

## **КОНЦЕПЦИЯ ФУНКЦИОНАЛЬНО-СТОИМОСТНОГО АНАЛИЗА В СТРАТЕГИЧЕСКОМ УПРАВЛЕНИИ ПРЕДПРИЯТИЕМ**

**Меркулова И. Ф.**

*К.э.н., доцент кафедры экономического анализа и учета  
ГОУ ВПО «Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарева»*

**Митрошина М.  
А.**

*Студентка 5 курса специальности «Бух. учет, анализ и аудит»  
ГОУ ВПО «Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарева»*

В статье рассматриваются теоретические и методические аспекты функционально-стоимостного анализа, его место и роль в управленческом учете и контроллинге.

### **ФУНКЦИОНАЛЬНО-СТОИМОСТНЫЙ АНАЛИЗ, УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, КОНТРОЛЛИНГ, ПРОЦЕСС УПРАВЛЕНИЯ**

Адаптация российских предприятий к рыночной среде, отличающейся нестабильностью и неопределенностью, требует применения таких подходов в управлении, которые позволяют выработать наиболее эффективную стратегию и поддержать достаточный уровень доходности предприятия. Одним из таких методов является функционально-стоимостный анализ (ФСА, в англоязычной транскрипции – Activity Based Costing, ABC).

Под ФСА понимается метод системного исследования функций отдельного изделия или определенного производственно-хозяйственного процесса, или же управленческой структуры, направленный на минимизацию затрат в сферах проектирования, освоения производства, сбыта, промышленного и бытового потребления при высоком качестве, предельной полезности и долговечности<sup>1</sup>.

Развиваясь на своей методологической базе, современная концепция ФСА в то же время впитала многие идеи и подходы, разработанные управленческим учетом и контроллингом.

Управленческий учет образует методическую базу активного анализа затрат и результатов деятельности предприятия и обеспечивает руководителей всех уровней необходимой и своевременной информацией для принятия действенных решений по управлению бизнесом.

Контроллинг развивает управленческий учет, усиливая акцент на информационное обеспечение процессов планирования и координации деятельности структурных подразделений предприятия. Мощным методическим инструментом в работе контроллеров становится ФСА, помогая дать обоснованные рекомендации менеджерам по принятию решений разного вида: управленческих, организационных, конструкторских и технологических. Так, с точки зрения Х. Й. Фольмута, автора труда в области контроллинга, ФСА – это протекающий по определенным правилам процесс инноваций<sup>2</sup>.

Таким образом, ФСА, направленный на исследование свойств материальных объектов с целью оптимизации их цены и набора характеристик, и являющийся процессом инноваций, лежит в основе управленческих решений, оказывающих влияние на показатели деятельности предприятия. ФСА является инструментом решения проблемы, а его этапы идентичны фазам процесса принятия решений. И, следовательно, он тесно связан с процессом управления в целом.

В современных условиях результативность ФСА значительно повышается, когда он проводится в тесной интеграции с работами по управленческому учету и контроллингу. И если последние большей частью подсказывают управленческие решения для задач планирования (анализ безубыточности, отклонений от плана, бюджетов и т.п.), то в ФСА упор делается на выявление и реализацию производственных резервов (анализ бесполезных затрат, ненужных функций и т.д.). Решая общую задачу достижения наибольшей прибыли и экономии затрат, контроллинг и ФСА во многих местах пересекаются и дополняют друг друга<sup>3</sup>.

Однако, понятие контроллинга намного шире понятия ФСА. И если проследить их прямую взаимосвязь, то можно отметить, что данный вид анализа является одной из составляющих контроллинга.

Область контроллинга – множество хозяйственных объектов на всех уровнях менеджмента. Область ФСА – один из этих объектов, а именно изделие, процесс или управленческая структура.

Вместе с тем цели ФСА и контроллинга совпадают, основная из которых – достижение определенного уровня прибыли, рентабельности или производительности организации при заданном уровне ликвидности. Только если контроллинг может использовать множество инструментов для достижения данной цели, то ФСА сам по себе является одним из наиболее важных практических инструментов стратегического и оперативного контроллинга.

Современная практика показывает, что концепцию контроллинга необходимо сочетать с процессным подходом к организации и управлению финансово-хозяйственной деятельностью, а также с использованием ФСА для построения системы управленческого учета.

Существующие методы калькуляции издержек отстали от методов управления бизнесом. Традиционные системы учета затрат дают весьма неточные данные, потому что, как правило, не учитывают структурные и функциональные факторы. В управленческом учете себестоимость является функцией только одного определяющего фактора – объема производства или предоставляемой услуги. В стратегическом управлении затратами стоимость зависит от многих взаимно влияющих друг на друга факторов.

К структурным относятся следующие факторы:

- горизонтальная интеграция, связанная с масштабом производства;
- вертикальная интеграция, определяющая диапазон производимой продукции или услуг;
- корпоративный опыт;
- используемые технологии;
- сложность, определяемая широтой ассортимента изделий или услуг.

Наиболее существенными функциональными факторами являются:

- концепция вовлеченности работников в постоянные усовершенствования (Kaizen, BPI – Business Process Improvement);

- концепция комплексного управления качеством (TQM, Total Quality Management);

- использование мощностей предприятия;

- использование связей с поставщиками и клиентами в контексте цепочки ценности предприятия.

В настоящее время анализ затрат движется в направлении функциональных факторов, т.к. выводы на основе структурных факторов быстро устаревают в динамично меняющемся пространстве современного бизнеса.

Для предприятий, которые выпускают многообразные продукты в рамках производственного ассортимента, точные реальные данные по затратам очень важны для определения цены продукции или услуги, их представления и продвижения на рынке, а также для принятия управленческих решений по ассортименту продукции и каналам распределения.

Подход, основанный на ФСА, является намного более точным в распределении суммарных фактических затрат на продукты и услуги, которые порождают эти затраты. Поэтому с точки зрения стратегического управления, ФСА является полезным финансовым инструментом.

Метод ФСА разработан как "операционно-ориентированная" альтернатива традиционным финансовым подходам. В отличие от традиционных финансовых подходов метод ФСА:

- предоставляет информацию в форме, понятной для персонала предприятия, непосредственно участвующего в бизнес-процессе;

- распределяет накладные расходы в соответствии с детальным просчетом использования ресурсов, подробным представлением о процессах и их влиянием на себестоимость, а не на основании прямых затрат или учета полного объема выпускаемой продукции.

ФСА – один из методов, позволяющий указать на возможные пути улучшения стоимостных показателей. Цель создания ФСА-модели – достичь улучшений в работе предприятий по показателям стоимости, трудоемкости и произ-

водительности. Проведение расчетов по ФСА-модели позволяет получить большой объем ФСА-информации для принятия решения.

ФСА требует комбинированного применения процессного и структурного подходов к организации и управлению финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, основная идея которого заключается в том, что перечень выполняемых функций, принадлежащих какому-либо бизнес-процессу, их причинно-следственные связи и частота выполнения, в совокупности определяющие объем функций, более точно отражают долгосрочные переменные затраты, чем объем выпуска продукции.

Анализ результатов расчетов себестоимости единицы продукции, услуг или стоимости бизнес-процессов по традиционному методу и функционально-стоимостному методу показывает, что основными недостатками традиционной системы учета затрат являются следующие:

1. Традиционная система учета затрат просто констатирует определенный уровень прибыли, а не дает ответа на вопрос, за счет чего он достигнут.

2. Традиционная система учета затрат неправильно распределяет затраты на продукты, услуги или бизнес-процессы, что приводит к завышенным или заниженным ценам, а, следовательно, к неправильному определению доли каждого продукта, услуги или бизнес-процесса в суммарной прибыли предприятия. Таким образом, продукты, услуги или бизнес-процессы с высоким объемом выпуска дотируют продукты с меньшим объемом производства, а традиционная система учета затрат скрывает эти дотации.

3. Традиционная система учета затрат дает недостоверную информацию о рентабельности продуктов, услуг или бизнес-процессов, что в свою очередь влечет за собой ошибочное представление о стратегическом развитии предприятия и путях достижения устойчивого конкурентного преимущества.

Учет затрат, основанный на методологии ФСА, позволяет устранить вышперечисленные недостатки. ФСА-информация позволяет предприятию разработать и применить жизнеспособную стратегию на рынке, а также принимать управленческие решения по:

- формированию конкурентоспособных цен на продукты или услуги;
- определению истинной себестоимости отдельных видов продукции или услуг, а также стоимости бизнес-процессов;
- гибкому ценообразованию;
- управлению ассортиментом выпускаемой продукции или предоставляемых услуг;
- оценке бизнес-процессов или деятельности каждого структурного подразделения;
- разработке бюджетов предприятия.

#### ПРИМЕЧАНИЯ

<sup>1</sup> См.: *Баканов, М. И.* Теория экономического анализа: Учебник / М.И. Баканов, А. Д. Шеремет. М., 1997. С. 212.

<sup>2</sup> См.: *Фольмут, Х.Й.* Инструменты контроллинга от А до Я: Перевод. с нем. / Х. Й. Фольмут; под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича Э.Н. Тихоненковой. М., 2007. С. 47.

<sup>3</sup> См.: *Ковалев, А. П.* Основы стоимостного анализа: Учебное пособие / А. П. Ковалев, В. В. Рыжова. М., 2007. С. 12.