

Евдокимов Н.А.
e-mail: kolya@caravan.ru

Управление эффективностью бизнес-процессов на основе функционального менеджмента и функциональной калькуляции затрат

Современная конкурентная среда диктует предприятиям новые условия и новые требования к менеджменту. В борьбе за клиентов и инвесторов, российские предприятия вынуждены соревноваться в эффективности как со своими российскими коллегами, так и зачастую более сильными зарубежными конкурентами. С вступлением России в ВТО российские предприятия столкнутся со значительным конкурентным давлением – особенно в сферах обслуживания, в т.ч. в банковской и страховой.

В сложившихся условиях предприятия обязаны научиться принимать обоснованные и правильные стратегические решения, они должны быть эффективными в каждом из выполняемых на них бизнес-процессов. В связи с этим повышаются требования к информации, выдаваемой системами управленческого учета. В первую очередь это относится к информации о затратах на предприятии. Работа современного предприятия является не только непосредственно производственным процессом, а включает в себя такие виды деятельности как маркетинг, обслуживание потребителей, разработка продукта, технологические исследования, управление качеством и др. В структуре затрат предприятий начинают преобладать косвенные, а не прямые затраты.

Традиционные системы калькуляции затрат не располагают эффективными инструментами по управлению этими видами деятельности и связанными с ними затратами. При расчете себестоимости продукции упрощенные способы распределения накладных расходов на основе снижающейся базы прямых затрат увеличивают риск и стоимость ошибок в результате принятия предприятием неправильных решений в области производства и ценообразования.

Сейчас, благодаря современным информационным технологиям, позволяющим значительно снизить затраты на обработку информации, на первый план выходят новые, более совершенные инструменты учета и управления затратами – технологии, основанные на Activity Based Costing (ABC) – т.е. на функциональной калькуляции затрат. В данные технологии входят: 1) собственно функциональная калькуляция затрат (или калькуляция затрат на основе видов деятельности), 2) функциональное управление

(или управление на основе видов деятельности) и 3) бюджетирование на основе видов деятельности. Они позволяют удовлетворить спрос менеджмента на более точную информацию о себестоимости продукции и экономической эффективности выполняемых бизнес-процессов.

Для современного предприятия использование такой системы управленческого учета, позволяющего комплексно управлять эффективностью процессов, является путем к снижению затрат, улучшению финансового результата и повышению конкурентоспособности. Использование ABC систем является одним из определяющих факторов эффективности управленческих систем для:

- 1) предприятий или подразделений холдингов в сфере услуг (финансы, страхование);
- 2) для предприятий, производящих не однородную продукцию;
- 3) а также для всех предприятий, которые хотят управлять эффективностью или сдерживать затраты основных (производство, продажи и маркетинг) и вспомогательных (HR, IT, администрирование) бизнес-процессов.

За рубежом среди крупных обслуживающих и финансовых организаций (банки, страховые компании) более 50% уже внедрили функциональные системы. В данных условиях недопустимо отставание аналогичных российских предприятий в области технологий управленческого учета и менеджмента.

В то время, как теоретические разработки публикуются в научных работах зарубежных и российских ученых, практические технологии чаще всего являются закрытой и коммерческой информацией, принадлежащей отдельным консалтинговым компаниям. В российской литературе технологии ABC представлены как достаточно многообещающие, однако мало внимания уделено методологии их применения.

ABC система, используемая на предприятии, предоставляет менеджменту информацию для подготовки управленческих решений в областях 1) ценообразования и производственной политики, и 2) управления эффективностью процессов предприятия.

В отношении решений в области ценообразования ABC система используется для следующих целей: 1) выбор цены продукта и стратегическое позиционирование, 2) определение набора выпускаемых продуктов, 3) ценообразование продуктов, обладающих особыми характеристиками (комплектация, размер партии и др.). Один из значимых инструментов ABC системы в подготовке данных решений – иерархический анализ затрат и рентабельности.

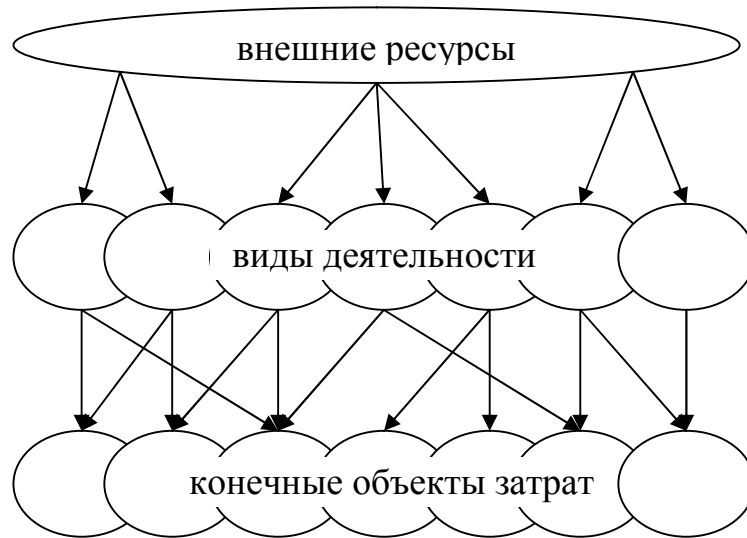
В отношении управления процессами ABC система предлагает менеджменту информацию об эффективности процессов, дает возможность проводить бенчмаркинг или эталонное тестирование процессов. Замеченная низкая экономическая эффективность процесса или наличие неиспользуемых мощностей могут подтолкнуть менеджмент к конкретным управленческим решениям, среди которых: корректировка мощности и затрат процесса, аутсорсинг и инсорсинг подразделений и процессов, реинжиниринг или улучшение процесса.

Особенность метода Activity Based Costing (ABC) выражена в его названии в понятии Activity, т.е. в русскоязычной терминологии – «вид деятельности», «действие», «операция», или популярное сегодня понятие «бизнес-процесс». Деятельность предприятия согласно методу ABC разбивается на множество видов деятельности или бизнес-процессов. Соответственно, и затраты предприятия представляют собой уже не «черный ящик», а затраты на отдельные бизнес-процессы, каждый из которых имеет свой полезный «выход». Конечно же, виды деятельности или бизнес-процессы имеют различную целевую направленность: некоторые связаны с производством продукции или услуг, другие – с разработками и маркетингом, или – с обслуживанием потребителей. ABC метод позволяет рассчитывать себестоимость соответственно как конечной продукции, так и клиентов предприятия.

Для определения себестоимости ABC метод должен соотнести затраты предприятия с объектами себестоимости. Для распределения затрат существует всего три подхода: 1) прямое отслеживание затрат, 2) условное распределение, 3) распределение на основе причинно-следственных связей. В связи с тем, что распределять приходится чаще всего косвенные затраты, метод прямого отслеживания затрат является экономически не оправданным – каждому сотруднику организации пришлось бы «приставить» по экономисту с секундомером и листком учета рабочего времени. Условное распределение, используемое в традиционных системах расчета себестоимости, значительно искажает себестоимость продукции относительно ее реального значения. Использование причинно-следственных связей является оптимальным способом отнесения затрат по соотношению качества информации к затратам на ее получение.

ABC метод при отнесении затрат использует именно причинно-следственные связи: между затратами, бизнес-процессами и объектами себестоимости. Бизнес-процессы являются потребителями внешних ресурсов, вызывая таким образом затраты. Объекты себестоимости являются потребителями бизнес-процессов. В долгосрочном

периоде, чем больше потребляются бизнес-процессы, а значит чем больше их рабочая мощность, тем больший спрос они предъявляют на внешние ресурсы. Графически причинно-следственную связь между затратами и объектами себестоимости можно показать следующим образом. Как уже говорилось, центральное и связующее место в этой ABC модели занимает понятие «вида деятельности» или бизнес-процесса:



Как мы видим, каждый объект себестоимости может является потребителем нескольких видов деятельности или бизнес-процессов. ABC метод расчета себестоимости предполагает двухэтапное отнесение затрат: 1) сначала затраты переносятся на виды деятельности или бизнес-процессы, 2) затем, пропорционально потреблению бизнес-процессов, переносятся на объекты себестоимости.

Количественный измеритель потребления бизнес-процесса объектом себестоимости в терминологии ABC называется Activity Cost Driver – в российской же терминологии он называется как:

- 1) драйвер затрат (транслитерация «driver», используют О. Каверина, В.Ивлев),
- 2) носитель затрат (используют О. Николаева, О. Алексеева),
- 3) фактор затрат (перевод В.Н.Егоровой К.Друри).

Драйвером затрат может быть любой объект, идентифицирующий потребление бизнес-процесса. Например:

- 1) документ (заказ, счет, письмо, договор, акт и т.п.),
- 2) операция (наладка оборудования, звонок по телефону, перемещение товара),
- 3) час или минута рабочего времени сотрудника
- 4) и многое другое.

Дальнейшее распределение затрат на осуществление вида деятельности будет использовать понятие драйвера затрат в качестве измерителя базы распределения. В качестве базы распределения в ABC модели используется практическая мощность вида деятельности. Величина затрат, привязываемая к каждой единице драйвера затрат определяется как «activity cost driver rate» - или ставка драйвера затрат:

$$\text{Ставка драйвера затрат} = \frac{\text{Затраты на вид деятельности}}{\text{Практическая мощность}}$$

Тогда величина затрат, отнесенный на данный объект будет являться суммой затрат, потребленных им от каждого вида деятельности пропорционально значениям драйверов затрат. Введем обозначения:

O_i – величина затрат (или себестоимость) конечного объекта затрат с номером i .

$D_{i,j}$ – величина драйвера затрат, отражающая потребление объектом i вида деятельности j .

R_j – ставка драйвера затрат вида деятельности j .

Тогда величина себестоимости рассчитывается следующим образом:

$$O_j = \sum D_{i,j} * R_j .$$

Результат расчета себестоимости методом ABC будет значительно отличаться от аналогичного результата при традиционном методе расчета не только по своему значению, но и по форме. Традиционная система расчета себестоимости предполагает возможным отнесение всех затрат на себестоимость единицы продукции. ABC метод в отличие от традиционного отказывается от условного распределения и усреднения себестоимости – ведь это может привести к принятию неверных управленческих решений. Вместо этого себестоимость аккумулируется на иерархически-структурированных объектах себестоимости. Причина этому следующая: далеко не все виды деятельности (даже по направлению «производство») связаны с конкретной единицей продукции. Использование конкретного бизнес-процесса может быть связано с количеством производственных партий, видов изделий или наборов комплектаций и т.п.

Структура объектов себестоимости, на которых аккумулируются затраты, во многом связана со структурой видов деятельности предприятия:



Ведь если какой-либо бизнес-процесс осуществляется относительно определенного вида продукта, например его разработка и маркетинг – то и затраты целесообразно аккумулировать на уровне данного продукта.

Виды деятельности по направлению производства включают в себя виды деятельности на уровнях: 1) единицы продукции, 2) производственной партии, 3) вида продукции, 4) бренда или товарной серии.

Аналогичная иерархия видов деятельности может существовать и в других направлениях работы предприятия.

Традиционный подход расчета себестоимости «сверху вниз», заключающийся в переносе затрат на нижний иерархический уровень – на уровень единицы продукции, может привести к получению экономически не интерпретируемой информации. Очевидно например, что при распределении всех затрат на уровне производственной партии на отдельные единицы продукции путем деления затрат на количество единиц получится усредненное значение себестоимости – «средняя температура по больнице». Затраты на уровне производственной партии имеет смысл переносить на единицы продукции только в рамках каждой партии в отдельности – тогда удастся избежать искажений. Однако и это распределение будет условным – ведь единицы продукции не имеют ни какого отношения к затратам на производство партии, в которой они оказались.

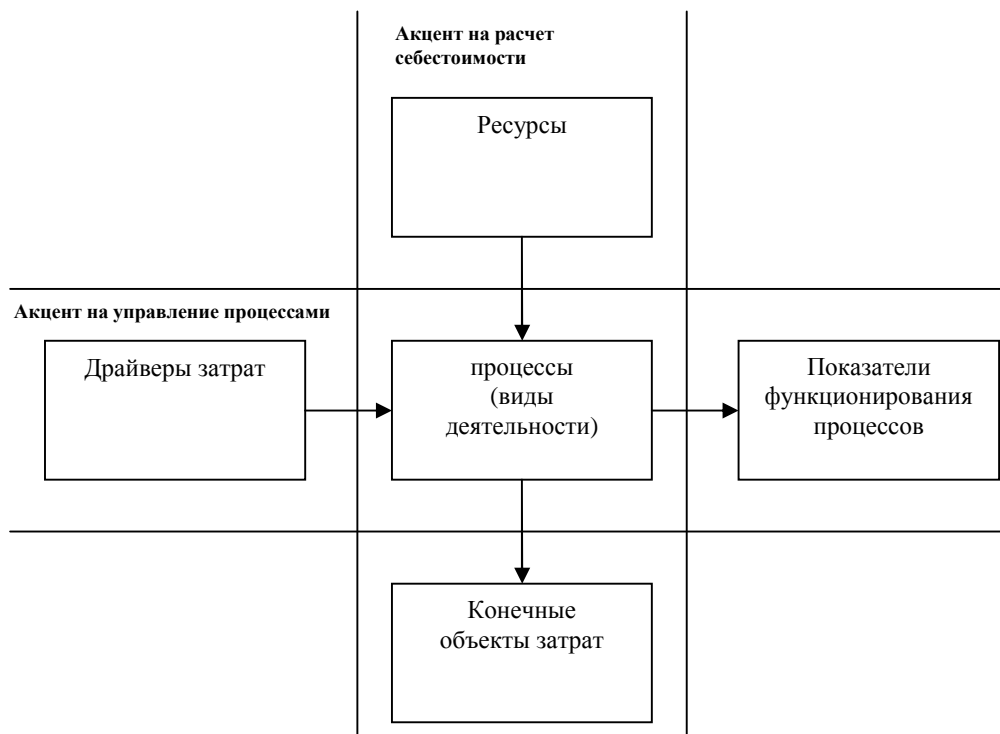
Наиболее целесообразным является подход расчета себестоимости «снизу-вверх»: начиная с себестоимости единиц продукции, затем себестоимость каждой партии продукции, затем себестоимость всей продукции определенного вида и т.д. Рассчитанную себестоимость можно сопоставлять с доходом, полученным от соответствующего объекта себестоимости. Например, себестоимость каждой партии можно сопоставлять с доходом от реализации данной партии – тогда расчетным способом можно будет получить рентабельность производства и продажи данной партии – численную характеристику экономической эффективности данной операции. Отрицательное значение рентабельности должно привлечь внимание менеджмента и поставить вопрос о продолжении определенного производственного направления. Поуровневый подход к такому сопоставлению затрат и доходов представляется собой иерархический анализ рентабельности, предложенный Р.Капланом¹ в 1990 году.

Сложность анализа полученной себестоимости во многом вызывается многомерностью производственных и торговых операций предприятия: множество видов продукции, различные размеры производственных партий, многономенклатурные заказы от различных потребителей. В каждом из названных измерений предприятие должно сформулировать свою производственную и маркетинговую политику. ABC метод помогает менеджменту собрать и структурировать необходимую для анализа информацию. Однако на продвинутом расчете себестоимости возможности ABC метода не заканчиваются.

Благодаря тому, что ABC использует причинно-следственные связи для распределения затрат, представляется возможным аккумулировать затраты на различных этапах цепочки причинно-следственной связи. Ведь еще до расчета себестоимости продукции и клиентов мы имеем информацию о стоимости каждого вида деятельности. Набор параметров, включающий в себя затраты на вид деятельности, его практическую мощность и использование его объектами себестоимости, дает возможность оценивать и управлять экономической эффективностью данного вида деятельности. На основе этой информации менеджмент может принимать решения о регулировке затрат и мощности процесса, аутсорсинге и инсорсинге подразделений и процессов, выбирать процессы для реинжиниринга и улучшения.

¹ Kaplan R.S. (1990) Contribution margin analysis: no longer relevant/Strategic cost management: the new paradigm. Journal of Management Accounting Research (USA), Fall. 2-15

Таким образом, функциональная система учета (ABC) может использоваться для двух различных направлений управления предприятием:



Одно из приоритетных направлений развития ABC систем – это их тиражирование для измерения эффективности похожих процессов в одинаковых предприятиях холдинговых компаний. Наилучшие показатели конкретного подразделения (завода, предприятия оптовой торговли, магазина, регионального филиала) в конкретном бизнес-процессе являются идентификаторами наилучшего опыта по организации данного бизнес-процесса. Наилучший опыт может быть использован для внедрения во всех подразделениях холдинга и установлении нормативов эффективности.