

## ОРГАНИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

**ТЮТЮННИК П. С.**

*кандидат экономических наук*

**САХАРОВ П. А.**

**Харьков**

Учет по центрам ответственности является элементом системы управления, в которой планирование, учет, контроль и анализ достижения финансово-экономических показателей осуществляется в разрезе руководителей, ответственных за достижение установленных показателей.

Центры ответственности (ЦО) являются не только местами возникновения затрат, но и предполагают возложение ответственности на руководителя за достижение установленных плановых показателей в части доходов и расходов и наделение их соответствующими полномочиями.

Система учета по ЦО является основой системы бюджетирования и обеспечивает руководителей информацией о достижении плановых показателей и причинах отклонений от них.

Многие отечественные и зарубежные ученые изучали данную тематику Албегова И. А., Хорнгрен Ч. Т., Вахрушина М. А., Друри К., Виткалова А. П., Керимов В. Э., Палий В. Ф., Бутынец Ф. Ф., Голов С. Ф.

*Цель работы* – показать, как организация системы может достичь целевых показателей по доходам и расходам, эффективно выстроив систему управления по ЦО. Уровень доходов и расходов всегда является частью системы предприятия.

Разработка системы учета по ЦО строится в несколько этапов. На первом этапе деятельности предприятия структурируется по направлениям деятельности, для которых выделяются ЦО. На втором – для каждого выделенного ЦО определяется показатель или набор показателей, за которые его руководитель будет нести ответственность, разрабатывается форма бюджета и определяется алгоритм расчета входящих в него как плановых, так и фактических показателей. Третий этап – следует установить регламент взаимодействия участников бюджетного процесса на этапах планирования, исполнения, контроля (в т. ч. предварительного), учета и анализа выполнения плановых показателей. На

четвертом – производится связь системы мотивации с установленными показателями руководителей ЦО и на последнем этапе производится внедрение процедур бюджетирования.

Учет затрат по ЦО отличается от системы калькулирования себестоимости. В первом случае сбор и распределение затрат осуществляются для расчета показателей, за которые отвечает конкретный руководитель, во втором – затраты собираются в целях определения себестоимости выпускаемой продукции. Как это различие выражается на практике, можно представить в *табл. 1*.

**Таблица 1**

**Отличие учета по центрам ответственности от системы калькулирования себестоимости**

Критерии сравнения	Учет по центрам ответственности	Система калькулирования себестоимости
Цели сбора затрат	Определение фактического значения показателя затрат, установленного для конкретного руководителя	Калькулирование себестоимости производимой продукции (работ, услуг)
Объект сбора затрат	Центр затрат – подразделение, руководитель которого отвечает за израсходованные ресурсы	Место возникновения затрат – это подразделение или объект, где осуществляется первичное потребление ресурсов, вне зависимости от системы закрепления ответственности
Состав затрат	Регулируемые затраты – затраты, которые находятся в зоне влияния руководителя	Все затраты, которые были прямо или косвенно потреблены в данном месте их возникновения

*Центр ответственности* – организационная единица системы управления экономикой (структурно- и технологически обособленное подразделение или процесс), руководитель которого наделен правом в принятии решений по использованию ресурсов (материальных, трудовых, финансовых), обладает полномочиями, достаточными для обеспечения достижения поставлен-

ных целей, отвечает за выполнение установленных планов и контрольных показателей, в том числе подчиненных ему подразделений (ЦО нижестоящего уровня).

В зависимости от масштаба решений, которые может принимать руководитель ЦО, выделяют: центры инвестиций, прибыли, доходов, затрат [2]. Остановимся на особенностях выделения и формирования показателей центров доходов и затрат.

Руководитель центра дохода в рамках выделенного бюджета отвечает за достижение заданного уровня доходов (выручки), определяя при этом полномочия по варьированию некоторых параметров реализации (структура продаж, условия договоров) с целью выполнения установленных планов (например, служба сбыта). Критерием оценки центра, в общем случае, является обеспечение доходных статей.

Руководитель центра затрат – за соблюдение планового уровня затрат по производству заданного количества продукции и работ, оказанию услуг (например, производственные и обеспечивающие подразделения), а критерием оценки – является точность исполнения установленных лимитов затрат при выполнении заданных объемов производства с соблюдением установленных сроков и обеспечением требуемого качества.

Основными инструментами декомпозиции предприятия на составляющие, с целью закрепления ответственности, являются организационная структура, в т. ч. неформальная, производственная структура, бизнес-процессы организации, технологическая схема на предприятиях со сложным производством и доля расходов (доходов) выделяемого ЦО в совокупных показателях организации.

**М**ожно выделить следующие критерии выделения центра ответственности – это контроль за направлением деятельности, наличие у руководителя, выделяемого ЦО, полномочий при достижении поставленных показателей и т. п.

Техника определения структуры ЦО и выбора показателей не так сложна. Труднее возложить ответственность за показатели, донести до руководителей методы их расчета и добиться их исполнения [5].

Показатели для каждого ЦО выделяются на основании принципа детализации цели, стоящие перед всем предприятием, также статьи доходов и расходов должны иметь существенную долю в структуре общих показателей и должны находиться в зоне влияния их руководителя.

При формировании ЦО нецелесообразно обособленные службы аппарата управления (отделы, департаменты, управления) выделять в центры затрат ввиду несущественности их расходов, отдел управления активами не может быть центром инвестиций, если он не принимает решений о направлении инвестирования, которые принимаются высшим органом управления предприятия.

Выделение переменных и постоянных расходов позволяет применить адекватные методы планирования соответствующих затрат, а также провести анализ исполнения целевых показателей с использованием

гибкого бюджета. А выделение регулируемых и нерегулируемых статей затрат позволяет включить в бюджет руководителя ЦО только те затраты, на которые он может влиять. Например, расходы по текущему ремонту оборудования подразделения могут производиться в соответствии с планом утвержденных работ службой главного инженера и не будут находиться в зоне влияния начальника производства. В этом случае в системе калькулирования расходы на ремонт будут включены в затраты подразделения, однако не должны входить в бюджет соответствующего центра ответственности.

**В** некоторых случаях возникают сложности отнесения затрат, когда один и тот же ресурс используется в нескольких ЦО (персонал и мероприятия, реализуемые подразделением). Например, реализуется проект в рамках программы энергосбережения. Проект является ЦО, но при его осуществлении задействованы персонал и материальные ресурсы цехов, на которые распространяется программа. При этом в системе калькулирования затраты будут отнесены на соответствующий цех. В системе учета по центрам ответственности ресурсы, необходимые для реализации программы, необходимо разделить между бюджетом проекта и бюджетами структурных подразделений.

Для того, чтобы не возникло сложностей при формировании показателей ЦО, связанные с тем, что ответственными за расход ресурсов являются одни руководители, в то время как за приобретение данных ресурсов (или производство) отвечают другие, необходимо придерживаться показателю для центра затрат, занимающегося расходованием ресурсов. В случае роста цен руководитель центра затрат будет вынужден искать резервы сокращения объема потребления ресурсов в целях исполнения бюджета. Иначе для ЦО устанавливается стоимостной показатель, но влияние на него ценового фактора исключается на этапе проведения анализа.

Особенности учета затрат по центрам ответственности во многом определяются применяемыми методами учета и распределения затрат.

Директ-костинг – дает информацию для принятия управленческих решений в отношении ассортимента производимой продукции, работ, услуг, расчета точки безубыточности, прогноза деятельности предприятия в долгосрочной перспективе.

Стандарт-костинг – учет полных затрат целесообразен как с точки зрения наличия аналитической информации при формировании цен, так и с точки зрения управления затратами подразделений, бизнес-единиц, направлений деятельности. Однако необходимо помнить, что если руководитель подразделения не влияет на размер косвенных затрат, то они не могут быть включены в его бюджет, в то время как могут быть распределены на себестоимость производимой им продукции при калькулировании.

ABC-метод отличается более точными методами распределения косвенных расходов, требующих детального учета рабочего времени и других используемых ресурсов. Появление метода связано с ростом автоматизации процессов и соответствующим увеличением доли

постоянных затрат в структуре себестоимости с применением новых методов управления постоянных затрат.

На этапе анализа бюджета ЦО важно устранить влияние факторов, не зависящих от руководителя. Для этого производится факторный анализ и составляется гибкий бюджет.

Факторный анализ – это определение отклонения по причине изменения объема и определение отклонений по причине ценового фактора. Гибкий бюджет – бюджет подразделения, рассчитанный на основе фактического объема производства, который позволяет определить отклонения бюджетных данных от фактических, вызванных изменением объема производства по сравнению с первоначально прогнозируемым. Гибкий бюджет можно также построить на фактических ценах на израсходованные ресурсы, если нужно исключить ценовые факторы из зоны ответственности руководителя ЦО.

Для эффективного функционирования системы управления по центрам ответственности во время ее разработки должно быть обеспечено соответствие полномочий и ответственности при выделении ЦО и формировании бюджетов. В бюджет ЦО должны попадать только показатели, достижение которых зависит от эффективности работы его руководителя и персонала.

Система учета должна обеспечивать корректность списания затрат на тот ЦО, в котором эти затраты возникли, что обеспечивается отметкой кода ответственного подразделения на каждом первичном документе.

Система стимулирования должна обеспечивать связь материального вознаграждения руководителя ЦО с достигнутыми им показателями по исполнению бюджетов.

Расходы на поддержание работы системы управления по центрам ответственности не должны быть больше приносимого ею эффекта. Это обеспечивается анализом уровня существенности затрат, относимых к каждому ЦО. Например, нет смысла учитывать, сколько

каждое подразделение потребило канцелярских товаров или любых других расходов, имеющих централизованные поставки или несущественную долю затрат. В этом случае целесообразно выделить единого ответственного за статью затрат.

Выстраивая систему управления по центрам ответственности, необходимо помнить, что управление затратами не является самоцелью.

Основными задачами организации могут являться обеспечение конкурентоспособности, достижение определенной доли рынка, уровня рентабельности инвестиций, капитализации компании и пр. Система управления затратами не должна препятствовать достижению основных целей. Поэтому ставя во главу угла показатели доходов и затрат, нельзя забывать, что задачей менеджера является обеспечение согласованности данных показателей с показателями других областей с целью формирования возможностей и стимулов достижения целей организации. ■

#### ЛИТЕРАТУРА

- 1. Виткалова А. П.** Бюджетирование и контроль затрат в организации / А. П. Виткалова, Д. П. Миллер.– М.: Альфа-Пресс, 2006.– 103 с.
- 2. Желамская А. Г.** Модели внутрифирменного управления затратами по центрам прибыли // Финансы и инвестиции.– 2001.– № 3.– С. 151 – 154.
- 3. Керимов В. Э., Аболенский Д. М.** Формирование системы учета по центрам ответственности в торговле // Бухгалтерский учет.– 2007.– № 19.– С. 71 – 75.
- 4. Кондраков Н. П.** Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учет.– М: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007.– 448 с.
- 5. Палий В. Ф.** Управленческий учет: организация и функционирование // Бухгалтерский учет.– 2007.– № 23.– С. 60 – 65.