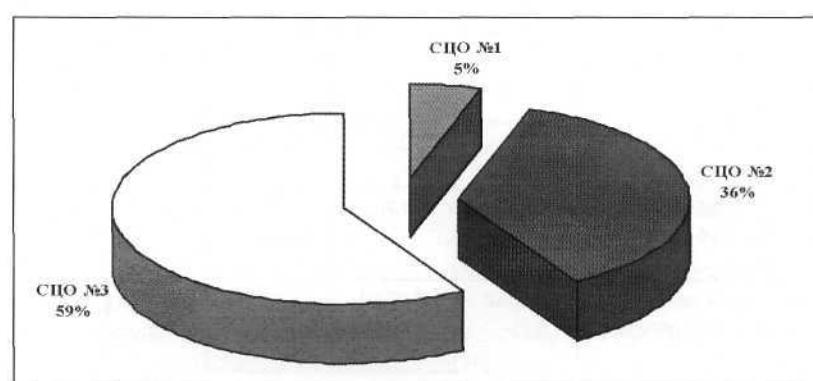


Рис. 2. Долевое соотношение экономической добавленной стоимости по сбалансированным центрам ответственности в ОАО «Мираторг»

Оценка деятельности сбалансированных центров ответственности и их менеджеров носит стратегический характер. Использование перечисленных выше критериев позволяет руководству организации ОАО «Мираторг» принимать объективные управленческие решения, касающиеся эффективности ведения бизнеса, увеличения инвестиций в тот или иной сегмент бизнеса, финансирования одних сегментов за счет денежных средств других сегментов и т.п.

При оценке деятельности менеджеров необходимо учитывать вид деятельности подразделения, уровень развития бизнеса. В интенсивно развивающихся видах бизнеса (в нашем примере – это СЦО № 3) значения критериев оценки могут быть достаточно высокими, несмотря на низкий уровень менеджмента.

Обобщая изложенное выше, можно сделать вывод, что организация сбалансированных центров ответственности в организациях АПК дает реальную возможность получать релевантную информацию с детализацией по подразделениям. При этом возникают новые внутриорганизационные отношения, подразделения не только реализуют общую стратегию организации, но и непосредственно принимают участие в ее формировании, усиливая ее объективность.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Васильева Л. С., Ряховский Д. И., Петровская М. В. Бухгалтерский управленческий

НОВОСТИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ СЛУЖБА ПО ФИНАНСОВЫМ РЫНКАМ ИНФОРМАЦИОННОЕ ПИСЬМО ОТ 27 МАРТА 2012 Г. № 12-ДП-03/12363 «ОБ УВЕЛИЧЕНИИ УСТАВНОГО КАПИТАЛА АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА, СТОИМОСТЬ ЧИСТЫХ АКТИВОВ КОТОРОГО МЕНЬШЕ ЕГО УСТАВНОГО КАПИТАЛА»

(Окончание.

Начало на стр. 25)

Если по окончании второго финансового года или каждого последующего финансового года стоимость чистых активов акционерного общества окажется меньше величины минимального уставного капитала, указанной в статье 26 Федерального закона «Об акционерных обществах», акционерное общество не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового года обязано принять решение о своей ликвидации.

Вместе с тем следует отметить, что неисполнение ацио-

нерным обществом указанных обязанностей не ограничивает его правоспособность – ни в пределах шестимесячного срока, установленного для принятия соответствующих решений, ни даже после его истечения, если решение об уменьшении уставного капитала акционерного общества до величины, не превышающей стоимость его чистых активов, или решение о ликвидации акционерного общества так и не было принято. Неисполнение акционерным обществом в установленный срок обязанности по принятию решений, указанных в

учет. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Эксмо, 2009. – 544 с.

2. Молчанов С. С. Бухгалтерский и управленческий учет (два полных курса). – М.: Эксмо, 2008. – 736 с.

3. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник / Под ред. Н. Г. Белова, Л. И. Хоружий. – М.: Эксмо, 2010. – 608 с.

4. Информационные системы и технологии в экономике и управлении: учебник / Под ред. В. В. Трофимова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2009. – 521 с.

5. Черных И. Н., Хамидулина З. Ч. Организация учета затрат по центрам ответственности: учебное пособие. – М.: КНОРУС, 2010. – 160 с.

6. Петрушенко Л. А. Принцип обратной связи. – М.: Мысль, 1967. – 280 с.

7. Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 288 с.

8. Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. – М.: Рид Групп, 2011. – 416 с.

9. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. Ч. 2: Управленческий учет. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.

10. Хоружий Л. И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 645 с. ■

пунктах 6 и 11 статьи 35 Федерального закона «Об акционерных обществах», не блокирует деятельность акционерного общества, не устраивает для него возможность совершать различные сделки и принимать решения, которые могут быть направлены в том числе на привлечение дополнительного финансирования, корректировку структуры баланса и, в конечном итоге, на улучшение соотношения стоимости чистых активов и уставного капитала акционерного общества.

(Окончание на стр. 50)