

# ПРЕДИСЛОВИЕ

Я начал карьеру финансового директора в известной производственной компании, которая существует уже много лет. Производственные практики и финансовый анализ операционной деятельности были в ней довольно стандартизированными и устоявшимися.

Вскоре наша компания приняла на себя обязательство стать лин-компанией. Мы наняли людей с опытом лин. Все разговоры о постоянном улучшении, потоке, устранении потерь казались мне чуждыми — чем-то вроде того, над чем «люди из лин» хотели бы поработать. Но довольно скоро эти «люди из лин» стали приходить ко мне с просьбами выполнить различные виды финансовой работы, такой как измерение показателей эффективности и финансовый анализ без калькуляции нормативной себестоимости. Боже, как это выводило меня из зоны комфорта!

Через некоторое время при помощи и поддержке этих «людей из лин» я понял, каким образом лин может принести нам много денег. И полностью погрузился в эту деятельность. Каждое улучшение, которое я должен был воплотить, каждый новый вид анализа, который я должен был выполнить, — неожиданно все это приобрело смысл. Я начал думать о себе как об одном из этих «людей из лин»: лин-финансовом директоре.

В ВМА Inc. при работе с нашими клиентами я постоянно говорил о той уникальной роли, которую играет финансовый директор, когда он направляет компанию на путь лин и становится лин-финансовым директором. Чем больше я говорил об этой роли и ответственности лин-финансового директора, тем более последовательной становилась моя мысль.

Мой коллега, Брайан Маскелл, посоветовал мне написать книгу. Это снова вывело меня из зоны комфорта, подобно тому как много лет назад это сделал лин. Говорить — одно, а необходимость сидеть и писать об этом — другое. Для того чтобы написать эту книгу, я должен был изменить свое мышление и сломать внутренние установки о своей неспособности написать ее. Это было для меня примерно тем же самым, что и выяснение способа, которым лин приносит деньги.

Хотя книга и носит название «Лин-финансовый директор», в действительности она предназначена для тех, кто связан с финансами, руководителей предприятий и лин-лидеров. Не имеет значения, начинает ваша компания только осваивать лин или практикует его уже много лет. Для всех здесь что-то найдется.

Эта книга не о дебете, кредите и бухгалтерской теории. Она о том, как финансовый директор становится лин-финансовым директором путем развития компании в области разработки и развертывания системы лин-менеджмента.

Я надеюсь, что вы получите удовольствие от чтения этой книги и она будет для вас полезной.

# БЛАГОДАРНОСТИ

Спасибо...

Моей жене, Дианне Катко, которая очень поддерживала меня во время написания этой книги, зная, что мне нужно время, чтобы думать и писать. Она была отличным резонатором моих идей и всегда высказывала свою точку зрения. И наконец, она поддерживала развитие моей карьеры в ВМА<sup>1</sup>, что требовало от меня постоянных поездок, а от нее — оставаться управлять делами на время моего отсутствия в дополнение к управлению ее собственным бизнесом.

Джастину Катко, который в ходе завершения своей диссертации выделил время на чтение и правку этой книги. Это хорошо — иметь сына с докторской степенью по английскому языку.

Ритчи Катко и Молли Бухенбергер, которые помогли мне сформулировать тему этой книги вокруг архитектурного процесса и посодействовали с иллюстрациями. Это так же хорошо: иметь сына — ландшафтного архитектора и невестку-архитектора.

Брайану Маскеллу и Брюсу Баггалею, которые дали мне шанс, приняв меня на работу в ВМА Inc. 11 лет назад. Работать с ними

---

<sup>1</sup> Brian Maskell Associates. — *Здесь и далее примеч. пер.*

и учиться у них было отличным опытом. Спасибо им за то, что они дали мне эту возможность и позволили развить свой собственный голос.

Сюзан Лилли, которая направляла меня на протяжении всего процесса создания книги. Она помогла мне создать иллюстрации и занималась всеми техническими аспектами подготовки этой книги к публикации.

Всем выдающимся людям, с которыми мне довелось работать и которые помогали своим компаниям внедрять лин-учет. Каждый такой опыт чему-то меня научил и сыграл роль в создании этой книги.

И Брюсу Спрингстину (The Boss) за то, что вдохновлял меня во время написания.

# ОБ АВТОРЕ



После работы в аудиторской фирме Ник Катко начал карьеру в области системы лин-менеджмента в качестве финансового директора «Буллард» (Bullard) — частной промышленной компании в штате Кентукки, США.

В середине 1990-х компания «Буллард» взяла на себя обязательство по внедрению лин-бизнес-стратегии и начала принимать на производство людей с опытом в лин. Ник работал с лин-лидерами с целью создания всеобъемлющей лин-системы измерения деятельности, которая использовалась для измерений и управления во всей компании.

Как только запасы были кардинально снижены, Ник осознал бесполезность системы стандарт-костинга для бизнеса. Он создал и ввел в «Булларде» отчет о прибылях и убытках Потока создания ценности, принятие всех бизнес-решений основывалось на финансовом анализе решений по Потокам создания ценности. Со временем коэффициенты оплаты труда и накладных расходов были сведены к нулю, а оценка запасов производилась посредством простой

ежемесячной записи в журнале учета, капитализирующей производственные затраты<sup>1</sup>.

В 2000 г. Ник покинул «Буллард» и организовал со своей женой Дианной компанию «Стратегические финансовые решения» (Strategic Financial Solutions Inc.). Она предоставляет компаниям в г. Лексингтон, штат Кентукки, по контракту услуги финансового директора и финансового контролера, а также проведение бухгалтерского и налогового учета.

Следуя путем лин в «Булларде»<sup>2</sup>, Ник прочитал книгу Брайана Маскелла Making the Numbers Count. Она так ему понравилась, что он написал Брайану и рассказал о своей работе с системой лин-менеджмента. Ник и Брайан начали регулярно общаться, и в 2002 г. Брайан пригласил Ника присоединиться к ВМА Inc. в качестве старшего консультанта.

Став старшим консультантом ВМА, Ник использовал свой опыт для помощи клиентам во внедрении лин-менеджмента, плотно работая с ними для решения сложных вопросов из реальной жизни, с которыми они встречались в ходе внедрения. К этим вопросам относились отмена традиционной системы измерения производительности на основе затрат в пользу лин-систем оценки деятельности; переход от традиционного отчета о прибылях и убытках на отчет о прибылях и убытках Потока создания ценности; создание «дорожной карты зрелости» для устранения транзакций и работа

---

<sup>1</sup> Имеется в виду, что для принятия управленческих решений не использовалось распределение накладных расходов по видам продукции и система стандарт-костинга перестала использоваться для оценки запасов.

<sup>2</sup> То есть во время работы в компании «Буллард», разворачивающей систему лин. То, почему лин называется «путем», поясняется далее.

с руководством по созданию новых моделей принятия бизнес-решений, основанных на практиках лин-учета.

Ник работал с широким спектром предприятий: от многонациональных публичных компаний до семейных бизнесов по всему миру. Он является соавтором книги *The Lean Business Management System: Lean Accounting Principles and practices Toolkit* (2007 г.), а также серии вебинаров ВМА о лин-учете. Ник — постоянный докладчик на саммите по лин-учету *Lean Accounting Summit* и китайском *Lean Enterprise China Summit*.

Ник, уроженец Сейревил, Нью-Джерси, проживает в Лексингтоне, штат Кентукки, со своей женой Дианной и семьей. Он получил степень бакалавра в области бухгалтерского учета и степень магистра в области финансов в Университете Кентукки и является сертифицированным аудитором.

Для изучения последних трендов в лин-учете посетите сайт [www.maskell.com](http://www.maskell.com), почитайте блоги и посмотрите записи вебинаров. Кроме того, если у вас есть какие-либо вопросы о данной книге или в целом о лин-учете, вы можете напрямую написать Нику Катко на английском языке: [nkatko@maskell.com](mailto:nkatko@maskell.com)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> С вопросами на русском языке вы можете обращаться к переводчику этой книги: [tps@mzaripov.ru](mailto:tps@mzaripov.ru).

# ОТ ПЕРЕВОДЧИКА

Почему лин, а не «бережливое производство»? Во-первых, это короче, а значит, термин меньше отвлекает от сути написанного. Во-вторых, термин «бережливое производство» я считаю весьма неудачным, так как «бережливое» у многих ассоциируется с бережливостью или экономией, не имеющей никакого отношения к принципам работы компании «Тойота», а «производство» ассоциируется исключительно с производственным подразделением предприятия, что значительно сужает область применения.

Идти путем лин — это большой труд, и не все к нему готовы. Тем же, кто готов, я искренне желаю разобраться в предмете самим и/или с помощью консультантов, понимающих суть этой системы в целом, а не просто владеющих ее «инструментами».

В случае возникновения вопросов по материалу, изложенному в данной книге, или в области лин можно обращаться к переводчику.

Поскольку перевод на другой язык неизбежно вносит искажения в оттенки смысла, в сносках некоторые предложения приведены в оригинальном виде, чтобы читатели, знающие английский язык, могли самостоятельно ознакомиться с авторским текстом, что, возможно, даст лучшее понимание идей.

*С уважением,  
Марат Зарипов*



# БЛАГОДАРНОСТИ ПЕРЕВОДЧИКА

В первую очередь я хочу поблагодарить Валерия Казарина, ведь на его сайте [wkazarin.ru](http://wkazarin.ru) я узнал о существовании оригинала этой книги — *The Lean CFO: Architect of the Lean Management System*. Отдельное спасибо Валерию за редактирование текста перевода. Это была трудная, но очень полезная работа, которая заметно улучшила перевод данной книги и заставила меня переосмыслить суть некоторых фрагментов. Надеюсь, что и для него этот непростой труд оказался полезным.

Во-вторых, поскольку изначально я не финансовый, а технический и лин-специалист, идея с переводом этой книги была большим вызовом, который я бросил самому себе (уж очень она мне понравилась). Хотел бы выразить искреннюю благодарность всем тем, кто помогал мне в ее переводе.

Спасибо Ильдару Харисову, Николаю Мочкаеву, Оксане Ваневой — ваши компетентные комментарии, уточнения и замечания прояснили для меня финансовый смысл многих терминов, характерных для традиционных систем учета.

За перевод особо сложных для меня предложений, содержащих финансовые термины традиционных систем учета, спасибо Елене Буглаевой.

Отдельная благодарность Алексею Пятницыну, чьи мнение, подсказки и варианты перевода позволили заметно улучшить текст. А также Александру Урлукову, Гульназ Митаковой, Рамиле Романовской, Валерию Попову, Николаю Нутрихину, Зосе Герчиковой, Эльзе Рангуловой.

Хочется отметить вклад в издание книги Александра Леонидовича Бородулина. Именно благодаря его рекомендации издательство заинтересовалось этим проектом.

Особую благодарность я хотел бы выразить автору книги — Нику Катко — за большую поддержку, терпение, замечания и уточнения, которые прояснили для меня многие детали и смыслы и в конечном итоге улучшили перевод этой книги.

My special thanks to the Author Nick Katko for his great support, patience, explanations and clarifications that contributed a lot into my understanding of the details and exact meaning of certain parts and as a result improved the translation of this book.

## Глава 1

---

# АРХИТЕКТОР

### Вступление

Как финансовый директор, вы ответственны за внешнюю финансовую отчетность, а также за внутренний управленческий учет. Система финансовой отчетности регламентируется общепринятыми принципами бухгалтерского учета (GAAP)<sup>1</sup>, и ваша ответственность — формировать финансовую отчетность согласно GAAP. Основная причина этого — необходимость обеспечить объективную оценку вашей финансовой отчетности и понимание финансового состояния вашей компании внешними пользователями.

Управленческий учет нужен руководству для контроля операционной деятельности бизнеса и для принятия обоснованных финансовых решений. Как финансовый директор, вы являетесь архитектором системы управленческого учета вашей компании. Чтобы бизнес соответствовал потребностям руководства, эту систему следует проектировать согласно операционным практикам вашей компании.

На рис. 1.1 показана типичная система управленческого учета традиционной производственной компании. В традиционном производстве операционная деятельность контролируется с помощью

---

<sup>1</sup> GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) — система бухгалтерского учета, принятая в США.

измерения показателей и сопоставления их с плановыми значениями. Кроме того, поскольку запасов очень много и они имеют существенное влияние на финансовую отчетность, вам также нужно контролировать и их. Позитивно воспринимаются те бизнес-решения, которые заставляют фокусироваться на повышении эффективности и на увеличении «поглощения»<sup>1</sup> постоянных затрат, а также на снижении стоимости запасов. Таким образом, применение этой системы управленческого учета совершенно оправданно в условиях традиционного производства.



**Рис. 1.1.** Традиционная система управленческого учета

<sup>1</sup> Absorption — бухгалтерская практика, применяемая для оценки готовой продукции по полной себестоимости; она заключается в распределении постоянных затрат на готовую продукцию. Это та часть постоянных затрат, которая «относится» на какой-то конкретный продукт (в отечественной терминологии) или «поглощается» им (в западной терминологии).

В лин-компаниях полностью другие условия управления операционной деятельностью, они почти на 100 % противоположны условиям управления на традиционном производстве. На рис. 1.2 показано, как управляют своим производством лин-компании — путем производства в соответствии со спросом и создания потока (flow). Бизнес-решения будут вести к прибыльному росту, если они увеличивают ценность, поставляемую потребителю, и повышают производительность.



**Рис. 1.2.** Система лин-менеджмента

*Примечание:* \* поток (flow) — поток материалов и поток информации.

В день, когда ваша компания решит реализовать концепцию лин, вы немедленно столкнетесь с новым вызовом: вы должны будете стать архитектором системы лин-менеджмента<sup>1</sup>, которая призвана

<sup>1</sup> Lean Management System.

заменить существующую систему управленческого учета. Подобно архитектору, сначала вы должны будете разработать систему лин-менеджмента, а затем управлять ее строительством. После того как она будет построена, вам потребуется буквально «перевезти» вашу компанию из «здания» старой системы в новое, а затем разрушить старую систему управленческого учета.

Чтобы создать систему лин-менеджмента для вашей компании, вы должны преобразиться из финансового директора в лин-финансового директора. Эта книга дает вам предварительный план, который объясняет, как стать лин-финансовым директором и построить систему лин-менеджмента.

## **Разработка системы лин-менеджмента**

В ходе разработки проекта нового здания архитектор общается с клиентом для того, чтобы согласовать требования по функционалу, планировке и долговечности здания, основываясь на потребностях клиента.

Функциональные требования к системе лин-менеджмента — стимулировать лин и достигать финансового успеха. Спросите людей, что означает «лин», и вы получите множество различных ответов. Но как минимум лин — это проверенная стратегия зарабатывания денег. Лин будет «делать» для вашей компании деньги, если его принципы соблюдаются, его практики управляются надлежащим образом и у компании имеются соответствующие показатели деятельности.

Глава 2 «Экономика лин» объясняет стратегические аспекты зарабатывания денег при помощи лин-бизнес-стратегии. Лин-

принципы, практики и инструменты могут при знакомстве привести в замешательство людей и компании, у которых нет опыта в лин. Эта глава объясняет, как комбинация лин-принципов, практик и инструментов меняет законы поставок и спроса в вашей компании. Лин будет воздействовать на вашу компанию в двух направлениях: стимулировать к созданию большей ценности для потребителей и постоянно повышать производительность. Создание большей ценности для ваших потребителей ведет к росту выручки; повышение производительности стимулирует управление затратами, что по мере «созревания» лин будет проявляться в виде роста прибыли. Экономика лин — это «мантра» для вас как для лин-финансового директора.

Операционное управление лин может быть описано одним словом: «поток»<sup>1</sup>. Создание, поддержание и улучшение потока откроет финансовый потенциал лин для вашей компании. В главе 3 «Покажите мне течение потока создания ценности» говорится о том, как поток (flow) повышает операционную прибыль и закладывает фундамент понимания того, почему должна измениться вся система измерений вашей компании. В главе 4 «Покажите мне офисный поток» речь идет о том, как офисный поток помогает лин достигать финансового успеха за счет использования соответствующих лин-практик в каждом процессе вашего бизнеса.

Как лин-финансовому директору, вам не нужно быть экспертом во внедрении потока. То, что вам действительно нужно, — это выработать глубокое понимание взаимосвязей между лин-операционной деятельностью, лин-системой измерений и фи-

---

<sup>1</sup> Здесь flow — это «поток». С увеличением скорости движения материального и информационного потоков возрастает скорость выполнения заказов.

нансовой отчетностью, что позволит вам разработать систему лин-менеджмента.

## Возведение системы лин-менеджмента

После завершения проектирования здания следующей работой архитектора являются управление правильным возведением и надзор. Вы должны проследить за тем, чтобы здание было возведено согласно требованиям проекта.

Проектные требования системы лин-менеджмента сведены в Таблицу показателей (рис. 1.3) — это комбинация показателей операционной деятельности, системы финансового учета и производственной мощности Потока ценности<sup>1</sup> — которая направляет и продвигает вперед лин-деятельность во всей организации. Для обеспечения этой информацией нужно создать совершенно новые системы.

В главе 5 «Измеряйте лин-деятельность, а не прибыль» рассказывается о том, как и почему вы в вашей компании должны отказаться от измерений деятельности, основанных на практиках традиционного производства, в пользу лин-системы измерения деятельности. Нужно создать новые показатели, которые поддерживают равномерное течение потока, постоянные улучшения, решение проблем и создание ценности. Лин-система измерения деятельности исключительно важна для успеха лин. Традиционные показатели деятельности просто не будут работать в лин-компании.

---

<sup>1</sup> Value stream в отечественной литературе известен как «поток создания ценности». Для простоты в данной книге Поток ценности — это Поток создания ценности.



		Текущее состояние	Будущее состояние		
Операционные показатели	Продажи на сотрудника	\$7472	\$7472	Показатели деятельности отражают улучшения по мере устранения потерь	
	Своевременность отгрузок	92 %	94 %		
	Выход годных с первого раза	71 %	78 %		
	Полное время выполнения заказа (Dock-to-Dock time), дней	33,0	18,5		
	Средняя себестоимость	\$419,46	\$413,97		
Производственная мощность	Работники	Производительная	51 %	43 %	Устранение потерь преобразует непроизводительные мощности в доступные
		Непроизводительная	30 %	19 %	
		Доступная мощность	19 %	37 %	
	Оборудование	Производительная	53 %	53 %	
		Непроизводительная	32 %	17 %	
		Доступная мощность	15 %	29 %	
Финансовые показатели	Доход	\$332 569	\$332 569	Отчет о прибылях и убытках Потока ценности измеряет прибыльность по Потокам ценности	
	Материальные затраты	\$111 431	\$108 446		
	Конверсионные затраты	\$116 753	\$116 753		
	Итого затраты	\$228 184	\$225 199		
	Прибыль Потока ценности	\$104 385	\$107 370		
	Рентабельность продаж (Return on Sales)	31 %	32 %		
	Стоимость запасов	\$209 336	\$113 026		
	Денежный поток	\$123 117	\$288 926		

Рис. 1.3. Пример таблицы показателей

Глава 6 «В центре внимания не затраты, а расходование ресурсов» раскрывает, как вы должны «вселить» вашу компанию в систему финансового учета по Потокам ценности, которая просто дает внутреннюю финансовую информацию по реальным центрам прибыли вашего бизнеса — вашим Потокам ценности. Прибыль Потока ценности — это просто разница между тем, сколько продукции отгружает Поток ценности, и тем, сколько денег он тратит, — никакого стандарт-костинга<sup>1</sup>, никаких сложных распределений затрат.

<sup>1</sup> Стандарт-костинг — это система калькуляции себестоимости по нормативным издержкам. Традиционная система учета. Широко используемый метод управленческого финансового учета на предприятиях разных отраслей.

Лин-компании понимают, что первопричина затрат заключается в решениях о расходовании ресурсов. Как лин-финансовому директору, вам нужно переместить акцент в финансовом анализе с анализа затрат силами нескольких финансовых специалистов на всеобщее постоянное управление расходами по всей компании. Для этого лин-компании дают своим сотрудникам то, что им действительно нужно: информацию о том, насколько много они тратят. Комбинирование отчетов о расходовании с лин-практиками решения проблем будет вести к снижению затрат.

Глава 7 «Ценность измерения производственных мощностей» повествует о том, почему вам нужно будет создать систему измерения производственной мощности Потока ценности. Лин-компании смотрят на своих людей и на оборудование как на ресурсы, а не как на операционные расходы. У этих ресурсов имеется производственная мощность, которую можно использовать на производительные действия, необходимые для удовлетворения потребительского спроса, или на непроизводительные действия: доработку, производство дефектов, простои и другие потери. Использование производственных мощностей должно измеряться с точки зрения лин, а не с традиционной точки зрения, основанной на нормах времени.

Как лин-финансовый директор, вы должны возглавлять усилия по измерению производственных мощностей, чтобы экономика лин стала основой для принятия решений в вашей компании. Использование лин-практик для устранения потерь станет высвобождать дополнительные производственные мощности; потребуются принять большое количество бизнес-решений об использовании этих мощностей. Итоговый финансовый результат бизнес-решений будет зависеть от точности информации о производственных мощностях.