

Бюджетирование на основе видов деятельности (Activity-Based Budgeting): правильное и не правильное применение

Цель данной статьи – познакомить читателя с логикой бюджетирования, основанного на видах деятельности (Activity-Based Budgeting), перспективного метода сокращения и сдерживания затрат. Статья начинается с обзора минусов традиционной системы бюджетирования, затем знакомит читателей с основами АВС (функциональной калькуляции затрат) и бюджетирования, основанного на видах деятельности. В статье рассмотрены правильные и неправильные подходы к осуществлению АБВ на примере бюджетирования затрат отдельного процесса по обработке заказов покупателей. Статья будет интересна специалистам, желающим использовать на своих предприятиях эффективные инструменты менеджмента.

Как известно, традиционное бюджетирование – это процесс управления системой бюджетов предприятия, позволяющий согласовать деятельность предприятия и подчинить ее общей стратегической задаче. Традиционное бюджетирование предполагает большое количество бюджетных форм низшего уровня, как например, планы продаж подразделений и сметы затрат подразделений, и три бюджетных формы верхнего уровня: план прибылей и убытков, план движения денежных средств и балансовый лист.

Руководством предприятий бюджетирование часто рассматривается как инструмент снижения или сдерживания затрат. Однако попробуем поставить под сомнение эффективность традиционного бюджетирования как такого инструмента.

Во-первых, процесс бюджетирования, то есть процесс сбора информации с подразделений предприятия и заполнения бюджетных форм, является достаточно трудоемким. С точки зрения экономической эффективности данный факт находится на стороне минусов.

Во-вторых, при предоставлении данных о затратах, подразделения склонны указывать величину планируемых расходов исходя из фактического потребления в предшествующих периодах. Отсутствие в традиционном бюджетировании механизмов оценки экономической целесообразности данных

затрат при защите подразделениями бюджетов заставляет руководство соглашаться с неоправданными затратами. Это тоже минус.

Кроме того, такие бюджетные формы, как план движения денежных средств или балансовый лист, могут скорее служить для целей финансового планирования, а не бюджетирования и контроля затрат. В случае, если предприятие ставит перед собой задачу снижения затрат, стандарты традиционного бюджетирования ставят предприятие в рамки бюджетных форм. То есть проявляется стандартная проблема приоритета «формы над содержанием». И тогда внимание менеджмента может быть отвлечено от приоритетных задач к второстепенным.

В-третьих, если определить экономическую эффективность деятельности предприятия как соотношение выхода продукции или услуг в сравнении с затратами, то традиционное бюджетирование позволяет оценить экономическую эффективность только на самом агрегированном уровне. В реальности предприятие представляет собой совокупность многих бизнес-процессов, как производственных, так и обеспечивающих производство, процессов по обслуживанию заказчиков и многих других. Традиционное бюджетирование не позволяет оценить экономическую эффективность отдельных процессов. При стратегической задаче сокращения затрат отсутствие таких оценок может привести к неправильным решениям: могут быть сокращены затраты на эффективные процессы при одновременном сохранении экономически неоправданных затрат. Критерием сокращения затрат может оказаться политическое влияние руководителей подразделений и умение манипулировать цифрами традиционного бюджета. Но даже при отсутствии манипуляций сокращение затрат в информационном вакууме можно считать практически невозможным.

Вышеназванные минусы традиционного бюджетирования могли оставаться не значимыми, тридцать, сорок, пятьдесят или сто лет назад, когда экономика предприятий была более примитивной, чем сейчас. Ранее в структуре затрат предприятия преобладали переменные затраты на труд

основных рабочих и затраты на материалы. Традиционное бюджетирование легко удовлетворяло потребности менеджмента. Сейчас же работа современного предприятия сопряжена со значительными затратами на такие виды деятельности как маркетинг, обслуживание потребителей, разработка продукта, технологические исследования, управление качеством и др. Раньше эти расходы относились к классу «накладных».

Сейчас такая трактовка будет неправильной: производственные затраты не являются главными в определении эффективности бизнеса, и деление «производственные» и «накладные» - некорректно. Те затраты, которые ранее относились к классу «накладных», являются необходимыми для осуществления многих ключевых бизнес-процессов, определяющих конкурентную позицию предприятия. Для успешного функционирования в конкурентной среде современное предприятие должно быть эффективно в каждом из этих процессов.

«ABC как основа ABV».

Для управления эффективностью процессов современные теории в менеджменте и управленческом учете предлагают большое количество инструментов. Среди них: реинжиниринг бизнес-процессов, тотальный контроль качества, сбалансированная система показателей, концепция постоянного совершенствования и многое другое. С точки зрения бюджетирования и контроля затрат одним из самых многообещающих современных инструментов является Activity Based Budgeting – бюджетирование на основе видов деятельности (далее – сокр. ABV или АВ-бюджетирование). Данный метод основывается на развитии также современного метода расчета себестоимости продукции и стоимости процессов – Activity Based Costing. Метод ABC появился в 1980-х годах и был разработан американскими учеными – Р. Купером и Р. Капланом. В российской терминологии ABC трактуется как: 1) функциональная калькуляции затрат, 2)

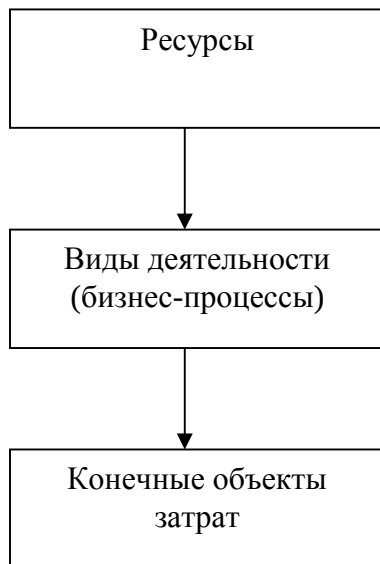
калькуляция затрат на основе видов деятельности, и 3) ФСА – функционально-стоимостной анализ.

Появление данного метода было во многом обусловлено неспособностью традиционных систем расчета себестоимости обеспечивать расчет корректных показателей себестоимости. На предприятиях, где доля накладных расходов достигала 40 и более процентов, условное распределение накладных расходов приводило к сильнейшим искажениям себестоимости. Метод директ-костинга мог быть применен только в краткосрочном периоде. Вопрос об определении себестоимости в долгосрочном периоде до разработки ABC оставался открытым.

Метод ABC предполагает выделение на предприятии ключевых видов деятельности (или бизнес-процессов), с дальнейшим расчетом стоимости каждого из них. Бизнес-процессы необходимы для производства и продажи продукции. Стоимость каждого из них распределяется на конечные объекты затрат (продукция и покупатели) пропорционально мере использования бизнес-процессов. Может возникнуть закономерный вопрос: почему покупатели являются объектами затрат? По причине того, что ведение договорных отношений с клиентом, обработка его заказов, подготовка документации для каждого клиента – каждая из операций имеет свою себестоимость.

Логика ABC метода основывается на причинно-следственных связях по потреблению стоимости. Внешние ресурсы потребляются предприятием для осуществления определенных бизнес-процессов. Конечные объекты затрат потребляют результаты работы бизнес-процессов. Термин ресурсы в модели ABC существует не случайно: разработчики модели ставили своей целью показать, что приобретенный предприятием ресурсы, еще не представляют собой экономически обоснованные затраты. Эти ресурсы могут быть как использованы, так и не использованы.

Графически логику метода ABC можно изобразить следующим образом (рис.1). Далее эта логика понадобится нам для анализа логики метод АBB – бюджетирования, основанного на видах деятельности.



Ресурсы – это произведенные предприятием затраты: оплата труда сотрудников, аренда офиса, обеспечение рабочих мест, оборудование и др. Ресурсами данные затраты называются по причине того, что они не обязательно будут использованы. Они лишь обеспечивают возможность осуществлять бизнес-процессы на определенном уровне мощности.

Виды деятельности – это отдельные бизнес-процессы или их группы, участвующие в основной или вспомогательной деятельности на предприятии.

Конечные объекты затрат – это продукция или клиенты предприятия, иногда к ним относят активы, как например, разработки, программные продукты, инвестиционные объекты.

Как ABC метод, так и ABB метод учитывают особенность потребления ресурсов предприятием. Не все ресурсы закупаются предприятием по мере необходимости. Некоторые из ресурсов закупаются впрок. Если материалы закупаются впрок и не используются в определенном периоде – они могут храниться на складе предприятия до того момента, когда будут востребованы. В отношении человеческих ресурсов, оборудования, зданий и некоторых других ресурсов, такой возможности нет. Если данный ресурс не будет использован в определенном периоде – предприятие все равно понесет затраты. Для отражения данной зависимости Купер и Каплан в 1992 разработали модель потребления ресурсов, выражающуюся следующим уравнением:

$$\begin{array}{ccccc}
 \text{Затраты на} & & \text{Затраты на} & & \text{Затраты на} \\
 \text{поставляемые} & = & \text{использованные} & + & \text{неиспользуемую} \\
 \text{ресурсы} & & \text{ресурсы} & & \text{мощность}
 \end{array}$$

Так например, если подразделение по обработке заказов покупателей обходится предприятию 150 000 рублей и способно обработать 1 250 заказов в месяц, а фактическая загрузка составила 950 заказов, то на себестоимость обработки заказов будет отнесено 114 000 рублей, а затраты на неиспользуемую мощность составят 36 000 рублей. Затраты на неиспользуемую мощность могут возникать как на уровне ресурсов, так и на уровне видов деятельности или процессов. Второй вариант реализуется в том случае, если трудовые ресурсы для различных видов деятельности не являются взаимозаменяемыми.

Далее мы увидим, что именно данная модель позволяет АВВ быть эффективным в управлении затратами на предприятии. АВВ может помочь предприятию избежать избыточных затрат в 36 000 или по меньшей мере значительно сократить их.

«Правильное и не правильное применение АВВ.»

АВВ предполагает использование причинно-следственных связей метода АВС, но только в обратном направлении: спрос на виды деятельности определяет использование бизнес-процессов, в соответствующей мере бизнес-процессы предъявляют спрос на ресурсы:



Отличительная черта АВВ заключается в том, что спрос на ресурсы – то есть затраты предприятия – рассчитываются на основе потребности предприятия в операциях конкретных бизнес-процессов.

Результатом первого этапа в бюджетировании на основе видов деятельности всегда должен быть прогноз спроса на виды деятельности. Для этого необходимо оценить объемы продаж и производства

на предстоящий период. Оценка должна включать не только продукты, которые будут проданы, но и покупателей, которые планируют их купить. Данный бюджет должен быть более детализирован, чем традиционный. На основе этих данных рассчитывается спрос на виды деятельности, как например, заказы, получение и перевозка материалов, производственные партии, разработка и изготовление новых продуктов. Задача правильного АВ-бюджетирования данный подход является стандартным и в отношении него не возникает разночтений. Главный вопрос – как, используя эту информация заложить в бюджет соответствующие затраты.

Далее бюджетирование затрат можно проводить относительно каждого вида деятельности или процесса в отдельности.

Для начала приведем первый пример неправильного АВ-бюджетирования. В вышеназванном примере про отдел обработки заказов стоимость одного заказа составляла $150\,000 / 1250 = 120$ рублей. Предположим, что на следующий период планируется обработать 900 заказов. При прогнозе затрат можно произвести умножение стандартной ставки стоимости заказа на планируемое количество заказов и получить определенную сумму: $900 * 120 = 108\,500$ рублей. Используя данный метод мы можем ошибочно заложить в бюджет 108 500 рублей. Почему же ошибочно? Для ответа на данный вопрос нам потребуется проанализировать структуру затрат данного отдела.

Предположим, что отдел состоит из 6 человек – одного менеджера и пяти операционистов. Предположим также, что без менеджера операционисты работать не могут. Мощность одного операциониста по обработке заказов составляет $1250 / 5 = 250$ заказов в месяц. Заработная плата операциониста – 20 000 руб. с учетом всех налогов, стоимость рабочего места операциониста – 4000 руб. в месяц, заработная плата менеджера – 30 000 руб., стоимость рабочего места менеджера – 0 руб.

Приведем второй пример неправильного АВВ-бюджетирования. Для осуществления 900 заказов нам потребуется $900/250 = 3,6$ операциониста с заработной платой и стоимостью рабочих мест – $3,6 * (20\,000 + 4\,000) = 86\,400$.

Плюс заработная плата менеджера 30 000. Таким образом в бюджет вносится $86\,400 + 30\,000 = 116\,400$. Опять не правильно. Очевидно, почему. Данный пример кажется надуманным. Однако при расчетах, особенно автоматизированных или недостаточно детализированных, такая ошибка может быть легко допущена. В чем заключается данная ошибка? Мы не учли дискретный характер ресурсов, особенно человеческих ресурсов на предприятии. Не учли того факта, что спрос на ресурсы не обязательно совпадает с поставкой ресурса.

Каким же образом правильно осуществить планирование затрат АВВ методом? Для этого просто необходимо разбить процесс планирования ресурса на два этапа – расчет спроса и расчет поставки ресурса. Расчет спроса на операционистов дает нам результат – 3,6. Расчет поставки такого ресурса как операционистов дает нам результат – 4. Теперь рассчитает величину планируемых затрат: $30\,000 + 4 * (20\,000 + 4\,000) = 126\,000$. Практическая мощность отдела составит при этом 1000 заказов. Стандартная стоимость одного заказа составит 126. Планируемые затраты на используемую мощность составят 113 400, на неиспользуемую 12 600. Предприятие имеет небольшой резерв для увеличения практической мощности процесса.

Подведем итог, упорядочив шаги по осуществлению правильного АВ-бюджетирования:

1. Оценить объемы производства и продаж. Учесть потенциальных покупателей.
2. Спрогнозировать спрос на виды деятельности (или процессы).
3. Рассчитать спрос на ресурсы
4. Определить планируемую поставку ресурсов. Учесть фактор дискретности поставки ресурсов.

Данные четыре шага позволяют определить затраты, закладываемые в бюджет. Кроме того, возможны шаги по определению плановой себестоимости конечных объектов затрат. Данные шаги осуществляются только после определения затрат, закладываемых в бюджет.

Оценим экономический эффект от АВ-бюджетирования: в бюджет заложено 126 000 вместо 150 000, которые могли бы быть заложены при традиционном бюджетировании. Сокращение затрат – 16%. И такая экономия может быть произведена в отношении каждого бизнес-процесса. Для предприятия, у которого затраты на персонал и связанные с ним ресурсы (рабочие места, аренда, услуги сторонних организаций) составляют миллионы рублей, использование методов АВ-бюджетирования может значительно улучшить финансовый результат.

АВВ метод несомненно имеет границы своего применения – по характеру управляемых им и ресурсов, и видов деятельности. Наилучшим образом данный метод применим в отношении человеческих ресурсов и многократно повторяющихся видов деятельности. Именно поэтому метод АВВ нашел применения в крупных организациях обслуживания – банках, страховых компаниях, операторах связи, а также в финансовых и бухгалтерских подразделениях промышленных холдингов.