

Система материального поощрения в учете затрат по центрам ответственности

Гайфулина Н.П. – ст. преподаватель ВГУЭС, г. Владивосток.

Основу управленческого учета оставляет учет по центрам ответственности. В отличие от аналитического учета по носителям затрат, который может носить эпизодический характер для решения конкретной управленческой задачи, учет по центрам ответственности в системе управленческого учета предполагает отражение, накопление и представление полного потока информации, входящей и исходящей из центра ответственности.

Руководству предприятия, руководителям центров ответственности необходима полная сравнительная информация о деятельности центров, поэтому учет фактических данных и плановых показателей отдельных центров ответственности является одним из важнейших аспектов организации управленческого учета.

Но как хорошо технически не был организован учет по центрам ответственности, без соответствующей системы материального стимулирования работников этих центров он будет малоэффективен. Одним из базовых принципов системы материального стимулирования является то, что подразделения должно премироваться (депремироваться) только за те показатели хозяйственной деятельности, которые оно контролирует, и которые находятся в зоне его ответственности. Начисление премиального фонда подразделений предприятия производится в этом случае на основе показателей премирования, основой выработки которых является статус подразделений как центра ответственности. Имеется в виду степень делегирования полномочий подразделению высшим руководством компании и соответственно перечень плановых показателей, за выполнение которых данное подразделение ответственно. Отклонения фактических показателей от

плановых (бюджетных) как раз и являются основой начисления премиального фонда подразделения. Заметим при этом, что степень делегирования полномочий и перечень плановых показателей подразделения должны быть обязательно связаны между собой.

Так, если цех предприятия имеет статус центра затрат, то есть получает централизованное жесткое задание по объему и номенклатуре выпуска, то его целевым бюджетным показателем будет величина удельной себестоимости за единицу выпуска. Если цех выделяется в обособленную бизнес – единицу и получает полномочия по самостоятельному определению структуры сбыта, выпуска и затрат, а также цен реализации, то есть переводится в статус центра прибыли, то его целевым бюджетным показателем становится уже величина расчетной прибыли – интегрированный показатель, «вбирающий» в себя все основные полномочия выделяемого центра прибыли. Это абсолютно понятно с точки зрения здравого смысла – поощрять и наказывать только за собственный «вклад» в конечные финансовые результаты компании безотносительно от результатов предприятия в целом.

Таким образом, одной из задач учета по центрам ответственности как информационного обеспечения системы материального стимулирования на предприятии является четкое разграничение затрат и доходов, являющихся результатом деятельности подразделения, с одной стороны, и результатом деятельности других подразделений и внешних для компании в целом факторов, с другой стороны. Провести такое разграничение не всегда просто. Дело в том, что места возникновения затрат, центры ответственности, не говоря о центрах прибыли не всегда совпадают. Происходит это из-за трех основных причин:

1. Технологической взаимозависимости различных подразделений в едином технологическом и финансовом цикле предприятия.

2. Факторов внешней среды. Допустим, поставщик задержал поставку очередной партии сырья и материалов, в результате чего компания понесла убытки из-за приостановки производственного процесса. Вероятно, нужно разделить зоны ответственные за процесс производства и процесс снабжения при определении меры ответственности.

3. Текущих согласованных управленческих решений, принимаемых в течение бюджетного периода разными подразделениями предприятия. И этот аспект является наиболее проблемным среди перечня причин разграничения ответственности. К примеру, произошел краткосрочный «всплеск» рыночной конъюнктуры и сбытовикам выгодно увеличить реализацию продукции по сравнению с запланированным уровнем. Однако запасов на складе может не хватать на дополнительный выпуск. Каковы должны быть взаимовыгодные условия при такой постановке задач?

Для разграничения ответственности и связанного с ним материального поощрения требуется наличие соответствующей организационной инфраструктуры и методологической базы на предприятии.

Под организационной инфраструктурой следует понимать стандартный, действующий на регулярной основе порядок разрешения вопросов, относящихся к сфере внутреннего арбитража, в текущей деятельности подразделений. Основой организационной инфраструктуры является наличие органа, в чьи функции которого входит:

- рассмотрение претензий подразделений предприятия к смежным по технологической цепочке подразделениям по вопросам запланированных затрат или нарушении запланированного графика постановок «входящих материальных потоков»;

- рассмотрение выдвинутых подразделениями обоснований количественных отклонений хозрасчетных показателей, связанных с внешними факторами. При этом эффективным является учет, когда

воздействие внешних факторов в системе внутреннего регулирования приближается к «нулю».

Результатом работы такого органа является составление внутренних протоколов решения разногласий, в которых фиксируется:

- количественная величина неблагоприятного отклонения конечных финансовых результатов по рассматриваемому спорному вопросу;

- подразделение признается «пострадавшим» при возникновении неблагоприятного отклонения, с чьих хозрасчетных результатов оно списывается;

- подразделение признается виновным в возникновении неблагоприятного отклонения, на чьи хозрасчетные показатели оно относится.

Таким образом, арбитражный орган в идеальном виде лишь перераспределит хозрасчетные результаты по подразделениям, не влияя на их суммарную величину, (но когда внешние факторы отклонений равны 0). Остановимся на одном важном аспекте работы такого органа. Он должен заниматься и спорными вопросами подразделений и исчислением хозрасчетных показателей деятельности и соответственно их премиального фонда с учетом результатов внутренних протоколов за бюджетный период. Поэтому, при наличии спорных вопросов подразделение имеет право в определенные сроки подать претензию в такой орган или комиссию. Если подразделение не подало своевременно претензию, то дополнительные затраты будут отнесены на его хозрасчетные показатели по результатам бюджетного периода, даже, если они были вызваны действиями других подразделений.

Итак, двумя основными элементами организационной структуры внутреннего разрешения споров на предприятии являются:

- наличие органа или комиссии, наделенной полномочиями рассмотрения претензий одних подразделений к другим и вынесения решений по данному спору относительно отклонений затрат;

- механизм подачи заявлений подразделений, которые являются основанием для рассмотрения спорного вопроса;

- механизм составления и утверждения внутренних протоколов, являющихся основанием для перераспределения дополнительных затрат и доходов.

Методологическая база внутреннего разрешения споров подразделения состоит из методики исчисления баз премирования и системы ключевых показателей хозрасчетных подразделений.

При этом наличие системы материального стимулирования является обязательным условием.

Так, базами премирования отдельных подразделений могут служить:

- для службы снабжения – общее благоприятное отклонение бюджета снабжения в стоимостном исчислении;

- для производственных подразделений, связанных с выпуском продукции (работ, услуг) – благоприятное отклонение совокупных затрат по производству полуфабрикатов и комплектующих;

- для службы сбыта – сумма благоприятных отклонений по выручке и прямыми коммерческими расходами по сравнению с запланированным уровнем.

Система ключевых показателей должна быть «встроена» в отчетность центров ответственности всех уровней. Ключевых показателей, на которых строится материальное поощрение и «наказание» не должно быть много, не более 5 – 6 для одного центра ответственности. Большое количество ключевых показателей снижает объективность оценки, так как среди большого их перечня всегда часть показателей бывает не выполнена.

На ряде зарубежных компаний и фирм созданы специальные отделы, иногда называемые бюджетной бухгалтерией, которые занимаются выявлением отклонений и разработкой рекомендаций по их оптимизации.

В функции этих отделов входит и решение спорных вопросов об отнесении отклонений по центрам ответственности.

На российских предприятиях находит применения практика передачи арбитражных функций арбитражной комиссии, которая собирается на совещания по строго определенной повестке дня или совету руководителей центров ответственности. Но такая схема решения спорных вопросов характерна для больших предприятий.

Для средних предприятий можно таким образом построить систему материального стимулирования, что механизм внутреннего арбитража будет излишним. За основу берется:

- доля благоприятных отклонений конечных финансовых результатов, направляемая на премирование персонала, определяется высшим руководством;

- за один и тот же количественный прирост конечных финансовых результатов, вне зависимости от того, каким образом он достигнут, начисляется один и тот же размер премиального фонда, равный доле прироста конечных финансовых результатов;

- выбор баз премирования производится таким образом, что в них включаются лишь подконтрольные данному подразделению факторы. Тогда премиальный фонд центра ответственности будет равняться коэффициенту премирования, умноженному на базу премирования.

Таким образом, учет и контроль по центрам ответственности обязательно должен опираться на адекватную систему материального поощрения, если предприятие намеренно развивать свою деятельность и ставить перед работниками соответствующие задачи.

Аннотация.