**Центры финансовой ответственности**

Организация – сложная [система](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%D0%B0). И для управления ею целесообразно выделять отдельные подсистемы. В соответствии с [принципом декомпозиции](http://baguzin.ru/wp/?p=2344) эти подсистемы могут быть определены:

1. по видам деятельности; основой декомпозиции служат структурные или функциональные элементы компании; в этом случае мы получим организационную структуру компании; элемент системы – подразделение;
2. по результатам деятельности (по используемым ресурсам или полученным доходам); в этом случае мы получим финансовую структуру компании; элемент системы – центр финансовой ответственности.

Как правило, декомпозиция проходит по структурному принципу, что, к сожалению, приводит к главенству функций в организации. В тоже время, очевидно, что коммерческие компании созданы для получения дохода, так что разбиение компании на центры финансовой ответственности представляется более логичным. В этом случае главенство будет отдано зарабатыванию денег или экономии ресурсов (в зависимости от типа центра финансовой ответственности). Основная идея такого подхода состоит в том, что компания может быть поделена на части, каждая из которых будет управляться отдельным менеджером или командой управленцев.

Каждая часть компании (центр ответственности) имеет бюджет и предоставляет отчет о результатах деятельности. Таким образом, основным способом оценки деятельности становится сравнение бюджетных и фактических показателей по каждому центру ответственности. Такое сравнение может проводиться как по отдельным показателям затрат или доходов, так и по некоторому набору показателей деятельности.

В настоящей заметке[[1]](#footnote-1) будут рассмотрены:

* различные типы центров финансовой ответственности;
* способы выбора и применения показателей эффективности деятельности;
* влияние тех или иных показателей деятельности на поведение руководителей центров ответственности.

Мы будем различать два основных типа центров финансовой ответственности: центры затрат и центры доходов.

**Центры затрат**

Центр затрат – относящиеся к производству или оказанию услуг место, функция, деятельность или единица оборудования, связанные с аккумулированием затрат.

Центр затрат рассматривается как «место сбора» затрат. Определяется стоимость работы центра затрат за определенный период, после чего полученная общая стоимость переносится на единицы затрат, которые прошли через центр затрат.

Примером производственного центра затрат может быть механический цех на заводе. Производственные накладные расходы цеха за период могут составить 3 000 000 руб. Если через данный центр затрат прошло 1000 единиц продукции, можно сказать, что производственные накладные расходы, относящиеся к механическому цеху составили 3000 руб. на каждую единицу.

В качестве центра затрат может использоваться место оказания услуги, функция, деятельность или единица оборудования. Примеры центров затрат:

*Вид центра затрат Примеры*

Место оказания услуги Магазин, ресторан

Функция Торговый представитель

Деятельность Контроль качества

Единица оборудования Упаковочный станок

Если вам кажется, что о торговом представителе нельзя говорить, как о центре затрат, то ответьте на следующие вопросы:

1. Каковы могут быть затраты на функционирование торгового представителя в течение определенного периода?
2. Что может служить в качестве единицы продукции (затрат) для торгового представителя?

В затраты торгового представителя можно включить, например, его зарплату, стоимость эксплуатации корпоративного автомобиля, стоимость рекламных материалов и др. Предположим, что указанные затраты равны 200 000 руб. в месяц.

Теперь выявим количество единиц затрат, которые могут быть отнесены к торговому представителю. В качестве единицы затрат можно выбрать какую-то часть объема реализации этого представителя, например, 1000 руб. Если представитель получил выручку в размере 2 000 000 руб., то мы можем сказать, что затраты представителя составили 100 руб. на каждую 1000 руб. вырученные от продаж. Таким образом, представитель рассматривается в качестве центра затрат или точки аккумулирования затрат, которые отнесены к единицам затрат.

Центр затрат (ЦЗ) может быть построен двумя способами: он либо получает фиксированное количество ресурсов и от него требуется максимизация результатов (выпуска), либо для ЦЗ определяется требуемый уровень результатов (выпуска), который необходимо достичь с минимальными ресурсами. Примером первого типа может служить PR-отдел, имеющий фиксированный бюджет, который он расходует, стремясь к наилучшим возможным результатам. Примером второго типа может быть административно-хозяйственный отдел, которому поручена эксплуатация помещения и сделать это необходимо с минимумом затрат. В обоих случаях руководитель ЦЗ поучает определенную степень самостоятельности в принятии решений относительно порядка ведения работы. При этом система направляет руководителя таким образом, чтобы он действовал в интересах всей компании.

Однако ЦЗ имеет и слабые стороны, поскольку используется [в первую очередь] критерий затрат для оценки эффективности. У руководителя нет стимула повышать качество. Затраты всегда могут регулироваться за счет снижения качества. В случае с ЦЗ снижение качества не выявляется критериями финансовой эффективности.

**Центры прибыли**

Степень полномочий, делегируемых высшим руководством компании оперативным управленцам более низкого звена, может рассматриваться как некий непрерывный отрезок (рис. 1).



Рис. 1. Централизация vs децентрализация

На одном конце – когда головной офис сохраняет полный контроль над деятельностью – все решения принимаются на самом верху, и компания является полностью централизованной. На другом конце – когда степень автономии менеджеров более низкого звена дает им полный контроль над деятельностью и решениями – компанию можно назвать полностью децентрализованной. Как то, так и другое крайние положения данного отрезка являются нежелательными. В случае полной централизации (рис. 2а), рутинные вопросы, которые лучше всего решаются (с учетом своевременности и детальной информированности) менеджером начального уровня, только занимают время высшего руководства и отвлекают его внимание от более крупных политических и стратегических проблем, стоящих перед фирмой в целом. В случае полной децентрализации (рис. 2б), чрезвычайно сложно найти достаточное количество компетентных руководителей младшего звена; не все будут иметь в равной степени хорошие навыки принятия решений, таким образом, высшему руководству нужно быть готовыми к тому, что эти руководители будут совершать дорогостоящие для компании ошибки. Кроме того, перед головным офисом стоит проблема выбора оптимальной системы оценки эффективности, благодаря которой руководители операционных единиц будут действовать в соответствии с целями компании.



Рис. 2. Централизованная (а) и сетевая (б) структуры

При минимальной децентрализации, как правило, используются центры затрат и доходов[[2]](#footnote-2), при которой руководители отвечают за сдерживание затрат и получение доходов, соответственно. В таких случаях приемлемым может быть определение единого финансового критерия, а эффективность можно оценить, главным образом, ссылаясь на существенность отклонений между бюджетными и фактическими расходами и доходами. По мере увеличения степени децентрализации, руководители начинают отвечать как за расходы, так и за доходы своих подразделений (центры прибыли), а при максимальной децентрализации – за расходы, доходы и распоряжение активами в целях поддержки деятельности дивизиона (центры инвестиций[[3]](#footnote-3)). В таких случаях более подходящими являются критерии оценки эффективности, отражающие б*о*льшую степень независимости руководителей центров, причем эти критерии разрабатываются таким образом, чтобы минимизировать центробежные тенденции нарушающие целостность системы, неизбежно возникающие при увеличении самостоятельности.

В случае с ЦЗ руководитель обладает самостоятельностью относительно либо (а) результатов, либо (б) ресурсов, но не одновременно. В случае с центром прибыли (ЦП) руководитель имеет автономию как относительно ресурсов, так и результатов. Целью ЦП является максимизация прибыли или достижение запланированной прибыли. Руководитель ЦП может принимать решения относительно используемых ресурсов и полученных результатов (в терминах количества и цены).

В случае с ЦП, применение финансовых критериев эффективности стимулирует уровень качества. Снижение качества повлияет на выручку от продаж и/или на цену реализации, что повлияет на прибыль. Кроме того, ЦП может стимулировать другое поведение, отвечающее интересам организации. Например, затраты на единицу продукции в ЦЗ могут быть минимизированы за счет длительного непрерывного производственного цикла и, соответственно, именно этому режиму производства может быть отдано предпочтение. Однако такой способ производства ведет к большим запасам готовой продукции и/или ухудшению обслуживания покупателей с учетом их индивидуальных требований. Снижение качества и сроки производства негативно повлияют на прибыль и, потому, появление неоптимального способа производства в рамках ЦП менее вероятно.

Многие компании рассматривают ИТ-отделы в качестве центров затрат. Зачастую это имеет негативные последствия. ИТ-отдел в компании может быть организован как центр прибыли. Обычно, в этом случае, отдел выставляет другим отделам-клиентам счета за свои услуги и развивает конкуренцию со сторонними консультантами за проекты установки ИТ-систем. Вместо того, чтобы прикладывать значительные усилия для установки систем с минимальными затратами (в ситуации, когда ИТ-отдел является центром затрат), теперь при реализации проектов руководители ИТ заинтересованы в удовлетворении максимально полного объема технических требований отделов-клиентов.

Идея центров ответственности предполагает, что компания делится на несвязанные внутренние компоненты, при этом права принятия решения [в определенных рамках] в каждом из них предоставляется его собственному руководству. Каждый из вышеуказанных компонентов продает свои услуги другим компонентам как независимым сторонам, что порождает «внутрифирменный» рынок.

Центры ответственности и внутрифирменные рынки имеют много преимуществ. Однако их негибкое или неуместное использование может привести к тому, что они будут скорее вредны, чем полезны.

**Отчетность о результатах деятельности центров финансовой ответственности**

* Результаты деятельности, представляемые по определенному центру, должны отражать только те затраты и доходы, которые находятся под контролем именно этого центра. «Неконтролируемые» затраты (например, отнесение части накладных расходов головного офиса) должны быть либо исключены из отчетности, либо четко выделены в отдельную группу. Итог деятельности центра ответственности (затраты, доходы, прибыль, рентабельность) должен включать только те результаты, за которые непосредственно отвечает руководство этого центра.
* Для оценки эффективности, результаты деятельности центра сравниваются только со значимыми базовыми показателями[[4]](#footnote-4). В контексте традиционной системы бюджетного контроля это означает, что бюджет обладает достаточной гибкостью, чтобы предусматривать фактический объем продукции/деятельности. Таким образом, контрольный финансовый отчет содержит сравнение подобных показателей.
* Любой вошедший в отчет результат деятельности приобретает наибольшее значение, когда выражается в определенном контексте, т.е. в форме показателя эффективности. Контекстом может служить сравнение фактического финансового положения с бюджетом, сравнение фактического финансового положения с некоторыми нефинансовыми критериями (например, затраты на единицу выпускаемой продукции), текущее фактические показатели в сравнении с фактическими показателями предыдущего периода или фактические показатели в сравнении с базовыми показателями по отрасли в целом.
* Показатель эффективности может быть финансовым и нефинансовым. Наиболее значимая и полная форма оценки эффективности может подразумевать набор показателей эффективности подобных системе сбалансированных показателей. Выбор показателей должен быть связан с ключевыми факторами успеха данной бизнес-единицы.

В ходе оценки эффективности необходимо помнить, что в конечном итоге не существует неконтролируемых или постоянных затрат – если рассматривать довольно длительный период времени и широкий диапазон уровней деятельности. Все затраты могут рассматриваться как переменные, если достаточно долгое время изучать, вместе с какими видами деятельности они меняются. В этом случае вопрос лишь в том, **кто** контролирует соответствующие уровни деятельности, чтобы определить на какой центр ответственности должны быть отнесены затраты.

Помимо чисто учетных вопросов, выделение центров финансовой ответственности повышает вовлеченность сотрудников. В централизованной системе они чувствуют себя винтиками, и качество их работы оставляет желать лучшего. Чем более децентрализованной будет система управления, тем выше ответственность сотрудников, тем больше их заинтересованность в результатах своего труда.

1. Статья подготовлена по материалам [CIMA](http://www.cimaglobal.com/), см. поисковый запрос на сайте CIMA: [Responsibility centre](http://www.cimaglobal.com/Site-search/?q=Responsibility+centre) [↑](#footnote-ref-1)
2. Центр доходов можно рассматривать, как центр затрат «наоборот». Основной критерий эффективности центра доходов – объем продаж (выручки). Из этого следуют и основные проблемы, связанные с работой таких центров. Например, коммерческий отдел, работающий как центр доходов, будет «творить беспредел» в отношении производства и логистики, гонясь за любым доходом, не обращая внимания на возникающие в компании расходы. [↑](#footnote-ref-2)
3. Отличить центры прибыли и инвестиций, на мой взгляд, можно по сформулированному для них критерию эффективности: для первого – это прибыль, для второго – рентабельность. [↑](#footnote-ref-3)
4. Не может, например, производство отвечать [в определенных рамках] за снижение уровня продаж. [↑](#footnote-ref-4)