

# УЧЕТ ОТВЕТСТВЕННОСТИ И СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО АРБИТРАЖА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Щиборщ К.В., к.э.н., консультант по экономическим вопросам

ОАО "Дубненский машиностроительный завод"

Одним из ключевых элементов эффективной системы управленческого планирования (бюджетирования) на предприятии является учет по центрам ответственности или, более сокращенно, учет ответственности (англ. *responsibility accounting*). Центрами ответственности (англ. *responsibility centres*) являются отдельные структурные подразделения предприятия. Задачей учета ответственности является четкое разграничение затрат и доходов, являющихся результатом деятельности отдельного подразделения, с одной стороны, и результатом деятельности других подразделений и внешних для компании в целом факторов, с другой стороны. Учет по центрам ответственности является основой оценки деятельности отдельных структурных подразделений компании за истекший бюджетный период (англ. *benchmarking*) и информационным обеспечением системы материального стимулирования подразделений (формирование и распределение премиального фонда предприятия). Заметим, что провести четкое распределение затрат и доходов предприятия по центрам ответственности не так-то просто. Дело в том, что затраты и доходы подразделения как центра ответственности (то есть хозрасчетная себестоимость и выручка) и как места возникновения затрат не всегда совпадают. Этому существуют три основные причины:

- *технологическая взаимозависимость* различных подразделений в едином технологическом и финансовом цикле предприятия. Например, литейный цех поставляет в сборочный цех полуфабрикаты собственного производства. Если в бюджетном периоде литейный цех превысил плановый уровень себестоимости производства полуфабрикатов, то соответственно повышается фактическая себестоимость «сборки». Должен ли сборочный цех отвечать за это превышение затрат? В эффективной системе материального стимулирования – не должен, так как дополнительные затраты образовались «по вине» другого структурного подразделения.
- факторы *внешней среды* (поставщики, подрядчики, прочие контракторы предприятия). Допустим, поставщик задержал поставку очередной партии сырья и материалов. На складе образовался дефицит запасов, в результате чего временно приостановился производственный процесс. Компания понесла убытки. Кто за эти убытки ответственен? Вероятно, все-таки не производственные службы, так как тот управленческий сегмент, который явился генератором убытков (процесс снабжения) находится вне зоны контроля производственных служб.
- *согласованные управленческие решения*, принимаемые в течение бюджетного периода различными подразделениями предприятия. В процессе текущей хозяйственной деятельности предприятия регулярно возникает масса ситуаций, не предусмотренных планом (бюджетом) компании, которые требуют принятия оперативных управленческих решений, причем в ряде случаев эти решения должны быть скоординированы между двумя и более подразделениями предприятия. К примеру, в течение бюджетного периода произошел краткосрочный благоприятный «всплеск» рыночной конъюнктуры, либо компания неожиданно получила крупный заказ от оптового покупателя. Сбытовикам выгодно увеличить реализацию продукции по сравнению с запланированным уровнем. Однако запасов готовой продукции на складе недостаточно, и необходимо существенное увеличение выпуска.

При каких условиях производственные службы согласятся на увеличение производства по сравнению с бюджетным заданием? Разумеется, при условии, что дополнительные затраты, связанные с увеличением выпуска при начислении премиального фонда, будут учитываться не у них, а у службы сбыта, включая дополнительные затраты, связанные с авральным производством (ускоренная амортизация оборудования, оплата сверхурочных и пр.). В каком случае службы сбыта согласится на данные условия производителей? Очевидно, в том случае, если дополнительный доход от реализации будет превышать дополнительные затраты, списанные «под ответственность» службы сбыта. Отметим, что при наличии механизма оперативного согласованного «перенесения» затрат и доходов «под ответственность» одного из подразделений, участвующего в принятии согласованного управленческого решения, выигрывает предприятие в целом. Совсем как в случае с «невидимой рукой рынка», описанной А.Смитом, различные подразделения предприятия будут преследовать собственные интересы с точки зрения улучшения «своих» хозрасчетных показателей деятельности (служба сбыта – повышение расчетной прибыли от реализации, служба производства – снижение производственных затрат); однако объективно согласованное решение может состояться только в том случае, когда оно отвечает интересам предприятия в целом, а именно, когда дополнительный доход от реализации будет превышать дополнительные затраты (то есть образуется прирост конечных финансовых результатов – прибыли).

Инструментами, используемыми предприятием для целей учета ответственности являются:

а) *выбор эффективных бюджетных показателей*, соответствующих статусу отдельного подразделения как центра ответственности. В зависимости от степени делегирования полномочий подразделению центральный аппарат управления (высшим руководством компании) определяется перечень бюджетных (плановых) показателей, за выполнение которых данное подразделение *ответственно*. Отклонения фактических бюджетных показателей от плановых как раз и являются основой начисления премиального фонда подразделения. Заметим при этом, что степень делегирования полномочий и перечень плановых (бюджетных) показателей подразделения непосредственно связаны между собой. Так, если цех предприятия имеет статус *центра нормативных затрат* (то есть получает централизованное жесткое задание по объемам и номенклатуре выпуска), то его целевым бюджетным показателем будет средневзвешенная величина удельной себестоимости на единицу выпуска (удельные затраты, в данном случае – это единственный параметр хозяйственной деятельности, контролируемый подразделением). Если же 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» выделенного в обособленную бизнес-единицу подразделения:

**Расчетная прибыль = (Цена реализации х Физический объем реализации) – Сбытовые расходы – (Удельные производственные затраты х Физический объем выпуска)**

Если бюджетные показатели, «спускаемые» структурному подразделению, адекватны его статусу как центра ответственности, то при оценке деятельности подразделения за истекший плановый (бюджетный) период будут учитываться только те факторы хозяйственной деятель-

ности, которые находятся в «зоне ответственности» данного подразделения и, тем самым, обеспечивается эффективный учет ответственности. Например, для центра нормативных затрат, как отмечалось выше, основным бюджетным показателем является **удельная себестоимость** выпуска; следовательно, превышение совокупных производственных затрат, связанное с внеплановым увеличением выпуска (экстенсивным фактором), при начислении премиального фонда не будет рассматриваться как ухудшение деятельности службы производства, так как определение объема выпуска лежит вне зоны ее полномочий.

б) *система внутренних (трансфертных) цен*, исчисляемых на базе плановой себестоимости. Главным образом, трансфертные цены используются при взаиморасчетах дочерних предприятий крупных финансово-промышленных групп (ФПГ), хотя, в принципе, могут применяться и внутри унитарных компаний. Так, допустим, по трансфертным ценам может осуществляться поставка нефти от нефтегазодобывающих предприятий (НГДП) для переработки на нефтеперерабатывающие заводы (НПЗ) внутри крупных вертикально-интегрированных нефтяных компаний (ВИНК), каковыми являются, к примеру, «ЛУКОЙЛ», «Сибнефть», «Тюменская нефтяная компания» и ряд других. Вне зависимости от фактической себестоимости добычи нефти поставки в течение всего бюджетного периода будут осуществляться по фиксированной трансфертной цене и, таким образом, себестоимость процессинга (нефтепереработки) будет определяться строго внутренними факторами деятельности НПЗ, что исключительно важно для соизмерения эффективности работы отдельных дочерних компаний ВИНК за бюджетный период.

в) *система внутреннего арбитража*. **Внутренний арбитраж** – это механизм решения *внутрихозяйственных споров* структурных подразделений в части **перераспределения** внеплановых затрат и доходов в соответствии с ответственностью различных подразделений за их возникновение. Инструмент внутреннего арбитража на практике является ключевым в системе учета ответственности, так как ни выбор эффективных бюджетных показателей, ни применение трансфертных цен не могут полностью «отсечь» неконтролируемые структурным подразделением факторы при подведении его итогов деятельности за бюджетный период. К примеру, трансфертное ценообразование внутри вертикально-интегрированной нефтяной компании позволяет, как уже указывалось, учитывать при оценке эффективности нефтепереработки лишь собственно затраты нефтеперерабатывающего завода в составе ВИНК. Однако рассмотрим случай, когда имеет место срыв запланированных поставок на НПЗ от нефтегазодобывающего предприятия. В этом случае, даже при использовании трансфертных цен, удельная себестоимость процессинга может превысить плановый уровень за счет увеличения удельной величины общепроизводственных расходов вследствие уменьшения загрузки оборудования (например, амортизационных отчислений в расчете на 1 тонну нефтепереработки). Следовательно, увеличение фактического бюджетного показателя НПЗ по сравнению с планом произошло по вине нефтегазодобывающего предприятия, при том что ни выбор хозрасчетных показателей деятельности НПЗ, ни трансфертное ценообразование не позволяют «уловить» данный момент. Здесь как раз и используется такой способ разрешения возникшей

ситуации, как внутренний арбитраж. В отличие от первых двух указанных инструментов учета ответственности (эффективные бюджетные показатели и трансфертные цены) внутренний арбитраж не «встроен» непосредственно в систему управленческого планирования и носит *прецедентный* характер (т.е. каждая ситуация внутрихозяйственных споров структурных подразделений рассматривается как отдельный прецедент). Органом, занимающимся вопросами разрешения внутрихозяйственных споров структурных подразделений компании, является *Арбитражная Комиссия*. Арбитражная Комиссия не является линейной функциональной службой предприятия. Скорее она по специфике своей деятельности напоминает Правление либо Ревизионную Комиссию, то есть состоит из представителей различных служб аппарата управления и собирается на совещания, как правило, один раз в месяц, по строго определенной повестке дня. В функции Арбитражной Комиссии входит:

- рассмотрение претензий подразделений предприятия к «смежным» (по технологической цепочке) подразделениям по вопросам превышения запланированной себестоимости или нарушению запланированного графика поставок «входящих материальных потоков». Здесь имеются в виду поставки для дальнейшей обработки сырья, материалов, полуфабрикатов, комплектующих и пр.
- рассмотрение выдвинутых подразделениями обоснований количественных отклонений хозрасчетных показателей, связанных с внешними факторами (действиями внешних контракторов, неблагоприятными существенными колебаниями рыночной конъюнктуры и пр.). Заметим, что, вообще говоря, при эффективном учете ответственности воздействие внешних (то есть не относящихся к ответственности какого-либо подразделения или службы) факторов в системе внутреннего арбитража приближается к «нулю». Так, например, срыв поставок сырья, материалов и комплектующих по претензиям производственных служб должен, вообще-то, относиться на ответственность (и хозрасчетные результаты) службы снабжения за то, что она не смогла оперативно отреагировать на изменение ситуации с поставками, а если снабженцы докажут свою непричастность к сложившейся ситуации – на ответственность соответствующих служб аппарата управления за некачественное составление плана (бюджета) снабжения.

Результатом рассмотрения Арбитражной Комиссией внутренних претензионных вопросов является составление *внутренних арбитражных протоколов*, в которых фиксируются:

- количественная величина неблагоприятного отклонения конечных финансовых результатов (увеличения затрат или снижения дохода) по рассмотренному вопросу внутреннего арбитража;
- подразделение, признанное виновным в возникновении неблагоприятного отклонения, на чьи хозрасчетные показатели оно относится;
- подразделение, признанное «пострадавшим» при возникновении неблагоприятного отклонения, с чьих хозрасчетных результатов оно списывается.

Таким образом, по итогам бюджетного периода сумма хозрасчетных показателей по подразделениям по местам возникновения затрат равна сумме хозрасчетных показателей по центрам ответственности, то есть механизм внутреннего арбитража в «идеальном» виде (когда внешние факторы отклонений равны 0, и каждое отклонение специфицируется по подразделениям предприятия) лишь перераспределяет хозрасчетные результаты по подразделениям, не влияя на их суммарную величину.

Еще один важный момент. Арбитражная Комиссия занимается рассмотрением лишь **спорных** вопросов под-

разделений. Если внутренний арбитражный протокол подписан по согласованию самих подразделений (при скоординированных управленческих решениях или в том случае, когда виновное подразделение не возражает против отнесения отклонений на ее хозрасчетные результаты), то Арбитражная Комиссия лишь визирует двусторонний арбитражный протокол подразделений. С другой стороны, здесь действует принцип: «Спасение утопающих – дело рук самих утопающих». Если подразделение вовремя не подало претензию в Арбитражную Комиссию, то дополнительные затраты будут отнесены на его хозрасчетные показатели по итогам бюджетного периода, даже если они были вызваны действиями других подразделений.

Итак, тремя основными элементами организационной инфраструктуры внутреннего арбитража на предприятии являются:

- наличие Арбитражной Комиссии, наделенной полномочиями рассмотрения претензионных вопросов одних подразделений к другим и вынесения решений по отнесению неблагоприятных отклонений на хозрасчетные результаты деятельности подразделений, признанных виновными в их образовании;
- механизм подачи претензионных исков подразделений, которые являются основанием для рассмотрения вопроса Арбитражной Комиссией;
- механизм составления и утверждения внутренних протоколов, являющихся фиксацией решения об отнесении отклонения на хозрасчетные результаты отдельного подразделения – либо по согласованному решению подразделений, либо по решению Арбитражной Комиссии.

По истечении бюджетного периода Арбитражная Комиссия передает данные внутренних арбитражных протоколов службе аппарата управления, занимающейся расчетом премиального фонда (как правило, отдел труда и зарплаты), которая производит распределение премиального фонда по подразделениям с учетом удовлетворенных внутренних арбитражных исков. В таблицах 1-5 в упрощенной форме показана методика корректировки хозрасчетных показателей подразделений на величину арбитражных отклонений.

Бюджетные (плановые) показатели деятельности промышленного предприятия, на основе которых производится расчет премиального фонда подразделений, приведены в табл. 1.

**Таблица 1  
ПОКАЗАТЕЛИ ИСПОЛНЕНИЯ СВОДНОГО БЮДЖЕТА  
(ПЛАНА) ПРЕДПРИЯТИЯ, ЯВЛЯЮЩИЕСЯ ОСНОВОЙ  
НАЧИСЛЕНИЯ ПРЕМИАЛЬНОГО ФОНДА  
ОТДЕЛЬНЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ**

Показатели	Плановая величина	Фактическая величина	Отклонение плана от факта
1. Объем реализации (1.1.+1.2.), тыс. руб.	30 000	26 000	-4 000
1.1. Продукт А, тыс. руб.	20 000	15 000	-5 000
1.2. Продукт Б, тыс. руб.	10 000	11 000	1 000
2. Прямые коммерческие расходы (ПКР) (2.1.+2.2.), тыс. руб.	4 000	3 000	-1 000
2.1. ПКР по продукту А, тыс. руб.	3 000	2 000	-1 000
2.2. ПКР по продукту Б, тыс. руб.	1 000	1 000	0
3. Себестоимость выпуска (3.1.+3.2.), тыс. руб.	15 000	18 000	3 000
3.1. Себестоимость выпуска продукта А (3.1.1.+3.1.2.), тыс. руб.	10 000	9 000	-1 000
3.1.1. Сырье и материалы (мате-	4 000	3 000	-1 000

Показатели	Плановая величина	Фактическая величина	Отклонение плана от факта
риал X), тыс. руб.			
3.1.2. Стоимость переработки, тыс. руб. (3.1.2.1.+3.1.2.2.)	6 000	6 000	0
3.1.2.1. Полуфабрикаты и комплектующие, тыс. руб.	4 000	3 000	-1 000
3.1.2.2. Сборка, тыс. руб.	2 000	3 000	1 000
3.2. Себестоимость выпуска продукта Б (3.2.1.+3.2.2.), тыс. руб.	5 000	9 000	4 000
3.2.1. Сырье и материалы (материал У), тыс. руб.	1 000	2 000	1 000
3.2.2. Стоимость переработки, тыс. руб. (3.2.2.1.+3.2.2.2.)	4 000	7 000	3 000
3.2.2.1. Полуфабрикаты и комплектующие, тыс. руб.	2 000	4 000	2 000
3.2.2.2. Сборка, тыс. руб.	2 000	3 000	1 000
4. Маржинальный доход (1-2-3), тыс. руб.	11 000	5 000	-6 000
5. Бюджет снабжения (3.1.1.+3.2.1.=5.1.+5.2.), тыс. руб.	5 000	5 000	0
5.1. Материал X (3.1.1.), тыс. руб. (5.1.1.*5.1.2.)	4 000	3 000	-1 000
5.1.1. Физический объем заготовления, кг	500	300	-200
5.1.2. Цена заготовления, тыс. руб./кг.	8	10	2
5.2. Материал У (3.2.1.), тыс. руб. (5.2.1.*5.2.2.)	1 000	2 000	1 000
5.2.1. Физический объем заготовления, кг.	200	400	200
5.2.2. Цена заготовления, тыс. руб./кг.	5	5	0
6. Физический объем сбыта (=физическому объему выпуска), штук.			
6.1. Продукт А, штук	200	200	0
6.2. Продукт Б, штук	100	200	100
7. Цена реализации (тыс. руб./штука)			
7.1. Продукт А (1.1./6.1.)	100	75	-25
7.2. Продукт Б (1.2./6.2.)	100	55	-45
8. Удельная производственная себестоимость выпуска, тыс. руб./шт.			
8.1. Продукт А (3.1./6.1.)	50	45	-5
8.2. Продукт Б (3.2./6.2.)	50	45	-5
9. Удельная стоимость полуфабрикатов и комплектующих, тыс. руб./штука			
9.1. Продукт А (3.1.2.1./6.1.)	20	15	-5
9.2. Продукт Б (3.2.2.1./6.2.)	20	20	0
10. Удельная себестоимость расходов по сборке, тыс. руб./штука			
10.1. Продукт А (3.1.2.2./6.1.)	10	15	5
10.2. Продукт Б (3.2.2.2./6.2.)	20	15	-5

*Примечание.* Остатки материальных ресурсов, незавершенного производства и готовой продукции принимаются равными 0

Предположим, предприятие состоит из четырех подразделений:

а) **Службы снабжения.** Является *центром нормативных затрат*, то есть получает жесткое задание по физическому объему заготовления и премируется за благоприятные отклонения (экономия) бюджета снабжения вследствие ценового фактора (закупок ТМЦ по ценам, ниже плановых).

б) **Штамповочного цеха.** Является *центром нормативных затрат*, то есть при жесткой производственной программе (количестве полуфабрикатов и комплектующих, исходя из планового объема и структуры выпуска) премируется за снижение затрат вследствие интенсификации производства (снижения удельных затрат по производству полуфабрикатов и комплектующих).

в) **Сборочного цеха.** Является *центром нормативных затрат*, то есть при жестком задании по объемам и структуре выпуска премируется за снижение затрат вследствие интенсификации производства (снижения удельных затрат по сборке).

г) **Службы сбыта.** Является усеченным *центром прибыли* (контролирует цены и физический объем сбыта, а также величину коммерческих расходов). Премируется за валовой доход от реализации (выручка за вычетом коммерческих расходов).

На предприятии выпускаются два вида продукции - А и Б. В производстве используются два вида материалов - X и Y, причем материал X строго потребляется в производстве продукта А, а материал Y – в производстве продукта Б. При этом на предприятии практикуется так называемая система «Pull» («Тяни»), когда первичными в текущей хозяйственной деятельности являются оперативные запросы службы сбыта (то есть производство «подстраивается» под запросы сбытовиков, а снабженцы, соответственно, под запросы производственных подразделений). Общий технологический модуль предприятия выглядит следующим образом (см. схему 1).

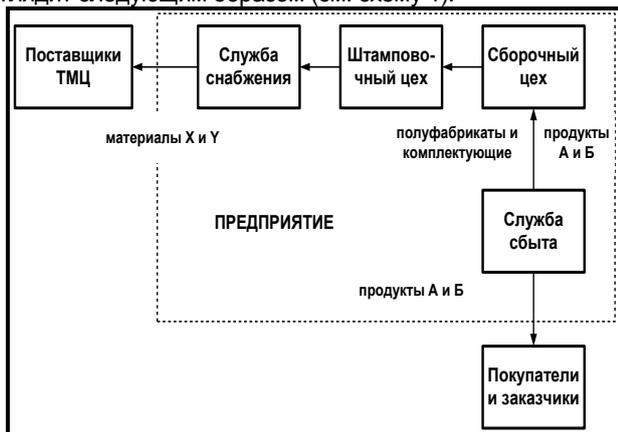


Схема 1. Технологический модуль предприятия

За основу системы материального стимулирования берется:

- доля благоприятных отклонений конечных финансовых результатов, направляемая на нужды премирования персонала (определяется высшим руководством).
- критерий «равновесного» премирования подразделений. Данный критерий означает, в частности, что 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 премирования (см. выше), умноженной на прирост конечных финансовых результатов.
- выбор баз премирования (на основе соответствующих бюджетных показателей) таким образом, что в них а priori включаются лишь подконтрольные данному подразделению факторы. Премиальный фонд подразделения будет равняться коэффициенту премирования (унифицированному для всех подразделений и равному доле премиальных в приросте ко-

нечных финансовых результатов), умноженному на базу премирования.

Посмотрим, как будет выглядеть данный механизм премирования в нашем случае. Допустим, доля премиальных в приросте конечных финансовых результатов (унифицированный коэффициент премирования), определена высшим руководством Компании на бюджетный период в размере 0,2.

### Служба снабжения

Служба снабжения контролирует закупочные цены при том, что физический объем заготовления жестко планируется центральным аппаратом управления. Следовательно, **условием премирования** (то есть тем показателем, невыполнение которого означает лишение премиального фонда вообще) является выполнение плана по объему и структуре заготовления, а базой премирования – экономия бюджета заготовления вследствие ценовых факторов. Формула расчета премиального фонда службы снабжения при наличии двух статей в номенклатуре закупок (материалы X и Y) будет выглядеть следующим образом:

$$ПФССн = 0,2 * [ (ЦзпX - ЦзфX) * ФОЗпX] + ((ЦзпУ - ЦзфУ) * ФОЗпУ) ],$$

где

**ПФССн** - расчетная величина размера премиального фонда службы снабжения;

**0,2** - коэффициент премирования (доля совокупного премиального фонда в приросте конечных финансовых результатов);

**ЦзпX** - плановая цена заготовления материала X;

**ЦзфX** - фактическая цена заготовления материала X;

**ФОЗпX** - плановый физический объем заготовления материала X;

**ЦзпУ** - плановая цена заготовления материала Y;

**ЦзфУ** - фактическая цена заготовления материала Y;

**ФОЗпУ** - плановый физический объем заготовления материала Y.

Исходя из данных табл. 1, расчетная величина премиального фонда службы снабжения будет равна

$$0,2 * ((8-10) * 500 + (5-5) * 200) = -200,$$

то есть отрицательной (премиальный фонд не будет начисляться).

### Штамповочный цех

Формула расчета премиального фонда штамповочного цеха будет следующей:

$$ПФШЦ = 0,2 * [ (УСПКпА - УСПКфА) * ФОВпА + (УСПКпБ - УСПКфБ) * ФОВпБ ],$$

где

**ПФШЦ** - расчетная величина размера премиального фонда штамповочного цеха;

**0,2** - стандартный для всех подразделений коэффициент премирования;

**УСПКпА** - плановая удельная себестоимость производства полуфабрикатов и комплектующих для продукта А (в расчете на единицу выпуска);

**УСПКфА** - фактическая удельная себестоимость производства полуфабрикатов и комплектующих для продукта А (в расчете на единицу выпуска);

**ФОВпА** - плановый физический объем выпуска продукта А;

**УСПКпБ** - плановая удельная себестоимость производства полуфабрикатов и комплектующих для продукта Б (в расчете на единицу выпуска);

**УСПКфБ** - фактическая удельная себестоимость производства полуфабрикатов и комплектующих для продукта **Б** (в расчете на единицу выпуска);

**ФОВпБ** - плановый физический объем выпуска продукта **Б**.

Расчетная величина премиального фонда штамповочного цеха равна

$$0,2 * ((20-15)*200 + (20-20)*100) = 200 \text{ тыс. руб.}$$

## Сборочный цех

Формула расчета премиального фонда сборочного цеха:

$$\text{ПФСЦ} = 0,2 * [(УССпА - УССфА) * \text{ФОВпА} + (УССпБ - УССфБ) * \text{ФОВпБ}],$$

где

**ПФСЦ** - расчетная величина размера премиального фонда сборочного цеха;

**0,2** - стандартный для всех подразделений коэффициент премирования;

**УССпА** - плановая удельная себестоимость сборки для продукта **А** (в расчете на единицу выпуска);

**УССфА** - фактическая удельная себестоимость сборки для продукта **А** (в расчете на единицу выпуска);

**ФОВпА** - плановый физический объем выпуска продукта **А**;

**УССпБ** - плановая удельная себестоимость сборки для продукта **Б** (в расчете на единицу выпуска);

**УССфБ** - фактическая удельная себестоимость сборки для продукта **Б** (в расчете на единицу выпуска);

**ФОВпБ** - плановый физический объем выпуска продукта **Б**.

Расчетная величина премиального фонда сборочного цеха равна

$$0,2 * ((10-15)*200 + (20-15)*100) = -100 \text{ тыс. руб.}$$

(премиальный фонд не начисляется).

## Служба сбыта

Служба сбыта контролирует цены и физический объем реализации, а также величину коммерческих расходов. При этом производственные расходы ей не подконтрольны. Заметим, что увеличение выручки за счет цен и за счет физического объема реализации дают разный количественный эффект на конечные финансовые результаты (прибыль) предприятия. В первом случае валовая прибыль повышается на сумму увеличения выручки, во втором случае – на сумму увеличения выручки за вычетом прироста себестоимости реализации (вследствие увеличения физического объема продаж). Это находит свое отражение в формуле расчета премиального фонда службы сбыта:

$$\text{ПФССб} = 0,2 * [ \text{ОРф.} - \text{ОРп.} - ( \text{ПКРф.} - \text{ПКРп.} ) - \text{УПРп.А} * ( \text{ФОСБф.А} - \text{ФОСБп.А} ) - \text{УПРп.Б} * ( \text{ФОСБф.Б} - \text{ФОСБп.Б} ) ],$$

где

**ПФССб** - расчетная величина размера премиального фонда службы сбыта;

**0,2** - стандартный коэффициент премирования;

**ОРф.** - фактический объем реализации (выручка от реализации);

**ОРп.** - плановый объем реализации (выручка от реализации);

**ПКРф.** - фактическая величина прямых коммерческих расходов;

**ПКРп.** - плановая величина прямых коммерческих расходов;

**УПРп.А** - плановые удельные производственные расходы по производству продукта **А**;

**ФОСБф.А** - фактический физический объем реализации продукта **А**;

**ФОСБп.А** - плановый физический объем реализации продукта **А**;

**УПРп.Б** - плановые удельные производственные расходы по производству продукта **Б**;

**ФОСБф.Б** - фактический физический объем реализации продукта **Б**;

**ФОСБп.Б** - плановый физический объем реализации продукта **Б**.

Расчетная величина премиального фонда службы сбыта равна

$$0,2 * (-4\ 000 + 1\ 000 - 10\ 000 * (200 - 200) - 5\ 000 * (200 - 100)) = -700 \text{ тыс. руб.}$$

(премиальный фонд не начисляется).

Вышеприведенный вариант выбора баз премирования для различных центров ответственности имеет то преимущество, что в нем «заложено» четкое разграничение факторов, подконтрольных и не подконтрольных отдельно взятому подразделению и, следовательно, внутренний арбитраж для перераспределения количественных величин отклонений затрат и доходов не требуется. Так, увеличение удельных производственных затрат никак не скажется на хозяйственных показателях деятельности сбытовиков, а рост производственных расходов вследствие повышения цен заготовления – на хозяйственных показателях производственных подразделений. Заметим, что в усеченном виде механизм внутреннего арбитража присутствует и при данной системе премирования, однако он относится лишь к отклонениям *условий премирования*. Так, по материалу **Х** фактический физический объем заготовления равен 300 кг при запланированном уровне в 500 кг, то есть условие премирования, необходимое для начисления премиального фонда службы снабжения, вообще-то, отсутствует (план по заготовлению материала **Х** не выполнен). Однако если системой внутреннего арбитража зафиксировано, что все снижение физического объема заготовления было «вынужденным», по просьбе производителей, вследствие снижения выпуска продукта **А**, то премиальный фонд службе снабжения будет начислен. Если же сумма, зафиксированная во внутреннем арбитражном протоколе, подписанном начальником службы снабжения и начальником штамповочного цеха, меньше неблагоприятного отклонения (допустим, 100 кг при общем невыполнении плана на 200 кг), то условие премирования будет считаться невыполненным.

Можно отметить три основных недостатка вышеописанного варианта выбора баз премирования.

**Первый.** На практике данный вариант весьма затратен при ведении планово-аналитической и расчетной работы. Даже для весьма примитивного случая (четыре подразделения, два продукта, два вида ТМЦ, отсутствие остатков «промежуточных» активов) формулы расчета премиального фонда достаточно громоздки. Увеличение же номенклатуры выпуска, снабжения, сбыта, введение в систему материального стимулирования факторов периодических расходов и налогов на порядок усложняет формулы определения расчетной величины премиального фонда подразделений. Именно в силу своей затрат-

ности данный вариант редко применяется на крупных и средних предприятиях.

**Второй.** При данном варианте не учитываются *комбинированные эффекты* отклонений деятельности различных центров ответственности на конечные финансовые результаты. Отметим, что со сводной цифрой отклонения конечных финансовых результатов не совпадает не только суммарный размер баз начисления фактического премиального фонда (он и не должен совпадать, так как отрицательное премирование при неблагоприятных отклонениях, как правило, не практикуется), но и расчетного премиального фонда (см. табл. 2).

«Нестыковка» суммарной величины баз премирования и сводных отклонений конечных финансовых результатов представляет собой весьма существенный недостаток описанного варианта выбора баз премирования (при котором система внутреннего арбитража сведена к минимуму). Так как коэффициенты премирования «объявляются» руководителям и персоналу подразделений *до начала* бюджетного периода (это азбучная истина любой системы стимулирования – работник с самого начала должен знать, какое вознаграждение он получит за сверхусилия), то может сложиться такая ситуация, что вполне обоснованный суммарный фонд премиальных по подразделениям превысит долю дополнительной прибыли, выделенной на премирование работников. Это, в частности, может произойти вследствие игнорирования так называемых *комбинированных эффектов* отклонений хозяйственных показателей на конечные финансовые результаты компании. В этом смысле в приведенном примере показательная ситуация со сборочным цехом. «Взвешенная» по плановому объему выпуска расчетная величина базы премирования равна -100 тыс. руб. (см. выше), а по фактическому объему выпуска равна  $5 * 200 + (-5) * 200 = 0$ .

Следовательно, существует благоприятный комбинированный эффект снижения удельных производственных расходов по сборке продукта Б и увеличения выпуска продукта Б ( последнее в системе «Pull» относится к ответственности службы сбыта). При этом, заметим, данное благоприятное отклонение в приведенном варианте не учитывается ни при исчислении базы премирования сборочного цеха, ни при исчислении базы премирования службы сбыта.

**Таблица 2**  
**РАСЧЕТНЫЕ БАЗЫ ПРЕМИРОВАНИЯ (факт-план отклонения) в разрезе подразделений и сводное отклонение конечных финансовых результатов**

Подразделения предприятия (центры ответственности)	Факт-план отклонения (базы премирования), тыс. руб.
Служба снабжения	-1 000
Штамповочный цех	1 000
Сборочный цех	-500
Служба сбыта	-3 500
Суммарное отклонение (1+2+3+4)	-4 000
Сводное отклонение конечных финансовых результатов (маржинального дохода)	-6 000

**Третий.** При данном варианте не учитывается ряд «побочных» эффектов от изменения показателей хозяйственной деятельности, не контролируемых подразделением. Так, сверхплановое увеличение выпуска может привести к увеличению *удельных* затрат на единицу выпуска (сверхурочные, повышенная эксплуатация обо-

дования и пр.). С другой стороны, внеплановое снижение выпуска также может привести к увеличению удельных затрат (простой персонала и оборудования, при том, что заработная плата и амортизация продолжают начисляться). Вот почему в претензионных исках и внутренних арбитражных протоколах всегда фигурирует не плановая, а расчетная (либо договорная) сумма иска.

Другим, более распространенным вариантом исчисления выбора баз премирования является вариант баз премирования, основанный на использовании сводных показателей хозяйственной деятельности. При этом варианте система внутреннего арбитража задействована «на полную катушку». Так, в нашем примере при втором варианте базами премирования для отдельных подразделений будут служить:

- для службы снабжения – общее благоприятное отклонение бюджета снабжения (в стоимостном исчислении);
- для штамповочного цеха - благоприятное отклонение совокупных затрат по производству полуфабрикатов и комплектующих;
- для сборочного цеха – благоприятное отклонение совокупных затрат по сборке;
- для службы сбыта – сумма благоприятных отклонений по выручке (увеличение выручки по сравнению с запланированным уровнем) и прямым коммерческим расходам (экономию по сравнению с запланированным уровнем).

При этом стандартный коэффициент премирования (в данном примере равный 0,2) сохраняется.

Посмотрим, как осуществляется корректировка баз премирования (и общего размера премиального фонда) на основе системы внутреннего арбитража. Сначала зафиксируем расчетные величины баз премирования и премиального фонда без учета арбитражных отклонений (см. табл. 3).

**Таблица 3**  
**ВЕЛИЧИНА БАЗ ПРЕМИРОВАНИЯ И ПРЕМИАЛЬНОГО ФОНДА ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ БЕЗ УЧЕТА АРБИТРАЖНЫХ ОТКЛОНЕНИЙ**

тыс. руб.

Показатели хозяйственной деятельности, являющиеся основой расчета баз премирования	Плановая величина	Фактическая величина	Отклонения (факт-план) - база премирования	Расчетная величина премиального фонда (исходя из коэффициента премирования, равного 0,2)
1. Стоимостная величина бюджета снабжения (служба снабжения)	5 000	5 000	0	0
2. Совокупные затраты по производству полуфабрикатов и комплектующих (штамповочный цех)	6 000	7 000	-1 000	-200
3. Совокупные затраты по сборке (сборочный цех)	4 000	6 000	-2 000	-400
4. Выручка - ПКР (служба сбыта)	26 000	23 000	-3 000	-600
5. Суммарная величина показателей хозяйственной деятельности по подразделениям (-1-2-3+4)	11 000	5 000	-6 000	-1 200
6. Сводный показатель конечных финансовых результатов (маржинальный доход)	11 000	5 000	-6 000	-1 200

**Таблица 4**  
**КОРРЕКТИРОВКА ХОЗРАСЧЕТНЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ**  
**ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ НА ОСНОВЕ**  
**ВНУТРЕННИХ АРБИТРАЖНЫХ ПРОТОКОЛОВ ЗА**  
**ИСТЕКШИЙ БЮДЖЕТНЫЙ ПЕРИОД**

Событие внутреннего арбитража	Сумма корректировки, тыс. руб.	Подразделение, на которое отнесены затраты (или доход)	Подразделение, с которого списаны затраты (или доход)
1. Дополнительный выпуск продукта Б (100 штук) по договорной себестоимости выпуска 60 тыс. руб./штука	6 000	служба сбыта	сборочный цех
2. Увеличение потребления полуфабрикатов и комплектующих для производства продукта Б (100 штук) по договорной себестоимости 20 тыс. руб./штука	2 000	сборочный цех	штамповочный цех
3. Увеличение потребления сырья и материалов для производства полуфабрикатов и комплектующих продукта Б (200 кг. по цене заготовки 5 тыс. руб./кг.)	1 000	штамповочный цех	служба снабжения

Отметим по данным таблицы 3, что суммарные отклонения баз премирования совпадают со сводным отклонением конечных финансовых результатов и, следовательно, речь должна идти лишь о перераспределении расчетной величины премиального фонда по подразделениям. Реальная величина премиального фонда всех подразделений без учета арбитражных отклонений равна 0 (все факт-план отклонения, являющиеся базами премирования подразделений, являются неблагоприятными).

В табл. 4 приведен пример корректировки хозяйственных показателей деятельности подразделений на величину отклонений, вызванных арбитражными исками и претензиями.

С учетом арбитражных корректировок изменяется база премирования и, следовательно, расчетная величина премиального фонда подразделений (см. табл. 5).

Отметим, что по результатам арбитражных корректировок появляются уже два успешно работавших в отчетном периоде подразделения – служба снабжения и сборочный цех. Кстати, система внутреннего арбитража выполняет и важную плано-аналитическую функцию для выяснения реальных «слабых» мест (управленческих сегментов) в деятельности предприятия за истекший бюджетный период. Так, при сопоставлении таблиц 1 и 5 легко выяснить, что одной из основных причин снижения конечных финансовых результатов на 6 млн.руб. явилась неэффективная сбытовая политика по продукту Б. Была выбрана стратегия сбытовой экспансии при плохо посчитанной емкости рынка и эластичности спроса по цене. В результате при росте выручки от реализации на 1 000 тыс. руб. увеличение себестоимости реализации составило 4 000 тыс. руб. (чистый убыток равен 3 000 тыс. руб.).

**Таблица 5**  
**БАЗЫ ПРЕМИРОВАНИЯ И ПРЕМИАЛЬНЫЙ ФОНД**  
**ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ С УЧЕТОМ АРБИТРАЖНЫХ**  
**КОРРЕКТИРОВОК**

Подразделения	База премирования до арбитражных корректировок, тыс. руб.	Арбитражная корректировка, тыс. руб.	База премирования после арбитражной корректировки, тыс. руб.	Расчетная величина премиального фонда
	(1)	(2)	(3)=(1)+(2)	(4)=0,2*(3)
1. Служба снабжения	0	1 000	1 000	200
2. Штамповочный цех	-1 000	1 000	0	0
3. Сборочный цех	-2 000	4 000	2 000	400
4. Служба сбыта	-3 000	-6 000	-9 000	-1 800
5. Всего по подразделениям (1+2+3+4)	-6 000	0	-6 000	-1 200
6. Суммарная величина расчетного премиального фонда на базе отклонения конечных финансовых результатов (маржинального дохода)	-6 000	0	-6 000	-1 200

Итак, в данной статье мы кратко осветили вопросы функционирования системы внутреннего арбитража как неотъемлемой составной части эффективной системы материального стимулирования на предприятии. Надеемся, что данный материал окажется полезным в работе менеджеров по персоналу и сотрудников ОТиЗ (отдела труда и заработной платы) российских компаний.

*Щиборщ Кирилл Викторович*