

УДК 338.2

А.Р. Петров, А.Ю. Соколов, М.Ф.М. Мохаммед

Казанский (Приволжский) федеральный университет, г. Казань,
email: mvgrakhov@gmail.com; sokolov-kzn@bk.ru; fmo35@yahoo.com

РАЗВИТИЕ ПРОДВИНУТОГО БЮДЖЕТИРОВАНИЯ ЗАТРАТ И РЕЗУЛЬТАТОВ В РАЗРЕЗЕ ПОТОКОВ СОЗДАНИЯ ЦЕННОСТИ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ФАКТОРА ВРЕМЕНИ

Ключевые слова: продвинутое бюджетирование, поток создания стоимости, VSC, стратегия, затраты, бережливое производство.

В статье раскрывается тема применимости концепции продвинутого бюджетирования, ее особенности и интеграция с иными ключевыми инструментами и методами финансового управления, в частности с процессно-ориентируемыми методиками управленческого учета затрат в разрезе потоков создания ценности. Особое внимание уделено характеристикам продвинутого бюджетирования, проведен сравнительный анализ концепций Beyond Budgeting и Advanced Budgeting, описан инструментальный бережливый производственный и виды потоков создания ценности, представлена типология затрат в разрезе потоков создания ценности. Разработана продвинутая бюджетная модель с выделением дополнительных критериев группировки затрат исходя из принципов выделения потоков создания ценности, позволяющих оценить результативность отдельных направлений деятельности, выявить ключевые параметры, влияющие на формирование конечной стоимости. Представлены бюджеты на примере компании, производящей электротехническую продукцию и электронику.

A.R. Petrov, A.Y. Sokolov, M.F.M. Mohammed

Kazan (Volga region) Federal University, Kazan, email: mvgrakhov@gmail.com;
sokolov-kzn@bk.ru; fmo35@yahoo.com

THE DEVELOPMENT OF ADVANCED BUDGETING OF COSTS AND RESULTS IN THE CONTEXT OF VALUE STREAMS USING THE TIME FACTOR

Keywords: advanced budgeting, value stream, VSC, strategy, costs, lean manufacturing.

The article reveals the topic of the applicability of the concept of advanced budgeting, its features and integration with other key tools and methods of financial management, in particular with process-oriented methods of cost accounting in the context of value streams. Special attention is paid to the characteristics of advanced budgeting, a comparative analysis of the concepts of Beyond Budgeting and Advanced Budgeting is carried out, lean production tools and types of value streams are described, a typology of costs in the context of value streams is presented. An advanced budget model has been developed with the allocation of additional criteria for grouping costs based on the principles of allocating value streams, which allow assessing the effectiveness of individual activities, identifying key parameters that affect the formation of the final cost. Fragments of budgets are presented on the example of a company producing electrical products and electronics.

Хаотичность окружающей среды побуждает адаптировать учетно-аналитические системы компании в сторону большей гибкости. Трансформации должны затронуть и систему бюджетирования как одну из базисов управленческого механизма. Следует отметить, что современное отношение к проблемам и перспективам развития бюджетирования во многом основано на трудах Дж. Хоупа и Р. Фрейзера [1]. Действительно, через концепцию Beyond Budgeting впервые и настолько системно удалось раскрыть принципы ведущих прогрес-

сивных идей. Однако по данным эмпирических исследований [6], [8] невозможна реализация «идеального» сценария через полный отказ от привычного всем финансового инструмента. В связи с этим, правильным действием станет концентрация внимания на вопросах разрешения выявленных противоречий через поддержание и совершенствование новых идей бюджетирования. Так, в качестве альтернатив, уместно использовать такие подходы, как «улучшенное» («better budgeting») и «продвинутое бюджетирование» («advanced budgeting»).

Первое концентрируется на модернизации традиционного бюджетирования за счет улучшения его функциональных и институциональных аспектов, например, через сокращение количества объектов планирования, где бюджет составляется только для ключевых бизнес-процессов. Само формирование финансовых показателей чаще осуществляется с нулевой базой (zero-based budgeting), т.е. не через экстраполяцию прошлых данных. Второе позволяет интегрировать различные инструменты управленческого учета. В частности, представляет интерес интеграция метода управленческого учета затрат и результатов в разрезе потоков создания ценности с бюджетными моделями.

Материал и методы исследования

Продвинутое бюджетирование представляет своего рода промежуточный путь между улучшением бюджетирования и полным отказом от него. Концепция по мнению Роберта К. Рикардса [9, с. 69] имеет следующие характеристики: наличие четких целевых установок при планировании деятельности и составлении бюджета, складывающихся на основе результатов бенчмаркингowych исследований; ведение упрощенного бюджетного процесса через сокращение показателей, объектов и процессов планирования и контроля; повышение гибкости бюджетов за счет скользящего прогнозирования и саморегулирующихся (самокорректирующихся) целей.

Автор [9, с. 74] также выделяет следующие оптимизирующие традиционный бюджетный процесс меры, полезные как для практики «улучшенного», так и «продвинутого бюджетирования»: концентрацию на бизнес-процессах, имеющих решающее значение для успеха, и тем самым снижение потребности в поддержке суббюджетов; постановку рыночных целей на основе внешней информации вместо составления бюджета на основе экстраполяции исторических данных; полагание на информацию «быстрого предварительного просмотра» вместо детальных, основанных на бюджете прогнозных расчетов; отказ от календарного года как основы бюджетного цикла и переход к скользящему бюджетированию; упрощение бюджет-

ного процесса за счет сокращения числа используемых классификаций расходов.

Допустимо предположить, что не существует четкого взгляда относительно того, следует ли выделять наборы средств планирования и контроля (скользящее прогнозирование, сбалансированную систему показателей и т.д.) и отождествлять их с конкретной концепцией. Основные границы с точки зрения применения финансового инструментария размыты, имеют лишь одно осязаемое отличие – наличие бюджета или его альтернативы. Истинные мотивы применения конкретного типа концепции скрываются за рамками бюджетов.

Наиболее успешная попытка агрегировать преимущества классической системы бюджетирования и концепции Beyond Budgeting отражается в теоретических моделях «продвинутого бюджетирования» («Advanced Budgeting»), предложенных консультантами Horvath & Partners Й. Коппом и Й. Лейком в 2002 году [3, с. 463], [4]. Принципы «продвинутого бюджетирования» по Й. Коппу и Й. Лейку: использование «глобальных» бюджетов и сосредоточение внимания только на ключевых (релевантных) деталях; переход на скользящие бюджеты; увязка положений, формируемых в рамках стратегического видения, с операционным планированием; поддержание акцента внимания на всех релевантных ключевых показателях эффективности, а не только на финансовых KPI; сосредоточение на бизнес-процессах, а не на отдельных объектах (единицах); использование бюджетных данных с целью ориентации на конкретный желаемый результат, а не на освоение расходов; постановка целей на основе бенчмаркинга; использование самонастраивающихся целей, представленных в виде относительных показателей.

Технологию продвинутого бюджетирования можно, на наш взгляд, сравнить с некой «песочницей», дающей возможность выстраивать и подтверждать эмпирически различные гипотезы об эффективном бюджетировании. Действительно, синтез двух противоположных взглядов на то, что из себя должен представлять базис управленческого инструментария, считается заманчивой идеей, в том числе с точки зрения диверсификации рисков

возникновения проблем в случае применения отдельно взятой концепции.

Как можно заметить, концепция продвинутого бюджетирования включает ранее упомянутые и подстроенные под себя следующие инструменты: сбалансированную систему относительных показателей, модель скользящих прогнозов, процессно-ориентированный подход к планированию, бенчмаркинг. Кроме того, особое место занимает схожая с принципами Beyond Budgeting позиция о необходимости формирования децентрализованных алгоритмов, координирующих вертикальные и горизонтальные взаимоотношения центров ответственности друг с другом. Применение маржинального подхода для задач продвинутого бюджетирования упрощает прогноз финансового положения компании, помогает в выстраивании целевых уровней затрат и обосновании перспективных проектов. Дополнительную гибкость бюджетной модели обеспечит калькулирование продукции по стадиям жизненного цикла, а также практика построения бюджетов с нулевой базой в период макроэкономической неопределенности и кризисов.

Существенных успехов в части совершенствования управленческих и учетных моделей достигла и концепция бережливого производства [2], [7], [10]. Бережливое производство представляет совокупность методик организации рабочего процесса (бизнес-процесса), нацеленного на оптимизацию потока создания ценности, ослабление потерь при производстве и улучшение качества продукции благодаря внедрению специфических инструментов, в число которых входит: быстрая переналадка оборудования, система «точно вовремя» (англ. Just in time, JIT), «5C» (рационализация пространства путем сортировки, соблюдения порядка, содержания в чистоте, стандартизации, совершенствования), система всеобщего обслуживания оборудования, картирование потоков и т.д.

В число инструментов бережливого производства по мимо вышеописанных включается методика калькулирования как фактических, так и плановых затрат в разрезе потоков создания ценности (Value Stream Costing, VSC). Такая группировка позволяет проследить динамику затрат

в разрезе каждого наименования продукта (группы продуктов), начиная с оформления заявки контрагентом, заканчивая отгрузкой и получением оплаты за поставку.

Маскелл Б. и Бэггейли Б. [7] в своем исследовании определили, что для эффективной калькуляции по VSC должны выполняться следующие условия:

- отчетность должна составляться по потоку создания ценности, а не по отделам, допустимо иметь несколько подразделений «общих» служб;
- сотрудники компании должны быть прикреплены на конкретные единичные потоки создания ценности без дублирования их положения;
- необходима быть налаженной система отслеживания «вышедших из-под контроля» ситуаций;
- величина и структура запасов должна быть согласована, контролируема и относительно низкой.

Авторы выделяют три категории затрат, формирующие поток создания ценности. Во-первых, это затраты на рабочую силу, в т.ч. косвенные, поскольку все задействованные в потоке сотрудники рассматриваются независимо от того, проектируют ли они, производят или продают продукт, или перемещают материалы, обслуживают машины, планируют производство, ведут бухгалтерию. Далее следуют производственные материальные затраты – сумма всего, что было приобретено в течение некоторого срока. Если запасы сырья и незавершенного производства невелики и находятся под контролем, то материалы, поступившие в течение рассматриваемого периода, будут использованы быстро и точно отразят материальную стоимость продукта, произведенного за это время. В противном случае процедура будет вводить в заблуждение, поскольку покупка может сильно отличаться от потребления. Третьей категорией расходов считаются производственные и офисные площади. Их включение побуждает участников процесса к более рациональному распределению пространства. Стоимость расходов рассчитывается путем умножения цены квадратного метра объекта (включая арендные платежи, амортизацию, техническое обслуживание...) на площадь, используемой цепочкой создания стоимости.

Интеграционная модель VSC позволит рассчитывать стоимость каждого процесса и этапа создания продукта, относя на него практически полную величину расходов. Благодаря такому уровню точности улучшится качество проводимых аналитических процедур, направленных на выявление скрытых резервов, оптимизацию производственного процесса в целом. Открытый характер данных повлияет на мотивацию улучшить производительность, если данный аспект оценки результативности на основе времени будет прописан в политике вознаграждений.

Определенное влияние на планируемые расчеты окажет практика ежеквартального пересмотра объемов и направлений расходования средств вследствие обновляемых производственно-финансовых показателей эффективности.

Наиболее важными критериями успеха в части внедрения продвинутой модели бюджетирования считается, во-первых, комплексный пересмотр всех инструментов управления на каждом его этапе, а во-вторых, качественная проработка системы обучения и мотивации сотрудников с той целью, чтобы каждый работник, как элемент глобального производственного бизнес-процесса, осознавал свою роль и ответственность в рамках компании с учетом функциональных ограничений и будущих профессиональных возможностей.

Авторы считают, что процессно-ориентируемое планирование затрат и результатов в разрезе потоков создания ценности с учетом фактора времени может стать элементом системы продвинутого бюджетирования.

В качестве примера рассмотрим процесс внедрения продвинутого бюджетирования затрат и результатов в разрезе потоков создания ценности в компании, производящей электротехническую продукцию и электронику (производству электромагнитов). Посредством драйвера ресурса, измеряемого в часах, рассчитаем стоимость задействованных усилий рабочих и оборудования. Поскольку на данном этапе расчетов поток создания ценности не является расширенным, целесообразно не включать в стоимость затраты на контрольные процедуры проверки качества, а также транспортировку. Форма бюджета прямых затрат огра-

ниченного производственного потока по изготовлению электромагнита с поэтапным распределением расходов представлена в табл. 1.

Следующий этап – выявление и расчет единицы драйвера затрат по каждому ресурсу. Для этого общую величину затрат по каждой статье разделяют на количество драйверов ресурса, определяя, таким образом, стоимость ресурса.

Третий этап связан с распределением величины ресурса на операции (процессы), что позволяет увидеть в стоимостном выражении произведенные ресурсом усилия для выполнения некоторой операции.

Поскольку в качестве драйверов ресурса преимущественно выбраны временные характеристики, то процедура определения ценности единицы драйвера ресурса посредством деления общей стоимости ресурсов на количество единиц драйвера (человеко-часов, машино-часов), не представляет большой сложности. Далее рассчитывается объем работ по каждой операции, выраженный в количестве единиц драйвера ресурса. В конечном же итоге полученное число умножается на стоимость драйвера ресурса.

В таблице 2 указаны формирующие расширенный поток ценности ресурсы, применяемые к ним статьи затрат, а также принципы распределения затрат на ресурсы (драйверы затрат) и ресурсов на операции (драйверы ресурса).

Согласно данной методики любые затраты, относящиеся к работе и обслуживанию оборудования, деятельности сотрудников и электроэнергии, распределяются по процессам за счет временной характеристики выполнения работ (машино- и человеко-часа).

Для расходов по размещению (амортизации зданий) рассчитывается вес занимаемого на общей площади оборудования, материала, готовой продукции или рабочего пространства, задействованного в конкретном процессе. Внешние услуги, предоставляемые компании распределяются напрямую на проект, для определения удельной стоимости достаточно разделить понесенные затраты на изготавливаемый объем по заказу. Расходы по содержанию транспортных средств предполагается делить согласно 1 часу использования в целях реализации конкретных проектов.

Таблица 1

 Рекомендуемая форма бюджета прямых затрат с отражением стоимости потока
 «Электромагнит ЭМ-12», сформированная по методике VSC

№ п.п	Наименование этапа потока создания ценности	Продолжительность потока по 1 изделию, сек.	Статья затрат			Всего расходов, руб.
			Материалы, руб.	Затраты на оплату труда рабочих с отчислениями, руб.	Амортизация оборудования	
1	Процесс №1 «Гильза»	570	90,0	13,5	3,2	106,7
2	Процесс №2 «Воротник»	680	80,0	23,1	3,1	106,1
3	Процесс №3 «Втулка»	370	100,0	25,8	4,7	130,5
4	Процесс №4 «Катушка»	893	90,0	35,3	1,4	126,7
5	Процесс №5 «Крышка»	360	120,0	14,1	4,3	138,4
6	Процесс №6 «Гайка»	590	100,0	28,0	3,6	131,6
7	Процесс №7 «Заглушка»	400	200,0	13,5	5,3	218,9
8	Процесс №8 «Каркас»	540	140,0	26,7	4,8	171,5
9	Процесс №9 «Кожух»	820	30,0	35,5	4,4	69,9
10	Процесс №10 «Пыльник»	520	60,0	17,4	1,6	79,0
11	Процесс №11 «Сердечник»	520	90,0	15,3	2,6	107,9
12	Процесс №12 «Шток»	1010	120,0	46,3	7,0	173,3
13	Процесс №13 «Якорь»	1050	30,0	51,1	9,5	90,6
14	Процесс №14 «Стоп»	880	70,0	55,7	14,3	140,0
15	Процесс №15 «Шайба»	710	20,0	28,5	4,8	53,3
16	Процесс №16 «Шунт»	480	60,0	22,9	6,1	89,0
17	Процесс №17 «Электромагнит ЭМ-12»	3880	590,0	233,3	50,2	873,5
Итого		14273	1990,0	686,3	130,8	2807,0

Расширенная схема последовательности работ (расширенный поток создания ценности) для определения плановой себестоимости изделия с возможностью поэтапной декомпозиции затрат на примере электромагнита ЭМ-12 может быть следующей: определение требований, относящихся к продукции; анализ требований и определение возможности изготовления в т.ч.: определение критериев приемки и иных характеристик готового изделия; формирование и утверждение окончательных условий реализации; разработка операционного

плана производства (инжиниринг и оптимизация процесса производства, анализ потребности в материалах, формирование заявки на закупку, утверждение плана закупок, загрузки производственных мощностей и ремонтных работ на плановый период); процесс закупок и доставки материалов (согласование заявки с контрагентом на закупку материалов, обеспечение и контроль условий исполнения договора поставки и приемка материалов на склад, транспортировка материалов и оснастки на производственные участки); процесс

производства и отгрузки (изготовление отдельных компонентов изделия в механическом, литейном и сборочном цехах, транспортировка материалов и НЗП в ходе производства); контроль качества и регистрация готовой продукции (проведение контрольной проверки качества, регистрация готовой продукции и оформление технической документации); процесс отгрузки готовой продукции (комплектование готовой продукции согласно требованиям поставки, подготовка отгрузочных документов и организация отгрузки); вспомогательные процессы потока создания ценности (процедуры планирования и контроля производственной инструментальной оснастки, изготовление инструментария и оснастки собственными силами, доставка оснастки на склад и транспортировка по назначению, формирование заявок на плановый и срочный ремонт оборудования, производство деталей

для ремонта оборудования собственными силами).

Исчисление плановых затрат в разрезе потоков создания ценности формирует базис для выстраивания модели учета расходов с возможностью группировки статей согласно основным и вспомогательным процессам.

Функционал отдельно взятого центра ответственности является одновременно фрагментом общего производственного бизнес-процесса и операционным звеном, охватывающим всю совокупность отдельно сформированных цепочек создания стоимости.

Планирование затрат по этапам потока на следующий месяц предполагает использование временных нормативов выполнения задач. Их пересмотр желательно осуществлять не реже чем раз в квартал, поскольку изменение вариации сложности заказов за этот период может быть достаточно высоким.

Таблица 2

Рекомендуемый состав драйверов затрат и ресурсов компании для определения бюджетных затрат в разрезе потоков создания ценности

№	Статья затрат	Ресурс	Драйвер затрат	Драйвер ресурса
1	Амортизация оборудования	Объекты основных средств	Пообъектно	Машино-час
2	Материалы	Материалы	Пообъектно	Единица материала
3	Затраты по браку	Готовая продукция	Пообъектно	Единица готовой продукции
4	Затраты на оплату труда основных рабочих с отчислениями	Сотрудники	По должностям	Человеко-час
5	Лизинг оборудования	Объекты основных средств	Пообъектно	Машино-час
6	Инструмент и оснастка	Инструменты и оснастка	Пообъектно	-
7	Расходы на ремонт оборудования	Объекты основных средств	Пообъектно	Машино-час
8	Затраты на оплату труда рабочих вспомогательных цехов с отчислениями	Сотрудники	По должностям	Человеко-час
9	Электроэнергия	Объекты основных средств	Пообъектно	Машино-час

продолжение табл. 2

№	Статья затрат	Ресурс	Драйвер затрат	Драйвер ресурса
Относимые на поток создания ценности расходы периода				
10	Амортизация:			
	производственных площадей	Здания	Согласно занимаемой площади производственных единиц	% от занимаемой площади цеха
	складского участка	Здания	Пообъектно	% от занимаемой площади конкретного готового продукта
	здания администрации	Здания	Согласно занимаемой площади под размещение сотрудников	% от занимаемой площади отдельных зон работы
	ремонтного участка	Здания	Согласно занимаемой площади под ремонт отдельных единиц	пропорционально затратам на ремонт отдельных основных средств
11	Прочая амортизация	Объекты основных средств	Пообъектно	1 час использования пространства
12	Конструкторское сопровождение	Внешние контрагенты	Пообъектно	–
13	Затраты на оплату труда ИТР	Сотрудники	По должностям	Человеко-час
14	Содержание транспортных грузовых автомобилей	Объекты основных средств	Пообъектно	1 час использования транспорта или тонно/км
15	Содержание служебных автомобилей руководства	Объекты основных средств	По должностям	1 час использования транспорта
16	Ремонт хозяйственного инвентаря	Инвентарь	Пообъектно	1 час использования инвентаря

Результаты

Таким образом, идея трансформации модели бюджетирования основана на базе процессно-ориентированного подхода, где любой процесс способен быть декомпозирован до степени необходимой в рамках аналитических расчетов и принципах разделения затрат и результатов по потокам создания ценности.

Модель включает все основные бюджеты, относимые на производственные и управленческие процессы, в своем содержании достаточные для формирования сводных финансовых бюджетов (доходов и расходов, и движения денежных средств). Информация по их остаткам, а также по данным операционных и инвестиционных бюджетов формирует базу составления итогового баланса.

Форма продвинутого бюджета прибылей и убытков по методике VSC (см. табл. 3) должна также представлять

распределение статей в разрезе потоков, что позволит выделить центры ответственности прямо в итоговом отчете.

Однако для этого важно понимать принцип трансформации отчетов затрат по бизнес-процессам в отчеты по статьям затрат и наоборот. К каждому процессу закреплен свой центр ответственности. Через систему сбалансированных показателей определяется характер распределения затрат, приоритетность их выделения на конкретные этапы. Ограниченная сумма бюджетного финансирования на каждом этапе распределяется по работам бизнес-процесса, оцениваемым посредством временного показателя выполнения. Однотипные операции могут проводиться как в отношении одного типа продукции, так и группы технологически разных относительно друг друга изделий, т.е. потоков стоимости.

Таблица 3

Рекомендуемая сводная форма бюджета прибылей и убытков с отражением затрат и результатов в разрезе потоков создания стоимости на примере предприятия, производящего электромагниты (фрагмент)

№	Статьи доходов и расходов	Потоки создания ценности			
		Электромагниты для двигателей автотранспортных средств (ЭМ)	Блоки электромагнитных клапанов (БЭК)	...	Итого
1	ДОХОДЫ ПОТОКА	1 856 800	3 789 080	x	21 987 650
2	РАСХОДЫ ПОТОКА	1 570 885	3 477 310	x	19 755 770
2.1	Материалы	410 901	970 800	x	5 469 108
2.2	Затраты по браку	4 580	53 120	x	357 910
2.3	Конверсионные затраты, в т.ч.	1 155 404	2 453 390	x	13 928 752
2.3.1	Затраты на оплату труда рабочих и ИТР	617 800	1 430 100	x	6 810 907
2.3.2	Отчисления от заработной платы на социальные нужды	185 340	429 030	x	2 043 272
2.3.3	Амортизация оборудования	47 900	87 090	x	476 080
2.3.4	Амортизация зданий	35 010	54 310	x	189 010
2.3.5	Прочие амортизационные затраты	16 500	34 650	x	109 630
2.3.6	Лизинг оборудования	3 400	16 450	x	78 091
2.3.7	Инструмент и оснастка	63 415	54 800	x	412 019
2.3.8	Расходы на ремонт оборудования	31 900	51 300	x	268 301
2.3.9	Ремонт хозяйственного инвентаря	14 710	13 200	x	87 322
2.3.10	Затраты на электроэнергию для работы оборудования	78 901	190 810	x	2 710 912
2.3.11	Конструкторско-технологическое сопровождение	43 719	67 890	x	648 105
2.3.12	Содержание служебного транспорта	16 809	23 760	x	95 103
3	Операционный нетто-результат потока	285 915	311 770	x	2 231 880
3.1	Рентабельность потока	15,4%	8,2%	x	10,2%
4	РАСХОДЫ ВНЕ ПОТОКА	2 155 426			
4.1	Административные расходы	921 849			
4.1.1	Резерв отпусков	318 101			
4.1.2	Услуги связи	156 701			
4.1.3	Информационное обслуживание	78 160			
4.1.4	Канцелярские расходы	12 719			
4.1.5	Командировочные расходы	23 708			

продолжение табл. 3

окончание табл. 3		
4.1.6	Подготовка кадров	246 100
4.1.7	Периодические расходы	54 190
4.1.8	Гарантийный надзор	32 170
4.2	Прочие расходы	1 233 577
4.2.1	Вода, стоки и отопление	119 180
4.2.2	Электроэнергия	21 514
4.2.3	Ремонт и обслуживание	12 580
4.2.4	Охрана	145 161
4.2.5	Техника безопасности и условия труда	61 701
4.2.6	Налоги	297 160
4.2.7	Содержание столовой	413 180
4.2.8	Внереализационные расходы	163 101
5	ДОХОДЫ ВНЕ ПОТОКА	898 930
5.1	Доходы от столовой	312 019
5.2	Доходы от продажи лома	210 901
5.2	Прочие доходы	376 010
7	ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ	975 384
7.1	Рентабельность компании	4,4%

Основные типы затрат (заработная плата, амортизация и т.д.) через драйверы ресурса разбиваются по конкретным работам, последовательность которых в рамках бизнес-процесса образует этап цепочки создания стоимости. Совокупность этих этапов представляет расширенный ценностный поток.

Возможность отслеживать динамику стоимости ресурсов по каждому этапу позволяет сгруппировать затратные статьи отчета по доходам и расходам, а также движению денежных средств наиболее релевантным для управленца образом.

Полезным дополнением к таким формам отчетов будет считаться промежуточный расчет результативности для каждого потока ценности (по аналогии с показателями маржинальной прибыли первого, второго и т.д. порядков). Безусловно, при формировании отчета об исполнении бюджета прибылей и убытков может появиться новая строка «Корректировка общей прибыли по всем потокам в результате изменения запасов». Она появится в случае, если компания сможет произвести весь плановый объем

продукции, но не сможет весь этот объем вовремя как это планировалось реализовать. Следовательно, при расчете фактической прибыли каждого потока создания ценности из фактической величины дохода (рассчитывается исходя из объема проданной продукции) будут вычтены затраты всего потока (рассчитываются исходя из объема произведенной продукции) и такая прибыль потока станет показателем эффективности данного потока. Возможно, будет рассчитан убыток потока, что, скорее всего, приведет к депремированию менеджеров потока. Однако остатки непроданной продукции на складах также имеют стоимость и необходимо будет скорректировать прибыль всей компании.

Таким образом, традиционно выявляемые недостатки системы внутренней отчетности и бюджетирования могут быть разрешены посредством внедрения ранее описанного подхода, включающего выделение потоков создания ценности, разделенных на отдельные бизнес-процессы, исчисление плановых затрат на их базе с последующей группировкой

стоимости по каждому продукту, итоговое объединение данных в сводные формы бюджетов.

Выводы

Сегодня стоящей альтернативой и актуальным предметом апробации на практике является методика продвинутого бюджетирования. В сравнении с традиционной концепцией она служит инструментом разрешения проблемы оперативной приспособляемости фирмы к факторам внешней и внутренней среды, способствует большей координации усилий сотрудников на каждом уровне

ответственности. Однако, в ходе ее внедрения возникают трудности, определяемые как спецификой бизнеса, так и неготовностью менеджмента. Опасения вполне оправданы, поскольку бюджетирование охватывает все уровни организационного процесса, и следует быть уверенным, что получаемые выгоды преобладают затраты по его реформированию.

Описанные рекомендации улучшат качество работы финансовых подразделений отечественных компаний. Этапы реализации стратегии оптимальным образом будут увязаны с распределением финансовых ресурсов.

Библиографический список

1. Хоуп Дж., Фрезер Р. За гранью бюджетирования. Как руководителям вырваться из ловушки ежегодных планов / пер. с англ. Р. В. Кашеева. М.: Вершина, 2007. С. 272.
2. Cunningham J.E., Fiume O.J. Management accounting in a Lean Organization. Durham: Managing times press, 2003. 183 p.
3. Gleich R., Kopp J., Leyk J. Ansätze zur Neugestaltung der Unternehmensplanung. Finanz Betrieb. 2003. № 7. P. 461-464.
4. Gleich R., Greiner O., Hofmann S. Better, Advanced and Beyond Budgeting: Von der Evolution zur Revolution. Planungs- und Budgetierungsinstrumente: In-novative Ansätze und Best-Practice für den Managementprozess. 2012. P. 23-60.
5. Kaplan R.S., Anderson S. The innovation of Time-Driven Activity-Based Costing. Journal of Cost Management. 2007. № 21 (2). P. 5-15.
6. Markus A., Martin Artz. The use of a single budget or separate budgets for planning and performance evaluation. Accounting, Organizations and Society. 2019. № 73. P. 50-67.
7. Maskell B., Baggaley B. Practical lean accounting. New York: Productivity Press, 2003. 359 p.
8. Messner M., Becker S. The Evolution of a Management Accounting Idea: The Case of Beyond Budgeting. SSRN Electronic Journal. 2010. № 5. P. 1-61.
9. Rickards R. Beyond budgeting: boon or boondoggle? Investment Management and Financial Innovations. 2006. № 3 (2). P. 62-76.
10. Womack J., Jones D. Lean Thinking. Simon and Schuster, 1996. 400 p.