

КОНТРОЛИРУЕМЫЕ И РЕГУЛИРУЕМЫЕ ЗАТРАТЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ

Мицкевич Андрей Алексеевич

к.э.н., Высшая школа финансов и менеджмента
РАНХиГС (Российской академии народного хозяйства
и государственной службы)

Циклаури Жужуна Николаевна

д.э.н., профессор ГТУ

«Карфаген должен быть разрушен»

- всю жизнь твердил Катон старший.

«Контролируемые затраты должны быть отделены от неконтролируемых» - всю жизнь повторял Хиггинс (середина XX века).

*Все в руках менеджера, а менеджер в руках топ-менеджера.
Можно ли разделить ответственность?*

АННОТАЦИЯ

Теоретические основы учета контролируемых затрат и его применению в оценке и мотивации работников центров финансовой ответственности. Авторский подход иллюстрирован примерами из производства и торговли.

Ключевые слова. Управленческий учет, Контролируемые затраты.

ОСНОВНОЙ ТЕКСТ

Общепринятая теория затрат нас не удовлетворяет в части темы настоящей работы. В хорошей теории доминируют полные, прямые и переменные затраты подразделений, а в практике только полные и прямые. Нас же будут интересовать не контролируемые и не регулируемые затраты. Термины эти необходимо уточнить.

Контролируемые и неконтролируемые затраты следует выделить отдельно, хотя бы по тому, что эта классификация очень

важна и редко используется. А зря, потому что управлять можно только контролируемыми затратами. Поэтому казалось бы с позиций управления затратами эта классификация самая важная и на ней надо сфокусироваться. Но дело это относительно трудное, неблагодарное и, к тому же, не описанное детально в учебниках. Почему? Частично это невнимание к контролируемым затратам объясняется теоретическими и практическими сложностями. Хотя есть примеры ее использования. Самый ярко выраженный акцент на контролируемость затрат и результатов есть в бюджетировании и в Standard Costing. Хотя в явном виде она и не упоминается. Но все в бюджетировании держится на понятии контроля затрат.

Что означает контроль? Полный контроль над прибылью означает, что ты сам покупаешь, сам производишь и сам продаешь. Но такой рецидив натурального хозяйства в современном мире практически невозможен. Одно подразделение закупает сырье и материалы, другое производит, а третье продает. В действительности десятки людей влияют на результат, контролируют его. Некоторые важные решения топ-менеджмента в течение планового периода меняют расклад контроля над затратами. Все это резко затрудняет применение Controlling Costing. Поэтому он стал не всеобщим методом управленческого учета, а частным, неочевидным и практически неизвестным из учебников. Но все же задаваться проблемой «кто виноват» иногда полезно. Хотя бы для того, чтобы «вины» было меньше.

Принцип выделения контролируемых факторов. Масса затрат и результатов *частично* контролируется. Но в учете есть смысл точно определить, что контролируется, а что нет. Например, закупает отдел снабжения, а продает отдел продаж. Спрашивается: за прибыль кто отвечает? Ясно дело, что оба отдела. Но лучше в учете сделать так:

- отдел снабжения отвечает за себестоимость закупок;
- отдел продаж отвечает за прибыль, ибо уже купили и важно дороже продать (показатель выручки не столь ярок, ибо +5% выручки может означать +80% прибыли).

Сформулируем общий принцип выделения контролируемых факторов:

Принцип контролируемых факторов: если менеджер работает в основном с некоторым пулом затрат и влияет на их размер и состав, то надо объявлять данный пул затрат контролируемым, даже если степень контроля неполная.

Получилось не строго, но такова наша предметная область. Хотя можно уточнить базу Controlling Costing, разделив контролируемость и регулируемость.

Контролируемые и регулируемые затраты можно разделить. Термины эти авторские и потому нуждаются в детальной разработке.

Контролируемость. Статью (хорошо если есть такая статья) или просто затраты, связанные с неким фактором, называю контролируемыми, если менеджмент может влиять на сам факт ее возникновения. Соответственно, если затраты приходят извне (новый налог, например) или сверху (начальник так решил, например, он пригласил вам консультанта или решил купить еще один станок, - подобных решений масса), то такие затраты я называю неконтролируемыми.

Регулируемость. Планы изменились или действие свершилось. Контролируемо или нет – неважно. Статья появилась. Возникает следующий вопрос: а на реализацию менеджмент влияет. Например, поступил приказ «купить». Вы покупаете, значит, скорее всего, влияете на цену. Регулируемая затрата, если так можно сказать. Если вам покупают, то нерегулируемая.

Как отделить контролируемость и регулируемость количественно? Иногда этого делать нет нужды, иногда это сделать просто, иногда никак невозможно этого достичь однозначно.

Ответственные (учитываемые) затраты и результаты в нашей концепции это, безусловно, и контролируемые, и регулируемые затраты и результаты. Но есть важные детали и учитываются

**Таблица 1. Контролируемые и регулируемые затраты:
возможные сочетания.**

Контролируемые затраты	Регулируемые затраты	Примеры
Затраты контролируются	Затраты регулируются	Зарплата зам. директора подразделения. Если введение этой должности в пределах компетенции директора подразделения, то он <i>контролирует</i> . Если размер оплаты и премии зам. директора подразделения определяет директор, то он <i>регулирует</i> .
Затраты контролируются	Затраты не регулируются	Ситуация контролируемости, но нерегулируемости встречается редко. Например, менеджмент подразделения решает купить на рынке что-то и на этом рынке он ценополучатель. Потому эти затраты он контролирует, но не регулирует.
Затраты не контролируются	Затраты регулируются	2-х недельных бычков по плану должны были продавать, но начальство (не фермы, а холдинга) решило иначе. Начался откорм бычков (см. ниже пример мясомолочной фермы). Сам факт новых затрат на откорм не контролируется. Но сами затраты регулируются.
Затраты не контролируются	Затраты не регулируются	Менеджмент магазина, входящего в сеть, как правило, не нанимает охрану. Чтобы не провоцировать ситуацию: «сам охраняешь, сам и ворующий». Потому со стороны менеджмента магазина эти затраты не контролируются и не регулируются.

для оценки и мотивации они по-разному:

1. контролируемые и регулируемые затраты и результаты учитываются полностью;
2. контролируемые, но не регулируемые затраты и результаты учитываются полностью;
3. не контролируемые, но регулируемые затраты и результаты учитываются в части регулирования;
4. не контролируемые и не регулируемые затраты и результаты не учитываются.

Только случай 3 - не контролируемые, но регулируемые затраты и результаты – интересен. Что значит, учитываются в части регулирования? Один фактор учитывается, другой нет. Примером одного из методов служит Standard Costing. Отклонение по цене (материалов, например) и отклонение по количеству (использованных материалов) разведены в Standard Costing: отклонение по количеству идет на счет производственного подразделения, а отклонение по цене – на счет отдела снабжения. Конечно, это не исчерпывающий пример. Но в качестве старта для исследований подойдет.

კონტროლირებადი და რეგულირებადი ხარჯები და შედეგები

ანდრეი მიცკევიჩი,
ემკ, რუსეთის სახალხო მეურნეობისა
და სახელმწიფო სამსახურის აკადემიის
ფინანსებისა და მენეჯმენტის უმაღლესი სკოლა
ჟუჟუნა ნიკლაური,
ემდ, სტუ პროფესორი

რეზიუმე

თეორიაში ძირითადად მეცნიერულ ბრუნვაში იხმარება ორგანიზაციის სრული, პირდაპირი და ცვლადი ხარჯები, პრაქტიკაში კი მხოლოდ სრული და პირდაპირი ხარჯები. ამ კუთხით საინტერესოა არაკონტროლირებადი და არარეგულირებადი ხარჯების არსის გარკვევა, ამ ტერმინების შინაარსის დაზუსტება ხარჯების მართვის პოზიციებიდან. კონტროლირებადი და არაკონტროლირებადი ხარჯების ცალკე გამოყოფა იმითაც არის აუცილებელი, რომ: ასეთი კლასიფიკაცია ძალიან მნიშვნელოვანია და იშვიათად გამოიყენება: მართვა შეიძლება მხოლოდ კონტროლირებადი ხარჯებით. სტატიაში მოცემულია კონტროლის ეკონომიკური შინაარსი, კონტროლირებადი ფაქტორების გამოყოფის პრინციპები, კონტროლირებადი და რეგულირებადი ხარჯების ავტორისეული დახასიათება, მოყვანილია შესაბამისი მაგალითები ცხრილის სახით.