

---

## **ФОРМИРОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ**

---

**Сверчкова Ольга Федоровна,**

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Южно-Российского государственного университета экономики и сервиса; Ylo79@mail.ru

**Бреславцева Нина Александровна,**

доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой бухгалтерского учета Южно-Российского государственного университета экономики и сервиса; Breslavceva\_NA@mail.ru

Статья содержит трактовки центров ответственности, авторскую классификацию центров ответственности. Обсуждается степень влияния центров ответственности на расходы и доходы. Предложены формы и содержание отчетности центров ответственности.

**Ключевые слова:** центры ответственности, отчетность, управленческий учет

Сознание людей воспринимает ответственность как понятие абстрактное, дискуссионное и лишенное четких рамок, которое находится в компетенции таких наук, как философия, социология, политология, юриспруденция, но никак не учета (ни бухгалтерского, ни управленческого, ни статистического, ни налогового) – строго регламентированного, беспристрастного, лаконичного, прижимистого и, в конечном счете, объективного. Если обратиться к словарям и энциклопедиям, то можно ответственность определить следующим образом: ответственность – философско-социологическое понятие, отражающее объективный, исторически конкретный характер взаимоотношений между личностью, коллективом, обществом, с точки зрения сознательного осуществления предъявляемых к ним взаимных требований [6].

В тоже время экономическая картина современного российского общества иллюстрирует, что именно учет должен включать и отражать общественности свою обязанность и готовность к ответственности. В настоящее время из всех известных видов учета, наиболее близок к данной категории управленческий учет. Изучая научную литературу и практику ведения учета хозяйственной деятельности юридического лица, непременно приходишь к выводу, что разделение структуры коммерческой организации на центры ответственности довольно сложная и иногда невозможная

задача, но от ее решения зависит как эффективность ведения отдельного бизнеса, так и успешное развитие экономики в макромасштабах. Подкрепляя вышесказанное можно привести мнения следующих специалистов.

В частности, генеральный директор коммерческой компании А. Молвинский полагает, что основная задача построения финансовой структуры компании – распределение ответственности и полномочий между менеджерами по управлению доходами и расходами, активами, обязательствами и капиталом предприятия, а также рядом нефинансовых показателей. Разработав финансовую структуру, менеджмент компании создает основу для внедрения управленческого учета, бюджетирования, а также эффективной системы мотивации персонала компании [5].

Мнение другого специалиста заключается в следующем: «Учет и анализ по центрам ответственности – это система, которая измеряет (оценивает) соответствие достигнутых результатов запланированным по каждому подразделению (центру ответственности), которое является самостоятельным объектом бюджетного (планового) процесса и отвечает за исполнение перечня бюджетных показателей, определяемых центральным аппаратом управления при разработке сводного плана (бюджета) предприятия на предстоящий бюджетный период» [5].

Управление бизнесом должно предполагать сложную в ратификации и простую в апеллировании структуру взаимодействия менеджеров организации. Каждый менеджер сталкивается с необходимостью выполнения различных функций: решение стратегических и тактических задач своего участка управления в русле генеральной цели коммерческой организации, в тоже время планирование, анализ и контроль за выполнением действий вверенных подчиненных. Без сомнения, данные операции не имеет возможности выполнять хозяйственник или управленец единолично, поэтому объективно необходима децентрализация управления посредством определения места каждой структурной единицы, делегирования ей определенных полномочий и ответственности. По этим причинам как в теории, так на практике возникло такое понятие как «центр ответственности», отдельные трактовки которого рассмотрим в табл. 1.

Таблица 1

Трактовки определения «Центр ответственности»

Определение	Автор
Центр ответственности – это структурное подразделение компании, менеджер которого несет ответственность за его деятельность.	Лейкин Д. [2]
Центр ответственности (ЦО) – элемент финансовой структуры компании, который выполняет хозяйственные операции в соответствии со своим бюджетом и обладает для этого необходимыми ресурсами. Бюджет центра ответственности включает только подконтрольные руководителю ЦО статьи затрат и доходов. В качестве центра ответственности, как правило, выделяют компанию в целом, ее отдельные структурные подразделения (цеха, отделы, работники) или их группы.	Молвинский А. [3]

Определение	Автор
<p>Центры ответственности являются не только местами возникновения затрат – местами первичного потребления ресурсов, но и предполагают возложение ответственности на руководителя за достижение установленных плановых показателей в части доходов и расходов и наделение их соответствующими полномочиями. ...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 поставленных целей; отвечает за выполнение установленных планов и контрольных показателей, в том числе – подчиненных ему подразделений (центров ответственности нижестоящего уровня).</p>	Ткачук Е.В. [4]
<p>Центр финансовой ответственности – структурное подразделение, для которого определена ответственность за финансовые показатели. Правила определения финансовых показателей должны удовлетворять следующим требованиям: каждый показатель должен иметь измеримый материальный носитель; правила распределения затрат должны максимально соответствовать сущности функциональных отношений между центрами финансовой ответственности; каждый показатель, его материальный носитель и база распределения затрат должны быть закреплены в персональную ответственность за руководителем соответствующего подразделения. Показатели определяются на периодической основе, по методикам, которые зависят в существенной степени от используемой компьютерной системы</p>	Колесников С. [1]

Источник: составлено автором по материалам [1 – 4].

Центры ответственности делятся на различные виды. В современной науке происходит активное расширение данной классификации, которая базируются на классической ранжировке, а именно: центр доходов (выручки), расходов, прибыли и инвестиций. Автору данной работы наиболее импонирует лаконичные определения Лейкина Д., который считает, что в зависимости от сферы влияния менеджера (руководителя) структурного подразделения различают четыре вида центров ответственности [2]:

1. Центр доходов – центр ответственности, менеджер которого контролирует доходы центра и несет за них ответственность.
2. Центр затрат – центр ответственности, менеджер которого контролирует затраты центра и несет за них ответственность.
3. Центр прибыли – центр ответственности, менеджер которого контролирует доходы, затраты и прибыль центра и несет за них ответственность.
4. Центр инвестиций – центр ответственности, менеджер которого контролирует прибыль центра и несет за нее ответственность, а также принимает решения о величине оборотного капитала и капитальных вложениях.

Довольно дискуссионным является вопрос о «центре прибыли» в силу ее классификации. Какой именно прибыли – валовой, от продаж, от прочей деятельности, до налогообложения, чистой, либо нераспределенной? В контексте представленной работы возьмем прибыль от продаж.

Отдельные авторы предлагают разделение центров ответственности по функциям на основные (выполняющими основной вид деятельности в соответствии с уставом) и вспомогательные (так называемые обслуживающие отделы, либо подразделения, занимающиеся прочими видами деятельности). С позиции автора, данное суждение можно считать некорректным. Потому

как в условиях рынка «неосновные» подразделения не дееспособны и упраздняются в процессе «естественного отбора». С позиции бухгалтера, коммерческого директора, начальника отдела подсобного производства (например, котельной) работа не может быть вспомогательной, второстепенной, неважной, так как она может повлиять на стратегические и тактические результаты деятельности компании в целом. С нашей точки зрения, все выше приведенные виды центров ответственности являются условными и не соответствуют реальной обстановке функционирования. Наиболее объективной ранжировкой в данном случае может быть деление по хозяйственным процессам (направлениям деятельности), которые заложены теорией бухгалтерского учета: процессы снабжения, производства, сбыта – это триумвират, который является фундаментом деятельности организации любой отрасли народного хозяйства. Однако существует центр ответственности, который главенствует над перечисленными процессами – это управление.

В ракурсе выше сказанного подходим к выводу о том, что необходимы методологические правила формирования центров ответственности. Мы, в свою очередь, можем предложить следующий алгоритм:

1. Выстроить организационную структуру предприятия.
2. Каждое подразделение автоматически становится центром ответственности (являясь центром затрат (расходов), доходов (выручки), прибыли), который должен отчитываться перед глобальным центром ответственности своей организации.

Упоминание «глобальный центр ответственности» не является случайным и продиктовано формированием иерархии центров ответственности. В данном случае это тот уполномоченный орган, который при формировании подчиненных ему центров должен следовать следующим аксиомам:

- недопустимо возлагать на менеджера ответственность за те показатели, которые ему неподконтрольны.
- недопустима чрезмерная централизация управления (менеджерам среднего звена необходимо согласовывать большую часть своих действий с вышестоящим руководством).
- необходимо определять приемлемую «меру детализации» учетных данных, учитывая выгоды от получения более детальных срезов финансовых результатов, а также усложнение и соответственно удорожание затрат на ведение учета.
- недопустимо одни и те же полномочия возлагать на несколько лиц.
- необходимо учитывать технический прогресс: показатели определяются на периодической основе, по методикам, которые зависят в существенной степени от используемой компьютерной системы.
- недопустимо отрицание формулы баланса между затратами, доходами и прибылью и неформальными условиями, влияющими на них.
- необходимо, чтобы система стимулирования менеджеров на местах

была такой, чтобы они были заинтересованы в динамике «контролируемых ими затрат», которая отвечала бы интересам улучшения финансовых результатов компании в целом

3. Определение иерархии центров ответственности и их взаимосвязей.

4. Наделение руководителей уже установленных центров ответственности полномочиями создавать внутри своей организационной единицы под-центров ответственности без согласования с выше стоящим руководством (недопустимо, что основной вид деятельности имеет свою аналитику (продукцию, услуги, виды выполняемых работ)).

5. Внедрение процедур бюджетирования, включая автоматизацию процессов планирования, учета, контроля и анализа. Для каждого выделенного центра ответственности определяется показатель или набор показателей, за которые его руководитель будет нести ответственность.

Далее можно перейти к дискуссии и разобраться, что является центром ответственности, а что является центром затрат. Отдельные авторы данные понятия отождествляют. И данная позиция не лишена смысла. Если пойти от противного, то задаем следующие вопросы и можем дать объективные ответы, которые проиллюстрированы в табл. 2.

Таблица 2

Соотношение ответственности между различными структурными подразделениями

Вопрос	Ответ
1. Какое структурное подразделение является центром затрат?	Абсолютно все
2. Какое структурное подразделение является центром доходов?	Не все
3. Какое структурное подразделение является центром прибыли?	Как следствие второго пункта не только может не являться центром прибыли, но и быть «центром убытков».
3. Какое структурное подразделение всегда является центром инвестиций?	Только единицы, при соответственной компетенции (желании и интеллектуальном потенциале) топ-менеджеров.

Таким образом, все центры ответственности являются в первую очередь центром затрат, далее центром доходов, из которых в дальнейшем формируются – центры прибыли и инвестиций.

Как априори вкладывая в методологию хозяйственные процессы организации, повторимся: снабжения, производства и реализации, прибавляем к ним управление. И построим гипотезу формирования функций центров ответственности. Также принимаем во внимание, что нет возможности делить центры ответственности на вспомогательные и основные. Вспомогательные стоят на первом месте, как правило, они определяют дальнейшее развитие компании (либо требуется разделение на стратегические вспомогательные и тактические вспомогательные), но можно поделить ответственность на основную и вспомогательную.

Со своей стороны мы предлагаем обратиться к налоговому кодексу, в

соответствии с которым расходы делятся на расходы от основного вида деятельности, расходы от реализации, и прочие. Доходы в свою очередь делятся на доходы от основного вида деятельности и прочие доходы. Центры ответственности (процесс снабжения, производства, реализации и управления) могут транслировать свою ответственность (разделенную на прямую, косвенную, смешанную) на центры расходов и доходов следующим образом (табл. 5, табл. 6).

Таблица 5

Транслирование ответственности на затраты

Расходы \ Центр ответственности	Снабжения	Производство	Реализация	Управления
Обычных видов деятельности				
Материальные	Прямая ответственность	Прямая ответственность	Косвенная ответственность	Прямая ответственность
Оплата труда	Косвенная ответственность	Прямая ответственность	Косвенная ответственность	Прямая ответственность
Амортизация	Прямая/ Косвенная ответственность	Прямая ответственность	Косвенная ответственность	Прямая ответственность
Прочие	Прямая/ Косвенная ответственность	Прямая ответственность	Косвенная ответственность	Прямая ответственность
От реализации	Прямая/ Косвенная ответственность	Прямая/ Косвенная ответственность	Прямая/ Косвенная ответственность	Прямая ответственность
Прочие	Прямая/ Косвенная ответственность	Прямая/ Косвенная ответственность	Прямая/ Косвенная ответственность	Прямая ответственность

Таблица 6

Транслирование ответственности на доходы

Доходы \ Центр ответственности	Снабжения	Производство	Реализация	Управления
Обычных видов деятельности	Косвенная ответственность	Косвенная ответственность	Косвенная ответственность	Прямая ответственность
Прочие	Косвенная ответственность	Косвенная ответственность	Прямая/ Косвенная ответственность	Прямая ответственность

Исходя из императивов, приведенных в табл. 5 и табл. 6, следует, что один центр ответственности по отношению к расходам и доходам может нести различную степень ответственности. Например, центр ответственности «Снабжение» на расходы оказывает разную степень влияния (в зависимости от вида расхода): по материальным затратам ответственность – прямая, по амортизационным начислениям – прямая и косвенная (в части закупки оборудования – прямая, в части введения в эксплуатацию и непосредственно способов начисления амортизации – косвенная), по заработной плате – только косвенную (на данный вид расхода прямое влияние оказывает политика организации управления трудовыми ресурсами). На доходы центр ответственности «Снабжение» может оказывать только косвенное влияние и соответственно нести косвенную ответственность. Центр ответственности «Реализация» имеет обратно пропорциональную степень влияния.

Абсолютная прямая ответственность является прерогативой только аппарата управления.

По каждому центру ответственности аккумулируется определенный объем информации, который мы можем ранжировать на прямой и косвенный потоки, в зависимости от степени влияния (проиллюстрированных в табл. 5, табл. 6). Соответственно основное содержание отчетности центров ответственности включают только те статьи затрат и поступлений, на которые руководитель центра оказывает прямое влияние, что позволит персонализировать информацию.

Таблица 7

Форма отчетности центра ответственности «Снабжение»

Показатель	Фактическое значение предыдущего периода	Плановое значение отчетного периода	Фактическое значение отчетного периода	Планируемое значение последующего периода
Материалы				
Основной вид деятельности				
Вид А				
Поступление				
На складе				
Выбыло				
Вид Б...				
Поступление				
На складе				
Выбыло				
От реализации				
Вид А, Б...				
Поступление				
На складе				
Выбыло				
Прочие виды деятельности				
Вид А, Б...				
Поступление				
На складе				
Выбыло				
Основные средства				
Основной вид деятельности				
Вид А, Б ...				
Поступление				
На складе				
Принято в эксплуатацию				
От реализации				
Вид А, Б...				
Поступление				
На складе				

Показатель	Фактическое значение предыдущего периода	Плановое значение отчетного периода	Фактическое значение отчетного периода	Планируемое значение последующего периода
Принято в эксплуатацию				
Прочие виды деятельности				
Вид А, Б...				
Поступление				
На складе				
Принято в эксплуатацию				
Заработная плата работников центра ответственности «Снабжения»				
Иванов				
Петров				
....				
Справочно				
Доходы от основного вида деятельности		X		X
Прочие доходы		X		X

Однако в отчетности также должна присутствовать информация о выполнении или планировании значений показателей, за которые данный центр несет косвенную ответственность. Мы предлагаем следующую форму отчетности центра ответственности (табл. 7, на примере «Снабжения»).

Форма отчетности центров ответственности «Производство» и «Реализация» аналогична, представленной в табл. 7, а содержание зависит от степени ответственности, предложенной в табл. 5 и табл. 6. Составленные отчеты передаются в аппарат управления, где анализируется полученная информация, оцениваются результаты деятельности и составляется бюджет на следующий период.

Можно с уверенностью сказать, что оптимальное формирование центров ответственности обеспечивает создание системы управленческой бухгалтерии, включая такие звенья, как контроль, анализ, планирование, координирование и принятие обоснованных управленческих решений. В совокупности же все виды показателей формируют различную по каждому центру внутреннюю отчетность, создающую в полном объеме информационную систему организации оптовой торговли.

#### **Список источников**

1. Колесников, С. Центры ответственности [текст] / С. Колесников // «Computerworld Россия». – 2000. – № 05.
2. Лейкин, Д. Определение и виды центров ответственности [текст] / Д. Лейкин // Управление компанией. – 2005. – №7.
3. Молвинский, А. Построение финансовой структуры компании [текст] / А. Молвинский // Школа финансового директора. – 2006. – №2.

4. Ткачук, Е.В. Как правильно разработать систему учета по центрам ответственности [текст] / Е.В. Ткачук // сайт "Корпоративный менеджмент" [www.cfin.ru](http://www.cfin.ru)

5. Щиборщ, К.В. Учет по центрам ответственности как основа системы материального стимулирования на предприятии [текст] / К.В. Щиборщ // Менеджмент в России и за рубежом. – 2000. – № 6.

6. Философский энциклопедический словарь [текст]. – М.: Советская энциклопедия. Гл. редакция: Л.Ф. Ильичёв, П.Н. Федосеев, С.М. Ковалёв, В. Г. Панов. 1983.

---

## **FORMATION OF THE ADMINISTRATIVE REPORTING ON THE RESPONSIBILITY CENTERS**

---

**Sverchkova Olga Fedorovna,**

Ph. D. of Economy, Associate Professor, Deputy of Chief of the Chair of Accounting of South Russian State University of Economy and Service; Ylo79@mail.ru

**Breslavtseva Nina Aleksandrovna,**

Dr. Sc. of Economy, Associate Professor, Chief of the Chair of Accounting of South Russian State University of Economy and Service; Breslavceva\_NA@mail.ru

Article contains treatments of the centers of responsibility, author's classification of the centers of responsibility. Degree of influence of the centers of responsibility on expenses and incomes are considered. Forms and contents of the reporting of the centers of responsibility are offered.

**Keywords:** the responsibility Centers, the reporting, the administrative account.