

Центры ответственности

Понятие центров
ответственности, их
классификация

Центр ответственности - это часть организации, выделяемая в учете для контроля за ее деятельностью.

Центр затрат - это любая единица деятельности организации выделяемая в учете для осуществления контроля за затратами данной единицы.

Предполагается, что в этой единице можно организовать нормирование, планирование, учет использованных ресурсов, оценку их использования и определить ответственного за расходы.

рабочее место (например, по сборке какого-либо объекта), отдельная производственная операция или несколько операций, имеющих одинаковую характеристику, отдельный станок или группа станков, бригада, участок, цех или другая часть организации. Соответствующая организационная единица может подразделяться на отдельные центры затрат. Основой выделения центров затрат является единство выполнения операций и функций и используемого оборудования.

Выбор центров затрат зависит от организационных и других особенностей организации, а также от целей, поставленных ее руководством. Следует учитывать, что с увеличением центров затрат эффективность контроля за затратами повышается с одновременным увеличением расходов на ведение учета.

Менеджеры должны установить оптимальное сочетание затрат на ведение учета с эффектом осуществления контроля за затратами по каждому центру затрат.

значение оказывает возможность закрепления ответственности руководителей структурных подразделений и исполнителей за затраты по каждому центру. В связи с этим центры затрат создаются в соответствии с детализированной схемой организации [предприятия](#) и перечнем должностных обязанностей каждого работника организации. При необходимости в должностные обязанности работников вводятся соответствующие изменения.

В каждом центре ответственности осуществляются расходы и производится продукция (работы, услуги). Затраты каждого центра ответственности обязательно измеряются и контролируются менеджером центра или исполнителем. Однако произведенную продукцию, выполненную работу или оказанную услугу не всегда можно измерить в качестве дохода центра ответственности (например, практически невозможно выразить в качестве дохода услуги, оказываемые бухгалтерией).

Определение центров затрат начинают с низшего уровня управления затратами - отдельных исполнителей. За каждым исполнителем закрепляют ответственность за те затраты, величина которых зависит от него. После установления центров затрат первого уровня определяют центры затрат второго, третьего и последующих уровней. При этом центры затрат последующих уровней могут включать ответственность за затраты как данного уровня, так и за затраты центров предшествующих уровней.

По каждому центру затрат ответственность соответствующих руководителей или исполнителей устанавливается только по контролируемым ими расходам. При установлении контролируемых расходов часто возникают проблемы, поскольку многие расходы могут контролироваться частично.

При отнесении расходов к контролируемым и неконтролируемым необходимо учитывать уровень управления и время осуществления расходов. Сущность влияния уровня управления заключается в том, что одни и те же расходы могут быть неконтролируемыми на одном уровне и контролируемыми на другом.

Например, заработная плата начальника цеха является неконтролируемой статьей расходов на уровне цеха, но она является контролируемой на уровне руководителя организации, утверждающего штатное расписание.

Фактор времени также влияет на контролируемость отдельных затрат.

Например, сумма арендной платы за какие-либо активы в течение срока

действия договора на аренду является неконтролируемой. Однако в перспективе сумма арендной платы может быть изменена или может быть принято решение о приобретении в собственность соответствующих активов.

Не все центры ответственности, соизмеряющие расходы и доходы, могут принимать решения по использованию полученной прибыли.

По принципу возможности и целесообразности исчисления прибыли и ее использования центры ответственности разделяются на три вида:

-центр затрат;

-центр прибыли;

-центр инвестиций.

В центрах **затрат** контролируются, как правило, только их расходы. Их основной целью является минимизация затрат.

В центрах **прибыли** менеджер контролирует не только затраты, но и доходы. Сопоставляя доходы и расходы по центру, определяют прибыль. Основная цель центра прибыли - получение максимально высокой прибыли.

Центры **инвестиций** контролируют не только затраты, доходы и прибыль, но и использование прибыли, в том числе инвестиции в собственные активы. Центрами инвестиций являются дочерние организации и другие достаточно самостоятельные части головной организации.

По принципу осуществления
производственных функций можно
выделить следующие центры

ответственности:

- за снабжение,
- производство,
- сбыт продукции,
- центр управления.

Центр ответственности за **снабжение**
планирует, учитывает и контролирует
закупки ТМЦ, их хранение, затраты по
закупке и хранению материальных
ценностей, их отпуск в производство.

Центр ответственности **за производство** планирует, учитывает и контролирует затраты на производство продукции, объем и ассортимент выпускаемой продукции, ее качество, исчисляет ее себестоимость.

Центр ответственности **за сбыт** продукции (центр продаж) планирует, учитывает и контролирует затраты по продаже продукции (работ, услуг), объем и структуру проданной продукции, выручку от продажи, рентабельность проданной продукции и ее отдельных видов.

Центр продаж иногда называют центром **доходов**.

Центр **управления** (служба главного технолога, бухгалтерия, служба [управленческого учета](#) и т. д.) планирует, учитывает и контролирует затраты на их функционирование и определяет эффективность своей деятельности.

Основой функционирования центров ответственности является сопоставление фактических затрат с расходами по смете. Смета является, в сущности, финансовым планом для каждого центра ответственности.

При составлении смет во внимание принимают, как правило, только затраты, контролируемые соответствующим центром.

Особенно важно применять гибкие сметы, позволяющие пересчитывать ожидаемые затраты на фактический объем производства. Для осуществления пересчета затраты делят на переменные, полупеременные и постоянные. При пересчете затрат переменные расходы умножают на коэффициент фактического изменения объема производства; полупеременные расходы умножают на коэффициент фактического изменения объема производства и коэффициент зависимости данного вида расходов от объема производства; постоянные расходы корректировке не подлежат.

Сопоставление фактических затрат с затратами по смете осуществляют в отчете об исполнении сметы, в котором обычно указывают наименование контролируемых затрат, затраты по смете, фактические расходы и отклонение фактических затрат от сметных. Центры прибыли помимо отчета об исполнении сметы составляют отчеты по прибыли.

Система учета по центрам ответственности может быть эффективным средством управления затратами и прибылью, если будут соблюдены следующие условия:

- обоснованный выбор перечня центров ответственности;

- сметы затрат по центрам должны быть хорошо обоснованы и стимулировать уменьшение затрат;
- правильный выбор контролируемых расходов;
- обоснованный выбор ответственных за расходы, доходы и прибыль;
- обеспечение взаимосвязи отчетности центров ответственности различных уровней;
- система учета по центрам ответственности должна функционировать параллельно с системой финансового учета.

После выбора центров затрат по каждому из них составляют смету затрат, включая в них только те затраты, которые непосредственно контролируются исполнителем или другим ответственным за расходы.

Для организации контроля затрат по каждому центру важное значение имеет учет фактических расходов по каждому центру. Для этого на каждый центр затрат, как правило, открывают отдельный аналитический счет по учету затрат на производство, каждому центру присваивают определенный номер (шифр затрат).

Прямые расходы учитывают по центрам затрат на основании первичных документов, в которых проставляют шифры затрат.

Косвенные расходы по центрам делятся на два вида:

- непосредственно относящиеся к данному центру затрат;

- распределяемые из других центров затрат.

Некоторые организации относят на затраты центра только те накладные расходы, которые возникают в данном центре.

Ставка накладных расходов по таким центрам определяется делением суммы накладных расходов на объем продукции (работ, услуг) данного центра, который может быть выражен в единицах изделий их стоимости человеко- или машино-часах, прямой заработной плате.

Остальные накладные расходы в таких организациях распределяют по соответствующим ставкам, минуя центры затрат.

В организациях, распределяющих накладные расходы обоих видов, применяют ставки распределения накладных расходов по видам накладных расходов.

Эффективность функционирования центров затрат во многом зависит от содержания отчетов по центрам затрат. Основными принципами этой отчетности являются:

- включение в отчет только контролируемых расходов;
- укрупнение показателей отчетности по центрам по мере восхождения от низшего уровня управления к высшему;
- включение в отчет информации об отклонениях, позволяющей реализовать принцип управления по отклонениям.

Сущность принципа управления по отклонениям заключается в предположении о том, что менеджеру более высокого уровня управления нет необходимости оперативно контролировать отдельные расходы и доходы центров ответственности низших уровней управления, если их величины существенно не отличаются от заданных. Если же отклонения по расходам и доходам существенны (обычно более 5%), то менеджерам более высокого уровня управления представляется дополнительная информация, объясняющая возникшие отклонения в соответствующем центре ответственности.

На основе дополнительной информации менеджер принимает решения в пределах своих полномочий или представляет соответствующую информацию вышестоящему руководителю.

Пример составления отчетов центрами затрат различного уровня приведен в табл.

ОТЧЕТЫ ОБ ИСПОЛНЕНИИ СМЕТЫ ЦЕНТРОВ ЗАТРАТ РАЗЛИЧНЫХ УРОВНЕЙ, ТЫС. РУБ.

Контролируемые затраты	Затраты		Отклонения по затратам (+, -)	
	по смете	фактически	за месяц	с начала года
Отчет мастера отделения № 1				
1. Материалы	100	98	-2	-1
2. Заработная плата прямая	50	51	1	+0,5
3. Заработная плата обслуживающих рабочих	22	22,5	+0,5	+0,3
4. Топливо и энергия на технологические цели	18	19	1	+0,7
5. Эксплуатация и ремонт оборудования	20	19,5	-0,5	-0,5
6. Прочие расходы	10	10,5	+0,5	-0,3
7. Итого затрат	220	220,5	+0,5	-0,3
Отчет начальника цеха № 1				
1. Содержание аппарата управления цеха	40	41	1	-
2. Содержание прочего цехового персонала	30	29	-1	-2
3. Содержание текущего ремонта здания, сооружений	100	102	2	-1
4. Непроизводительные расходы	X	2	2	5
5. Прочие расходы цеха	30	29	-1	-3
6. Итого расходы цеха	200	203	3	-1
7. Расходы отделений				
№1	220	220,5	+0,5	-0,3
№2	200	205	5	7
№3	280	278	-2	-3
Итого расходы отделений	700	703,5	+3,5	+3,7
8. Всего расходы по цеху	900	906,5	+6,5	+2,7
Отчет заместителя директора по экономике				
1. Расходы на управление организацией	200	206	6	10
2. Общехозяйственные расходы	200	195	-5	-7
3. Налоги, сборы и отчисления	100	100	-	1
4. Непроизводительные расходы	X	50	50	100
5. Итого - общие расходы по организации	500	551	51	104
6. Расходы цехов:				
№1	900	906,5	+6,5	+2,7
№2	800	790,5	-9,5	-2,7
№3	1000	1005	5	10
Итого:	2700	2702	2	10
7. Всего затраты организации	3200	3253	53	114

В приведенных отчетах фактические затраты сопоставляются с расходами по смете и рассчитываются отклонения по затратам. Для установления динамики отклонений по месяцам в таблице приведены данные по отклонениям с начала года.

Например, по прочим расходам в отделении № 1 за текущий месяц допущен перерасход на 0,5 тыс. руб. Однако с начала года по этой статье получена экономия на сумму 0,3 тыс. руб., поэтому перерасход отчетного месяца может быть оправданным.

При оценке отклонений по отдельным затратам особое внимание следует обратить на непроизводительные расходы цехов и организации в целом, потери от простоев, потери от недостатков и порчи материальных ценностей, потери от брака и др.

Непроизводительные расходы в смете не отражаются. При составлении отчета об исполнении сметы затрат по организации в целом следует иметь в виду, что для руководителя организации и его заместителя по экономике все затраты являются контролируруемыми. Поэтому в отчете об исполнении сметы расходов по организации приводятся данные об общехозяйственных расходах, получаемых по данным бухгалтерского финансового учета.

При определении центров затрат, порядка учета затрат по ним, содержания отчетов об исполнении сметы различных уровней и оценке отклонений от сметы целесообразно использовать отраслевые инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, а также отраслевые методические указания по анализу хозяйственной деятельности организаций.

Учет и отчетность по центрам прибыли

Центрами прибыли могут быть цехи, производства, отделы сбыта (маркетинга) и другие подразделения организации, руководители которых являются ответственными и обладают полномочиями как по затратам, так и по доходам. В качестве центра прибыли выступает также организация в целом.

Отчетным документом по затратам центра прибыли являются рассмотренные ранее отчеты об исполнении сметы центров затрат высших уровней (обычно начиная с цехового уровня).

Основным же отчетным документом центра прибыли является отчет по прибыли, содержание которого зависит от включаемых в отчет показателей прибыли - валовой, от продаж, от обычной деятельности, до налогообложения, чистой или маржинального дохода.

Если центр прибыли отчитывается по валовой прибыли, то в отчете отражают стоимость произведенной продукции (работ, услуг), затраты на производство продукции данного центра, составляющие ее производственную себестоимость, и исчисляемую величину валовой прибыли. Отчет может составляться по форме, приведенной в табл. 2

В том случае, когда центр прибыли отчитывается по прибыли от продаж, в отчете приводятся дополнительно данные о расходах на продажу продукции (работ, услуг) и соответствующей части общехозяйственных расходов (если они не включаются в производственную себестоимость), позволяющие исчислить полную себестоимость проданной продукции (работ, услуг) и прибыль от продаж организации.

При составлении отчета по валовой прибыли следует учитывать, что организации могут в соответствии с принятой учетной политикой включать общехозяйственные расходы в состав производственной себестоимости или списывать их на счет 90 «Продажи»; в первом случае показатель производственной себестоимости в отчете определяется с учетом общехозяйственных расходов, а во втором случае - без указанных расходов.

Общехозяйственные расходы во втором случае будут учтены при составлении отчета по прибыли от продаж.

ОТЧЕТ ЦЕНТРА ПО ПРИБЫЛИ ЗА МЕСЯЦ, ТЫС. РУБ.

Показатели	По смете (плану)	Фактически	Отклонения (+, -)	
			за месяц	с начала года
Отчет по валовой прибыли				
1. Стоимость продукции (работ, услуг)	1000	1200	200	300
2. Производственная себестоимость	600	700	100	150
3. Валовая прибыль (п. 1 - п. 2)	400	500	100	150
Отчет по прибыли от продаж				
1. Выручка от продаж (нетто)	1000	1200	200	300
2. Производственная себестоимость	600	700	100	150
3. Расходы на продажу	50	60	10	30
4. Общехозяйственные расходы	150	160	10	20
5. Полная себестоимость проданной продукции (п. 2 + п. 3 + п. 4)	800	920	120	200
6. Прибыль от продаж (п.1-п.5)	200	280	80	100
Отчет по прибыли от обычной деятельности				
1. Выручка от продаж (нетто)	1000	1200	200	300
2. Производственная себестоимость	600	700	100	150
3. Расходы на продажу	50	60	10	30
4. Общехозяйственные расходы	150	160	10	20
5. Полная себестоимость проданной продукции (п. 2 + п. 3 + п. 4)	800	920	120	200
6. Прибыль от продаж (п. 1 - п. 5)	200	280	80	100
7. Операционные и внереализационные доходы	100	120	20	30
8. Операционные и внереализационные расходы	80	100	20	15
9. Прибыль до налогообложения (п. 6 + п. 7 -п. 8)	220	300	80	115
10. Налог на прибыль	44	60	+16,0	+17,6
11. Прибыль (убыток) от обычной деятельности (п. 9 -п. 10)	176	240	+60,8	+87,4

При составлении отчета по прибыли от обычной деятельности в отчет включают данные об операционных и внереализационных доходах и расходах и сумме налога на прибыль.

Сумму прибыли до налогообложения определяют прибавлением к прибыли от продаж операционных и внереализационных доходов и вычитанием из полученной суммы операционных и внереализационных расходов.

Прибыль или убыток от обычной деятельности определяют вычитанием из суммы налогооблагаемой прибыли суммы налога на прибыль (табл. 2).

Состав операционных и внереализационных доходов и расходов определен ПБУ 9/99 «[Доходы организации](#)» и ПБУ 10/99 «[Расходы организации](#)»

При решении вопроса о целесообразности включения операционных и внереализационных доходов и расходов в отчет по прибыли нужно иметь в виду, что лишь небольшая часть указанных доходов и расходов имеет прямое отношение к центрам прибыли и может быть отнесена на центры прямым путем.

Основная часть операционных доходов и расходов носит централизованный характер и распределяется по центрам прибыли косвенными способами. При неудачно выбранной базе распределения таких операционных доходов и расходов они могут существенно исказить показатели прибыли соответствующих центров.

Вместе с тем включение в отчетность центров по прибыли неконтролируемых менеджерами центров операционных доходов и расходов может иметь и положительное значение, поскольку у них возникает заинтересованность в оценке обоснованности операционных и внереализационных расходов.

В качестве одного из вариантов составления отчета по центру прибыли можно рекомендовать включение в него только тех операционных и внереализационных доходов и расходов, которые имеют непосредственное отношение к соответствующему центру.

Вместо отчета по прибыли центры прибыли могут составлять отчеты о маржинальном доходе.

Маржинальный доход, как уже отмечалось, определяют вычитанием из выручки от продажи продукции (работ, услуг) переменных расходов, связанных с производством и продажей продукции. Разница между маржинальным доходом и постоянными расходами называется остаточным доходом. При этом остаточный доход целесообразно исчислять с учетом и прямых, и косвенных постоянных расходов. Пример составления отчета о маржинальном доходе приведен в табл. 3

ОТЧЕТ ЦЕНТРА ПРИБЫЛИ О МАРЖИНАЛЬНОМ ДОХОДЕ ЗА _____ МЕСЯЦ, ТЫС. РУБ.

Показатели	По смете (плану)	Фактически	Отклонения (+, -)	
			за месяц	с начала года
1. Выручка от продажи (нетто)	1000	1200	200	300
2. Переменные расходы	500	600	100	200
3. Маржинальный доход (п. 1 - п. 2)	500	600	100	100
4. Прямые постоянные расходы	200	210	10	20
5. Остаточный доход (до косвенных расходов)	300	390	90	80
6. Косвенные постоянные расходы	100	110	10	20
7. Остаточный доход (прибыль от производства) (п. 5 - п. 6)	200	280	80	60

Остаточный доход до косвенных расходов, как правило, позволяет оценить деятельность центра прибыли более точно, чем это можно сделать, используя показателем остаточного дохода, поскольку этот показатель не содержит тех неточностей, которые возникают при распределении косвенных расходов.

Отчет о маржинальном доходе можно дополнить показателями операционных и внереализационных доходов и расходов, на основе которых возможно определить чистый доход центра прибыли.

Отчет центра инвестиций

Центры инвестиций - это структурные единицы самого высокого уровня крупных децентрализованных организаций: дочерние и зависимые общества головных организаций, филиалы и др. В западных странах к центрам инвестиции относят также отделения транснациональных корпораций.

Поскольку применительно к центрам инвестиций исходят из допущения, что они являются отдельными организациями, это центры составляют обычные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе отчет по прибыли.

При сравнительной оценке деятельности отдельных центров инвестиций головной организацией абсолютные показатели прибыли часто оказываются несопоставимыми из-за различий в объемах производства и величины активов центров.

Поэтому в настоящее время для оценки деятельности центров инвестиций в странах с рыночной экономикой используют четыре показателя:

прибыль;

-рентабельность активов;

-остаточная прибыль;

-экономическая добавленная стоимость (ЭДС).

В качестве показателя прибыли в зависимости от конкретных условий деятельности используют показатели прибыли до налогообложения, прибыли от обычной деятельности или чистой прибыли.

Показатель рентабельности активов (РА) определяют отношением прибыли (П) к активам (А).

В настоящее время наблюдаются различные подходы к выбору числителя и знаменателя приведенной формулы.

В зарубежной практике в качестве числителя чаще всего используют показатели прибыли до налогообложения и остаточного дохода до косвенных затрат. Наряду с ними некоторые организации в расчет принимают показатели чистой прибыли. В качестве активов (знаменателя формулы) используют следующие показатели:

- стоимость активов по балансу;
- стоимость активов по балансу плюс суммы амортизации по амортизируемым активам;
- действующие активы;
- оборотный капитал плюс внеоборотные активы.

Действующие активы - это активы, находящиеся в эксплуатации, т.е. за вычетом активов, находящихся в реконструкции и техническом перевооружении, в запасе (резерве) и на консервации.

Данный показатель применяется в расчетах рентабельности активов сравнительно редко и, как правило, в том случае, когда решение о переводе части активов на реконструкцию и техническое перевооружение, в запас и на консервацию принимает головная организация.

Оборотный капитал исчисляются вычитанием из оборотных активов краткосрочных [обязательств](#) по ним и прибавлением к полученной разнице внеоборотных активов. Данный показатель в расчетах рентабельности активов применяют сравнительно редко.

Таким образом, показатель рентабельности активов может исчисляться с использованием различных показателей прибыли и активов. Для сравнительной оценки деятельности отдельных центров инвестиций головные организации должны применять единую методику расчета показателей рентабельности во всех центрах.

Вместе с тем для оценки деятельности отдельного центра инвестиции можно применять любой из рассмотренных вариантов расчета показателя рентабельности активов или одновременно несколько вариантов.

Например, показатель рентабельности продаж широко используют торговые организации, отличающиеся сравнительно невысоким удельным весом внеоборотных активов в общей их стоимости.

Показатель остаточной прибыли определяют вычитанием из прибыли минимально необходимой прибыли на используемые активы. Последний показатель определяют умножением стоимости активов на норму прибыли по активам, устанавливаемую администрацией организации.

Пример расчета показателей остаточной прибыли и рентабельности активов приведен в табл. 4.

ОЦЕНКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЦЕНТРОВ ИНВЕСТИЦИЙ ПО ПОКАЗАТЕЛЯМ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ АКТИВОВ И ОСТАТОЧНОЙ ПРИБЫЛИ,
ТЫС. РУБ.

Показатели	Центры инвестиций	
	А	Б
Прибыль (П)	200	300
Стоимость активов (А)	1000	1800
Норма прибыли (Н), %	10	10
Минимально необходимая прибыль на активы (НП) (п. 2 х п. 3)	100	180
Остаточная прибыль (ОП) (п. 1 - п. 4)	100	120
Рентабельность активов (РА) в % (п. 1 : п. 2)	20	16,7

Приведенные в таблице данные о показателях прибыли и рентабельности активов не позволяют объективно оценить деятельности центров А и Б, поскольку в центре Б выше сумма прибыли (300 000 против 200 000 руб.), а в центре А - выше рентабельность (20% против 16,7%). Показатель остаточной прибыли позволяет дать более высокую оценку деятельности центра Б. Показатель остаточной прибыли показывает, какую прибыль приносит соответствующий центр инвестиций для организации сверх минимально необходимой прибыли на активы. Он отражает вклад соответствующего центра в общие результаты деятельности организации.

Центр затрат — это структурное подразделение предприятия (например, производственный участок, производственный цех, конструкторское бюро и др.), руководитель которого отвечает только за затраты. В рамках такого центра организуется планирование, нормирование и учет затрат факторов производства с целью контроля, анализа и управления процессами их использования.

Центры затрат, в свою очередь, подразделяются на *центры регулируемых и произвольных затрат*. Для центра регулируемых затрат устанавливается оптимальное соотношение между затратами и объемом выпуска продукции.

Например, у производственного цеха существуют нормы расхода материалов, нормативная трудоемкость единицы продукции и т. д., а суммарные затраты на материалы и оплату труда определяются путем умножения нормативных затрат на единицу продукции и на запланированный объем выпуска. Управление затратами таких центров осуществляется с помощью заранее составленных гибких бюджетов. Руководитель центра регулируемых затрат отвечает прежде всего за минимизацию затрат на единицу выпуска, и его деятельность оценивается путем сопоставления плановых (нормативных) и фактических затрат на единицу продукции.

Для *центра произвольных затрат* оптимального соотношения между затратами и результатами деятельности не существует. Руководство организации практически не может повлиять на величину затрат таких центров и принимает ее как заданную величину. Примерами центров произвольных затрат могут служить конструкторское бюро, лаборатория химико-технического контроля и т. д.

Центр продаж (дохода) — это подразделение (например, сбытовое), руководитель которого отвечает только за формирование доходов в установленных объемах. Взаимосвязи между затратами на работу такого центра и выручкой (доходом) практически нет; основным контролируемым Показателем здесь является выручка (доход), а также определяющие ее показатели: объем сбыта, структура реализации и цена.

Организация учета по центрам ответственности показывает, что для оценки результатов деятельности каждого подразделения (там, где это возможно) необходимо определять величину прибыли, получаемую каждым конкретным центром ответственности. В этих условиях особое значение приобретает создание в рамках центров ответственности центров прибыли.