

УДК 657.222

ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА: ПРИНЦИПЫ, МОДЕЛИ И ОСНОВНЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ

А.Э. Мельгуй, Ю.А. Дворецкая

Брянский государственный университет имени академика И.Г. Петровского

Данное исследование рассматривает предпосылки, приведшие к выделению двух самостоятельных бухгалтерских подсистем в единой бухгалтерской системе: бухгалтерского (финансового) и бухгалтерского (управленческого) учетов. Подробно анализируются способы формирования и движения потоков информации в бухгалтерской подсистеме управленческого учета экономического субъекта, а также выделяются модели бухгалтерской подсистемы управленческого учета, рассматриваются инструментарий и основные задачи, которые должна решать эта бухгалтерская подсистема экономического субъекта в общей системе бухгалтерского учета компании. *Ключевые слова:* учетно-аналитическая система, производственный учет, конфиденциальная учетная информация, управленческий учет, модели управленческого учета, инструментарий управленческого учета, уровень решения управленческих задач.

В последнее десятилетие прошлого века национальная бухгалтерская система подверглась достаточно глубокой трансформации, связанной с изменением экономического устройства государства. Россия перешла с административно-командного устройства экономических отношений на рыночные рельсы хозяйствования.

Таким образом, учетная система была вынуждена переориентироваться от обеспечения необходимой информацией плановой государственной экономики до выработки информационных потоков, которые являются действительно полезными менеджменту независимых от государства экономических субъектов и позволяют ему принимать эффективные управленческие решения в процессе постоянно изменяющихся рыночных условий хозяйствования. При этом система бухгалтерского учета в нашей стране продолжает регулироваться на государственном уровне и входит в юрисдикцию Министерства финансов, а в части отраслевых особенностей в юрисдикцию соответствующих министерств и ведомств.

В это время серьезной проблемой стали такие вопросы как:

- разделение государственной системы бухгалтерского учета на две самостоятельных подсистемы финансового и управленческого учета, первая из которых регулируется государством, а вторая полностью определяется менеджментом и учетно-аналитическими службами самостоятельных экономических субъектов, функционирующих в рыночной экономике и теоретически независимых от государства;

- адаптация национальной бухгалтерской системы, настроенной на удовлетворение потребностей плановой экономики и нужд государства, с требованиями международных стандартов финансовой отчетности, успешно применяемых крупными транснациональными корпорациями и более мелкими экономическими субъектами, функционирующими в условиях рыночной экономики [1].

Функционирование экономических субъектов в советский период истории нашего государства было связано со специфическими экономическими отношениями, в которых предприятие полностью зависело от государства и не обладало никакой самостоятельностью. Собственником всех функционирующих в данной хозяйственной системе экономических субъектов было государство.

При всех минусах такой системы управления экономикой, она имела и некоторые положительные стороны. Во-первых, обеспечивались условия стабильности цен, как на заготовление материальных запасов, так и на реализуемую продукцию и были стабильны каналы ее реализации. Планирование находилось в четких рамках и не учитывало возникновение негативных рыночных факторов, которые в условиях административно-командной системы управления экономикой были полностью нивелированы.

В рыночных условиях хозяйствования такая возможность пренебрегать конъюнктурой

рынка для экономических субъектов полностью отсутствует. Менеджменту и учетно-аналитической службе экономического субъекта необходимо оперативно реагировать на постоянно изменяющиеся рыночные условия, волатильность цен, как на приобретаемые материальные ресурсы, так и на реализуемую компанией продукцию [3]. Перед учетно-аналитическими службами экономического субъекта остро встает вопрос об организации отдельной подсистемы бухгалтерского учета, которая позволит проводить значительно больший объем учетно-аналитических работ по аккумулярованию и обработке дополнительной информации, необходимой менеджменту в рыночных условиях функционирования экономического субъекта. И именно такой бухгалтерской подсистемой является управленческий учет.

Разделение бухгалтерского учета на две достаточно независимые друг от друга подсистемы подразумевает сравнение их между собой. Такой анализ позволяет определить подсистему управленческого учета как дополнительную обработку информации, полученной в подсистеме финансового учета, и сбор новой информации в рамках хозяйственной деятельности экономического субъекта и поступающей из внешних источников, с ее последующей аналитической переработкой. Цель такой дополнительной аналитической обработки учетной информации - обеспечить поступление руководству экономического субъекта необходимой и качественной информации, позволяющей ему четко представлять осуществляемые хозяйственные процессы и разрабатывать целесообразные управленческие решения, которые позволят достигнуть трудовому коллективу экономического субъекта намеченные производственные показатели.

Процедура формирования управленческих информационных потоков имеет значительные различия с аналогичными процедурами в подсистеме бухгалтерского финансового учета. Но хотя при обработке информации используются различные методы, ключевые итоговые показатели в обеих подсистемах бухгалтерского учета, что в финансовой, что в управленческой, должны быть идентичны. Так как обрабатывается один массив информации, но только разными способами и с различными целями при достижении конечного результата [2].

Бухгалтерская управленческая подсистема не имеет нормативного регулирования и никак не включена в правовое поле, действующее на территории нашего государства и регулирующее внутри его экономические отношения. Организация и настройка управленческой подсистемы бухгалтерского учета является прерогативой менеджмента самого экономического субъекта и регулируется на уровне локальных распорядительных актов каждого конкретного предприятия. Поэтому каждый экономический субъект вправе сам принять решение каким способом и в каких направлениях строить обособленную бухгалтерскую подсистему управленческого учета. И только учетно-аналитическая служба предприятия может реализовать пожелания руководства экономического субъекта таким образом, чтобы созданная новая информационная подсистема не являлась дополнительным источником затрат, а представляла собой эффективный дополнительный источник необходимой менеджменту экономического субъекта информации.

Понятно, что учетно-аналитические службы экономических субъектов в первую очередь заняты регулированием вопросов, возникающих в подсистемах налогового и финансового учета. Но современные реалии требуют значительной концентрации их внимания на получении информации и обработки информационных потоков, возникающих в подсистеме управленческого учета экономического субъекта. Поэтому руководству компании следует переосмыслить роль своей учетно-аналитической службы и выделить дополнительные ресурсы или провести реорганизацию данного структурного подразделения с целью усиления работы и повышения качества обработки информации именно в подсистеме управленческого учета. Это требуют современные реалии в отечественной экономике, хотя управленческий учет далеко не новое научное направление.

Прародителем управленческого учета стал производственный учет, который укоренился в бухгалтерской практике экономических субъектов капиталистических государств в

первой половине прошлого века. Предпосылкой к его возникновению стала все более возрастающая роль учетных калькуляционных процедур, которые позволяли осуществлять анализ рентабельности производственных процессов и отслеживать волатильность цен по предлагаемой на рынке продукции. Уже в то время из традиционной бухгалтерии стала обособливаться калькуляционная бухгалтерия, которая впоследствии выделилась в самостоятельную подсистему бухгалтерского учета, именуемую сейчас управленческим учетом [5].

Описываемые структурные изменения в организации учетно-аналитической работы предприятия явились следствием повышения роли бухгалтерских работников в процессах управления экономическим субъектом. Тогда учетно-аналитическая служба предприятия стала активно привлекаться к реализации задач, которые связаны с планированием и прогнозированием хозяйственной деятельности экономического субъекта, а также с выработкой эффективных управленческих решений.

Именно в это время остро обозначилась проблема в формировании конфиденциальной учетно-аналитической информации, которая могла способствовать достижению компанией определенных преимуществ перед конкурентами. Основной объем конфиденциальной учетной информации формируется в области оптимизации производственных и коммерческих затрат экономического субъекта.

При этом данная информация не может формироваться в бухгалтерской подсистеме финансового учета экономического субъекта, так как она характеризуется своей публичностью и сфокусирована на формировании информационных потоков, которые, в первую очередь, интересуют внешних пользователей компании.

Подсистема управленческого учета позволяет формировать конфиденциальную информацию о затратах экономического субъекта, при этом дает возможность реализации внутрифирменных контрольных процедур за произведенными затратами и моделировать различными способами калькуляцию себестоимости производимой экономическим субъектом продукции и оказанных услуг. Важным преимуществом подсистемы управленческого учета является то, что область ее применения не зарегулирована нормативными документами и государственными законодательными актами, а полностью находится в сфере внутрифирменного регулирования, осуществляемого менеджментом экономического субъекта по своему усмотрению и в своих интересах [11].

Таким образом, основным важнейшим направлением реализации функций управленческого учета учетно-аналитической службой экономического субъекта являются:

- формирование информации, зачастую конфиденциальной, о затратах компании;
- определение оптимальных методов и осуществление калькулирования производимой продукции, оказанных услуг и выполненных работ;
- организация контрольных процедур за формированием затрат и недопущение их необоснованного увеличения в процессе хозяйственной деятельности компании;
- управление затратами с целью их минимизации без проявления негативных факторов, связанных с недостатком материальных ресурсов, или снижения качества работы персонала, в процессе хозяйственной деятельности компании.

В бухгалтерской научной мысли термин «затраты» является дискуссионным и научное сообщество до сих пор не пришло к единому мнению по их определению и классификации. Поэтому организация подсистемы управленческого учета экономического субъекта в части формирования затрат должна учитывать весь спектр научных мнений, и учетно-аналитические службы компаний должны осознавать, какие модели формирования затрат они реализуют в своей учетной практике и являются ли они наиболее эффективными для достижения поставленных руководством предприятия производственных и хозяйственных целей.

Допустим, использование разработанных учетно-аналитической службой экономического субъекта в управленческой системе формирования затрат «стандарт-кост», дает возможность определять отличия полученных фактически затрат по различным им видам с установленными стандартами их показателями, при равных условиях осуществления произ-

водственного и хозяйственного процессов экономического субъекта. Это позволяет скорректировать отклонения, связанные с возникновением различных видов необоснованных затрат, и дает возможность учетно-аналитической службе экономического субъекта обеспечить рациональное применение трудовых и материальных ресурсов. Эта система определения затрат в рамках управленческого учета достаточно сильно перекликается с административно-командной системой управления экономикой и присутствующей в то время системой бухгалтерского учета в нашем государстве. Просто в социалистической экономике обоснованные стандарты были заменены утвержденными плановыми нормативами, которые были обязательными к исполнению каждым функционирующим в то время предприятием [4].

Альтернативным вариантом учета затрат в подсистеме управленческого учета, созданной в системе бухгалтерского учета экономического субъекта, является способ учета затрат под названием «директ-кост». Эта учетная процедура подразумевает списание постоянных затрат сразу на финансовые результаты экономического субъекта, а переменные затраты подлежат планированию и контролю, корректируют себестоимость реализованной компанией продукции.

Такая организация четно-аналитической работы по формированию информации о затратах экономического субъекта дает возможность анализировать взаимозависимость между такими производственными показателями, как себестоимость, объем производства и прибыль экономического субъекта. Преимуществом использования в управленческом учете экономического субъекта системы учета затрат «директ-костинг» является такой фактор, который позволяет учитывать при калькулировании себестоимости готовой продукции только прямые затраты, при этом не обращая внимание на косвенные затраты. Это приводит к упрощению учетно-аналитической работы в рамках управленческого учета, в процессе реализации которого значительно упрощаются предъявляемые требования по нормированию и планированию производимой экономическим субъектом продукции, а также облегчает контрольные процедуры по подтверждению информации об отражении сформированных в рамках управленческого учета затрат [7].

Концептуально система организации бухгалтерского учета экономического субъекта может иметь три, значительно отличающихся друг от друга, варианта:

1. Бухгалтерский учет строится на базе финансового учета и не имеет подсистему управленческого учета, что абсолютно не запрещено законодательством и часто встречается при организации учетно-аналитических систем малых и средних предприятий;

2. Бухгалтерский учет строится с обособленным отражением информации, необходимой для аналитической обработки в подсистеме управленческого учета, на синтетических счетах рабочего плана счетов экономического субъекта и с использованием корреспонденции счетов по отражению операций на специально открытых для целей управленческого учета субсчетах. Это так называемая интегрированная модель организации управленческого учета.

3. Бухгалтерский учет строится без обособленного отражения информации, необходимой для аналитической обработки в подсистеме управленческого учета, на синтетических счетах рабочего плана счетов экономического субъекта. В этом случае система двойной записи для получения информации не используется, и управленческий учет в значительно меньшей степени связан с синтетическим учетом в плане получения информации. Это так называемая автономная модель организации управленческого учета.

Любую из приведенных моделей бухгалтерского учета важно рассматривать с применением для оценки следующих критериев: ее сущность в плане интеграции в учетную систему управленческого учета; степень использования рабочего плана счетов экономического субъекта для аккумуляции информации, используемой в подсистеме управленческого учета; сфера применения управленческого учета и охват им производственных и хозяйственных процессов; преимущества применяемой в экономическом субъекте модели управленческого учета и анализ ее недостатков.

Для огромного количества мелких и средних предприятий в России в организации их

учетно-аналитической работы в настоящее время применима система бухгалтерского учета, основой которой является финансовый учет. И если они внедряют некоторые элементы управленческого учета, то это происходит фрагментарно, и зачастую не несет под собой целостной основы. Так как руководство этих экономических субъектов не видит в этом необходимости и нацелено в формируемой информации на удовлетворение, главным образом, фискальных органов [10].

Однако с каждым годом все большее число собственников небольших предприятий задумывается о том, что им необходима специфическая информация, которую они не могут получить в традиционных бухгалтерских регистрах синтетического учета. Или она поступает к ним с серьезной задержкой во времени, так как синтетический учет нацелен на обработку уже совершенных хозяйственных операций и никак не связан с будущим, прогнозирование которого очень важно для развития предприятия. Таким образом, важность управленческого учета связана с тем, что он придает оперативность учетно-аналитической системе экономического субъекта и органично сочетает в себе обработку свершившихся фактов хозяйственной деятельности с прогнозированием будущих производственных процессов.

По уровням решения управленческих задач бухгалтерскую подсистему управленческого учета можно подразделить на три составляющих: оперативную, тактическую и стратегическую. Каждый из этих уровней управленческого учета имеет свой инструментарий.

Набор используемых подсистемой управленческого учета инструментов для формирования необходимой информации характеризуется широким спектром и отличается на каждом из ее уровней.

Реализация задач стратегического управленческого учета направлена на обеспечение высших слоев менеджмента экономического субъекта оценочной информацией, связанной в основном, с внешней средой и ситуацией на тех рынках, в которых функционирует компания. Его целью является формирование информационных потоков, которые позволят проанализировать внутренние возможности экономического субъекта и выработать такую стратегию его функционирования, которая позволит ему быть конкурентоспособным в долгосрочной перспективе на освоенных рынках и даст возможности для расширения сферы деятельности и освоения новых рынков сбыта продукции [6].

В данном случае аккумуляция информации направлена не на внутренние источники, связанные с осуществлением хозяйственной деятельности экономического субъекта, а на анализ состояния и перспектив изменения внешней среды, в которой функционирует предприятие. Целью стратегического управленческого учета является снижение влияния негативных факторов на деятельность экономического субъекта в условиях неопределенности, и повышение «иммунитета» компании к периодическим и зачастую неожиданным изменениям внешней конъюнктуры.

Естественно, что при реализации целей стратегического управленческого учета невозможно получить точную и абсолютную достоверную информацию. Она в основном носит прогнозный характер, по своей сути приближительна к будущим реалиям, но позволяет высшему руководству экономического субъекта прогнозировать наиболее вероятные тенденции на тех рынках, в которых осуществляет свою хозяйственную деятельность компания. А сравнение наиболее вероятных изменений, которые ожидаются во внешней среде, с потенциалом экономического субъекта, позволяют наиболее качественно определить направления его развития на среднесрочную и долгосрочную перспективу.

На современном этапе развития экономических отношений организация учетно-аналитической работы в сфере управленческого учета экономического субъекта направлена, в большей степени, на улучшение его деятельности в долгосрочной перспективе развития. Это повышает роль стратегического учета в учетно-аналитической системе крупных компаний.

Инструментарий, используемый в системе стратегического управленческого учета, направлен на обеспечение высшего менеджмента крупной компании соответствующими информационными потоками, которые позволяют строить агрегированные модели того или

иною развития крупной компании, с учетом имеющихся в ее распоряжении вспомогательных и смежных производственных и торговых обособленных подразделений. Организация стратегического управленческого учета в экономическом субъекте, требует учета следующих факторов, влияющих на ее эффективность:

- проявление позитивных и негативных факторов, влияющих на функционирование экономического субъекта, и связанных с глобальными процессами, происходящими внутри страны и в мировом сообществе;
- внедрение в производственный процесс новых инновационных материальных ресурсов, способных придать конкурентные преимущества производимым экономическим субъектом товарам;
- внедрение новых перспективных и инновационных продуктов, разработанных компаниями, и внедряемых на рынки, в которых функционирует экономический субъект;
- освоение новых, технологически передовых производственных процессов, которые позволят достичь конкурентных преимуществ в осуществлении экономическим субъектом производственной деятельности и подготовки для серийного производства новых перспективных изделий.

В результате инструментами стратегического управленческого учета являются: стратегическое бюджетирование, аналитические процедуры по созданию ценности для потенциального покупателя, формируемая учетно-аналитическими службами система сбалансированных показателей, приемы SWOT-анализа и ряд других инструментов. Они позволяют учетно-аналитической службе экономического субъекта организовать эффективную систему стратегического управленческого учета.

Целью реализуемого в экономическом субъекте оперативного управленческого учета является сбор, зачастую в режиме реального времени, необходимой информации, которая имеет достаточно узкий и специфический характер, ее последующая обработка таким образом, чтобы было возможным обеспечить достижение целей, направленных на долгосрочную перспективу развития предприятия, путем эффективного применения достигнутых на тактическом уровне возможностей. Информация оперативного управленческого учета, аккумулируемая учетно-аналитической службой, позволяет менеджменту экономического субъекта ежедневно принимать оперативные управленческие решения по актуальным вопросам функционирования предприятия [9].

Инструментарий оперативного управленческого учета направлен на аккумуляцию информации о текущем состоянии хозяйственной деятельности экономического субъекта, сосредоточен на своевременном поступлении информационных потоков из дочерних предприятий и филиалов, с целью контроля их хозяйственной деятельности. В целом инструменты оперативного управленческого учета должны обеспечить менеджменту экономического субъекта возможность полного контроля за деятельностью, как головного предприятия, так и его обособленных структурных подразделений.

Основными задачами тактического управленческого учета являются: достижение стабильного и эффективного функционирования экономического субъекта; работа по наращиванию потенциала компании на всех направлениях ее деятельности; формирование и корректировка в зависимости от сложившихся условий базовых планов развития экономического субъекта в среднесрочной перспективе. Его функционалом является анализ уровня достигнутых результатов с прошлыми показателями, формирование локальных периодических отчетов, позволяющих определить динамику развития экономического субъекта на основе как текущих, так и архивных данных. Это позволяет менеджменту среднего звена принимать взвешенные управленческие решения и дает большой аналитический информационный пласт менеджменту высшего звена компании.

Основными инструментами оперативного и тактического учета являются: текущее бюджетирование; различные способы учета затрат (директ-костинг, стандарт-костинг, таргет-костинг и т.д.); различные варианты проведения аналитических процедур (ABC-анализ, CVP-анализ, функционально-стоимостной анализ, финансовый анализ и другие виды анали-

тической работы) [8].

В любом случае выбор модели управленческого учета и инструментов его реализации зависит от позиции руководства экономического субъекта. И чем качественнее будет его организация, тем больший эффект получит предприятие в долгосрочной перспективе своего функционирования.

Список литературы

1. Дворецкая Ю. А., Ковалева Н. Н., Мельгуй А. Э. Концептуальные особенности организации информационной подсистемы управленческого учета на предприятии // Экономика. Социология. Право. – 2016. – № 1. – С. 25-28.
2. Дедова О.В., Мельгуй А.Э., Ермакова Л.В. Обеспечение учетной информацией системы управления организацией // Бюллетень науки и практики. – 2017. – № 5 (18). – С. 202-210.
3. Дедова О.В. Принципы формирования и учета финансовых результатов // Вестник Брянского государственного университета. – 2009. – № 3. – С. 97-102.
4. Ермакова Л.В., Дедова О.В., Кузнецова О.Н. Учетно-аналитическое обеспечение деятельности хлебопекарных организаций // Управленческий учет. – 2017. – № 2. – С. 44-52.
5. Ермакова Л.В., Мельгуй А.Э. Формирование информации о затратах на производство, калькулирование себестоимости продукции хлебопечения в системе управленческого учета. Монография / Ермакова Л. В., Мельгуй А. Э. ; Федеральное агентство по образованию РФ, Брянский гос. ун-т им. акад. И. Г. Петровского. Брянск, 2009. – 309 с.
6. Ермакова Л.В. Проблемы рациональной организации формирования управленческого учета в хлебопекарных организациях // Вестник Брянского государственного университета. – 2012. – № 3-2. – С. 262-265.
7. Катков Ю.Н., Дедова О.В., Кузнецова О.Н., Ковалева Н.Н., Ермакова Л.В. // Методологические и практические подходы к обеспечению устойчивости сельскохозяйственных организаций // Вестник АПК Ставрополя. – 2017. – № 2 (26). – С. 207-213.
8. Ковалева Н.Н., Мельгуй А.Э., Ковалев А.Ф., Дворецкая Ю.А. Таргет-костинг как инструмент управления себестоимостью продукции // Управленческий учет. – 2016. – № 7. – С. 13-20.
9. Ковалева Н.Н. Планирование дохода в аграрном секторе // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2010. – № 10. – С. 44-48.
10. Кузнецова О.Н., Ермакова Л.В., Дедова О.В. Организация эффективных продаж на предприятии // Экономика. Социология. Право. – 2016. – № 2. – С. 15-19.
11. Кузнецова О.Н., Мишина М.Ю., Леонова Е.В. Минимизация бухгалтерских рисков – фактор повышения финансовой безопасности организации // Дискуссия. – 2016. – № 2 (65). С. 23-27.

UDK 657.222

ORGANIZATION OF MANAGERIAL ACCOUNTING: PRINCIPLES, MODELS AND MAIN TOOLS

A.E. Melguy, Yu.A. Dvoretzkaya

Academician I.G. Petrovskii Bryansk State University

This research considers the prerequisites which led to allocation of two independent accounting subsystems in a single accounting system: financial and managerial accounting. Methods of forming and movement of information flows in an accounting subsystem of managerial accounting of an economic actor are analyzed in detail and models of an accounting subsystem of managerial accounting are highlighted, tools and the main objectives which this accounting subsystem of an economic actor is to solve within the general system of financial accounting of a company are considered.

Keywords: accounting and analytical system, production accounting, confidential accounting information, managerial accounting, models of managerial accounting, tools of managerial accounting, level of the solution of managerial tasks.

References

1. Dvoretzkaya Yu. A., Kovaleva N. N., Melguy A. E. Kontseptualnyie osobennosti organizatsii informatsionnoy podsystemy upravlencheskogo ucheta na predpriyatii // *Ekonomika. Sotsiologiya. Pravo.* – 2016. – № 1. – S. 25-28.
2. Dedova O.V., Melguy A.E., Ermakova L.V. Obespechenie uchetnoy informatsiy sistemy upravleniya organizatsiy // *Byulleten nauki i praktiki.* – 2017. – № 5 (18). – S. 202-210.
3. Dedova O.V. Printsipy formirovaniya i ucheta finansovyih rezultatov // *Vestnik Bryanskogo gosudarstvennogo universiteta.* – 2009. – № 3. – S. 97-102.
4. Ermakova L.V., Dedova O.V., Kuznetsova O.N. Uchetno-analiticheskoe obespechenie deyatel'nosti hlebopekarnyih organizatsiy // *Upravlencheskiy uchët.* – 2017. – № 2. – S. 44-52.
5. Ermakova L.V., Melguy A.E. Formirovanie informatsii o zatratyakh na proizvodstvo, kalkulirovanie sebestoimosti produktsii hlebopecheniya v sisteme upravlencheskogo ucheta. Monografiya / Ermakova L. V., Melguy A. E. ; Federalnoe agentstvo po obrazovaniyu RF, Bryanskiy gos. un-t im. akad. I. G. Petrovskogo. Bryansk, 2009. – 309 s.
6. Ermakova L.V. Problemy ratsionalnoy organizatsii formirovaniya upravlencheskogo ucheta v hlebopekarnyih organizatsiyah // *Vestnik Bryanskogo gosudarstvennogo universiteta.* – 2012. – № 3-2. – S. 262-265.
7. Katkov Yu.N., Dedova O.V., Kuznetsova O.N., Kovaleva N.N., Ermakova L.V. // Metodologicheskie i prakticheskie podhody k obespecheniyu ustoychivosti sel'skohozyaystvennyih organizatsiy // *Vestnik APK Stavropolya.* – 2017. – № 2 (26). – S. 207-213.
8. Kovaleva N.N., Melguy A.E., Kovalev A.F., Dvoretzkaya Yu.A. Target-kosting kak instrument upravleniya sebestoimostyu produktsii // *Upravlencheskiy uchët.* – 2016. – № 7. – S. 13-20.
9. Kovaleva N.N. Planirovanie dohoda v agrarnom sektore // *Buhuchët v sel'skom hozyaystve.* – 2010. – № 10. – S. 44-48.
10. Kuznetsova O.N., Ermakova L.V., Dedova O.V. Organizatsiya effektivnyih prodazh na predpriyatii // *Ekonomika. Sotsiologiya. Pravo.* – 2016. – № 2. – S. 15-19.
11. Kuznetsova O.N., Mishina M.Yu., Leonova E.V. Minimizatsiya buhgalterskiy riskov – faktor povysheniya finansovoy bezopasnosti organizatsii // *Diskussiya.* – 2016. – № 2 (65). S. 23-27.

Author`s information

Melguy A.E. – Candidate of Economic Sciences, associate professor of the Bryansk state university named after academician I. G. Petrovsky, mae1089@yandex.ru.

Dvoretzkaya Yu.A. – Candidate of Economic Sciences, associate professor of the Bryansk state university named after academician I. G. Petrovsky, dvorezul@mail.ru.