

НОВЫЙ МЕТОД БЮДЖЕТИРОВАНИЯ: АВ-KAIZENCOSTING

Толоконникова М. И., Передунова С. В.

ФГБОУ ВПО «Волгоградский государственный технический университет», Волгоград, Россия (400005, г. Волгоград, просп. им. В. И. Ленина, 28) e-mail: lysak@vstu.ru

Была разработана методика организации бюджетирования, которая объединяет несколько известных методов. Во-первых, это технология ведения учета скользящим способом: составлением гибкого бюджета. Во-вторых, изучение распределения косвенных затрат и их корректировка по АВ-костинг. Наконец, применение кайзен как элемента внедрения предлагаемой автором методики. Предложенная авторами методика АВ-kaizen имеет практическую значимость и позволяет решить ряд проблем субъектов малого бизнеса. Методика рассматривается в качестве универсальной технологии организации бюджетирования на малых предприятиях. Внедрение АВ-kaizencostingне требует дополнительных финансовых затрат и может быть реализована субъектами малого бизнеса в короткие сроки. Введенная методика отслеживает истоки возникновения отклонений на предприятии и последующую их корректировку.

Ключевые слова: бюджетирование, кайзен, АВ-костинг, гибкий бюджет, статичный бюджет.

NEW BUDGETING METHOD: AB-KAIZEN COSTING

Tolokonnikova M. I., Peredunova S. V.

university VSTU

A method of organizing a budgeting process have been developed, which includes in itself several well-known methods. Firstly, it's the technology of accounting using a changing way: drawing the flexible budget. Secondly, it's about distribution studying of indirect costs and amendment for AB-costing. Finally, the application of kaizen should be used as a suggested method is being implemented. Methodology AB-kaizen suggested by author has practical significance and can solve some problems of small businesses. The method is considered as an universal budgeting technology in small enterprises. Implementation of AB-kaizen costing has no additional financial costs and can be done by small businesses in the short term. The input method tracks the origins of the deviations in the enterprise, and their subsequent adjustment.

Key words: budgeting, kaizen, AB-costing, flexible budget, fixed budget.

В настоящее время технология гибкого бюджетирования довольно распространена, особенно на крупных предприятиях. Однако для малого бизнеса, где имеет место мелкосерийное производство и небольшой ассортимент, не всегда ведется даже статичное бюджетирование. В то время как отслеживание затрат на небольшом предприятии – более простое дело, нежели в холдинге с несколькими дочерними фирмами. Поэтому гибкий бюджет – это первое правильный шаг для управленческого учета на малом предприятии.

Цель данного исследования – создать универсальную методику, применимую на любом малом предприятии с производством небольшого ассортиментного перечня (от 3–5 видов товара). В основу предлагаемой синтезированной технологии ведения учета положены современные американские и японские разработки, широко используемые в практике бюджетирования.

Общая формула для внедрения гибкого бюджета, позволяющая определить общие бюджетные затраты по разным уровням производственной деятельности, выглядит следующим образом [3]:

$$\Gamma = Z_{\text{пер}} * O + Z_{\text{пост}}$$

где $Z_{\text{пер}}$ – переменные затраты на единицу продукции;

O – объем продаж;

$Z_{\text{пост}}$ – постоянные затраты.

Далее необходимо работать со статьей переменных затрат, так как ее отклонение от статичного бюджета – это следующий этап исследования.

Анализ отклонений – это набор процедур, необходимых менеджерам, чтобы понять источники различия между плановыми показателями и фактическими [5]. Анализ отклонений фактических результатов от бюджетных имеет разную степень детализации: все зависит от потребности выявления глубины источников затрат.

Проанализируем данные по предприятию А. Отклонение первого уровня затрат – это разница между фактическими затратами и затратами по статичному бюджету для данной статьи затрат (табл. 1).

Таблица 1. Анализ отклонений первого уровня, у.е.

	Статичный бюджет	Фактические затраты	Приемлемое отклонение	Фактическое отклонение
Основные материалы:				
в т.ч. реклама	25 000	29 700	± 1 250	4 700 «К»
Прямые затраты труда:				
в т.ч. персонал отдела сбыта	12 500	14 850	± 625	2 350 «К»
технический персонал	10 000	10 890	± 500	890 «Ж»
Вспомогательные затраты:				
в т.ч. обработка данных	3 000	3 960	± 150	960 «К»
Затраты на ПО	45 000	42 900	± 2 250	2 100 «З»
Общие затраты на обслуживание клиентов	95 500	102 300	± 4 775	6 800 «К»

За приемлемое отклонение примем сумму, равную 5 % от запланированных затрат. Следовательно, мы можем получить благоприятные или позитивные отклонения, когда фактические затраты меньше предполагаемых, или же негативные отклонения, при превышении фактических затрат над планируемыми. Чтобы любому члену команды было понятно, какие отклонения требуют внимания, следует использовать метод светофора: «К» – красный (опасное отклонение $\geq 10\%$), «Ж» – желтый (отклонение требует внимания 3–10 %), «З» – зеленый (нормальное отклонение 1–2 %).

Второй уровень отклонений сравнивает фактические данные с информацией гибкого бюджета. Получив в результате анализа второго уровня более подробную и корректную информацию, менеджер центра затрат будет иметь представление о том, как не допустить неблагоприятных отклонений в будущем. На третьем уровне анализа проводится детализация отклонений. Сравниваются фактические данные с информацией гибкого бюджета.

Если же отклонения выявлены, но экономист или менеджер не может сразу ответить на вопрос, как и откуда они появились, то имеет смысл провести Pre-ABC анализ, включающий в себя коэффициентный и экспертный анализ [2]. Он основан на принципах, которые уместно рассматривать на малых предприятиях:

- универсальность (для производства разных видов товаров или услуг);
- простота и практичность;
- экономность (может провести один экономист);
- возможность использования определенных пунктов в методике;
- объективные результаты (в основном математический характер исследования).

Кроме того, важно отметить, что полученные оценки не будут являться запретом на введение AB-costing. Это скорее рекомендации к тому, что возможно на данном этапе ABC не актуален, и стоит обратиться к другим методикам.

ABC с английского расшифровывается как ActivityBasedCosting (AB-costing), иначе говоря – «учет по видам деятельности», т.е. расчет затрат по видам деятельности. Впервые метод был предложен гарвардскими профессорами Р. Купером и Р. Капланом в 1988 г. [6]. AB-costing исследует процессы, на фоне которых образуются издержки [1]. Попробуем составить типовое решение по сбыту продукции на основе ABC способа, для малых предприятий, ведущих мелко ассортиментное производство (от 1 до 5 видов продукции). В нашем исследовании мы будем учитывать издержки, касающиеся поиска клиентов, оформления договоров, отслеживания выполнения контрактов. Расходы на продвижение и рекламу не учитываются.

Рассмотрим пример распределения затрат на обработку сбытовых заказов в сумме 240 у. е. традиционным способом (табл. 2).

Таблица 2. Распределение затрат пропорционально выручке

Заказ	Выручка	Продукты		
		A	B	C
1	4 000	3 000	0	1 000
2	3 000	2 000	500	500

3	2 000	0	500	1 500
4	1 000	0	1 000	0
Итого	10 000	5 000	2 000	3 000
Всего затрат	240	120	48	72

Теперь рассмотрим варианты распределения затрат методом ABC. Вариант 1: пропорционально количеству продуктов в заказе (табл. 3).

Таблица 3. Вариант 1: распределение затрат на обработку заказов

Заказ	Затраты на заказ	Продукты		
		A	B	C
1	60	30	0	30
2	60	20	20	20
3	60	0	30	30
4	60	0	60	0
Всего затрат	240	50	110	80

Как видно, каждый заказ стоит одинаково – 60 у.е. Эта сумма распределяется пропорционально количеству продуктов в заказе. Например, в заказе № 1 присутствуют 2 товара: А и С ($60/2 = 30$). Из этого следует, что обработка заказа не связана с количеством видов товаров.

Вариант 2: пропорционально количеству позиций (табл. 4).

Таблица 4. Вариант 2: распределение затрат на обработку заказов

Заказ	Затраты на заказ	Продукты		
		A	B	C
1	60	30	0	30
2	90	30	30	30
3	60	0	30	30
4	30	0	30	0
Всего затрат	240	60	90	90

Исходя из примерной накладной, мы имеем 8 позиций товаров. Исходя из этого, затраты на позицию будут равны 30 у.е. ($240/8 = 30$). В данном случае обработка будет связана не с заказом, а с видом товара в заказе.

Какой же из двух вариантов выбрать? Это можно выяснить путем экспертной оценки менеджеров на предприятии. Если трудоемкость заказа строго зависит от количества

позиций в нем, то применим вариант 2, иначе – вариант 1. Однако можно объединить два варианта распределения и взять среднее (табл. 5).

Таблица 5. Вариант 3: распределение затрат на обработку заказа

Продукт	А	В	С
Распределение затрат	$110/2 = 55$	$200/2 = 100$	$170/2 = 85$

Впрочем, веса могут быть иными, не обязательно 0,5. Это уже зависит от усмотрения менеджера, организующего исследование.

После того, как экономист закончил постоперационное калькулирование, можно подумать о внедрении кайзен [7]. Философия кайзен – это постоянное пошаговое движение вперед, поиск возможностей улучшения окружающего мира [4]. Для менеджера, которые следуют японской системе учета, пытаясь усовершенствовать производство и минимизировать затраты, кайзен – это путь, пройдя по которому можно встретить удачные решения типичных проблем. Как правило, кайзен занимается вопросами снижения себестоимости и созданием лаконичной и действенной системы производства.

В нашем случае элементы «кайзен-костинг» будут выступать в качестве превентивных мер к образованию новых отклонений от бюджета. Например, если исходить из минимального уменьшения затрат в 1 %, то внедрение кайзен может помочь добиться следующих результатов (табл. 6).

Таблица 6. Постепенное внедрение кайзен

	Распределение затрат на продукт А, у.е.
Январь-март	55
Апрель-июнь	54,45
Июль-сентябрь	53,91
Октябрь-декабрь	53,37

Авторы предлагают объединить методики А Вcostingi kaizen. При соблюдении синтезированной предложенной методики можно увеличить эффективность работы предприятия. По началу может показаться, что она требует определенных временных и материальных затрат, но результат стоит усилий. Можно существенно повысить рентабельность продукции, применяя к ней АВ кайзен костинг, к чему и должна стремиться любая организация.

Список литературы

1. Мицкевич А. А. Основы управленческого учета: межвуз. сб. / Академия народного хозяйства при Правительстве РФ. – М.: Изд-во ВШФМ, 2007. – 250 с.

2. Мицкевич А. А. Pre ABC-costing или методика оценки целесообразности разработки ABC на предприятии // Экономические стратегии. – 2005. – № 7. – С. 154–159.
3. Муравьев С. С. Методика формирования гибкого бюджета / С. С. Муравьев // Эксперт. – 2008. – № 2. – С. 25–28.
4. Редченко К. Маленькими шагами к большому успеху: кайзен-костинг // Управление финансами. – 2008. – № 1. – С. 45–48.
5. Управленческий учет / Пер. с англ. – М: Издательский дом «Вильямс», 2005. – 3-е изд. – 874 с.
6. Cooper R. "The Rise of Activity-Based Costing – Part One: What is an Activity-Based Cost System?" // Journal of Cost Management. – Vol. 2. – № 2 (Summer 1988). – P. 45–54.
7. Sani A. Z., Allahverdizadeh M. Tagret and Kaizen Costing // Engineering and Technology. – 2012. – № 62. – P. 47–53.

Рецензенты:

Лебедева Н. Н., д-р экон. наук, профессор, зав. кафедрой экономической теории и экономической политики Волгоградского государственного университета, г. Волгоград.

Мерзликина Г. С., д-р экон. наук, профессор, зав. кафедрой экономической теории и экономики и управления Волгоградского государственного технического университета, г. Волгоград.