

В законодательстве Бельгии отсутствуют нормы о консолидации компаний в целях налогообложения, однако предусмотрена возможность заключения «договорного партнерства», налоговые последствия от деятельности которого распределяются между членами данного партнерства. Аналогом такой модели налогообложения в российском законодательстве является договор простого товарищества. При заключении такого договора стороны несут налоговую нагрузку по налогу на прибыль пропорционально внесенным вкладам. Принципиальная разница данной конструкции с режимом консолидированной группы налогоплательщиков заключается в отсутствии возможнос-

ти у членов договора простого товарищества иметь совокупную прибыль или налоговую базу.

Сравнительный анализ вышеприведенной информации и норм главы 3.1. Налогового кодекса позволяет сделать вывод о том, что российская модель консолидированного налогообложения интегрированных корпоративных структур во многом соответствует международным нормам. Кроме того, введенная система консолидированного налогообложения является необходимым инструментом повышения качества налогового администрирования российских интегрированных корпоративных структур и обеспечения стабильного формирования налоговых доходов бюджетов регионов и страны.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 года № 146-ФЗ (ред. от 03.12.2012 года) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»: [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс».
2. Табаков А. Н., Салженикина Н. Н. Некоторые аспекты налогового контроля мезоэкономических структур // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2012. № 4 (21). С. 203–206.

## REFERENCES

1. The tax code of the Russian Federation (first part) dated 31.07.1998 # 146-FZ (revision as of 03.12.2012) // The reference legal system «Consultant Plus» [Electronic resource] / The company «Consultant Plus».
2. Tabakov A. N., Salzhnikina N. N. Some aspects of tax control of mezo-economic structures // Business. Education. Law. Bulletin of Volgograd Business Institute. 2012. # 4 (21). P. 203–206.

УДК 657  
ББК 65.052.2

**Urasova Natalya Grigoryevna**,  
candidate of economics, assistant professor of the department of economics and finances of Volgograd branch of Financial University at the RF Government, Volgograd,  
e-mail: ung25@mail.ru

**Урасова Наталья Григорьевна**,  
канд. экон. наук, доцент кафедры экономики и финансов Волгоградского филиала Финансового университета при Правительстве РФ, г. Волгоград,  
e-mail: ung25@mail.ru

## МОДЕЛЬ ЦЕНТРОВ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ХЛЕБОПЕКАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

### MODEL OF THE CENTERS OF RESPONSIBILITY IN THE SYSTEM OF THE MANAGEMENT ACCOUNTING OF BAKERIES

*Учет по центрам ответственности широко используется как эффективный механизм в системе управления предприятия. Система учета по центрам ответственности позволяет расширить информационные возможности управленческого учета как с точки зрения изменения его границ, так и с позиций комплексного рассмотрения, прогнозирования, оперативного управления и контроля. В статье рассматриваются особенности формирования центров ответственности в системе управленческого учета на хлебопекарных предприятиях. Для выделения центров ответственности прежде всего принимают во внимание организационную и технологическую структуру организации. На основе проведенного исследования предложена модель центров ответственности, которая позволяет выделить показатели подотчетности, являющиеся основанием для принятия управленческих решений.*

*Responsibility accounting is widely used as an effective mechanism of the company control system. The system of responsibil-*

*ity accounting allows extending the information capabilities of the management accounting both from the point of view of changing its boundaries, and from the standpoint of integrated review, forecasting, operational management and control. The article discusses the features of responsibility centers formation in the management accounting system of bakeries. To emphasize the responsibility centers, first of all, we should consider the organizational and technological structure of the enterprise. Based on the performed research the author has proposed the model of responsibility centers, which allows distinguishing the accountability indicators, which are the basis for making management decisions.*

*Ключевые слова: структура предприятия, хлебопекарные предприятия, эффективность деятельности, управленческий учет, центры ответственности, центры затрат, центры доходов, центры прибыли, учет по центрам ответственности.*

*Keywords: enterprise structure, bakeries, activity efficiency, management accounting, responsibility centers, cost cen-*

ters, income centers, profit centers, centers of responsibility accounting.

Сегодня можно констатировать, что развитие управленческого учета обеспечивает внедрение децентрализованной системы управления, при которой происходит распределение (делегирование) ответственности между менеджерами в части управления, планирования и контроля затрат и результатов деятельности, за которую отвечает данный менеджер. В этих условиях менеджер децентрализованной организации в пределах своих полномочий имеет право самостоятельно и оперативно принимать управленческие решения.

Децентрализация управления требует формального подхода к организационной структуре компании, охватывающего все структурные подразделения сверху донизу и определяющего места каждого подразделения (сегмента, отделения) с точки зрения делегирования ему определенных полномочий и ответственности. В этих условиях ключевым звеном становится «центр ответственности» [1, с. 24].

Центры ответственности в работах отечественных и зарубежных экономистов трактуются по-разному.

Центр ответственности – это часть организационной структуры хозяйствующего субъекта, где централизованная управляемая система и управляющая система данного сегмента организации тесно взаимодействуют посредством процессов передачи информации с целью повышения эффективности деятельности [2, с. 110].

Зарубежный опыт свидетельствует о том, что чаще всего центры ответственности классифицируют по объему полномочий и обязанностей соответствующих менеджеров, а также по функциям, выполняемым каждым центром.

Для контроля деятельности подразделений по схеме «затраты – выпуск – результат» любые отклонения фактических показателей от плановых фиксируются не только по конкретному месту возникновения издержек, но и в целом по центру ответственности. Выделение центров ответственности предусматривает применение к различным подразделениям различных целевых функций, которые наиболее эффективно стимулируют данные сегменты в хозяйственной деятельности предприятия (табл. 1) [3, с. 36].

Таблица 1

#### Типы центров ответственности

Типы центров ответственности	Организационная форма центра ответственности
Центры затрат	Вспомогательные и обслуживающие подразделения, служба снабжения
Центры доходов	Маркетинговая служба, отдел сбыта продукции
Центры прибыли	Производственные подразделения (цеха по производству хлебобулочной продукции)

Целесообразно для любого вида расходов организации выделить такой центр затрат, в составе которого они могли бы аккумулироваться. Вместе с тем степень детализации планирования (бюджетирования) и учета затрат должна быть достаточной для анализа и принятия управленческих решений, но не избыточной.

В целях осуществления такого контроля формируется соответствующая система учета, которая обеспечила бы сбор, обработку и передачу информации о результатах деятельности каждого центра ответственности. Такой системой является учет по центрам ответственности.

Учет ответственности – система учета, которая обеспечивает контроль и оценку деятельности каждого центра ответственности.

Создание и функционирование системы учета по центрам ответственности предусматривает:

- 1) выделение центров ответственности;
- 2) формирование бюджета для каждого центра ответственности;
- 3) регулярное составление отчетности об исполнении;
- 4) анализ причин отклонений и оценку деятельности центра.

Нельзя не согласиться с утверждением, что учет по центрам ответственности представляет собой определенное учение, направленное на научную организацию поведения менеджеров, целью которого является не столько контроль, сколько помощь управленческим работникам в организации эффективного самоконтроля. Необходимость в децентрализованном управлении возникла в экономике предприятия по ряду причин: в результате глубокого разделения труда, роста обязанностей руководства в связи с расширяющейся деятельностью в условиях конкуренции, информационного бума, постоянных наслаивающихся друг на друга научных открытий.

Основой учета по центрам ответственности является закрепление затрат и доходов за менеджерами различных уровней и систематический контроль за использованием ими утвержденных бюджетов.

Учеными было отмечено, что первым шагом в организации такого учета по праву считается выделение соответствующих центров для закрепления ответственности. Для выделения центров ответственности прежде всего принимают во внимание организационную и технологическую структуру организации, должностные инструкции, в которых закреплены права и обязанности конкретных работников.

На начальном этапе организации учета по центрам ответственности следует четко определить сферу полномочий, права и обязанности руководителей и ответственных лиц каждого центра таким образом, чтобы в большинстве из них была возможность измерить не только расходы, но и объемы их деятельности.

Несмотря на изученность проблемы формирования центров ответственности многими отечественными и зарубежными учеными, до настоящего времени не была разработана модель центров ответственности в хлебопекарных предприятиях.

Хлебопекарные предприятия в своей структуре имеют производственные и непроизводственные подразделения, а также органы управления. Производственные подразделения включают основные и вспомогательные производства. Основным называют производство, в котором непосредственно осуществляется процесс превращения сырья и материалов в готовую продукцию. В хлебопекарном производстве это замес и разделка теста, выпечка хлебобулочных изделий.

Совокупность всех подразделений предприятия по производству хлебобулочных изделий, их взаимосвязь, соотношение численности работников и занятых площадей каждого подразделения в общих показателях предприятия определяют его общую структуру. Соотношение тех же показателей по производственным подразделениям характеризует производственную структуру предприятия.

Общая и производственная структуры предприятия оказывают существенное влияние на результаты деятельности

предприятия. Для повышения эффективности деятельности хлебопекарных предприятий необходимо установить персональную ответственность руководителей структурных подразделений за результаты своей работы.

Центрами ответственности в хлебопекарных предприятиях следует считать производственные цеха и участки (хлебный, булочный, бараночный, сухарный, кондитерский, макаронный и т. д.), организационные службы и отделы, то есть структурные подразделения, в пределах которых их руководители несут ответственность за целесообразность понесенных расходов или полученных результатов.

Поэтому для хлебопекарных предприятий рекомендуется модель центров ответственности, включающая следующие блоки:

- 1) критерии оценки результатов по центрам ответственности;
- 2) механизм выбора оценочных показателей и их обоснование;
- 3) разработка системы учета по центрам ответственности;
- 4) учетные особенности хлебопекарных предприятий в контексте концепции центров ответственности;
- 5) характер подотчетности и зависимости показателей от центров ответственности;
- 6) система учета ответственности;
- 7) процесс принятия решений по центрам ответственности.

В предлагаемой модели центров ответственности обобщаются имеющиеся центры ответственности и рекомендуемые принципы оценки результатов по соответствующим центрам, предлагается алгоритм выбора и использования оценочных показателей, обосновывается использование

соответствующей системы управленческого учета в хлебопекарных предприятиях. Модель рекомендует соответствующие показатели подотчетности, то есть отражаемые в управленческом учете показатели, зависящие от работы центра, по которым могут приниматься управленческие решения: затраты, продажи, прибыль и инвестиции и их комбинации.

В зависимости от производственных функций центры ответственности чаще всего создаются в сфере материального производства, к которой и относят хлебопекарные предприятия. В данной сфере целесообразно выделять центры ответственности и места затрат, относящиеся к снабжению, производству, сбыту и управлению. Центр ответственности за снабжение контролирует не только затраты на приобретение и заготовление сырья и материалов, но и величину материальных запасов, эффективность работы складского хозяйства, качество материальных ресурсов и т. п. Для центров ответственности сбыта характерны аналогичные задачи, но применительно к процессам и показателям отпуска и реализации хлебобулочной продукции. В отличие от них управленческие центры ответственности (отделы и административные службы) имеют только затраты.

Для хлебопекарных предприятий рекомендуется следующая структура центров ответственности (табл. 2).

При организации управленческого учета в хлебопекарных предприятиях необходимо четко разграничить центры ответственности и сегменты деятельности, главное отличие которых заключается в сферах деятельности. Если для центров ответственности в целом характерна производственная деятельность, то для сегментов деятельности – коммерческая и инновационная.

Таблица 2

**Характеристика центров ответственности хлебопекарных предприятий**

Вид центра ответственности	Функциональность центра ответственности	Иерархия подчиненности	Направленность распределения затрат
Производственный цех	Обеспечение выпуска готовой продукции по планам и графикам	Заместитель директора по производству Начальник цеха Старший мастер Бригадир Рабочий	Затраты списываются в полном объеме на производство хлебобулочной продукции
Технологический цех	Обеспечение приемки поступающей продукции, хранение и выдача. Погрузка-разгрузка автомобильного транспорта	Коммерческий директор Начальник цеха Старший мастер Бригадир Рабочий	Затраты распределяются между затратами по предоставлению услуг по аренде и затратами по хранению готовой продукции
Транспортный участок	Организация бесперебойного транспортного обслуживания подразделений предприятия	Технический директор Начальник участка Старший мастер Бригадир Рабочий	Затраты распределяются между затратами по производству, хранению хлебобулочной продукции и оказываемым услугам по аренде
Отдел главного механика	Обеспечение технической эксплуатации технологического, весового и остального оборудования. Осуществление технического надзора за эксплуатацией оборудования. Снабжение энергией, газом, водой и паром	Технический директор Главный механик Старший мастер Бригадир Рабочий	Затраты распределяются между затратами по производству хлебобулочных изделий, оказываемым услугам по аренде
Коммерческая служба	Разработка и осуществление маркетинговой политики. Организация сбыта продукции	Коммерческий директор Заместитель по снабжению Менеджер по снабжению Кладовщик Диспетчер	Коммерческие расходы не распределяются, а относятся на финансовый результат

Выделение центров ответственности позволяет существенно повысить эффективность производственного учета, контроля и управления.

В процессе организации учета по центрам ответственности закрепляют затраты и доходы за руководителями разных центров и систематический контроль за выполнением бюджета.

В основе определения ответственности лежит распределение затрат на контролируемые и неконтролируемые, а также уровень управления и время. Следует учитывать то, что затраты, которые не контролируются на одном уровне управления, могут быть контролируемы на более высоком уровне. Например, затраты на содержание помещения производственного цеха могут быть неконтролируемыми на уровне мастера или начальника цеха, но могут быть контролируемы на уровне производственного директора, который утверждает бюджет цеха.

Также затраты, которые не контролируются на протяжении короткого срока, могут быть контролируемы в перспективе. Примером таких затрат является амортизация оборудования, которая не может быть контролируемой статьёй в текущем месяце, но может быть контролируемой с помощью применения ускоренной амортизации или с помощью реализации лишнего оборудования.

На основании данных текущего учета для каждого центра ответственности бухгалтер регулярно составляет отчет об исполнении. Содержание отчета об исполнении зависит от типа центра и показателей, которые используются для оценки. При этом отчеты нижнего центра ответственности последовательно включаются в отчет вышестоящего центра ответственности. В хлебопекарных предприятиях отчеты начальников производственных цехов содержат только контролируемые показатели, а их итоги включены в отчет производственного директора.

Система учета центров ответственности строится на расширении информационных возможностей управленческого учета как с точки зрения изменения его границ, так

и с позиций комплексного рассмотрения, прогнозирования, оперативного управления и контроля.

Учет затрат по функциям весьма актуален, так как он не только обеспечивает базу для более точного расчета производственных затрат, но и предоставляет механизм для управления затратами. Именно в этой области управления и контроля затрат заключен наибольший потенциал учета затрат по функциям.

Таким образом, для создания центров ответственности не как формальной организационной структуры хлебопекарных предприятий, а как основы построения внутреннего организационно-экономического механизма хозяйствования необходимо выполнение следующих требований:

1) центры ответственности необходимо формировать с учетом производственной и организационной структуры хлебопекарных предприятий;

2) каждый центр ответственности должно возглавлять ответственное за эффективность деятельности должностное лицо – менеджер (мастер, кладовщик, начальник производственного цеха и т. д.);

3) для каждого центра ответственности должны быть разработаны бюджеты (сметы, производственные задания) и определены показатели оценки эффективности их деятельности, а также параметры показателей материального и морального поощрения трудовых коллективов центров ответственности;

4) для каждого центра необходимо разработать систему производственного учета и определить формы и периодичность отчетности за свою деятельность;

5) для каждого центра ответственности необходимо четко определить последовательность процесса внутривоздействующего (управленческого) контроля с учетом среды контроля;

6) при делении организации на центры ответственности возникает необходимость учета социально-психологических факторов, которые могут повлиять на мотивацию руководителей соответствующих центров.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Катанаева Л. А., Урасова Н. Г. Проблемы организации управленческого учета в хлебопечении // Сб. науч. трудов. Вып. 6. М.: РИПО ИГУМО, 2006. С. 23–29.
2. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 416 с.
3. Ливенская Г. Н. Формирование центров ответственности и показателей оценки их деятельности в перерабатывающих организациях // Бухучет в сельском хозяйстве. 2010. № 5. С. 35–38.

## REFERENCES

1. Katanayeva L. A., Urasova N. G. Issues of arrangement of the management accounting in bakery business // Collection of scientific works. Issue 6. M. RIPO IGUMO. 2006. P. 23–29.
2. Horngren Ch. T. Accounting: management aspect: translation from English / Edited by Ya. V. Sokolov. M.: Finances and statistics, 2000. 416 p.
3. Livenskaya G. N. Formation of the centers of responsibility and the indices of their activity evaluation in the processing companies // Accounting in agriculture. 2010. # 5. P. 35–38.