

ЦЕНТРЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ КАК ИНСТРУМЕНТ КОНТРОЛЛИНГА

Повышение нестабильности внешней среды выдвигает дополнительные требования к системе управления организацией, выраженные смещением акцентов с контроля прошлого на анализ будущего, увеличением скорости реакции на изменения внешней среды, необходимостью в продуманной системе действий для выживания и избегания кризисных ситуаций, усложнением систем управления организацией. Вследствие этого возникает потребность создания системы управления организацией, способной генерировать максимальный эффект от взаимодействия и функционирования ее элементов, делая организацию устойчивой к внешним и внутренним факторам воздействия. Создание такой системы обуславливает появление контроллинга, обеспечивающего координирующую и интегрирующую деятельность всей системы управления в целом с помощью снабжения ее релевантной информацией о плановом и фактическом состоянии объектов управления, выраженной в системе показателей. Большое значение при этом имеет определение схемы формирования информационных потоков в разрезе центров ответственности, позволяющих накапливать и анализировать информацию не только в целом по организации, но и по отдельным ее сегментам, что существенно повышает экономическую эффективность хозяйствования.

Центры ответственности представляют собой подразделения внутри организации, осуществляющие определенный набор хозяйственных операций, возглавляемые конкретными лицами, принимающими управленческие решения и несущими за них ответственность.

При этом в результате выделения центров ответственности происходит децентрализация управления организацией, иными словами ответственность распределяется по уровням управления, т.е. высшее руководство организации передает часть своих полномочий руководителям среднего звена, получающим наряду с обязанностями по достижению поставленных целей право на управление ресурсами организации, в рамках установленных им показателей. Вследствие этого чрезвычайно важной задачей является определение для каждого центра ответственности контролируемых ими показателей. Это связано с тем, что выделение центров ответственности продиктовано необходимостью регулирования затрат и конечных финансовых результатов на основе оценочных показателей, ответственность за которые несут руководители структурных подразделений. Разделяя ответственность между подразделениями, становится возможным определить, кто и за что в организации реально отвечает, оценить результаты работы и оперативно скоординировать действия подразделений, создать грамотную систему мотивации сотрудников для выполнения поставленных задач. Все выше перечисленное повышает оперативность и обоснованность принятия управленческих решений.

На основании проведенных исследований [3] предлагается следующий порядок разработки эффективной системы управления по центрам ответственности.

Укрупнено разработка системы управления по центрам ответственности разбивается на следующую последовательность действий: диагностика организационной структуры субъекта хозяйствования, выделение центров ответственности и определение показателей их деятельности (рисунок 1).

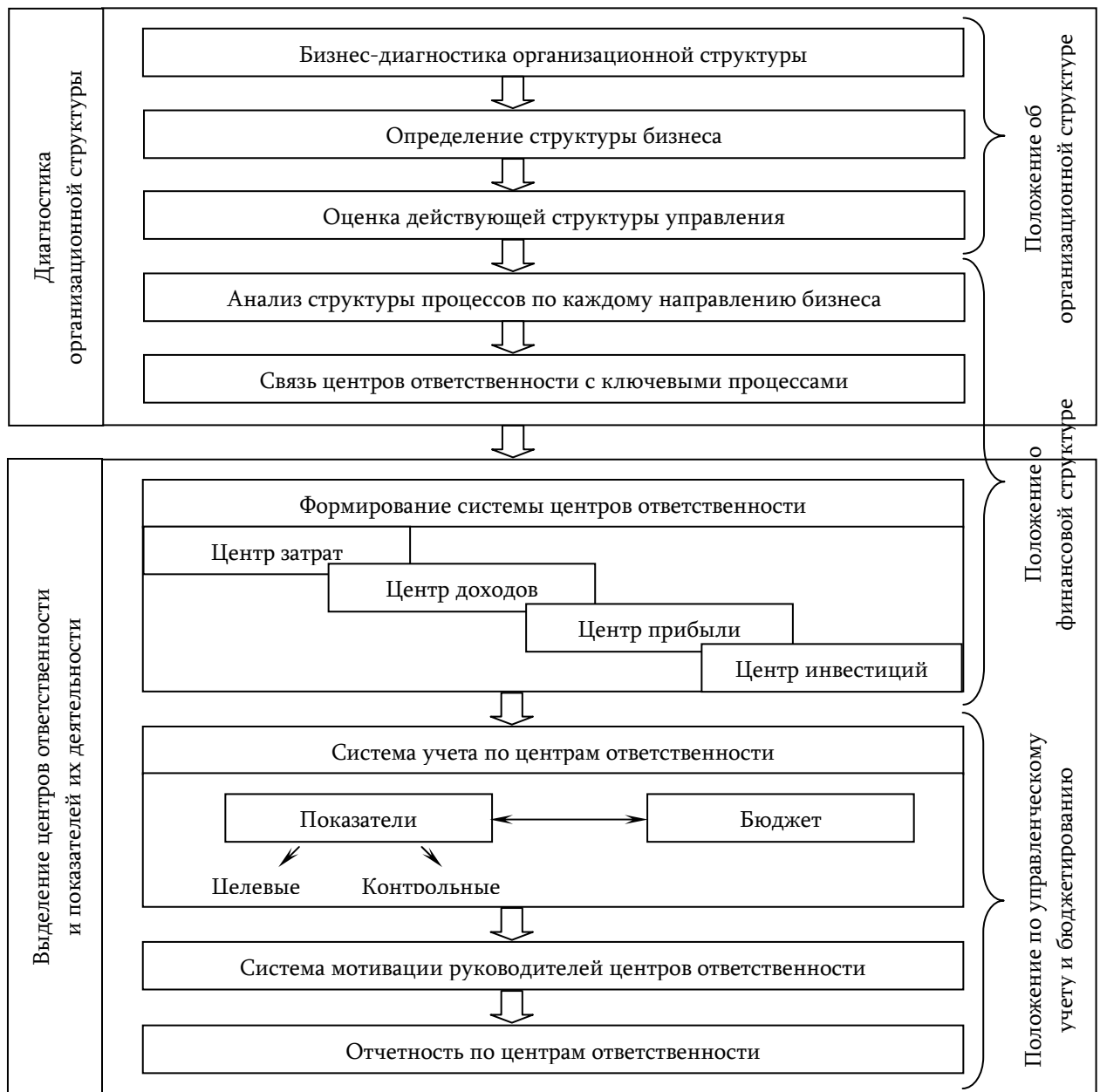


Рисунок 1 – Схема формирования центров ответственности в организации

Решающее влияние на создание центров ответственности оказывает организационная структура, т.е. состав подразделений и должностных лиц организации, их соподчиненность и взаимодействие. Поэтому внедрение системы управления по центрам ответственности следует начинать с бизнес-диагностики организационной структуры, разделяемой на несколько шагов:

- определение структуры бизнеса (видов хозяйственной деятельности, основных видов реализуемой продукции, работ, услуг);
- анализ структуры процессов по каждому направлению бизнеса и изучение характеристики и тесноты связей между бизнес-процессами, действующими в организации.

После проведения бизнес-диагностики организационной структуры и описания бизнес-процессов организации следует приступать к формированию системы центров ответственности, т.е. определить соответствующие типы центров ответственности и методы эффективного управления ими.

Существует ряд подходов к классификации центров ответственности. На основании проведенных исследований наиболее универсальной классификацией центров ответственности

считают выделение их исходя из объема полномочий и ответственности, критерием которой является характер экономических показателей, вменяемых в ответственность соответствующим центрам, относя их к центрам финансовой ответственности, считая его инвариантным к сфере, отрасли и масштабу бизнеса. На основе данной классификации возникает такое деление центров ответственности как [5]: центр затрат, центр дохода, центр маржинального дохода, центр прибыли, центр инвестиций.

Необходимо отметить, что в реальной практике работы организаций часто встречаются подразделения со статусом смешанного центра ответственности, сочетающие в себе признаки двух или нескольких вышеперечисленных центров ответственности и представляющие собой подразделение организации, в текущей деятельности которого делегированные полномочия по различным направлениям деятельности различны [9].

Вместе с тем в научной литературе выделяются и другие виды центров ответственности в соответствии с такими классификационными признаками как: целеполагание внутрифирменного управления; место в иерархии; выполняемые задачи и функции; носители и центры затрат; внутрифирменный хозяйственный механизм; по принципам [4].

Анализ подходов к классификации центров ответственности, позволяет сделать вывод о том, что исходя из экономических соображений и возможностей разграничения ответственности можно дать обоснованную характеристику любого выделяемого центра ответственности, однако выбор способа деления организации на центры ответственности определяется спецификой конкретной ситуации, при этом необходимо учитывать следующие требования [4]:

- в каждом центре должен быть показатель для измерения объема деятельности, база для распределения расходов, ответственный и определены цели и задачи, в том числе и учетные;
- степень детализации должна быть достаточной для анализа, но не избыточной, чтобы ведение учета не было чересчур трудоемким;
- для любого вида затрат организации должен существовать такой центр, для которого данные затраты будут являться прямыми, непосредственно связанными с его работой, а распределение общехозяйственных затрат не учитывать;
- учитывать социально-психологические факторы, сильно влияющие на мотивацию руководителей соответствующих центров при делении организации на центры ответственности.

Как было обозначено ранее, наиболее универсальной классификацией центров ответственности считают выделение их исходя из объема полномочий и ответственности, относя их к центрам финансовой ответственности (ЦФО), представляющих собой сегмент внутри организации, осуществляющий определенный набор хозяйственных операций, возглавляемый лицом, отвечающим за достижение целевых показателей в пределах установленных для него ограничений и выделяемых ресурсов, а также принимающим решения о целесообразности затрат от этих операций.

Совокупность ЦФО образуют финансовую структуру организации, строящуюся и формирующуюся по принципу ответственности каждого ЦФО только за те результаты деятельности, на которые он может оказывать влияние, т.е. за затраты и доходы ЦФО. Следовательно, для того чтобы создать финансовую структуру нужно распределить доходы и затраты по структурным подразделениям, а также определить те показатели, которые они могут контролировать, что позволит получить представление об эффективности всех бизнес-процессов и управлять ими.

В своей основе управление по центрам ответственности опирается на систему учета по центрам ответственности, выполняющую следующие функции [1, с. 239]:

- информационную, т.е. система управленческого учета по центрам ответственности играет роль своеобразной сигнальной системы, поскольку позволяет оперативно отслеживать процесс достижения центрами ответственности целевых показателей и тем самым удовлетворяет информационные потребности высшего руководства;
- контрольную, т.е. система управленческого учета по центрам ответственности позволяет оценивать результативность управленческой деятельности руководителей структурных под-

разделений. При этом, оценка деятельности руководителей на уровне каждого конкретного центра ответственности должна проводиться только на основании показателей, на величину которых он может влиять своими действиями и решениями.

Для каждого центра ответственности устанавливаются целевые и контрольные показатели, которые наиболее полно отражают его финансово-хозяйственную деятельность [6]. Целевые показатели определяют в количественном и стоимостном выражении цели, которые ставит руководство организации перед подразделениями на предстоящий период. Контрольные показатели служат ограничением применяемых ресурсов, используемых подразделением для достижения поставленных целей.

Эффективность работы центра ответственности определяется сравнением плановых и фактических значений установленных для него показателей. На базе анализа отклонений принимаются соответствующие управленческие решения, а так же строится система мотивации руководителей центров ответственности. За выполнение показателей и принятие решений по своему центру ответственности руководители несут персональную ответственность перед руководством организации [6].

В большинстве своем при анализе оценки деятельности используют исключительно финансовые показатели, однако они не позволяют учесть все материальные цели и игнорируют требования рынка к качеству и времени.

В настоящее время для комплексной оценки деятельности как центров ответственности, так и организации в целом предлагается сбалансированная система показателей (ССП), позволяющая увязать между собой стратегию организации, показатели, характеризующие деятельность, и конкретные действия, направленные на реализацию стратегии. ССП наиболее применимая, проработанная и отрегулированная модель оценки деятельности организаций, учитывающая не только финансовые, но и нефинансовые показатели, играющие существенную роль в процессе управления деятельностью организации.

В соответствии с концепцией ССП, для анализа эффективности функционирования организации предлагается рассматривать ее с точки зрения четырех аспектов: финансы, потребители, внутренние бизнес-процессы, обучение и рост, а так же разрабатывать количественные показатели, собирать данные и анализировать их по каждому из этих аспектов.

Традиционно, аспекты ССП содержат следующие показатели:

- финансы – финансово-экономические показатели на уровне организации или бизнес-направления, отражающие стратегические цели владельцев и заинтересованных лиц – увеличение рентабельности, увеличение эффективности использования собственного капитала, величина чистого денежного потока, возможность увеличения цены или снижения средней стоимости складских запасов, оценка риска и данные сравнения затрат и результатов и т.д.;

- потребители – показатели, характеризующие реакцию среды на способность организации удовлетворять потребности клиентов для достижения финансовых целей – удовлетворенность потребителей, степень их лояльности, прибыльность клиентов, доля своевременных поставок, период ожидания исполнения заказа, узнаваемость имиджа, качественные и ценовые параметры продукции и т.д.;

- внутренние бизнес-процессы – показатели, характеризующие эффективность бизнес-процессов для достижения целей в двух вышележащих областях, позволяющие определить, насколько хорошо работает организация, соответствуют ли продукты и услуги требованиям клиентов – уровень брака на производстве, себестоимость единицы продукции, коэффициент загрузки производственных мощностей, количество рекламаций покупателей, повышение эффективности труда сотрудников, продолжительность периода между поставками новой продукции и т.д.;

- обучение и рост – показатели способности обеспечивать эффективность ключевых бизнес-процессов с помощью основных нематериальных активов – компетентность и культура персонала (квалификационный уровень сотрудников, степень их удовлетворенности условия-

ми труда, возможность получать необходимую информацию и выступать с инициативами и т.д.), управленческая и технологическая инфраструктура.

Помимо этого следует отметить, что среди показателей выделяют предупреждающие индикаторы и исторические показатели, используемые совместно и уравнивающие друг друга [2, с. 89]. Предупреждающие индикаторы характеризуют состояние и результаты деятельности организации в будущем и позволяют предпринимать упреждающие меры по устранению проблем или развитию успеха. Исторические показатели – показатели финансовой отчетности – необходимы для проверки правильности действий, предпринятых в прошлом, однако с точки зрения новых управленческих решений их применимость ограничена.

Для показателей устанавливают их целевые значения, представляющие собой желаемые численные значения показателей деятельности, а также сроки достижения. При этом целевые значения устанавливают на долгосрочный период у отсроченных показателей и на среднесрочный – для опережающих показателей. Содержание краткосрочных планов детализируется по периодам и выражается в виде плановых значений показателей [7]. Таким образом достигается сбалансированность системы показателей по долгосрочным и краткосрочным целям.

Следовательно, в ССП существуют не только связи между группами показателей каждого аспекта, но и взаимосвязь между показателями организации и центрами ответственности, а также между показателями результативности и вознаграждения. Фактически ССП позволяет перебросить «мостик» между стратегическим и операционным уровнями управления и между зонами коллективной и индивидуальной ответственности [8].

Для каждого центра ответственности в организации должна быть определена необходимость составления бюджета, формат и информационное содержание бюджетной формы, а также оцениваться их исполнение. Так, может быть принято решение о создании бюджетов ЦФО первого, второго и третьего уровня. Тогда расходы ЦФО третьего уровня будут входить отдельной строкой в бюджеты ЦФО более высоких уровней. Форма бюджета зависит от того, что является предметом бюджета, а также от квалификации и опыта разработчиков.

Отчетность по центрам ответственности должна быть достаточно оперативной для оказания влияния на динамику результатов деятельности подразделений, содержать информацию об отклонениях и предоставлять доступ к этой информации для последующего анализа. Отчеты должны строиться так, чтобы отклонения от бюджета, утвержденного для ЦФО, могли быть отнесены на ответственное лицо.

На основе вышеизложенного можно сделать вывод о том, что необходимость формирования центров ответственности как инструмента контроллинга позволяет создать действующий механизм управления деятельностью как структурных подразделений, так и организации в целом путем распределения задач между всеми уровнями управления, повышения степени мотивации персонала в достижении высоких результатов работы.

Выделение центров ответственности обеспечивает возможность более детально исследовать организацию и положительно повлиять на эффективность принимаемых управленческих решений. При этом система сбалансированных показателей позволяет оценивать эффективность деятельности как центров ответственности, так и организации в целом по набору ключевых показателей, подобранному таким образом, чтобы учесть все аспекты их деятельности.

В свою очередь отслеживание динамики ключевых показателей позволит контроллингу осуществлять раннее обнаружение отклонений от выбранной стратегии, анализ которых обеспечит обратную связь между измерением эффективности деятельности и планированием деятельности в организации, а также своевременное принятие необходимых мер по исправлению этих отклонений и на базе анализа отклонений принимать соответствующие управленческие решения и строить систему мотивации.

Следовательно, система ключевых показателей, построенная на основе системы сбалансированных показателей, позволяет руководству организации получать информацию о том, как ее деятельность и деятельность ее подразделений в условиях постоянно меняющейся внешней

среды влияет не только на конечные финансовые результаты, но и на факторы, создающие их, такие как знания, уровень обслуживания потребителей и эффективность внутренних бизнес-процессов.

Итак данный рассматриваемый инструмент контроллинга обладает возможностью адаптации к конкретным условиям внешней и внутренней среды организации, позволяет обеспечить эффект от взаимодействия и функционирования всех структурных подразделений, что в свою очередь позволяет контроллингу координировать и интегрировать все стороны развития организации.

Литература

1. Волкова, О.Н. Управленческий учет: учебник / О.Н. Волкова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 472 с.
2. Духонин, Е.Ю. Управление эффективностью бизнеса. Концепция Business Performance Management / Е.Ю. Духонин [и др.]; под ред. Г.В. Генса. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 269 с.
3. Климкович, Н.И. Проблема создания центров финансовой ответственности в системе контроллинга / Н.И. Климкович // Бухгалтерский учет и анализ. – 2012. – № 10. – С. 25–30.
4. Климкович, Н.И. Центры ответственности: классификация и характерные черты / Н.И. Климкович // Бухгалтерский учет и анализ. – 2012. – № 9. – С. 18–22.
5. Климкович, Н.И. Центры финансовой ответственности: классификация и характерные черты / Н.И. Климкович // Научные труды республиканского института высшей школы. Философско-гуманитарные науки: сб. науч. ст. / Республиканский ин-т высшей школы; под ред. В.Ф. Беркова. – Минск, 2012. – С. 371–379.
6. Организация управления через центры финансовой ответственности // Бизнес-Инфо. – 2004.
7. Разработка сбалансированной системы показателей: методика / Группа компаний «Современные технологии управления» // www.businessstudio.ru [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа: http://www.businessstudio.ru/files/metodika_razrabotka_sistemy_menedjmenta_kachestva.doc. – Дата доступа: 26.08.2010.
8. Редченко, К. Показательное несогласие: Balanced Scorecard и Tableau de bord / К. Редченко // iteam.ru [Электронный ресурс]. – 2003. – Режим доступа: http://www.iteam.ru/publications/strategy/section_27/article_611/. Дата доступа: 25.06.2010.
9. Щиборщ, К.В. Учет по центрам ответственности как основа системы материального стимулирования на предприятии / Щиборщ К.В. // cfin.ru [Электронный ресурс]. – 2009. – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/press/management/2000-6/05.shtml>. – Дата доступа: 15.09.2009.