

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ПО ЦЕНТРАМ ВОЗНИКНОВЕНИЯ ЗАТРАТ

Л.А.ЗИМАКОВА¹⁾
Л.Н.СЕМЬКИНА²⁾

*¹⁾Белгородский
государственный
университет*

*²⁾Белгородский
государственный
университет*

В данной статье описываются наиболее часто используемые методы учета затрат, позволяющие организовать контроль за эффективностью использования ресурсов, доказывається необходимость организации учета по центрам возникновения затрат. Дается характеристика основных этапов, позволяющих эффективно организовать учетный процесс. Рассматриваются критерии выделения центров возникновения затрат и предлагаются к использованию два варианта ведения учета. Разработана кодировка расходных счетов, позволяющая сократить синтетические счета учета расходов и расширить возможности использования бухгалтерской информации. Описаны принципы формирования отчетов составляемых центрами возникновения затрат.

Ключевые слова: учет, элементы затрат, центры возникновения затрат, контроль, управление.

Одна из важнейших функций учетного процесса - контроль, а одним из направлений контроля является определение отклонений фактически достигнутых результатов от бюджетных, плановых, нормативных и т.п. От уровня организации учета будет зависеть возможность осуществления такого контроля и оперативность его проведения. В настоящее время выделяют несколько подходов к решению проблемы:

- использование метода документирования, который предполагает фиксирование в документах всех возможных отклонений и причин их вызвавших. При этом возможны различные подходы к организации учета и оформлению первичных документов в зависимости от элемента затрат. В частности, для учета материальных затрат может использоваться метод сигнального документирования, метод партионного и непрерывного раскрытия;
- расчетный метод, он предполагает фиксирование в учете нормативных и фактически достигнутых результатов. При этом может использоваться метод предварительных и последующих расчетов. Расчетный метод позволяет установить виновников и причины отклонений фактических затрат от планируемых в разрезе элементов затрат, но в условиях производства продукции большого ассортимента это сделать практически невозможно.

В рамках расчетного метода используется нормативный метод учета затрат. Он направлен на выявление отклонений в расходах, связанных с производством конкретного вида продукции. То есть система синтетических и аналитических счетов предприятия позволяет выявлять только общую сумму отклонений по отдельным видам продукции путем сопоставления нормативной себестоимости с фактическим расходами. Причем отклонения могут быть определены только по окончании отчетного периода или производственного процесса, причины и виновников отклонений установить на основе учетных данных невозможно.

Нормативный метод учета позволяет в части решить проблему контроля за использованием ресурсов, опираясь только на информацию бухгалтерского учета. Но сегодня этого уже недостаточно. Одной из ключевых проблем для руководства предприятия на данном этапе экономического развития является создание системы управления, позволяющей обеспечить решение производственных задач при оптимальном использовании материальных ресурсов и перейти от разовых мероприятий по сокращению издержек к системному учету и контролю. Элементами такой системы являются:

- системы учета затрат по видам деятельности в разрезе элементов затрат, мест их возникновения и по центрам ответственности;
- системы планирования и анализа издержек предприятия в целом, а также его отдельных центров ответственности и мест возникновения.

Исходя из того, что затраты компании – это тот объект воздействия на который можно существенно улучшить финансовые результаты деятельности, то следовательно, необходимо особое внимание уделять организации их учета и группировке этой информации по различным признакам, основным среди которых является – место возникновения затрат. Место возникновения затрат – это территориально обособленное место, где непосредственно осуществляется использование ресурсов. Место возникновения затрат можно назвать центром их возникновения. На рисунке 1 представлена наиболее часто распространенная иерархия мест (центров) возникновения затрат производственного предприятия.

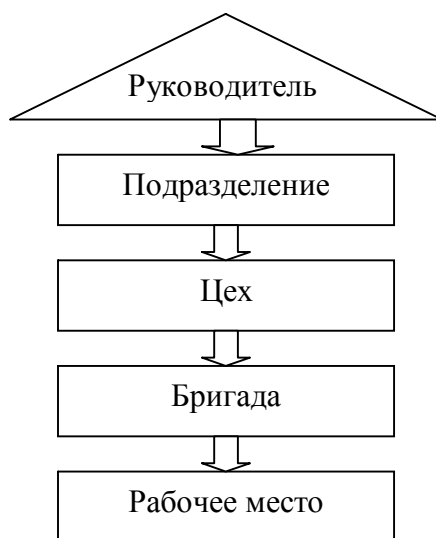


Рис. 1. Иерархия мест (центров) возникновения затрат производственного предприятия

Организация учета по центрам возникновения позволяет наблюдать за формированием издержек и проводить как классический их анализ, основным принципом которого является последовательное разложение, расчленение исследуемого объекта и влияющих на него факторов, так и анализ на основе маржинального подхода, предполагающего разделение затрат на переменные и постоянные и выведение маржинального дохода. Такой анализ целесообразно осуществлять с учетом вида деятельности, осуществляемого центром возникновения затрат. Высокая степень аналитичности при этом достигается в том случае, когда информация о затратах, продажах и соответственно доходах постепенно конкретизируется по мере перехода к более детальным сегментам хозяйственно-финансовой деятельности предприятия. Например, в первую очередь анализируются данные по компании в целом, затем по каждому виду деятельности, затем по центрам возникновения. При этом появляется возможность использования многоступенчатого маржинального дохода.

Нельзя сказать, что необходимость учета затрат по местам возникновения затрат является новой. В период активного развития социалистической системы хозяйствования на отечественных предприятиях имело место использование системы организации учета по местам возникновения издержек. Профессор В.И. Рыбин, описывая систему организации учета на социалистическом предприятии отмечал, что учет затрат по местам их возникновения всегда был одним из основных принципов организации производственного учета¹. Но в данном случае речь велась о раздельном учете общезаводских и цеховых расходов, местами возникновения являлись цеха, а иногда целые предприятия. При этом подчеркивалось, что при использовании слишком укрупненных группировок появляются дефекты, так как недостаточно используется соблюдение принципа ответственности руководителя подразделения за уровень и целесообразность понесенных затрат. Проблема касается общезаводских расходов, так как за данный вид расходов отвечают все, а, следовательно, никто конкретно, и, если в

¹ Бухгалтерский учет и экономический анализ: Опять СССР и зарубежная практика / под ред В.И. Рыбина, М.: Финансы и статистика, 1983. -280с.



качестве центра возникновения будет использоваться крупный цех, в состав которого входят тысячи и десятки тысяч людей, то начальнику цеха практически невозможно осуществить контроль за затратами. Таким образом, контроль использованием ресурсов осуществляется с низкой эффективностью.

В настоящее время данная идея развивается. Так, например, Ермакова Н.А., рекомендует вести учет по местам возникновения с целью совершенствования процесса бюджетирования, при этом она рекомендует в бухгалтерскую кодировку счетов включать: центр ответственности, центр, возникновения затрат, статью доходов, статью затрат и два дополнительных классификационных признака:

- переменные и постоянные затраты и
- контролируемые и неконтролируемые затраты².

Использование подобной кодировки в рамках крупной компании, а тем более транснациональной корпорации будет затруднительно, так как в таком случае код счета будет включать слишком много знаков. Одновременно с этим процесс бюджетирования не сократится, а сократится только процесс контроля за исполнением бюджета. Предложения автора по введению счетов 36-38 для учета отклонений в некоторой части дублирую систему стандарт-кост. Предлагаемый вид учета можно вести только в условиях ограниченности информационных потоков.

Решить проблемы учета по местам возникновения в современных условиях и с учетом информационных систем можно в несколько этапов.

1. Выбор терминологии. Следует четко определить - что такое центр ответственности, а что такое центр возникновения затрат.

Центр ответственности - это любое подразделение организации, в котором контролируется возникновение издержек, получение доходов, использование инвестиционных средств или это структурное подразделение компании, руководитель которого наделен определенными правами и обязанностями.

Центр возникновения затрат - это организационно-структурная единица, выполняющая определенные функции. Учет по центрам возникновения предполагает - сбор и отнесение первичных издержек (потребляемых ресурсов) на отдельные объекты учета (технологическая установка, операция, отдел, участок, бригада и др.); их перераспределение на другие объекты или готовую продукцию, работы или услуги согласно цепочке создания стоимости на основании факторов затрат, объективно отражающих внутреннее потребление товаров, услуг или ресурсов (например, фактическая трудоемкость ремонтов, машино-часы, длина дороги, площадь производственного помещения и др.)³.

В западноевропейской практике центром затрат является объект издержек, который выделяется для того, чтобы контролировать деятельность организационного подразделения, группы подразделений или подсекции некоего организационного подразделения. Их деятельность измеряется путем контроля над тем, больше или меньше расходует данный центр по сравнению с запланированным уровнем (это носит название отклонений / дисперсии потребления)⁴.

2. Критерий выделения центра ответственности и места возникновения затрат.

В табл. 1 приведены классификационные группы центров ответственности, предлагаемые к использованию различными авторами.

Для каждого предприятия должен быть определен свой принцип выделения центров ответственности.

Таблица 1

Группировка затрат по центрам ответственности

Автор	Критерий выделения центра ответственности	Предлагаемые центры ответственности
-------	---	-------------------------------------

² Ермакова Н.А. Учет затрат по центрам ответственности // Бухгалтерский учет.-2003.- №16- С.. 44-46.

³ Кубышкин И.В., Пчелинцев А.В. Особенности учета затрат на газотранспортном предприятии (компания IBS) //Газета Газовая промышленность -2005.- №6.

⁴ Серпилин А. Учет затрат в развитых странах// Финансовый директор-2005.- №2(30).



1	2	3
Щиборщ К.В.	Делегирование полномочий руководителей центров и их взаимосвязка с системой материального стимулирования.	Центр управленческих затрат; Центр нормативных затрат; Центр прибыли; Центр инвестиций; Центр доходов.

Продолжение табл. 1

1	2	3
Ивашкевич В.Б.	По объему полномочий и обязанностей менеджеров. По функциям выполняемым центрами.	Центр затрат; Центр инвестиций; Центр продаж; Центр прибыли. Центр ответственности за снабжение; Центр ответственности за производство; Центр ответственности за сбыт; Центр ответственности за управление.
А.Серпилин	По объему оказываемых услуг и возможность их измерения.	Первичный; Вторичный; Материальный; Общепеховой; Сбытовой; Административный.
Кондраков Н.П.	Возможность контроля за деятельностью центра.	Центр затрат; Центр инвестиций; Центр прибыли.
Зимакова Л.А.	По видам продукции (работ, услуг, полуфабрикатов), производимых центром.	Производственный участок 1; Производственный участок 2; Участок по ремонту; Участок технического обслуживания; Отдел МТС; Финансовая служба и т.п.

В интернациональной модели финансового учета предлагается использовать следующие критерии.

Критерий выделения центров ответственности – вид продукции (работ, услуг), производимой подразделением во взаимосвязке с территориальной обособленностью. Центр ответственности должен быть основой при составлении бюджетов издержек. Опираясь на существующую в отечественной практике их группировку в соответствии с используемыми счетами, необходимо выделить как минимум следующие центры ответственности:

- основное производство,
- вспомогательное производство,
- администрация.

По мнению некоторых авторов, с точки зрения обеспечения прозрачности учета и управляемости затратами важно зафиксировать только один срез - по подразделениям, и сделать это лучше, следуя алгоритму закрепления мест возникновения за балансовыми счетами. Такой принцип не только позволит использовать управляемый поток информации, но и значительно упростит учет в целом⁵

Критерием оценки деятельности центра ответственности может быть показатель деятельности (индикатор), который подается контролю со стороны руководителя центра ответственности.

Критерий центра возникновения затрат - законченная технологическая операция. На территории одного центра ответственности могут находиться несколько центров возникновения, которые оказывают услуги различным центрам ответственности.

⁵ Тихоненкова Е. Система учета затрат по местам их возникновения// Деловой еженедельник Экономика и время -2005.-N 25 (562).



Индикатором этих центров могут быть только затраты. При этом следует учитывать, что снижать издержки можно только до определенного уровня, иначе их снижение приводит к ухудшению других показателей: качества, уровня аварийности и т.п.

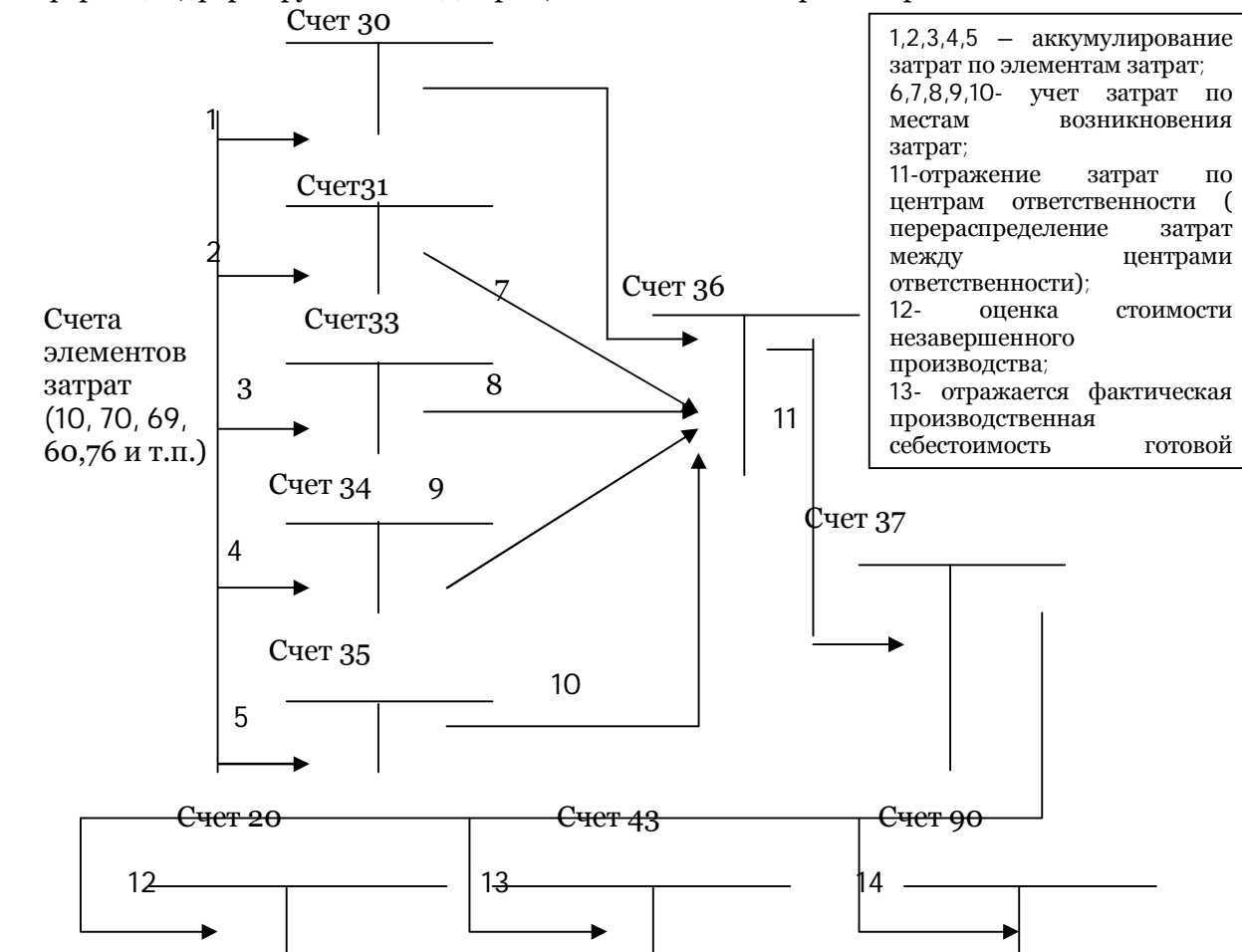
3. Изменение схемы документооборота. Организация учета по центрам возникновения потребует внесения изменений в первичные документы, то есть необходимо провести корректировку используемых первичных документов. При этом в первичных документах должны найти отражение:

- данные о месте возникновения расходов (это может быть код, шифр или четкое название), что позволит безошибочно производить записи на счетах учета;
- информация о носителе затрат (продукция, услуга, заказ и т.п.), это поможет определять себестоимость каждого носителя затрат на любой стадии производства;
- лицо, ответственное за определенные издержки.

4. Определить способ учетной группировки затрат. Профессор Ивашкевич В.Б. считает, что учетная группировка затрат может быть организована несколькими способами:

- путем применения двойной записи на взаимосвязанных счетах и последовательного перенесения учетной суммы затрат с первичных на промежуточные и конечные места формирования издержек;
- на основе использования специальных регистров (сводных ведомостей) и расчетов матричной формы, обобщающих виды затрат по местам их формирования⁶.

Особенностью рассматриваемых центров является то, что они могут оказывать услуги друг другу в рамках одного предприятия и оказание этих услуг лучше всего отражать на счетах учета путем дебетования счета, характеризующего затраты центра принимающие услуги (полуфабрикаты), и кредитования счета, характеризующего издержки центра передающего услуги (полуфабрикаты). Использование двойной записи позволяет получать информацию об исполнении заказа или о стоимости продукта на любой стадии производственного процесса и информация, формируемая менеджером, может быть очень разнообразной.



⁶ Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета затрат по центрам ответственности и местам формирования затрат // Бухгалтерский учет-2000.- №5.- С.56-59.



Рис. 2. Схема организации учета затрат с учетом центров возникновения затрат

Мы предлагаем несколько вариантов организации учета затрат в разрезе нескольких аналитических признаков. На рисунке 2 представлена схема организации учета. Для обоих вариантов обязательным является учет затрат в поэлементном разрезе на соответствующих счетах: 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты» (возможен 35 «Затраты не учитываемые при налогообложении»).

Первый вариант (без использования передаточного счета) - вводятся счета: 36 «Центры возникновения затрат» и 37 «Центры ответственности».

Второй предлагаемый вариант - вводятся счета: 36 «Центры возникновения затрат», 37 «Центры ответственности», 38 «Передаточный счет».

Передаточный счет будет служить для передачи информации со счетов учета затрат по элементам, на счета учета затрат по местам возникновения и по центрам ответственности. Введение этого счета усложняет процедуру учета, но при этом информация, отражаемая на счетах 36 и 37 становится доступной только очень ограниченному кругу пользователей.

В таблице 2 представлены учетные записи, производимые при использовании передаточного счета.

Второй вариант является более предпочтительным, так как доступ к информации, отражаемой на счетах 37 и 38 будет существенно ограничен.

Таблица 2

Отражение расходов организации с применением передаточного счета 38 "Передаточный счет"

Наименование хозяйственной операции	Дебет счета	Кредит счета	Возможности, которые дает операция
1	2	3	4
Операции по отражению понесенных затрат			
Отражение использования материалов	30 «Материальные затраты»	10 «Материалы»	Учет по элементам, позволяет определить структуру затрат компании, необходим в соответствии с действующим законодательством
Начисление заработной платы	31 «Затраты на оплату труда»	70 «Расчеты по оплате труда»	
Начисление налогов на заработную плату и социальных отчислений	32 «Отчисления на социальные нужды»	69 «Расчеты по социальному страхованию»	
Начисление амортизации	33 «Амортизация»	02,04(05)	
Услуги, включаемые в себестоимость продукции	34 «Прочие расходы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Отражение расходов по дополнительным аналитическим признакам			



Передача информации	38 «Передаточный счет»	30 «Материальные затраты» 31 «Затраты на оплату труда» 32 «Отчисления на социальные нужды» 33 «Амортизация» 34 «Прочие расходы»	Учет по центрам возникновения затрат и по центрам ответственности позволяет эффективно организовать контроль за производимыми затратами, способствует осуществлению бюджетирования, дает возможность определить причины и виновников отклонений.
Отнесение затрат на центры возникновения затрат	36 «Центры возникновения затрат»	38 «Передаточный счет»	
Отнесение затрат на центры ответственности	37 «Центры ответственности»	36 «Центры возникновения затрат»	

Продолжение табл. 2

1	2	3	4
Перераспределение затрат непроизводственных подразделений между производственными сегментами	37 «Центры ответственности» (производственные)	37 «Центры ответственности» (непроизводственные)	Позволяет использовать различные базы распределения, что улучшает качество информации о себестоимости продукции и позволяет наиболее точно определить финансовые результаты центров ответственности
Отражение выпуска продукции (работ, услуг)			
Передача информации	38 «Передаточный счет»	37 «Центры ответственности»	Учет ведется в разрезе выпускаемой продукции (работ, услуг)
Отражается выпуск продукции в оценке по фактическим затратам, в разрезе видов продукции .	43 «Готовая продукция»	38 «Передаточный счет»	Дает возможность выявления отклонений фактических затрат от нормативных (плановых)
Отражается оказание услуг в оценке по фактическим затратам	90 «Себестоимость продаж»	38 «Передаточный счет»	



Оценка незавершенного производства	20 «Основное производство»	38 «Передаточный счет»	
------------------------------------	----------------------------	------------------------	--

Если использовать не двухзначную кодировку, а как предлагается в интернациональной модели многозначную, то для сбора информации по элементам будет достаточно одного счета и для аккумуляции информации по центрам возникновения и центрам ответственности также будет достаточно одного счета. В табл. 3 представлена возможная кодировка расходных счетов.

Предлагаемая кодировка сократит количество задействованных синтетических счетов. Количество проводок не сократится, так как часть проводок будет осуществляться внутри одного синтетического счета, а задействованы будут субсчета второго и третьего порядка. Таким образом, сохранится требование обязательной организации учета по элементам затрат.

Таблица 3

Предлагаемая кодировка расходных счетов

Синтетический счет 2 знака	Субсчета первого порядка 2 знака	Субсчета второго порядка 3 знака Укрупненные группировки	Субсчета третьего порядка 3 знака Конкретный вид затрат
31 «Первичные расходы»	01 «Материальные затраты»	- основные материалы, - вспомогательные материалы и т.п.	- грунт, - химические реагенты и т.п.

Продолжение табл. 3

	02 «Затраты на оплату труда»	- основная заработная плата основных рабочих - основная заработная плата инженерно-технических работников, - поощрения и т.п.	- сдельная оплата труда, - повременная оплата труда, - выплаты за выслугу лет и т.п.
	03 «Отчисления на социальные нужды»	Фонды (Фонд обязательного медицинского страхования, пенсионный фонд и т.п.	Наименование выплат (- выплаты в федеральный фонд обязательного медицинского страхования, - выплаты в территориальный фонд обязательного медицинского страхования и т.п.



	04 «Амортизация»	Амортизационные группы по сроку лет эксплуатации	Вид амортизируемого имущества
	05 «Прочие затраты»	Виды услуг(ремонт, аренда и т.п.)	Конкретные услуги (ремонт отопительных систем, ремонт зданий и т.п.)
	06 «Расходы, не влияющие на налогообложение»	По элементам	По видам
32 «Перераспределительный счет»	Центр ответственности	Место возникновения затрат	Вид продукции
33 «Передаточный счет»			

Перераспределение затрат можно будет производить многоступенчато и с использованием различных количественных и стоимостных баз распределения, что позволит получить наиболее точную информацию о затратах каждого центра ответственности. Ранее отмечалось, что центры ответственности должны выделяться в зависимости от видов производимой продукции (работ, услуг) и следовательно улучшится качество информации о себестоимости продукции (работ, услуг). Предлагаемая организация учета позволит планировать расходы по центрам возникновения затрат с максимальным учетом вероятного сценария развития событий в конкретном центре затрат.

5. Структура внутренних отчетов каждого центра возникновения затрат. Улучшение работы центров будет достигнуто только в том случае, если менеджеры будут получать уже отобранную и обработанную информацию. Поэтому необходимо разработать формы регулярно представляемых отчетов для каждого центра возникновения затрат с учетом индикаторов их деятельности.

Нами разработаны основные принципы составления этих отчетов:

- постановка цели, на достижение которой должен быть направлен данный отчет (чаще всего это управление затратами);
- определение конечного потребителя информации, представляемой в отчете (на основе изучения организационной структуры хозяйствующего субъекта, иерархии и действующей системы управления определяются потребности менеджеров различных уровней управления, при этом следует учесть, что большая часть информационных потоков концентрируется на среднем уровне управления и следует соблюдать принцип конфиденциальности);
- рассмотрение основных подконтрольных показателей (индикаторов);
- контроль сроков составления отчетов (отчетность должна предоставляться в сроки, в которые руководитель будет иметь возможность принять решения, направленные на устранение негативных последствий неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств);
- сбор входной информации (обработка первичных документов и информации о деятельности центров возникновения затрат с которыми сопряжена деятельность конкретного центра);
- анализ информации конкретного центра возникновения затрат.

Реализация описанного подхода наталкивается на значительный рост загрузки персонала экономического и учетного блока предприятия. В связи с этим важным шагом на пути создания подобной системы является внедрение автоматизированной системы управления затратами, которая не только позволит снизить трудоемкость рутинных процедур, но и выведет управление затратами на качественно новый уровень: повысит точность планирования и достоверность учета, предоставит возможность объективной оценки себестоимости отдельных видов продукции, работ и услуг, а также инструменты контроля стоимости отдельных операций, в конечном счете, позволит сократить



длительность цикла планирования и значительно повысить скорость формирования фактических данных о деятельности предприятия. При этом экономический эффект достигается, как правило, за счет повышения качества принимаемых управленческих решений, направленных на рациональное использование производственных ресурсов и своевременное реагирование на негативные тенденции.

В работе исследованы методы организации учетного процесса, позволяющие вести контроль за эффективностью использования ресурсов, и доказана необходимость ведения учета по центрам возникновения затрат. Описаны основные этапы организации учета, позволяющие расширить возможности использования учетной информации менеджерами различных уровней управления. Проведенные исследования практики работы крупных отечественной компаний позволили доказать возможность и необходимость выделения центров ответственности и центров возникновения затрат, а также определить оптимальные критерии для их организации. В статье предлагаются два варианта организации учетного процесса с целью улучшения качества и количества учетной информации. Разработанная кодировка счета затрат ориентирована на зарубежную практику и, поэтому наиболее приемлема для крупных компаний и транснациональных корпораций. В целом предложения, вносимые авторами, направлены на совершенствование как учетного процесса в целом, так и на создание оптимальной системы управления.

THE ORGANIZATION OF THE ACCOUNT ON THE EXPENSES OCCURANCE CENTERS

In given article the most often used expenses account methods, allowing to organize the control over efficiency of resources use are described, necessity of the organization of the account on expenses occurance centers being proved. The characteristic of the basic stages allowing to organize registration process effectively is given. Criteria of allocation of the expenses occurance centers are considered and two variants of conducting the account are offered to use. The coding of the account accounts is developed, allowing to reduce synthetic charges account accounts and to expand opportunities of the use of the accounting information. The formation principles of reports made by the centers of expenses occurance are described.

L.A. ZIMAKOVA¹⁾
L.N. SEMYKINA²⁾

¹⁾ *Belgorod State University*
²⁾ *Belgorod State University*

Key words: account, elements of expenses, centers of occurrence of expenses, control, management.