

УДК 330.45

**ПРОЦЕССНО-ОРИЕНТИРОВАННОЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ РАСЧЕТА ЗАТРАТ
В ЗАДАЧАХ УПРАВЛЕНИЯ ПРОМЫШЛЕННЫМ ПРЕДПРИЯТИЕМ**

© 2008 г. Г. И. Сычева

**Южно-Российский государственный технический университет
(Новочеркасский политехнический институт)**

Рассматриваются вопросы структуризации информации для управления процессами, включающие процессно-ориентированный расчет затрат по процессам и процессно-ориентированное управление затратами, что позволяет сформировать процессно-операционные калькуляции по носителям затрат и планировать оптимальные финансовые результаты по бизнес-процессам и в целом по предприятию.

Ключевые слова: процессно-ориентированная калькуляция; управление затратами по отклонениям от нормативных; ставки носителей затрат.

The questions of information's structuring for processes managing, such as process-directed expenses' calculation and process-directed expenses' managing are examined in this work. The results of this research can be used in process and operations calculations (for expenses carrier) forming, and in optimum financial results' planning, for business-processes and for the whole enterprise.

Key words: process-directed calculation, expenses managing on aberrations, expenses carriers' rates.

Собственники промышленных предприятий, стремясь отвоевать свою долю рынка и заработать прибыль, вкладывают капитал в производство. Размер прибыли регулируется либо увеличением доходов, либо снижением расходов. Но на доходы влиять сложно: и цена, и количество продукции определяются рыночными потребностями. Остается снижать затраты. Для того, чтобы снижать, их надо обнаружить, оценить, расставить в приоритетном порядке и только тогда начинать планомерное управление этими затратами.

Важность правильного расчета затрат трудно переоценить. Это база для экономического подхода к производству, основа конкурентоспособности, оценки бизнес-процессов. Чтобы получить более высокую прибыль за счет снижения затрат, необходимо снизить расходы на материалы, услуги, работы по исполнению производственных процессов. При этом, как правило, выделяются факторы, определяемые множеством измеряемых параметров, от которых зависят издержки процессов в месте возникновения затрат [1–3]. Например, от количества изменений, осуществленных на производственном участке с учетом пожелания

заказчика, зависят дополнительные затраты на опытно-конструкторские работы (ОКР) после завершения производства продукта с целью его производственно-экономической оптимизации. При этом от количества активных конструктивных элементов зависят затраты, возникающие при закупке этих элементов и т. п. Таким образом, факторы возникновения затрат являются отправной точкой для совершенствования производства. Кроме того, практика показывает, что в том случае, если затраты какого-либо процесса известны, стимул к их изменению (оптимизации) повышается.

Очевидно, что особенное внимание здесь уделяется именно производственным процессам, поскольку в центре внимания руководства предприятия, наряду с собственно продуктами, ориентированными на рынок, безусловно, присутствуют процессы, которые необходимы для их производства или доводки. В этом случае в рамках управления производственными процессами анализируются и формируются операции, виды работ, просчитываются результаты, касающиеся как всего предприятия, так и его бизнес-процессов, отдельных участков. При этом выявляются факторы возникно-

вения затрат и виды деятельности, создающие и не создающие стоимость, осуществляется расчет затрат по операциям, процессам и управление затратами по операциям и по процессам с целью создания долгосрочного конкурентного преимущества.

Процессно-операционный расчет затрат можно определить как метод расчета себестоимости продукции, в основе которого лежат бизнес-процессы (бизнес-функции) и задействованные при осуществлении этих процессов (функции) ресурсы. При этом необходимо отметить, что:

- рост уровня автоматизации и усложнение производства привели к сокращению прямых затрат на оплату труда и к значительному росту накладных (косвенных) затрат (в соответствии с методами отнесения затрат на носители (объекты калькулирования) накладные затраты являются косвенными);

- рост постоянных затрат предприятия требует проведения более четкого разделения между затратами, которые непосредственно и косвенно влияют на создание продукта;

- рост накладных затрат все в большей степени вынуждает рассматривать и рассчитывать накладные затраты как прямые затраты;

- осуществление операций на рынках, где доминирует покупатель, требует точных данных о ценах на продукты, затратах на продукты, нижних пределах цены, максимальных скидках и т. д.

Такие традиционные методы расчета затрат как расчет затрат по видам, местам возникновения и носителям могут лишь частично ответить на эти запросы, поскольку инструментарий их расчета не позволяет учесть совокупность факторов, влияющих на размер затрат. Чтобы получить удовлетворительные результаты и оценки (в частности, относительно мест возникновения накладных затрат), целесообразно собирать данные о затратах по процессам, которые необходимы для выполнения поставленной задачи. Результаты процессно-ориентированного учета затрат и связанной с этим возможности отнесения затрат на их носителей, дополняют и уточняют результаты, полученные обычными методами. Исходя из анализа литературных источников можно сделать вывод о том, что данный метод расчета затрат позволяет [1, 3, 4]:

- учитывать накладные затраты таким образом, чтобы их можно было привязать непосредственно к калькулируемому объекту (про-

дукту, проекту) и, следовательно, отнести на него. При этом, поскольку расчет затрат по процессам применяется к процессам, происходящим в подразделениях возникновения накладных затрат, то накладные затраты вследствие этого превращаются в прямые. Однако это не означает, что накладные затраты, рассчитываемые теперь как прямые, тут же уменьшатся. Неиспользованные возможности снижения затрат могут быть реализованы лишь решением руководства, на основе знания метода расчета затрат по процессам (например, сокращение убыточных процессов в сфере управления приведет к высвобождению персонала, необходимому до этого для выполнения данного вида деятельности);

- распределять накладные расходы (в целях получения информации для принятия управленческих решений) в тесной зависимости с реальным использованием ресурсов в рамках бизнес-процессов;

- определять и анализировать различные функциональные затраты, начиная с конструкторских разработок процесса;

- принимать решения о целесообразности данных видов работ или их целой цепочки. В частности, задавшись вопросом о том, какие процессы увеличивают создаваемую стоимость продукта, работы, услуги, а какие нет (например, работа по устранению брака, ремонт), можно выявить и использовать потенциал рационализаторских работ: могут быть вскрыты и ликвидированы не создающие стоимости и вследствие этого «ненужные» процессы.

Это особенно относится к управлению накладными затратами. При обычных системах расчета затрат на основе полных или частичных затрат на базе фактических, средних или плановых затратах, приходится иметь дело с переменными и постоянными затратами или с прямыми или накладными затратами. При использовании метода расчета затрат по процессам затраты подразделяются на создающие стоимости (процессы, непосредственно влияющие на создание продукта) и не создающие стоимости (процессы, непосредственно не влияющие на создание продукта). При этом необходимо осознавать, что расчет затрат по процессам ни в коем случае не является новым и самостоятельным направлением в расчете затрат. Его следует рассматривать скорее как частный случай в цепочке методов расчета затрат по видам (затраты на материалы, энер-

гию, заработную плату, отчисления от заработной платы, амортизацию и прочие), по месту возникновения (затраты по конструированию, закупке, изготовлению, сбыту, управлению и пр.) и по носителям с точки зрения включения в себестоимость изготавливаемого продукта, работы, услуги, проекта (прямые и накладные).

Метод расчета затрат по процессам позволяет сформировать процессно-ориентированную калькуляцию носителя затрат, относя накладные затраты как прямые, процессно-ориентированные на продукты, продуктовые группы, работы, услуги или проекты с указанием причины возникновения по месту возникновения. Другими словами, расчет затрат по процессам ориентирован не на продукты, проекты и т. д., а на процессы, протекающие на предприятии. Результатом становится более точная калькуляция продукта, которая вследствие отказа от обычного распределения накладных затрат по носителям, учитывающего, в основном, распределение накладных расходов от объема производства, работ, услуг, в большей степени определяет причину распределения (факторы) затрат (количество чертежей, наладочных операций, технологических операций, активных клиентов, специальных пожеланий заказчиков и пр.).

Стандартные процедуры расчета затрат по процессам отсутствуют. Более того, бизнес-процессы необходимо вычленять с учетом специфики предприятия, т. к. их главные отличительные признаки разнообразны. Однако, исходя из анализа литературных источников, можно выделить следующие этапы последовательности основных действий в рамках расчета затрат по процессам [4–6]:

– выделение и описание основных бизнес-процессов на предприятии (разработка нового продукта, варианта конструкции, закупка составляющих производства продукта, работ, услуг, производство, управление, реализация и пр.). Вычленение отдельных бизнес-процессов дает возможность провести анализ деятельности. Цель анализа — четкое определение содержательно завершенных исполнительских процессов (главных и частичных) в каждом бизнес-процессе, а также содержания работы и рабочих процессов на местах возникновения затрат, подлежащих изучению, и факторов возникновения затрат;

– формирование центров затрат для каждого выделенного бизнес-процесса (рабочее место, участок, цех, производство, отдел);

– выделение главных процессов в каждом бизнес-процессе, например, при разработке нового продукта в центре формирования затрат — конструкторском отделе — выделяются следующие основные процессы: планирование, разработка концепции, проектирование, разработка продукта; при реализации готовой продукции можно выделить следующие основные процессы: оформление заказа, клиентское обслуживание, поиск клиентов;

– в каждом основном процессе вычленение частичных процессов. Например, для планирования разработки нового продукта можно предусмотреть следующие частичные процессы: поиск продукта в базах данных; изучение конкурентов и рынка. Для формирования заказа при реализации продукции можно предусмотреть следующие частичные процессы: телефонные переговоры с клиентом, обработка заявки, оформление документов, выписка счета, отгрузка, поступление денежных средств на расчетный счет, в кассу предприятия;

– выявление факторов возникновения накладных затрат и производительности процесса. Например, при калькуляции продукции с учетом затрат по процессам учитывается размер заказа. Заказ — это первопричина возникновения затрат. Накладные затраты на процедуры, которые необходимо выполнить для оформления заказа, учитываются при расчете общих затрат по процессам, например, в зависимости от количества заказанных единиц продукта (количество единиц продукта в данном случае определяет размер заказа). Поэтому себестоимость единицы продукции выше, чем себестоимость двух единиц;

– выявление фактических показателей по местам возникновения затрат (производительность, производственная мощность, время работы оборудования и работника, почасовые нормативы для персонала и оборудования и пр.);

– разделение процессов на создающие и не создающие стоимость;

– определение носителя затрат для распределения затрат, собранных по каждому виду деятельности. Носитель затрат представляет собой некоторый процесс (операцию), который приводит к появлению затрат соответствующего вида. Носитель затрат может быть описан и с помощью определенного количественного показателя. Например, для конструкторского отдела это могут быть узлы, детали, чертежи; для отдела снабжения — количество

оформленных заказов (договоров) на продажу; для бухгалтерии — количество обработанных платежных документов (счетов); для производственных участков — машино-часы работы оборудования; для отдела управления — количество сотрудников и пр.;

– расчет фактических затрат по бизнес-процессам (местам возникновения затрат) в денежных единицах с выделением прямых и косвенных (накладных) затрат. Прямые затраты — это все затраты, которые возникают в связи с отдельными калькулируемыми объектами (такими, например, носителями затрат, как конечные продукты, места возникновения затрат) и могут быть отнесены непосредственно на них (производственные материалы, зарплата с от-

числениями основных производственных рабочих). Косвенные (накладные) затраты представляют собой все виды затрат, которые возникают совместно для многих калькулируемых объектов. Их можно причислить к местам возникновения затрат и тем самым к продуктам только с помощью базы распределения при расчете затрат (ставок носителей затрат);

– расчет ставок носителей затрат для бизнес-процессов (ставки затрат процесса). Данный показатель можно расчлнить путем деления затрат на процесс (места возникновения затрат) количество носителей затрат или путем умножения времени, необходимого на процесс, на ставку расчета. С помощью полученной ставки затрат процесса и данных по но-

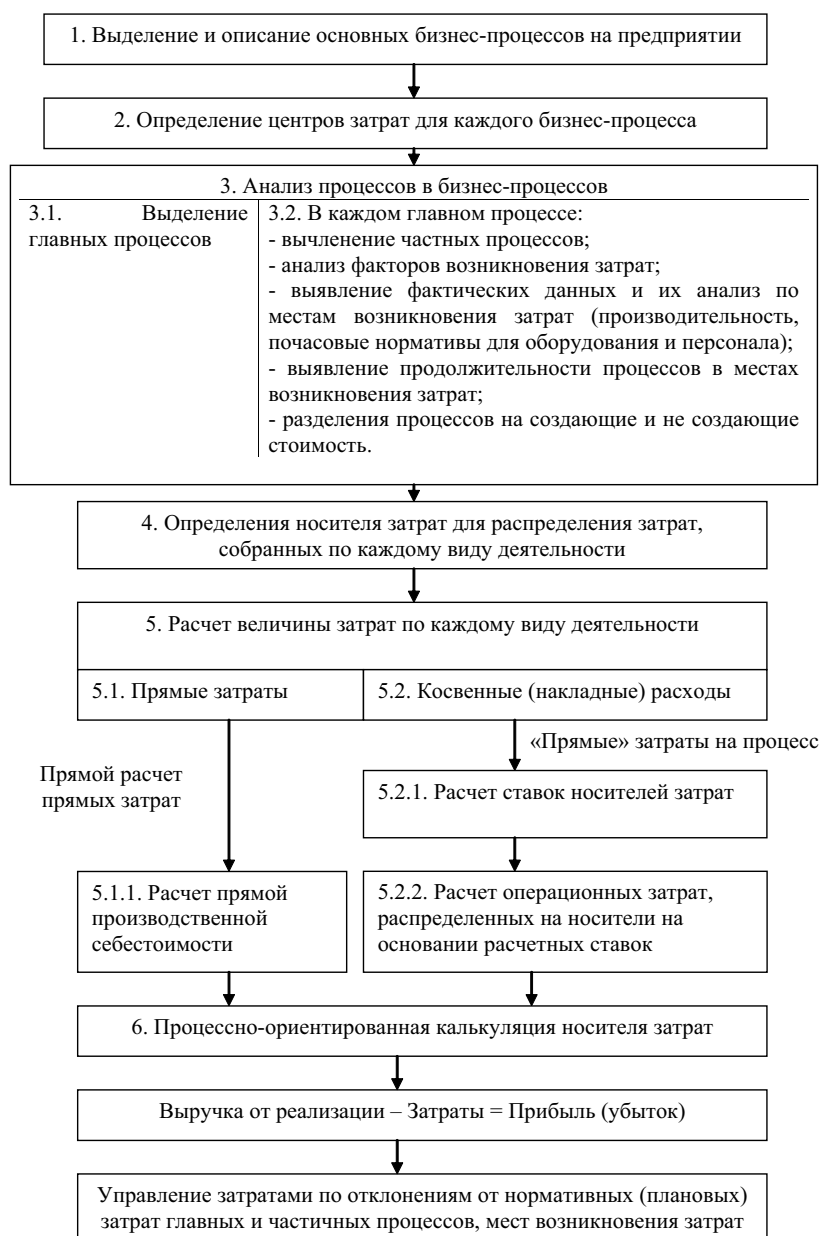


Рис. 1. Порядок расчета затрат и финансового результата по процессам

сителям затрат можно оценить затраты на каждый частичный процесс. Сумма затрат на частичные процессы представляет собой затраты на главные процессы.

Таким образом, рассмотренный порядок расчета затрат по процессам дает возможность рассчитать процессно-ориентированную калькуляцию продукции, включающую расчет прямой производственной себестоимости и расчет операционных затрат, распределенных на основании рассчитанных ставок носителей затрат. Имея данные по выручке от реализации продукции, можно определить финансовый результат по бизнес-процессам и в целом по предприятию. Исходя из вышерассмотренного, можно представить порядок расчета затрат и финансового результата по процессам по схеме, представленной на рис. 1. Результаты расчетов позволяют проанализировать стоимость соответствующих бизнес-процессов (главных процессов), а также долю общих затрат на осуществление бизнес-процессов, приходящуюся на конкретный вид продукции. Это дает возможность использовать информацию для управления экономической эффективностью через выявление неэкономичности функционирования участков, где возникают накладные затраты.

Подготовка и порядок расчета затрат по процессам обеспечивают действенный механизм управления затратами, поскольку показывают четкую взаимосвязь причин (факторов, источников) затрат с возникновением затрат.

Такой подход дает возможность осуществлять контроль затрат через контроль деятельности их вызывающей, управлять ими с целью их оптимизации на основе бизнес-процессов их вызывающих, составлять более точные бюджеты затрат и использовать их в оценке стоимости бизнес-процессов и предприятия в целом.

Литература

1. Управленческий учет: пер. с англ. /Аткинсон, А. Энтони, Банкер, Д. Раджив, Каплан, С. Роберт, Янг, С. Марк. — М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. — 878 с.
2. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. — М.: Омега-Л, 2005. — 576 с.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: пер. с англ. / под ред. С. А. Табалиной. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 560 с.
4. Варнеке Х. Расчет затрат для инженеров: пер. в нем. / Ханс Варнеке, Ханс-Йорг Буллингер, Рольф Хихерт, Арно Фегеле. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. — 307 с.
5. Лебедев П. В. Методика процессно-операционного калькулирования // Контролинг. — 2003. — № 5. — С. 60–65.
6. Шим Джей К. Методы управления себестоимостью и анализ затрат: пер. с англ. / К. Джей Шим, Г. Джозел Сигал. — М.: Филинь, 2002.

Поступила в редакцию

4 ноября 2008 г.



Галина Ивановна Сычева — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика и управление предприятием» ЮРГТУ (НПИ).

Автор более 80 работ по проблемам управленческого учета, финансового менеджмента, анализа хозяйственной деятельности, оценки бизнеса.

346428 г. Новочеркасск, ул. Просвещения, 132
Тел./факс: (8635) 25-51-54, e-mail: sitchev@mail.ru

Galina Ivanovna Sycheva — Ph.D., candidate of economics, doцент of «Economics and enterprise management» department of SRSTU (NPI).

Author of more than 80 works in management's accounting, financial management, economic activities' analyzing and business valuation.

Prosveshcheniya st. 132, 346428, Novocherkassk, Rostov reg., Russia