



Оглавление

Введение

Раздел №1

Правила перевода предприятий с устаревших принципов организационно - управленческих структур организации производства и реализации продукции, пригодных для « массового производства» на принцип организационно – управленческой структуры, соответствующей «системам бережливого предприятия» LMS(Lean Manufacturing Systems) с использованием операционно-ориентированного метода учета затрат ABC.

Вопросы

- 1.1. Основные отличия структуры затрат при производстве и реализации продукции организационно – управленческих структур «массового» и «бережливого производства».
- 1.2. Основные концепции перевода организационно – управленческих структур с «массового» на «бережливое производство».
- 1.3. Основные задачи операционно – ориентированного менеджмента ABM в системе ABC (операционно – ориентированного метода учета затрат). Метод целевого учета

затрат, как основной инструмент дифференцированного менеджмента для оптимального использования ресурсов при производстве и реализации продукции.

1.4. 2- а основных направления операционно-ориентированного менеджмента *ABM* в системе дифференцированного управления используемых ресурсов при производстве и реализации продукции (услуги).

Раздел №2

Основные этапы реализации на предприятии концепции операционно-ориентированного метода учета затрат ABC.

Вопросы

- 2.1. Этап №1 *«Производственного операционно-ориентированного менеджмента по оценке стоимости расхода ресурсов на производство единицы продукции в партии ассортимента продукции».*
- 2.2. Этап №2 Торгово-ориентированного стратегического менеджмента по оценке стоимости используемых предприятием ресурсов, затрачиваемых на мероприятия по продаже единицы ассортимента продукции основным заказчикам предприятия.
- 2.3. 3 –ий заключительный этап оценки стоимости используемых предприятием ресурсов для производства и реализации продукции с помощью операционно-ориентированного *метода учета затрат ABC.*

Раздел №3

Значение операционно – ориентированного метода учета затрат системы *ABC* для разработки системы сбалансированных показателей *BSC* и операционной стратегии с целью повышения конкурентоспособности предприятия.

Вопросы

- 3.1. Система сбалансированных показателей.
- 3.2. Кадры. (операции).
- 3.3. Процессы.
- 3.4. Клиенты, продукты.
- 3.4.1. Продукты.
- 3.4.2. Клиенты.
- 3.5. Финансы.
- 3.5.1. Четыре основные уровня финансово – экономического развития предприятия, которые характеризуют эффективность финансово – хозяйственной деятельности.
- 3.5.2. Основные стратегии развития предприятия: производственно – ориентированная и стоимостно – ориентированная стратегии.
- 3.5.3. Показатели роста стоимости бизнеса компании.
- 3.5.4. Общие показатели фактической оценки уровня финансово – экономического развития предприятия для постановки финансовых и стратегических целей.

Раздел №4

Дифференцированный метод учета затрат, как основной инструмент внедрения и эффективной работы «бережливых производственных систем».

Вопросы

- 4.1. Вопросы, решаемые с помощью дифференцированного метода учета затрат ABC.
- 4.2. Операционно-ориентированный менеджмент *ABM*, как фундамент операционно-ориентированного метода учета затрат ABC при реализации основной концепции кайдзен в системе бережливого производства.

4.3. **Операционно – ориентированный менеджмент АВМ, его роль и значение в постоянном совершенствовании производственных процессов с целью снижения затрат; повышения прибыльности, производительности, конкурентоспособности.**

Раздел №5

Система дифференцированного учета затрат *ABC*, как основной инструмент определения количественно – качественных показателей оценки эффективности реализации концепции *кайдзен* при внедрении на предприятии «бережливой производственной системы *LPS*» с целью повышения его конкурентоспособности.

Вопросы

5.1. **Требования, предъявляемые новыми философиями организации производственных систем *TQM* и *LPS* к методам учета затрат при постановке бюджетирования, управленческого учета, контроллинга.**

5.2. **Основные преимущества дифференцированного метода учета затрат для эффективного принятия управленческих решений.**

5.2.1. **Непригодность существующих форм финансовой отчетности и методов учета затрат для повышения конкурентоспособности предприятий.**

5.2.2. **Основные отличия и преимущества дифференцированного метода учета затрат.**

5.2.3. **Основные отличия учета затрат по методу *GPC* (по центрам финансовой ответственности) и дифференцированного метода *ABC* (по видам деятельности и их операциям).**

5.2.4. **Внутренние и внешние проблемы предприятия, решаемые с помощью системы *ABC*. Комплексное применение методов *операционно-ориентированного менеджмента АВМ*, состоящего из *операционного* и *стратегического* дифференцированного менеджмента.**

5.2.5. **Операционный дифференцированный менеджмент по оценке и анализу фактической стоимости ресурсов предприятия, при выполнении операций по созданию добавленной стоимости в изделии в процессе производства конечной продукции для внешнего потребителя. Определение фактической себестоимости производства готовой продукции.**

5.2.6. **Стратегический дифференцированный менеджмент системы *ABC* по оценке и анализу прибыльности продаж партий ассортимента выпускаемой продукции. Оценка фактической себестоимости ресурсов предприятия при проведении мероприятий по *SMDA* (продажи, маркетинг, дистрибуция, администрирование) при реализации партии ассортимента продукции. Оценка стоимости мероприятий *SMDA* и определение их доли в общей себестоимости единицы продукции.**

Раздел №6

Структурная схема системы дифференцированного метода учета затрат *ABC*, основанная на распределении расходов стоимости производственных ресурсов по операциям в соответствии с факторами затрат, необходимых видов деятельности для эффективного функционирования производственной системы предприятия.

Вопросы

6.1. **Основные требования предъявляемые дифференцированным методам учета затрат *ABC* к менеджерам и их переориентация с функционального управления на операционно-ориентированный менеджмент *ABM*.**

- 6.2. Два основных требования, предъявляемые системой *ABC* к операционно-ориентированному менеджменту *ABM* (правила менеджмента гемба), вытекающие из системы и концепции кайдзен.
- 6.3. Пять основных правил для операционно-ориентированного менеджмента (золотые правила *менеджмента гемба*)
- 6.4. Две основные концепции операционно-ориентированного менеджмента *ABM* в системе *ABC*.
- 6.5. Система операционно-ориентированного менеджмента *ABM*.
- 6.6. Структурная схема системы дифференцированного метода учета затрат *ABC*, основанная на внедрении двух компонентов (*операционного и стратегического*) операционно – ориентированного менеджмента *ABM* и их место в системе.
- 6.7. Основные требования, методы и инструменты необходимые для реализации концепции кайдзен. Операционно-ориентированный менеджмент *ABM*, как основной инструмент реализации концепции *непрерывного совершенствования мероприятий и производственных процессов*, построенных на основании определенных видов деятельности производственной системы, необходимых для производства и реализации продукции (услуги) предприятия.
- 6.8. Основные три правила необходимые для реализации концепции кайдзен на предприятии, необходимые для повышения его конкурентоспособности и прибыльности.

Раздел №7

Комплексное, практическое применение *операционно – ориентированной системы ABC* при постановке дифференцированного метода учета затрат и реализации концепции кайдзен при внедрении философии *TQM* (*тотального повышения качества*) или «бережливой производственной системы» по методу *Lean LPS/TPS – кайдзен, бенчмаркинг*.

Вопросы

- 7.1. Основные этапы внедрения системы *ABC*. Очередность, методы и инструменты постановки системы *ABC* на предприятии.
- 7.2. Четыре основных этапа внедрения системы *ABC* (операционно-ориентированного метода учета затрат *ABC* с учетом операционно-ориентированного менеджмента *ABM*).

Раздел №8

Практика комплексного применения инструмента дифференцированного метода учета затрат (системы *ABC*), при разработке и реализации проекта по переводу предприятия на «бережливую производственную систему».

Вопросы

8.1. Этап №1. Стабилизация.

- 8.2. Иерархия затрат основных видов деятельности предприятия.
- 8.3. Основные этапы дифференцированного метода учета затрат.
- 8.4. Предварительный этап *операционного менеджмента ABM* на этапе стабилизации.
- 8.5. Количественно – качественные показатели дифференцированного учета затрат в системе *ABC* на предварительном этапе стабилизации.
- 8.5.1. Оценка стоимости используемых ресурсов.

- 8.5.2. Определение и документация основных видов деятельности с участием сотрудников предприятия.
- 8.6. Ранжирование по затратам не эффективных операций и определение перечня первоочередных операций, усовершенствование которых даст максимальный экономический эффект для предприятия.
- 8.6.1. Основные мероприятия по *ранжированию* операций и процессов в системе бережливого производства.
- 8.6.2. Мероприятия по *ранжированию*, проводимые в объеме системы ABC.
- 8.6.3. Значение проведения подготовительных мероприятий по оценки фактических количественно – качественных показателей операций и процессов для снижения затрат и повышения прибыльности предприятия.
- 8.6.4. Затраты ресурсов предприятия на серийные операции.
- 8.6.5. Способы классификации и оценки серийных операций.
- 8.6.6. Задачи стратегического дифференцированного менеджмента по дифференцированному учету затрат при реализации продукции и отнесение их на конкретные ассортименты и клиентов путем сегментации и дифференциации по прибыльности.
- 8.6.7. Результат стратегического операционно-ориентированного менеджмента.
- 8.6.8. Заключительный этап стабилизации. Оценка полной себестоимости производства и реализации продукции.
- 8.6.9. *Бюджетирование* затрат ресурсов предприятия на основании оценки стоимости используемых ресурсов по видам деятельности с *помощью операционно – ориентированного менеджмента системы ABC*.
- 8.6.10. Вертикальный анализ результатов финансово – хозяйственной деятельности основных подразделений и предприятия, а так же анализ показателя экономической добавленной стоимости *EVA* подразделений и предприятия за отчетный период.
- 8.6.11. Метод *CVP – анализа* для расчета *нормативных показателей* для каждой производственной линии, обеспечивающих платежеспособность предприятия в отчетном периоде по фактически используемым ресурсам.

Раздел №9

Значение комплексной реализации проекта по постановке системы дифференцированного учета затрат ABC и показателя добавленной экономической стоимости EVA для оценки эффективности используемого капитала при поэтапной реализации проекта по переводу предприятия на «систему бережливого производства».

Вопросы

- 9.1. *Значение системы ABC, как инструмента оценки эффективности используемых ресурсов и разработки комплекса мероприятий по сокращению затрат и повышению производительности в системе «бережливого предприятия».*
- 9.2. *Значение показателя EVA, как инструмента оценки эффективности финансово – хозяйственной деятельности предприятия.*

Раздел №10

Этап №2 Создания потока единичных изделий по производству ценности в продукции и методы оценки этой ценности.

Вопросы

- 10.1. *Создание потока единичных изделий по производству ценности в конечной продукции для потребителя.*
- 10.2. *Создание потока оценки стоимости ресурсов в операциях по всей замкнутой цепочке прохождения заказа в производственной системе предприятия. (От получения заказа, до производства и реализации готовой продукции заказчику).*

Введение.

Основная цель этой работы заключается в аккумуляровании комплекса передовых методов, концепций и инструментов для эффективной реализации проектов по внедрению «бережливых производственных систем» на предприятиях различных отраслей промышленности и сферы услуг. Главной целью внедрения «бережливой производственной системы» на предприятии является практическое применение самых передовых и адаптированных технологий к реальным условиям с целью повышения конкурентоспособности предприятия, которые должны быть выражены как количественными, так и качественными показателями. Основным смыслом внедрения этих инструментов и методов заключается в снижении 8 – ми основных видов потерь, влияющих на качество и себестоимость продукции. К таким методам можно отнести:

- - внедрение концепции TQM – ROO («тотальное повышение качества», причем не только продукции или услуги, но и менеджмента, а также получения «прибыли с качества»),
- - внедрение концепции TPM («тотальное обслуживание оборудования», в котором задействованы не только бригады слесарей – по ремонту и обслуживанию, но и сами операторы, а также менеджеры нижнего уровня),
- - перевод предприятия на «бережливую производственную систему», главным отличием которого от «массового производства» является использование меньших ресурсов при производстве тех же объемов продукции, но в большем ассортименте, лучшие удовлетворяющих потребности потребителей, как по качеству, так и по цене.

В то же время внедрение передовых методов повышения эффективности финансово – хозяйственной деятельности предприятий с целью повышения их конкурентоспособности невозможно без внедрения передовых методов учета, планирования, контроля и анализа, используемых предприятиями при производстве продукции или услуги ресурсов. Для оценки эффективности используемых ресурсов, а также повышения эффективности принятия управленческих решений на базе количественно – качественных показателей предприятия внедряют системы, обеспечивающие принятие оптимальных решений. К таким системам относятся:

- - система сбалансированных показателей ССП (BSC),
- - бюджетирование,
- - управленческий учет,
- - контроллинг.

В свою очередь качество создаваемых систем учета затрат, основной целью которых является своевременное обеспечение руководителей различных уровней управления максимально точными и необходимыми показателями для принятия эффективных управленческих решений зависит от методов калькулирования затрат. К сожалению, на практике, многие методы калькулирования затрат, в том числе популярный метод директ – костинг, не дают точной информации о месте возникновения затрат, поэтому многие затраты некорректно относятся на себестоимость продукции, искажая фактические данные об используемых при производстве продукции (услуги) ресурсах. Тем более не дают данных о производительности труда операционистов, задействованных в производстве конкретной продукции или услуги. Это в свою очередь препятствует эффективному внедрению основных концепций «бережливого производства», таких как:

- - кайдзен,
- - канбан,
- - <точно во время> (JIT).
- - P – D – C – A | S – D – C – A,
- - выравнивания (хейдзунка) и балансировка производственных линий,

- - *пр.*

Для решения этих проблем с целью более эффективного практического применения вышеперечисленных методов повышения конкурентоспособности предприятий рассмотрим возможность использования *системы дифференцированного метода учета затрат ABC* (операционно-ориентированный метод учета затрат – *Activity Based Cost System*), которая позволяет более **точно не только калькулировать себестоимость** продукции, но и **оценивать производительность используемых ресурсов**. В то же время **применение метода ABC** предполагает внедрение на предприятии *операционно-ориентированного менеджмента ABM* (Activity – Based Management). **Основное отличие дифференцированного метода учета затрат от ранее используемых методов заключается не в том, как распределить затраты, а на что предприятие тратит деньги.** Такой подход учета затрат так же как и создание «системы бережливого производства» **требует нового образа мышления**. Новый образ мышления при учете затрат и калькулировании себестоимости продукции заключается в *классификации себестоимости ресурсов*, используемых предприятием при создании ценности в потоке единичных изделий для конечного потребителя в зависимости от выполняемых операций в этом потоке. *Факторы себестоимости ресурсов* собирают воедино *затраты производственной системы* и распределяют их между *операциями*, выполняемыми этими ресурсами в *потоке создания ценности продукции*. **Коренным отличием системы ABC от ранее известных методов учета затрат заключается не в том как распределить стоимость ресурсов** в процессе подготовки финансовой отчетности и управления затратами подразделений, а **дать ответ на ряд новых вопросов, таких как:**

1. **Какие функции выполняют ресурсы предприятия?**
2. **Какова себестоимость организационных мероприятий и производственных процессов.**
3. **Зачем организации нужны мероприятия и производственные процессы.**
4. **Какой объем деятельности каждого вида необходим для производства товаров, услуг и обслуживания клиентов.**

Основной задачей создания дифференцированной системы ABC является **создание такой финансово - экономической модели предприятия, которая отвечала бы на эти вопросы**. В то же время грамотно созданная *модель ABC* должна являться *экономической картой показателей организационных затрат и прибыльности*, созданной на основании *видов деятельности предприятия*. Отличие операционно – ориентированного менеджмента *ABM* от других методов управления, также же заключается в:

- - *управление затратами с использованием концепции кайдзен,*
- - *использование метода учета целевых издержек,*
- - *применение нефинансовых показателей для оценки производительности,*
- - *создание концепции псевдоприбыльных центров (метод TPS).*

Основное отличие *метода дифференцированного учета затрат* от других методов заключается в создании системы *эффективного расчета затрат и производительности*.

В основе данного метода лежат две основные концепции:

1. **Точное измерение затрат по видам деятельности,**
2. **Непрерывное снижение затрат за счет использования концепции кайдзен и внедрение понятия псевдоприбыльных центров.**

И наконец, **основной изюминкой дифференцированного метода учета затрат** является то, что он **позволяет превратить любое функциональное подразделение из пассивного подразделения, констатирующего результаты своей деятельности по свершившимся фактам, в подразделение активно влияющее на будущие результаты этой деятельности.**

Фундаментом для перевода созданных на предприятиях систем учета затрат и оценки себестоимости продукции (услуги) для принятия эффективных управленческих решений

по повышению производительности и снижению затрат при использовании ресурсов, таких как: *бюджетирования, управленческого учета и контроллинга* на более эффективный *дифференцированный метод учета издержек* является практическая реализации концепции *ABC* и *ABM*. Наряду с этим необходимо отметить, что без внедрения на предприятии концепции *ABC* и *ABM* перевод любого предприятия на *«бережливую производственную систему»* будет не эффективен.

Раздел №1

1. Основная концепция перевода предприятия с устаревших принципов организационно - управленческих структур организации производства и реализации продукции, пригодных для « массового производства» на принцип организационно – управленческой структуры, соответствующей «системам бережливого предприятия» LMS(Lean Manufacturing Systems) с использованием операционно-ориентированного метода учета затрат ABC.

1.1. Основные отличия структуры затрат при производстве и реализации продукции организационно – управленческих структур «массового» и «бережливого производства».

Для большей наглядности основной идеи перевода предприятий с традиционных организационно – управленческих структур *«массового производства»*, соответствующих устаревшим методам организации производства и реализации продукции, а так же *системам калькулирования себестоимости единицы продукции в партии ассортимента* (по методам *«полных затрат»* или *GPK*). На организационно – управленческую структуру по производству и реализации партий ассортимента выпускаемой продукции, соответствующую передовым методам организации производства и реализации продукции, *«системам бережливого предприятия» LMS* с калькулированием себестоимости единицы продукции с использованием передового *операционно-ориентированного метода учета затрат ABC*. Представим рисунок №1 *Основных отличий структуры стоимости затрат, использования ресурсов предприятия в организационно – управленческой структуре организации производства и реализации продукции «массового» и «бережливого» производства.*

Рис №1 Схема Основных отличий структуры стоимости затрат, использования ресурсов предприятия в организационно – управленческой структуре организации производства и реализации продукции «массового» и «бережливого» производства.



Как видно из приведенного рисунка структура учета затрат ресурсов предприятия при различных методах организации производства и реализации продукции в системах «массового производства» (нижняя часть рисунка) и «бережливого предприятия» (верхняя часть рисунка) существенно отличается друг от друга.

Это отличие связано, прежде всего, с абсолютно разным подходом к:

- - методам **учета затрат и оценки эффективности**, используемых предприятием ресурсов при производстве и реализации продукции «сфокусированных» на оптимальном удовлетворении потребности потребителей,
- - методам **оценки прибыльности** производства и реализации партий **товара**,
- - методам оценки **прибыльности клиентов**,

- - методам *оптимизации операций и процессов* производственной системы, основанной на создании **потока** единичных изделий по производству ценности в продукции для конечного потребителя,
- - методам *повышения производительности* производственных систем по производству и реализации качественной продукции, основанных на соответствии **производственного ритма** производства и реализации продукции **такту** потребительского спроса.

Комплексное применение основных концепций «бережливого производства», разработанной автомобильной корпорацией Тойота *TPS* с системой *операционно-ориентированного метода учета затрат ABC* позволяет создать «систему бережливого предприятия» *LMS*, которая наиболее полно соответствует современным требованиям по повышению конкурентоспособности производства и реализации продукции и предприятия.

1.2. Основные концепции перевода организационно – управленческих структур с «массового» на «бережливое производство».

При разработке и реализации проекта по созданию «системы бережливого предприятия» за основу можно взять такие концепции *гемба кайдзен* как:

- - качество, затраты, поставка *QCD*,
- - структурирование качества по функциям *QFD*, (идентифицируй требования клиента, перецени проект изделия или услуги, оптимизируй разработку, производство, продажу и обслуживание)
- - принцип *Парето 20/80* (20% причин, вызывают 80% проблем предприятия).
- всеобщее повышение качества *TQC* (*выполнение принципа «встроенного качества» на всех последовательных уровнях производства продукции, основная цель которого заключается в максимальном удовлетворении потребностей клиента*). В Японии термин «*всеобщий менеджмент на основе качества*» *TQC*, более популярен, чем термин «*всеобщий контроль качества*» *TQM*.

Кроме того, необходимо воспользоваться **основными четырьмя концепциями «бережливого производства»**, разработанными компанией Тойота, такими как:

1. **Философия** – основной смысл, которой заключается в том, что компания рассматривается как средство для создания ценности в продукции или услуге с целью максимального удовлетворении потребностей сотрудников предприятия, потребителей, общества, партнеров.
2. **Процесс** – основной смысл этой концепции заключается в сосредоточении усилий на достижение не результатов, а на организации эффективных процессов. «Правильный процесс» - дает правильный результат с первого раза. Снижение необоснованных запасов за счет расчета экономически обоснованных показателей *EOQ* и точек возобновления запасов *ROP, FOI* для всех видов сырья и комплектующих, а также внедрение инструмента *5S*, позволяет без особых вложений быстро добиться впечатлительных финансовых результатов.
3. **Сотрудники и партнеры** – основной смысл этой концепции заключается в повышении ценности (особенно при выборе стоимостно – ориентированной стратегии) компании через повышение квалификации, обучения и мотивации сотрудников и партнеров, особенно на стадии проектирования и разработки продукции. Создание *кайдзен – групп*.
4. **Решение проблем** – основной смысл этой концепции заключается в выявлении причинно – следственных факторов возникновения проблем и разработке таких методов выполнения операций и процессов, которые исключают возникновение подобных проблем в дальнейшем за счет стандартизации новых методов. Применение *метода 5M (человек, метод, машина, сырье, измерения)* и *5-ти «золотых правил менеджмента гемба»* (При возникновении проблем: *1. иди в*

гемба, 2. проверь гембуцу, 3. прими временные меры по устранению проблемы, 4. найди и устрани коренную причину, возникновения проблемы, 5. стандартизируй новый метод, для исключения проблемы в дальнейшем).

Из выше сказанного следует вывод.

Основная задача стратегического дифференцированного менеджмента, заключается в идентификации требований потребителя к продукции или услуги с целью максимального его удовлетворения с минимальным использованием ресурсов при производстве и реализации продукции или услуги.

1.3. Основные задачи операционно – ориентированного менеджмента АВМ в системе АВС (операционно – ориентированного метода учета затрат). Метод целевого учета затрат, как основной инструмент дифференцированного менеджмента для оптимального использования ресурсов при производстве и реализации продукции.

Основная задача **операционного дифференцированного менеджмента** заключается в разработке проекта продукции наиболее полно отвечающей потребностям потребителей по цене и качеству с наименьшими затратами на организацию и производство партии продукции. Для выполнения этого требования необходимо руководствоваться **методом целевого учета затрат**.

Метод целевого учета затрат заключается в определении основных затрат на производство и реализацию продукции на стадии проектирования, разработки и планирования производства и реализации продукции.

В основе данного метода лежит простой принцип, которым необходимо руководствоваться при переводе предприятия на «систему бережливого производства», а именно:

1. **Цену продажи единицы продукции определяет рынок Цед.пр.рын.**
2. **Себестоимость продукции определяется путем вычитания желаемой (планируемой) прибыли производства и реализации продукции от рыночной цены.**
Ссеб.ед.пр. = Цед.пр. – Пр.ед.пр.
3. **Целевой уровень затрат на производство и реализацию продукции определяет расчетная себестоимость п.2.**

С учетом того, что стоимость продукции или услуги на **80 – 90%** формируется на стадии проектирования продукции, то **методу целевого учета затрат** необходимо уделить особое внимание на **стадии стабилизации** производства и реализации продукции предприятия при разработке и реализации проекта по переводу предприятия на **«бережливое производство»**.

Пересмотр проектов, изготавливаемой продукции или предлагаемых услуг, на **стадии стабилизации** производственных процессов, позволяет **сократить время производственного цикла и себестоимость производства и реализации продукции** за счет:

1. Упрощения проектов изделий, что должно выражаться в:

- - сокращение количества комплектующих изделий, что ведет к сокращению количества поставщиков и времени сборки,
- - использование стандартных изделий, что ведет к отказу в собственном производстве от этих изделий.

2. Привлечения к разработке проектов надежных поставщиков, с помощью которых подбираются оптимальные по цене и качеству комплектующие изделия (технологическая интеграция с поставщиками).

3. Пересмотра взаимоотношений с поставщиками и оценка их не по цене реализации комплектующих (чем дешевле, тем лучше), а по соответствия комплектующих требуемому качеству и, самое главное, «стоимости владения» комплектующими.

Под «**стоимостью владения**» комплектующими изделиями, подразумевается стоимость поставки продукции, состоящая из суммы слагаемых таких показателей, как:

- - *отпускная цена партии Цобиц. = Цед.пр.*Vкол.пр.,*
- - *стоимость заказа, Сзак.,*
- - *стоимость поставки Спост. = Стр.+Сэкспед.,*
- - *стоимость оформления партии заказа Соф.парт = Соф.зак. + Сразгр.+Схран.*
- - *стоимость бракованных изделий Сбр.изд,*
- - *количество и стоимость отходов при производстве изделий Сотх.*

Тогда **алгоритм «стоимости владения»** партией товара можно представить в виде:

$$\text{Свлад.прод.} = \text{Цобиц.} + \text{Сзак.} + \dots$$

Отсюда «цена владения» единицей продукции поставщика составит:

$$\text{Цвлад.ед.пр.} = \text{Свлад.прод.} / \text{Vкол.прод.}$$

Оценив затраты ресурсов предприятия на приобретение комплектующих у поставщика

$$\text{Сзатр.рес.пост.ед.пр.} = \text{Цвлад.ед.пр.} - \text{Цед.пр.поставщика.}$$

, а также *время цикла* поставки *t.цикл.пост.*, отбираются выгодные для предприятия поставщики и налаживаются с ними партнерские отношения, вплоть до включения их в *технологическую цепочку производства продукции*. При использовании *метода целевого управления издержками* в системе ABC дифференцированного менеджмента, необходимо руководствоваться основными **четырьмя принципами** целевого управления издержками.

Четыре основных принципа целевого управления издержками.

- 1. Управление издержками под влиянием рынка** – (*Market – driven costing MDC*) заключается в определении, чего хотят от продукции потребители и сколько они готовы заплатить за желаемый товар. Если функциональность и качество продукции конкурента выше разрабатываемой продукции, то предполагаемая цена должна быть ниже цены конкурента. Если функциональность и качество разрабатываемой продукции выше продукции конкурента, то и цена на разрабатываемую продукцию должна быть либо выше (при этом повышается прибыль), либо такая же (при этом растет доля рынка).
- 2. Управление издержками на уровне товара** – заключается в оценке текущей и допустимой себестоимости товара (услуги) для получения запланированной прибыли либо для увеличения доли рынка. Разница между текущей и допустимой себестоимостью предлагается на обсуждение проектной группе, в которую входят: конструктора, технологи, производственники, маркетологи, снабженцы и экономисты. Для снижения себестоимости товара необходимо использовать три основные методики разработки: 1. стоимостное проектирование, 2. структурирование функции качества, 3. дизайн для изготовления и сборки. **Главное** – нельзя превышать целевой уровень себестоимости.
- 3. Управление издержками на уровне компонентов** – заключается в определении целевого уровня себестоимости каждого компонента (узла) будущей продукции. Основным смыслом определения целевого уровня себестоимости компонентов заключается в определении цены продажи этих компонентов для поставщиков. При определении целевого уровня себестоимости компонентов продукция раскладывается на *основные* и *вспомогательные* составляющие. *Основные*

компоненты выражают главные требования, предъявляемые к продукции для повышения ее конкурентоспособности. *Вспомогательные компоненты* выражают требования к повышенному комфорту эксплуатации продукции потребителем.

Главное требование, которое необходимо соблюдать – это *суммарная себестоимость самых важных функциональных компонентов не должна превышать целевого уровня себестоимости продукции*. Для достижения целевого уровня себестоимости основных компонентов и возможности поставщиков поставлять эти компоненты по заданной цене, поставщики, как партнеры, подключаются к проектированию продукции на ранней стадии разработки проекта.

- 4. Управление издержками канала** – заключается в *целевом управлении издержками поставки на уровне канала поставки*. Системы целевого управления издержками канала являются цепными (канальными), когда выход системы целевого учета затрат покупателя становится входом аналогичной системы поставщика. *Целевые затраты покупателя на уровне компонентов определяют целевой уровень цены продажи для поставщика*. Система целевого управления издержками поставщика определяет целевой уровень затрат на уровне производимого им товара, или на уровень компонента покупателя, таким образом давление со стороны конкурентов по цене компонента, переносится на разработчиков компонента (компанию поставщика). Если поставщики, задействованные в производстве и поставке компонента для потребителя используют метод целевого управления издержками, то *сокращение затрат на поставку распространяется на весь канал поставки*.

Вывод:

Комплексное применение *метода целевого управления издержками* и одной из основных концепций «бережливого производства» *структурирования качества по функциям, СФК*, позволяет не только существенно сократить издержки производства и реализации продукции на стадии проектирования и разработки продукции, но и сократить издержки в результате перепроектирования действующих проектов продукции или услуги.

Комплексное применение этого метода позволяет существенно:

1. *Снизить себестоимость производства и реализации продукции.*
2. *Повысить прибыль или долю рынка.*
3. *Повысить конкурентоспособность предприятия.*

1.4. 2- а основных направления операционно-ориентированного менеджмента АВМ в системе дифференцированного управления используемых ресурсов при производстве и реализации продукции (услуги).

Метод дифференцированного управления ресурсами предприятия при производстве и реализации продукции с целью максимального удовлетворения потребностей потребителей основан на комплексном использовании двух взаимозависимых методов.

1. Метод операционного дифференцированного менеджмента, который направлен на повышение эффективности, понижение затрат, оптимизацию использования имеющихся активов. Направлен на усовершенствование и оптимизацию внутренних процессов предприятия.

2. Метод стратегического дифференцированного менеджмента, который направлен на изменение некоторых видов деятельности внутренних процессов, за счет изучения потребностей в этих процессах и выполнения их внешней средой. Изучает и изменяет спрос на не прибыльные виды деятельности внутри предприятия.

1. Задача *операционного менеджмента* заключается на основании *производственно – ориентированного подхода*, разработать мероприятия по:

- Комплектации конечной продукции с использованием стандартных комплектующих (80% покупных с высоким качеством и низкой себестоимостью),
- Оптимальной организации производства 20% эксклюзивных комплектующих, выгодно отличающих конечную продукцию от продукции предприятий конкурентов.
- Оптимизации ключевого процесса по сборке конечной продукции.

Это позволяет сократить производственный цикл (время ключевого процесса) производства партии продукции, а также сократить себестоимость производства единицы продукции.

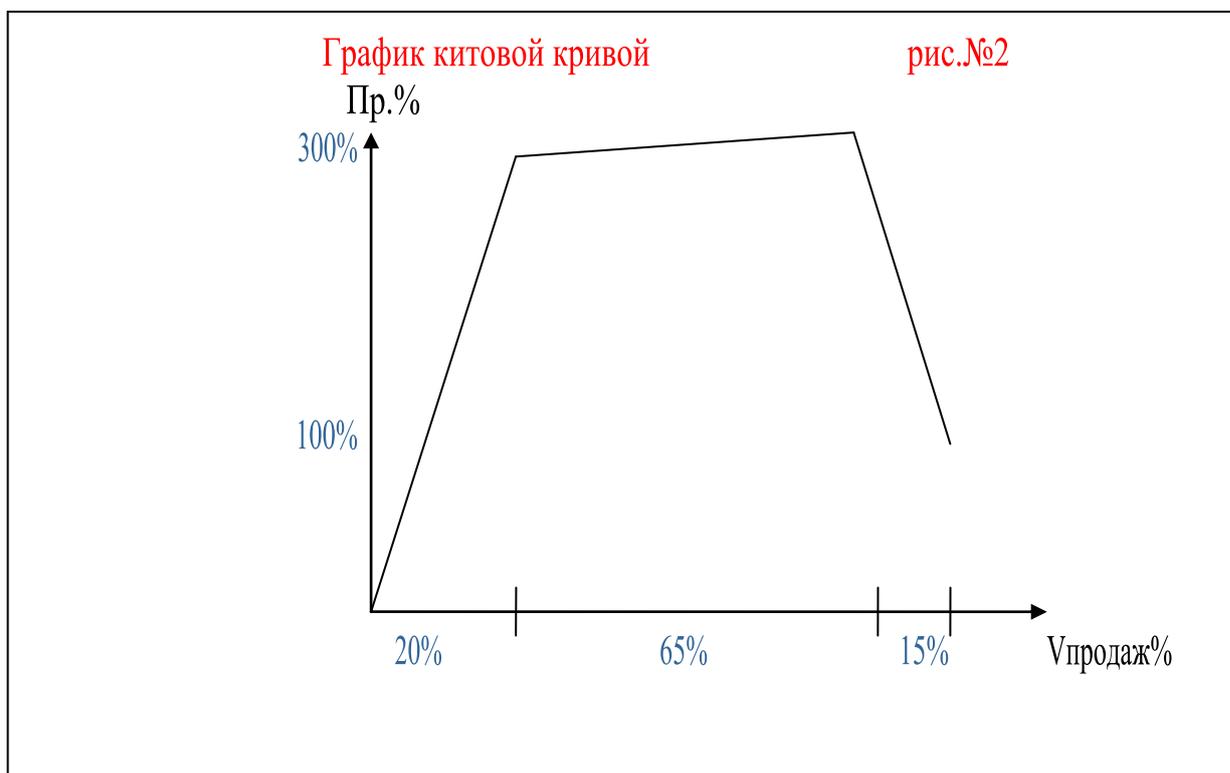
2. Задача **стратегического дифференцированного менеджмента** на основании клиентно – ориентированного подхода заключается в:

- Сегментации и дифференциации ассортимента выпускаемой продукции с целью определения прибыльности ее производства и реализации с использованием принципа Парето (20% выпускаемой продукции дают 80% прибыли),
- Дифференциации клиентов предприятия в зависимости от их прибыльности для предприятия (20% клиентов дают 80% прибыли).

Более точный анализ прибыльности товаров и клиентов можно провести с помощью метода построения **графика «китовой кривой»**. В основе данного принципа лежит концепция:

1. 20% объема продаж или ассортимента выпускаемой продукции составляют 300% прибыли или дохода предприятия в отчетном периоде.
2. 15% объема продаж или ассортимента продукции составляют 200% убытков.
3. Остальные 65% - покрывают затраты на производство и реализацию продукции.

Более подробно **«график китовой кривой»** рассмотрим в разделе **стратегического дифференцированного менеджмента** этой работы. Для наглядности представлю график «китовой кривой» на рис.№2.



На основании вышесказанного можно сделать вывод:

Процесс разработки и реализации проекта по переводу предприятия с традиционных организационно - управленческих структур по производству и реализации продукции на организационно – управленческую структуру, соответствующую системам «бережливого предприятия» с использованием метода операционно-ориентированного учета затрат ABC можно разбить на три основных этапа.

- 1. Оценка себестоимости производства единицы продукции в каждой партии ассортимента.**
- 2. Оценка себестоимости мероприятий по реализации единицы продукции в каждой партии ассортимента.**
- 3. Оценка полной себестоимости производства и реализации продукции в партии ассортимента.**

Рассмотрим подробнее основные задачи, которые необходимо решить на каждом этапе реализации концепции операционно-ориентированного метода учета затрат ABC.

Раздел №2 Основные этапы реализации на предприятии концепции операционно-ориентированного метода учета затрат ABC.

Для реализации на предприятии операционно – ориентированного метода учета затрат необходимо воспользоваться *методом операционно – ориентированного менеджмента АВМ*, который состоит из двух основных методов, составляющими основу *системы ABC*.
Методов:

- 1. Операционного дифференцированного менеджмента**, главная задача которого заключается в повышении эффективности использования ресурсов непосредственно при **производстве** продукции (повышение качества, снижении себестоимости, сокращение циклов производства).
- 2. Стратегического дифференцированного менеджмента**, главная задача которого состоит в повышении эффективности используемых ресурсов при проведении мероприятий по увеличению **прибыльности продаж** партий ассортимента заказчикам на единицу, производимой продукции.

Поэтому проекты по переводу предприятий на организационно – управленческую структуру, соответствующую «системам бережливого предприятия» с использованием *операционно – ориентированной системы учета затрат ABC* целесообразно разбить на *три основных этапа*:

2.1. Этап №1 «Производственного операционно-ориентированного менеджмента по оценке стоимости расхода ресурсов на производство единицы продукции в партии ассортимента продукции».

Основная задача: «Оценка себестоимости **производства единицы продукции**, каждой партии ассортимента выпускаемой предприятием продукции и дифференциация их по стоимости».

Реализуется: с помощью методов и инструментов *операционного дифференцированного менеджмента*.

Состоит: из 3-ёх подэтапов.

- 1 – подэтап. «Производственно – ориентированный дифференцированный менеджмент».**

Главная задача: «**Оценка прямых затрат на производство единицы продукции в партии, каждой операцией производственной системы**».

Можно использовать метод «*директ – костинг*».

Результат 1-го подэтапа:

1. Оценка себестоимости прямых затрат на производство единицы продукции
Ссеб.пр.затр.ед.прод. = Собщ.прям.затр.партии.\Vкол.шт.в партии.прод.
2. Оценка маржинального дохода №1 от фактической цены реализации единицы продукции

$$\text{Цпр.и реал.ед.прод.} - \text{Ссеб.произв.ед.прод.} = \text{Дмарж.1ед.прод.}$$

Для наглядности результат первого подэтапа оценки себестоимости единицы продукции можно представить в виде таблицы №1

Таблица №1

н\п	Наименование ресурса	Кол-во в серии	товар №1			Кол-во серий	Кол.шт в парт	Товар №2	
			Кол-во	Стоим.ед	Общ.стоим				
1.	Физ. Труд								
2.	Сырье и материалы								
3.	Машинное время								
	Всего прям.затрат.								
4.	Колич.(шт) в партии								
5.	Себестоим.ед.продукц (Спрям.затр.\Общ.кол.парт								
6	Выручка реализ.партии								
7	Маржинальный доход№1								

2 – подэтап. *«Переналадочно – ориентированный производственно – дифференцированный менеджмент производства единицы ассортимента продукции в партии».*

Главная задача: *«Оценка косвенных затрат на серийные операции (переналадка производственных линий, техническая поддержка, снабжение необходимым сырьем и комплектующими), связанные с производством партии ассортимента продукции».*

Затраты на серийные операции включают:

1. Техподдержка производства (конструктора, технологи)
2. Переналадка оборудования и прогоны.
3. Снабжение и поставка.
4. Административно – управленческие производственные затраты.

Результат второго подэтапа:

1. Оценка стоимости серийных операций на производство партии ассортимента товара.
2. Оценка себестоимости серийной операции на единицу продукции партии ассортимента.
3. оценка маржинального дохода №2 себестоимости единицы продукции.

Для наглядности результаты второго подэтапа можно представить в виде таблицы №2.

Таблица №2

н\п	Наименование ресурса	Кол-во (шт)парт	Партия товара №1		
			Общ.время	Стоим.час	Общ.стоим
1.	Переналадка оборудов				
2.	Техподдержка				
3.	Обработка заказа				
4.	Адм.упр.затр.				
	Всего затр.на операц.				
5.	Себестоим.сер.опер в един. продукц.партии				
	(Собщ.сер.опер.\Vкол.шт.парт)				
5	Маржинальный доход№2				
	(Марж.дох.1 - Ссеб.опер.ед.прод)				

3 – ий подэтап. «Сводный производственно – ориентированный дифференцированный менеджмент».

Главная задача: «Оценка полной себестоимости единицы производства в партии ассортимента продукции и оценка эффективности используемых предприятием ресурсов».

Общий результат 1 – го этапа:

1. Оценка себестоимости производства единицы продукции производственными и вспомогательными подразделениями, непосредственно участвующими (прямо или косвенно) в производстве продукции *Собщ.произв.затр.ед.прод.*
2. Оценка эффективности использования производственных ресурсов. Определяется как разница между нормативной и фактической стоимостью (определенной с помощью дифференцированного метода учета затрат) используемых ресурсов на производство единицы продукции. $Сн.произв.рес. - Сф.произв.рес. = Сэф.произв.рес.$
3. Оценка маржинального дохода №3 себестоимости единицы продукции в партии ассортимента производства продукции под заказ клиентов.

Для наглядности результаты проведения первого этапа по оценке стоимости используемых предприятием ресурсов в себестоимости единицы продукции в партии ассортимента выпускаемой продукции можно представить в виде таблицы №3.

Таблица №3

№п/п	Наименование ресурсов	кол-во (шт)парт	Партия Товара №1		
			Сн.затр.	Сф.затр	Сэф.исп.рес.
1.	Себестоим.прям.произв. затрат. в ед.прод.парт.				
2.	Себест.затр.на сер опер. в един.продукц.партии				
3.	Собщ.произв.затр.на произв.ед.прод. (Спрям.затр.ед.пр.+Ссер)				
4.	Собщ.эф.исп.рес.в ед.пр произв.партии (Собщ.факт.затр.произ.ед.прод. Собщ.норм.затр.ед.пр.)				
5.	Маржин.доход.№3 произ.ед.прд (Цпрод.ед.пр. - Собщ.себ.произед.прод)				

Главная цель первого этапа проведения мероприятий с помощью **операционного дифференцированного менеджмента** в системе *операционно-ориентированного метода учета затрат ABC* заключается в *количественной оценке* стоимости используемых предприятием ресурсов при производстве продукции по таким направлениям как:

1. Оценке стоимости используемых предприятием производственных ресурсов в себестоимости единицы продукции в каждой партии выпускаемого ассортимента продукции.
2. Оценка фактической эффективности используемых предприятием производственных ресурсов при производстве партий ассортимента продукции путем сравнения с установленными нормативами стоимости операций и процессов, а так же сравнения стоимости операций по производству изделий с операциями, производимыми другими предприятиями.

Но если *первая часть задачи операционного дифференцированного менеджмента в системе ABC* заключается в *количественном определении показателей стоимости* используемых ресурсов при производстве продукции, которые определяют показатели себестоимости единицы производства продукции в партии. То *вторая часть* главной задачи первого этапа заключается в *повышении качества производственных операций и процессов. Повышение качества операций и процессов производственной системы*

предприятия можно достичь за счет повышения качества и эффективности используемых предприятием производственных ресурсов. В свою очередь повышение качества и эффективности, используемых предприятием производственных ресурсов можно достичь за счет *использования основных концепций и инструментов «бережливых производственных систем»* о которых мы поговорим в этой работе.

2.2. Этап №2 Торгово-ориентированного стратегического менеджмента по оценке стоимости используемых предприятием ресурсов, затрачиваемых на мероприятия по продаже единицы ассортимента продукции основным заказчикам предприятия.

Главная задача стратегического торгово-ориентированного дифференцированного менеджмента заключается в: «Оценке стоимости используемых предприятием ресурсов, необходимых для реализации ассортимента произведенной продукции. Оценке стоимости реализации единицы продукции в партии ассортимента реализуемой продукции.

Метод реализации проекта: стратегический дифференцированный менеджмент.

Второй этап оценки стоимости ресурсов необходимых для реализации произведенной продукции можно разбить на три подэтапа.

1 –ый подэтап: «Оценки стоимости ресурсов, используемых для реализации *единицы готовой продукции* в партии ассортимента».

2 – ой подэтап: «Оценка стоимости ресурсов необходимых для обслуживания клиентов и их дифференциация в единице стоимости продукции в партии ассортимента зависимости от потребностей клиента».

3 – ий подэтап: «Оценка совокупной стоимости затрат ресурсов (продаж и обслуживанию клиентов) в реализации единице продукции в партии ассортимента.

1 –ый подэтап: «Оценка стоимости ресурсов, используемых для реализации *единицы готовой продукции* в партии ассортимента».

Метод реализации: *товарно-ориентированный дифференцированный менеджмент.*

Главная задача:

1. Оценка стоимости ресурсов необходимых для реализации произведенной продукции.
2. Оценка стоимости реализации единицы продукции в партии ассортимента реализованной продукции.

Затраты ресурсов на реализацию готовой продукции.

1. Хранение.
2. Стоимость оформления документов на хранение.
3. Перемещения.
4. Отгрузка.
5. Выписка сопроводительных документов и счетов на оплату.
6. Маркетинговые исследования и реклама и пр.

Оценку стоимости ресурсов, используемых предприятием для реализации продукции и оценку стоимости продажи единицы продукции в ассортименте партии продаж для наглядности можно представить в виде таблицы №4.

Таблица №4.

№п/п	Наименование товара	Прием товара и хранение				Стоим.реал.гот.пр.				Общ.стоим
		Стоим.прм.	Общ.кол.	Общ.стоим.	Стоим.ед.	Стоим.	Стоим.вып	Кол-во	Общ.ст.вып	
		парт.гот.пр.	парт.гот.пр.	прм.парт.	прм.прод.	хранен.ед	докум.парт	докум	докум.	
		п.	Собщ.гот.пр.	Спрм.ед.пр.	Схр.ед.пр.	Свып.док	п	Собщ.вып.	Собщ.реалед.	
1.	Товар №1									
2.	Товар №2									
3.	Товар №п									
	Всего									

Результат подэтапа №1: Среал.ед.пр. – оценка стоимости ресурсов на реализацию единицы продукции в партии ассортимента производимой продукции.

С помощью первого подэтапа можно определить стоимость ресурсов предприятия, используемых для реализации единицы продукции в зависимости от вида этой продукции и отнести эту стоимость на единицу себестоимости производства и реализации продукции в зависимости от ассортимента.

Например:

Себестоимость производства единицы товара №1 составляет - *Спр.ед.пр.№1*, а себестоимость реализации единицы продукции №1 (товар №1) составляет - *Собщ.реал.ед.пр.№1*.

Тогда общая себестоимость производства и реализации единицы продукции составит:

$$\text{Собщ. стоим. ед. произв. и реал. пр. №1} = \text{Спр. ед. пр. №1} + \text{Собщ. реал. ед. пр. №1}$$

2 – ой подэтап: «Оценка стоимости ресурсов необходимых для обслуживания клиентов и их дифференциация в единице стоимости продукции в партии ассортимента в зависимости от потребностей клиента».

Метод реализации: клиенто – ориентированный дифференцированный менеджмент.

Главная задача:

1. Оценка стоимости ресурсов, необходимых для обслуживания клиентов.
2. Дифференциация стоимости обслуживания клиентов по ассортименту производимой и реализуемой продукции.
3. Оценка стоимости обслуживания клиентов в единице товара в зависимости от партии ассортимента реализуемого ему товара.

Результат: Оценка стоимости обслуживания клиента в единице реализуемой ему продукции.

Для наглядности принципы оценки стоимости ресурсов, затрачиваемых на обслуживание клиентов, и дифференциация их по стоимости в единице продукции партии ассортимента реализации представим в таблице №5

Таблица №5

№п/п	Наименование клиента	Товар №1				Доставка		Спец.треб	Общ.стоим.	
		Заказ	Кол-во зак	Общ.ст.3	Общ.кол.пр.	Общ.выр.	Стоим.общ			Стоим.ед
		Сзак.	н.	Собщ.зак	Вобщ.кол.шт	Собщ.выр.	Стр.дост			Стр.ед.пр.
							Стоим.тре	ед.прод.обсл.		
							Стреб	Собсл.ед.пр.		
1.	Клиент №1									
2.	Клиент №2									
3.	Клиент №п									
	Всего									

С помощью таблицы №5 можно оценить стоимость ресурсов предприятия, необходимых для обслуживания клиентов организации и отнести их на единицу стоимости продукции в партии ассортимента, заказываемой им продукции.

3 – ий подэтап: «Оценка совокупной стоимости затрат ресурсов (продаж и обслуживанию клиентов) в реализации единице продукции в партии ассортимента.

Метод: товарно и клиенто – ориентированный дифференцированный менеджмент.

Главная задача:

1. Оценка стоимости используемых ресурсов, необходимых для мероприятий по продажам и обслуживанию клиентов в единице стоимости реализуемой продукции партии ассортимента. $С_{общ.пр.и реал.ед.пр.} = С_{осл.ед.пр.} + С_{реал.ед.пр.}$
2. Оценка эффективности используемых ресурсов.

Результат: оценка стоимости ресурсов необходимых для реализации и обслуживанию клиентов.

Для наглядности результат 2 – го этапа *операционно-ориентированного метода учета затрат ABC*, нацеленного на оценку стоимости ресурсов используемых предприятием для реализации продукции и обслуживание клиентов можно представить в виде таблицы №6.

Таблица №6

№п/п	Наименование товара	Клиент №1						
		Собщ.реал. Среал.общ.	Собщ.ст.обсл. Собщ.обсл.	Общ.ст.рел и обсл.	Общ.кол.пр. Vобщ.кол.пр	Сотим.ед.пр СобщIV	Цена ед.пр Цреал.ед.пр	Общая выр. Собщ.выр.
1.	Товар №1							
2.	Товар №2							
3.	Товар №3							
	Всего:							

С помощью данной таблицы можно не только оценить стоимость затрачиваемых ресурсов на единицу продукции в партии ассортимента, выпускаемой предприятием продукции, но и произвести дифференциацию:

1. Ассортимента продукции по:

- объемам продаж,
- выручке от реализации каждого ассортимента продукции,

2. Клиентов по:

- объемам покупки товаров,
- объемам выручки от реализации товаров,
- специфическим требованиям, предъявляемым к производству и поставке товара.

2.3. 3 –ий заключительный этап оценки стоимости используемых предприятием ресурсов для производства и реализации продукции с помощью операционно-ориентированного метода учета затрат ABC.

На основании проведения *операционно-ориентированного метода учета затрат ABC* с помощью *операционного и стратегического дифференцированного менеджмента* мы оценили фактическую стоимость, используемых предприятием ресурсов при производстве и реализации единицы продукции, ассортимента каждой партии товара. Это в свою очередь позволяет определить:

1. Фактическую рентабельность производства каждого ассортимента продукции.
2. Дифференцировать ассортимент продукции по объемам продаж и выручке от реализации.
3. Дифференцировать клиентов по:
 - ассортименту покупаемой продукции,
 - объемам закупки,
 - объемам выручки от продаж,

4. Определить фактическую себестоимость производства и реализации единицы каждой партии ассортимента продукции.

5. Определить прибыльность продукции и клиентов.

Для наглядности совокупную оценку стоимости используемых предприятием ресурсов на производство и реализацию продукции, оценку себестоимости единицы произведенной и реализованной продукции в партии ассортимента продукции для каждого клиента предприятия можно представить в виде таблицы №7 на основании которой производится дифференциация товаров и клиентов.

Таблица №7

№п/п	Наименование товара	Наименование клиентов								
		Клиент №1								
		Объем зак.	Цена ед.пр	Общ.выр.	Себест.произв.объем.	Себест.реал.обсл.	Общ.себ.пр.ре	Фин.рез.		
Вобщ.коп.	Цед.пр.	Собщ.выр.	Ссеб.общ.	Ссеб.ед.пр.	Собщ.р.о.	Ссеб.ед.пр	Собщ.себ.	Собщ.выр.-Сс		
1.	Товар №1									
2.	Товар №2									
3.	Товар №н									
	Итого:									

С помощью таблицы №7 можно продифференцировать товары и клиентов по степени значимости для финансово – экономического развития и поддержания конкурентоспособности предприятия.

Раздел №3

Значение операционно – ориентированного метода учета затрат системы ABC для разработки системы сбалансированных показателей BSC и операционной стратегии с целью повышения конкурентоспособности предприятия.

Операционно – ориентированный метод учета затрат системы ABC позволяет оценить не только **количественные показатели** стоимости ресурсов во всей *производственно – торговой системе*, затрачиваемых предприятием на производство и реализацию продукции, которые служат для разработки:

1. *Операционного бюджета.*
2. *Системы показателей необходимых для составления системы сбалансированных показателей BSC для реализации корпоративной стратегии через разработку операционной и функциональной (процессной) стратегии.*
3. *Операционной стратегии, которая является частью корпоративной стратегии.*
4. *Комплексной системы управления, через реорганизацию организационно – управленческой структуры соответствующую новым целям и задачам производства и реализации продукции в соответствии с корпоративной стратегией предприятия.*

Но и с помощью *операционного и стратегического дифференцированного менеджмента* определить **показатели качества и эффективности** используемых ресурсов. К оценке качества и эффективности используемых ресурсов можно отнести такие показатели как:

- - *фактическая производственная мощность,*
- - *производительность операций,*
- - *время выполнения операций,*

- - *ключевой процесс и время его производственного цикла, который задает ритм всей производственно – торговой системы (производственный ритм),*
- *объем потребительского спроса на ассортимент продукции предприятия,*
- *такт потребительского спроса на ассортимент продукции предприятия,*
- - *производственно - финансовый цикл производства и реализации продукции,*
- *качество выполнения операций.*

В то же время эти показатели позволяют определить *систему количественно – качественных показателей*, необходимых для приведения фактической стоимости использования ресурсов в соответствии с фактическими потребностями в них операций. На основании фактической оценки количественно – качественных показателей, используемых предприятием для производства и реализации продукции, а так же на основании операционной и корпоративной стратегий провести **реорганизацию организационно – управленческой структуры предприятия.**

Система фактических количественно – качественных показателей позволяет оценить:

1. *Реальные возможности предприятия по повышению конкурентоспособности выпускаемой продукции.*
2. *Сильные и слабые стороны предприятия по отношению к конкурентам.*
3. *Уровень производственно – финансового развития по отношению к предприятиям конкурентам.*

На основании этой оценки приступить к:

1. Разработки и реализации **операционной стратегии**, которая является одной из составных частей *корпоративной стратегии* по формированию будущего видения предприятия с целью повышения его конкурентоспособности.

В свою очередь для разработки и реализации *корпоративной стратегии*, на основании разработанной с привлечением сотрудников предприятия *миссии* по повышению конкурентоспособности предприятия необходимо:

2. Разработать **систему сбалансированных показателей ССП (BSC)**, которую можно составить на основании данных операционно-ориентированного метода учета затрат по таким направлениям как:

1. *Кадры,*
2. *Процессы,*
3. *Клиенты,*
4. *Финансы.*

3.1. Система сбалансированных показателей.

Разработка системы сбалансированных показателей *ССП предприятия* необходима для сбалансированного управления компанией с целью повышения ее конкурентоспособности на основании разработанных:

- - *миссии,*
- - *будущего видения компании,*
- - *корпоративной стратегии.*

Так же как и операционная стратегия, которая является каскадным вложением в функциональную и корпоративную стратегию, так же и *ССП* должна быть разработана на уровне компании и каскадирована в процессы и операции.

Главная задача разработки ССП, является разработка комплекса показателей способствующих комплексному и сбалансированному управлению компании для повышения уровня ее финансово – экономического развития. В то же время, фактическая оценка показателей по таким направлениям как:

- финансы,
- клиенты,
- процессы,
- кадры,

Позволяет разработать стратегические пути развития и управления предприятием на основании оценки этих направлений. В свою очередь разработанные стратегии по этим направлениям являются составной частью общей корпоративной стратегии и миссии предприятия.

2.2. Кадры. (операции).

На основании оценки кадрового потенциала и эффективности, выполняемых ими операций, а так же оценки стоимости затрачиваемых предприятием ресурсов (ФОТ) на выполнение этих операций, **разрабатываются стратегические и тактические планы развития и обучения кадрового потенциала. Разработка стратегии развития кадрового потенциала должна соответствовать корпоративной стратегии предприятия по повышению его конкурентоспособности.**

Кадры предприятия призваны выполнять операции, связанные с финансово – хозяйственной деятельностью предприятия. Качество выполняемых операций, их производительность, время выполнения и стоимость, затрачиваемая предприятием на их выполнение, зависит от уровня профессионализма и квалификации сотрудников. В то же время стоимость выполнения операции должна соответствовать качеству и стоимости производимой в ней добавленной ценности, предъявляемой к операции каждой последующей операцией. Величина добавленной ценности зависит от:

- функциональности изделия,
- надежности,
- эксклюзивности (фирменный бренд)...

Величину добавленной ценности, производимой операцией можно определить как разность между стоимостью изделия до выполнения операции и после.

$$\text{Сдоб.ц.ед.изд.оп.} = \text{Стоим.изд.после.оп.} - \text{Стоим.изд.до.оп.}$$

Стоим.изд.после.оп. - определяется как сумма стоимости затрат ресурсов на выполнение операции по производству промежуточного продукта (ФОТ, аренда, оборудование и технологии, стоимость входного изделия).

Причем величина стоимости изделия (продукта) после операции должна соответствовать средневзвешенной цене, которую готов заплатить за нее потребитель. Тогда эффективность операции определяется

$$\text{Сэф.ед.пр.оп.} = \text{Цизд.средневзв.оп.} - \text{Сдоб.ц.ед.изд.оп.}$$

При этом должно выполняться условие:

$$\text{Сэф.ед.пр.оп.} > \text{или} = 0$$

Оценка качества и эффективности, выполняемых сотрудниками операций с помощью операционного дифференцированного менеджмента позволяет определить:

- фактические количественно – качественные показатели этих операций,
- фактическую производительность операций,
- причины возникновения потерь в этих операциях,
- причинно - следственные факторы, вызывающие потери в операциях,
- соответствие квалификации сотрудников требуемым показателям.

На основании фактической оценки выполняемых операций менеджеры компании разрабатывают комплекс мероприятий необходимых для повышения производительности операций. К таким мероприятиям могут относиться мероприятия по:

- реорганизации выполняемых операций,
- разработка новых методов выполнения операций,
- обучение и повышение квалификации сотрудников,
- модернизация рабочих мест,
- оценка сырья и материалов для изготовления изделия.

Инструменты: *Гемба кайдзен.*

1. 5M:

1. *Человек*
2. *Метод,*
3. *Машина,*
4. *Материал.*
5. *Измерения.*

2. 5 – ть «золотых правил» менеджмента гемба кайдзен.

1. *Иди в гемба.*
2. *Проверь гембуцу.*
3. *Прими временные меры на месте по устранению проблемы.*
4. *На основании метода причинно - следственных факторов (5W), диаграммы*

Исикавы устрани причину возникновения проблемы.

5. *Стандартизируй операцию, для исключения повторения проблемы.*

3. 5S:

1. *Сортируй,*
2. *Содержи рабочее место в порядке.*
3. *Содержи рабочее место в чистоте.*
4. *Систематизируй.*
5. *Стандартизируй.*

4. P – D – C – A/ S – D – C – A .

1. *Планируй*
2. *Делай*
3. *Проверяй*
4. *Воздействуй.*

Во втором правиле: вместо – планируй, стандартизируй.

5. 3M – оценка эффективности используемых мощностей.

1. *Муда – отходы (действия не добавляющие ценности продукту).*
2. *Мура – вариабельность (не постоянство выполнения операций).*
3. *Мури – напряжение и трудность.*

6. Оценка экономически обоснованных запасов на входе операций и точки возобновления запасов.

EOQ – экономически обоснованный запас.

ROP – точка возобновления заказа (количественная).

FOI – точка возобновления заказа. (временная).

7. На основании этих показателей используются инструменты:

Канбан

JIT –точно во время.

Результатом оценки кадрового потенциала должна стать таблица №8 «фактических показателей оценки эффективности работы сотрудников при выполнении операций по производству и реализации продукции и перечень мероприятий (обучение, повышение квалификации, взаимодействия), необходимых для достижения сотрудниками плановых показателей, необходимых для реализации миссии и корпоративной стратегии по повышению конкурентоспособности предприятия».

Таблица №8

№п/п	Кадры	Наим. опер.	Операция			Качество операций			Кол-во и стоим. Опер.			Стратег. цель				Мероприят
			t. раб.	t. затр	t. общ.	Отходы	Брак	Кач. изд	V кол	Собщ.	Сед. оп.	t. стр	Кач. изд	V кол.	Сед. изд	
	Итого															

При *стоимостно – ориентированном управлении* компанией на базе *стоимостно - ориентированной корпоративной стратегии* в таблицу добавляется *показатель роста стоимости кадрового потенциала*, за счет проведения мероприятий по обучению и повышению квалификации персонала. Одним из способов расчета показателя роста стоимости кадрового потенциала предприятия, является оценка соотношения затрат на обучение и повышение квалификации к выгодам предприятия от обучения персонала (сокращение производственно - финансовых циклов, сокращение количества брака и отходов, повышение качества операций и изделий).
 Результатом оценки эффективности выполнения операций сотрудниками предприятия, а так же оценки стоимости затрат необходимых для осуществления этих операций может стать составление *операционного бюджета* предприятия.

3.3. Процессы.

Оценка фактического состояния процессов по таким направлениям как:

1. Оценка наличия владельцев процессов,
2. Оценка границ процессов,
3. Оценка описания и стандартизации процессов.
4. Оценка входных и выходных количественно – качественных показателей процессов.
5. Оценка соответствия ресурсов для эффективного выполнения процессов.
6. Оценка полномочий владельцев процессов.

Позволяет разработать **производственную, процессно – ориентированную стратегию**, которая должна стать составной частью **корпоративной стратегии**.

На основании разработанной процессно – ориентированной стратегии руководство компанией **разрабатывает комплекс мероприятий по планированию и управлению процессами с целью достижения конкурентных преимуществ**.

После оценки кадрового потенциала и операций, выполняемых сотрудниками предприятия при ведении финансово – хозяйственной деятельности, переходим к оценке бизнес – процессов производственно – торговой системы предприятия.

Оценка соответствия фактической системы бизнес – процессов предприятия эффективной организации системы бизнес – процессов проводится по следующим направлениям:

1. Соответствие выбранной для производства и реализации продукции потребностям внешней среды (процесс маркетинга).
2. Соответствие имеющихся мощностей потребностям внешней среды.
3. Соответствие проектирования мощностей и размещения оборудования эффективному использованию ресурсов предприятия.
4. Соответствие кадрового потенциала производству и реализации продукции (по качеству производства изделий, цене, количеству, своевременности).

Одним из эффективных методов оценки соответствия фактической организации системы бизнес – процессов эффективной системе бизнес – процессов является **метод линейного программирования**.

На основании оценки эффективности фактической организации бизнес – процессов предприятия производятся мероприятия по их реорганизации.

Одним из передовых методов по планированию и размещению производственных мощностей и оборудования в производственных системах на сегодняшний день является

метод «размещения производственных ячеек». Этот метод лежит в основе построения «бережливых производственных систем».

Главной особенностью при создании «бережливой производственной системы» предприятия является:

1. Процесс создания «непрерывного потока единичных изделий по производству ценности для последующего потребителя» в каждом бизнес – процессе производственной системы предприятия.
2. Определение **ключевого процесса** и оценка его *производственного цикла*, который задает **Ритм** во всей производственной системе по производству и реализации продукции.
3. Приведение в соответствие *производственного ритма ключевого процесса* в соответствии с **тактом потребительского спроса**. Причем **кратность ключевого процесса такту спроса** должна соответствовать **2** или **4**.

Обеспечить создание эффективных бизнес – процессов во всей производственной системе возможно только при реализации на предприятии методов «бережливых производственных систем» с использованием таких основных инструментов концепции *гемба кайдзен* как:

1. Структурирование качества по функциям *СФК (QFD)*.
2. Всеобщий контроль качества *TQC*.
3. Всеобщий уход за оборудованием *TPM*.
4. Качество, затраты, поставка *QCD*.
5. Стандартизация.
6. *Канбан* и «точно во время» *JIT*.
7. $P - D - C - A \setminus S - D - C - A$.
8. Кайдзен.

Создание эффективных, сбалансированных бизнес – процессов во всей производственно – финансовой системе предприятия проводится в несколько этапов.

Этапы построения бережливой производственной системы:

1. *Стабилизация бизнес – процессов.*
2. *Создание «потока единичных изделий по производству ценности в продукте для каждого последующего потребителя».*
3. *Стандартизация.*
4. *Совершенствование.*

Результатом фактической оценки эффективности бизнес – процессов предприятия должно стать:

1. Описание бизнес – процессов.
2. Определение владельцев бизнес – процессов.
3. Определить основные количественно качественные показатели на входе и выходе каждого бизнес – процесса.
4. Определить ключевые операции, задающие ритм производственному процессу, и определить их количественной – качественные показатели.
5. Определить ключевые процессы, которые задают ритм во всей производственной системе.
6. Определить количественно – качественные показатели ключевых процессов.
7. Связать и сбалансировать все бизнес – процессы с ключевым бизнес – процессом.
8. Стандартизировать все бизнес – процессы и производственную систему.

С учетом классификации типовых бизнес – процессов, определенных Американским центром производительности и качества для типовых компаний, количественно – качественные показатели оценки фактических бизнес – процессов производственной системы типового предприятия можно представить в виде таблицы №9.

Таблица №9.

№п/п	Наименован бизн.-проц.	Влад. б/п	Стоимость б/п				Продукт				Ключев.проц.(опер)					Меропр	
			ФОТ	Аренд	Об.тех.	Матер.	Общ.ст.	Кач.	Кол.	Стоим.ед	Общ.ст.	t.пр.ц.	Скл.пр.	Кол.	Кач.		Себст.ед
1.	Маркет.и изуч.рынка																
2.	Снабжение																
3.	Производ																
4.	Разраб. продукта																
5.	Продажи																
6.	Финансы																
7.	Управл.чел ресурсами																
8.	Упр.ИТ-ресур																
9.	Упр.фин.и мат.ресурс.																
10.	Управл. внешн.связ																
11.	Упр.улучш. и изменен																
12.	Управл. экологией																
	Итого:																

При построении сбалансированной системы бизнес – процессов производственной системы предприятия, необходимо учитывать ряд решающих факторов. Таких как:

1. *Все операции бизнес – процессов по времени цикла не должны превосходить Ключевые операции бизнес – процессов, которые должны задавать ритм во всем бизнес - процессе.*
2. *Производственный ритм ключевого бизнес – процесса задает производственный ритм во всей производственной системе предприятия.*
3. *Производственный ритм всех бизнес – процессов системы не должен превышать производственного цикла ключевого процесса.*
4. *Входные и выходные количественно – качественные показатели должны соответствовать установленным стандартам.*

3.4. Клиенты, продукты.

Как показывает практика *операционно – ориентированного метода учета затрат* на современном этапе экономического развития предприятий существенную роль в структуре себестоимости производства и реализации продукции составляют затраты ресурсов на:

- - *маркетинг,*
- - *продажи,*
- - *продвижение товаров через товаропроводящие сети,*
- - *административные расходы.*

В связи с этим, наряду с разработкой *производственно – ориентированной стратегии* направленной на повышение конкурентоспособности и прибыльности предприятия за счет *модернизации и оптимизации производства,* необходимо разрабатывать *торгово-ориентированную стратегию,* направленную на повышение конкурентоспособности и прибыльности товаров и клиентов за счет управления прибыльностью товаров и клиентов (*программа CRM*) .

Из выше сказанного можно сделать вывод, что *торгово-ориентированная стратегия*, являющаяся составной частью *корпоративной стратегии*, подразделяется на:

1. *Товарно – ориентированную стратегию.*
2. *Клиенто – ориентированную стратегию.*

Рассмотрим более подробно методику определения товарно и клиенто – ориентированных стратегий для предприятий.

3.4.1.Продукты.

На основании проведения двух предыдущих мероприятий можно оценить себестоимость производства и реализации выпускаемой продукции по видам ассортимента.

Сравнительная оценка цены реализации единицы продукции с показателем себестоимости ее производства и реализации позволяет определить убыточность или прибыльность производства и реализации продукции.

$$\text{Цреал.ед.пр.} - \text{Себ.пр.реал.ед.пр.} = \text{«+» или «-» Пр.ед.пр.}$$

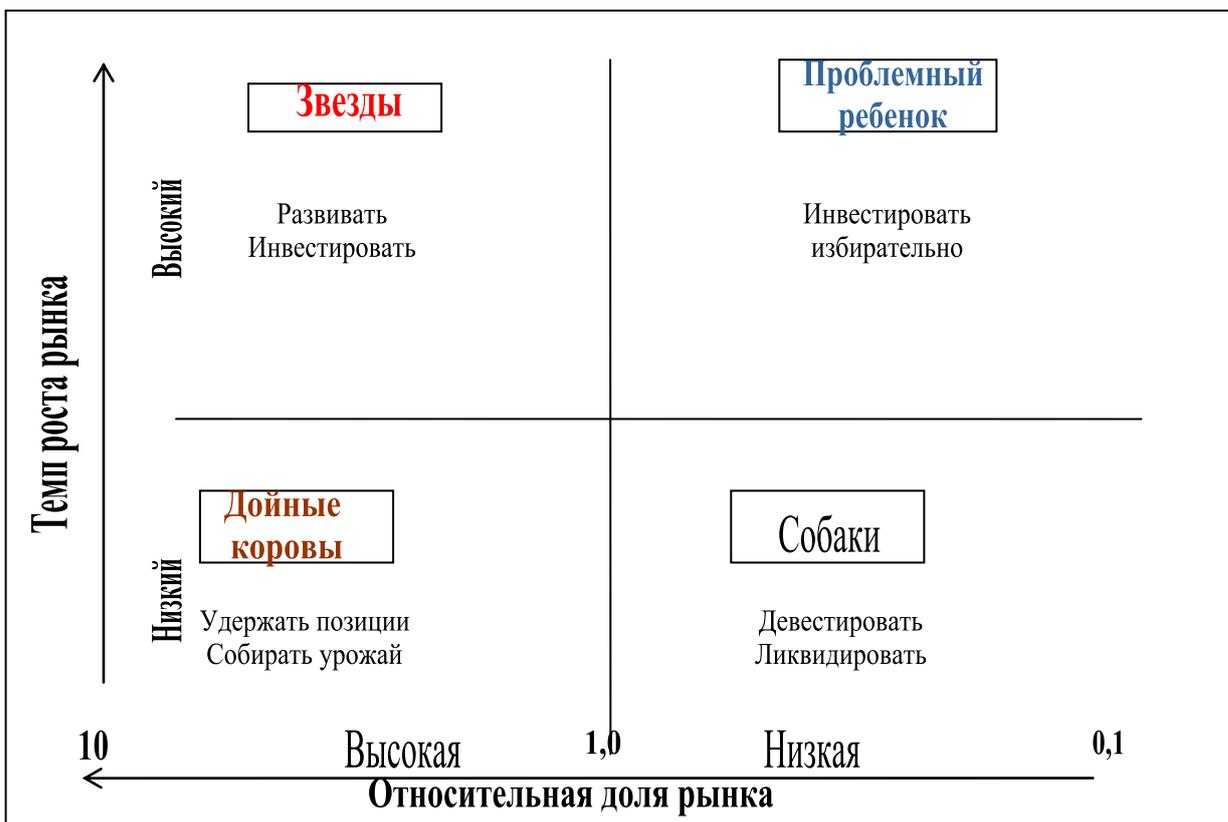
Используя *метод Парето 20/80* и график *«китовой кривой»* (из всего ассортимента выпускаемой продукции 80% рентабельные, а 20% убыточные), можно **дифференцировать ассортимент выпускаемой продукции на *прибыльные* и *убыточные*** для предприятия.

Для того чтобы принять решение: избавиться от производства не прибыльных товаров или нет. Необходимо воспользоваться одним из *инструментов стратегической оценки товара*, таким как ***метод портфельного анализа***.

Суть данного метода заключается в том, чтобы определить на основании, в том числе и **метода *SWOT – анализа*** (оценки сильных и слабых сторон предприятия), какие из видов продукции предприятие будет развивать согласно корпоративной стратегии и миссии предприятия.

Метод портфельного анализа заключается в том, чтобы ассортимент выпускаемой и реализуемой продукции распределить по ***квадратам матрицы***, согласно их ***относительной доли рынка RMS*** и ***темпам роста рынка***.

Рис. №4 «Дифференциация продукции по прибыльности».



На основании данного анализа разрабатывается **товарно-ориентированная стратегия** развития предприятия, которая является составной частью **корпоративной стратегии**. Для того чтобы продукты предприятия стали более прибыльными необходимо воспользоваться инструментами **стратегического операционно-ориентированного менеджмента**. К таким инструментам можно отнести:

1. Переоценку товаров.
2. Модификация товаров.
3. Замена товаров.
4. Усовершенствование производственных бизнес – процессов.
5. Изменение производственной политики и стратегии.
6. Инвестиции в гибкие производственные технологии.
7. Ликвидация товаров.

В зависимости от корпоративной стратегии и фактических возможностей предприятия принимается решение в отношении товаров.

Результатом дифференциации товаров по прибыльности должна стать таблица №10 «Таблица дифференциации товаров по прибыльности».

Таблица №10.

№п/п	Наименов. товара	Объем.пр кол-во	Свыр.реал.	Ссеб.ед.пр.	Цед.пр.	Приб.ед.пр.	Общ.приб	RMS(ОДР)	темп.роста рынка	Мероприяти:
1.			Дойные коровы							
1.1.	Товар№1									
	Итого:									
2.			Звезды							
2.2.	Товар№									
	Итого:									
3.			Проблемный ребенок							
3.1	Товар№									
	Итого									
4.			Собаки							
4.1	Товар№									
	Итого:									
	Всего:									

На основании анализа данных таблицы №10 можно оценить:

- - *прибыльность товаров,*
- - *перспективу их производства и развития,*

Непосредственно для предприятия с учетом уровня его финансово – экономического развития. Но *товарно – ориентированный метод учета затрат* не дает точной картины о прибыльности или убыточности товаров. Метод дифференцированного анализа затрат позволяет анализировать затраты ресурсов предприятия не только используемых непосредственно для производства и реализации товаров, но и на такие мероприятия как:

- - *работа с клиентами,*
- - *каналы распространения,*
- - *поставки,*
- - *административные расходы.*

Дифференцированный метод учета затрат позволяет дифференцировать по прибыльности не только товары, но и клиентов предприятия.

3.4.2. Клиенты.

Используя метод *клиенто – ориентированного анализа*, направленного на дифференциацию клиентов по прибыльности для предприятия, разрабатывается *клиенто – ориентированная стратегия развития и управления* производством и реализацией продукции для **повышения прибыльности предприятия.**

Клиенто – ориентированная стратегия является *составной частью* *торгово-ориентированной стратегии*, которая в свою очередь является **составной частью корпоративной стратегии.**

Цель клиенто – ориентированного анализа - дифференцировать клиентов по их прибыльности для предприятия.

Привязывая затраты ресурсов предприятия на себестоимость операций по производству и реализации ассортимента продукции к:

- клиентам,
- каналам распространения,
- поставкам,
- администрированию,

Можно **расширить возможности** предприятия для **повышения прибыльности компании**.

К **инструментам** по повышению прибыльности предприятия относятся:

1. Переоценка дорогих услуг, предоставляемых клиентам, на основе себестоимости обслуживания.
2. Разработка гибкой системы скидок для привлечения клиентов, обслуживание которых обходится не дорого.
3. Защита самых прибыльных клиентов.
4. Разработка взаимовыгодных отношений с клиентами, позволяющая снизить себестоимость обслуживания.
5. Рекомендация убыточных клиентов конкурентам.
6. Переманивание прибыльных клиентов у конкурентов.

Распределение затрат ресурсов предприятия по таким направлениям деятельности предприятия как:

- -продажи – *Sales*,
- - маркетинг - *Marketing*,
- - распространение товара - *Distribution*,
- - администрирование - *Administration*,

Можно назвать *методом распределения затрат SMDA*.

При анализе и дифференциации *клиентов по прибыльности*, также как и при анализе и дифференциации *товаров по прибыльности* используются два основных метода:

1. **Метод Парето 20\80** – 20% клиентов приносят 80% прибыли, остальные 80% клиентов приносят 20% прибыли или 20% клиентов приносят 80% выручки, остальные 80% клиентов приносят 20% выручки.
2. **Метод графика «китовой кривой»** - 20% клиентов приносят 225% прибыли, 70% клиентов – сами себя окупают (прибыль – 0%), 10% клиентов отнимают 125% от общей прибыли, оставляя предприятия со 100% прибылью.

При проведении анализа прибыльности или убыточности клиентов предприятия используется дифференцированный метод учета затрат ресурсов предприятия, используемых им на обслуживание и работы с клиентами. При этом вводятся два новых показателя оценки стоимости заказов в зависимости от общего количества заказов клиентов, которые подразделяются на:

1. *Количество стандартных заказов, стоимость и время выполнения, которых одинакова и рассчитывается стандартными методами.*
2. *Количество не стандартных заказов, стоимость и время выполнения, которых разное.*

Отнесение стоимости обработки заказов клиентов на себестоимость производства и реализации продукции позволяет определить прибыльность или убыточность клиентов. Так при больших объемах потребления продукции (клиент может входить в 20% клиентов потребляющих 80% продукции), прибыль от производства и реализации продукции такому клиенту может быть равна или меньше «0». Дифференциация заказов таких клиентов по стоимости, позволяет определить причины убыточности производства и реализации им продукции. Это позволяет провести *анализ причинно – следственных факторов* вызывающих убытки предприятия и разработать комплекс мероприятий по снижению затрат ресурсов предприятия на обработку заказов таких клиентов. К

мероприятиям по минимизации затрат ресурсов на обработку заказов и обслуживанию клиентов можно отнести:

1. Метод понижения себестоимости обработки заказа на стандартную продукцию при размещении клиентом крупных партий товара.
2. Метод повышения себестоимости обработки заказа на не стандартную продукцию при размещении клиентом мелких партий.

Результатом дифференцированного метода анализа клиентов по прибыльности для предприятия может стать таблица №11 «Таблица дифференциации клиентов по прибыльности».

Таблица №11.

№п/п	Наименов клиентов	Товар№1											
		Кол -во партий	Укол.пр. в парт.	Собщ.выр. партии	Цед.пр. парт.	Собщ.кол.зак. Вобщ.кол.з.	Сср.стоим. ед.заказа.	Стандарт.зак.			Не станд.зак.		
							Ст.ст.з.	Кол.з.	Собщ.ст	Ст.н.з.	Кол.з	Собщ.н.з	
Очень прибыльные клиенты.													
1.	Клиент№1												
	Итого:												
Менее прибыльные клиенты.													
1.	Клиент№1												
	Итого:												
Убыточные клиенты.													
1.	Клиент№3												
	Всего:												

На основании анализа данной таблицы можно *дифференцировать* клиентов по *себестоимости их обслуживания* и используя метод *операционно – ориентированного учета затрат* разработать комплекс мероприятий по снижению затрат ресурсов на их обслуживание. При этом плановые показатели и сроки их достижения, ресурсы для достижения этих показателей и ответственные, должны быть утверждены и указаны в этой таблице.

Следующим важным направлением по формированию миссии и корпоративной стратегии предприятия являются финансы.

3.5. Финансы.

Основные финансовые цели, преследуемые акционерами компаний, в основном заключаются либо в создании *быстро растущего бизнеса*, либо в создании *быстрого роста стоимости* компаний.

Если главной финансовой целью компании является создание *быстро растущего бизнеса*, то основные силы и средства компании должны быть направлены на управление дебиторской задолженностью с целью увеличения *объема продаж*. Западные *стандарты финансового менеджмента* показатель роста объема продаж определяют как **30% - 40%** в год. При сопоставимых ценах и ассортименте продукции.

Если главной финансовой целью компании является создание *быстрого роста стоимости компании*, то основные силы и средства должны быть направлены на управление ликвидностью компании с целью *увеличение акционерного капитала*. Западные *стандарты финансового менеджмента* **показатель роста стоимости компании** определяют более **100%** в год. Для западного бизнеса, где *существует адекватный фондовый рынок*, оценка *стоимости акций* производится в соответствии с ожиданиями *финансово – хозяйственной деятельности* компании.

Постановка целей компании не должны ограничиваться показателями прибыльности. Для эффективного развития финансово – хозяйственной деятельности компании и достижения стратегических целей необходимо найти компромисс между ростом стоимости компании, уровнем ее финансово – экономического развития и прибылью.

При постановке **финансовых целей** компании необходимо использовать такое понятие как **инвестиционный цикл**, в котором находится компания.

Инвестиционный цикл компании – это понятие, которое характеризует период времени, которое проходит компания по мере роста уровня ее финансово – экономического развития.

3.5.1. Четыре основные уровня финансово – экономического развития предприятия, которые характеризуют эффективность финансово – хозяйственной деятельности.

1 – ый уровень – вложение средств с целью обеспечения ускоренного развития компании.
Основной финансовый показатель EVA – добавленная экономическая стоимость компании.

2 – ой уровень - выход предприятия на безубыточную работу **Тб.у. и ПР.**
Основной показатель NVP – показатель чистой приведенной стоимости. Измеряет инвестиции в абсолютных денежных единицах, сопоставляя их с поступлениями в дисконтируемом денежном виде.

3 – ий уровень - выход предприятия на самофинансирование при котором предприятие способно развиваться за счет собственных финансовых средств.
Основной показатель ROI – рентабельность на инвестированный капитал.

4 – ый высший уровень развития – уровень генерирования свободного денежного потока, при котором финансовых средств хватает и на развитие, и на нужды акционеров.
Основной показатель FCF – показатель свободного денежного потока предприятия.

3.5.2. Основные стратегии развития предприятия: производственно – ориентированная и стоимостно – ориентированная стратегии.

1.Производственная стратегия.

Ранее, на основании двух предыдущих концепций, *фундамент корпоративной стратегии* формировался на основе *производственной стратегии*. Основная цель производственной стратегии заключалась в максимизации *прибыли предприятия* за счет оптимизации операций и бизнес – процессов. Оптимизация бизнес – процессов и операций ведут к сокращению времени выполнения операций и бизнес – процессов, а также к сокращению объема, а значит и стоимости, используемых ресурсов на выполнение операций и бизнес – процессов, конечно при соблюдении высокого качества производства изделий (услуг).

2. Стоимостно – ориентированные стратегии.

С ростом научно – технического прогресса, доступностью к современным технологиям производства, достижение конкурентных преимуществ за счет модернизации производства стало не актуальным. Так как любая компания, купив новые технологии, может быстро достичь конкурентных преимуществ предприятий – лидеров в своих отраслях промышленности. В связи с этим, *вместо разработки производственной стратегии*, ориентированной на *прибыли* предприятия, за счет *модернизации производственной системы*. Актуальным стало формирование *корпоративной стратегии* основанной на *стоимостно – ориентированной стратегии* за счет реорганизации организационно – управленческих структур, пригодных для производственных систем «массового производства», в «бережливые производственные системы» **LPS**.

Выбор и разработка *стоимостно – ориентированной стратегии* не означает, что она будет реализована. Для реализации *стоимостно – ориентированной стратегии* необходимо использовать определенные инструменты. К важнейшим **инструментам** реализации *стоимостно – ориентированной* стратегии относятся:

1. **Концепция акционерной стоимости (Shareholder Value)**, направленная на оценку прибыльности отдельных стратегий, сфер деятельности и компании в целом с точки зрения инвестора. Эта концепция используется при выработке возможностей увеличения стоимости компании за счет: инвестиций и девестиций, реструктуризации, реализации программ финансирования, покупки и продажи бизнеса. Формулируемые стратегии подлежат *финансовой оценке*. Стратегическое управление и принятие решений оценивается с точки зрения *роста стоимости компании*.

Основные показатели концепции:

- - дисконтированный денежный поток – *Discounted Cash Flow, DCF*,
 - - рентабельность инвестиций по денежному потоку - *Cash Flow Return on Investment, CFROI*,
 - - денежная добавленная стоимость - *Cash Value Added, CVA*,
 - - экономическая добавленная стоимость – *Economic Value Added, EVA*.
 - – *рыночная добавленная стоимость - Market Value Added, MVA*.
2. **Сбалансированная система показателей – *Balanced Scorecard***, направленная на *рост стоимости компании исходя из роста стоимости 4 – ёх основных составляющих, определяющих рост общей стоимости компании*.
 3. **Управление факторами создания стоимости**, которые лежат в основе *рычагов* увеличения стоимости компании. К **основным рычагам** создания стоимости компании можно отнести:
 1. **Увеличение маржи**,
 2. **Увеличение выручки**.
 3. **Оптимизация инвестиций**.
 4. **Рентабельные новые инвестиции**.

К факторам создания стоимости относятся такие факторы, *которые положительно воздействуют на увеличение стоимости компании*. В свою очередь факторы создания стоимости подразделяются на монетарные и немонетарные. На использовании факторов создания стоимости основана *стоимостно – ориентированная стратегия управления* компанией – сбалансированная система показателей *BSC*.

К немонетарным факторам создания стоимости относятся такие факторы как:

1. *Качество продукции или услуги*.
2. *Имидж компании*.
3. *Квалификация и мотивация сотрудников*.

К монетарным факторам создания стоимости относятся такие факторы как:

1. *Оптимизация использования активов*.
2. *Инвестиции на расширение*.
3. *Управление ценами*.

Только *системно и комплексно* управляя этими *решающими факторами успеха*, влияющими на создание добавленной стоимости компании, можно получить эффективные *рычаги*, с помощью которых можно увеличить *стоимость компании*. При этом *стоимостно – ориентированное управление* должно быть направлено на создание и расширение тех бизнес – единиц, которые способствуют увеличению стоимости компании. Те же бизнес – единицы, которые не способствуют росту стоимости компании, ликвидируются.

Стоимостно – ориентированное управление подразумевает абсолютно новый подход к *системе управления затратами* т.к. привычные методу учета затрат ориентированы на производственную сферу и оценку ее эффективности. Современные требования

стоимостно – ориентированной стратегии, ориентированной на *рост стоимости бизнес – единиц и компании в целом* предъявляют новые требования к системе управления затратами компании, которые должны быть направлены на:

- оценку создания ценности для клиента,
- оценку жизненного цикла продукта,
- оценку процессного подхода к управлению,
- оценку рыночной ситуации.

При разработке *стоимостно – ориентированной стратегии* развития компании, основанной на *увеличении ее стоимости*, необходимо разработать такую *систему управления затратами*, которая наиболее полно удовлетворяла бы выбранной стратегии. На сегодняшний день *системой управления затратами*, наиболее полно отвечающей *стоимостно – ориентированной стратегии*, направленной на увеличение стоимости компании и бизнеса, является **система ABC**, основанная на **операционно – ориентированном методе учета затрат**.

В основе данного метода лежат **две фундаментальные концепции**:

1. - *точное измерение затрат, используемых предприятием для производства и реализации продукции по видам деятельности,*
2. - *снижение затрат за счет концепции гемба кайдзен – непрерывное и пошаговое усовершенствование операций и бизнес – процессов, способствующих сокращению используемых производственных ресурсов, необходимых для производства и реализации продукции при непрерывном повышении качества.*

Для эффективного управления системой управления затратами необходимо исходить из того, что **90% всей суммы затрат**, необходимых для производства и реализации продукции, формируется *на стадии проектирования и разработки проекта* изделия или услуги. **Этот факт является фундаментом формирования системы управления затратами.**

При *формировании системы управления затратами в стоимостно – ориентированной стратегии* развития предприятия, направленной на увеличение стоимости бизнеса используются такие инструменты, как:

1. - *анализ создания ценности для клиента (1. в «бережливых производственных системах» - анализ создания ценности в «потоке единичных изделий по созданию ценности для потребителя», 2. Концепция ROQ – «прибыль с качества», вместо TQM – «тотального повышения качества».)*
2. - *концепция расчета затрат по жизненному циклу продукта,*
3. - *концепция расчета целевых затрат,*
4. - *инвестиционные затраты.*

При *переориентации стратегического развития* компании с *производственной стратегии* на *стоимостно – ориентированную стратегию*, направленную на увеличение стоимости бизнеса компании, для *эффективного управления предприятием* необходимо разработать количественно – качественные **показатели**, определяющие **рост стоимости компании** для подразделений, товарных групп, бизнес – процессов.

3.5.3. Показатели роста стоимости бизнеса компании.

В настоящее время при оценке эффективности *стоимостно – ориентированных стратегий* компаний, направленных на увеличение *стоимости бизнеса*, а так же отдельных бизнес – единиц широкое распространение получили такие показатели оценки стоимости бизнеса предприятий, как:

1. EBITDA – это аббревиатура показателя оценки прибыли до вычета: процентов, налогов, амортизации и износа. Разработан для нивелировки национальных особенностей налогового и бухгалтерского учета. В основном применяется транснациональными компаниями.

$$EBITDA = \text{Свыр.о.п.} - \text{Сзатр.о.п. с нал.}$$

2. EBITDAMN -

3. *EVA* – показатель добавленной экономической стоимости, по которому оценивается финансовое благополучие компании. Используется как основной *показатель оценки эффективности стоимостно – ориентированного управления* при реализации *стоимостно – ориентированной стратегии* любой компании. Этот показатель является отражением, с экономической точки зрения, величины прибыли, заработанной компанией в рамках основной деятельности при использовании операционных активов, участвующих в создании операционной прибыли. При этом показатель прибыли «очищается» от влияния учетной политики бухгалтерского учета, предназначенного для внешнего потребления, а из суммы активов вычитаются: 1. величина беспроцентных обязательств, 2. величина забалансовых активов. Предприятия, имеющие высокие затраты на исследования и разработки рассматривают их как расходы инвестиционного характера, активируя их в балансе и амортизируя согласно продолжительности жизненного цикла продукта. Эти расчеты находят свое отражение в рассчитываемой прибыли и операционных активов. На сегодняшний день среди директоров и собственников зарубежных предприятий показатель добавленной экономической стоимости является самым популярным т.к. является самым точным способом оценки эффективности деятельности компании. Показатель *EVA* – является наиболее точным, чем показатель *прибыли*, т.к. включает в себя *приведенную стоимость капитала*. На практике, на предприятиях постсоветского пространства при оценке эффективности финансово – хозяйственной деятельности предприятия, ориентируются на *прибыль в балансе*. Хотя показатель прибыли оказывается меньше показателя стоимости капитала, необходимого для успешного ведения бизнеса. Показатель *EVA* *должен быть адаптирован под каждую конкретную компанию*.

Определение показателя *EVA*.

Показатель *EVA* – это финансовая величина, измеряемая в стоимостном выражении и характеризующая прирост стоимости компании за определенный промежуток времени. В общем виде формулу, для расчета показателя прироста стоимости капитала компании за определенный промежуток времени, можно представить в следующем виде:

$$EVA = \text{Пр.операц.о.п.} - \text{Сзатр.на капит.}$$

Где:

Пр.операц.о.п. - это чистая операционная прибыль после налогов, которая рассчитывается на базе прибыли по операционной деятельности компании. Исходным показателем для расчета операционной прибыли, являются данные отчета о прибылях и убытках бухгалтерии компании, которые подвергаются поэтапной корректировке с учетом финансовых и налоговых факторов, а также аспектов учетной политики предприятия.

Сзатр.на капит. – этот показатель рассчитывается умножением величины операционных активов на ставку затрат на капитал, выраженную в процентах. В свою очередь ставка затрат на капитал рассчитывается как сумма величины затрат на собственный и заемный капитал, взятый по доли собственного и заемного капитала компании. Алгоритм расчета ставки затрат на капитал выглядит следующим образом:

$$\text{Ставка.затр.на капит.}\% = \text{Доля собств.капит.} * \text{Ставка.затр.на собств.капит.}\% + \text{Доля заемн.капит.} * \text{Ставка.затрат.на заемн.капит.}\%$$

Где:

Ставка.затр.на заемн.капит.}\% - берется из информации о стоимости капитала на рынке.

Ставка.затр.на собств.капит.}\% - берется либо из модели стоимости капитальных активов (*Capital Assets Pricing Model, CAPM*), либо теории арбитражного ценообразования. Причем величина рентабельности для инвестора привязывается к

величине систематического риска. В то же время величина систематического риска складывается из суммы *рентабельности по безрисковым вложениям* и рыночной премии за риск. Величину риска оценивает «Бета – фактор».

При этом:

Если показатель $EVA > 0$, то компания за определенный промежуток времени заработала сумму денежных средств большую суммы денежных средств на собственный и заемный капитал. Следовательно, за этот период произошел рост стоимости компании.

Если показатель $EVA < 0$, то компания за определенный промежуток времени заработала сумму денежных средств меньшую суммы денежных средств на собственный и заемный капитал. Следовательно, за этот период произошло падение стоимости компании, а альтернативное вложение могло принести большую рентабельность при одинаковом риске.

Если показатель EVA используется для управления отдельными бизнес – единицами, то риск их работы оценивается как ставка затрат на капитал по величине ожидаемой рентабельности капитала в долгосрочной перспективе.

4. MVA – показатель добавочной рыночной стоимости, который родственен показателю *EVA* и служит для оценки созданной ценности компании за определенный период времени. С помощью этого показателя *весь капитал*, предоставленный *акционерами и кредитными организациями*, периодически заново измеряется и сопоставляется с рыночной стоимостью компании.

В общем виде формулу для расчета добавленной рыночной стоимости можно представить в следующем виде.

$$MVA = \text{Свход.инв.и кредит.} - \text{Свых.нал.ср.}$$

Свход.инв.и кредит. – сумма вкладов инвесторов и кредиторов.

Свых.нал.ср. – на сколько выгоднее инвесторы и кредиторы могли вложить свои средства. Для инвесторов этот показатель оценивает дополнительную стоимость вложенных средств.

Если величина денежного потока компании, дисконтированная по ставке рентабельности капитала положительна,

$$MVA > 0$$

то компания имеет добавленную рыночную стоимость за период.

$$MVA < 0$$

то компания не имеет добавленную рыночную стоимость за период.

5. FCF – показатель потока свободных денежных средств, характеризующий возможность изъятия или реинвестирования свободных денежных средств и способность компании его генерировать.

$$FCF = \text{Собиц.выр.о.п.} - (\text{Собиц.затр.произв.реал.прод.о.п.} + \text{Синв.развит.о.п.})$$

Этот показатель характеризует эффективность финансово – хозяйственной деятельности предприятия. Указывает на то, что предприятие настолько эффективно работает, что полученных средств достаточно не только на развитие бизнеса, но и на то, чтобы без ущерба для предприятия можно изъять свободные денежные средства.

Ориентация компаний на увеличение их стоимости подразумевает, возможности предприятия выполнять требования лиц, предоставивших ему капитал (собственный и заемный), после того как предприятием были осуществлены инвестиции на развитие (разработки, исследования, модернизацию производства, реорганизацию...) из средств, полученных от основной деятельности.

Выполнение этого условия гарантирует получение предприятием финансовых средств от инвесторов на выгодных для предприятия условиях. Т.к. увеличение стоимости компании гарантирует его долгосрочную перспективу развития и, соответственно, своевременный возврат вложенных средств.

В соответствии с разработкой *стоимостно – ориентированной стратегией* развития компании все *инструменты управления и показатели* должны быть разработаны и использоваться с ориентацией на **основную цель – увеличение ее стоимости.**

Финансовые показатели, разработанные для оценки эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия можно представить в таблице №12

Таблица №12

№п/п	Наименов. товара	Цена реал. ед.пр	Тб.у. товара	Порог рентаб товара	EVA	ROI	FCF	Клиенты						
								Клиент№1						
								Объем.прод Vкол.	Выручка Свыр.пр.реп	Себест.пр. Ссеб.пр.	Себест.реал Ссеб.реал	кол.зак. v.зак.	Операц.приб Пр.операц.	
1.	Товар№1													
2.	Товар№2													
3.	Товар№													
Итого:														

Данная таблица позволяет оценить объем производства ассортимента продукции ее прибыльность и прибыльность для предприятия клиентов.

Анализ уровня финансово – экономического развития предприятия по основным направлениям системы сбалансированных показателей ССП, позволяет определить уровень его фактического развития по отношению к предприятиям конкурентам и разработать реальные тактические и стратегические планы его развития.

3.5.4. Общие показатели фактической оценки уровня финансово – экономического развития предприятия для постановки финансовых и стратегических целей.

Прежде чем приступить к практическим мероприятиям по повышению уровня конкурентоспособности предприятия, необходимо оценить общий уровень финансово – экономического развития предприятия. С этой целью сотрудникам предприятия можно предоставить возможность заполнить таблицу №13 «Оценки общего уровня финансово – экономического развития». С помощью этой таблицы можно определить общую корпоративную стратегию предприятия, его финансовые цели и задачи, а также мероприятия, осуществляемые для достижения финансовых целей с целью реализации корпоративной стратегии. Постановка финансовых целей в виде определения финансовых показателей, которых предприятия должно достигать на каждом этапе своего экономического развития необходимо для реализации корпоративной стратегии по повышению уровня конкурентоспособности предприятия.

Таблица №13.

№п/п	Наименование товара	Показатели														
		Тб.у.	Пор.рент	EVA	ROI	FCF	Объем прод	RMS	кол-во клиентов	Возр.тов звезды, кор.	кол-во заказов	Себестоим		Цена	Приб.	Меропр.
												Произ	Прод.			
1.	Товар№1															
2.	Товар№2															
3.	Товар№н															
	Всего:															

На основании заполнения данных этой таблицы сотрудниками предприятия можно судить об уровне финансово – экономического развития предприятия и первоочередных мероприятиях, которые необходимо будет провести в первую очередь для реализации проекта по повышению уровня его конкурентоспособности.

Теперь перейдем к рассмотрению особенностей *применения операционно – ориентированного метода учета затрат системы ABC* при разработке и реализации проектов по переводу предприятия с организации производства и реализации продукции «массового производства» на создание «системы бережливого предприятия».

Раздел №4

Дифференцированный метод учета затрат, как основной инструмент внедрения и эффективной работы «бережливых производственных систем».

Как известно, основная цель создания «бережливых производственных систем» заключается в *снижении 8 – ми видов потерь* при производстве и реализации продукции или услуги, при создании *потока единичных изделий* по производству ценности в конечной продукции для потребителя. Фундаментом «бережливых производственных систем» является использование *меньших ресурсов* для *своевременного* производства *большого* количества *качественной* продукции наиболее полно удовлетворяющей потребностям потребителей по *цене*. В основе сокращения затрат при производстве продукции или услуги лежит *сокращение производственных циклов* (процессов и операций) предприятий и приведение их в соответствии с *тактом* потребительского спроса за счет внедрения инструментов бережливого производства, таких как *канбан* и «*точно в срок*» (*JIT*). Быстрая переналадка оборудования *SMED* и *P – D – C – A*, *кайдзен* и пр. Одна из концепций «бережливого производства», так и гласит: *правильный процесс* – дает *правильный результат* с первого раза. Следующая концепция *кайдзен* гласит о постоянном и непрерывном совершенствовании производственных процессов за счет постоянного обучения и совершенствования профессиональных навыков сотрудников предприятия, использование их творческого потенциала. Так как лучше усовершенствовать операции и процессы, чем непосредственные исполнители никто не сможет.

Из выше сказанного следует – для того, чтобы эффективно использовать все инструменты по сокращению затрат и повышению производительности операций и производственных процессов с целью снижения себестоимости выпускаемой продукции или услуги, повышения ее качества (в соответствии с требованиями клиентов) прежде всего необходимо определить критерии их оценки. С этой целью необходимо выбрать надежные методы:

- оценки эффективности (производительности) используемых ресурсов при производстве продукции или услуги,
- учета затрат на производство продукции,

- оценки себестоимости ресурсов, обеспечивающих производство продукции или услуги,
- оценки качества выпускаемой продукции,
- оценки такта потребительского спроса,
- оценки времени производственных циклов,
- оценки эффективности взаимодействия с клиентом *CRM*, их сегментации и дифференциации,
- оценки относительной доли рынка *RMS* и пр....

для определения количественно – качественных показателей, позволяющих сравнить результативность и эффективность мероприятий по постоянному совершенствованию производственных операций и процессов. Это, прежде всего, соответствует принципу Э. Деминга *P – D – C – A* (*планируй – делай – контролируй – совершенствуй*). При реализации концепции *кайдзен* в *бережливых производственных системах* отношение к условно постоянным затратам меняется в корне.

1. В системе *ABC* условно постоянные затраты переходят в условно переменные. На основании этого утверждения дифференцированный метод учета затрат позволяет в корне изменить отношение к формированию бюджета.
2. Система *ABC* позволяет перейти от статистического метода планирования (от достигнутого) бюджета к динамическому, основываясь на оценках фактической потребности в ресурсах на проведение конкретных мероприятий и производственных процессов.

Только такой метод учета затрат на сегодняшний день наиболее полно соответствует 4-ех тактному циклу непрерывного совершенствования предприятия. Где, если взять мою работу по бережливому производству (смотри схему) каждый цикл, состоящий из 4 – ех этапов (стабилизация – создание потока – стандартизация – совершенствование) постоянно сжимается за счет роста производительности и снижение брака и отходов. Что ведет к уменьшению потребности в ресурсах (труда, сырья и материалов) при производстве одного и того же количества продукции. Это достигается за счет:

1. Соблюдения очередности поставок (на основании временных производственных графиков очередности операций и процессов в потоке единичных изделий по созданию ценности в конечной продукции для потребителя), что соответствует концепции «точно во время» (*JIT*).
2. Соблюдения поддержания нормативного количества ресурсов в технологической цепочке по созданию ценности в единице продукции потока (поддержание экономически обоснованного запаса в логически связанных операциях по производству конечной продукции *EOQ* и определения точек возобновления заказов *ROP* или *FOI*), что соответствует концепции канбан.
3. Сокращения производственных циклов в потоке единичных изделий по созданию ценности в конечной продукции для потребителя, что ведет к сокращению времени производственно – финансового цикла (времени от принятия до выполнения заказов и получение финансовых средств от потребителей продукции или услуги).

Вывод:

Комплексное применение основных концепций бережливого производства с одновременным применением методов дифференцированного учета затрат и дифференцированного менеджмента позволяет непрерывно уменьшать стоимость ресурсов, необходимых для производства необходимого количества продукции или услуги (условно постоянные и переменные затраты).

4.1. Вопросы, решаемые с помощью дифференцированного метода учета затрат ABC.

Как известно, существующие методы учета затрат, в отличие от системы *ABC*, не позволяют решать менеджерам основных управленческих задач, которые необходимы при реализации концепции *TQM – ROQ* и *Lean Production*, так как не отвечают на ключевые вопросы, которые необходимы для успешной реализации этих концепций. К таким вопросам относятся:

1. Оценка и классификация затрат по видам деятельности и производственным процессам, себестоимости и прибыльности товаров, услуг и работы с клиентами.
2. Определение не финансовых показателей (индекс удовлетворенности клиентов – *CSI*, относительную долю рынка – *RMS*, ключевые показатели эффективной деятельности подразделений – *KPI* и пр.).
3. Обеспечение эффективной обратной связи для усовершенствования производственных процессов и операций.

Внедрение на предприятии *дифференцированного менеджмента и учета затрат*, позволяет ответить на эти ключевые вопросы.

Общий вывод.

Общепринятые формы финансовой отчетности не обеспечивают оперативной обратной связи, необходимой для непрерывного усовершенствования производственных операций и процессов, а так же не обеспечивают менеджеров необходимыми и своевременными количественно – качественными показателями для принятия управленческих решений по эффективному использованию ресурсов для достижения максимальных финансовых результатов при ведении финансово – хозяйственной деятельности предприятия. Общепринятые формы финансовой отчетности пригодны лишь для внешней отчетности (налоговых и прочих государственных контролирующих органов), но абсолютно не приемлемы для внутреннего потребления, особенно при использовании концепции *TQM* и *бережливых производственных систем (LPS)*.

На первоначальном этапе внедрения операционно – ориентированного метода учета затрат *ABC* на основании внедрения операционно – ориентированного менеджмента *ABM*, необходимо иметь две формы финансовой отчетности. Одна для внутреннего потребления, вторая, соответствующая всем государственным нормативным формам отчетности, для внешнего потребления.

На четвертом этапе, согласно четырехуровневой модели организации финансовых систем предприятий, разработанных Р.С. Купером и Р. Капланом, создается одна дифференцированная финансовая система, необходимая, прежде всего для менеджеров различного уровня для принятия своевременных и эффективных управленческих решений. Информация из таких финансовых систем периодически передается счетоводам (бухгалтерам), которые согласуют ее с установленными законодательными органами нормативами и готовят для них необходимые финансовые отчеты. Бухгалтерам приходится учиться использовать информацию, предназначенную для эффективного принятия управленческих решений менеджерами предприятия, для подготовки финансовых отчетов, соответствующих государственным нормативным актам.

Цель этого руководства заключается в том, чтобы помочь руководителям предприятий практически организовать эффективный учет затрат, необходимый прежде всего для руководителей всех звеньев управления для реализации концепции *кайдзен*, с целью непрерывного:

- - сокращения затрат,
- - совершенствования операций и процессов,
- - повышения качества выпускаемой продукции или услуги,
- - сокращения времени выполнения заказов,
- - повышения качества обслуживания клиентов,
- - повышения производительности используемых ресурсов,

- - повышения прибыльности производства и реализации партий ассортимента выпускаемой продукции за счет дифференциации продукции по методу «портфолио»,
- - повышения прибыльности партий выпускаемой продукции за счет удержания и привлечения прибыльных клиентов.

4.2. Операционно-ориентированный менеджмент АВМ, как фундамент операционно-ориентированного метода учета затрат АВС при реализации основной концепции кайдзен в системе бережливого производства.

Многие из руководителей, особенно те, кто прошел обучение по программе МВА, знакомы с основными положениями *операционного менеджмента*, его роли и значения для повышения конкурентоспособности предприятия. Особенно актуальным значение операционно-ориентированного менеджмента становится, когда многие предприятия в целях повышения конкурентоспособности своих товаров и услуг начинают внедрять на своих предприятиях международные стандарты качества ИСО, концепции: *тотального повышения качества ТQM* и «бережливого производства». Но, как правило, все попытки не дают должного эффекта так как:

Во – первых:

- - не определены «ключевые процессы», задающие ритм всем операциям и процессам производственной системы (заторы),
- - не имеют системного и комплексного подхода к оптимизации процессов и операций,
- - усовершенствованные операции и процессы не согласуются с предыдущими и последующими операциями и процессами (имеют локальный характер),
- - не учитывается, как результаты усовершенствованных отдельных процессов и операций отразятся на общих результатах ф.х.д. всей производственной системы предприятия, поэтому, как правило, затраты на усовершенствования таких процессов и операций не окупаются, т.е. экономически не целесообразны в масштабах всей производственной системы. На пример: С точки зрения отдельной операции или процесса, экономический эффект есть, но с точки зрения всего предприятия - нет, а иногда и отрицательный.

Во – вторых:

- - нет системы (не определены) количественно – качественных показателей оценки операций и процессов производственной системы (вход – выход),
- - нет сбалансированности этих показателей по всей логической цепочке операций и процессов,
- - не определены реальные (фактические) количественно – качественные нормативы и требования (стандарты), предъявляемые к изделиям, производимым в операциях и процессах («встроенное качество»),
- - не определены и не оценены фактические ресурсы, необходимые для выполнения конкретных мероприятий и операций по выполнению производственных заданий,

Поэтому производственные системы (маркетинг, производство, финансы, подразделения обеспечения и обслуживания) разбалансированы (хаос). Хотя многие пытаются автоматизировать хаос с помощью различных компьютерных программ. Но это свидетельствует только о том, что многие руководители и собственники не желают видеть очевидных проблем, боятся этих проблем, в основном из – за не желания менять привычные методы управления.

Инновационная система дифференцированного метода учета затрат АВС, становится **главным инструментом** операционно-ориентированного менеджмента, по

эффективному использованию ресурсов предприятия, при производстве продукции с целью максимального удовлетворения заказчиков по: цене, качеству, ассортименту, скорости удовлетворения потребностей, сервису.

Кроме того, в отличие от традиционных методов учета затрат и форм финансовой отчетности, *операционно – ориентированный метод учета затрат ABC*, позволяет *управлять издержками и производительностью*.

И самое главное, на основании внедрения системы ABC, можно создать *дифференцированную финансовую структуру*, которая позволяет создать эффективную организационно – управленческую структуру, максимально соответствующую выработанной операционной стратегии и разработанным стратегическим планам развития для достижения будущего видения предприятия.

Так как это руководство в основном рассчитано на подготовленных менеджеров и основная его цель заключается в объяснении практического значения, применения дифференцированного метода учета затрат для непрерывного совершенствования производственных процессов (концепция *гемба кайдзен*). То на *операционно – ориентированном менеджменте ABM* и его значении при внедрении на предприятии таких концепций, как: *ИСО, TQM, «бережливых производственных систем»*, остановимся поверхностно, хотя без эффективного применения инструментов операционного и стратегического менеджмента не возможно реализовать ни одной из вышеперечисленных концепций.

4.3. Операционно – ориентированный менеджмент ABM, его роль и значение в постоянном совершенствовании производственных процессов с целью снижения затрат; повышения прибыльности, производительности, конкурентоспособности.

С ростом конкурентной борьбы между товаропроизводителями за рынки сбыта и за потребителя своих товаров и услуг многие компании прибегают к внедрению на своих предприятиях новых технологий организации и управления производственными системами. К таким технологиям организации и управления производственными системами, прежде всего можно отнести: *«тотальное повышение качества» TQM*, внедрение *«бережливых производственных систем» LPS* и пр. Основной смысл этих технологий заключается в эффективном управлении и использовании, имеющихся у предприятия ресурсов, с целью производства большего и разного ассортиментного количества продукции или услуги, лучшего качества, в кратчайшие сроки и по более низкой цене, чем на аналогичную продукцию или услугу у предприятий конкурентов. Применение этих технологий и их инструментов, таких как: *канбан, «точно во время» JIT, P – D – C – A (планируй – делай – контролируй – действуй), кайдзен (непрерывное совершенствование)*, без внедрения эффективной работы *операционного менеджмента* на предприятии просто не возможно.

Главная задача операционного менеджмента должна заключаться в разработке систем планирования и управления организационных структур, обеспечивающих эффективное использование материальных и трудовых ресурсов, оборудования и производственных помещений и других факторов в процессе изготовления продукции или услуги для максимального удовлетворения потребностей заказчиков.

Операционно-ориентированный менеджмент – это деятельность, связанная с разработкой, использованием и усовершенствованием производственных систем, благодаря которым производится продукция или услуга, призванная максимально удовлетворить требования потребителя.

Под *производственной системой* понимается операционная система, предназначенная с помощью операционных ресурсов предприятия, преобразовать *входные* (информационные и материальные потоки) в *выходные* (готовую продукцию или услугу) отвечающую требованиям заказчика.

Под *операционными ресурсами* понимаются 5 – ть основных составляющих производственной системы:

1. *Персонал.*
2. *Материалы и комплектующие.*
3. *Предприятие.*
4. *Процессы и операции.*
5. *Системы планирования и управления ресурсами.*

В производственных системах, которые мы рассматриваем в этой работе, главная задача *операционного менеджмента* заключается в эффективном использовании выше перечисленных ресурсов для *оптимальной организации и управления* производственными операциями и процессами, которые *составляют* производственные системы и являются их *каскадным вложением во всю производственную систему предприятия.*

Для эффективной организации работы *операционного менеджмента* по организации и управлению производственными ресурсами с целью их оптимального использования при производстве продукции или услуги, полностью удовлетворяющих потребности потребителей. Необходимо определиться с основными целями и задачами операционного менеджмента, которые вытекают из разработанных: миссии, корпоративной стратегии предприятия, направленной на достижение конкурентных преимуществ и формирования у сотрудников будущего образа предприятия. С этой целью разрабатывается *операционная производственная стратегия* предприятия, которая должна соответствовать и быть сбалансированной по отношению к маркетинговой, финансовой и кадровой операционной стратегии предприятия.

С этой целью должна быть разработана *система сбалансированных показателей BSC. Система сбалансированных показателей*, в свою очередь состоит из 4 – ех основных элементов, для которых определяются основные количественно – качественные показатели, обеспечивающие сбалансированное и непрерывное развитие предприятия. К таким элементам относятся:

1. *Финансы.*
2. *Клиенты.*
3. *Процессы.*
4. *Кадры.*

R.S. Не подготовленные и не обученные кадры, не способны совершенствовать процессы и операции. Не качественные процессы, дают не качественную продукцию или услугу. Не качественная продукция или услуга, не способны удовлетворить потребности клиента. Не удовлетворенный клиент отказывается от продукции или услуги предприятия, что ведет к падению объемов производства. Падение объемов производства ведет к падению прибыли и платежеспособности. Падение прибыли и платежеспособности - ведет к падению развития и конкурентоспособности предприятия.

Операционная стратегия – это разработка производственного процесса и инфраструктуры, которая заключается в выборе производственной политики по совершенствованию технологий, планирования использования ресурсов нацеленных на выполнение корпоративной стратегии предприятия.

Основной задачей операционной стратегии является *определение пути* развития предприятия, который обеспечит выполнение корпоративной стратегии. С этой целью необходимо определиться с *основными приоритетами*, которые обеспечат выполнение этой задачи.

Основными приоритетами, согласно современных концепций по повышению конкурентоспособности предприятий, являются:

1. *Снижение себестоимости продукции.*
2. *Повышение качества и надежности продукции или услуги.*
3. *Сокращение сроков выполнения заказов.*

4. *Надежность и своевременность поставок.*
5. *Гибкость производства (способность быстро реагировать на изменение спроса).*
6. *Скорость освоения и разработки новой продукции или услуги.*

Для выполнения этих приоритетов операционные менеджеры должны не только хорошо владеть основными концепциями и инструментами «бережливого производства», но и хорошо владеть финансово - экономическими методами. Такими как:

1. *Функционально – стоимостный анализ VA\VE*
2. *Операционно-стоимостный анализ.*
3. *Построение финансово – экономических моделей.*
4. *Определение трастовых цен на изделия.*
5. *Оценки стоимости ресурсов.*
6. *Определение себестоимости продукции.*
7. *Определение показателей для «псевдоприбыльных центров» и пр.*

Для успешного, системного и комплексного применения этих методик необходимо владеть дифференцированным методом учета затрат *ABC*, который позволяет влиять на производительность и себестоимость продукции или услуги. Изучение, данного метода и способов его практического применения в операционном менеджменте для повышения конкурентоспособности предприятий, является главной задачей этой работы.

Раздел №5

Система дифференцированного учета затрат *ABC*, как основной инструмент определения количественно – качественных показателей оценки эффективности реализации концепции *кайдзен* при внедрении на предприятии «бережливой производственной системы *LPS*» с целью повышения его конкурентоспособности.

5.1. Требования, предъявляемые новыми философиями организации производственных систем *TQM* и *LPS* к методам учета затрат при постановке бюджетирования, управленческого учета, контроллинга.

Возрастающая конкурентная борьба товаропроизводителей на международном уровне и постоянные усовершенствования в технологической сфере, которые позволили предприятиям выйти приблизительно на один уровень финансово – экономического и технологического уровня развития на современном этапе предъявляют все более жесткие требования к производственным системам предприятий. По мере того, как конкурентоспособность предприятий перестала зависеть от совершенных технологий и эффективности использования производственных ресурсов (человеческого труда, машин и оборудования) менеджеры в поисках повышения производительности производственных систем, все большее внимание стали уделять себестоимости:

- операций и процессов,
- товаров и обслуживанию клиентов.

Естественно, что существующие методы учета затрат и оценки себестоимости выпускаемой продукции или услуги не могли дать ответа ни на один из поставленных вопросов. А применяемые на предприятиях формы финансовой (бухгалтерской) отчетности, мало того, что не имеют качественных показателей оценки эффективности производственных процессов (производительность, качество, себестоимость, время производственных и финансовых циклов, относительной доли рынка *RMS* и пр.), так еще и абсолютно не пригодны для оперативного принятия эффективных управленческих решений. Особенно требования к новым методам и формам учета затрат возросли с

внедрением на предприятиях новых философий организации производственных систем, таких как:

- *тотальное повышение качества TQM,*
- *бережливая производственная система.*

Главной особенностью этих систем является то, что в повышение качества, как производства, так и управления вовлечены все члены трудового коллектива, начиная с директора и заканчивая рабочими. Проповедуется философия *развития производства сфокусированного* на удовлетворении потребностей клиентов, как текущих, так и будущих.

Но:

1. *Как можно оценить степень удовлетворенности клиентов, не имея показателей CSI (индекс удовлетворенности клиента)?*
2. *Как можно оценить эффективность производственных процессов или подразделений, не имея показателей KPI (показатели эффективности ф.х.д. подразделений)?*
3. *Как можно определить показатели эффективности финансово – хозяйственной деятельности подразделений, не определив решающие факторы успеха CFS?*
4. *Как можно увеличить прибыльность или стоимость предприятия, не определив основных рычагов увеличения прибыли или стоимости предприятия (увеличение маржы, оптимизация инвестиций, увеличение выручки)?*
5. *Как можно балансировать производственные линии, не зная ни производительность, ни производственные циклы операций и процессов?*
1. *Тем, более не определив «ключевой процесс» производственной линии, который задает ритм во всей производственной системе. В «ключевых процессах», как правило, образуются «заторы», которые делают всю производственную систему не эффективной.*
6. *Как можно регулировать производственный цикл «ключевого процесса», не зная такта потребительского спроса на продукцию или услугу предприятия?*
7. *Как можно определить конкурентоспособность предприятия и оценить качество разработанных стратегических и операционных планов его развития, не зная его относительной доли рынка RMS?*
8. *Как можно внедрять на предприятиях «поток создания ценности в единице изделия», основной постулат «бережливого производства», не стабилизовав финансово – хозяйственную деятельность? Не проведя «кайори» (коренные преобразования организационно – управленческих структур)? Не определив границ производственных процессов и их показателей? Не наладив взаимодействия между подразделениями и не назначив ответственных за достижение результатов в этих процессах...*

Хотя в практической деятельности, работая на предприятиях в качестве *эксперта или консультанта по «бережливым производственным системам»*, мне часто приходится сталкиваться с так называемым внедрением *бережливых производственных систем*, с использованием основных инструментов, таких как:

- - *канбан,*
- - *«точно в срок» JIT,*
- - *P – D – C – A (планируй – делай – контролируй – действуй),*
- - *кайдзен.*

В лучшем случае, используется один два показателя, которые в полной мере не отражают полной картины эффективности проведенных мероприятий и не достаточны, для реализации концепции *кайдзен*.

5.2. Основные преимущества дифференцированного метода учета затрат для эффективного принятия управленческих решений.

5.2.1. Непригодность существующих форм финансовой отчетности и методов учета затрат для повышения конкурентоспособности предприятий.

Как уже не однократно отмечалось мной в этой работе существующие формы финансовой отчетности, если даже и идеально подходят для *внешней* отчетности о результатах финансово – хозяйственной деятельности за *прошедший* отчетный период. То абсолютно не подходят для эффективного принятия оперативных управленческих решений. Прежде всего, это связано с тем, что действующие формы бухгалтерской отчетности и показатели, отраженные в них не имеют:

- - *качественных показателей результатов ф.х.д.,*
- - *информации для менеджеров о причинах возникновения отклонений от планируемых результатов,*
- - *информации и возможности своевременно вмешаться в производственные процессы с целью не допущения не желательных отклонений, так как констатируют свершившийся факт,*
- - *информации об эффективности использования как внутренних, так и внешних ресурсов в течение прошедшего периода.*

Все это связано, прежде всего, с тем, что до настоящего момента основное назначение определенных форм и показателей финансовой отчетности определялись государственными органами, основная цель которых заключалась в изъятии налогов по результатам ф.х.д. предприятий. Кроме счетоводов (бухгалтеров) и налоговых инспекторов эти отчеты мало интересовали менеджеров компаний, т.к. абсолютно не пригодны для повышения эффективности производственных процессов, усложнены и запутаны. Без специальной подготовки не разберешься. А так как основная часть руководителей, не имеет соответствующей бухгалтерской подготовки и штрафы контролирующих, государственных органов носят *карательный* характер, то на предприятиях бухгалтерия, как правило, существует сама по себе. Основная цель таких бухгалтерий заключается в удовлетворении требований налогового инспектора, так как директор оценивает работу бухгалтерии по выписанным на предприятие штрафам. Поэтому многие бухгалтера для того, чтобы не рисковать и не подвергаться праведному гневу со стороны директоров компаний, зачастую переплачивают налоговые отчисления, абсолютно не заботясь: о платежеспособности компаний, их рентабельности и конкурентоспособности. Бухгалтерия «выключена» из хозяйственной деятельности предприятий. Бухгалтерия сама по себе, производственные процессы и их результаты, владельцы этих процессов - сами по себе.

До настоящего момента методам учета затрат практически вообще не уделялось никакого внимания. Оценка себестоимости происходила по методу «*учета полных затрат*». На многих предприятиях нет даже *СVP- анализа (объем – затраты – прибыль)*, позволяющего определить *Точку безубыточности* и *Порог рентабельности* предприятий и оценить их *платежеспособность за отчетный период*. О каких планах и *KPI* (показателях эффективности ф.х.д. подразделений) можно говорить на таких предприятиях, где даже не определены основные количественные показатели результатов ф.х.д., такие как *ROI* (ключевой показатель рентабельности по основным операциям или доходность на инвестиции). Я уже не говорю о таких «продвинутых» показателях, как *EVA* и *EBITDA - EBITDAMN*, которые для многих руководителей и их бухгалтеров постсоветского пространства звучат как *ругательные* слова, а в высокоразвитых международных компаниях являются *основными для оценки конкурентоспособности* предприятий.

Внедрение на многих предприятиях новых форм планирования, таких как *бюджетирование* и *управленческий учет*, основанных на методах *GPK (распределение затрат и доходов по ЦФО)* с использованием методов учета затрат *директ – костинг* или

драйвер – *кост* считается верхом совершенства. Но даже эти формы планирования и учета затрат, призванные обеспечить руководителей количественно – качественными показателями необходимыми для принятия эффективных управленческих решений, как оказалось не соответствуют требованиям философии *TQM* и «бережливых производственных систем (*LPS\TPS – кайдзен, бенчмаркинг*). О не соответствии этих форм планирования и учета используемых ресурсов свидетельствуют, прежде всего, отсутствие таких показателей, предъявляемых новыми философиями организации и управления производственных систем, как:

- оценка качества мероприятий, операций и процессов по: производству продукции, оказанию услуги, обслуживанию клиентов,
- оценка стоимости используемых ресурсов и эффективности их использования,
- оценка стоимости и эффективности операций и процессов,
- оценка целесообразности и эффективности проводимых мероприятий, операций и процессов (трастовые цены),
- оценка и планирования объемов, необходимых для использования производственных ресурсов...

Я уже не говорю о таких показателях, составляющих фундамент основной концепции *кайдзен* (непрерывное совершенствование), необходимой для повышения конкурентоспособности предприятия и выпускаемой им продукции или услуги, как:

- - *качество,*
- - *время реакции на заказ и его исполнение (скорость),*
- - *себестоимость с учетом затрат на маркетинг,*
- - *гибкость производства (своевременная реакция на меняющиеся потребности потребителей), с помощью методов «быстрой переналадки» SMED.*
- - *затраты на разработку новой продукции или услуги,*
- - *оперативная обратная связь...*

На все эти вопросы исчерпывающий ответ, на сегодняшний день дает только *дифференцированный метод учета затрат (операционно-ориентированный метод учета затрат ABC)*. В совокупности с организацией *операционно-ориентированного менеджмента ABM* на предприятии, что наиболее полно соответствует эффективному использованию основных инструментов по повышению конкурентоспособности предприятий (*канбан, JIT, P – D – C – A \ S – D – C – A, кайдзен, я бы добавил бенчмаркинг*), повсеместно внедряемых философий *TQM* или *TQC* и *Lean Production*.

5.2.2. Основные отличия и преимущества дифференцированного метода учета затрат.

Разработка системы *дифференцированного (операционно – ориентированного) метода учета затрат (ABC)*, вызвана усилившейся конкуренцией между производителями товаров и услуг на международном уровне в середине 80 – ых годов. На зарубежных, рыночных, открытых экономиках со свободной конкуренцией стало появляться все больше товаров различных товаропроизводителей. *Системы массового производства*, обладающие идентичной технологией и оборудованием, стали легко производить большие объемы продукции, не зависимо от стран производителей практически одинакового качества, но разного ценового диапазона. *Предложение* товаров на *открытых* международных рынках превысило *спрос*. А согласно экономическим законам *эластичности спроса по цене* и *доходу* населения, цены на товары начали падать. Наглядный пример: Китайские товаропроизводители, которые с вступлением в ВТО получили широкий доступ на международные рынки. Используя более *дешевый труд* и *зарубежные технологии массового производства*, которые не требуют *высокой квалификации рабочих*. Сумели предложить аналогичный товар *признанных международных брендов*, низкого качества, но по очень низкой цене. Именно на этот

период приходится достижение пика эффективного использования человеческого труда, машин и оборудования в развитых зарубежных экономиках. Для изыскания внутренних резервов по повышению *производительности труда* с целью снижения *себестоимости* и повышения *качества* выпускаемой продукции менеджерам понадобилась более точная информация о себестоимости операции, процессов, товаров и обслуживания клиентов. Чтобы получить такую информацию надо было разработать *новую систему учета затрат* ориентированную на *операции* производственных *процессов* в производственных системах предприятий. Так возникла абсолютно новая *дифференцированная* или *операционно - ориентированная система учета затрат ABC* на основании которой возникла абсолютно новая *дифференцированная* или *операционно – ориентированная система управления производством (ABM)*, ориентированная не на выполнение функциональных обязанностей, за результаты выполнения которых не была определена ответственность. Не было ответственности, потому что не были определены четкие показатели оценки эффективности выполнения функциональных обязанностей. Система дифференцированного учета затрат и менеджмента ориентирована на:

- учет затрат по операциям,
- определение необходимых ресурсов и их стоимости для выполнения операций, согласно производственным заданиям,
- определение трасовых цен на изделия производимых операциями и процессами производственных систем предприятий.

Это в свою очередь дает *возможность* операционным менеджерам:

1. *Определить нормативы количественно – качественных показателей эффективности использования ресурсов при выполнении конкретных операций и процессов по изготовлению (выполнению), как отдельных изделий (заказов), так и всей готовой продукции на выходе производственной системы.*
2. *Планировать стоимость, необходимых ресурсов для выполнения плановых производственных программ.*
3. *Оценивать эффективность фактического использования ресурсов в результате выполнения производственных программ.*
4. *Корректировать использование производственных ресурсов в процессе выполнения производственных планов.*
5. *Совершенствовать использование необходимых ресурсов для выполнения операций в производственных процессах.*
6. *Корректировать количественно – качественные нормативы, как использования ресурсов, так и самих операций и процессов.*

Отсюда следует вывод:

Внедрение на предприятиях *дифференцированного метода учета затрат* требует, как пересмотра организации *финансовых структур* (бюджетирования, управленческого учета, контроллинга), так и реорганизации организационно - управленческих структур. *Преобразование* организационно – управленческих структур из *линейно – функциональных* с жесткими *формами административно – командных методов* управления предприятиями в *матричные*, с более *демократичными* формами управления финансово – хозяйственной деятельностью. С наделением более широкими полномочиями менеджеров *гемба*, отвечающих за результаты работы операций и процессов.

5.2.3. Основные отличия учета затрат по методу GPC (по центрам финансовой ответственности) и дифференцированного метода ABC(по видам деятельности и их операциям).

Для определения отличий между двумя этими методами и оценки преимуществ одного из них на первоначальном этапе необходимо разобраться, в чем состоит смысл каждого из этих методов. Итак:

1. Метод GPK (Grenzplancostenrechnung) имеет 2 – а основополагающих принципа, которые заключаются в:

1. Определение *центров финансовой ответственности (ЦФО)*, которые в этом методе разделяются на 4 – е основных центра, имеющих жесткую иерархию построения финансовой структуры:

1. *Центр инвестиций (ЦИ)*,
2. *Центр прибыли (ЦП)*,
3. *Центр доходов (ЦД)*,
4. *Центр затрат (ЦЗ)*.

В зависимости от видов деятельности допускается 5 – ый центр финансовой ответственности – *Центр маржинального дохода (ЦМД)*.

Эти центры – являются главными субъектами *калькулирования себестоимости* товаров:

- учета затрат,
- планирования, контроля и анализа.

2. *Жестком разделении затрат на переменные и постоянные по центрам финансовой ответственности.*

Эти затраты определяются как нормативные. Главная задача *владельцев ЦФО*, заключается в недопущении отклонения плановых нормативов от фактических. Нормативы с определенной периодичностью, в зависимости от анализа отклонений фактических результатов финансово – хозяйственной деятельности от плановых, корректируются.

Основной задачей данного метода заключается в *перераспределении накладных расходов* между основными *производственными подразделениями* непосредственно, производящими готовую продукцию (*центрами прямых затрат*). Под *центрами прямых затрат* подразумевается труд рабочих и материалов, физически создающих готовую продукцию.

Метод калькулирования себестоимости продукции – *директ – costing*.

Главные недостатки:

- отсутствие оперативной информации об отклонении фактических показателей от плановых,
- невозможности повлиять на показатели в процессе выполнения плановых заданий.

Вывод: главная задача данного метода заключается в том, *как распределить затраты* предприятия, используемые для удовлетворения потребностей потребителей продукции или услуги.

2. Метод дифференцированного (операционно-ориентированного) метода учета затрат ABC.

Основная задача *дифференцированного метода учета затрат* заключается в *определении и распределении стоимости необходимых ресурсов* для выполнения производственных заданий с целью максимального удовлетворения потребностей потребителей. Другими словами – главной задачей *дифференцированного метода учета затрат* заключается в определении, *на что предприятие тратит деньги* при производстве продукции.

В основе метода лежит:

1. *определение себестоимости операций и мероприятий на основании определения факторов затрат необходимых ресурсов.*
2. *Классификация себестоимости ресурсов в зависимости от выполняемых операций.*

Метод основан на определении стоимости операций, необходимых для производства продукции или услуги и удовлетворения потребностей потребителей.

Фундаментом дифференцированного метода учета затрат являются две основные концепции:

1. *Точное определение затрат по видам деятельности.*

2. *Снижение затрат за счет непрерывного пошагового совершенствования операций и процессов.*

Метод ABC позволяет *определить не только количественные* показатели эффективности финансово – хозяйственной деятельности предприятия, но и качественные, что дает возможность непрерывного совершенствования бизнес – процессов производственных систем.

Для внедрения дифференцированного метода учета затрат главной задачей менеджеров является в определении *списка основных видов деятельности* (операций и мероприятий), где должны быть описаны все виды работ, выполняемых производственной системой. С этой целью можно воспользоваться *международными стандартами классификации видов деятельности* для определения количества видов деятельности непосредственно для своих предприятий (обычно от 30 до 50).

3. Международные стандарты классификации видов деятельности

Виды деятельности – это операции, мероприятия, бизнес – процессы, выполняемые человеческими ресурсами предприятия для ведения производственно – хозяйственной деятельности.

Согласно перечня, разработанного Международной котирующей палатой, к операциям и бизнес – процессам относятся:

1. Производственные процессы, состоящие из:

1. *Исследования и понимания рынка и клиентов.*
2. *Разработки будущего видения предприятия и бизнес – стратегии.*
3. *Разработка проектов товаров и услуг.*
4. *Маркетинг и продажи.*
5. *Производство и доставка товаров и услуг.*
6. *Производство и доставка для организации сферы услуг. (приобретение ресурсов, подготовка персонала, услуги клиенту, обеспечение качества услуги).*
7. *Выписка ТТН (ТН) и обслуживание клиентов.*

2. Управленческие и вспомогательные процессы, состоящие из:

1. ***Подготовка кадров и управление персоналом (стоит остановиться подробнее)***
 1. *Создание и внедрение кадровой стратегии.*
 2. *Декомпозиция стратегии до уровня непосредственных исполнителей.*
 3. *Управление распределением персонала.*
 4. *Подготовка и стажировка сотрудников.*
 5. *Управление производительностью, мотивация персонала, признание достижений сотрудников.*
 6. *Обеспечение благосостояния и удовлетворенности сотрудников.*
 7. *Обеспечение заинтересованности сотрудников в достижении поставленных целей.*
 8. *Стирание границ между подразделениями и сотрудниками и укрепление доверия к руководителям.*
 9. *Создание кадровой информационной системы (HRIS).*
2. ***Управление информационными ресурсами.***
3. ***Управление финансовыми и физическими ресурсами.***
4. ***Программа охраны окружающей среды.***
5. ***Управление внешними отношениями.***
6. ***Управление совершенствованиями и изменениями.***

С помощью дифференцированного метода учета затрат ABC, менеджеры компаний могут более эффективно реализовывать основную концепцию *бережливых производственных систем и TQM – ROO, кайдзен* – непрерывное совершенствование производственных

систем. Тем более, что данный метод, за счет возможности оценки *себестоимости единичных изделий*, производимых в отдельных операциях и процессах производственной системы, позволяет применить основную концепцию *TQM* - «встроенного качества». Кроме того, данный метод идеально подходит для *основной концепции «бережливого производства»*, которая заключается в создании «*потока по производству ценности в единичных изделиях для каждого последующего потребителя*». Ранее известные методы учета затрат позволяли определить *себестоимость единицы продукции* только на основании *объемов* ее производства с использованием метода *CVP* – *анализа (объем – затраты – прибыль)*. Прогрессивность дифференцированного метода учета затрат заключается в том, что благодаря этому методу, менеджеры могут определить стандарты, выполняемых работ по изготовлению изделий (обработки заказов) для каждой операции. К таким *стандартам* относятся определение *количественно – качественных* показателей для каждой операции и производимого ими изделия:

- качество выполнения операции (квалификация работника, время производственного цикла) и изделия (стандарты качества, отходы, брак),
- себестоимость единицы изделия с учетом стоимости мероприятий необходимых для ее производства и реализации.

С помощью *системы ABC* – можно создать *экономическую карту* организационных работ и прибыльности предприятия, построенной на основании видов деятельности по производству продукции или услуги для удовлетворения потребностей потребителей и повышения их конкурентоспособности. Эта *карта* будет своего рода *маршрутом направления движения* предприятия для достижения главной стратегической цели: *быть лидером в своей отрасли*.

Метод ABC позволяет решать менеджерам *основные их задачи* по непрерывному:

1. *снижению затрат,*
2. *повышению качества управления и производства продукции (услуги),*
3. *сокращению сроков производства продукции или услуги,*
4. *повышению гибкости производства и своевременной реакции на меняющиеся потребности потребителей,*
5. *сокращению сроков разработки новых товаров и услуг,*
6. *снижению себестоимости производимых товаров или услуг.*

Так как, в отличие от ранее известных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применение *метода ABC* позволяет ответить менеджерам на основные вопросы, без решения которых не возможно непрерывное повышение конкурентоспособности предприятий.

К *основным вопросам*, на которые *дает ответ* применение *дифференцированного метода учета затрат* с целью повышения конкурентоспособности производимой продукции производственной системой предприятия, относятся вопросы направленные как на **совершенствование внутренних**, так и **внешних процессов** предприятия.

5.2.4. Внутренние и внешние проблемы предприятия, решаемые с помощью системы ABC. Комплексное применение методов *операционно-ориентированного менеджмента ABM*, состоящего из *операционного и стратегического дифференцированного менеджмента*.

Благодаря комплексному внедрению на предприятии *системы ABC* (дифференцированный учет и менеджмент) руководство компаний получает возможность эффективно использовать ресурсы предприятия с целью качественного влияния, как на *внутреннюю*, так и на *внешнюю среду* для повышения конкурентоспособности продукции (услуги). Повышение эффективности использования внутренних ресурсов предприятия (внутренней среды), осуществляется с помощью **операционного дифференцированного менеджмента**.

5.2.5. **Операционный дифференцированный менеджмент по оценке и анализу фактической стоимости ресурсов предприятия, при выполнении операций по созданию добавленной стоимости в изделии в процессе производства конечной продукции для внешнего потребителя. Определение фактической себестоимости производства готовой продукции.**

С помощью внедрения на предприятии методов операционного дифференцированного менеджмента, основная цель которого системе ABC заключается в том чтобы;

1. Не только ответить на внутренние вопросы, такие как:

1. *Какие функции выполняют ресурсы предприятия?*
2. *Какова себестоимость организационных мероприятий и производственных процессов и операций?*
3. *Зачем организации нужны эти мероприятия и производственные процессы? Может воспользоваться аутсорсингом?*
4. *Какой объем деятельности каждого вида необходим для производства товаров, услуг и обслуживания потребителей для поддержания платежеспособности и конкурентоспособности предприятия.*

2. Но и разработать комплекс мероприятий по:

- - модернизации,
- - реорганизации,
- - усовершенствованию,

а при необходимости и

- - ликвидации,

экономически не эффективных для предприятия мероприятий и процессов.

Система ABC с помощью внедрения на предприятии **операционного дифференцированного менеджмента** позволяет:

1. **повысить качество мероприятий и процессов,**
2. **повысить производительность мероприятий и процессов,**
3. **избавиться от избыточных ресурсов** в производственной системе,
4. **сократить время производственных циклов,**
5. **сбалансировать производственные линии,**
6. **снизить себестоимость мероприятий и процессов в единице продукции.**

Более подробно применение методов **операционного дифференцированного менеджмента** в **системе ABC**, с применением концепции «бережливых производственных систем» *LPS*, **гемба кайдзен**, рассмотрим в следующих главах этой работы.

Повышение эффективности использования внутренних ресурсов предприятия с целью повышения конкурентоспособности производства и реализации продукции или услуги во внешней среде в **системе ABC** решается с помощью внедрения на предприятии методов **стратегического дифференцированного менеджмента**.

5.2.6. **Стратегический дифференцированный менеджмент системы ABC по оценке и анализу прибыльности продаж партий ассортимента выпускаемой продукции. Оценка фактической себестоимости ресурсов предприятия при проведении мероприятий по SMDA (продажи, маркетинг, дистрибуция, администрирование) при реализации партии ассортимента продукции. Оценка стоимости мероприятий SMDA и определение их доли в общей себестоимости единицы продукции.**

Благодаря внедрению на предприятии методов **стратегического дифференцированного менеджмента** с помощью поиска решений на такие вопросы, зависящие от внешней среды предприятия, таких как:

1. Какой ассортимент и какая цена за единицу продукции востребована потребителем?
2. Какие отношения сложились с клиентами и как их улучшить для увеличения прибыльности с клиента?
3. Какие отношения сложились с поставщиками и как улучшить качество поставок и продукции?
4. Какие новые требования предъявляет потребитель к дизайну и качеству продукции или услуги и как можно усовершенствовать проект изделий?

Разрабатывая проекты мероприятий, необходимых для решения этих вопросов благодаря методам стратегического дифференцированного менеджмента и с учетом внутренних возможностей предприятия руководство компаний может определить:

1. комплекс мероприятий по повышению прибыльности выпускаемого ассортимента продукции,
2. прибыльных и не прибыльных клиентов и усилить работу с прибыльными клиентами,
3. повысить качество и надежность поставок партнеров по бизнесу,
4. эффективные методы разработки и производства новой продукции (правило *структурирования качества по функциям QFD* – идентификация потребности клиентов, проектирование, разработка, производство, поставка, сервис)

Принимая решения для ответа на эти вопросы *стратегический менеджмент совместно с операционным менеджментом*, разрабатывает комплекс мероприятий по повышению конкурентоспособности продукции или услуги предприятия.

Из вышесказанного можно сделать вывод:

На сегодняшний день только с использованием инструментов учета затрат по методу ABC можно эффективно реализовать проекты по переводу предприятий на философию TQM или «бережливых производственных систем» LPS.

Соответствие *дифференцированного метода учета затрат* требованиям, необходимым для эффективного перевода предприятий с *массового производства* на *бережливые производственные системы* требует от руководителей и исполнителей абсолютно нового мышления. А это самая трудная задача при реализации проектов по созданию *бережливых производственных систем* на действующих предприятиях с действующими сотрудниками и руководством, но как показывает практика, при несгибаемой воле собственника или директора – реализуема. При условии «саботажников и провокаторов» - за ворота.

Раздел №6

Структурная схема системы дифференцированного метода учета затрат ABC, основанная на распределении расходов стоимости производственных ресурсов по операциям в соответствии с факторами затрат, необходимых видов деятельности для эффективного функционирования производственной системы предприятия.

Для более наглядного представления коренных отличий *дифференцированного метода учета затрат ABC*, как по структуре, так и по основным целям и задачам, решаемым этим методом от метода учета затрат по ЦФО (GPK). Представим структурную схему организации системы ABC, которая строится в 7 - мь этапов:

1. *Оценка полной стоимости* (затрат), используемых предприятием производственных ресурсов и мероприятий, необходимых для производства и реализации продукции.
2. *Определение видов деятельности*, благодаря которым предприятие производит и реализует продукцию.
3. *Классификация себестоимости ресурсов*, которые предприятие тратит на операции и мероприятия согласно, осуществляемым видам деятельности.

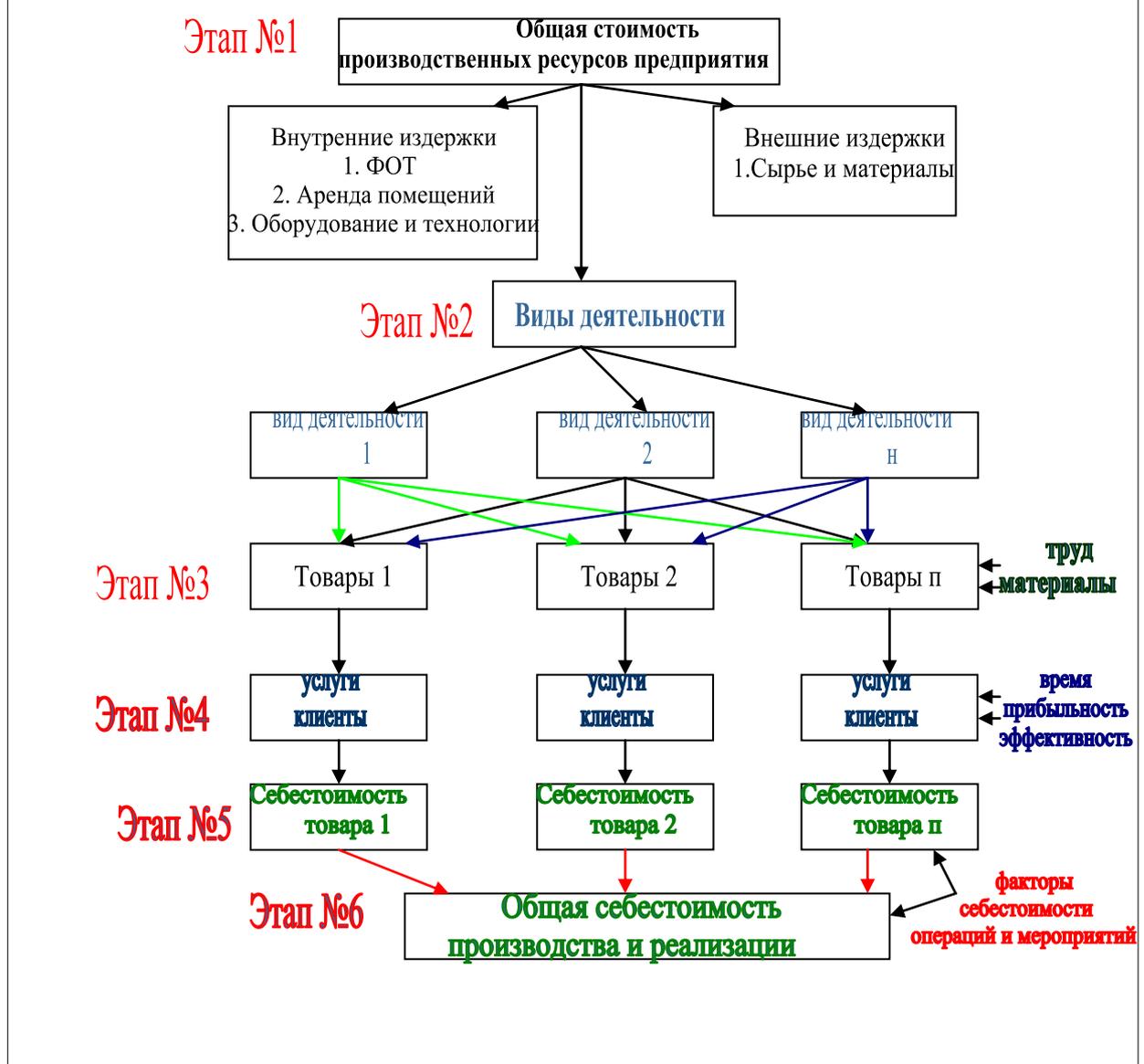
4. Определение всех товаров, услуг и клиентов предприятия с целью «сфокусированной» разработки, производства и предоставления товаров и услуг клиентам. Это необходимо для анализа *косвенных и вспомогательных* затрат при оценке *себестоимости* производства продукции с целью распределения затрат на операции между клиентами и услугами им оказываемым.
5. *Отбор факторов затрат*, которые связывают проводимые ресурсами *операции с объектами* затрат (товары, услуги, клиенты). *Факторы себестоимости операций* – это количественный показатель результатов проведенных операций. *Связь между операциями и объектами* затрат (товары, услуги, клиенты) производится с помощью *факторов себестоимости мероприятий*.
6. *Расчет полной себестоимости*, используемых *ресурсов* при производстве и реализации по ассортименту продукции (услуги).
7. *Расчет полной себестоимости* используемых *ресурсов* при выполнении производственной программы и оценка *эффективности* их использовании в отчетном периоде.

Естественно, все эти мероприятия проводятся с помощью *операционно-ориентированного менеджмента АВМ*.

На схеме *этапы* разработки *операционно-ориентированной системы учета затрат АВС* выглядят следующим образом.

**Порядок составления
операционно-ориентированной
системы учета затрат ABC**

рис.№1



Основные методы и инструменты, используемые при постановке системы дифференцированного учета затрат рассмотрим после рассмотрения *основных ключевых моментов*, без реализации которых не возможно создать эффективную дифференцированную систему учета затрат. Как не возможно оценить эффективность проведенных мероприятий без системы ABC.

6.1. Основные требования предъявляемые дифференцированным методам учета затрат ABC к менеджерам и их переориентация с функционального управления на операционно-ориентированный менеджмент ABM.

Выше я уже изложил основные отличия между привычными методами управления предприятиями по функциям и операционными методами управления производственными процессами. В этом разделе постараюсь представить 2- а основных компонента *операционно-ориентированного менеджмента*, без внедрения, которых не возможно

внедрение и практическое применение *методов дифференцированного учета затрат*. Цели, преследуемые дифференцированным методом учета затрат определяют основные цели, назначение и задачи для менеджеров предприятий.

Основываясь на том, что **основной концепцией дифференцированного метода учета затрат** является определение *стоимости операций*, выполняемых ресурсами предприятия в течении *фактических и будущих периодов* с целью оценки *себестоимости* произведенной ими единицы изделия или услуги в «потоке единичных изделий по созданию ценности для каждой последующей операции». **То главной задачей операционного менеджмента** становится оценка *экономической эффективности* используемых *ресурсов* при проведении мероприятий и операций, необходимых для изготовления готовой продукции (услуги) по *видам деятельности*.

Выявление, учет и оценка не используемых (не эффективно используемых) объемов производственных *ресурсов* по *операциям* и *видам деятельности* по всей цепочке производственной системы, в том числе и оценки «прибыльности с клиентов» является фундаментом операционно-ориентированного метода учета затрат.

6.2. Два основных требования, предъявляемые системой ABC к операционно-ориентированному менеджменту АВМ (правила менеджмента гемба), вытекающие из системы и концепции кайдзен.

Основные требования, предъявляемые к *операционно-ориентированному менеджменту АВМ* в системе *ABC*, вытекают из концепции *гемба кайдзен*. Основной смысл, которой заключается в совершенствовании операций и процессов непосредственно на рабочих местах. При реализации на предприятии концепции *гемба кайдзен*, необходимо осознать и реализовать на предприятии такие понятия как:

1. Система кайдзен – это способ достижения производства продукции, соответствующей мировому уровню. **Система кайдзен** должна быть заложена в *основу корпоративной стратегии предприятия* при формировании *миссии и видения будущего образа предприятия*. Для реализации этой программы необходимо руководствоваться в повседневной деятельности системой состоящей из **6 – ти правил**.

6 – ть основных правил системы кайдзен.

1. *Всеобщий контроль качества TQC (Total quality control)*, с переводом на *тотальный менеджмент на основе качества TQM*.
2. Организация производственной системы на основании концепций *канбан* и «*точно в срок*» *JIT*.
3. **Тотальное обслуживание оборудования TPM**.
4. Развертывание политики.
5. Система подачи предложений по совершенствованию в *гемба*.
6. Создание и организация работы *кайдзен групп*.

2. Концепции кайдзен – это основные понятия и инструменты, которыми должны руководствоваться менеджеры в повседневной деятельности на пути непрерывного совершенствования. **Концепции кайдзен** должны стать *фундаментом* при формировании *оперативной и функциональной стратегии развития предприятия*. Для разработки и реализации *концепции кайдзен* необходимо использовать **6 – ть основных правил и инструментов**.

6 – ть основных правил и инструментов концепции кайдзен.

1. **Кайдзен и менеджмент.** (*поддержание менеджерами стандартов и их совершенствование*)
2. **Ориентация менеджеров на процесс, а не на результат.** (*организация правильных процессов. Правильный процесс – дает правильный результат с первого раза.*)
3. **Соблюдение циклов PDCA/SDCA.**
4. **Качество – основа совершенствования, главный приоритет.**
5. **Решения на основании данных** (*правило гемба гембуцу*).
6. **Следующий процесс или операция – это потребитель.**

Из **6 – ти правил системы и концепции кайдзен** вытекают **5 – ть** основных или «**5 – ть золотых правил менеджмента гемба**» (правила для менеджеров непосредственно управляющих и отвечающих за операции и процессы).

6. 3. Пять основных правил для операционно-ориентированного менеджмента (золотые правила *менеджмента гемба*)

Соблюдение этих правил составляет фундамент операционно-ориентированного менеджмента.

5 – ть золотых правил менеджмента гемба.

1. *Иди в гемба, когда возникают проблемы.*
2. *Проверь гембуцу. (материальные объекты: деталь, брак, инструмент, оборудование, материал, метод...).*
3. *Прими временные меры по устранению проблемы. (обеспечь непрерывный поток единицы изделия).*
4. *Найди и устрани коренную причину, вызывающую проблему.*
5. *Стандартизируй операцию, чтобы избежать возникновения проблемы в дальнейшем.*

Естественно все требования *гемба кайдзен* должны быть направлены как на внутреннюю, так и на внешнюю среду предприятия. Современные тенденции развития мировой экономики, ее глобализация, достижения в области совершенствования технологий предъявляют к менеджерам компаний абсолютно новые требования. На современном этапе развития для того, чтобы стать мировым лидером, необходимо не просто эффективно использовать ресурсы при производстве продукции. Необходимо изучать потребности потребителя. Знать за что, потребитель готов платить деньги, а что является *муда* или потерями предприятия. Думать, как минимизировать эти потери. На основании потребностей потребителей и поставщиков организовывать и планировать производство. **Отсюда вытекают 2 - а основных требования, предъявляемые системой ABC к операционному менеджменту.**

6.4. Две основные концепции операционно-ориентированного менеджмента АВМ в системе ABC.

Основные концепции *операционно-ориентированного менеджмента в системе ABC* неразрывно связаны между собой и должны применяться в комплексе. *Стратегическая* концепция, направленная на изучение внешней среды (идентификация потребностей потребителей и лучшего мирового опыта) с целью постановки задачи *операционному* менеджменту для повышения качества продукции и процессов.

1. *Внутренний операционный менеджмент АВМ*– направленный на оценку и повышение эффективности (прибыльности) использования *внутренних ресурсов* с целью повышения качества и производительности *внутренних операций* в

необходимых мероприятиях и производственных процессах по видам деятельности.

2. **Стратегический операционный менеджмент АВМ** – основной задачей которого заключается в выявлении не прибыльных для предприятия операций и видов деятельности. Путем сравнения стоимости операций предприятия со стоимостью таких же операций у предприятий лидеров – *бенчмаркинг*. Определение показателей *себестоимости* для внутреннего операционного менеджмента с целью преобразования неприбыльных операций в прибыльные. При невозможности снижения себестоимости таких изделий в существующих на предприятии операциях, такие изделия производятся по кооперации на условиях аутсорсинга, а ресурсы переводятся на более прибыльные виды деятельности.

Для реализации этих требованиям менеджеры должны руководствоваться такими фундаментальными правилами *гемба кайдзен*, как:

1. **Качество, затраты, поставка КЗП или QCD (Quality, Cost, Delivery)**. Приоритет – качество. Причем все эти три постулата взаимосвязаны.
2. **Структурирование качества по функциям QFD (Quality Function Deployment)** – новый подход в менеджменте соответствующий философии TQM. «Сфокусированность» на потребителе продукции или услуги, который заключается в идентификации требований клиента к продукции, проектировании, разработке, производстве, поставке и сервису.
3. **Создание потока единичных изделий по производству добавленной ценности в продукции для конечного потребителя.**
4. **Стандартизация с целью ликвидации вариативности. Принцип S – D – C – A (стандартизируй – делай – контролируй – воздействуй).**
5. **Внутренняя сертификация системы обеспечения качества, как продукции (услуги), так и операций и процессов, обеспечивающая соответствие лучшим стандартам предприятия и стремление привести эти стандарты в соответствие со стандартами мировых лидеров.**

Из вышесказанного следует **вывод**:

Для эффективного применения дифференцированного метода учета затрат ABC, необходимо создать систему ABC с эффективным применением 2 – ух неразрывно связанных компонентов операционно-ориентированного менеджмента (операционного и стратегического).

6. 5. Система операционно-ориентированного менеджмента АВМ.

1. Операционной концепцией АВМ, которая основывается на одной из основных концепций «бережливого производства»: *Правильный процесс – дает правильный результат с первого раза*. Суть данной концепции заключается в правильном выполнении задач с целью:

- - повысить эффективность операций и процессов,
- - снизить затраты,
- - оптимизировать использование активов.

Задача операционного менеджмента заключается в:

1. - повышение *производительности* используемых производственных ресурсов (машинного времени и человеческого труда). Исходя из оценки производственной мощности (проектной, эффективной, реальной; стремление от реальной мощности к проектной) операций или процессов.
2. - уменьшения времени *простоев* (в т.ч. за счет использование инструментов «бережливой производственной системы», таких как: 1. «тотальное обслуживание оборудования» TPM с участием всего персонала, 2. *быстрая переналадка оборудования SMED*),

3. - избавления от *бесполезных* действий и операций,
4. - *отказе* от *экономически не целесообразного* (производство изделий и узлов по кооперации на условиях аутсорсинга) производства узлов и изделий,
5. - *экономии организационных ресурсов*.

Главной концепцией применения *операционного менеджмента* является то, что потребность в ресурсах (качестве, количестве, стоимости) величина постоянная, задача состоит в том, чтобы либо повысить эффективности их использования, либо сокращении величины их использования.

Цель – получение прибыли на каждой операции или процессе с меньшими затратами физической энергии, человеческого труда и оборотного капитала. С этой целью, для более эффективной мотивации работников, непосредственно занятых в операциях и процессах, применяют новые методы мотивации сотрудников. В *системах бережливого производства* операции и процессы непосредственно занятые в производстве *ценности в единице изделия*, относят не к *центрам затрат*, а к центрам *псевдоприбыли*. В таких центрах *псевдоприбыли* рабочие борются не с *затратами*, что чревато для них сокращением и потерей рабочего места, а с повышением *прибыльности* операций. Такой подход лучше стимулирует непосредственных исполнителей на борьбу с потерями и достижение лучших результатов с меньшими ресурсами. Пример: создание кружков качества, *кайдзен* – групп.

2. Стратегической концепцией АВМ является определение менеджерами, занимающимися изучением внешней среды, для операционных менеджеров правильных действий, которые заключается в оценке и сравнении себестоимости собственных операций с операциями других предприятий. Изменение потребности предприятия в экономически не эффективных или не целесообразных видах деятельности.

Главной задачей стратегического менеджмента является *изменение спроса* на не *прибыльные виды деятельности* с помощью *снижения* ключевых показателей *себестоимости* для таких видов деятельности.

Используя *систему ABC*, можно определить в какой момент отдельные товары, услуги и клиенты могут оказаться очень *прибыльными* для предприятия. Это дает возможность руководству предприятием и менеджерам по продажам и маркетингу перенести направления финансово – хозяйственной деятельности на *прибыльные* товары, услуги и клиентов.

Стратегический дифференцированный менеджмент позволяет принимать решения в сфере дизайна и разработки проектов новых товаров или услуг, обладающих высоким потенциалом для снижения себестоимости. Например: использование легкодоступных и стандартных комплектующих для новых товаров, а так же использование стандартных операций и процессов для их производства.

Комплексное применение *операционного и стратегического менеджмента системы ABC* позволяет одновременно *сократить количество производственных ресурсов*, необходимых для выполнения *нужного количества операций* и *сконцентрировать* усилия на более *прибыльных* процессах, товарах, услугах и клиентах для производства самой *рентабельной* для предприятия продукции или услуги.

Главное отличие дифференцированного метода учета затрат ABC от ранее известных и используемых методов, заключается в том, что:

1. Условно *постоянные* затраты рассматриваются, как условно *переменные*.
2. Метод позволяет измерять *себестоимость единицы продукции* не от *объема* производства за отчетный период (*CVP – анализ*), а непосредственно на выходе операции производства единицы продукции в «потоке единичных изделий создания ценности для последующего потребителя» в производственной системе.
3. Метод предназначен не столько для *внешнего потребления*, сколько для *внутреннего*, так как обеспечивает менеджеров *оперативной обратной связью* и

дает возможность оперативного вмешательства в процессы с целью не допущения не нормативных потерь. В системе «бережливого производства» по *Lean TPS* : **андон** – звуковое или световое оповещение об отклонении операции или процесса от заданных стандартов.

4. Метод акцентирует внимание менеджеров и рабочих *не на стабильности, управляемости и производительности отдельных машин и оборудования, работниках и отделах*, что не соответствует условиям современной конкуренции.

А переносит акценты на:

- - концепцию *кайдзен* – непрерывное пошаговое усовершенствование методов и процессов,
- - *межфункциональную интеграцию* (создание проектных групп, состоящих из разработчиков проектов готовой продукции или услуги, маркетологов, конструкторов, технологов, снабженцев, экономистов и производственников), что обеспечивает:

1. *высокую гибкость операций и процессов,*
2. *постоянное повышение или стабильность качества,*

в соответствии с возрастающими требованиями потребителей.

6.6. Структурная схема системы дифференцированного метода учета затрат ABC, основанная на внедрении двух компонентов (операционного и стратегического) операционно – ориентированного менеджмента ABM и их место в системе.

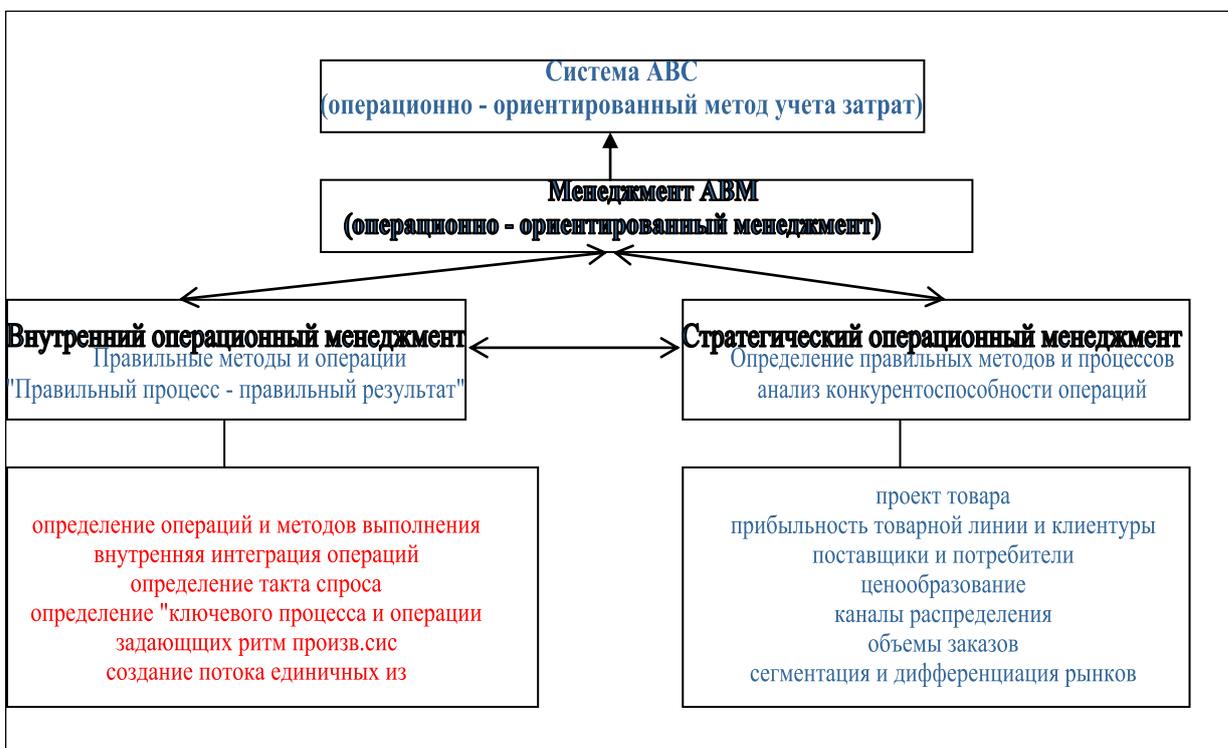
Основные требования к разработке и внедрению на предприятиях *системы дифференцированного метода учета затрат ABC* выдвинуты благодаря новой философии к организации и управлению производственными системами, которая требует от менеджеров и сотрудников предприятий абсолютно нового мышления по отношению к выполнению своих производственных задач. Эти требования, прежде всего, направлены не на повышение *производительности машин и оборудования*, что присуще производственным системам, разработанным Г.Фордом, которые идеально подходили для предприятий, ориентированных на «*массовое производство*», что не требовало высокой квалификации от работников предприятий. Новая философия организации и управления производством *TQM* («*тотальное повышение качества*»), одним из родоначальников которой является Э.Деминг, направлена на повышение *эффективности использования внутренних ресурсов* предприятия, т.е. на менеджеров и работников, которые непосредственно создают ценность в продукции для потребителя.

Разработка философии *TQM*, основана на новых требованиях предъявляемых со стороны потребителей продукции или услуги предприятий, которые выражаются, прежде всего, в повышении требований к:

- - *качеству и надежности выпускаемой продукции,*
- - *своевременной реакции на запросы потребителей (скорости выполнения заказов),*
- - *гибкости производства продукции (производить ту продукцию и столько, сколько необходимо потребителю),*
- - *простоте в пользовании,*
- - *соответствию «цена – качество» выпускаемой продукции или услуги.*

Основной концепцией новой философии *TQM*, является концепция *непрерывного совершенствования производственных процессов (кайдзен)*, которая выражается в непрерывном совершенствовании *входных* (информационных, финансовых, материальных) потоков в *выходные* (конечный продукт). Естественным образом такой подход потребовал *коренного* пересмотра отношения к менеджерам и работникам предприятий, непосредственно создающим ценность в конечной продукции для потребителя. Не зря знаменитую *производственную систему*, разработанную не безучастия Э.Деминга, *Тойота (TPS)*, называют «*системой бережного отношения к*

сотрудникам предприятия». Только люди, непосредственно участвующие в производственном процессе *создания ценности в единицах изделия*, способны создать потребительскую ценность в конечном продукте, способным полностью удовлетворить потребности потребителей. Для реализации на предприятиях философии «*тотального повышения качества*», с целью реализации концепции *кайдзен* создаются «*кружки качества*» или «*кайдзен – группы*». Эти кружки качества составляют основу для реализации концепции *непрерывного совершенствования* производственных процессов. Кроме того, такие *кружки качества* составляют фундамент по реализации на предприятиях концепции *операционно-ориентированного менеджмента АВМ*, как основного инструмента повышения конкурентоспособности предприятия. А так как целью любых усовершенствований является достижение *лучшего качества и повышения экономического эффекта* для предприятия от проведенных мероприятий, то необходима соответствующая *система оценки* эффективности проведенных мероприятия по совершенствованию производственных процессов. Такой системой на сегодняшний день является *система дифференцированного учета затрат АВС*. Для большей наглядности гармоничного соответствия системы *АВС*, концепции *кайдзен*, одной из основных составляющих философии *TQM*, представлю ее на схеме.



Для большего понимания, значения внедрения на предприятии технологии *операционно-ориентированного менеджмента АВМ* в *системе АВС* с целью успешной реализации концепции *кайдзен*. Рассмотрим основные понятия, мероприятия и инструменты необходимые для эффективной реализации концепции *постоянного совершенствования бизнес – процессов и мероприятий*, необходимых для производства продукции (услуги) наиболее полно удовлетворяющей потребности потребителей.

6.7. Основные требования, методы и инструменты необходимые для реализации концепции *кайдзен*. Операционно-ориентированный менеджмент АВМ, как основной инструмент реализации концепции *непрерывного совершенствования мероприятий и производственных процессов*, построенных на основании

определенных видов деятельности производственной системы, необходимых для производства и реализации продукции (услуги) предприятия.

В целях эффективной постановки *операционно – ориентированной системы учета затрат ABC* для внедрения на предприятии основной концепции философии *«тотального повышения качества» TQM кайдзен*, необходимо воспользоваться основными требованиями предъявляемыми этой концепцией к собственникам, менеджерам всех уровней, рабочим и служащим предприятия. Причем эти требования и инструменты должны носить комплексный характер внедрения.

Коротко напомним основные требования, предъявляемые *философией TQM*, при реализации на предприятии концепции *постоянного повышения качества* по преобразованию входных параметров в выходные. Тем более, что эти требования заложены в основу реализации на предприятии *операционно-ориентированного менеджмента ABM*, который является фундаментом *системы ABC*. Основные требования философии *TQM* к концепции *непрерывного совершенствования* заключаются в выполнении 3 – ёх основных правил.

1. *Требования к управлению.*
2. *Правила, соблюдение которых необходимо для реализации концепции кайдзен.*
3. *Пять правил применения методов и приемов при совершенствовании процессов и операций.*

Рассмотрим, в чем заключается основной смысл выполнения этих правил.

6.8. Основные три правила необходимые для реализации концепции кайдзен на предприятии, необходимые для повышения его конкурентоспособности и прибыльности.

1. Требования к управлению. (Изменение философии, внутренней культуры управления предприятием – 1 – ая концепция «бережливого производства»).

Успешное внедрение на предприятии концепции непрерывного совершенствования операций и процессов целиком и полностью зависит от отношения к этому процессу собственников и высшего руководства компании. Без их непосредственного участия, понимания проблем и твердой решимости решить эти проблемы мероприятия превращаются в профанацию. Уж больно глубоко у наших *работников* сидит *психология раба*, а у *собственников и менеджеров* – *психология барина*. Поэтому долгое время стремление изменить в себе культуру управления и отношение к подчиненным руководителями и собственниками, наемные работники воспринимают как очередную *блажь «барина»*. Чем раньше сотрудники поверят в искренность намерений собственника и руководства, тем раньше пойдет процесс совершенствования. Итак, основные требования, предъявляемые к собственникам и руководству философией *TQM* необходимые для внедрения концепции *кайдзен* на предприятии:

1. *Выработка ясной миссии, стратегии, тактики повышения конкурентоспособности предприятия, формирования будущего видения его образа с привлечением всех работников. Определение количественно – качественных показателей, которых необходимо достичь за счет разработки функциональных и операционных (производственных, маркетинговых, финансовых, кадровых) стратегий по основным направлениям деятельности.*
2. *Выработать систему сбалансированных показателей BSC, способствующую достижению стратегических целей на основании реализации первого пункта.*
3. *Определить и построить финансовую структуру предприятия на основании определения методов учета затрат (дифференцированный метод учета затрат ABC).*

4. *Определить решающие факторы успеха CFS и количественно качественные показатели эффективности ф.х.д. подразделений KPI.*
5. *Преобразовать организационно – управленческую структуру предприятия, на основании созданной финансовой структуры. Определить владельцев процессов, наделить их необходимыми ресурсами, полномочиями и определить ответственность за достижение показателей KPI.*
6. *Выработать корпоративный стиль управления, который поощряет открытость доверие и сотрудничество.*
7. *Твердо придерживаться выбранной стратегии и миссии предприятия при принятии как оперативных, так и стратегических решений.*
8. *Разработать систему мотивации сотрудников, способствующую постоянному совершенствованию, как профессиональных навыков, так и методов выполнения операций на рабочих местах.*
9. *Соблюдать баланс, как между краткосрочными, так и долгосрочными задачами.*
10. *Внедрить постоянно действующую программу по обучению и совершенствованию навыков персонала. Кружки качества.*
11. *Признание достижений, которые поощряют как коллективные, так и индивидуальные усилия работников.*

Без внедрения этих мероприятий все усилия по внедрению философии «тотального повышения качества» TQM просто обречены на провал.

2. Правила, соблюдение которых необходимо для реализации концепции кайдзен.

Процесс непрерывного совершенствования основан на командном, коллективном труде сотрудников предприятия, который возглавляет старший менеджер. Причем, для реализации концепции кайдзен «кружкам качества», необходимо руководствоваться последовательным выполнением следующих правил:

1. *Выбрать производственный процесс или операцию для совершенствования, установить цели совершенствования, определить количественно – качественные показатели, которых необходимо добиться в результате усовершенствований. Определить экономический эффект, которого необходимо добиться в результате усовершенствований. Определить, как результаты усовершенствований отразятся на общих результатах ф.х.д., подразделения, предприятия.*
2. *Изучить и документировать (стандартизировать) текущий процесс.*
3. *Определить пути совершенствования процесса.*
4. *Разработать усовершенствованный процесс и оценить его экономическую эффективность (окупаемость, целесообразность).*
5. *Внедрить усовершенствованный процесс.*
6. *Оценить количественно – качественные показатели эффективности. Провести анализ соответствия планируемых и полученных фактических результатов. Качество, время цикла, стоимость используемых ресурсов, соответствие требованиям последующего процесса или операции (хедзунка), простота применения, влияние на общий результат.*
7. *Документировать (стандартизировать) новый метод проведения операции или процесса. Научить весь персонал новому методу. Внедрить новые нормативы выполнения операции или процесса. Скорректировать нормативное время производственно – финансового цикла для производственной линии, предприятия.*

Особое внимание при использовании этих правил в процессе постоянного совершенствования необходимо уделять таким правилам, как:

1. *Стандартизация (описание, документирование) метода выполнения операции или процесса до начала усовершенствований и после.*

2. Принцип Э.Деминга или цикл Шухарта $P - D - C - A$ (планируй – делай – контролируй – воздействуй). Этот принцип является концептуальной основой для реализации концепции постоянного совершенствования.

3. Используемые методы и приемы усовершенствования.

На п.3. хотелось бы остановиться более подробно, так как 2-ой основной концепцией «бережливой производственной системы» по методу *TPS*, является процесс (правильный процесс – дает правильный результат с первого раза, что позволяет избежать 8 – видов потерь, для ликвидации которых проводится *кайдзен*).

Процесс совершенствования зависит от используемых методов и приемов и применяется с последовательным использованием пяти фаз.

3. Пять фаз применения методов и приемов при совершенствовании процессов и операций.

1. Определить причинно – следственные факторы возникновения проблемы.

Инструменты: 1. 5W (ответ на пять вопросов – почему). 2. 5M (человек, метод, машина, сырье, измерения), 3. Составление блок – схемы процесса (для визуального представления основных этапов процесса). 4. Составление контрольных листов (для определения проблемы). 5. 5W2H (вопросы: 5 – почему, 2 – как, кто). 6. Анализ Парето 20\80 (20% причин, вызывают 80% проблем).

2. Описать текущие и пересмотренные процессы (**стандартизация**).

3. Выработка идей по совершенствованию. **Инструменты:** 1.«Мозговая атака», 2. Выбор эталона для совершенствования (бенчмаркинг).

4. Достижение соглашения между членами команды по совершенствованию процесса или операции. **Инструмент:** Кайдзен – группа.

5. Оценка, контроль, анализ и закрепление результатов. **Инструменты:** 1.Пока – ёка – разработка безошибочных методов. 2. Дзидока - разработка работы оборудования с «защитой от дурака», 3. 5M.

Вывод:

Только соблюдение этих правил и требований, заложенных в основу операционно-ориентированного менеджмента АВМ по непрерывному совершенствованию операций и бизнес – процессов, которые составляют фундамент эффективной реализации проекта по постановке операционно-ориентированного метода учета затрат АВС, который в свою очередь лежит в основе дифференцированных процессов бюджетирования, управленческого учета и контроллинга.

Далее рассмотрим практические методы комплексного применения операционно-ориентированного менеджмента АВМ по совершенствованию системы бизнес – процессов предприятия с использованием количественно – качественных показателей оценки использования производственных ресурсов, которые получили название операционно-ориентированного метода учета затрат АВС. Комплексное применение методов дифференцированного менеджмента и учета затрат получило название операционно - ориентированная система АВС.

Раздел №7

Комплексное, практическое применение операционно – ориентированной системы АВС при постановке дифференцированного метода учета затрат и реализации концепции кайдзен при внедрении философии TQM (тотального повышения качества) или «бережливой производственной системы» по методу Lean LPS/TPS – кайдзен, бенчмаркинг.

Рассмотрев в предыдущих разделах основные требования, предъявляемые философией *TQM*, к непрерывному совершенствованию *операций* и *бизнес – процессов* производственной системы предприятия, перейдем к основным методам и правилам, предъявляемым этой философией к *дифференцированному методу учета* затрат *ABC*, наиболее полно соответствующей концепции непрерывного совершенствования (*кайдзен*). В основе данного метода лежит внедрение на предприятии, с целью реализации концепции *кайдзен* *основного количественно – качественного инструмента* оценки экономической эффективности операций, объединенных в бизнес – процессы на основании видов деятельности предприятия по производству и реализации продукции клиентам. К такому инструменту относится *операционно-ориентированный метод учета затрат ABC*, который идеально подходит для *операционно-ориентированного менеджмента ABM*, основная цель которого заключается в оценке эффективности, используемых ресурсов и разработке мероприятий по повышению эффективности их дальнейшего использования по операциям и мероприятиям, необходимым для эффективного удовлетворения потребностей потребителей. Эффективное удовлетворение потребностей потребителей в продукции или услуги предприятия, является основой повышения его конкурентоспособности. Оценки себестоимости продукции в *системе ABC* распространяются не только на продукцию или услугу, но и на услуги связанные с такими объектами затрат как, услуги и клиенты, непосредственно связанные с производством продукции (услуги) и оказанием услуг для клиентов в интересах которых производится данная продукция или услуга. Концепция *кайдзен: качество, затраты, поставка QCD*. Внедрение дифференцированного метода учета затрат с целью максимальной реализации концепции *непрерывного совершенствования*, согласно философии *TQM*, возможна только при внедрении на предприятии *операционно – ориентированного менеджмента ABM*.

Вывод:

Для дальнейшего изучения методов внедрения и использования *системы ABC* на предприятии, необходимо четко определить ее основное назначение, которое заключается в том, что:

- *Во – первых*, дифференцированный метод учета затрат предназначен для менеджеров компании, а не для бухгалтеров.
- *Во – вторых*, дифференцированный метод учета затрат предназначен не для определения *себестоимости* с целью составления *внешней финансовой отчетности*, а для менеджеров предприятий, занимающихся *оптимизацией использования ресурсов* при проведении мероприятий по повышению *эффективности применяемых операций и процессов*, необходимых при производстве и реализации продукции.
- *В – третьих*, основная задача менеджеров в *системе ABC* заключается в привязке каждой статьи расходов, используемых ресурсов при производстве и реализации продукции к:
 - *операции*,
 - *товару*,
 - *услуге*,
 - *клиенту*,

на основании *причинно – следственных связей* потребности объекта в этих затратах.

7.1. Основные этапы внедрения системы ABC. Очередность, методы и инструменты постановки системы ABC на предприятии.

Как уже отмечалось ранее, наибольший эффект от внедрения *операционно – ориентированной системы ABC* можно получить только при внедрении на предприятии философии *TQM* и использовании основной ее концепции *кайдзен*. По сути, разработка

системы *ABC* вызвана рядом новых требований, предъявляемых философией «тотального повышения качества» *TQM* и «бережливых производственных систем» *LPS* к компаниям, стремящимся удержать или достичь конкурентных преимуществ. В основе этих философий лежит ряд фундаментальных концепций, таких как:

- - канбан,
- - «Точно во время» *JIT*,
- - $P - D - C - A \setminus S - D - C - A$,
- - кайдзен,

эффективное применение, которых не возможно без использования инструментов системы *ABC*. Основу концепций этих философий и системы *ABC* составляет эффективное использование внутренних и внешних ресурсов (на что предприятие тратит деньги) при производстве и реализации продукции (услуги) с целью максимального удовлетворения потребительского спроса.

В свою очередь концепция *кайдзен* требует от собственников и менеджеров нового мышления в отношении системы организации и управления компанией. Эти требования выражаются в неукоснительном выполнении ряда требований (смотри выше), без выполнения которых невозможно реализовать концепцию непрерывного совершенствования.

В тоже время требования, предъявляемые концепцией *кайдзен*, к менеджерам и рядовым работникам компании, требует абсолютно нового мышления в отношении методов учета затрат при калькулировании себестоимости продукции или услуги. Как выясним из дальнейшего изучения порядка внедрения системы *ABC*, эти методы в корне отличаются от ранее принятых методов учета.

При реализации на предприятии операционно-ориентированного менеджмента, согласно основной концепции *кайдзен философии TQM* и «бережливых производственных систем», необходимо использовать адаптированные, количественно – качественные инструменты точного измерения операций и бизнес – процессов. Которые необходимы для оценки эффективности используемых ресурсов при проведении мероприятий по преобразованию входных материально – информационных потоков в выходные (готовый продукт для последующей операции или потребления). Существующие системы учета для этого не пригодны, так как отражают свершившийся факт и не отражают реальной картины эффективности использования ресурсов предприятия. Основное назначение предыдущих методов заключается в перераспределении свершившихся затрат на произведенную продукцию или услугу. Данные этих методов:

- **Во – первых**, не имеют количественно – качественной оценки мероприятий и бизнес – процессов по производству продукции для удовлетворения потребностей потребителей,
- **Во – вторых**, не пригодны для менеджеров компаний, занимающихся непрерывным совершенствованием мероприятий и бизнес – процессов.
- **В – третьих**, не отражают эффективность используемых ресурсов при производстве и реализации продукции.

Инструмент операционно – ориентированного метода учета затрат идеально подходит для реализации концепции *кайдзен*.

Ранее уже упоминалось о необходимости выполнения 7 – ми основных правил при реализации дифференцированного метода учета затрат на предприятии. В свою очередь эти правила для удобства можно разбить на два основных этапа. В следующих главах рассмотрим их более подробно.

7.2. Четыре основных этапа внедрения системы *ABC* (операционно-ориентированного метода учета затрат *ABC* с учетом операционно-ориентированного менеджмента *ABM*).

Технология внедрения на предприятии системы *ABC*, так же как и технология внедрения «бережливой производственной системы» по методу *TPS* подразделяется на 4 – е основные этапа. Аналогия и комплексность внедрения этих двух методик вызвана, прежде всего, тем, что они преследуют одни и те же цели. «Эффективное использование ресурсов предприятия при производстве и реализации продукции «сфокусированной» на максимальное удовлетворение потребностей и ожиданий потребителей».

Основная идея создание бережливой производственной системы предприятия заключается в:

1. **Создание потока единичных изделий по производству ценности для последующего потребителя, причем: 1. каждый последующий процесс или операция производственной системы – это потребитель, 2. в производственной системе реализуется концепция «встроенного качества» или структурирование качества по функциям *QFD*. Для создания эффективного потока единичных изделий необходимо воспользоваться методом функционально – стоимостного анализа *VA|VE*.**
2. **Приведение времени производственного цикла (производственный цикл «ключевого процесса») производственной системы в соответствие с тактом потребительского спроса на продукцию предприятия со стороны потребителей.**
3. **Постоянная реализация концепции *кайдзен* с целью повышения эффективности используемых ресурсов (создание производственных ячеек, обучение смежным специальностям, сокращение брака и отходов и пр.), повышение производительности и сокращения производственно - финансовых циклов.**

Для большей наглядности основной идеи философии бережливой производственной системы воспользуемся рисунком №4 «четырёхтактный метод оптимизации производственно – финансового цикла потока единичных изделий в соответствии с тактом потребительского спроса на продукцию предприятия». Напомню основные этапы разработки и реализации проектов по внедрению на предприятиях «бережливых производственных систем» *LPS*.

Основные 4 – е этапа разработки и реализации проектов по внедрению «бережливых производственных систем» *LPS/TPS* - *кайдзен*.

1. **Стабилизация.**
2. **Создание потока.**
3. **Стандартизация.**
4. **Совершенствование.**

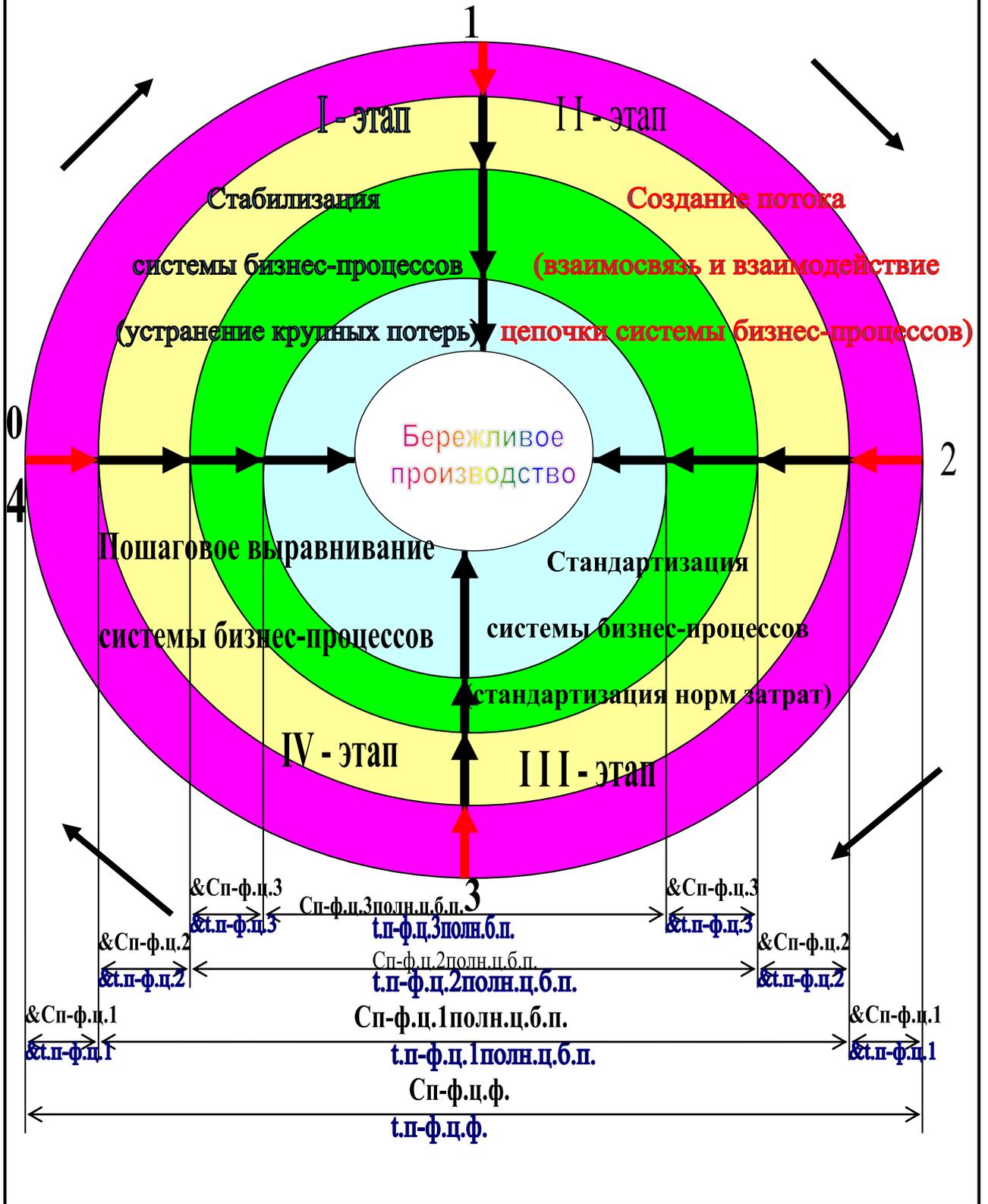
Как видно из приведенного рисунка (рис №4), каждый этап реализации проекта по организации на предприятии бережливой производственной системы направлен на:

- - **сокращение времени производственного цикла** операций и процессов, которое должно сокращать общее время производственного цикла системы (время, количество и качество произведенных в операции изделий должно быть сбалансировано и востребовано каждой последующей операцией) за счет *стандартизации и применения инструмента 5S*,
- - **повышение производительности** операций и процессов за счет их совершенствования (за меньшее количество времени производить тоже или большее количество изделий) за счет *совершенствования технологий операций и процессов, а так же обучения персонала*,
- - **повышение качества произведенных изделий** за счет *снижения отходов и брака, а значит уменьшения потребления ресурсов (сырья и материалов, эл.энергии...)*,

- - **сокращение себестоимости** продукции за счет сокращения затрат на: 1. производство продукции, 2. проведение серийных операций по выпуску партий (быстрая переналадка оборудования – *SMED*), 3. дифференциацию средств на поддержку продукции и клиентуры, за счет внедрения понятия *прибыльности продукции и клиентов*.
- - **сокращение времени «отклика на запросы клиентов»**, за счет сокращения времени производственно – финансового цикла,
- - **привлечение большего количества клиентов** за счет внедрения концепции **структурирования качества по функциям QFD** (*идентификация проблем клиента, разработка проекта изделия совместно с проектной группой, планирование и производство, поставка и сервис*), что дает возможность наиболее полного удовлетворения потребностей клиентов.

Четырехтактный метод TPS
 оптимизации производственно - финансового цикла
 потока единичных изделий в соответствии с тактом
 потребительского спроса.

рис.№4



Рассмотрим более подробно разработку и реализацию проектов по внедрению этих этапов с использованием методов *операционно – ориентированного учета затрат* и менеджмента в системе *ABC*.

Раздел №8

Практика комплексного применения инструмента дифференцированного метода учета затрат (системы ABC), при разработке и реализации проекта по переводу предприятия на «бережливую производственную систему».

При разработке и реализации проекта по переводу предприятия на «бережливую производственную систему» фундаментом для оценки каждого этапа реализации проекта, является *метод дифференцированного учета затрат системы ABC*. Инструмент дифференцированного метода учета затрат идеально подходит для ведения финансово – хозяйственной деятельности по принципу «бережливых производственных систем», т.к. соответствует основной концепции «бережливого производства», которая заключается в *эффективном использовании внутренних и внешних ресурсов предприятия* с целью максимального удовлетворения потребностей потребителей. В то же время эти концепции максимально соответствуют современным требованиям к повышению уровня конкурентоспособности продукции (услуги) и в целом предприятия. Использование метода дифференцированного учета затрат позволяет не только максимально точно количественно – качественно оценить фактическую эффективность используемых ресурсов, но и разработать мероприятия, позволяющие спланировать *показатели экономической эффективности KPI* для каждого подразделения, которых они должны добиваться на каждом этапе реализации проекта для достижения корпоративной цели. Применение системы ABC, в свою очередь ведет к пересмотру методов: *бюджетирования, управленческого учета и контроллинга*. Если таковые есть на предприятии. В то же время реализация каждого этапа «системы бережливого производства», ведет к коррекции показателей *бюджетирования, управленческого учета и контроллинга*.

Рассмотрим порядок комплексного применения методов дифференцированного учета затрат при реализации каждого этапа по переводу предприятия на бережливую производственную систему.

8.1. Этап №1. Стабилизация.

Основные задачи операционного и стратегического дифференцированного менеджмента на этапе **стабилизации** при внедрении на предприятии философии «бережливой производственной системы» заключается в постановке *системы операционно-ориентированного метода учета затрат*. Система ABC позволяет планировать и эффективно использовать внутренние и внешние ресурсы предприятия для максимального удовлетворения потребительского спроса на продукцию или услугу. Главная задача этапа стабилизации в системе ABC – заключается в дифференцированном методе учета затрат, используемых предприятием ресурсов (оценка их стоимости и эффективности использования в операциях и процессах при создании добавленной ценности в продукции) и отнесение их на конкретный ассортимент товара. При этом затраты на конкретный *ассортимент товара* необходимо относить на основании *иерархии затрат на основные виды* деятельности предприятия.

8.2. Иерархия затрат основных видов деятельности предприятия.

Иерархию затрат по основным видам деятельности можно расположить в следующем порядке:

1. *Затраты на производство единицы продукции.*
2. *Затраты на серийные операции (переналадка оборудования на новый ассортимент продукции).*
3. *Поддержка партии товара (операции связанные с его производством).*
4. *Поддержка клиентуры (бренд, реклама, сервис).*
5. *Поддержка торгового канала (поддержка производственных мощностей).*

Затраты в системе ABC на производство единицы продукции, согласно иерархии видов деятельности распределяются на основании производства объема ассортимента продукции в отчетном периоде. С учетом иерархии основных видов деятельности на этапе стабилизации производится расчет затрат ресурсов, которые предприятие расходует на производство и реализацию каждой партии ассортимента продукции. Причем показатели затрат ресурсов на операции и процессы в системе ABC оцениваются как количественные, так и качественные. Например для операции: время производства единицы продукции (цикл) (чел\час, маш.\час, колич.с.м.\ед. прод.), качество ед.изделия (брак, отходы), стоимость ед.продукции. На основании такого метода дифференцирования учета затрат определяется *фактическая себестоимость* производства единицы продукции каждой партии ассортимента товара. Данный метод позволяет путем сравнения *фактической себестоимости* единицы продукции с *ценой реализации* или *равновесной рыночной цены* определить *прибыльность товара*. В дальнейшем мы рассмотрим как с помощью анализа Парето 20\80 и графика «*китовой кривой*» проанализировать *прибыльность* ассортимента выпускаемой продукции, и какие есть способы, чтобы повысить *прибыльность* товара.

А пока рассмотрим основные этапы реализации дифференцированного метода учета затрат с целью оценки эффективности используемых предприятием ресурсов при ведении финансово – хозяйственной деятельности.

8.3. Основные этапы дифференцированного метода учета затрат.

1. Подготовительный этап:

1. *Оценка стоимости используемых предприятием ресурсов при ведении финансово – хозяйственной деятельности (ФОТ, Аренда, Технологии и оборудование, Сырье и материалы).*
2. *Распределение стоимости ресурсов по функциональным подразделениям с целью оценки их стоимости и определения соответствия этой стоимости значимости для предприятия решаемым ими задачам.*
3. *Определение перечня основных видов деятельности необходимых для эффективной финансово – хозяйственной деятельности.*
4. *Планирование реорганизация организация организационно – управленческой структуры согласно выделенным видам деятельности.*

2. Этап распределения затрат на производство продукции (услуги):

Оценка стоимости прямых затрат на производство продукции по методу *директ - костинг*.

1. *Физический труд.*
2. *Сырье и материалы.*
3. *Машинный труд.*

3. Этап распределения затрат на серийные операции.

(операции, связанные с производством новой партии ассортимента продукции).

Оценка стоимости косвенных затрат связанных с производством ассортимента продукции (партий).

1. *Наладка оборудования*
2. *Закупка материалов*
3. *Обработка заказов.*

4. Этап распределения затрат на поддержку продукции.

Оценка стоимости косвенных затрат, необходимых для реализации продукции.

1. *Сегментация и дифференциация ассортимента продукции по прибыльности товара. (метод: SWOT – анализа, портфельного анализа).*
2. *Затраты на рекламу, маркетинг и PR – компании...*

5. Этап распределения затрат на поддержку клиентов.

Оценка стоимости косвенных затрат, связанных с поддержанием удовлетворенности клиентов.

1. *Сегментация и дифференциация клиентов по прибыльности для предприятия.*
2. *Сервисное обслуживание.*

6. Оценка совокупной себестоимости производства, реализации и сервисного обслуживания продукции.

1. *Оценка рентабельности производства и реализации ассортимента продукции.*
2. *Разработка мероприятий по повышению рентабельности продукции (формирование цены, модификация продукции и пр.).*

В целях эффективной реализации этих мероприятий руководству предприятия необходимо прибегнуть к комплексному внедрению *операционно-ориентированного менеджмента* (операционного и стратегического) в реализации которого должны быть задействованы практически все сотрудники предприятия.

8.4. Предварительный этап *операционного менеджмента АВМ* на этапе стабилизации.

Главная задача этапа стабилизации должна заключаться в определении избыточных и недостающих ресурсов предприятия с целью приведения их в соответствии с возможностями предприятия и потребностями внешней среды.

Цель этапа стабилизации при внедрении концепции «бережливого производства» должна заключаться в достижении *стабильности во времени* выполнения производственных заданий со *стабильным качеством*.

Например: за определенное время любой рабочий, не зависимо от смены производит конкретное количество изделий неизменного качества. Или любой сотрудник отдела приема и обработки заказов обрабатывает заказ за конкретный промежуток времени с неизменным качеством.

Для более эффективного проведения мероприятий по стабилизации финансово – хозяйственной деятельности предприятия на самом начальном этапе реализации проекта по стабилизации операционным менеджерам необходимо определиться с показателями не стабильности.

К показателям не стабильности относятся такие показатели как:

1. *Высокий уровень вариации показателей производительности. Количество в единицу времени.*
2. *Частое изменение производственных заданий при возникновении проблем, таких как отсутствие работника, поломка оборудования, некому принять решение и т.д.*
3. *Наблюдения не позволяют выявить устойчивые (стандартные) методы выполнения операций.*
4. *Партии незавершенного производства не стабильны.*
5. *Последовательно выполняемые операции выполняются, не зависимо друг от друга.*
6. *Не согласованный поток производства или отсутствие потока.*
7. *Нет четко описанных методов выполнения работ.*

Этап стабилизации позволяет выявить львиную долю потерь по всем 8 – ми видам и разработать мероприятия для их устранения. Чего только стоят избыточные запасы сырья и материалов, а так же запасы не реализованной готовой продукции. Поэтому этапу **стабилизации** необходимо уделить особое внимание т.к. этот этап является началом пути к *непрерывному совершенствованию* и предпосылкой к переходу ко второму, самому сложному этапу «создания потока единичных изделий».

Для эффективной реализации этапа стабилизации необходимо использовать основные **инструменты концепции кайдзен**, такие как:

1. **5М** (человек, методы, оборудование, сырье и материалы, измерения).
2. **P – D – C – A \ S – D – C – A.**
3. **Структурирование качества по функциям QFD** (идентификация потребностей клиентов, проект, разработка, планирование и производство, поставка и обслуживание).
4. **5 – ть золотых правил менеджмента гемба.**
5. **Функционально стоимостный анализ VA/VE.**

Особое внимание на начальном этапе операционным менеджерам необходимо уделить разработке и реализации проектов по внедрению:

1. *Стандартизации операций и процессов для исключения их вариативности,*
2. *Инструментов 5S.*
3. *Созданию проектных групп с целью устранения межфункциональных барьеров и пересмотру действующих проектов продукции или услуги.*
4. *Производственной логистики.*
5. *Устранению потерь за счет более эффективного планирования и управления ресурсами.*
6. *Внедрению концепции «всеобщего обслуживания оборудования» TMR с привлечением рабочих и служащих, работающих на этом оборудовании.*
7. *Внедрению концепции всеобщего контроля качества TQC.*
8. *Внедрению концепции структурирования функции качества СФК.*

Проведение этих мероприятий соответствует:

1. *Основным требованиям, предъявляемым системой ABC к одной из концепции дифференцированного менеджмента по учету затрат – **операционному**.*
2. *Основным требованиям, предъявляемым системой «бережливого производства» к первому этапу ее внедрения - стабилизации финансово – хозяйственной деятельности предприятия.*

8.5. Количественно – качественные показатели дифференцированного учета затрат в системе ABC на предварительном этапе стабилизации.

Результатом первого этапа реализации проекта по стабилизации в *системе ABC* должно стать определение *трех составляющих дифференцированного учета затрат*, таких как:

1. **Определение стоимости ресурсов, используемых предприятием при производстве и реализации продукции. Оценка соответствия стоимости затрачиваемых ресурсов на операции и их эффективность. Определение неэффективных операций и оценка возможности их усовершенствования.**
2. **Ранжирование по затратам неэффективных операций и определение перечня первоочередных операций, усовершенствование которых даст максимальный экономический эффект для предприятия.**
3. **Концентрация ресурсов для получения в сжатые сроки максимального экономического эффекта от усовершенствования выбранных операций и процессов.**

Составляющая №1 «Оценка стоимости используемых ресурсов и распределение их по операциям основных видов деятельности».

8.5.1. Оценка стоимости используемых ресурсов.

Так как на многих отечественных предприятиях, как правило, нет четкой оценки стоимости ресурсов, используемых при производстве и реализации продукции (*Спост.общ. + Спер.о.п. = Собщ.предпр.о.п.*) Тем более нет четкого разделения их на 4 – е основные группы, то **первым шагом** может служить определение стоимости и группировка, используемых предприятием ресурсов на 4 – е основные группы:

1. *ФОТ,*
2. *Арендная плата,*
3. *Оборудования и технологии,*
4. *Материалы и ресурсы.*

Для большей наглядности оценки стоимости, используемых предприятием ресурсов при ведении финансово – хозяйственной деятельности воспользуемся таблицей оценки стоимости, согласно функциональных задач подразделений (на основании фактической организационно – управленческой структуры предприятия):

Таблица №1 Функционально – стоимостное распределение ресурсов.

н/н	Наименование ресурса	Основные и вспомогательные функциональные подразделения.						
		Произв.	Маркетинг	Финансы	Управл	Обеспеч.	Обслужив	Итого
1.	ФОТ							
2.	Аренда							
3.	Оборудован. И техн.							
4.	Сырье и материалы							
	Всего:							

На основании этих данных можно уже составить бюджет затрат на следующий период с использованием плана производства и реализации продукции согласно *функциональных задач подразделений*.

Причем бюджет затрат необходимо составить по трем основным графам:

1. *план*
2. *факт,*
3. *отклонения.*

Помимо этих проведенных мероприятий для получения более полной картины об эффективности финансово – хозяйственной деятельности предприятия и получения полной картины о его проблемах. Необходимо, выполнять требования основной

концепции непрерывного совершенствования (*кайдзен*), философии *TQM*, для того чтобы совершенствоваться организационно – управленческую структуру предприятия с целью повышения уровня его конкурентоспособности в системе *ABC*.

Необходимо задокументировать фактическое состояние предприятия:

- - *оценить его организационно – управленческую структуру, (по факту: как есть),*
- - *оценить финансовую структуру, которая должна соответствовать организационно – управленческой структуре,*
- - *оценить функции, которые выполняют подразделения (количество и стоимость, по факту: как есть)*
- - *оценить стоимость, используемых для производства и реализации продукции или услуги внутренних и внешних ресурсов (Спост. и Спер., по факту: как есть),*
- - *оценить объемы и ассортимент выпускаемой продукции (количество, стоимость),*
- - *оценить методы распределения затрат,*
- - *провести CVP – анализ (ПР и Тб.у., согласно ассортимента выпускаемой продукции).*

На первом шаге выполнения мероприятий, необходимо оценить стоимость подразделений предприятия по 4 – ем основным группам, используемых ими ресурсов при производстве и реализации продукции.

Особое внимание хотелось бы обратить на начало проведения работ с оценки фактической организационно – управленческой структуры, т.к. все несоответствия и проблемы между подразделениями и их сотрудниками возникают из – за отсутствия документально оформленных:

- - *организационно – управленческой структуры,*
- - *ее согласования с руководителями подразделений,*
- - *отсутствия или не соответствия положения о подразделениях фактическим потребностям предприятия (для чего предназначено, основные цели и задачи),*
- - *отсутствия положения о взаимодействиях между подразделениями,*
- - *отсутствие или не соответствие обязанностей, ответственности и полномочиях руководителей подразделений,*
- - *отсутствие или не соответствие обязанностей рабочих и служащих фактически выполняемых ими задач.*

Кадровые работники, как правило, к выполнению своих обязанностей подходят формально. На рабочих местах рабочих и служащих не бывают. Проблем рабочих и служащих не знают. Многих руководителей и начальников подразделений такое положение устраивает т.к. в хаосе легче управлять, а свои просчеты легче переложить на плечи другого.

Одним из главных принципов «бережливого производства» является прозрачность, ясность и четкость выполняемых операций, а так же визуальный контроль за их выполнением.

Подключение рядовых сотрудников к составлению реальных, выполняемых ими обязанностей, а так же руководителей подразделений к их коррекции и, выполняемых ими обязанностей, позволяет найти взаимопонимание внутри подразделений. А подключение руководителей к разработке и составлению организационно – управленческой структуры:

- *Во – первых, вырабатывает в них команду единомышленников,*
- *Во – вторых, вырабатывает навыки договариваться и находить консенсус для достижения общих целей, снимает барьеры.*
- *В – третьих, вырабатывает понимание значимости каждого подразделения в масштабе всего предприятия,*
- *В – четвертых, и это самое главное, вырабатывает понимание, что изменения с целью совершенствования, процесс неизбежен, будет постоянен и роль каждого в*

процессе совершенствования значима для достижения оптимальных результатов...

Это самый простой, но самый значимый шаг на этапе практической реализации проекта по переводу предприятия на «бережливую производственную систему».

Из личного опыта не раз убеждался, что даже на самых «убитых» предприятиях есть команды отличных работников, на которых практически держится предприятие. Если они проникнутся доверием к проекту, то они же выступят и локомотивом перемен.

Необходимо только прислушиваться к их советам, внедрять дельные советы в практику и поощрять их к дальнейшим шагам по совершенствованию. Чего, к сожалению, боятся многие руководители.

Разбудить творческий порыв работников тяжело, но можно. При возникновении доверия к консультанту, если они увидят в консультанте «агента перемен», как говорил Дж.Вумек. Своим руководителям за много лет совместной работы, работники не верят.

Если руководство компании не внедряет эффективные советы собственных работников, подкорректированные и адаптированные к процессу консультантом. Работники теряют веру в перемены.

После потери веры – пробудить их практически не возможно.

Поэтому один из постулатов «бережливой производственной системы» гласит: «Если можно внедрить предложение, позволяющие повысить эффективность операции или процесса немедленно, то внедрять его надо сразу».

Не зря одной из основных концепций «бережливого производства» является концепция «бережного отношения к сотрудникам».

Важное замечание. Организационно – управленческая структура должна накладываться на финансовую структуру предприятия.

8.5.2. Определение и документация основных видов деятельности с участием сотрудников предприятия.

Вторым шагом моделирования *системы ABC* при проведении этапа *стабилизации*, является определение основных **видов деятельности (бизнес – процессов)**, которыми подразделения предприятия занимаются в процессе производства и реализации продукции. С этой целью составляется таблица оценки стоимости видов деятельности, выполняемых подразделениями, которые в дальнейшем распределяются по ассортиментам выпускаемой продукции, согласно долей затрат стоимости используемых ресурсов на производство и реализацию продукции. Для большей эффективности проведения этих мероприятий, реализуя концепцию *кайдзен*, на данном этапе целесообразно привлечь к составлению списка видов деятельности, рядовых сотрудников предприятия. Это:

- Во – первых, сразу вовлекает сотрудников в процесс совершенствования.
- Во – вторых, создает у рядовых сотрудников мнение о собственной причастности к совершенствованию.
- В – третьих, вырабатывает навыки командной работы.

Так как основной задачей *системы ABC* при оценке *стоимости используемых ресурсов* является оценка *себестоимости товара и обслуживания клиентов* предприятия (*смотри рис.№1*), то для составления перечня видов деятельности необходимо ограничиться списком из **10 – 30** наименований **видов деятельности**. Иначе затраты на содержание системы *ABC* будут экономически не целесообразны. Необходимо отметить, что перечень видов деятельности:

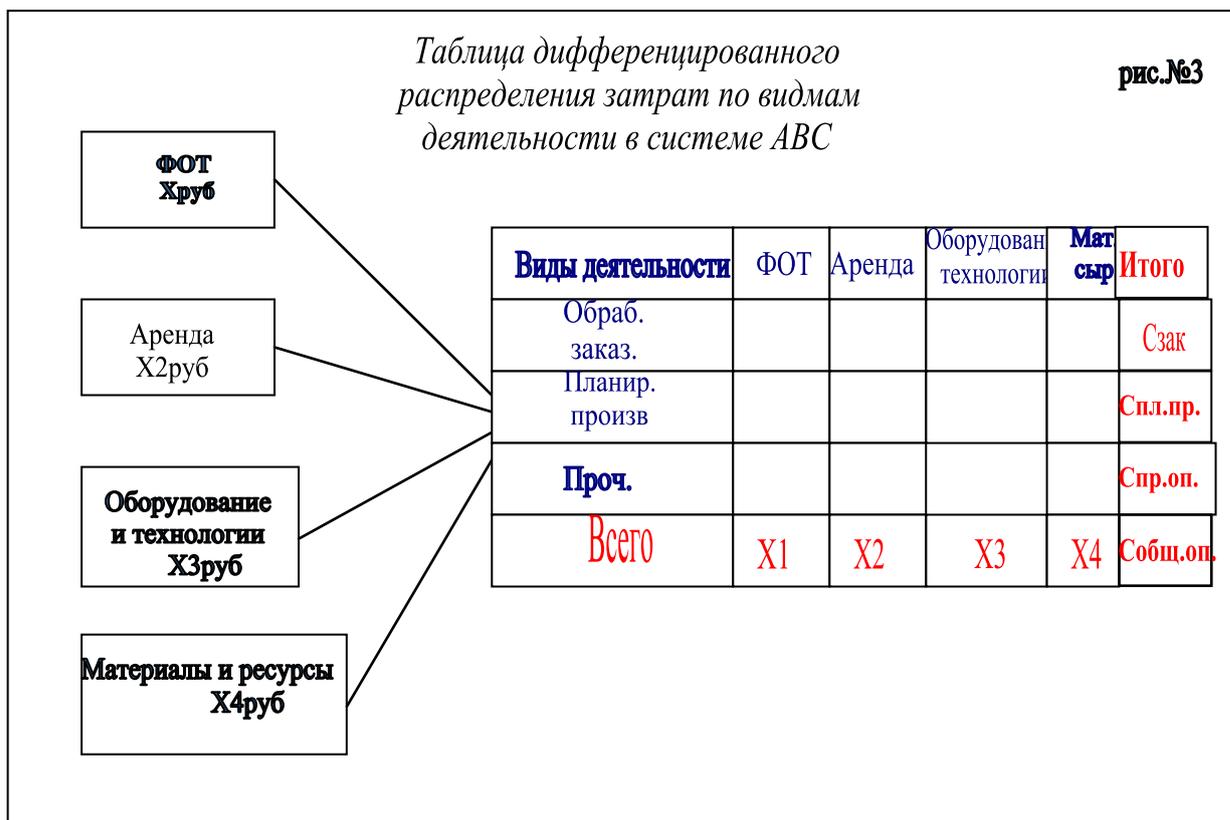
- во – первых, зависит от целей модели,
- во – вторых, от масштабов и сложности организационно – управленческой структуры предприятия.

При составлении перечня основных видов *операций и процессов* предприятия, необходимо руководствоваться перечнем, составленным *Международной котирующей палатой*.

Данный перечень разбит на два основных вида:

1. *Производственные процессы.*
2. *Управленческие и вспомогательные процессы.*

Для большей наглядности вышесказанного представим рис.№3 с помощью, которого наглядно можно представить назначение и результаты первых двух шагов этапа *стабилизации*.



Как видно из приведенного рисунка задача первых двух шагов заключается в:

1. *фактической оценке стоимости используемых предприятием ресурсов по факту функционального назначения подразделений.*
2. *составлении списка основных видов деятельности, выполняемых функциональными подразделениями в результате финансово – хозяйственной деятельности предприятия.*
3. *оценка доли стоимости операций, согласно видов деятельности, от общей стоимости подразделений и распределении стоимости общих ресурсов по основным операциям.*

На этапе операционного менеджмента калькулирование себестоимости продукции производится на уровне изделия. Для эффективного калькулирования себестоимости изделия используется метод *директ – костинг* или *метод прямых затрат* (*нормативная стоимость физического труда производственных рабочих и нормативная стоимость расхода сырья и материалов на производство единицы продукции*) плюс стоимость *машинного времени работы оборудования*.

Для наглядности можно представить таблицу первых двух шагов калькулирования себестоимости продукции, где объектом затрат является *продукция*. Данный вид деятельности проводится с помощью **методов операционного дифференцированного**

менеджмента. Далее будут рассмотрены примеры калькулирования себестоимости продукции по иерархии видов затрат:

- - затраты, связанные с серийными операциями (настройка оборудования и линий на выпуск нового ассортимента продукции),
- - затраты, связанные с оказанием услуг.
- - затраты связанные с клиентами,

которые, в большей степени относятся к **стратегическому дифференцированному менеджменту.**

Таблица результатов калькулирования затрат первых двух шагов этапа стабилизации по оценке стоимости ресурсов, затрачиваемых на операции определенных видов деятельности:

Таблица №2 Оценки стоимости ресурсов, затрачиваемых предприятием на операции, связанные с производством единицы продукции.

№п/п	Вид ресурса	Общ Стоим ресур	Функциональное подразделение (производство)											Остат		
			Товар 1					Остат	Товар 2						Остат	
			оп1	оп2	оп3	оп4	опN		итого	оп1	оп2	оп3	оп4			опN
1	ФОТ	Собщ						Стов1	Сост1						Стов.п	Сост.п
2	Сырье и мат.															
3	Аренда площ															
4	Обор.итехн.															
	всего															

При проведении мероприятий по оценке стоимости ресурсов, затрачиваемых предприятием на операции по производству единицы продукции, *операционному дифференцированному менеджменту* рационально параллельно с этими мероприятиями провести мероприятия по определению *количественно – качественных показателей оценки фактических операций.*

Кроме того, результатом первых двух шагов этапа стабилизации и оценки стоимости используемых ресурсов должно стать определение:

1. *Количества бизнес – процессов.*
2. *Границ бизнес – процессов.*
3. *Количества и стоимости ресурсов, задействованных в бизнес – процессе.*
4. *Документация методов и порядка последовательности выполнения работ (стандартизация).*
5. *Владельца бизнес – процесса, его обязанность, ответственность и полномочия.*
6. *Количественно – качественные показатели входа и выхода бизнес – процессов.*

8.6. Ранжирование по затратам не эффективных операций и определение перечня первоочередных операций, усовершенствование которых даст максимальный экономический эффект для предприятия.

8.6.1. Основные мероприятия по ранжированию операций и процессов в системе бережливого производства.

Прежде чем перейти к ранжированию не эффективно используемых ресурсов в системе ABC, рассмотрим мероприятия, которые необходимо провести на этапе стабилизации в «системе бережливого производства» с целью устранения крупных потерь:

1. Устранение крупных потерь.

- - *определение экономически обоснованных запасов EOO и точек их возобновления ROP(FOI), концепции канбан и JIT.*

- - инвентаризация запасов как складских, так и цеховых, реализация не нужных.
- - избавление от избыточных ресурсов и мощностей.
- - наведение порядка на рабочих местах.
- - реорганизация производственных площадей (производственная логистика).
- - ликвидация перепроизводства в операциях и процессах, так как оно ведет к основным б – и видам потерь.
- - организация логически и последовательно взаимосвязанных операций и процессов,
- - классификация вариативных операций по группам.
- - зонирование рабочих мест.

Инструменты: стандартизация, 5S, 5M, SMED, TMP, хейдзунка (базовое выстраивание последовательности выполнения работ в смене в соответствии с потребительским спросом), проектирование используемых мощностей и размещения оборудования(производственные ячейки).

2. Определение и группировка операций в бизнес - процессы.

- - определение логически взаимосвязанных операций,
- - построение логической цепочки последовательности выполнения взаимосвязанных операций,
- - путем измерений определение «ключевой» операции, задающей ритм в линии для расчета производственного цикла линии и балансировки остальных операций,
- - определение замкнутости производственного цикла операций, для определения бизнес – процессов по назначению,
- - определение количественно – качественных показателей, изделий, компонентов на точках входа и выхода бизнес – процесса (Что, сколько и когда должно поступить? Какого качества, и в каком виде? Кто ответственен за передачу и приемку? И что, сколько и когда должно выйти? Какого качества, и в каком виде? Кто ответственен за передачу и кому?).
- - определение ключевого процесса (сборка), задающего ритм во всей производственной системе,
- - измерение количественно – качественных показателей ключевого процесса и его стандартизация,
- - балансировка остальных операций и бизнес – процессов в соответствии с тактом производственного ритма ключевого процесса.

Инструменты: 1. Планирование мощностей и оборудования (размещение изделий, процессов, фиксированного расположения), используем размещение производственных ячеек, 2. балансировка линий (мин. – макс., время циклов), 3. минимизация расстояний и затрат на транспортировку (производственная логистика).

3. Определение и группировка операций по видам деятельности, вызывающих вариативность финансово – хозяйственной деятельности предприятия.

- - определение операций, вызывающих вариативность в бизнес – процессах,
- - объединение этих операций в последовательные, логически взаимосвязанные группы,
- - определение причинно – следственных факторов, вызывающих их не стабильность,
- - разработка мероприятий и методов, устраняющих вариативность,
- - стандартизация разработанных методов.

Инструменты: 5M, 5S, 5W2H, функционально – стоимостный анализ VA\VE, балансировка линий.

8.6.2. Мероприятия по ранжированию, проводимые в объеме системы ABC.

Прежде чем перейти к ранжированию не эффективно используемых ресурсов необходимо провести мероприятия по определению *количественно – качественных показателей оценки эффективности фактических операций, затрачиваемых предприятием ресурсов на производство единицы продукции.*

К количественно – качественным показателям фактической оценки эффективности операций, используемых предприятием при производстве единицы продукции можно отнести такие показатели как:

1. Время цикла всех операций производственной линии,
2. Время цикла ключевого процесса (сборки) производственной линии,
3. Требования к стандартам качества сырья и материалов,
4. % брака на партию,
5. % отходов.

Данные количественно – качественных показателей оценки эффективности операций и процессов по производству ассортимента продукции можно представить в виде таблицы №3.

Таблица №3 Количественно – качественных показателей эффективности операций.

№п/п	Наименование товара	Производство											
		оп.1			оп2			ключ.процесс					
		ст.с.м	%отх	t.цик	%бр	кол.изд.	ст.с.м.	t.цик	%отх.	%бр	кол.изд.	t.пр.ритм	кол.прод
1	Товар1												
2.	Товар2												

С помощью данной таблицы можно определить качество используемых предприятием ресурсов, необходимых для выполнения операций по производству конечной продукции. Качество этих операций определяется, прежде всего, количеством брака и отходов на партию изделий. А количество изделий временного цикла операций определяет их соответствие последующему процессу. Кроме того, благодаря этим показателям можно определить не только качество и эффективность операций по производству конечной продукции, но и эффективность используемых ресурсов, задействованных в операциях. **Важность этих показателей определяется возможностью оценить фактические минимальные и максимальные интервалы временных циклов для производственных линий, которые характеризуют фактические возможности производства объемов продукции, с фактической организацией использования производственных ресурсов и мощностей предприятия.**

Понятие производственного ритма и такта потребительского спроса.

А). Производственный ритм системы.

Зная минимальный интервал времени цикла производственной линии, который равен самому продолжительному временному циклу операции в линии (как правило – это сборка или «ключевой процесс», который задает ритм всей производственной системе), можно определить минимальный и максимальный объем выпуска продукции в смену по формуле:

$$V_{\text{кол.пр.смена.}} = t_{\text{раб.смена.}} \cdot t_{\text{ключ.проц.}}$$

Где: **t.ключ.проц.** – время цикла ключевого процесса в течение которого производится готовое изделие.

Б). Такт потребительского спроса.

Такт потребительского спроса на продукцию предприятия определяется как отношение времени в течение, которого должны быть изготовлены эти изделия (продукция) к количеству изделий в партии заказа

$$V_{\text{такт.произв.изд.}} = t_{\text{время.изгот.по.догов.}} / V_{\text{кол.изд.}}$$

Вывод:

Все эти мероприятия позволяют:

1. *Повысить качество операций, процессов, изделий.*
2. *Сократить время операций и производственных циклов.*
3. *Сократить объемы используемого сырья и материалов при производстве продукции.*
4. *Гибче и своевременней реагировать на потребительский спрос.*
5. *Повысить функциональность и надежность товаров и услуг.*

8.6.3. Значение проведения подготовительных мероприятий по оценки фактических количественно – качественных показателей операций и процессов для снижения затрат и повышения прибыльности предприятия.

Определение этих показателей имеет огромное значение для операционного менеджмента, так как дает количественно – качественную оценку эффективности использования ресурсов по проведению операций и процессов в организованной на предприятии производственной системе по производству продукции или услуги. Имея фактические количественно – качественные показатели оценки эффективности использования ресурсов менеджеры и рядовые работники предприятия могут разработать и внедрить проекты по повышению эффективности использования ресурсов с целью:

- *- повышения качества производимой продукции,*
- *- снижения ее себестоимости и времени производства,*
- *- наиболее полного удовлетворения потребностей потребителей,*
- *- оценить количественно – качественные результаты проведенных мероприятий,*
- *- оценить общий экономический эффект для предприятия.*

Кроме того, определение количественно – качественных показателей оценки операций и процессов, а так же их производительности позволяет:

1. *Балансировать производственные линии в соответствии с тактом спроса «ключевого процесса», который задает ритм производственной системе.*
2. *Балансировать временем производственного ритма (цикла ключевого процесса) производственной системы (который должен быть кратен 2 или 4), в соответствии с тактом потребительского спроса на продукцию предприятия.*
3. *Созданию потока единичных изделий в производственной системе по созданию ценности в конечной продукции.*
4. *Определению неэффективных процессов и операций, а так же избыточного использования ресурсов предприятия,*
5. *Определению экономически обоснованного количества производства изделий операциями и процессами, а также времени такта их производства в соответствии с тактом спроса на них «ключевым процессом»,*
6. *Определению экономически обоснованного запаса изделий для каждой операции или процесса EОQ, а также точек их возобновления ROP. Внедрение концепции канбан и «точно во время» JIT.*
7. *Выравниванию времени и количества производимых изделий операциями и процессами в соответствии с потребностями каждой последующей операции или процесса. Внедрение концепции хендзунка (выравнивания) в соответствии с*

«голосом потребителя», а также концепции структурирования качества по функциям (операциям) QFD.

8. *Определению лучших методов производства изделий по созданию ценности в каждой операции или процессе с целью их стандартизации и обучения операторов лучшим методам. Внедрение концепции **кайдзен** с использованием инструмента S – D – C – A/ P – D – C – A.*

После оценки стоимости затрат ресурсов предприятия на уровне оценки *себестоимости единицы продукции*, следующим шагом проводится оценка затрат ресурсов предприятия на *серийные операции* по каждому ассортименту выпускаемой продукции.

8.6.4. Затраты ресурсов предприятия на серийные операции.

*Следующий шаг – это оценка **серийных операций***, необходимых для переналадки оборудования на выпуск партии необходимого ассортимента продукции.

Серийные операции – это операции связанные с производством каждого нового ассортимента продукции. К серийным операциям относятся операции по:

- - принятию и обработке заказов,
- - переналадке оборудования,
- - закупке, поставке сырья и комплектующих, необходимых для производства нового ассортимента продукции,
- - выписке, отгрузке и поставке изготовленной партии продукции клиентам.

Стоимость ресурсов, необходимых для выполнения серийных операций не зависит от количества заказанной клиентами партии.

Задача операционного менеджмента заключается в оценке стоимости ресурсов необходимых для выполнения серийных операций по производству ассортимента продукции и отнесении стоимости этих затрат на *Конкретную продукцию*.

8.6.5. Способы классификации и оценки серийных операций.

Способов классификации и оценке себестоимости ресурсов, необходимых для проведения *серийных операций* и отнесение их на конкретные виды продукции может применяться несколько. Это зависит от целей дифференцированного метода учета затрат и сложности производственной системы. Напомню лишь некоторые из них.

Оценку стоимости факторов себестоимости серийных операций и отнесение их на конкретную продукцию можно провести с помощью одного из 3-ех способов определения и оценки показателей себестоимости серийных операции.

3 – основные способа выбора показателей оценки серийных операций.

1. **Транзакционные показатели оценки операций.**
2. **Показатели продолжительности операции.**
3. **Показатели интенсивности операции.**

1. Транзакционные показатели при оценке стоимости продукции применяются в тех случаях, когда *все виды продукции предъявляют к операции практически одинаковые требования*. Эти показатели отражают *частоту выполнения операций*.

Стоимость их для всех видов продукции практически одинакова.

2. Показатели продолжительности операции указывают *время необходимое для выполнения операции*.

Применяется, когда объем деятельности серийных операций по производству различных видов продукции существенно отличается. Предполагает, что каждый час стоит одинаково.

Стоимость таких операций для разных видов продукции будет отличаться.

3. Показатели интенсивности учитывают *прямые затраты* на ресурсы каждый раз при выполнении операции. Предполагает, что каждый час стоит одинаково.

Результаты оценки стоимости операций на переналадку производственной линии на новый ассортимент продукции можно представить в виде таблицы №4.

Таблица №4 Оценки стоимости серийных операций на производство новой партии ассортимента продукции.

№п/п	Наименование товара	Номер сер.операц	Стоим.обр Заказа	Стоимость перен.обор.(констрю,технолги,наладч.)					Сзак.и пост. сыр.имат	Итого:
				Счаса.труда	Счас.раб.об	t.раб.об.	t.раб.спец	Собщ.		
1.	Товар№1	сер№1								
2.	Товар№n	сер№n								

После проведения этапа определения стоимости операций по переводу производственных линий на производство нового ассортимента продукции и распределения затрат на конкретный вид продукции, задачи операционного менеджмента по калькулированию себестоимости единицы продукции по конкретным видам выпускаемой продукции можно считать законченными.

Общий результат *операционного менеджмента по распределению стоимости используемых предприятием ресурсов* в системе ABC по снижению крупных затрат на этапе стабилизации можно представить в виде таблицы №5 Задачи операционного менеджмента по оценки стоимости используемых ресурсов и распределение их на себестоимость единицы продукции.

Таблица №5 Оценки стоимости используемых ресурсов и распределение их на себестоимость при производстве единицы продукции.

№п/п	Наименование товара	Производственные затраты			Итого Спр.затр.	Затраты на серийные операц			Итого Сзатр.опер	Всего Собщ.произ
		Сфиз.труд	Сраб.об.	Сс.м.компл.		Снал.обор	Сзак.мат.	Собр.зак		
1	Товар 1									
2	Това 2									

Как видно из приведенной таблицы на этапе стабилизации, главная задача состоит в том, чтобы оценить стоимость используемых предприятием внутренних и внешних ресурсов и распределить затраты предприятия на уровне *производства* конкретной продукции. При этом часть стоимости ресурсов предприятия останется не оцененными *операционным дифференцированным методом*, так как их оценка и распределение на конкретные виды производимой продукции зависят от внешних факторов. Анализом внешних факторов, влияющих на себестоимость единицы продукции в *системе ABC*, занимается *стратегический дифференцированный менеджмент*.

8.6.6. Задачи стратегического дифференцированного менеджмента по дифференцированному учету затрат при реализации продукции и отнесение их на конкретные ассортименты и клиентов путем сегментации и дифференциации по прибыльности.

Главная задача стратегического дифференцированного менеджмента заключается в:

1. сегментации и дифференциации прибыльности производимой и реализуемой продукции, а так же клиентов.
2. анализе прибыльности продукции и клиентов.
3. определение стоимости ресурсов, затрачиваемых предприятием на: 1. продвижение продукции, 2. обслуживанию клиентов,
4. распределение стоимости затрат на: 1. продвижение продукции, 2. клиентов и отнесение этих затрат на себестоимость конкретной продукции.

Поэтому следующий этап *дифференцированного метода учета затрат в системе ABC* заключается в определении *причинно - следственных факторов* возникновения затрат предприятия как на внутреннем уровне по созданию продукции, так и на внешнем уровне, к которым относятся затраты на такие мероприятия как *SMDA*:

- - *продажи,*
- - *маркетинг,*
- - *продвижение,*
- - *администрирование.*

Привязка их к конкретным клиентам предприятия с использованием *клиенто – ориентированного подхода* с использованием концепции операционно-ориентированного метода учета затрат *системы ABC*. Для реализации этого подхода необходимо воспользоваться инструментами **стратегического дифференцированного менеджмента** *ABM*.

7.6.8. Факторы затрат на производство и реализацию продукции или услуги.

Третьим шагом, при составлении *операционно – ориентированной системы учета затрат* является определение **себестоимости операций и мероприятий** на основании **факторов затрат на ресурсы** (*рис №1*).

Факторы стоимости ресурсов определяют *причинно – следственные связи затрат и расходов*, зафиксированных бухгалтерской отчетностью, с *выполняемыми операциями*.

Факторы себестоимости мероприятий определяют связь между операциями и объектами затрат (товары, услуги, клиенты).

Факторы себестоимости операций – это количественный показатель результатов операций.

Ресурсы предприятия – это основной фактор себестоимости в *модели ABC*.

Классификация себестоимости ресурсов в зависимости от выполняемых операций – это фундаментальная основа дифференцированного метода учета затрат в системе *ABC* и главное отличие от существующих методов распределения затрат.

Для определения себестоимости операций, зная стоимость подразделений, можно определить доли операций из всех видов деятельности, выполняемых подразделениями в процессе производства и реализации продукции. На основании стоимости долей операций видов деятельности, выполняемых подразделениями при производстве и реализации продукции, определяется себестоимость продукции и оказание услуги клиентам.

После выполнения этих трех шагов и составления *рис.№3 этап стабилизации* можно считать завершенным.

Главная задача этапа стабилизации заключается в распределении факторов стоимости ресурсов по операциям, согласно основным видам деятельности во всей производственной системе предприятия.

Следующий этап, так же как в «бережливой производственной системе», связан с этапом создания «**потока оценки стоимости ресурсов в операциях и процессах**» при создании ценности в единице изделия (мероприятия) для каждой последующей операции и потребителя. Определение причинно – следственных связей между стоимостью ресурсов в операциях во всей производственной системе.(от принятия заказа до производства и реализации продукции конкретному клиенту и получения денежной выручки от него за реализованную продукцию). Т.е. определение себестоимости продукции в потоке создания ценности в продукции или услуге с учетом всех факторов затрат на получение заказа, его производство и реализацию.

На этапе стабилизации, существенную роль в процессе оценки эффективности используемых ресурсов при производстве и реализации продукции играет операционно-ориентированный менеджмент.

Основными задачами операционно-ориентированного менеджмента на этапе *стабилизации*, является определение таких показателей оценки эффективности использования ресурсов как:

1. Оценка производственных мощностей предприятия. (проектной, эффективной, реальной).
2. Оценка производительности операций, процессов, производственной системы.
3. Оценка производственного цикла предприятия.
4. Оценка производственно – финансового – цикла.
5. Определение ключевого процесса и причин возникновения «заторов».
6. Определение производственного ритма в системе.
7. Определение такта спроса на продукцию предприятия.

Проведение данных этапов позволяет оценить не только производительность операций и процессов по видам деятельности и оценить стоимость используемых предприятием ресурсов, затрачиваемые на производство и реализацию продукции, но и определить:

1. *Количество выполняемых операций.*
2. *Время выполнения операций.*
3. *Качество выполняемых операций.*
4. *Стоимость выполняемых операций.*

Что в свою очередь позволяет:

- - *стандартизировать все операции,*
- - *определить экономически не эффективные операции,*
- - *разработать комплекс мероприятий по их совершенствованию,*
- - *внедрить и оценить эти усовершенствования.*

Комплексная реализация этих мероприятий позволит:

- - стабилизировать операции и бизнес - процессы (концепция S – D – C – A – стандартизируй – делай – контролируй – совершенствуй)
- - получить существенный экономический эффект (избавиться от излишних запасов и производственных ресурсов, сократить производственно – финансовые циклы, повысить оборачиваемость капитала, сократить объем финансовых средств необходимых для обеспечения непрерывного производства, повысить платежеспособность и прибыльность предприятия...).

И самое главное эти мероприятия позволят определить показатели эффективности ф.х.д. подразделений **KPI**, а также решающие факторы успеха **CFS**, необходимые для достижения этих показателей на основании которых будет планироваться, и оцениваться эффективность использования их ресурсов. Что в свою очередь дает возможность своевременной переориентации избыточных ресурсов подразделений на более прибыльные виды деятельности предприятия.

Главная задача этапа стабилизации заключается в оценке эффективности использования ресурсов в операциях и процессах, которые предприятие использует для производства и реализации продукции с целью устранения 8 – ми видов потерь (муда).

Этой задаче можно достичь только за счет использования таких **основных концепций** как:

- - *S – D – C – A* (стандартизируй – делай – проверяй – воздействуй),
- - *гемба кайдзен* – совершенствования направленные непосредственно на операции и процессы,
- - *правильный процесс – дает правильный результат*,
- - тотальный контроль качества *TQC*.

При реализации этих концепций необходимо использовать такие **инструменты** как:

- - *5W* (*5 – ть почему, позволяющие определить причинно – следственные факторы коренной причины вызвавшей проблему*),
- - *5W2H*,
- - *5S*,
- - *5M* (*человек – метод – машина – материал - измерения*).

8.6.7. Результат стратегического операционно-ориентированного менеджмента.

Главная задача стратегического дифференцированного менеджмента заключается в:

- - *определении количества операций, связанных с: приемкой, обработкой заказов, размещением заказов в производство, оформлением документации на отгрузку товара, отгрузку и поставку товара,*
- - *определении времени выполнения операций, группировка их в логическую последовательность (создание бизнес – процесса и оценка его производственного цикла),*
- - *оценки стоимости выполнения операций и стоимости всего бизнес – процесса по приемке заказа, его производства и поставки товара,*
- - *определение границ бизнес – процесса, ресурсов, ответственного за бизнес – процесс, его обязанности и полномочия,*
- - *отнесение стоимости выполнения бизнес – процесса на себестоимость конкретной партии ассортимента продукции,*
- - *с помощью метода «портфельного анализа» и графика «китовой кривой», группировка ассортимента продукции и клиентов, по прибыльности для предприятия,*
- - *стандартизации бизнес – процессов по продаже ассортимента продукции для рядовых и VIP – клиентов.*

На основании проведенных мероприятий определить тактику и стратегию работы с клиентами.

Разработать комплекс мероприятий по переводу клиентов с категории:

- - не прибыльных в прибыльные,
- - прибыльных в очень прибыльные,
- - отказаться от убыточных клиентов.

На основании сегментации и дифференциации ассортимента продукции и клиентов провести комплекс маркетинговых мероприятий по перераспределению бюджета рекламных средств на прибыльные сегменты рынка с целью увеличения доли рынка предприятия.

Результатом *стратегического операционно-ориентированного менеджмента* должно стать определение фактической себестоимости ресурсов предприятия, задействованных в бизнес – процессе по продажам и продвижению товара на рынки предприятия.

Оценку себестоимости мероприятий по продажам ассортимента продукции и клиентам можно представить в виде таблицы №6.

Таблица №6 «Оценки стоимости ресурсов, используемых предприятием для продажи и продвижения товаров».

№п/п	Наименование операций	Наименование товаров	
		Товар №1	Товар №2
1.	Прием заказа Стандартный не стандартн.	t.оп. v.кол. t.оп.смена Себ.оп.	
2.	Обраб.и оф.зак		
3.	Оф.отгр.зак.		
4.	Отгр.зак.		
	Итого заказ		

С помощью стратегического дифференцированного менеджмента необходимо оценить время и стоимость операций, затрачиваемых ресурсами предприятия на продвижение и продажу каждого ассортимента продукции. На основании этих данных определяется себестоимость бизнес – процессов продаж по факту. Кроме того, оценка времени и стоимости операций позволяет определить:

- - эффективность, используемого времени для проведения операций,
- - эффективность, используемых ресурсов на проведение операций.

На основании этих данных проводятся мероприятия по оптимизации операций и бизнес - процессов, а так же проводится оценка целесообразности их проведения ресурсами предприятия.

8.6.8. Заключительный этап стабилизации. Оценка полной себестоимости производства и реализации продукции.

Заключительный этап стабилизации должен заключаться в оценке фактической, полной себестоимости производства и реализации продукции, а так же оценки прибыльности продукции и клиентов предприятия. Расчет *точки безубыточности* Тб.у. и *порога рентабельности* ПР, производства и реализации каждого ассортимента продукции в отчетном периоде можно провести с помощью метода *CVP – анализа (объем – затраты – прибыль)*.

Результаты оценки полной себестоимости производства и реализации товаров и услуг, а также оценки прибыльности товаров и клиентов можно представить в виде таблицы №7.

Таблица №7 «Оценки полной себестоимости и прибыльности производства и реализации продукции, а так же прибыльности клиентов».

№п/п	Наименование товара	Цена рыночн ед.пр.	Наименование клиентов							
			Клиент №1						Клиент №	
			Ссеб.полн. ед.прод.	Кол -во заказов	Кол -во в партии	Общ.кол. продукц.	Общ.себ. произ.и реал	Собщ.выр. реал.прод		Фин.рез. Приб.Убыт
1	Товар №1									
2	Товар №2									
3	Товар №н									
	Итого:									

На основании фактической оценки времени и стоимости операций и бизнес – процессов при производстве и реализации продукции можно не только выделить и сгруппировать не эффективные операции и бизнес – процессы, но и разработать комплекс мероприятий по повышению эффективности, используемых предприятием ресурсов при производстве и реализации продукции.

Эти мероприятия позволяют:

- - *отказаться от не эффективных операций или оптимизировать не эффективные операции,*
- - *переориентировать не эффективно, используемые ресурсы на более прибыльные товары (услуги) и более прибыльных клиентов,*
- - *сократить избыточные ресурсы,*
- - *повысить производительность операций и процессов,*
- - *сократить время производственно – финансового цикла,*
- - *сократить финансовые ресурсы на закупку производственных ресурсов,*
- - *сократить время оборачиваемости капитала,*
- - *снизить себестоимость продукции.*
- - *укрепить доверие клиентов и поставщиков,*
- - *мотивировать сотрудников на непрерывное совершенствование бизнес – процессов и операций.*

Кроме того, комплексная реализация проекта **бережливого производства** и **дифференцированного метода учета затрат в системе ABC**, на этапе стабилизации позволяет пересмотреть подходы руководителей к системам: *бюджетирования, управленческого учета и контроллинга.*

В заключение этапа стабилизации необходимо пересмотреть планируемые показатели бюджетов организации и подходы к процессу бюджетирования.

8.6.9. Бюджетирование затрат ресурсов предприятия на основании оценки стоимости используемых ресурсов по видам деятельности с помощью операционно – ориентированного менеджмента системы ABC.

Результатом проведенных мероприятий на **этапе стабилизации** финансово – хозяйственной деятельности предприятия, должно стать составление *фактического бюджета предприятия по видам деятельности* и функциональным фактическим подразделениям, задействованным в производстве и реализации продукции. Расчет бюджета предприятия, без учета затрат на сырье и комплектующие, необходимые для производства и реализации продукции, определяет общий **показатель добавленной стоимости**, который предприятию необходимо создать за отчетный период для поддержания платежеспособности.

Для большей наглядности таблицу *бюджетирования затрат ресурсов предприятия по видам деятельности и подразделениям, задействованным в финансово – хозяйственной деятельности* можно представить в виде таблицы №8.

Таблица №8. «Бюджетирование затрат ресурсов предприятия по видам деятельности и подразделениям, задействованным в производстве и реализации продукции»

№п/п	Наименование подразделения	Исслед. рынка	Разраб. страт	Разраб. тов.услуг	Произв. тов.усл	Снабжение	Финансов упр.	Прочие	Итого по подразд
1.	Маркетинг	х	х	х			х		
2.	Продажи		х				х		
3.	Конструкторск.		х	х	х				
4.	Технологи		х	х	х				
5.	Экономисты		х	х	х	х	х		
7.	Планово - произ		х		х	х	х		
8.	Производство		х	х	х	х	х		
9.	Снабжение		х	х	х	х			
10.	Ремонто-налад.		х		х				
11.	Складские (погруз-разгр.		х						
12.	ОТК		х		х	х			
13.	Бухгалтерия		х		х	х	х		
14.	Юридический		х			х	х		
15.	Кадры		х	х	х				
Итого: по видам									
деятельности									

На основании таблицы *бюджетирования* фактических затрат ресурсов предприятия, используемых им для ведения финансово – хозяйственной деятельности производятся мероприятия по корректировке использования ресурсов с целью повышения эффективности их использования. На основании факторов затрат предприятия можно провести *CVP – анализ (объем, затраты, прибыль)*, для определения *порога рентабельности ПР* и *точки безубыточности Тб.у* предприятия. На основании *CVP – анализа* определяются *нормативные показатели* для подразделений и по ЦФО (центрам финансовой ответственности). *Центр доходов, центр затрат, центр маржинального дохода, центр прибыли, инвестиционный центр*. На основании нормативных показателей для каждого подразделения *KPI*, определяются решающие факторы успеха *CFS*. На основании этих показателей разрабатывается комплекс мероприятий для достижения плановых показателей по повышению эффективности финансово – хозяйственной деятельности подразделений и предприятия в целом.

8.6.10. Вертикальный анализ результатов финансово – хозяйственной деятельности основных подразделений и предприятия, а так же анализ показателя экономической добавленной стоимости EVA подразделений и предприятия за отчетный период.

На основании данных операционно – ориентированного метода учета затрат определяется не только порог рентабельности и точка безубыточности в целом за все предприятие, но и по основным подразделениям, занятым в производстве партий конкретного ассортимента продукции в отчетном периоде. С помощью операционно – ориентированного метода учета затрат определяется результаты финансово – хозяйственной деятельности по производству и реализации каждого вида продукции, а так же показатель экономической добавленной стоимости *EVA*, не только по предприятию, но и по каждой товарной линии. Для оценки *эффективности финансово – хозяйственной деятельности* предприятия и основных товарных линий, а так же оценки *показателя экономической добавленной стоимости* воспользуемся известным *методом вертикального анализа результатов финансово – хозяйственной деятельности в отчетном периоде*. Для большей наглядности данного метода представим таблицу №9. «*Таблица вертикального анализа результатов финансово – хозяйственной деятельности и показателя экономической добавленной стоимости за отчетный период с использованием дифференцированного метода учета затрат*».

Таблица №9 «Метод вертикального анализа результатов финансово – хозяйственной деятельности и показателя экономической добавленной стоимости за отчетный период с использованием дифференцированного метода учета затрат».

№п/п	Наименование экон. показателей	Общие по предприятию					Товарная линия №1				Товарная линия №2			
		ПР	Тб.у.	Отчет за период			Тб.у.	ПР	Отчет за период		Тб.у.	ПР	Отчет за период	
				Сстои	Вкол.	(%)			Вкол.	Сстоим			(%)	Вкол.
1.	Продажи													
2.	Себестоим.произв.													
3.	Маржинальный дох1													
4.	Торговые затраты													
5.	Затраты на доставку													
6.	Администрат.затраты													
7.	Операционная при-быль													
8.	Используемый капитал													
9.	Амортизац.отчисл (п.8*12%)													
10.	Экономическая добавленная стоим EVA(п.7 - п.9)													

В данной таблице условно принято допущение, что процент начислений на амортизацию составляет 12%. Из приведенной таблицы видно, что ранее используя метод учета затрат по «полным издержкам», не возможно было определить какая именно товарная линия является убыточной. Поэтому зачастую за допущенные отклонения:

- во – *первых*, наказывали сотрудников, абсолютно не причастных к убыточной деятельности.
- во – *вторых*, принимались меры, способные привести к негативным последствиям для предприятия в будущем. (Резались «куры», несущие «золотые» яйца.)

Данные таблицы свидетельствуют о преимуществе использования *показателя оценки добавленной экономической стоимости EVA* над часто используемым *показателем ROI* для оценки эффективности результатов финансово – хозяйственной деятельности т.к. ***показатель EVA, характеризует не только прибыльность, используемого капитала, но и отражает:***

- - эффективность использования капитала (поставка товарно – материальных ценностей с использованием концепций: *канбан* и «*точно в срок*» *JIT*),
- - загрузку производственных мощностей (*ликвидация простоев, не завершенного производства и перепроизводства*),
- - производительность используемых ресурсов (*отсутствие не используемого ресурса, повышение квалификации и обучения*),
- - эффективность работы с клиентами (*своевременная загрузка производства, своевременная оплата, отсутствие дебиторской задолженности*).

К мерам по повышению *эффективности результатов финансово – хозяйственной деятельности* предприятия и повышению *показателя добавленной экономической стоимости EVA* относятся такие меры как:

1. Сокращение доли затрат на продажу и административные расходы.
2. Сокращение доли дебиторской задолженности.
3. Сокращение доли товарно – материальных запасов,
4. Сокращение доли избыточных ресурсов (*мощностей*).
5. Увеличение цен реализации товаров.
6. Увеличение объемов продаж и пр.

Дифференцированный метод учета затрат позволяет определить в отношении каких товарных линий и клиентов необходимо провести эти мероприятия.

Особое внимание на **этапе стабилизации** хотелось бы уделить методу *CVP – анализа*, используемого для расчета таких *показателей как порог рентабельности ПР и точки безубыточности Тб.у.*, как предприятия, так и товарных линий.

8.6.11. Метод CVP –анализа для расчета нормативных показателей для каждой производственной линии, обеспечивающих платежеспособность предприятия в отчетном периоде по фактически используемым ресурсам.

Метод *CVP – анализа* оценки платежеспособности предприятия по фактически используемым ресурсам при производстве и реализации продукции или услуги предприятия позволяет оценить эффективность проведенных мероприятий по *операционному методу учета затрат ABC* с использованием *операционно – ориентированного менеджмента ABM*, путем сравнения показателей использования ресурсов *Собщ.пост., ПР и Тб.у.* до и после внедрения методов *системы ABC* при проведении **этапа стабилизации**. К сожалению на многих предприятиях методы *CVP – анализа* почти не применяются, поэтому эффективных методов учета затрат нет, оценки производительности и эффективности финансово – хозяйственной деятельности предприятия, тем более (основных подразделений) товарных линий нет. В такой обстановке об эффективных методах планирования, стратегии развития говорить почти не приходится. При реализации на предприятиях проектов по бережливому производству, работая в составе проектных групп, даже среди экспертов по бережливому производству бытует мнение: «появятся деньги, вопросы об оценке эффективности финансово – хозяйственной деятельности предприятия отпадут сами собой». Хотя главная концепция в бережливых производственных системах заключается в *«измерениях»*. Не буду устраивать бесплодных дискуссий. Обратимся к методу *CVP - анализа*, для опровержения любых измышлений и домыслов.

Напомню кратко основные алгоритмы оценки эффективности финансово – хозяйственной деятельности предприятия.

1. Оценка точки безубыточности Тб.у. (общая формула).

$$\text{Тб.у.} = \text{Собщ.пост.} / (\text{Цед.пр.реал.} - \text{Спер.ед.пр.})$$

Где:

- **Тб.у.** – минимальное количество продукции, которое необходимо произвести и реализовать предприятию в отчетном периоде для поддержания платежеспособности.
- **Собщ.пост.** – общие условно постоянные затраты предприятия (стоимость ресурсов), которые предприятие использует для производства и реализации продукции в отчетном периоде.
- **Цед.пр.реал.** – цена реализации единицы продукции.
- **Спер.ед.пр.** – стоимость сырья, материалов и комплектующих, используемых предприятием для производства и реализации продукции.

Сразу необходимо отметить, проблемы расчета Тб.у., начинаются сразу при оценке показателя *Собщ.пост.*, вы будете смеяться, но ни бухгалтера (счетоводы), ни экономисты этих показателей, как правило не знают. Расчет этого показателя занимает у экономистов, в зависимости от объема предприятия от 1 – ой до 2 – ух недель.

2. Оценка порога рентабельности ПР (минимальных финансовых средств, необходимых предприятию для поддержания платежеспособности).

$$ПР = \text{Собщ.пост.} + \text{Спер.ед.пр.} * \text{Тб.у.}$$

Где:

ПР – минимальная выручка финансовых средств, которые необходимы предприятию для выполнения всех своих обязательств в отчетном периоде.

3. Оценка производительности.

Мера оценки эффективности используемых предприятием ресурсов при производстве и реализации продукции.

Рассчитывается тремя способами:

1. Неполная производительность.

Метод оценки количества производства продукции за определенный промежуток времени, основанный на оценке стоимости одного вида затрат

1. Мультифакторная производительность.

Метод оценки количества производства продукции за определенный промежуток времени с учетом оценки стоимости нескольких видов затрат.

3. Общая производительность.

Метод оценки количества производства продукции за определенный промежуток времени с учетом всех видов затрат. (метод ABC).

Представим общий алгоритм оценки показателя производительности как отношение выхода продукции к затратам на ее производство.

$$\text{Произв.} = \text{Vкол.пр.произв.} / (\text{Собщ.пост.} + \text{Спер.общ.})$$

- Только оценив эффективность использования ресурсов предприятия и их производительность до начала проведения мероприятий на этапе стабилизации и после проведения комплексных мероприятий *дифференцированного менеджмента АВМ* при реализации проекта по переводу предприятия на «бережливую производственную систему» с внедрением *операционно-ориентированного метода учета затрат ABC*.
Можно оценить эффективность проведенных мероприятий.

Эффективность проведенных мероприятий до и после реализации *этапа стабилизации*, главная задача которого состоит в избавлении от крупных потерь, можно оценить следующим образом:

1. Оценка эффективности используемых ресурсов **Собщ.эф.**

$$\text{Собщ.пост.после.} - \text{Собщ.пост.до.} = \text{Собщ.эф.}$$

2. Оценка эффективности точки безубыточности **Тб.у.эф.**

$$\text{Тб.у.до.} - \text{Тб.у.после.} = \text{Тб.у.эф.}$$

3. Оценка эффективности порога рентабельности **ПРэф.**

$$\text{ПРдо.} - \text{ПРпосле.} = \text{ПРэф.}$$

4. Оценка эффективности производительности **Произв.эф.**

$$\text{Произв.до.} - \text{Произв.после.} = \text{Произв.эф.}$$

Если провести мероприятия *по стабилизации* должным образом результаты оценки показателей эффективности на отечественных предприятиях будут просто *ошеломляющими*.

Скептики могут заявить, что легко рассчитать показатели для продукции серийного или массового производства. Смею их заверить - эти показатели легко считаются для предприятий любой сферы деятельности. В качестве примера приведу в приложении к этому разделу пример **СVP – анализа** для Научно – производственного предприятия, занимающегося, разработкой, проектированием, производством и монтажом, не стандартных металлоконструкций.

Приложение №1.

«Метод практического применения СVP – анализа на примере Научно – производственного предприятия по производству и монтажу не стандартных металлоконструкций».

Мероприятия, проведенные до начала реализации проекта по переводу предприятия на «бережливую производственную систему».

1. Начало Этапа стабилизации.

Таблица №1 Расчет Собщ.пост.

Расчет накладных расходов - уч-к Наружная реклама
Август 2007 г.

№	Статьи затрат
1	Основная и дополнительная з/плата ИТР и служащих
	<i>В т.ч. административный отдел</i>
	<i>производственно-технический отдел</i>
	<i>производственный отдел</i>
	Численность ИТР и служащих
3	ФСЗН 35 %
4	Белгосстрах 1,4 %
5	Амортизация ОС
6	Амортизация НА
7	Расчетно-кассовое обслуживание
8	Командировочные расходы
	<i>ПТО</i>
	<i>производство</i>
9	Услуги сторонних организаций (аренда, реклама, охрана, услуги связи и пр.)
9.1	Аренда
9.1.1	<i>Арендные платежи</i>
	<i>В т.ч. ОАО Татьяна</i>
	<i>ОАО УМ-244</i>
9.1.2	<i>Плата за эл.энергию</i>
	<i>В т.ч. ОАО Татьяна</i>
	<i>ОАО УМ-244</i>
9.2	Расходы на рекламу
9.3	Услуги связи
9.3.1	<i>Белтелеком - администрация</i>
9.3.2	<i>Мобильная - производство</i>
9.4	Услуги сторонних организаций - администрация
10	Транспортные расходы - ПТО

11	Экологический налог, налог на захоронение отходов - пр-во
12	Инновационный фонд - пр-во
13	Прочие расходы (мат-лы)
	администрация
	производство
	Итого
	З/плата производственных работников
	Численность производственных работников
	% накладных расходов

Итого по данным бухгалтерии:

Среднемесячные Условно постоянные затраты (август)

Таблица №2 Расчет Тб.у., ПР и производительности.

Исходя из предоставленных данных бухгалтерией.

- Показатель общих условно постоянных затрат ОДО "Профиль" без учета данных полиграфии составил за август 2007г.
Собщ.пост.предпр. = 69.367.548руб
- По данным бухгалтерии за о.п. август сдано 9 объектов.
Данные пока на 8 объектов.

п/п	Наименование объекта	Собщ. дог.	Спер. с. м.	Сдоб. стоим.
1.	Мол. прод	1.977.385	566.568	1.410.817
2.	Реч. быт.	58.079.167	25.052.338	33.026.829
3.	Мал. форм.	560.000	61.865	498.135
4.	Адм. ж\д р-на	4978.750	861.698	4.117.052
5.	ОДО Ремрнтник	1558.382	346.263	1.212.119
6.	Бамап (каркас)	12.399.246	2857657	9.541.587
7.	Мет. зав. Речица	30.729.483	20.371.741	10.357.742
8.	Ветк. мол. з-д	18.589.210	4.416.891	14.172.319
	Итого:	128.871.623	54535.021	74.336.600
	Среднее значение объе	16.108.953	6.816.878	9.292.075
		в т.ч. Приб. 1.610.895		в т.ч. Приб. 1.610.895
	без.прибыли	14.498.058		8.362.868

- Расчет точки без убыточности.**

Тб.у. = 69.367.548 \ (16108953 - 6816878)

Тб.у. = 69.367.548 : 9292075 = 7.5 = 8 объектов в месяц.

- Порог рентабельности предприятия при данной рентабельности **п.рент.% = (69367548 \ 6816878) * 100%**
п.рент.% = 10%

Составит:

ПР = 69367548 + 8 * 6816878 = 69.367.548 + 54535024 = 123.902.572

- Среднемесячные оборотные средства составят
ОС = Собщ.пост. + Собщ.пер. = 123.902.572руб

В т.ч. Собщ.пост. = 69.367.548 Собщ.пер. = 54.535.024

6. Если в формулу расчета **Порога рентабельности и Тб.у.** заложить 10% прибыли (плановой) то:
Т.у. = (69.367.548 + 1610895) \ (16.108.953 - 6816878) = 70.978.443\9292075 = 7.6 = 8 объекта

Расчет результата финансово - хозяйственной деятельности за август 2007г.

Общая выручка за произведенную и реализованную продукцию за период **Собщ.реал.о.п. = 128.871.623руб**

Общие затраты за тот же период **Собщ.затр.о.п. = 123.902.572руб**

Результат финансово - хозяйственной деятельности **Пр.до нал.обл. = 128.871.623 - 123.902.572 = 4969051**

Средняя рентабельность результата ф.х.д. о.п. **Н.о.п.% = (4969051\128.871.623)*100%**

н.рент.о.п.% = 38,5%

Данный результат рассчитан без учета результатов движения ТМЦ.

Необходимы данные по складу - остаток на 1.08.07 **Сост.нач.пер.- бухгалтерия** пока не предоставила

Поступления ТМЦ за период 1.08. - 31.08. **Сс.м.о.п.**

Остаток на 1.09.07г. **Сс.м.о.п.**

Расчет увеличения или уменьшения остатков по складу (возможные потери в прибыли - эк. Не обоснован запас.

Сзап. = Сс.м.кон.пер. - Сс.м.нач.пер

Фин. Средства результата хоз.деят. - возможны в увелич. Скл.зап.

Тогда фактическая прибыль определяется как

Срез.о.п. - Сскл.зап. =

X

4969051 - X=

Сфакт.рез.

Комментарий: по данным - зам.директора по финансам

Закрото за август - **9объектов.**

Точных данных по **Давыдовскому рынку ПТО и бухгалтерия не предоставили.**

Анализ проведен только по 8-ми объектам.

Вывод:

1. **Исходя из предоставленных данных - предприятие работает рентабельно.**
2. **Для поддержания платежеспособности необходимо за отчетный период выполнять и сдавать объекты в количестве н.кол.об. - не менее 8-ми, со средней стоимостью Ц не менее 16млн.рубл. И рентабельность - 38.**
При средне месячной выручке не менее Свыр.о.п. - **124млн.рубл.- поступл.фин.средств. На р\с предприятия з**

Рекомендация: ужесточить контроль за Движением ТМЦ - 5 - дней бухгалтерия не может представить данные по складу закрытого месяца (авгута).

Ужесточить контроль за целевым использованием фин.средств. Заказчика.

Рекомендация: для более точного анализа, необходимо:

1. **Перепроверить и пересчитать условно постоянные затраты предприятия Собщ.пост.**

Сомнения вызывают:

Цифры по зарплатам,

Инновационный фонд в постоянных затратах, а не в переменных,

услуги сторонних организаций,

налоги(ФСЗН, ИТР есть, Производственных рабочих нет),...

2. Тогда весь расчет Тб.у., и ПР, анализ ф.х.д требует пересчета.

Предварительный анализ соответствия используемых производственных мощностей, потребностям внешней сре,

Исходные данные:

7 - бригад по 2-чел.

8 - объектов в месяц необходимо сдавать.

Производительность 1 бригады, выполнения среднего объекта - 8 - 10 дней.

Грубый расчет эффективной мощности одной бригады показывает:

1. В месяце 24 рабочих дня:
 максимальная производительность одной бригады составит = $24 \div 8 = 3$ объекта в месяц.
 минимальная = 2,4 объекта.
 При макс. производит. Бригад (7 бр)- $3 * 7 = 21$ объекта в месяц.
 При минимальной - $7 * 2,4 = 17$ объектов в месяц.
 Фактически объем работ в месяц составляет 9 объектов.
 При макс произв. Потребуется **п.опт.кол.бр. = $9 \div 3$ произв. = 3 бригады**
 При мин.произв. **П.опт.кол.бр. = $9 \div 2,4 = 3,75 = 4$ бригады.**
 При фактическом использовании 7 бригад:
 Избыточные производственные мощности составляют
При эффект. Исп. Бриг = $7 - 3 = 4$ - бригады (избыточная произв мощн.),
При менее эф. Исп. Бриг. = $7 - 4 = 3$ - бригады (избыток произв. Мощн).
 При средней зп рабочего **800000 руб.** Потери в месяц составляют: от **4.8 млн.** до **6.4 млн.** руб
Потери - не эффективная работа ПТО и снабжения, не своевременное финансирование.
 1. Нет эффективной организации производства
 2. Нет методов оптимальной работы.
 3. Нет квалифицированных кадров, способных организовать работу ПТО, контролировать и управлять....

Вывод:

Не эффективная работа ПТО - ведет к содержанию избыточных производственных мощностей (3-4бриг).

Более точные расчеты требуют: более детальной работы с производственной и финансовой документации.
 Оценки норм труда.

Группировки постоянных затрат по месту их возникновения. (бюджетирования).

Распределение косвенных затрат между прямыми. (в местах создания прибавочной стоимости).

Распределения затрат "по марже покрытия",

Ведомость экономич. Контроля за соблюдением графиков произв. Задан. Разработал и дал в ПТО.

Вдомость вертикального анализа результатов ф.х.д.

Завести ведомость управленческого учета, для чего требуется завести ведомост **ССП** (система статистических показателей) или **BSC**.

Без полноценного экономиста и профессионального нач. ПТО, ничего не изменится.

Если вычесть из постоянных затрат налоги инновационного фонда, то

Синнов. = 11.796.471

Собщ.пост. = 69.367.548 - 11.796.471 = **57.571.077**

Подставив данное значение в выведенную формулу Т.б.у. получим:

Тб.у. = $57.571.077 : 9292075 = 6,2$ или **7** объектов

Тогда ПР составит:

ПР = $57.571.077 + 7 * 6.816.878 = 57.571.077 + 47.718.146 = 105.298.220$

Выручка за месяц должна составить (за произведенные и реализованные конструкции)

Свыр.о.п. =

105.298.220.

Результат **ф.х.д.** за месяц составит:

Пр. = $6,2 * 16.109.000 - 105.298.220 = 112.763.000 - 105.298.220 = 7.464.780$

В этом случае соответствие используемых производственных мощностей тоже подлежит пересчету:

Оптимальное количество бригад - 2 по Т.б.у.

С учетом потребностей рынка - 9 объектов в месяц - 3бригады (4бригады - избыток) Крупные потери 6.4млн.мес.

Если прокомментировать приложение №1 видно, как не эффективно используются ресурсы предприятия при ведении финансово – хозяйственной деятельности, и насколько можно повысить:

- - *производительность,*
- - *прибыльность,*
- - *конкурентоспособность,*

предприятия даже не прибегая к концепции «бережливых производственных систем».

Но комплексное внедрение на предприятиях:

- - инструментов,
- - методов,
- - концепций,

«Бережливых производственных систем» и метода **«операционно – ориентированного учета затрат»** в **системе ABC** дает огромные преимущества в конкурентоспособности над остальными предприятиями выбранной сферы деятельности.

P.S.

После такого примера, я думаю, развеются последние сомнения собственников - скептиков в отношении целесообразности перевода своих предприятий на «бережливую производственную систему» с внедрением «операционно – ориентированного метода учета затрат» в системе ABC.

Раздел №9

Значение комплексной реализации проекта по постановке системы дифференцированного учета затрат ABC и показателя добавленной экономической стоимости EVA для оценки эффективности используемого капитала при поэтапной реализации проекта по переводу предприятия на «систему бережливого производства».

Разработка, обучение и реализация проектов по переводу предприятий на *«бережливые производственные системы»* требует от собственников, руководства и сотрудников компаний абсолютно нового, революционного переосмысления своего места и деятельности на предприятии, а так же переосмысления места и значения предприятия для общества и рынка. Как показывает практика даже на первых, вводных семинарах, объясняющих преимущества перевода предприятия с устаревших *«систем массового производства»* на передовые *«системы бережливого производства»*, выявляется агрессивное неприятие со стороны руководителей, особенно из среды, финансово – экономического блока. Который (финансово – экономический блок), как правило, далек от создания ценности в продукции. В таких случаях родоначальник *«системы бережливого производства»*, Таити Оно, говорил им, что они могут заниматься своими «более важными» делами. Но он рассуждал, как производственник, а между производственниками и финансистами никогда не было и нет согласия на современных предприятиях. К стати роль финансистов была и остается быть *счетоводами*, констатирующими свершившийся факт финансово – хозяйственной деятельности. Задача этой работы заключается в том, чтобы включить финансово – экономический блок предприятий в процесс перевода предприятия на *«бережливую производственную систему»*, вооружив их абсолютно новыми методиками, не искажающими финансовые отчеты об экономической деятельности предприятия.

К таким методикам относятся комплексное внедрение на предприятии новых методов учета затрат и оценки эффективности финансово – хозяйственной деятельности в каждом отчетном периоде.

При реализации проектов по переводу предприятий на *«бережливые производственные системы»* самой эффективной методикой, практически не искажающей основные показатели учета затрат, является *система ABC*. А самым эффективным показателем оценки эффективности финансово – хозяйственной деятельности, как предприятия, так и бизнес – единиц, является показатель *добавленной экономической стоимости EVA*. А теперь объясню выше сказанное.

9.1. Значение системы ABC, как инструмента оценки эффективности используемых ресурсов и разработки комплекса мероприятий по сокращению затрат и повышению производительности в системе «бережливого предприятия».

*Система ABC - операционно – ориентированный метод учета затрат с внедрением операционно – ориентированного менеджмента ABM, состоящего из операционного и стратегического менеджмента, так же как и «бережливая производственная система», нацелены на оптимизацию и совершенствование операций и бизнес – процессов предприятия. Дифференцированный метод учета затрат позволяет оценить затраты ресурсов предприятия как на производство, так и на реализацию продукции привязав *непрямые затраты* предприятия к подразделениям, товарам и клиентам. В то же время, эффективное перераспределение и использование ресурсов при производстве и реализации продукции позволяет **сократить избыточные ресурсы в 10 – ки раз** и повысить **производительность до 10 раз**. Этих показателей с помощью *операционно-ориентированного менеджмента* можно добиться на **этапе стабилизации** при реализации проекта по переводу предприятия на «бережливую производственную систему» за счет:*

1. Сокращения времени производственно – финансового цикла на:

- - *выполнение операций,*
- - *сокращение расстояний между операциями,*
- - *своевременной поставки сырья и комплектующих,*
- - *стандартизации лучших методов выполнения операций,*
- - *внедрения стандарта качества изделий на рабочих местах, как на входе, так и на выходе операции...*

За счет внедрения инструментов:

- - *стандартизации,*
- - *создания производственных ячеек,*
- - *5S,*
- - *5W2H,*
- - *SMED,*
- - *5M.*
- - *производственной логистики и «зонирования» рабочих мест.*

2. Сокращения запасов:

- - *на складе товарно-материальных ценностей,*
- - *на рабочих местах, (производство только нужного количества и качества деталей и компонентов для последующей операции или процесса),*
- - *не завершенного производства,*
- - *готовой продукции...*

За счет внедрения инструментов:

- - *канбан (карточек), нормативных запасов на рабочих местах,*
- - *JIT (точно во время), поставки сырья и комплектующих на рабочие места,*
- - *EOQ – расчет нормативных экономически обоснованных запасов для каждого рабочего места,*
- - *ROP (FOI) – расчет своевременности возобновления поставок как внутренних, так и внешних,*

9.2. Значение показателя EVA, как инструмента оценки эффективности финансово – хозяйственной деятельности предприятия.

Концепция экономической добавленной стоимости EVA - позволяет бухгалтерии подсчитать прибыли предприятия и товарных линий, не относя *стоимость капитала* на экономические затраты. Увеличение показателя стоимости компании является основным показателем для инвесторов о привлекательности вложения финансовых средств в бизнес предприятия. Так как самым дефицитным ресурсом в современном мире являются финансы, то благодаря оценки эффективности финансово – хозяйственной деятельности предприятия по показателю добавленной экономической стоимости предприятие имеет большие шансы по привлечению финансовых средств иностранных инвесторов. При предоставлении кредитов международные банки ориентируются на рейтинг компаний, рассчитываемый в соответствии с требованиями стандарта Basel – 2, значение которого с 2006г. возрастает. Устойчиво высокая стоимость компании гарантирует ей получение относительно надежных и приемлемых по стоимости капиталов, защищает от враждебного поглощения со стороны конкурентов и положительно влияет на мотивацию сотрудников и отношение общества. Показатель **EVA** – отражает величину прибыли, зарабатываемой предприятием в рамках основной деятельности при использовании операционных активов. Этот показатель должен соответствовать минимальным ожиданиям инвесторов. Значение прибыли «очищается» от влияния аспектов **учетной политики** бухгалтерского (внешнего) учета, а из суммы активов вычитаются величины беспроцентных обязательств и величина забалансовых активов. Показатель **EVA** – является финансовой величиной, измеряемой в стоимостном выражении и характеризующей прирост стоимости предприятия в течение определенного периода времени.

Инновационность комплексного применения обоих методов при переводе предприятия на «бережливую производственную систему» дает возможность *количественного распределения* стоимости активов между конкретными подразделениями, товарами и клиентами, а также анализа и оценки эффективности использования активов предприятия в отчетном периоде.

Применение концепции **EVA** – объясняет **назначение амортизационных** отчислений. **Показатель начислений амортизации** показывает, получает ли предприятие деньги, которые вложило в активы.

Процентные начисления от стоимости активов показывают прирост капитала или дополнительный доход, который актив должен приносить, для компенсации затрат, понесенных владельцем с момента инвестирования финансовых средств в этот актив.

Если трактовать концепцию **EVA** более простым языком, то ее можно сравнить с ипотечным кредитом где:

Амортизация – это ежемесячная денежная сумма по возврату финансовых средств, вложенных в активы.

Процентные начисления на активы – это доход на вложенные финансовые средства в приобретенные активы, предоставленные в виде ипотечного кредита (*добавленная экономическая стоимость - EVA*).

Исходя из простого алгоритма определения показателя добавленной экономической стоимости EVA:

$$EVA = \text{Пр.операц.о.п.} - \text{Сзатр.на капит.о.п.}$$

EVA – положительное значение показателя, и постоянный его рост свидетельствует об эффективности финансово – хозяйственной деятельности руководства компании.

EVA – отрицательное значение и тенденции к росту отрицательного значения, свидетельствуют о не эффективной финансово – хозяйственной деятельности руководства компании.

Это универсальный показатель, который может использоваться:

- 1. Руководством компании** и основных подразделений по производству и реализации продукции, для оценки эффективности финансово – хозяйственной деятельности предприятия и подразделений в отчетном периоде.
- 2. Владельцами компании** – для оценки эффективности работы вложенного в предприятие капитала и оценки эффективности работы руководителей компании.
- 3. Инвесторами** для оценки рисков и привлекательности вложения финансовых средств в бизнес компании.

Раздел №10

Этап №2 Создания потока единичных изделий по производству ценности в продукции и методы оценки этой ценности.

10.1. Создание потока единичных изделий по производству ценности в конечной продукции для потребителя.

Следующий этап при внедрении на предприятии «бережливой производственной системы» заключается в создании потока единичных изделий по производству ценности в операции или процессе для каждого последующего процесса.

Отсюда вытекает требование к операционно-ориентированному менеджменту (как операционному, так и стратегическому). Данное требование будет заключаться в создании операционно-ориентированной системы учета затрат ABC не только в потоке единичных изделий по производству ценности в продукте в логически связанных операциях и процессах во всей производственной системе, но и оценке стоимости ресурсов, непосредственно связанных с производством и реализацией продукции. К таким затратам относятся:

- - *затраты, связанные с разработкой и модификацией продукции,*
- - *затраты связанные с приобретением и поставкой ресурсов,*
- - *затраты связанные с поддержкой товарных линий,*
- - *затраты на поддержку связей с клиентами,*
- - *затраты на доставку и обслуживание клиентов и пр.*

10.2. Создание потока оценки стоимости ресурсов в операциях по всей замкнутой цепочке прохождения заказа в производственной системе предприятия. (От получения заказа, до производства и реализации готовой продукции заказчику).

Распределение стоимости ресурсов по видам деятельности позволяет распределить себестоимость используемых предприятием ресурсов при производстве и реализации продукции не только на продукцию, но и на клиентов, в интересах которых она производится. Это позволяет **все виды деятельности предприятия** распределить по **иерархической лестнице**, что в свою очередь способствует **созданию потока**

распределения затрат ресурсов в потоке продвижения единицы изделия по операциям, создающим полезную ценность для последующего потребителя, как внутри производственной системы, так и за ее пределами.

Рассмотрим иерархию видов деятельности при дифференцированном методе калькулирования себестоимости продукции или услуги.

Как уже не раз отмечалось в этой работе. В условиях стремительного развития научно – технического прогресса и непрерывного совершенствования использования оборудования и технологий, применяемых при производстве продукции. Стоимость прямых затрат (материалов и труда) в себестоимости продукции стремительно падает, в то время как доля косвенных и вспомогательных затрат в себестоимости продукции постоянно растет. Традиционные системы учета, такие как *ГРК*, не дают адекватного ответа о стоимости косвенных затрат в себестоимости продукции и распределяют их математически. В то время как система *операционно – ориентированного менеджмента АВМ*, ориентирована на оценку стоимости использования ресурсов предприятия при производстве и реализации продукции, по операциям связанным с разработкой, производством и поставкой продукции клиентам. Сравнением полной себестоимости производства и реализации единицы продукции с ценой реализации единицы продукции.

Такие сравнения позволяют оценить:

1. прибыльность или убыточность производства единицы продукции,
2. определить трастовые цены операций,
3. с помощью инструмента *бенчмаркинга*, определить не эффективные операции и усовершенствовать их (вплоть до *аутсорсинга*).

Проведение этих мероприятий позволяет объединить:

- *операции в бизнес – процессы и стандартизировать их,*
- *бизнес – процессы в производственную систему предприятия по производству и реализации продукции и стандартизировать их,*

Стандартизация операций, бизнес – процессов, производственных систем должна проводиться с учетом требований философии *TQM* и использования инструмента *S – D – C – A*. Требования философии *TQM* реализуется через применение концепции ***структурирования качества по функциям QFD (Quality Function Deployment)***, которая выражается в абсолютно новом подходе менеджмента к производству и реализации продукции и *«сфокусирована на потребителя»*. Инновация данной концепции заключается в том, что менеджмент предприятия запускает в производство продукцию, предварительно изучив потребности и требования клиента к продукции, для чего выполняет следующие требования:

1. Идентифицирует требования клиента,
2. Проектирует и разрабатывает продукцию,
3. Анализирует цены реализации и *«стоимость владения»* сырьем и комплектующими своих Поставщиков,
4. Привлекает отобранных постоянных поставщиков к проектированию продукции.
5. Планирует и организывает производство,
6. Организует продажи и послепродажное обслуживание.

Такой подход требует абсолютно нового подхода к организации, планированию, производству и реализации продукции. В привычных методах сначала производят, а потом думают, кому и как продать.

Практическое выражение этих мероприятий должно выражаться, прежде всего, в:

- - удовлетворение требований последующих операций по: качеству, количеству, срокам подачи продукции. Концепции: *канбан* и *«точно во время» JIT. Хейдзунка* – выравнивание производственных циклов и ритмов между операциями.
- - внедрение концепции *«встроенного качества»* на выходе операций (минимум: брака, отходов),

- - повышение производительности операций и приведение их в соответствии с требованиями каждой последующей операции (сокращение производственного цикла операций при неизменном качестве),
- - снижение себестоимости операций за счет снижения стоимости используемых ресурсов. Использование концепции «псевдоприбыльных центров» в местах возникновения затрат *МВЗ* с созданием *кайдзен – групп*.