

БИЗНЕС*
рецепты

Владислав Гагарский

ХВАТИТ ПЛАТИТЬ ЗА ВСЁ!



Снижение
издержек
в компании

 ПИТЕР®

Владислав Гагарский

Хватит платить за все!
Снижение издержек в компании

«Питер»

2012

Гагарский В.

Хватит платить за все! Снижение издержек в компании /
В. Гагарский — «Питер», 2012

Традиционно задачу сокращения издержек предприятия ставят перед финансистами и экономистами. Однако информация о затратах и сопутствующих им денежных потоках, которой они обладают, отражается лишь в учете реальной деятельности предприятия. Сама же деятельность первична, поэтому в целях сокращения издержек надо воздействовать на конкретную организацию: ее бизнес-процессы, организационную структуру, персонал. Выявлению, анализу и поиску путей сокращения издержек в ключевых аспектах деятельности компаний посвящена данная книга. Автор разработал собственные методики и подходы к оптимизации деятельности компании и показал, как ее совершенствование влияет на снижение затрат. Вы узнаете о приемах «бережливого производства», способах минимизации потерь, видах расходов на персонал и способах управления им. В книге раскрыта суть каждого метода и дано множество советов, когда и как нужно его использовать. В приложении вы найдете описание практических примеров и материалов с учетом российской специфики, которые могут пригодиться в проектах по снижению затрат. Рекомендуется руководителям, заинтересованным в снижении издержек своей компании, а также консультантам по управлению, бизнес-аналитикам, специалистам по организационному развитию.

© Гагарский В., 2012

© Питер, 2012

Содержание

| | |
|------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Издержки, затраты, выплаты... | 5 |
| Модели повышения эффективности деятельности | 12 |
| Информация о затратах | 15 |
| Резюме | 23 |
| 2. Направления оптимизации издержек | 24 |
| Стратегия оптимизации издержек | 24 |
| Классификация затрат | 26 |
| О рисках | 33 |
| Резюме | 36 |
| 3. Оптимизация издержек путем совершенствования бизнес-процессов | 37 |
| Типы деятельности | 38 |
| Бизнес-процессы: основные понятия | 40 |
| Бизнес-процессы: описание | 44 |
| Анализ бизнес-процессов | 48 |
| Конец ознакомительного фрагмента. | 50 |

Владислав Гагарский

Хватит платить за все!

Снижение издержек в компании

1. Издержки, затраты, выплаты...

Директор: Где деньги?

Главбух: Господин директор, позвольте, я объясню...

Директор: Объяснить я и сам могу! Где деньги?!

Как известно, цель деятельности любой коммерческой организации – извлечение прибыли. Звучит банально, но эта фраза ничуть не потеряла своей актуальности. Причем с точки зрения собственников не столь принципиально, получают они прибыль в результате операционной деятельности компании либо в результате повышения капитализации компании и ее последующей продажи. В любом случае, будет получен экономический эффект как разница между тем, что потратили, и тем, что получили.

«То, что потратили» – это и есть, грубо говоря, издержки. Но при разговоре об издержках, часто возникает путаница в терминологии: издержки, затраты, расходы, выплаты... Хорошо бы просто разобраться в терминологии. Для начала необходимо определиться, в чем различие затрат (издержек), расходов, выплат?

Затраты и издержки – это синонимы. По нашему мнению, **затраты** (или издержки) – это стоимость всех ресурсов, использованных в процессе производственно-хозяйственной деятельности организации. Однако не все затраты отражаются по итогам периода в управленческом отчете о прибылях и убытках.

Расходами мы считаем только те затраты, которые участвуют в формировании прибыли определенного периода, а оставшаяся часть затрат капитализируется в активах компании в виде готовой продукции, незавершенного производства, остатков полуфабрикатов для собственного потребления, незавершенных объектов капитального строительства, нематериальных активов и т. п. Другими словами, расходы – это уменьшение активов или увеличение обязательств, приводящее к уменьшению капитала, не связанного с распределением прибыли между акционерами. Можно сказать проще: расходы – это часть издержек, которая напрямую относится на реализованную продукцию (работы, услуги). Например, если мы купили 10 штабелей кирпичей, построили из 7 штабелей кирпичей гараж и продали его покупателю, то к расходам относится стоимость только 7, а не 10 штабелей кирпичей.

Выплаты – это движение денежных средств, уплаченных за предоставляемые ресурсы. Затраты и выплаты различаются на величину изменения запасов и кредиторской задолженности за рассматриваемый период.

Отметим, что все названные понятия следует разграничивать во избежание ряда широко распространенных ошибок в подходе к управлению затратами. К примеру, контроль расходов на основании информации из отчета о прибылях и убытках не является управлением затратами. При росте запасов готовой продукции и одновременном снижении продаж расходы по данным отчета о прибылях и убытках компании снижаются, а затраты увеличиваются. Однако менеджеры могут несвоевременно отреагировать на эту неблагоприятную ситуацию.

Смешение же терминов «затраты» и «выплаты» приводит к тому, что руководство предприятия пытается управлять затратами путем ограничения выплат кредиторам. Как правило, это влечет за собой увеличение стоимости ресурсов, используемых в производстве (объем

затрат), при сохранении их объема, поскольку придется оплатить не только сами ресурсы, но и коммерческий кредит.

Управление издержками – это:

- знание того, где, *когда и в каких объемах* расходуются ресурсы предприятия;
- прогноз того, где, *для чего и в каких объемах* будут необходимы дополнительные финансовые ресурсы;
- умение обеспечить максимально высокий уровень отдачи от использования ресурсов.

Иначе говоря, управление издержками – это умение экономить ресурсы и максимизировать отдачу от них.

Значительное количество классификаций издержек обусловлено большим количеством управленческих задач, эффективность решения которых связана с пониманием поведения затрат.

В управленческом учете целью любой классификации затрат является оказание помощи руководителю в принятии правильных, рационально обоснованных решений, поскольку менеджер, принимая решения, должен знать, какие затраты и выгоды они за собой повлекут. Поэтому суть процесса классификации издержек – выделение той части затрат, на которые может повлиять руководитель.

Практика организации управленческого учета издержек предусматривает разные варианты их классификации в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат. Под направлением учета затрат понимается область деятельности, где необходим обособленный, целенаправленный учет издержек на производство. Потребители внутренней информации определяют такое направление учета, какое им требуется для обеспечения информацией по исследуемой проблеме.

Затраты необходимо рассматривать в нескольких аспектах:

- по стадиям технологического процесса;
- по статьям затрат;
- по видам продукции;
- по центрам ответственности;
- по динамике затрат по отношению к объему выпуска;
- по степени регулируемости.

Производственные затраты – затраты, возникающие при производстве продукции (стоимость сырья, прямые затраты на оплату труда и накладные производственные затраты).

Эти затраты относятся к законченной за период и переданной на склад готовой продукции, формируя ее производственную себестоимость, а также к незавершенному производству.

Производственные затраты включаются в стоимость производственных запасов и признаются расходами в момент продажи продукции.

Непроизводственные затраты – затраты, относящиеся к периоду, а не к определенному объему производства и связанные не с производственным процессом, а с получением в течение периода услуг.

Данные затраты сразу признаются текущими расходами периода (коммерческие расходы, административно-управленческие) и не включаются в стоимость производственных запасов.

Таблица 1.1. Методы классификации затрат

| Направление учета | Возможные методы классификации |
|----------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Затраты для определения себестоимости | <ul style="list-style-type: none"> • производственные и непроизводственные затраты; • составляющие производственных затрат; • позаказная и попроцессная калькуляции затрат |
| 2. Затраты на производство, по данным о которых принимают управленческие решения | <ul style="list-style-type: none"> • динамика затрат по отношению к уровню производства (постоянные и переменные затраты); • релевантные и нерелевантные затраты; • безвозвратные затраты (затраты истекшего периода); • вмененные (альтернативные, упущенная выгода) затраты; • предельные (маржинальные) затраты и приростные (инкрементные, дифференциальные) затраты |
| 3. Затраты, по данным о которых осуществляются контроль и регулирование | <ul style="list-style-type: none"> • регулируемые и нерегулируемые затраты |

Косвенными затратами являются такие затраты, которые не могут быть начислены непосредственно на единицу затрат, и, таким образом, нам необходимо найти какой-нибудь другой метод отнесения этих расходов на отдельные единицы затрат (с использованием оценок и допущений). Примером косвенных затрат могут быть полные затраты бухгалтерии предприятия. Эти расходы относятся ко всей произведенной в течение периода времени продукции, а не просто к одной единице затрат. Примером косвенных затрат является краска, используемая на автомобильном заводе, выпускающем несколько моделей. Краска относится к косвенным затратам на материалы, так как она не характерна для одной единицы затрат, а применяется для всех моделей, производимых на заводе.

Косвенные расходы часто рассматриваются как накладные расходы, и поэтому общую сумму всех накладных расходов, понесенных в процессе производства, называют производственными накладными расходами. Оставшаяся часть накладных расходов по ее назначению называется непроизводственными накладными расходами. Косвенные расходы дают возможность изготавливать несколько видов товаров и поэтому не могут быть отнесены напрямую на себестоимость изделия. Например, затраты по эксплуатации и обслуживанию оборудования, зарплата складских рабочих.

Прямые затраты. В противоположность косвенным затратам прямые затраты могут быть начислены непосредственно на единицу затрат. Для определения прямых затрат между расходами и единицей затрат должна существовать непосредственная связь (в нашем примере с автомобильным заводом – допустим, с лобовыми стеклами).

Так, основные материалы, полуфабрикаты, топливо и энергия на технологические нужды, основная и дополнительная заработная плата основных производственных рабочих, как правило, могут быть напрямую отнесены к прямым затратам. В то же время вспомога-

ные материалы, используемые для ремонта станка, не могут быть отнесены прямо на себестоимость единицы продукции.

На практике понятия «постоянные затраты» и «косвенные затраты» зачастую используются равнозначно, так же как понятия «переменные затраты» и «прямые затраты».

Однако данный подход не является универсальным, так как существуют исключения из общего правила. Если на начальном этапе процесса калькуляции затрат расходы не будут правильно проанализированы, то принятые руководством решения, основанные на конечных данных о затратах, будут ошибочными и могут привести к финансовым потерям для предприятия.

Примером затрат, не поддающихся анализу при помощи практического метода, является арендная плата за склад, на котором хранится только один вид продукции. Выплачиваемая арендная плата должна быть постоянной, независимо от количества видов изделий, хранящихся на этом складе, но она, несомненно, начисляется непосредственно на один вид продукции, хранящейся на нем. Другим примером служат транспортные расходы владельцев грузовиков, которые обеспечивают доставку сырья для различных видов продукции на завод при помощи одного грузовика. Эти затраты являются переменными, так как они зависят от уровня активности данного завода, но они также относятся к косвенным расходам, поскольку не могут быть начислены непосредственно на одну единицу затрат.

На практике наилучшим подходом к определению видов расходов и проведению различий между ними является обращение к основам. Не делайте никаких предположений о природе расходов до тех пор, пока вы не сопоставите определения видов расходов с описываемыми затратами. Тогда вы сможете установить и провести различие между несколькими видами затрат независимо от степени неопределенности предлагаемого описания. Некоторые расходы, однако, имеют элемент как постоянных, так и переменных затрат.

На практике сложно отнести определенный вид или статью затрат однозначно к прямым или косвенным. Например, амортизация оборудования – это прямой или косвенный вид затрат? При промышленном пошиве на одной и той же швейной машине различных видов одежды амортизация швейной машины представляет собой по отношению к видам одежды косвенный вид затрат, так как в момент ее начисления невозможно точно сказать, к какой одежде конкретно и в каком объеме она относится. С другой стороны, если организация осуществляет всего один вид деятельности, например предоставляет услуги сотовой связи, то амортизация базовой станции может быть в отдельных случаях отнесена к прямым видам затрат.

Отнесение затрат к прямым или косвенным обусловлено существующей на предприятии учетной системой.

Релевантные затраты – затраты, имеющие отношение к проблеме и различные для каждого альтернативного варианта при принятии решения.

Кроме того, необходимо учитывать, что затраты, релевантные к принятию решения в одной ситуации, не обязательно будут иметь отношение к другой ситуации. Для одной цели будет иметь значение одна группа издержек, для другой – совершенно другая.

К нерелевантным издержкам, в частности, относятся:

- истекшие издержки – исторические, уже понесенные издержки, не влияющие на принятие решения, которые невозможно изменить или избежать их решением менеджера;
- будущие издержки, которые не различаются в имеющихся альтернативах, т. е. эти затраты могут иметь место вне зависимости от принятого менеджером решения.

Вмененные (альтернативные) затраты характеризуют возможность, которая потеряна или которой жертвуют, когда выбор какого-то альтернативного курса действий требует отказа от другого. Чаще всего это понятие применимо в условиях ограниченности ресурсов.

Приростные (инкрементные, дифференциальные) затраты (доходы) являются дополнительными и появляются в результате изготовления или продажи какой-то группы дополнительных единиц продукции.

Маржинальные затраты (доходы) представляют собой дополнительные затраты (доходы) на единицу продукта.

Регулируемые и нерегулируемые затраты (доходы) – затраты (доходы), регистрируемые по центрам ответственности; **регулируемые** – предмет регулирования со стороны менеджера, сфера ответственности которого связана с этими затратами, в противном случае – **нерегулируемые**.

По степени регулируемости различают:

1) полностью регулируемые – затраты, отражающие четкую (функциональную) связь между «входом» и «выходом» процесса производства (основные материалы);

2) частично регулируемые (произвольные) – затраты, возникающие в результате решений, принимаемых руководителем периодически. Жесткая причинно-следственная связь между «входом» и «выходом» отсутствует, возможна корреляционная зависимость – затраты на рекламу, маркетинг;

3) слабо регулируемые (заданные) – затраты, на величину которых невозможно воздействовать в краткосрочном периоде (затраты на строительство производственного корпуса).

Пока что мы говорили об издержках лишь с точки зрения теории. Давайте перейдем к более практическим вопросам.

Для начала определимся, когда перед менеджментом компании встает задача сокращения издержек. В зависимости от этого и будем искать подходящую стратегию сокращения затрат. Как правило, наиболее вероятные причины, по которым начинается сокращение издержек, – это:

- кризисная ситуация с продажами, заказами, проектами. Нет продаж – нет выручки. Чтобы как-то продержаться на плаву, инициируется сокращение затрат везде, где это только возможно;

- конкурентная ценовая война. Чтобы выжить в такой войне и не проиграть, компания вынуждена снижать себестоимость продукции;

- требования собственников, которых не устраивает текущая прибыль компании;

- выход компании на IPO¹, привлечение стратегического инвестора. Чтобы повысить инвестиционную привлекательность компании, начинают понижать издержки.

В любом случае перед менеджментом компании ставится задача сократить издержки. Однако прежде, чем «брать под козырек» и идти, как выражаются менеджеры, «резать затраты», стоит задуматься – а действительно ли надо сокращать издержки? И чем именно вызвана необходимость их сокращать? Дело в том, что в зависимости от истинной причины сокращения может существенно меняться подход к управлению.

Как известно, одна из наиболее часто встречающихся причин семейных конфликтов – это ссоры из-за денег. Мужчины упрекают своих жен: «Ты слишком много тратишь», а женщины легко парируют: «Это не я много трачу, это ты слишком мало зарабатываешь!» Примерно такая же ситуация складывается и в различных компаниях, когда встает вопрос о сокращении издержек. Что выгоднее: сократить издержки, но при этом снизить и отдачу от них, либо, наоборот, увеличить издержки и добиться еще большей прибыли? Ведь в хозяйственной деятельности предприятия затраты не совершаются просто так – они совершаются для того, чтобы произвести больше продукции, продать ее и получить прибыль. Не исключено, что если

¹ IPO (*Initial Public Offer*) – первоначальное публичное предложение акций компании на продажу широкому кругу лиц. При этом, как правило, подразумевается, что компания впервые выводит свои акции на биржу, предлагая их неограниченному кругу лиц.

мы потратим меньше – мы меньше и заработаем прибыли. Для решения этого вопроса и надо рассматривать издержки в рамках определенной классификации, чтобы понять, как изменится экономический результат от деятельности при сокращении издержек.

Проще всего это проиллюстрировать условным примером. Допустим, есть производство, постоянные издержки (т. е. не зависящие от объема выпуска продукции) на которое составляют 100 единиц. Есть также переменные издержки на производство, зависящие от объема выпуска, которые составляют 5 единиц на каждое изделие. Допустим также, что выручка с каждого изделия составляет 20 единиц. Эту модель можно представить в виде рисунка (рис. 1.1).

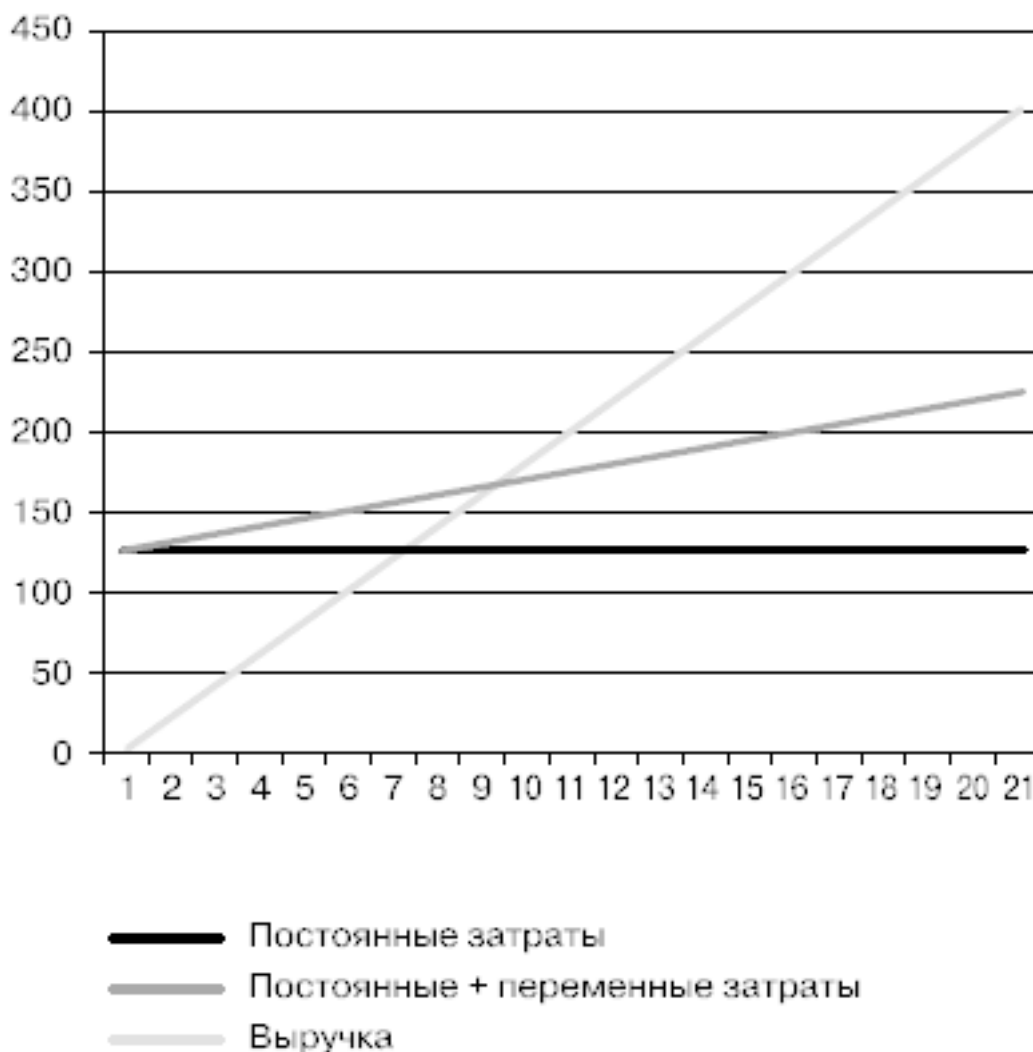


Рис. 1.1

При выпуске продукции в 10 штук выручка составит 200 единиц, суммарные затраты – 150 единиц, прибыль – 50 единиц. А теперь мы увеличим затраты, вложив в производство еще 25 единиц. Причем эти затраты будут не постоянные, а переменные. То есть фактически теперь мы выпустили 15 изделий, продали их и получили выручку в 300 единиц, а прибыль составила 125 единиц. Мы не сократили, а увеличили затраты на 16,7 %, но при этом прибыль увеличилась в 2,5 раза!

Понятно, что пример условный, но тем не менее на растущем рынке, т. е. когда мы можем продать всю выпущенную нами продукцию, нет смысла особо заниматься сокращением затрат. Напротив, надо вкладывать деньги в производство, чтобы получить большую выручку. Однако выгоднее все же увеличивать переменные издержки, поскольку в том же самом примере при

увеличении постоянных издержек на 25 единиц, при продаже 15 изделий мы получим прибыль в 100 единиц, а суммарные затраты возрастут до 200 единиц.

И тогда получается, что в общем случае говорить надо не о сокращении издержек как таковых, а об их оптимизации.

Модели повышения эффективности деятельности

Сокращение затрат неотделимо от понятия «эффективность затрат», или, говоря языком экономики, рентабельности затрат. Если не вдаваться в нюансы, то рентабельность определяется как выручка, отнесенная к затратам. Тогда, если говорить об эффективности издержек, можно выделить три основные модели повышения эффективности издержек:

- чистое снижение издержек – когда происходит сокращение издержек, но это не снижает выручку (т. е. основная экономия идет за счет постоянных затрат);
- интенсификация затрат – происходит даже некоторое увеличение издержек, но при этом более существенно увеличивается и выручка. Как правило, это означает на практике, что происходит внедрение нового оборудования, технологий, увеличивающих производительность оборудования, а следовательно, и выручку;
- фиксация затрат – когда при увеличении выручки затраты не увеличиваются. Как правило, это означает либо примитивное увеличение цены на продукцию, либо равноценное увеличение производительных затрат и снижение непроизводительных.

Достоинства и недостатки каждой из этих моделей приводятся в табл. 1.2.

**Таблица 1.2. Достоинства и недостатки
моделей повышения эффективности издержек**

| Модель повышения эффективности издержек | Достоинства | Недостатки | Выводы |
|------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Чистое снижение издержек | Реальное снижение издержек за счет избавления от непроизводительных затрат. Увеличение рентабельности | Требуется серьезный анализ затрат. Риск недовольства персонала. Риск снижения производительности труда за счет устранения действительно необходимых затрат | Эффективно в случае «ожирения» компании, т. е. в случае наличия большого объема непроизводительных издержек |
| Интенсификация затрат | Увеличение выручки за счет внедрения новых технологий и увеличения выпуска продукции. Поддержка большинством персонала (в случае грамотной мотивации). Увеличение рентабельности | Возможна лишь в случае доступности новых рынков сбыта и потребителей. Требуется инвестиций и их обоснований | Эффективна для развивающихся компаний на развивающихся рынках |
| Фиксация затрат | Увеличение рентабельности при фиксированных издержках. Вариант: увеличение выпуска при снижении затрат | Поднятие цен далеко не всегда возможно. В случае увеличения выпуска продукции не избежать увеличения затрат | Эффективна для «выносливых» компаний, т. е. использующих так называемое бережливое производство |

Разумеется, это всего лишь модели, на практике же всегда реализуется их сочетание. Мы говорим не о некоем «сферическом коне в вакууме», а о реально функционирующей компании в определенных условиях внешней рыночной среды. В реальной обстановке у компании есть множество видов деятельности, множество видов издержек, компания взаимодействует со множеством поставщиков, партнеров, покупателей, в компании работает персонал с определенной квалификацией и т. д. и т. п. Поэтому лучше всего не следовать одной модели при сокращении затрат, а применять их дифференцированно, по ситуации.

Строго говоря, затраты не обязательно нужно сокращать – затратами нужно управлять. А управление подразумевает классический цикл Деминга – PDCA (*Plan-Do-Check-Act*), или по-русски: планирование – выполнение – проверка – воздействие. Применительно к издержкам это означает:

- планирование: установление целей и процессов, необходимых для достижения целей, планирование работ по достижению целей процесса и удовлетворения потребителя, планирование выделения и распределения необходимых ресурсов (т. е. по сути, издержек);
- выполнение: выполнение запланированных работ, осуществление затрат;
- проверка: сбор информации и контроль результата на основе определенных показателей эффективности, значения которых сформировались в ходе выполнения процесса, выявление и анализ отклонений, установление причин отклонений;
- воздействие (корректировка): принятие мер по устранению причин отклонений от запланированного результата, изменения в планировании и распределении ресурсов.

Основа всего этого управленческого цикла – информация. Управлять тем, что мы не измеряем, – бесполезно. Следовательно, если мы хотим управлять затратами, нам следует сначала наладить их учет и получить полноценную информацию о них.

Информация о затратах

Итак, мы выяснили, что, прежде чем заниматься оптимизацией издержек, надо собрать и проанализировать информацию об издержках: какова их структура, величина, от чего зависит их возникновение и на что они влияют в дальнейшем.

Следует сказать, что собрать полноценную картину относительно информации об издержках в реальной жизни может быть затруднительно по ряду причин.

1. Дефицит информации. В компании может существовать политика ограничения доступа к информации о затратах, основанная на соображениях соблюдения коммерческой тайны (а может быть, это просто проявление паранойи кое-кого из руководителей).

2. Отсутствие информации «здесь и сейчас». Факты хозяйственной деятельности произошли, но в учете они еще не отражены, поскольку в компании принято приурочивать учетные операции к отчетному периоду, а не отображать их в режиме реального времени.

3. Оказание намеренного влияния на информационные потоки о затратах. В компании может не вестись полноценный управленческий учет, а только бухгалтерский и налоговый, который «заточен» под сдачу «правильной» отчетности в налоговые органы. Объективно данные о затратах «в целях налогообложения» и реальные сведения могут расходиться в учете. Следует подчеркнуть, что речь идет не о сознательных искажениях отчетности, а именно о применении правил учета в целях формирования бухгалтерской отчетности.

4. Изменение обстоятельств. Происходят изменения во внешней или/и внутренней среде предприятия. В результате серьезных изменений сопоставление фактов хозяйственной деятельности будет некорректным.

5. Отсутствие информации о целях затрат. Сведения об управленческих решениях, в результате которых были совершены те или иные затраты, могут отсутствовать. Также могут быть неясны условия, по которым принималось то или иное решение о затратах. В результате адекватно проанализировать затраты также будет затруднительно.

Где вообще может содержаться информация о затратах? Очевидно, в учетной системе (системах), действующих в компании. Это может быть:

- система налогового учета, ориентированная на начисление и оптимизацию налогов;
- система внешнего финансового учета в определенных стандартах: Российские стандарты бухгалтерского учета (РСБУ), Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP), иные национальные стандарты;
- внутренняя система финансового учета – принятые в конкретной компании правила учета фактов финансово-хозяйственной деятельности;
- система управленческого учета, которая может включать в себя учет и анализ затрат, моделирование затрат, бюджетирование, инвестиционный анализ, управление запасами и производством.

Очевидно, что из всего вышеперечисленного задачу управления издержками решает система управленческого учета, функционирующая в компании, так как она обладает наиболее пригодной для этого информацией. При условии, что она действительно является системой управленческого учета, а не элементарной «черной бухгалтерией», скрытой от налоговой инспекции. Конечно, если управленческий учет не ведется либо является откровенно слабым, придется получать информацию о затратах, откуда придется. Но если вы хотите действительно управлять издержками, то стоит озаботиться постановкой управленческого учета.

Управленческий учет имеет следующие особенности.

- **Обязательность ведения учета.** Обязательность ведения управленческого учета определяется не законодательно установленными регламентами и нормами, а зависит от воли менеджмента компании.

• **Технологии и методы ведения учета.** Для ведения управленческого учета используются методы и технологии бухгалтерского, статистического, оперативного и инвестиционного учета. Критерий – полезность для принятия обоснованных управленческих решений.

• **Привязка во времени.** Управленческий учет содержит как историческую информацию, так и оценки и планы на будущее. Один из основных вопросов управленческого учета: «Что будет, если...?».

• **Частота составления отчетности.** Периодичность предоставления отчетности устанавливается менеджментом компании, исходя из принципов целесообразности и экономичности. Главное, чтобы отчет был полезен пользователю и получен им в нужное время.

• **Степень надежности информации.** Управленческий учет в большей мере связан с операциями, относящимися к будущему, поэтому информация в управленческом учете может иметь вероятностный и субъективный характер.

• **Объекты учета.** Управленческий учет обычно включает информацию о деятельности различных подразделений компании. Объектом учета может быть и отдельная управленческая задача, и определенная область деятельности.

• **Единицы измерения.** В управленческом учете используются как денежные, так и неденежные измерители. Для принятия решений применяется понятие «будущие деньги».

• **Степень открытости информации.** Информация управленческого учета обычно является коммерческой тайной компании, она не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер.

Управленческая отчетность, формируемая в этом виде учета, должна соответствовать следующим требованиям:

- релевантность (управленческая отчетность должна быть полезной для принятия конкретных управленческих решений, а не просто информировать о тех или иных аспектах деятельности компании);
- оперативность (формироваться «в нужное время, в нужном месте»);
- адресность (отчетность должна предоставляться конкретным менеджерам в соответствии с их положением в иерархии управления);
- достаточность (информации в отчетности должно быть достаточно для принятия управленческих решений на соответствующем уровне, в то же время она не должна быть избыточной и отвлекать внимание руководителей на несущественные или не относящиеся к делу сведения);
- аналитичность (управленческая отчетность должна предполагать возможность проведения последующего анализа с минимальными затратами времени);
- понятность;
- достоверность;
- сопоставимость (сопоставимость управленческой отчетности дает пользователям возможность выявить сходства и различия данных, представленных в нескольких пакетах отчетности. Сопоставимость достигается за счет использования одинаковых принципов учета в схожих сделках и условиях).

Очевидно, что с точки зрения управления затратами наиболее важно знать себестоимость готовой продукции (работ, услуг). На предприятиях учет затрат и калькулирование себестоимости продукции можно организовать различными методами.

Всю их совокупность можно классифицировать по следующим признакам:

- оперативность контроля затрат;
- отношение к производственному процессу;
- полнота включения их в себестоимость продукции.

С точки зрения оперативности учета затрат он может быть:

- по фактической себестоимости;
- по плановой себестоимости.

Фактические затраты определяются по формуле:

$$З_{\text{ф}} = Q_{\text{ф}} \times Ц_{\text{ф}},$$

где $Z_{\text{ф}}$ – фактические затраты; $Q_{\text{ф}}$ – фактическое количество использованных ресурсов;
 $C_{\text{ф}}$ – фактическая цена использованных ресурсов.

При использовании нормативов только по количеству применяется следующая формула для плановых затрат:

$$З = Ц_{\text{ф}} \times (Q_{\text{н}} + O_{\text{q}}),$$

где O_{q} – отклонение фактических затрат от норматива, вызванное изменением количества использованных ресурсов.

При использовании нормативов только по цене использованных ресурсов применяется следующая формула:

$$З = (Ц_{\text{н}} + O_{\text{ц}}) \times Q_{\text{ф}},$$

где $O_{\text{ц}}$ – отклонение фактических затрат от норматива, вызванное изменением цен.

При использовании нормативов и по количеству и по ценам использованных ресурсов применяется следующая формула:

$$З = (Ц_{\text{н}} + O_{\text{ц}}) \times (Q_{\text{н}} + O_{\text{q}}).$$

Достоинство метода по фактической себестоимости состоит в простоте расчетов. К недостаткам этого метода можно отнести: отсутствие нормативов для контроля количества использованных ресурсов и цен на них; невозможность определения и анализа мест, виновников и причин выявления отклонений; невозможность расчета затрат в ходе производственного процесса (расчет может проводиться только в конце отчетного периода) и др.

Учет по нормативной себестоимости по сравнению с учетом по фактической себестоимости позволяет оценить не только какими были затраты, но и какими они должны были быть.

Под нормативными понимают текущие (действующие) нормы затрат с поправками на изменение технологии и т. п. В практической деятельности используют различные нормативы: только по количеству, только по ценам, по количеству и ценам одновременно.

Учет по нормативной себестоимости в целом, по сравнению с учетом по фактической себестоимости, более эффективно решает задачу управления затратами. Основные достоинства этого метода: возможность контроля над затратами центров ответственности путем разработки бюджетов; возможность контроля затрат путем сопоставления фактических значений с нормативными; возможность выявления и анализа мест, причин и виновников возникших отклонений фактических затрат от нормативных; возможность оперативного принятия мер в ходе производственного процесса, а не только в конце отчетного периода и др.

К недостаткам этого метода можно отнести увеличение трудоемкости учетно-вычислительных работ и необходимость организации учета как в пределах норм затрат, так и по отклонению от них.

По отношению к производственному процессу применяют поперечный или позадочный методы расчета.

Позадочное калькулирование. Объектом калькулирования при этой системе является отдельный продукт или услуга. Продукт или услуга часто выполняются по индивидуальному заказу.

Поперечное калькулирование. В этой системе объектом калькулирования является множество идентичных продуктов или услуг. Применяется на предприятиях с массовым или крупносерийным типом производства.

Поперечный метод применяется в случае простого, т. е. неделимого на отдельные составляющие, продукта, который в процессе производства проходит нескольких последовательных технологических этапов (переделов).

Попередельный метод применяется в производствах, где готовый продукт получается в результате последовательной обработки исходного материала на отдельных технологически прерывных стадиях, фазах или переделах.

Переделом называется такая совокупность технологических операций, которая завершается выработкой промежуточного продукта (полуфабриката) или же получением законченного готового продукта.

Сущность попередельного метода состоит в том, что учет затрат ведется по переделам (процессам), а внутри них – по статьям калькуляции и видам продукции. При этом методе прямые затраты учитываются по каждому переделу, а косвенные – по цеху, производству, предприятию в целом с последующим распределением между себестоимостью продукции переделов согласно принятым базам распределения.

Существуют два варианта попередельного метода управленческого учета затрат: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный. При полуфабрикатном варианте продукция каждого предыдущего передела является полуфабрикатом для последующих переделов или может реализовываться на сторону. Это определяет необходимость оценки полуфабрикатов по фактической, нормативной или плановой себестоимости либо по расчетным или отпускным ценам. При этом варианте стоимость полуфабрикатов отражается по особой статье: «Полуфабрикаты собственного производства».

При бесполуфабрикатном варианте по каждому переделу учитываются, главным образом, только затраты на обработку. Себестоимость готовой продукции исчисляется суммированием затрат на сырье, исходные материалы, расходов всех переделов на обработку и общепроизводственных расходов. При этом калькулируют только себестоимость готовой продукции.

Показный метод управленческого учета можно применять в индивидуальных и мелкосерийных производствах, а также опытно-экспериментальных производствах и на ремонтных работах.

Сущность позаказного метода заключается в том, что учет затрат и калькулирование себестоимости продукции осуществляется по заказам на изготовление одного изделия или небольшой партии одинаковых изделий. Для этого на каждый заказ в бухгалтерии открывается отдельный регистр, в котором учитываются затраты по заказу в течение всего срока его выполнения.

Прямые затраты учитываются в разрезе цехов и заказов на основании первичных документов. Первичная документация по учету таких затрат оформляется на каждый заказ отдельно. Косвенные затраты включаются в себестоимость заказов путем распределения пропорционально принятой на предприятии базе распределения² косвенных затрат.

В течение срока выполнения заказа затраты учитываются как незавершенное производство. После окончания заказа он закрывается и подсчитываются затраты на его выполнение, которые за вычетом возвратных отходов, окончательного брака и возврата неиспользованных материалов на склад становятся фактической себестоимостью произведенной по заказу продукции. Если в соответствии с заказом изготавливалось несколько одинаковых изделий, себестоимость единицы определяется делением суммы затрат по статьям калькуляции на количество выработанной продукции.

По полноте включения в себестоимость могут использоваться:

1) калькулирование с полным распределением затрат, так называемый *Standart Costing*, в том числе: *Absorption Costing* – традиционный метод распределения накладных затрат; *Activity Based Costing* (ABC) – распределение накладных затрат по процессам;

² База распределения – показатель, пропорционально которому разносят косвенные издержки на произведенную продукцию. В качестве базы распределения могут быть выбраны, например: сумма начисленной заработной платы основных производственных рабочих, количество отработанных машино-часов, объем выпущенной продукции и т. д. База распределения записывается в приказе об учетной политике предприятия.

2) калькулирование по переменным или по прямым затратам, так называемый *Direct Costing*.

Standart Costing наиболее часто применяется на российских предприятиях; основывается на распределении всех накладных затрат по видам продукции, т. е. предполагает расчет полной себестоимости на основе выбранной базы распределения; предполагает разбиение затрат на основные и косвенные.

Достоинства и недостатки **Standart Costing** проанализированы в табл. 1.3.

Таблица 1.3. Достоинства и недостатки метода *Standart Costing*

| Достоинства | Недостатки |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>1. Получение информации о полной себестоимости продукции, использующейся для решения вопросов ценообразования, составления производственной программы и др.</p> <p>2. Повышает ответственность элементов финансовой структуры компании низового уровня в использовании ресурсов и достижении общего результата.</p> <p>3. С точки зрения анализа и принятия решений применим в среднесрочной перспективе</p> | <p>1. Произвольный выбор баз распределения и их значений, определяющий колебания расчетных показателей себестоимости и конфликты на этой почве.</p> <p>2. Высокая трудоемкость</p> |

Direct Costing применяется для расчета маржинальной прибыли от вида продукции, подразделения, по предприятию в целом; для проведения анализа «затраты – выпуск – прибыль»; для оперативного учета затрат на производство продукции; при принятии решения о выполнении дополнительного заказа; для определения цены на специальные (дополнительные) партии продукции; для анализа решений по изменению отпускных цен.

Достоинства и недостатки **Direct Costing** проанализированы в табл. 1.4.

Таблица 1.4. Достоинства и недостатки метода *Direct Costing*

| Достоинства | Недостатки |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Простота в применении. 2. Возможность детального и качественного изучения зависимости между объемом производства, затратами, маржинальным доходом и прибылью. 3. Позволяет оперативно произвести оценку и принять решение о выполнении дополнительного заказа, об определении цены на специальные (дополнительные) партии продукции, по изменению отпускных цен | 1. Не дает ответа на вопросы о полной себестоимости продукта. 2. Трудности при разделении расходов на постоянные и переменные. 3. Пониженная ответственность элементов финансовой структуры компании низового уровня в использовании ресурсов и достижении общего результата. 4. С точки зрения анализа и принятия решений применим в краткосрочной перспективе |

Мы не ставим целью настоящей главы изложить все тонкости постановки системы управленческого учета в компании, а также описать все особенности каждого из методов калькуляции себестоимости. Эта тема столь обширна, что ей как минимум стоит посвятить отдельную книгу. Хотя по данной тематике и так достаточно литературы. Однако если мы хотим заниматься оптимизацией издержек, то необходимо представлять их экономическую сущность и уметь извлекать нужную информацию из документов и отчетов.

Хорошим источником информации является система бюджетирования компании. Если, конечно, таковая имеется.

Бюджетирование – это инструмент проецирования стратегии развития компании на уровень оперативного управления. Бюджетирование – это процесс, участниками которого являются все, от кого зависит реализация избранной стратегии. Но если у компании нет формализованной стратегии, то бюджетирование превращается в еще одну учетную систему, т. е. специфическую систему управленческого учета.

В рамках бюджетного управления на основе установленных целей осуществляются:

- планирование операционной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия;
- координация деятельности предприятия и его подразделений;
- авторизация руководителей предприятия и структурных подразделений в процессе составления и исполнения бюджетов;
- оценка деятельности руководителей предприятия и подразделений;
- стимулирование менеджеров и рядовых сотрудников.

Система бюджетирования предприятия включает в себя:

- 1) структуру бюджетов;
- 2) ответственность за формирование и исполнение бюджетов;
- 3) процедуры формирования и утверждения бюджетов;
- 4) процедуры исполнения бюджетов;
- 5) процедуры контроля исполнения бюджетов и анализа отклонений.

Нас из всего этого в первую очередь интересует структура бюджетов, поскольку именно оттуда мы будем извлекать информацию об издержках, фактических и плановых.

Все бюджеты предприятия и подразделений удобно разделять на четыре составные части:

- 1) операционные;
- 2) инвестиционные;
- 3) финансовые;
- 4) сводные.

К операционным бюджетам относятся:

- бюджет продаж;
- бюджет запасов готовой продукции (ГП);
- бюджет производства;
- бюджет незавершенного производства (НЗП);
- бюджет запасов сырья и материалов;
- бюджет закупок;
- бюджет прямых материальных затрат;
- бюджет затрат на оснастку, инструмент, тару;
- бюджет затрат на оплату труда;
- бюджет затрат на энергоресурсы;
- бюджет общепроизводственных расходов.

Могут быть также дополнительные варианты операционных бюджетов, такие как:

- бюджет внепроизводственных расходов;
- бюджет по статьям калькуляции;
- бюджет по видам затрат;
- операционные бюджеты по продуктам;
- бюджет налогов и сборов;
- бюджет социальных расходов;
- бюджет доходов и расходов по операционной деятельности;
- бюджет дебиторской задолженности;
- бюджет кредиторской задолженности;
- бюджет поступлений.

К инвестиционным бюджетам относятся:

- бюджет капитальных вложений и инвестиций;
- бюджет реализации внеоборотных активов;
- бюджет долевого участия в инвестициях.

К финансовым бюджетам относятся:

- бюджет финансовой деятельности;
- бюджет кредитов и займов;
- бюджет движения собственного капитала;
- бюджет собственных акций;
- бюджет займов выданных;
- бюджет краткосрочных финансовых вложений.

К сводным бюджетам относятся:

- бюджет подразделения;
- бюджет неоперационных доходов и расходов;
- бюджет прибылей и убытков;
- бюджет движения денежных средств;
- платежный бюджет;
- прогнозный баланс;
- целевые и контрольные показатели деятельности.

Важным моментом является факт, что тот или иной бюджет может принадлежать различным уровням управления компании: всей компании в целом, подразделениям первого уровня

(например, департаментам), подразделениям второго уровня (например, отделам). Распределение бюджетов по уровням ответственности приводится в приложении I.

Каждый бюджет имеет свою собственную структуру, т. е. определенные группировки статей, и правила своей группировки. Зная эти правила, что означает та или иная статья с экономической точки зрения, и что конкретно на нее относят, можно судить о планах в отношении тех или иных затрат, а также исполнения этих планов.

Резюме

Издержки нужно не столько сокращать, сколько уметь ими управлять.

Управление издержками – это:

- знание того, *где, когда и в каких объемах* расходуются ресурсы предприятия;
- прогноз того, *где, для чего и в каких объемах* необходимы дополнительные финансовые

ресурсы;

- умение обеспечить максимально высокий уровень отдачи от использования ресурсов.

Три основные модели повышения эффективности издержек:

- чистое снижение издержек – когда происходит сокращение издержек, но это не снижает выручку (т. е. основная экономия идет за счет постоянных затрат);

- интенсификация затрат – происходит даже некоторое увеличение издержек, но при этом более существенно увеличивается и выручка. Как правило, это означает на практике, что происходит внедрение нового оборудования, технологий, которые увеличивают производительность оборудования, а следовательно, и выручку;

- фиксация затрат – когда при увеличении выручки затраты не увеличиваются. Как правило, это означает либо примитивное увеличение цены на продукцию, либо равноценное увеличение производительных затрат и снижение непроизводительных.

Ключевой момент для оптимизации издержек – это определение полноценной информации о них.

Информация об издержках может содержаться в:

- системе налогового учета, ориентированной на начисление и оптимизацию налогов;
- системе внешнего финансового учета в определенных стандартах (Российские стандарты бухгалтерского учета (РСБУ), Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP), иные национальные стандарты);
- внутренней системе финансового учета (принятые в конкретной компании правила учета фактов финансово-хозяйственной деятельности);
- системе управленческого учета, которая может включать в себя учет и анализ затрат, моделирование затрат, бюджетирование, инвестиционный анализ, управление запасами и производством.

Рекомендуется ориентироваться на систему управленческого учета как наиболее полный и достоверный источник информации (если, конечно же, такая система функционирует в организации).

2. Направления оптимизации издержек

Чтобы продать что-нибудь ненужное, нужно сначала купить что-нибудь ненужное, а у нас денег нет!
(Дядя Федор из известного м/ф про Простоквашино)

Стратегия оптимизации издержек

Стратегия оптимизации издержек вообще-то интуитивно понятна, она находится на уровне элементарного здравого смысла. Надо избавиться от того, что нам не приносит дохода (или приносит его недостаточно много) и вложить высвободившиеся средства в то, что нам обеспечивает требуемый уровень доходов. Казалось бы, что может быть проще? Все знают, что делать зарядку по утрам полезно для здоровья, но многие ли ее реально делают? Полагаю, считанные проценты людей. Такая же картина с оптимизацией затрат. Как гласит русская пословица, «пока гром не грянет, мужик не перекрестится». Пока доходов в принципе хватает, никто за расходами особо не следит. Зато как только ощущаются проблемы финансового характера, начинаются судорожные попытки сэкономить «на спичках». Бывают просто анекдотические ситуации: в одной компании решили экономить все вплоть до бумаги для принтера. В результате, чтобы получить определенное количество бумаги для распечатки документов, сотрудник должен был написать заявление на выдачу... правильно, тоже на стандартном листе бумаги А4.

Это, как говорили в Советском Союзе, были явные «перегибы на местах». Если же действовать всерьез, то начинать надо не с экономии, начинать надо с анализа издержек. В главе 1 мы обсудили источники информации для подобного анализа – различные виды учета, а сейчас следует обсудить сам анализ издержек.

Учет подразумевает фиксацию сведений об уже свершившихся фактах и, следовательно, является «посмертным». Уже понесенные издержки трудно вернуть. Перефразируя эпиграф к этой главе, если вы уже купили что-то ненужное, то продать вы это если и сможете, то скорее всего с дисконтом. То есть потери будут в любом случае. Мы же стремимся избежать ненужных потерь ресурсов, денег, времени. Как это сделать? Ответить на ряд вопросов (табл. 2.1).

Таблица 2.1. Вопросы о потерях

| Вопрос | Ответ |
|------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Откуда мы узнаем о потерях? | Из учетной системы! |
| Что фиксируется в учетной системе? | Факты финансово-хозяйственной деятельности! |
| Почему совершаются те или иные факты хозяйственной деятельности? | Потому что сотрудники, наделенные соответствующими полномочиями, приняли те или иные решения! |
| Кто реализовал эти решения? | Сотрудники, которым это поручили! |
| Как они это сделали? | В соответствии с принятыми в компании правилами деятельности, т. е. в заранее заданной последовательности |

Таким образом, получается, что, для того чтобы оптимизировать издержки, а в более широком смысле – управлять ими, нужно изменять не конкретные статьи бюджета, нужно изменять саму компанию и ее деятельность! Или, если говорить иначе, нужно изменять:

- саму деятельность, т. е. бизнес-процессы;
- потери в конкретных процедурах бизнес-процесса, возникающие из-за нерационального их выполнения;
- систему управления компании, т. е. ее организационную структуру и распределение полномочий по руководителям и подразделениям;
- собственно персонал компании, поскольку он, с одной стороны, выполняет бизнес-процессы, а с другой – сам является определенной статьей затрат компании.

К сожалению, в имеющейся литературе по анализу финансово-хозяйственной деятельности предприятий этим основополагающим первопричинам издержек уделяется минимальное внимание, а акцент делается на финансовую отчетность.

Возникает простой вопрос: что мы, собственно, будем анализировать?

Классификация затрат

По экономическому содержанию затраты подразделяют на экономические элементы и статьи расходов (статьи калькуляции). Экономическим элементом называют вид затрат, состоящий из однородных расходов. Подразделение затрат по экономическим элементам позволяет определить вид затрат по организации в целом независимо от места их возникновения и направления. Экономические элементы определены в Постановлении Правительства РФ от 5 августа 1992 г. № 552, ныне не действующем.

Как известно, Постановление Правительства РФ от 5 августа 1992 г. № 552 «Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли», отменено в связи с введением статьи 25 Налогового кодекса, однако мы сейчас говорим об учете не с целью налогообложения, а для целей дальнейшего анализа издержек. Поэтому никто не запрещает нам воспользоваться классификацией, приведенной в этом Положении.

Типовая номенклатура экономических элементов следующая:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты.

Если экономические элементы – это то, что тратится, то статьи расходов – это то, на что тратятся средства предприятия. Иначе говоря, статьей затрат, или калькуляционной статьей, обычно называют определенный вид затрат, образующих себестоимость как отдельных видов продукции (работ, услуг), так и всего товарного выпуска.

В основу такой группировки положен способ включения их в себестоимость отдельного вида продукции (прямо или косвенно). Состав калькуляционных статей жестко не регламентирован, однако на практике обычно используют следующую типовую номенклатуру статей.

1. Сырье и материалы.
2. Возвратные отходы (вычитаются).
3. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций.
4. Топливо и энергия на технологические цели.
5. Заработная плата производственных рабочих.
6. Отчисления на социальные нужды.
7. Расходы на подготовку и освоение производства.
8. Общепроизводственные расходы.
9. Общехозяйственные расходы.
10. Потери от брака.
11. Прочие производственные расходы.
12. Коммерческие расходы.

Можно заметить, что отдельные статьи затрат близки к названиям экономических элементов. Но есть и различия. Например, в статье затрат «Сырье и материалы» отражаются не только затраты на покупные материальные ресурсы (как в элементе «Материальные затраты»), но и на ценности собственного производства и заготовления. В отдельных отраслях состав статей затрат различен, так как номенклатура статей определяется особенностями каждой отрасли, ее производственной спецификой, характером выпускаемых товаров и продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг.

Более того, эти статьи вносят некоторую неопределенность. Где в них зарплата административно-управленческого персонала? Она «зарыта» в общехозяйственных расходах! А ведь она может быть соизмерима с зарплатой основных производственных рабочих!

Откровенно говоря, такой состав статей затрат требует более подробной расшифровки. Хорошо, мы сделаем более детальную расшифровку, т. е. создадим, по сути дела, статьи расходов для целей внутреннего управленческого учета.

Ниже приведен фрагмент плана счетов управленческого учета торгово-производственного холдинга в части производственных расходов (табл. 2.2).

**Таблица 2.2. Фрагмент плана счетов управленческого учета
торговопроизводственного холдинга в части производственных расходов**

| | | |
|-------------|-----------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 7300 | Производствен- ные расходы | |
| 7310 | Оплата труда производственного персонала | В расходы на оплату труда производственных рабочих включаются любые начисления работникам в денежной и/или натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и/или коллективными договорами |
| 7311 | Постоянная часть | Часть оплаты труда, не зависящая от результатов деятельности подразделения |
| 7312 | Премии | Переменная часть оплаты труда, зависящая от результатов работы персонала, производственных, финансовых результатов деятельности подразделения |
| 7313 | ЕСН+подходный | Налоги на фонд оплаты труда и налог на доходы физических лиц |
| 7320 | Электроэнергия на производство | Силовая электроэнергия, расходуемая непосредственно в процессе производства |
| 7325 | Вода и стоки | Расходы на водоснабжение и промышленные стоки, связанные с процессом производства |
| 7330 | Пар | Расходы на тепловую энергию, используемую в процессе производства |
| 7335 | Аренда производственных помещений и площадей | Расходы на арендную плату по арендованным производственным площадям, помещениям и сооружениям |
| 7340 | Аренда производственного оборудования | Расходы на арендную плату по арендованному производственному оборудованию и ценному инвентарю |
| 7345 | Аренда производственного транспорта | Расходы на арендную плату по арендованному производственному транспорту |
| 7350 | Содержание и ремонт производственных помещений и площадей | |

| | | |
|-------------|---------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 7300 | Производственные расходы | |
| 7351 | Коммунальные платежи | Расходы на освещение, отопление и водоснабжение производственных помещений и площадей |
| 7352 | Охрана | Услуги по охране производственных помещений и площадей, оказываемые сторонними организациями |
| 7353 | Ремонт производственных помещений | Материалы и запчасти, используемые для ремонта производственных зданий и сооружений; работы по ремонту производственных зданий и сооружений, выполняемые сторонними организациями |
| 7359 | Прочие | Прочие расходы на содержание и ремонт производственных помещений и площадей, не предусмотренные предыдущими статьями |
| 7360 | Содержание и ремонт производственного оборудования | |
| 7361 | Материалы на содержание оборудования | Смазочные, обтирочные и другие материалы и запчасти, используемые для ухода за производственным оборудованием и содержанием его в рабочем состоянии |
| 7362 | Ремонт производственного оборудования | Материалы, запчасти и услуги сторонних организаций, связанные с ремонтом производственного оборудования |
| 7370 | Содержание и ремонт производственного автотранспорта | |
| 7371 | ГСМ | Расходы на бензин, дизельное топливо и иные горюче-смазочные материалы, используемые при эксплуатации производственного автотранспорта |
| 7372 | Ремонт и обслуживание производственного автотранспорта | Материалы и запчасти, используемые для ремонта производственного автотранспорта; работы и услуги сторонних организаций по ремонту и техническому обслуживанию производственного автотранспорта |
| 7373 | Прочие расходы по содержанию производственного автотранспорта | Регистрация; оформление пропусков; другие расходы на содержание производственного автотранспорта, не предусмотренные предыдущими статьями |

| | | |
|-------------|----------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|
| 7300 | Производственные расходы | |
| 7375 | Амортизация производственного автотранспорта | Величина амортизационных отчислений по производственному автотранспорту |
| 7380 | Амортизация производственного оборудования | Величина амортизационных отчислений по производственному оборудованию |
| 7390 | Прочие производственные расходы | Иные производственные расходы, не предусмотренные предыдущими статьями |

Представленный фрагмент плана счетов управленческого учета является укрупненным, но подразумевает наличие аналитических разрезов на статьях по видам оборудования, автотранспорту и т. п.

Но скорее всего, и такого разбиения будет недостаточно. Исходя из того, о чем мы говорили выше, надо анализировать издержки в разрезе бизнес-процессов, системы управления, персонала. То есть необходима аналитика издержек как минимум по следующим параметрам:

- бизнес-процессы;
- организационные единицы.

Проще всего осуществить аналитическую привязку издержек к организационным единицам. Такая возможность предусматривается в любой системе бюджетирования, ведь при бюджетировании ведется планирование и учет по так называемым центрам ответственности, т. е. по сути – тем же самым подразделениям.

Однако здесь могут быть сложности с распределением каких-то затрат, которые невозможно или затруднительно напрямую отнести к какому-либо подразделению. Например, аренда офисного помещения; в нем располагаются все административные подразделения – как разнести эти расходы по подразделениям? Возможны два варианта. Вариант первый: распределять расходы по подразделениям пропорционально какой-то заранее выбранной базе, например, площади комнат, занимаемых каждым подразделением. Или же, если планировка помещения предполагает так называемые незагороженные места (open space), – пропорционально среднесписочной численности сотрудников каждого из подразделений. Вариант второй: отнести все расходы на одно подразделение, которое этими расходами управляет, т. е. в данном случае – на отдел управления имуществом. В этом тоже есть определенная логика: ведь именно этот отдел контролирует соответствующие платежи, готовит информацию для принятия решения о найме помещения и т. д.

Аналитика по бизнес-процессам гораздо сложнее реализуется на практике. На конкретный бизнес-процесс можно отнести:

- заработную плату персонала, участвующего в процессе (пропорционально времени, которое он тратит в данном процессе);
- отчисления с ФОТ (в аналогичной пропорции);
- амортизацию оборудования (в той степени, в которой конкретное оборудование используется в данном процессе);
- материалы, сырье, полуфабрикаты, используемые в процессе;
- иные ресурсы и услуги, используемые в процессе (например, коммунальные услуги, и т. д.).

Чтобы это сделать более или менее корректно, нужно иметь пооперационное описание всех бизнес-процессов, отнормировать трудозатраты, материальные ресурсы и потреб-

ляемые услуги для каждого бизнес-процесса и т. п. На практике это выливается в очень серьезную задачу, выполнение которой само по себе довольно затратно. Если это уже сделано ранее – хорошо, если нет, то только ради сокращения издержек затевать все это не стоит. Однако можно обойтись, что называется, малой кровью, т. е. если уже есть понимание, какие бизнес-процессы в организации существуют, сделать таблицу вида «бизнес-процесс – статьи затрат», где бизнес-процесс относится к статьям затрат как «один ко многим». Одно это уже будет крайне полезно при реализации проекта сокращения издержек.

Далее затраты обязательно стоит проанализировать на предмет их управляемости и выявить пределы этой управляемости. Что имеется в виду? Управляемость статьи затрат означает, что мы можем при заданном объеме производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) сократить затраты по данной статье без значимого снижения качества нашей продукции, работ, услуг. То есть если мы, например, собираем автомобили и прикручиваем каждое колесо с помощью четырех гаек, то мы не можем прикручивать теперь колесо тремя гайками – потребители нас не поймут. Но мы можем попробовать закупать эти гайки у другого производителя, который их сделает для нас, к примеру, на 5 % дешевле. При этом технологи должны гарантировать, что при использовании более дешевых гаек сохранится прежнее качество крепления колес. Это означает, что статья затрат «Сырье и материалы», подстатья «Гайки для колес» является управляемой, предел управляемости – 5 %.

Можно подготовить для анализа таблицу следующего вида (табл. 2.3).

Таблица 2.3. Пример таблицы для анализа статей затрат

| Статья издержек | Подстатья (аналитика статьи) | Управляемая статья (да/нет) | Предел управляемости (%) | Риски неблагоприятных последствий снижения |
|-------------------|--------------------------------|-----------------------------|--------------------------|----------------------------------------------|
| Сырье и материалы | Цемент | да | 2 | Ухудшение качества строительства |
| Дотации и доплаты | Доплата на питание сотрудников | да | 100 | Недовольство персонала: снижение лояльности |
| Оборудование | Компьютерная техника | да | 10 | Увеличение расходов на техническую поддержку |

Примеры, приведенные в таблице, условные. Однако «сказка ложь, да в ней намек». С такой таблицей можно и нужно действительно проанализировать затраты на управляемость и отранжировать их по степени управляемости.

Чтобы от этого была реальная практическая польза, нужно:

1) рассматривать статьи как можно более детально, с учетом различных аналитических разрезов;

2) понять, за счет чего мы можем управлять данной статьей, т. е. сократить издержки. Возможно, стоит ввести соответствующую колонку в таблицу. Например, снижение стоимости компьютерной техники может происходить за счет заключения договоров с другим поставщиком, предоставляющим оборудование по более низкой цене. Можно рассмотреть возможность закупки работоспособной техники б/у для тех рабочих мест, где это не критично, и т. д. Не

обязательно на данном этапе глубоко прорабатывать планы сокращения, достаточно определить принципиальные возможности такого сокращения;

3) осознавать риски, которые принимает на себя организация, когда сокращает издержки. Например, если мы отказываемся от услуг охраны – возможен риск, допустим, ограбления офиса. Нужно оценить вероятность и последствия возникновения такого риска. В компании есть система управления рисками?

Нужно оценить абсолютную величину затрат по каждой статье на плановый период. Не обязательно оценивать все с точностью до копейки, но нужно определить хотя бы порядок сумм, о которых идет речь. Тогда, зная пределы управляемости статьи, мы можем оценить хотя бы ориентировочно абсолютное снижение издержек (в том случае, если мы сможем реализовать мероприятия по сокращению, конечно). Тогда можно проранжировать статьи затрат, во-первых, по признаку управляемость – неуправляемость, а во-вторых, по абсолютной величине возможного сокращения издержек.

Например, если абсолютная величина статьи затрат составляет 600 млн руб. в год, то сократив ее всего на 1 %, мы получим экономию в размере 6 млн руб. в год. А если статья затрат составляет 10 тыс. руб. в год, то, сократив ее полностью, мы получим экономию всего в те же 10 тыс. И сразу очевидно, какую статью затрат следует пытаться сократить в первую очередь.

Разумеется, при этом следует учитывать риски возможного сокращения затрат. Если мы экономим на качестве продукции, не исключено, что у нас ее могут просто прекратить покупать. И тогда экономия смысла не имеет. Или же, например, в результате сокращения фонда премиального вознаграждения от нас увольются наиболее квалифицированные сотрудники, и тогда мы не сможем производить продукцию в нужном объеме с требуемым качеством, а также понесем затраты на дополнительный поиск и отбор персонала (работу же кто-то должен делать).

О рисках

Управление рисками – это самостоятельный раздел управления предприятием, достойный отдельной книги. Под риском понимается вероятное событие, в результате наступления которого могут возникнуть отрицательные последствия для организации. Кстати, риск тоже может рассматриваться как своего рода издержки для компании, поскольку реализация риска может быть сведена к финансовым потерям, а методы управления рисками также являются в той или иной мере затратными. Например, один из рисков в банковской сфере – риск невозврата выданного потребительского кредита. Для предотвращения этого риска, в частности, применяются так называемые скоринговые системы, т. е. системы оценки кредитоспособности физических лиц, основанные на численных статистических методах. Очевидно, что функционирование этой системы тоже несет в себе определенные затраты, которые были бы не нужны, если бы риска невозврата кредитов не существовало. Но также очевидно, что затраты на приобретение и эксплуатацию скоринговой системы должны быть ниже, чем потенциальные потери при невозврате кредитов.

Классификация основных видов рисков

Существуют различные классификации видов рисков, в частности в соответствующей литературе обычно принято говорить о кредитных, рыночных рисках, рисках ликвидности, операционных, юридических рисках.

Кредитные риски. Под кредитными рисками имеют в виду вероятные потери, связанные с отказом или неспособностью контрагента полностью или частично выполнить свои кредитные обязательства. Доверяя кому-либо свои средства, компания принимает на себя кредитный риск. Например, покупатель может не выполнить обязательства по оплате товаров, после того как они были ему поставлены. Размер ущерба в результате реализации риска определяется как стоимость всех непокрытых обязательств контрагента перед компанией в денежном выражении, включая возможные расходы, связанные с возвратом его долга.

Рыночные риски характеризуют возможные потери, возникающие в результате изменения конъюнктуры рынка. Они связаны с колебаниями цен на товарных рынках, обменных курсов валют, курсов акций на фондовых рынках и т. д. Например, компания заключила договор на поставку товаров покупателю через определенное время и зафиксировала в договоре цену поставки. Когда подошел срок исполнения обязательств по договору, покупатель отказался от выполнения условий сделки. К этому времени цена на рынке на этот товар значительно снизилась, в результате из-за реализации товаров по более низкой цене другому покупателю компания понесла убытки.

Рыночным рискам в наибольшей степени подвержены волатильные активы компании (товары, денежные средства, ценные бумаги и т. д.), так как их стоимость во многом зависит от сложившихся рыночных цен.

Риски ликвидности – вероятность получения убытка из-за нехватки денежных средств в требуемые сроки и, как следствие, неспособность компании выполнить свои обязательства. Наступление такого рискованного события может повлечь за собой штрафы, пени, ущерб деловой репутации фирмы, вплоть до объявления ее банкротом. К примеру, компания должна рассчитаться по своим кредиторским обязательствам в течение двух недель, но из-за задержки платежа за отгруженную продукцию она не располагает наличными денежными средствами. Очевидно, что со стороны кредиторов к предприятию будут применены штрафные санкции.

Как правило, риск ликвидности наступает по причине непрофессионального управления денежными потоками, дебиторской и кредиторской задолженностями.

Юридические риски представляют собой возможные потери в результате изменения законодательства, налоговой системы и т. д. Юридический риск может возникнуть из-за несоответствия внутренних документов компании (клиентов и контрагентов) существующим законодательным нормам и требованиям. К примеру, сделка будет признана недействительной, если договор между организациями оформлен с нарушением юридических норм и правил.

Операционные риски. Под операционными рисками подразумевают потенциальные потери компании, вызванные ошибками (случайными или осознанными) в действиях персонала компании, а также сбоями в работе оборудования. В качестве примера можно привести риск выпуска бракованной продукции в результате несоблюдения правил выполнения технологического процесса. Так, Базельский комитет по надзору за банковской деятельностью характеризует операционный риск как «риск прямых или косвенных потерь из-за неэффективных или разрушенных внутренних процессов, действий людей и систем». В контексте задачи снижения издержек в первую очередь стоит обращать внимание именно на операционные риски.

Основные методы управления рисками достаточно хорошо известны. В качестве механизмов управления рисками наиболее часто применяются следующие приемы:

- страхование, предполагающее передачу ответственности за возмещение предполагаемого ущерба сторонней организации (страховой компании);
- отказ от чрезмерно рискованной деятельности (метод отказа от рисков);
- диверсификация деятельности (как способ косвенного снижения конкретного риска);
- профилактика риска (мероприятия, направленные на предупреждение реализации того или иного риска).
- аутсорсинг затратных рискованных функций (способ передачи риска другим организациям);
- формирование резервов или запасов, которые будут запущены в случае реализации риска (метод принятия рисков).

Итак, издержки «живут» не в статьях бюджета и не на счетах управленческого учета. Там они лишь регистрируются. Возникают издержки в самой деятельности компании, и эта деятельность и является источником издержек. То есть издержки определяются, как уже отмечалось, в основном:

- бизнес-процессами;
- непроизводительными потерями в бизнес-процессах (как последствия выполнения отдельных процедур бизнес-процессов);
- организационной структурой;
- персоналом компании (рассматриваемым как исполнителя бизнес-процессов, так и носителя затрат).

Усовершенствовав деятельность, мы тем самым автоматически сократим издержки.

Собственно говоря, следующие главы книги посвящены более детальному рассмотрению возможностей по сокращению издержек путем совершенствования деятельности. Будем ли мы говорить о бизнес-процессах, об организационных структурах или о персонале – в любом случае, вначале стоит получить теоретическое представление о предмете, затем – о типичных проблемах, вызывающих неоправданные издержки, и затем – о способах и практических приемах улучшений, направленных на устранение издержек.

Стоит сразу сказать, что принципиально вопрос о совершенствовании деятельности можно рассматривать в разных контекстах. Следует ли смотреть на усовершенствование деятельности как на уникальную проблему или как на типовую? На самом деле любая проблема может рассматриваться и как типовая, и как уникальная. С одной стороны, решая подобные задачи не один год, можно сформировать определенную базу типовых проблем в деятельности и их решений. Это удобно – не надо каждый раз «изобретать велосипед», а достаточно только адаптировать типовое решение к новым условиям решаемой задачи. Однако, с другой стороны,

можно попасть под влияние шаблонных стереотипов: небо – голубое, трава – зеленая, хотя и небо, и трава могут иметь совершенно разные цвета, говорю это как человек, увлекающийся живописью. И тогда, если идти только проторенными тропами, можно не дойти до конечной цели – реального улучшения деятельности. Перефразируя известную цитату из романа Льва Толстого, «каждая счастливая организация счастлива одинаково, каждая несчастливая организация несчастлива по-своему». При этом хочу подчеркнуть, что в своей практике у меня еще не было случая, когда в разных организациях, пусть даже занимающихся аналогичным бизнесом, хотя бы один процесс был похож на аналогичный в другой организации на 100 %. Всегда были хоть небольшие, но отличия.

Убежден в том, что любую проблему в деятельности нужно рассматривать как уникальную, но при этом использовать для ее решения наработанный потенциал типовых, уже опробованных решений, применяя их сообразно имеющимся условиям.

К сожалению, в подавляющем большинстве случаев оптимизировать деятельность начинают только тогда, когда в компании проблемы назрели настолько явно, что не заметить их нельзя. Почти в полном соответствии с поговоркой «поздно пить боржоми, когда отвалилась почка». Или, продолжая аналогию с человеческим организмом, когда человек, чувствуя дискомфорт из-за заболевания, не идет к врачу, а старается не замечать болезни, которая постепенно переходит в хроническую форму, так что вылечить ее можно, только прибегнув к кардинальным мерам. В результате расходы на лечение возрастают многократно.

То же самое происходит и в организациях: сначала от проблем отмахиваются, а сокращать издержки начинают тогда, когда у бизнеса начинаются серьезные потери. Кризис 2008 г. это очень убедительно показал: чем более неподготовленной компания оказалась, тем больше неблагоприятных последствий кризиса ей пришлось разгребать.

А всего-то нужно было заранее научиться управлять своими издержками, но в «тучные» годы на них никто не обращает большого внимания. Логика действий менеджмента таких компаний очевидна, и смысла, если уж говорить откровенно, не лишена: зачем тратить время и ресурсы на построение системы оптимального управления издержками, если компания в настоящее время не испытывает проблем с ними? Однако надо понимать, что все причины, которые вызывают необходимость урезать затраты, – это наши риски и они имеют вероятность реализации, отличную от нулевой. Рисками нужно управлять, причем делать это заранее, и более того – управление рисками бесплатным не бывает, на управление рисками тратятся определенные средства. Как гласит китайская мудрость, «войско кормят тысячу дней, а используют в одном бою». И понятно, что если в нужный день у нас нет войска, то страна будет захвачена. Точно так же и с оптимизацией деятельности: когда наступит час икс, не исключено, что будет уже поздно оптимизировать деятельность – компания тихо пойдет ко дну. И чтобы избежать такого сценария, надо ЗАРАНЕЕ к нему подготовиться. На это и рассчитаны все последующие шаги по оптимизации деятельности и системы управления компанией, это и позволит относительно безболезненно переживать экономические кризисы.

Резюме

Чтобы оптимизировать издержки или в более широком смысле – управлять ими, нужно изменять не конкретные статьи бюджета, нужно изменять саму компанию и ее деятельность! Или, если говорить иначе, нужно изменять:

- саму деятельность, т. е. **бизнес-процессы**;
- потери в конкретных процедурах бизнес-процесса, возникающие из-за нерационального их выполнения;
- систему управления компании, т. е. ее **организационную структуру** и распределение полномочий по руководителям и подразделениям;
- собственно **персонал** компании, поскольку он, с одной стороны, выполняет бизнес-процессы, а с другой – сам является определенной статьей затрат компании.

Затраты обязательно нужно проанализировать на предмет их управляемости и выявить пределы этой управляемости.

Разумеется, при этом следует учитывать риски возможного сокращения затрат.

Приступать к оптимизации издержек нужно превентивно, а не тогда, когда бизнес начинает трещать по швам.

3. Оптимизация издержек путем совершенствования бизнес-процессов

Эксперт по эффективности организации труда закончил свою лекцию словами:

- Только не пробуйте эти методы дома.*
- Почему же нет? – спросил кто-то из аудитории.*
- Я наблюдал установившуюся практику моей жены во время приготовления завтрака в течение нескольких лет, – объяснил эксперт. – Она делала большое количество движений между холодильником, микроволновкой и столом, часто неся в руках один-единственный предмет. Однажды я сказал ей: «Ты тратишь впустую слишком много времени. Почему ты не попробуешь нести несколько вещей сразу?»*
- Это сэкономило время? – спросил парень из аудитории.*
- Фактически да, – ответил эксперт. – Обычно она готовила завтрак за двадцать минут. Теперь я делаю это за десять.*

Оптимизация бизнес-процессов – это мощное средство сокращения издержек. Ведь издержки не возникают сами по себе, они являются следствием и неотъемлемой характеристикой деятельности любой организации. Поэтому, изменяя деятельность компании, мы неизбежно будем влиять и на издержки. Но сначала надо разобраться в самой деятельности.

Типы деятельности

Деятельность любой организации можно классифицировать по двум признакам: повторяющаяся – уникальная деятельность и простая – сложная деятельность. Повторяющаяся деятельность выполняется регулярно по заранее известным исполнителям правилам, уникальная деятельность выполняется одновременно, при этом правила ее выполнения заранее не известны. Простой деятельностью мы назовем такую, которую выполняет один человек в течение относительно непродолжительного времени (от нескольких минут до нескольких дней), а сложной – такую деятельность, которую могут выполнить уже несколько человек в течение относительно продолжительного отрезка времени (от нескольких дней до нескольких недель или даже месяцев). Тогда классификацию видов деятельности можно представить следующим образом (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Классификация типов деятельности

Таким образом,

- задача – уникальная деятельность, выполняемая одним человеком за непродолжительное время (пример: поиск рекрутером хедхантингового агентства уникального специалиста);
- функция – регулярно повторяющаяся деятельность, выполняемая одним человеком за непродолжительное время по известным правилам относительно независимо от других сотрудников (пример: ответ секретаря на входящий звонок, обслуживание кассиром покупателя в ресторане быстрого питания);
- проект – уникальная деятельность группы людей в течение продолжительного времени (пример: внедрение на предприятии новой корпоративной информационной системы);
- процесс – регулярно повторяющаяся деятельность группы людей по известным правилам в течение длительного времени (пример: приобретение сырья и материалов для производства продукции).

В работе любой компании будут встречаться все эти виды деятельности, но, конечно же, в разных пропорциях. Более того, деятельность с течением времени может менять свой тип. Например, выполнение типовых проектов целесообразно рассматривать как бизнес-процессы. Или же усложнение функции с задействованием в ее выполнении других людей превращает ее в бизнес-процесс (БП).

Такое разделение видов деятельности необходимо, потому что все они описываются, регламентируются и управляются по-разному, с помощью разных инструментов.

Говоря об управлении издержками, мы прежде всего будем рассматривать оптимизацию бизнес-процессов, так как именно они играют определяющую роль в издержках для большинства компаний. Для уникальных видов деятельности вопрос снижения издержек в них обычно

не столь актуален и их размер задается еще на этапе планирования уникальной деятельности. Доля функций в деятельности компаний, как правило, незначительна.

Бизнес-процессы: основные понятия

Итак, бизнес-процесс – это регулярно повторяющаяся последовательность взаимосвязанных мероприятий (операций, процедур, действий), при выполнении которых потребляются ресурсы из внешней среды, создается ценность для потребителя и выдается ему результат.

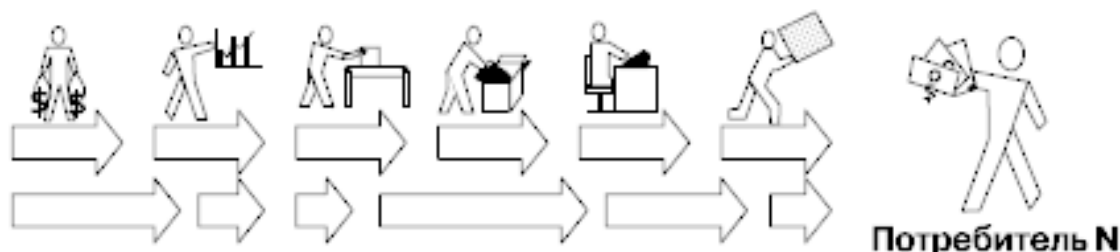


Рис. 3.2. Абстрактный бизнес-процесс

Причем сразу стоит отметить, что потребитель может быть как внешним, так и внутренним по отношению к организации. Внешний потребитель – это потребитель, который не входит в состав данной организации, а внутренний – тот потребитель, который находится в рамках данной организации.

Важно знать потребителя бизнес-процесса потому, что именно он явным или неявным образом задает требования к процессу и, следовательно, может оказывать влияние даже на сам факт существования конкретного процесса.

Если мы рассматриваем в качестве примера предприятие, производящее шины, то производство шин – это бизнес-процесс, причем основной для данного предприятия. Почему? Производство шин (как процесс) включает в себя множество взаимоувязанных операций, потребляет определенные ресурсы (сырье и материалы, электроэнергию, труд персонала и т. п.) и выдает определенный результат потребителю – готовую шину. Потребителем для этого процесса будет одна или несколько оптовых торговых фирм, которые организуют распределение товара до конечных потребителей.

Другой пример бизнес-процесса – закупка сырья для производства тех же шин. Такой процесс также соответствует данному выше определению, но потребитель конечного результата процесса будет внутренним – это производственные цеха предприятия, в которых готовят резиновую смесь, обрезают металлокорд и т. д.

Результат бизнес-процесса – это, пожалуй, наиболее важная его составляющая. Деятельность без результата не может быть, в противном случае это не деятельность, а просто некое бесцельное времяпрепровождение. Без достижения результата (причем, заметим, с требуемыми потребителю характеристиками) деятельность бессмысленна. А от того, как процесс выстроен, зависят в том числе и издержки этого процесса. Но к этому мы вернемся чуть позже.

У бизнес-процесса должен быть единый менеджер, который управляет процессом и отвечает за его результат. На практике часто бывает (это характерно для крупных компаний), что у бизнес-процесса есть так называемые владелец и менеджер процесса. Обе эти фигуры отвечают за результаты, но при этом владелец процесса обладает полномочиями изменять сам порядок выполнения процесса, а менеджер процесса осуществляет оперативное управление. Чтобы это было более понятно, эти различия проиллюстрируем на примере. Есть процесс «Материально-техническое обеспечение». Менеджером процесса является начальник отдела снабжения – должностное лицо, непосредственно участвующее в процессе и отвечающее за результат. А владельцем процесса является заместитель генерального директора по закупкам – фигура вышестоящая и, что называется, «с весом». Знать, кто является менеджером и владельцем про-

цесса, надо как минимум потому, что именно у этих людей потребуется собирать информацию о текущем состоянии процесса и согласовывать с ними предполагаемые изменения.

Существует некоторое количество классификаций бизнес-процессов. Я приведу две из них. Более подробная – детально отражает нюансы процессов, а более краткая обычно применяется консультантами при комплексном описании бизнес-процессов предприятий.

Итак, более подробная классификация БП имеет следующий вид:

- основные процессы;
- сопутствующие процессы;
- вспомогательные процессы;
- обеспечивающие процессы;
- управляющие процессы;
- процессы развития.

Основными бизнес-процессами являются процессы, ориентированные на производство товара или оказание услуги, являющиеся целевыми объектами создания предприятия и обеспечивающие получение дохода. Так, для завода древесно-стружечных плит и деталей (ДСП и Д) основным бизнес-процессом является производство ламинированной древесно-стружечной плиты.

Сопутствующие процессы – процессы, ориентированные на производство товара или оказание услуги, являющиеся результатами сопутствующей основному производству производственной деятельности и также обеспечивающие получение дохода. Так, для автотранспортного предприятия процесс ремонта стороннего транспорта на собственной ремонтной базе является сопутствующим процессом.

Вспомогательные бизнес-процессы – процессы, предназначенные для обеспечения выполнения основных БП и поддержания их специфических черт. Так, для ТЭЦ или ГЭС вспомогательным бизнес-процессом является процесс ремонта производственного оборудования.

Обеспечивающие бизнес-процессы – процессы, предназначенные для жизнеобеспечения всех остальных БП и ориентированные на поддержку их универсальных черт. На предприятиях любой отрасли это процесс финансового обеспечения деятельности, процесс кадрового обеспечения, инженерно-технического обеспечения и т. п.

Бизнес-процессы управления – это процессы, охватывающие весь комплекс функций управления на уровне каждого БП и бизнес-системы в целом. Это процессы стратегического, оперативного и текущего планирования, формирования и осуществления управленческих воздействий.

Бизнес-процессы развития – это процессы совершенствования производимого товара или услуги, технологий, модификации оборудования. Например, это проведение научноисследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР) в машиностроении, процесс технического перевооружения в электроэнергетике и т. п.

Более простая классификация БП состоит из следующих типов:

- управляющие процессы;
- основные процессы;
- вспомогательные процессы.

При этом, чтобы не путаться в определениях, проще показать, как эти две классификации соотносятся между собой (табл. 3.1).

Таблица 3.1. Соответствие классификаций бизнес-процессов

| Подробная классификация | Простая классификация |
|--------------------------|--------------------------|
| Основные процессы | Основные процессы |
| Сопутствующие процессы | |
| Вспомогательные процессы | Вспомогательные процессы |
| Обеспечивающие процессы | |
| Управляющие процессы | Управляющие процессы |
| Процессы развития | |

Хотелось бы сразу подчеркнуть, что эти процессы можно классифицировать не только таким образом. В реальной практике встречались, например, отдельно процессы взаимодействия с клиентами. Выбор классификации не столь принципиален, важно лишь понимать, зачем вообще нужна классификация. Дело в том, что в деятельности компании можно насчитать как минимум несколько десятков бизнес-процессов. Чтобы их как-то структурировать, и вводят определенные классификации.

С классификациями вообще все не так однозначно. Классический пример – процесс «Управление персоналом». К какому из типов по простой классификации его отнести? Ответ на этот вопрос будет неоднозначный. Процесс управления персоналом, если его проанализировать, состоит из ряда относительно независимых подпроцессов. Так, подпроцесс «Подбор персонала» явно относится к вспомогательным, поскольку при его реализации снабжаются все процессы организации ресурсами – сотрудниками. А вот подпроцесс «Планирование штатного расписания» следует отнести к управляющим, поскольку он задает, по сути, план набора персонала, т. е. создает некоторое управляющее воздействие для службы набора персонала. Примерно аналогичная ситуация будет с бухгалтерским учетом. Подготовка установленной бухгалтерской и налоговой отчетности – это обеспечивающий процесс. А подготовка первичных документов, из которых и собирается отчетность, – это вообще не процесс, а отдельные процедуры в основных бизнес-процессах.

Классификация бизнес-процессов помогает определить, как именно можно выделять конкретный процесс из общей массы.

Основные процессы мы выделяем исходя из результата, ценного для потребителя. Вспомогательные процессы мы выделяем по ресурсу, которым они снабжают компанию. И наконец, управляющие процессы мы выделяем по объекту, над которым осуществляется управляющее воздействие. При этом важно не допускать классической ошибки: не выделять бизнес-процессы по принципу деятельности конкретного подразделения. В подавляющем большинстве случаев бизнес-процессы являются сквозными для организации, т. е. затрагивают несколько подразделений. Ведь подразделения не могут не взаимодействовать друг с другом, так как являются элементами одной системы. А это взаимодействие и есть, попросту говоря, бизнес-процессы.

Логично задаться вопросом: существуют ли универсальные модели бизнес-процессов, и если да, то какие они? И ответ также будет неоднозначен – и да, и нет.

С одной стороны, каждая организация имеет свою специфику деятельности, свою продукцию и услуги, определенных поставщиков и покупателей, действует на определенной территории, в определенном правовом поле и т. п. Поэтому говорить о типовых бизнес-процессах

нельзя. На любой набор типовых бизнес-процессов можно привести контрпример, показывающий, что такой типовой набор будет неприменим к какому-либо конкретному предприятию.

С другой стороны (и многие консультанты по бизнес-процессам об этом знают), можно говорить об определенном типовом наборе бизнес-процессов применительно к отдельно взятой отрасли, в определенном регионе, в определенном временном промежутке. Причем все равно конкретная реализация бизнес-процессов будет несколько отличаться от типового набора.

Существуют некоторые отраслевые модели процессов, как, например, eТОМ для телекоммуникационных компаний. Но они описывают лишь верхний уровень процессов, а детализация все равно будет отличаться от компании к компании, пусть даже из одной отрасли.

Для наглядного описания бизнес-процессов компании на верхнем уровне используют так называемую карту процессов. На ней отображаются процессы верхнего уровня компании и показываются ключевые связи между ними. Как правило, процессы на карте подразделяются по типам в соответствии с выбранной классификацией. Пример такой карты можно увидеть в приложении II. Карта процессов дает лишь общее представление о процессах компании, но для выявления издержек, связанных с процессами, ее явно недостаточно.

Бизнес-процессы: описание

Чтобы разобраться с издержками того или иного процесса, нужно иметь достаточно полное его описание. В связи с этим нужно уметь делать такие описания, а это непросто. Сколько раз приходилось наблюдать, как опытный менеджер, который знает свою деятельность, как говорится, назубок, не может составить нормального описания! При этом в голове у него есть полное понимание, как все работает, но на бумаге это превращается в три-четыре строчки текста, которые человек со стороны может даже не понять из-за специфического сленга. Так как же описывать бизнес-процессы?

В каком виде можно в принципе представить информацию о бизнес-процессах, с которой будет работать как минимум несколько человек?

Основные способы описания бизнес-процессов следующие:

- текстовый (естественный язык);
- текстовый (формальное описание);
- графический (свободная нотация);
- графический (формальная нотация);
- комбинированный.

Текстовое описание БП естественным языком – это, по сути дела, описание процесса, которое получается в ходе интервью с экспертом в предметной области. Эксперт описывает общую последовательность процедур и то, что делается в ходе каждой процедуры. Недостатки этого способа представления – неструктурированность сведений и их сравнительно большой объем, который будет сложен для понимания процесса в целом.

Текстовое описание формализованным языком – это описание БП с помощью заранее определенных словесных конструкций и оборотов, подобно словесному описанию алгоритма программы (ЕСЛИ... ТО... ИНАЧЕ... и т. п.). Кроме того, при описании формализованным языком уже существует определенный глоссарий терминов предметной области, что немаловажно для правильного понимания процесса. Недостатки данного способа представления информации – сравнительно большой объем, что может затруднить понимание процесса.

Графический способ описания БП позволяет более наглядно и в компактной форме представить всю последовательность и логику исполнения процесса. Свободная нотация означает, что те графические символы, которыми представляют на диаграмме элементы БП, устанавливаются аналитиком произвольно, исходя только из собственных вкусов и предпочтений. Недостаток свободной нотации заключается в том, что поскольку правила графического представления четко не сформулированы и неизвестны никому, кроме человека, описывающего процесс, то читать такую диаграмму будет довольно затруднительно постороннему человеку.

Формализованная графическая нотация описания БП хороша тем, что имеет четко установленные правила представления информации и они хорошо известны и общепризнаны специалистами в области моделирования БП. Кроме того, этим формализованным нотациям, как показывает практика, можно достаточно легко обучить экспертов, которые после непродолжительного объяснения правил описания смогут хотя бы читать графические схемы и понимать их.

Однако у графических способов представления информации о бизнес-процессе есть и недостатки. На диаграмме бывает довольно сложно отобразить отдельные характеристики процедур, и тут мог бы помочь дополнительный текстовый комментарий к диаграмме.

Крайне важно при создании графического представления БП пользоваться стандартизованными нотациями графического описания. Они хорошо известны среди специалистов, существуют довольно продолжительное время и поддерживаются рядом специальных программных продуктов (CASE-средствами). Поэтому модели, созданные по стандартизованным правилам

описания, легко воспринимаются всеми заинтересованными лицами и передаются от исполнителя заказчику в электронном виде.

В настоящее время широко используются и пользуются большой популярностью несколько стандартов моделирования бизнес-процессов:

- семейство стандартов IDEF (в частности, IDEF0, DFD, IDEF3);
- семейство стандартов ARIS (в частности, нотация eEPC);
- семейство стандартов UML (Usecase diagram, activity diagram).

Каждое из этих семейств стандартов представляет собой определенную методологию и реализовано рядом программных продуктов (CASE-средств). Наиболее известное программное обеспечение (ПО), реализующее ту или иную методологию, представлено в табл. 3.2.

Таблица 3.2. Основные нотации моделирования бизнес-процессов

| Методология | Нотации моделирования БП | Программное обеспечение |
|-----------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
| IDEF | IDEF0, IDEF3, Dataflow diagram (DFD) | AllFussion Business Modeler (BPwin), MS Visio, Business Studio |
| ARIS | VAD (диаграмма добавленной стоимости), eEPC (расширенная событийная цепочка процесса) | Aris Business Architect (ARIS Toolset), MS Visio |
| UML | Usecase diagram, activity diagram | Rational Rose, MS Visio, Aris Business Architect, |
| Кроссфункциональное моделирование | Кроссфункциональная нотация | MS Visio, Business Studio |

Разумеется, в таблице представлены далеко не все программные продукты, которые реализуют ту или иную нотацию описания. На самом деле их значительно больше.

Среди специалистов в области моделирования бизнес-процессов часто возникают споры о том, какую методологию лучше использовать для создания моделей? Каждая из этих методологий имеет свои достоинства и недостатки, какие-то моменты удобнее и эффективнее отражать в той или иной нотации. Однако на наш взгляд однозначного ответа нет. Выбор той или иной методологии зависит в первую очередь от целей и задач описания БП. При этом надо учитывать также степень владения командой аналитиков той или иной методологией, наличие соответствующего ПО, да и просто личные предпочтения руководства проекта. В любом случае, важно, чтобы каждый специалист понимал основные принципы каждой из методологий и умел читать диаграммы, подготовленные с их использованием.

Важно лишь подчеркнуть, что грамотная схема бизнес-процесса должна отвечать на ряд вопросов о нем. Это следующие вопросы:

- каковы «вход» и «выход» процесса в целом;
- из каких процедур состоит процесс;
- кто выполняет каждую процедуру;
- что получается в результате ее выполнения;
- кто получает результат и как он его использует;
- какие исключительные ситуации (разветвления) возникают в процессе?

Вот пример неинформативной схемы процесса (рис. 3.3):

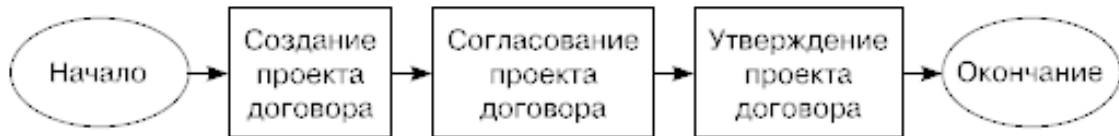


Рис. 3.3. Пример неинформативной схемы бизнес-процесса

На этой схеме не видно:

- после какого события или факта процесс начинается;
- кто в нем участвует (является его исполнителем);
- что делает каждый исполнитель;
- что является результатом выполнения всего процесса и результатом работы каждого исполнителя;
- какие могут быть разветвления и в каких случаях.

А вот фрагмент схемы того же процесса, подготовленной в кросс-функциональной нотации (рис. 3.4).

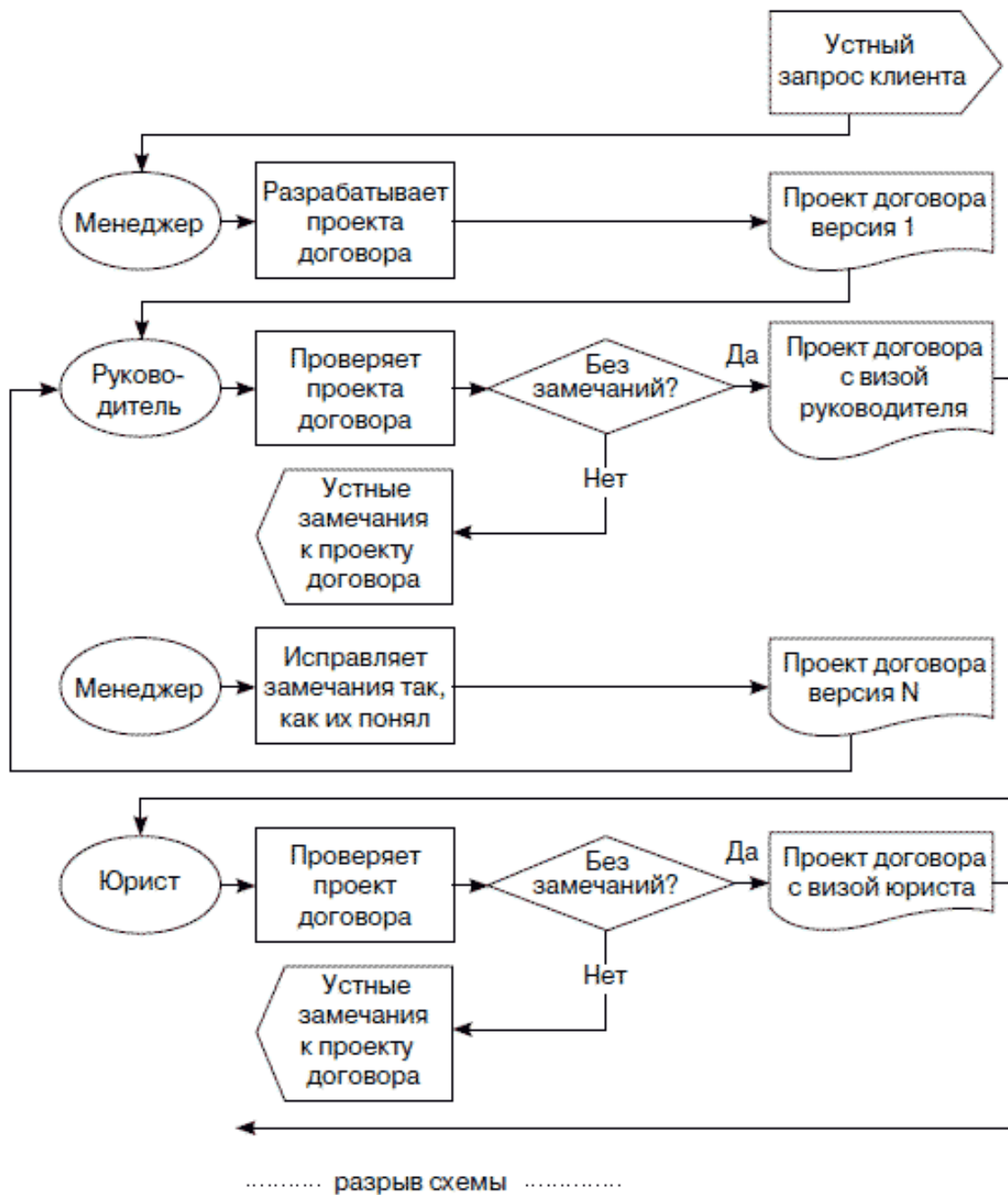


Рис. 3.4. Фрагмент схемы бизнес-процесса в кроссфункциональной нотации

Более подробно описание кроссфункциональной нотации моделирования бизнес-процессов, а также обзор прочих популярных нотаций см. в приложении III.

Для целей оптимизации издержек в бизнес-процессах их модели следует сопровождать дополнительными характеристиками процедур, такими как:

- продолжительность выполнения процедуры;
- нормы расхода материальных ресурсов на единичное выполнение процедуры;
- ставка оплаты труда исполнителя процедуры;
- иные характеристики, которые потребуются для анализа издержек, специфические для данного бизнес-процесса.

Анализ бизнес-процессов

К анализу бизнес-процессов можно подходить двумя и даже тремя путями.

Первый подход – формализованный. Он заключается в том, что мы анализируем процесс на оптимальность по ряду формальных критериев. То есть мы не обязаны досконально разбираться во всех нюансах процесса, но при этом можем выявить проблемные зоны. Если у человека болит живот – это признак того, что с человеком что-то не так. Заболевание ли это, какое это заболевание или же человек просто очень много съел – мы пока знать не можем без дополнительного исследования, но зато четко отделяем нормальный ход вещей от наличия проблем.

Второй подход – экспертный. Продолжая аналогию с заболеванием, у нас есть опытный диагност, который исходя из своих знаний и опыта может определить заболевание, даже если сам пациент особых проблем не чувствует. То есть в голове у эксперта уже есть идеальная модель процесса, и он просто сравнивает ее с текущим состоянием и говорит – вот здесь надо сделать так-то, а здесь по-другому. Есть лишь одна проблема – где же взять такого эксперта? Хорошего эксперта сложно найти, и эти услуги довольно дороги. Поэтому если у вас есть эксперт – можно к нему обратиться, но если нет – остается формализованный подход.

Третий подход – это комбинация первых двух. Какие-то проблемы можно выявлять, прибегая к услугам экспертов, какие-то – с помощью оценки формальных признаков неоптимальности. Хорошая новость заключается в том, что с течением времени и получением разностороннего опыта специалист, использующий формализованный подход, сам становится экспертом. Поэтому предприятия и привлекают к подобным работам консультантов.

Однако в работе эксперта присутствует определенное искусство, т. е. его работу не может скопировать любой специалист. Поэтому в этой книге мы ограничимся рассмотрением лишь формализованного подхода. И как показывает практика многих проектов, он зарекомендовал себя очень хорошо.

Для того чтобы выявить «узкие места» в бизнес-процессе и оценить его эффективность, необходимо проанализировать его модель по ряду критериев. Это следующие критерии:

- удовлетворенность конечным результатом БП;
- оптимальность схемы бизнес-процесса;
- удовлетворенность промежуточными результатами БП;
- оптимальность промежуточных операций;
- оптимальность управления бизнес-процессом.

Соответственно, каждый из этих критериев должен быть оценен по ряду параметров.

Удовлетворенность конечным результатом бизнес-процесса можно оценить по следующим параметрам:

- количество жалоб либо рекламаций от клиента на готовую продукцию/услугу;
- количество замечаний либо выговоров руководства из-за качества готовой продукции/услуги;
- количество и суть жалоб исполнителей бизнес-процесса по качеству готовой продукции/услуги.

Разумеется, что в оптимальном бизнес-процессе значения этих параметров должны быть минимальные, в идеале – стремиться к нулю. Для оценки этих параметров в организации должен быть налажен учет жалоб и рекламаций. К сожалению, часто такой учет не ведется по вполне понятным причинам. Причем даже данные о браке в производстве, если этот брак восстановимый, могут не фиксироваться. На одной макаронной фабрике, где я выполнял проект по снижению издержек, бракованные макароны (пересушенные, с трещинами и т. д.) никак не учитывались, а перемалывались и снова добавлялись к муке, из которой делают макароны. По технологии это вполне допустимо, однако когда я сравнил на одном графике объем произ-

водства и потребление электроэнергии, выяснились интересные вещи. По идее, эти графики должны коррелировать между собой. Однако на графике потребления электроэнергии были периодические сильные «всплески», а на графике объема производства таких «всплесков» не было. Это как раз и были затраты энергии на переработку бракованных макарон. Причем, по оценкам, в течение года предприятие тратило порядка миллиона рублей только на электроэнергию, направляемую на переработку брака. Конечно, в масштабах этого конкретного предприятия это не самая значительная сумма. Однако и эти деньги были бы не лишними. Кстати, аналогично с браком поступают металлургические предприятия. А там затраты на электроэнергию гораздо более значительные. Я не хочу сказать, что брак не надо перерабатывать, коль уж он возник. Но если бы его не было – была бы неплохая экономия на издержках. А как руководство узнает о структуре издержек, связанных с браком, если его учет даже не ведется?

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.