

Учет эластичности как инструмент управления расходами в финансовом контроллинге

© 2014 Дементиев Михаил Андреевич

© 2014 Добросердова Ирина Игоревна

кандидат экономических наук, профессор

Санкт-Петербургский государственный экономический университет

196084, г. Санкт-Петербург, Московский пр., д. 103

E-mail: dementienko_m@mail.ru, dobroserdova@finec.ru

Дана оценка роли бюджетирования и управленческого учета в соответствии с основными целями коммерческого предприятия: обеспечением платежеспособности и увеличением стоимости бизнеса. Системы учета себестоимости проанализированы с точки зрения ценности получаемой информации для принятия управленческих решений. Сделан вывод о целесообразности распределения накладных расходов по продуктам. Предложено использование системы "variable costing" с указанием аналитического кода эластичности расходов.

Ключевые слова: директ-костинг, накладные расходы, управленческий учет, центры ответственности.

Роль финансового контроллера состоит в организации процесса планирования, учета и оценки экономической эффективности различных направлений деятельности предприятия. Финансовый контроллинг выполняет сервисную функцию, обеспечивая менеджмент информацией, существенной для принятия управленческих решений. Менеджмент стремится направлять деятельность организации на достижение целей, поставленных собственниками. Наиболее общими целями для коммерческих предприятий являются две: обеспечение платежеспособности и увеличение стоимости бизнеса. Основными инструментами финансового контроллера служат система бюджетирования и система управленческого учета. Рассмотрим роль бюджетирования и управленческого учета на предприятиях с точки зрения целей обеспечения платежеспособности и увеличения стоимости бизнеса.

Традиционная система бюджетирования подверглась значительной критике и на сегодняшний день не рассматривается как инструмент увеличения стоимости бизнеса¹. Вместе с тем традиционное бюджетирование играет значительную роль при подготовке и реализации инвестиционных проектов. Бюджет инвестиционных проектов напрямую влияет на принимаемые управленческие решения, поэтому традиционное планирование с классическим анализом отклонений при реализации инвестиционных проектов является инструментом увеличения стоимости бизнеса. Если бюджет составляется для регулярных операций, то он по сравнению с бюджетом инвестиционного проекта будет оказывать незначительное воздействие на принимаемые управ-

ленческие решения. Бюджет регулярных операций выступает инструментом обеспечения платежеспособности, поэтому не требует тщательного анализа отклонений. Данные выводы обобщены в табл. 1.

В системе управленческого учета наиболее сложным является выбор метода учета и распределения накладных расходов, косвенных по отношению к производимым продуктам. Система учета накладных расходов направлена на оценку эффективности производства отдельных продуктов, что соответствует цели увеличения стоимости бизнеса. Высокая доля накладных расходов характерна для многих предприятий, в особенности высокотехнологичных. Для того чтобы "спрямить" косвенные расходы и определить реальную рентабельность производства продуктов, могут использоваться различные методы распределения:

- 1) традиционный метод;
- 2) ABC-метод;
- 3) TDABC-метод;
- 4) time-sheet-метод.

Традиционный метод в качестве базы для распределения использует прямые расходы или объем выпуска. Применение традиционного метода предполагает выполнение ряда условий, присущих массовому типу производства².

С расширением ассортимента производимой продукции, ростом доли накладных расходов прямые расходы и объем выпуска перестали быть объективной базой для распределения. В ABC-методе, помимо объема производства, используются другие драйверы затрат, через которые стоимость ресурсов распределяется на процессы и продукты.

Таблица 1. Назначение традиционного бюджета в зависимости от вида

Вид бюджета	Назначение
Бюджет инвестиционных проектов	Увеличение стоимости бизнеса
Бюджет регулярных операций	Обеспечение платежеспособности

Драйвер затрат напрямую отражает интенсивность использования ресурса или процесса.

Из-за большого числа драйверов, ресурсов и процессов ABC-метод оказался сложным в разработке и поддержке. TDABC-метод использует единственный драйвер затрат - время, поскольку оно служит главным измерителем интенсивности работы большинства ресурсов, которыми являются сотрудники и оборудование. Использование единого драйвера затрат для всех ресурсов упрощает поддержку данной модели в актуальном состоянии, однако оценка факторов в уравнениях TDABC остается сложной и подверженной большому количеству ошибок. Непременным условием использования TDABC-метода является гомогенность процессов. Данное условие не выполняется в консалтинговых, инженерных, IT и других компаниях, работающих в сфере услуг.

Для того чтобы уйти от ограничений TDABC-метода, стали применяться time-sheet-отчеты о рабочем времени, в которых сотрудники указывают время, затраченное на тот или иной заказ, проект, задачу. Далее на основе time-sheet-отчета производится распределение расходов на заработную плату и страховые взносы по объектам учета. Необходимо отметить, что time-sheet-отчеты воспринимаются сотрудниками крайне негативно. При множественности задач оценка затраченного на каждую задачу времени будет неточной. Ошибка может составлять до 35 % от реальных данных³.

Таким образом, распределение накладных расходов вне зависимости от метода будет подвержено влиянию субъективного фактора. Система распределения накладных расходов потребует значительных инвестиций в разработку и поддержку. В связи с этим необходимо определить, какие управленческие решения могут быть приняты на основе полученных данных. Можно выделить два вида решений: краткосрочные и долгосрочные.

К краткосрочным решениям относится, например, подтверждение или отклонение заказа. При принятии краткосрочных решений релевантными являются только переменные расходы. Большую часть накладных расходов сегодня составляют расходы на оплату труда, страховые взносы, амортизацию оборудования и аренду помещений, которые не являются переменными

в краткосрочном периоде и не должны учитываться при принятии краткосрочных решений.

Долгосрочные решения касаются вопросов увеличения или сокращения внеоборотных активов, расширения или сокращения персонала с соответствующим отказом от производства убыточных продуктов. При расширении производства потребность в дополнительном оборудовании и персонале будет оцениваться индивидуально для каждого инвестиционного решения, при этом не требуются исторические данные об аллокации накладных расходов. При отказе от производства убыточных продуктов должно быть оценено потенциальное сокращение постоянных расходов. Перечисленные выше системы производят аллокацию постоянных расходов по продуктам, при этом не происходит разделения постоянных расходов на контролируемые и неконтролируемые на уровне продуктов в долгосрочном периоде. Отказ от производства продукта не будет означать сокращения всех расходов, распределенных на продукт.

Таким образом, распределение накладных расходов, большая часть которых является постоянными, вне зависимости от выбранной системы не дает существенной информации для принятия управленческих решений и не будет способствовать увеличению стоимости бизнеса. Исключением может быть распределение расходов на аренду помещений пропорционально площади, занимаемой сотрудниками и оборудованием. Это, по мнению некоторых авторов, способствует более компактному и экономичному использованию производственных площадей⁴.

Использование систем распределения накладных расходов можно рассмотреть со следующей точки зрения. Процессу распределения накладных расходов присущи два аспекта:

1) разделение постоянных накладных расходов как постоянных между используемой и избыточной мощностью;

2) распределение постоянных накладных расходов, относящихся к используемой мощности, как косвенных на объекты калькулирования.

При рассмотрении первого аспекта можно отметить следующее: если предприятие работает в сфере консультационных услуг и выставляет счета за отработанное время, то time-sheet-система может использоваться как инструмент мониторинга загруженности сотрудников. Однако

данный вопрос выходит за рамки финансового менеджмента и переходит в область общего менеджмента.

При рассмотрении второго аспекта мы возвращаемся к приведенной выше аргументации о ценности получаемой информации для принятия краткосрочных и долгосрочных управленческих решений.

В качестве альтернативы предлагается полный отказ от распределения накладных расходов по продуктам, т.е. использование системы "variable costing". Для этого необходимо объединять продукты в центры прибыли так, чтобы максимальная доля постоянных накладных расходов была прямой по отношению к центру прибыли и контролируемой в долгосрочном периоде, т.е. отказ от производства всех продуктов центра прибыли приведет к сокращению всех расходов, отнесенных на центр прибыли. Это позволит избежать негативных оценок рентабельности производства отдельных продуктов, вызванных необоснованным распределением накладных расходов. Накладные расходы, которые не могут быть напрямую отнесены на центр прибыли, предлагается выделять в центры убытков. Количество центров убытков будет зависеть от информационных потребностей руководства и учредителей. Например, могут быть выделены центры убытков "Обслуживающие процессы", "Высшее руководство", "Исследования и разработки", "Маркетинг", "Общекорпоративные основные расходы". Данные центры прибыли и центры убытков выступают не центрами ответственности или объектами бюджетирования, а объектами учета накладных расходов. Такие накладные расходы, как, например, аренда, которые могут быть распределены на центр прибыли, но не будут являться контролируемыми на уровне центра прибыли, необходимо выделять, чтобы они не учитывались при принятии долгосрочных решений.

Система управленческого учета расходов должна давать ответы на следующие вопросы⁵:

- 1) какие расходы возникли (учет по видам)?
- 2) где возникли расходы (учет по местам возникновения)?
- 3) для чего возникли расходы (калькуляция по объектам учета)?

Для того чтобы характеризовать контролируемость расходов на уровне центра прибыли в краткосрочном и долгосрочном периодах, в рамках учета расходов по видам система управленческого учета должна отвечать на вопрос: какова эластичность расходов по объему продаж?

С технической точки зрения управленческий учет во многих ERP-системах ведется на

счетах бухгалтерского учета с указанием кодов аналитики: код продукта, клиента, статьи затрат, региона, договора, вида деятельности, центра ответственности. Для того чтобы получать данные об эластичности расходов, записи главной книги должны сопровождаться аналитическим кодом "эластичность расходов", который может принимать следующие значения:

1. Переменные.
2. Постоянные:
 - 2.1. Ежемесячные.
 - 2.2. Ежеквартальные.
 - 2.3. Ежегодные.
3. Лимитируемые.
4. Нелимитируемые:
 - 4.1. Дискреционные.
 - 4.2. Недискреционные.
5. Постоянные-распределенные.
6. Целевые.
7. Чрезвычайные.

Предполагается, что первые пять групп расходов необходимы для обеспечения нормального функционирования бизнеса на промежутке в 1 год. Целевые расходы ориентированы на создание долгосрочных конкурентных преимуществ. Целевые расходы не должны иметь фиксированного ежегодного бюджета, в противном случае, несмотря на долгосрочную направленность, они должны быть отнесены к группе лимитируемых расходов. Примером целевых расходов являются расходы на модификацию существующего продукта.

Данную группировку расходов необходимо рассматривать с двух точек зрения, обозначенных в начале данной статьи:

- 1) как инструмент обеспечения платежеспособности;
- 2) как инструмент увеличения стоимости бизнеса.

Как инструмент обеспечения платежеспособности информация об эластичности расходов необходима для прогнозирования финансового результата при составлении бюджета регулярных операций. Как инструмент увеличения стоимости бизнеса - для расчета экономической эффективности (табл. 2).

Выделение в учете ежеквартальных и ежегодных расходов позволит прогнозировать данные группы на основе среднемесячного значения за предыдущий период, что значительно упростит процесс составления финансовых планов. Лимитируемые расходы - это расходы, ограниченные посредством бюджета. Группа нелимитируемых расходов - это расходы, для которых не существует бюджета. Дискреционные расходы - это расходы, решение по которым при-

Таблица 2. Применение группировки расходов на основе эластичности в соответствии с основными целями предприятия

Группа расходов	Способ планирования	Участвуют в расчете рентабельности на промежутке	Назначение группы
1. Переменные	% от выручки	До 1 года	Обеспечение платежеспособности
2. Постоянные			
2.1. Ежемесячные	На основе первичных документов		
2.2. Ежеквартальные	Среднее значение за предыдущий период		
2.3. Ежегодные			
3. Лимитируемые	Бюджет		
4. Нелимитируемые			
4.1. Дискреционные	Не планируются		
4.2. Недискреционные			
5. Постоянные-распределенные	На основе первичных документов	Свыше 1 года	Увеличение стоимости бизнеса
6. Целевые	Бюджет		
7. Чрезвычайные	Не планируются		

нимается индивидуально, при этом не ожидается их повторения в следующем году. Недискреционные расходы носят объективный характер и не могут быть произвольно приняты или отклонены. Основную часть ежемесячных и постоянных-распределенных расходов будут составлять расходы на оплату труда, аренду, амортизацию оборудования. Данные расходы могут быть спрогнозированы на основе первичных документов: договоров аренды, трудовых договоров, штатного расписания, ведомостей учета основных средств.

Последние три группы расходов используются для обеспечения роста стоимости бизнеса при расчете экономической эффективности центров прибыли. Постоянные-распределенные расходы не должны учитываться при принятии решений по отказу от производства убыточных продуктов, поскольку не являются контролируемые на уровне центра прибыли. Целевые расходы, как было отмечено выше, не являются регулярными и направлены на создание долгосрочных конкурентных преимуществ. Чрезвычайные расходы возникают в результате форс-мажорных обстоятельств. Исключение целевых и чрезвычайных расходов при расчете рентабельности на промежутке до 1 года увеличит ценность и сопоставимость данных различных периодов.

Переходя к техническому аспекту организации учета эластичности расходов, следует отметить, что для бухгалтерии предприятия будет затруднительно сопровождать каждую проводку на расходный счет кодом эластичности. Необходимо разработать методы автоматизации учета эластичности расходов. Эластичность расходов может быть установлена в зависимости:

- 1) от статьи затрат;
- 2) проекта.

Большинству статей затрат соответствует единственное значение эластичности. Себестоимость реализованной продукции будет всегда переменными расходами, заработная плата штатных работников - ежемесячными расходами. Статьи затрат, по которым могут учитываться расходы с разной эластичностью, последнюю предлагается регулировать указанием кода проекта. Проект подразумевает намерение, план действий, замысел, которые имеют цель в достижении результата. Результат может сопровождаться как исключительно расходами, так и доходами. Результатом проекта поставки является отгруженное клиенту оборудование. Результатом рекламной кампании выступает передача клиентам информации о компании и продуктах. Каждому проекту или группе проектов могут быть присвоены индивидуальные параметры эластичности расходов. Проект выражает цель, на которую направлены расходы. Рассмотрим наиболее очевидную группу статей затрат "Командировочные расходы", расходы по которой будут обладать разной эластичностью в зависимости от цели (табл. 3).

Необходимо отметить, что часто проект должен содержать информацию об эластичности расходов. Только если конкретная командировка к клиенту носит регулярный характер, расходы по данной командировке должны учитываться с кодом "ежегодные расходы". В связи с этим для авансовых отчетов может потребоваться виза финансового контроллера, который будет указывать либо код проекта, либо напрямую код

Таблица 3. Соответствие эластичности расходов проектам для группы статей затрат “Командировочные расходы”

Проект	Эластичность расходов
Проект поставки оборудования	Переменные
Регулярные встречи с клиентами по общим вопросам	Ежегодные
Корпоративные тренинги, не ограниченные бюджетом	Дискреционные

эластичности. Процедуру визирования финансовым контроллером могут проходить и другие заявки на покупку в зависимости от плана счетов управленческого учета и учетной политики.

В руках финансового контроллера учет расходов по их эластичности в сочетании с системой “variable costing” будет мощным инструментом, позволяющим в одном аналитическом измерении представить информацию о рентабельности производства и контролируемости расходов в краткосрочном и долгосрочном периодах на уровне продуктов и центров прибыли.

Подводя итог вышесказанному, можно отметить, что переход от анализа на основе статей затрат к анализу на основе эластичности расходов представляется перспективным направлением в области анализа и управления расходами. Данный подход сочетается с концепцией “beyond budgeting”, поскольку ориентирован на прогно-

зирование расходов на предприятиях с высокой степенью децентрализации и отсутствием жестких бюджетов. Организация учета эластичности расходов не потребует существенных вложений в программное обеспечение и будет доступна даже для небольших предприятий.

¹ Хоуп Д. Финансовый директор новой эпохи. СПб., 2007.

² Карлик М.А. Традиционный учет по полной себестоимости: достоинства и недостатки - всегда ли целесообразны улучшения // Экономические науки. 2011. № 8 (81). С. 90-94.

³ Cardinaels E., Labro E. On the Determinants of Measurement Error in Time-Driven Costing // Accounting Review. 2008. № 83 (3). P. 735-756.

⁴ Маскелл Б., Баггали Б. Практика бережливого учета. М., 2013.

⁵ Контроллинг: учебник / под ред. А.М. Карминского, С.Г. Фалько. М., 2006.

Поступила в редакцию 06.05.2014 г.