

КОНЦЕПТУАЛЬНАЯ МОДЕЛЬ АНАЛИЗА ЗАТРАТ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ПРОЦЕССНОГО ПОДХОДА

© 2011 А.В. Колесова

Сургутнефтегаз

E-mail: anoshkina_anna@mail.ru

Изложены методические рекомендации по организации процессного подхода к анализу затрат предприятия. Указаны основные задачи, объекты анализа затрат и направления проведения анализа. Предложены показатели для отражения затрат по процессам и проведения факторного анализа.

Ключевые слова: процессный подход, процесс, затраты, объект затрат, фактор затрат, полная себестоимость, структура затрат, затраты на бизнес-процессы, элемент затрат.

Процессный подход к анализу затрат должен основываться на следующих понятиях:

- процесс - последовательность работ, выполняемых для выпуска и реализации продукции и ее послепродажного обслуживания;
- ресурсы - средства, задействованные организацией для выполнения процессов;
- затраты - денежная оценка задействованных ресурсов;
- объект затрат - группировка затрат на процесс;
- фактор затрат - причина, влияющая на объем затрат по процессу.

Особенностью и главным отличием процессного подхода является учет затрат на ресурсы для осуществления процессов. Процессный подход позволяет организации не только точно определить затраты по продуктам (услугам), процессам и видам операций, но и предоставить финансовую и нефинансовую информацию, необходимую для выявления возможностей по снижению затрат. Решение этих вопросов предполагает, помимо основных направлений анализа, осуществляемых в рамках традиционной методики анализа затрат, проведение анализа в разрезе потребляемых ресурсов и бизнес-процессов. Последнее обстоятельство вызывает необходимость формирования новой методики анализа затрат, адаптированной к процессному подходу.

Основными задачами анализа затрат при использовании процессного подхода являются:

- оценка динамики изменения затрат относительно прошлых отчетных периодов;
- анализ состава и структуры затрат, в том числе:
 - по бизнес-процессам,
 - по элементам затрат;

- анализ затрат на 1 руб. продукции (услуг);
- определение влияния отдельных факторов на величину затрат и их количественная оценка;
- выявление резервов снижения затрат на оказание услуг;
- содействие выработке оптимальной величины плановых затрат на отдельные виды продукции (услуг).

Выполнение названных задач анализа затрат позволит получить необходимую управленческую информацию для обеспечения процессов управления предприятием.

Объектами анализа затрат продукции (услуг) при процессном подходе являются:

- полная себестоимость продукции (услуг) в целом и отдельных видов;
- структура затрат по элементам;
- затраты на бизнес-процессы;
- затраты на 1 руб. продукции (услуги).

При процессном подходе при расчете стоимости продукции должны учитываться все виды деятельности, обеспечивающие бизнес-процессы. Для выражения видов деятельности предлагается использовать цепочку создания ценности М. Портера с выделением соответствующих основных и поддерживающих процессов. Данный выбор обосновывается тем, что концепция цепочки ценностей расширяет представление о формировании затрат и управлении ими в рамках согласованного набора видов деятельности - от приобретения ресурсов до продажи товара и его послепродажного обслуживания в интересах покупателей. Анализ цепочки ценностей часто называют первым ключом к эффективному управлению затратами.

Включение в анализ затрат цепочки создания ценности не предполагает анализ калькуляции

себестоимости по продуктам, поскольку это делает анализ трудоемким и трудно реализуемым. В данном контексте в анализ принимается группировка затрат по элементам, которая позволяет определить возможности сокращения затрат на ресурсы при выполнении как основных, так и поддерживающих процессов. Для этого достаточно располагать знаниями о процессах и возможностью их декомпозиции.

М. Портер¹ выделил в деятельности предприятия следующие виды основной (первичной) и поддерживающей деятельности (рис. 1).

- 1) анализ затрат на заработную плату с начислениями по процессам (ЗП);
- 2) анализ материальных затрат по процессам (МЗ);
- 3) анализ амортизационных отчислений по процессам (А);
- 4) анализ прочих затрат по процессам (Пр);
- 5) анализ общих затрат на процессы.

Исходя из задач анализа затрат, можно провести детализацию приведенной схемы анализа затрат отдельно по основным и поддерживающим процессам с целью выявления наиболее затратных

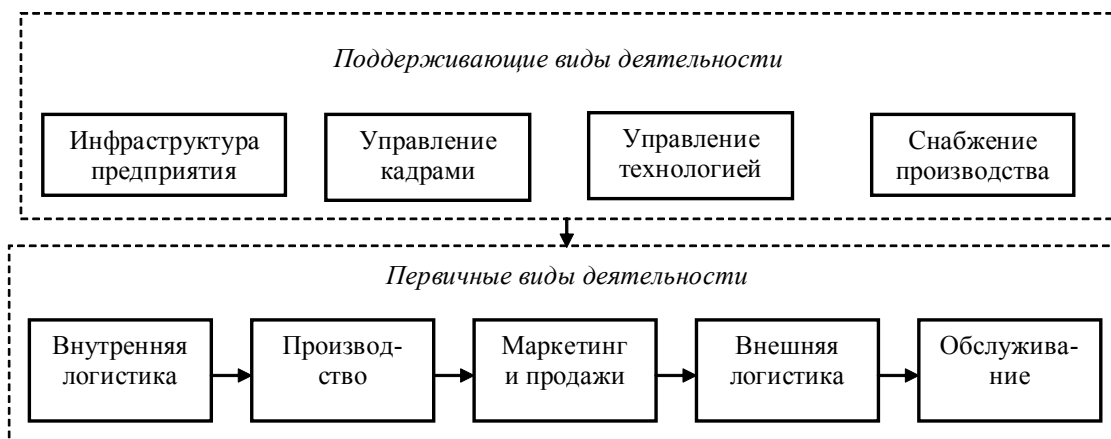


Рис. 1. Цепочка ценностей предприятия

С учетом поставленных задач и выделенных объектов анализа можно предложить следующую схему анализа затрат при использовании процессного подхода (рис. 2).

процессов и разработки мероприятий по сокращению затрат на их выполнение. Это позволит выделить процессы, аккумулирующие в себе значительные затраты (возможно - излишние), провести в

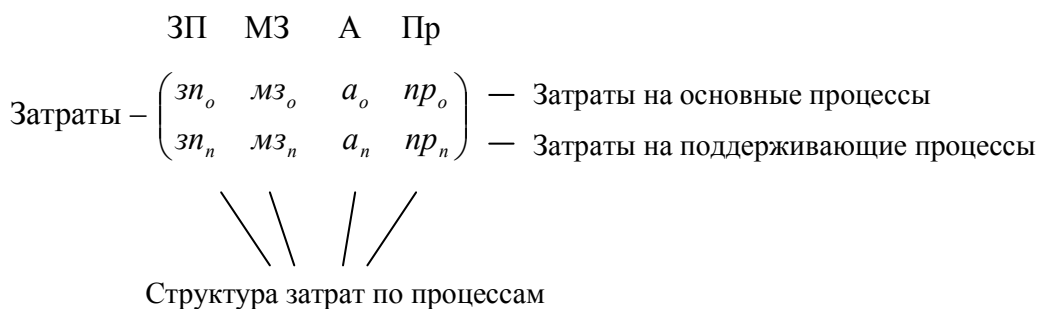


Рис. 2. Схема анализа состава и структуры затрат по процессам

Исходными показателями затрат для анализа служат плановые показатели затрат на производство продукции (услуг) предприятия. При этом целесообразно провести анализ динамики затрат с целью выявления закономерностей изменения затрат за ряд прошлых периодов.

Анализ состава и структуры затрат при использовании процессного подхода предполагает следующие направления анализа:

отношении них дополнительный анализ с целью определения резервов снижения затрат.

Так, в разрезе основных процессов схема анализа будет иметь следующий вид (рис. 3).

Аналогичную схему анализа затрат можно представить и по поддерживающим процессам.

Себестоимость как результирующий показатель зависит от большой совокупности факторов. В экономических исследованиях под фактором обычно



Рис. 3. Схема анализа затрат по основным процессам

понимают условия совершения хозяйственных процессов, а также причины, воздействующие на результаты этих процессов или на определенный показатель². Глубокое изучение всего комплекса факторов, повлиявших на результаты деятельности организации, позволяет выявить и использовать резервы роста и повышения эффективности производства.

Поскольку причиной, действующей на один процесс, может являться другой процесс

тем полнее выявляются имеющиеся резервы снижения затрат организаций (рис. 4).

Многообразие факторов предполагает их классификацию.

По составу процессы разделены на *основные* и *поддерживающие* с дальнейшей детализацией. Их влияние должно изучаться в первую очередь, поскольку они определяют содержание процессного подхода к анализу затрат предприятия.

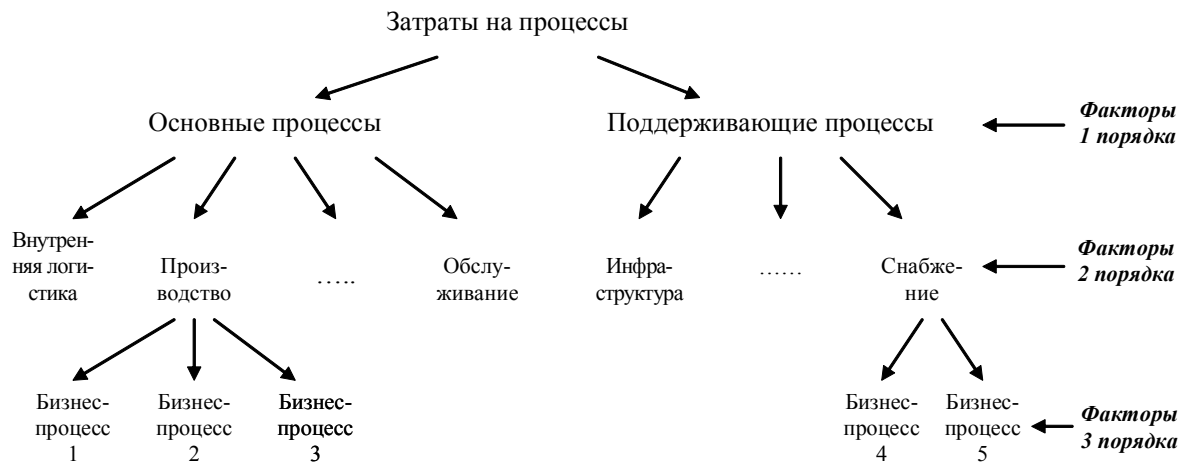


Рис. 4. Детализация процессов как факторов затрат

(процессы), а вся совокупность процессов составляет хозяйственную деятельность, можно сделать два заключения:

- 1) процесс является фактором деятельности;
- 2) процесс является фактором затрат.

Каждый процесс может состоять из ряда подпроцессов, которые, в свою очередь, выступают как самостоятельные факторы с большей или меньшей степенью воздействия на результаты финансово-хозяйственной деятельности организаций. Следовательно, факторы могут быть первого, второго, третьего... *n*-го порядка. Чем больше их детализация,

Выделяя процессы как факторы деятельности, их можно подразделить на *интенсивные* и *экстенсивные*. Интенсивные процессы связаны с наиболее эффективным использованием достижений научно-технического прогресса, передовой технологии. Они обеспечивают развитие экономики предприятия, улучшение использования и экономию материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Экстенсивные процессы характеризуются дополнительным привлечением материальных и трудовых ресурсов, следовательно, ростом затрат. В большей степени при анализе

необходимо отдать предпочтение интенсивным процессам, обеспечивающим экономию затрат и повышение эффективности использования ресурсов. Но нельзя исключать из внимания и экстенсивные процессы, вносящие свой вклад в развитие деятельности за счет привлечения дополнительных производственных и других ресурсов.

По времени действия процессы бывают *постоянные*, действующие непрерывно весь изучаемый период, и *временные*, действующие определенный период времени. Временные процессы в большей степени определяются сезонным проявлением работ, что вызывает дополнительные затраты на их осуществление.

По действию на результаты хозяйственной деятельности процессы могут быть *положительными* и *отрицательными*. Изучение процессов, положительно повлиявших на результаты хозяйственной деятельности, позволяет полнее выявить резервы повышения эффективности. Анализ процессов, отрицательно повлиявших на результаты, предупреждает их возникновение, приводит к сокращению затрат предприятия.

Классификация процессов как факторов деятельности помогает полнее и глубже изучить и оценить их влияние на показатели затрат, выявить “узкие” места в работе, обобщить выявленные резервы развития предприятия, повышения эффективности использования ресурсов, разработать оптимальные управленческие решения.

Классификация факторов, определяющих экономические категории и показатели, является основой классификации резервов. Понятие резервов сводится часто к снижению потерь в использовании ресурсов. Правильнее под резервами следует понимать неиспользованные возможности снижения текущих и авансируемых затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов при данном уровне организационно-технического уровня развития предприятия.

Единицей экономической информации выступает *показатель*, выражающий характеристику свойств отображаемого объекта, процесса или результата. От того, насколько показатели полно и точно отражают сущность изучаемых процессов, зависят результаты аналитического исследования. При изучении причинно-следственных связей показатели делятся на результативные и факторные. Если показатель рассматривается как результат воздействия одной или нескольких причин, его называют *результативным*. Показатели,

которые определяют поведение результативного показателя и выступают в качестве причин изменения его величины, называются *факторными*³.

Обобщающей характеристикой затрат предприятия является показатель затрат на единицу продукции.

Анализ затрат на 1 руб. продукции следует начинать с ресурсов хозяйственной деятельности предприятия, что позволяет оценить ресурсоемкость работ, выявить возможности повышения эффективности использования ресурсов. С этой целью суммарные затраты на продукцию следует представить в разрезе потребленных ресурсов:

$$Z_{ед} = \frac{C}{B} = \frac{ЗП + МЗ + А + Пр}{B},$$

где $Z_{ед}$ - затраты на единицу продукции;

$ЗП$ - затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды;

$МЗ$ - материальные затраты;

$А$ - амортизационные отчисления;

$Пр$ - прочие расходы;

B - выручка от реализации.

Преобразуя формулу, представляем показатель затраты на 1 руб. продукции как сумму удельных весов затрат на каждый вид ресурса в выручке:

$$Z_{ед} = ЗП_e + M_e + A_e + ПП_{pe},$$

где Z_e - зарплатоемкость;

M_e - материалоемкость;

A_e - амортизационность;

$ПП_{pe}$ - прочая ресурсоемкость.

В процессе анализа ресурсоемкости продукции отслеживается динамика удельного веса затрат на каждый вид ресурса в выручке, выявляется влияние факторов на величину расходов по обычным видам деятельности.

Для оценки эффективности выполнения отдельных процессов предлагается рассчитывать показатель, характеризующий уровень затрат на процесс в выручке от реализации продукции (процессоемкость). Данный показатель рассчитывается по формуле

$$ПЕ_i = \frac{Z_i}{B},$$

где $ПЕ_i$ - процессоемкость i -го процесса;

Z_i - затраты на выполнение i -го процесса;

B - выручка от реализации.

Целью анализа показателя процессоемкости является установление удельных расходов на про-



Рис. 5. Методика анализа затрат при использовании процессного подхода

цессы на 1 руб. выручки и отслеживание их динамики, которая характеризует тенденции изменения эффективности выполнения бизнес-процессов. При этом возможен расчет и анализ показателя процессоемкости как по отдельным процессам, так и по видам (основные, поддерживающие). Сравнительный анализ показателя процессоемкости по процессам позволяет предприятию определить наиболее затратоемкие процессы и выполнить соответствующие мероприятия по сокращению затрат. Показатель процессоемкости услуг для этой цели, по нашему мнению, является оптимальным, поскольку позволяет решить проблему сопоставимости.

В процессе интерпретации результатов анализа показателя процессоемкости выявляются причины, повлекшие значительные изменения этого показателя по сравнению с бюджетом, данными прошлых отчетных периодов. С этой целью проводится факторный анализ, в ходе которого определяется влияние на показатель процессоемкости изменения удельного веса расходов по каждому элементу в выручке от реализации продукции. Факторная модель в данном случае может быть представлена следующим образом:

$$PE_i = \frac{Z_i}{B} = \frac{ЗП_i + МЗ_i + A_i + Пр_i}{B},$$

где $ЗП_i$ - затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды по i -му процессу;

$МЗ_i$ - материальные затраты по i -му процессу;

A_i - амортизационные отчисления по i -му процессу;

$Пр_i$ - прочие услуги сторонних организаций и расходы по i -му процессу.

Анализ показателя процессоемкости выполняется по методике, аналогичной методике факторного анализа ресурсоемкости, изложенной выше.

С учетом изложенного методика анализа затрат при процессном подходе будет иметь следующий вид (рис. 5).

Предложенная методика позволяет провести комплексный анализ затрат на выпуск продукции по процессам, определить наиболее затратные из них и сформировать программу мероприятий по сокращению затрат.

¹ Портер М. Конкурентное преимущество. М., 2005.

² Пенюгалова А.В., Яковенко С.Н., Мамий Е.А. Теория экономического анализа: учеб. пособие. Ростов н/Д, 2008. С. 49.

³ Головнина Л.А., Жигунова О.А. Теория экономического анализа: учеб. пособие. М., 2007. С. 20.