

## 4.1 Структурно-организационные преобразования на предприятии

Внедрение контроллинга на предприятии является достаточно дорогим и сложным в организационном плане мероприятием, часто требующим кардинальной "ломки" привычной жизни предприятия.

Постановка контроллинга в организации **должна быть инициирована высшим руководством**, которое предварительно должно осознать свои потребности в получении информации для нужд управления. Для постановки контроллинга целесообразно создать рабочую группу. Руководитель, такой группы, должен обладать значительным авторитетом внутри организации, особенно если он привлечён из сотрудников самой организации, иначе он должен быть привлечен со стороны. Привлечение специалистов не из сотрудников организации увеличивает продолжительность постановки системы, т.к. затрачивается время на ознакомление с предприятием. Руководителю также должны предоставляются широкие полномочия в части получения необходимой информации от подразделений. Как правило, процесс формализации потребностей и постановки управленческого учета происходит с участием внешних консультантов, которые также входят в состав рабочей группы.

Процесс внедрения контроллинга может быть успешен при соблюдении трех условий:

- наличие хороших специалистов,
- активное участие высшего руководства компании,
- наличие специальных ресурсов, выделенных для этой задачи.

### ✓ **Хорошие специалисты.**

Прежде всего следует искать экспертов, имеющих опыт постановки именно управленческого учета. Не нужно обманываться относительно опыта работы бухгалтером: для данной цели такой опыт сам по себе почти ничего не значит. То же самое, хотя и в меньшей степени, относится к опыту работы финансовым менеджером, так как в некоторых российских компаниях финансовые менеджеры занимаются по большей части бухгалтером, а финансовые директора являются скорее «политическими» фигурами.

*Возможно, стоит даже предпочесть не имеющих опыта выпускников экономических вузов или бизнес-школ, в которых прилично преподавали управленческий учет (отдельным курсом или набором курсов).*

В некоторых случаях имеет смысл нанять консалтинговую компанию. Но при этом нужно иметь в виду, что организациям свойственно меняться, а для лишнего стандартов управленческого учета одним из основных определяющих факторов является структура компании. Если ваша система управленческого учета не будет меняться вместе с организацией, она просто потеряет свою эффективность, превратившись в еще один источник неоправданных затрат.

*Следовательно, единожды воспользовавшись услугами консультантов, вы в дальнейшем будете вынуждены или прибегать к ним снова и снова, или в конце концов нанять собственных специалистов.*

### ✓ **Активное участие высшего руководства компании.**

К сожалению, зачастую именно эта компонента является камнем преткновения на пути организации управленческого учета. Нередко руководитель фирмы считает, что «специалисту виднее», но участие высшего руководства необходимо для понимания специалистом как структуры и целей, преследуемых компанией, так и информационных потребностей руководства.

В дальнейшем участие высшего руководящего звена совершенно необходимо для преодоления естественного сопротивления менеджеров среднего уровня и исполнителей при построении и отладке системы: практика показывает, что среднестатистический руководитель среднего уровня как минимум пассивно сопротивляется построению

управленческого учета. Ведь в случае успеха мероприятия руководство получает точный и жесткий механизм контроля и оценки его деятельности, что для большинства исполнителей нежелательно как минимум из-за психологического дискомфорта.

Они зачастую просто не понимают, зачем нужны мероприятия по созданию системы контроллинга, и неохотно предоставляют запрашиваемую информацию, либо предоставляют сведения неверные или неполные, искажающие картину дел.

Т.о. современная система управления на *предприятии* не считается эффективной, если она на первое место не ставит "человеческий фактор". Успех любой производственной и коммерческой деятельности в первую очередь зависит от усилий трудового коллектива, профессионализма субъектов управления, их заинтересованности в результатах своего труда. Для этого в управленческой деятельности широко используется система стимулирования.

В дальнейшем участие высшего руководящего звена совершенно необходимо для преодоления естественного сопротивления менеджеров среднего уровня и исполнителей при построении и отладке системы: практика показывает, что среднестатистический руководитель среднего уровня как минимум пассивно сопротивляется построению управленческого учета. Ведь в случае успеха мероприятия руководство получает точный и жесткий механизм контроля и оценки его деятельности, что для большинства исполнителей нежелательно как минимум из-за психологического дискомфорта.

✓ **Наличие специальных ресурсов, выделенных для этой задачи.**

Согласитесь, что времена, когда для вычислений использовалась счётная доска, а для хранения информации – папирус, прошли.

В наше время:

- для обработки всей информации необходимы компьютеры,
- для связи с консультантами и между сотрудниками - электронная почта,
- для распечатки материалов – принтер,
- для самообучения, получения новостей – интернет,
- для хранения информации - хороший, защищённый сервер.

Контроллинг инициируются в силу возникновения потребностей, которые нужно удовлетворить. Однако, в условиях дефицита финансовых и трудовых ресурсов невозможно удовлетворить все информационные потребности без исключения. Неполный анализ информации приводит к неверным выводам и неэффективной работе отдела.

Организационные особенности:

- Внедрение управленческого учёта всегда начинается с приказа Генерального директора;
- Избранный руководитель группы должен обладать хорошим пониманием информационных потребностей предприятия (Управленческая отчётность относится к предприятию в целом, а не к отдельным его функциям);
- Группа должна быть функциональной т.е. включать в себя сотрудников разных отделов;
- Лица, в конечном итоге участвующие в процессе составления и использования отчётов, должны оказывать помощь во внедрении системы.

Создаваемый отдел тесно сотрудничать с директором и его заместителями.

К стандартным отчётам заместителей генерального директора добавляется отчёт в отдел контроллинга (запрос о необходимых данных предоставляет сам отдел). Взаимодействие должно носить рекомендательный характер. Такой тип работы, т.е. рекомендаций, со стороны отдела контроллинга и дальнейшее их обсуждение с советом директоров будет приносить максимально эффективные результаты. Обсуждаемые проблемы будут рассматриваться не одним человеком, а группой лиц, что приведёт к выбору наиболее оптимального решения. Таким образом, будет проводиться экспертный анализ ситуации и поиск решения.

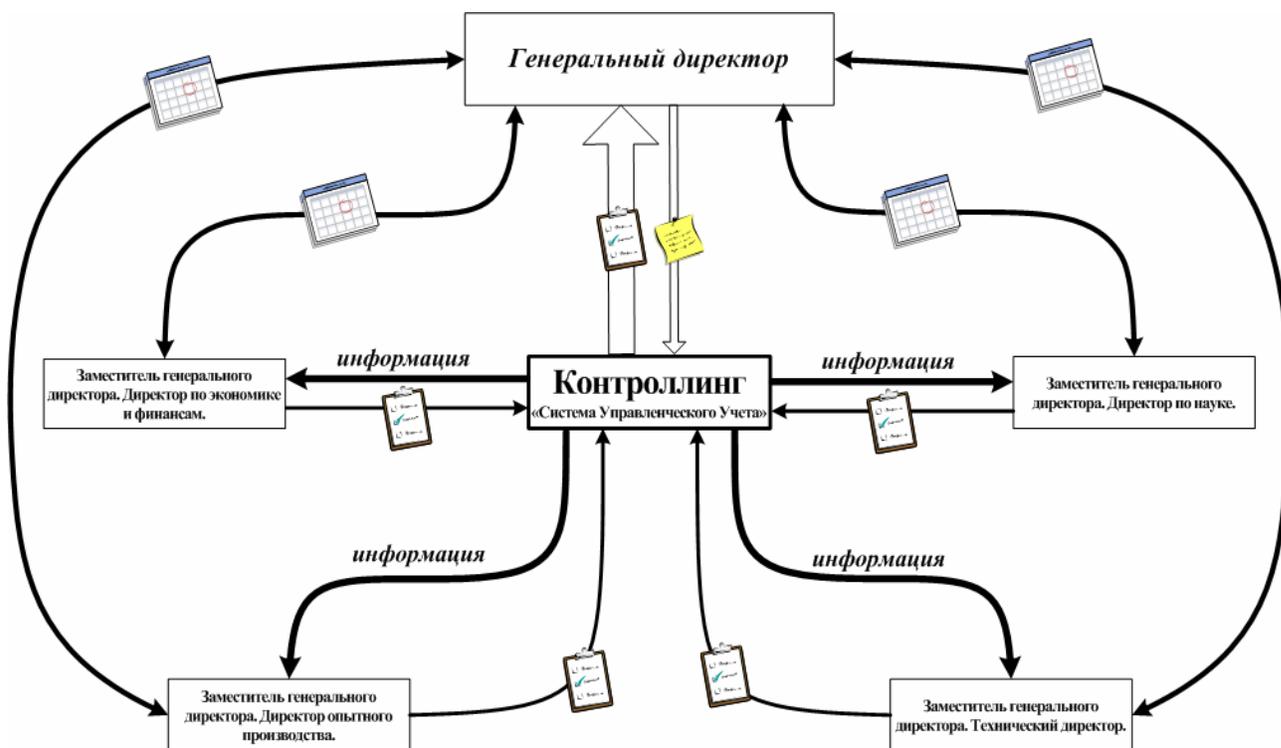


Рисунок 3. - Взаимодействие контроллинга с советом директоров

Однако отдел контроллинга не должен ограничиваться взаимодействием только с советом директоров. Для эффективной работы отдел должен быть в курсе всех событий предприятия и взаимодействовать с другими отделами.

Таким образом, схема взаимодействия между отделами предприятия и отделом контроллинга для такого типа предприятий может выглядеть так, как показано на рисунке 4. Схема взаимодействия не предусматривает прямого влияния на отделы предприятия. Система «контролинг» собирает необходимую информацию в виде отчётов и проверок, обрабатывает и выдает ее в качестве рекомендаций на совете директоров. Такая система позволит сократить количество инстанций прохождения обратной связи и ускорить её.

**Особенность отдела контроллинга** заключается ещё в том, что:

1. Отдел анализирует результаты работы предприятия и определяет дальнейшую стратегию его деятельности.
2. Отдел занят только проблемами оптимизации и слаженности работы производства и структуры предприятия в целом, т.е. отдел не растрчивает своё внимание на решение технических проблем отдельных проектов.
3. Отдел ищет комплексные пути решения возникающих проблем и, что особенно важно, не является карательным органом за недостатки в работе других отделов предприятия.
4. Отдел выполняет роль связующего звена между подразделениями предприятия.

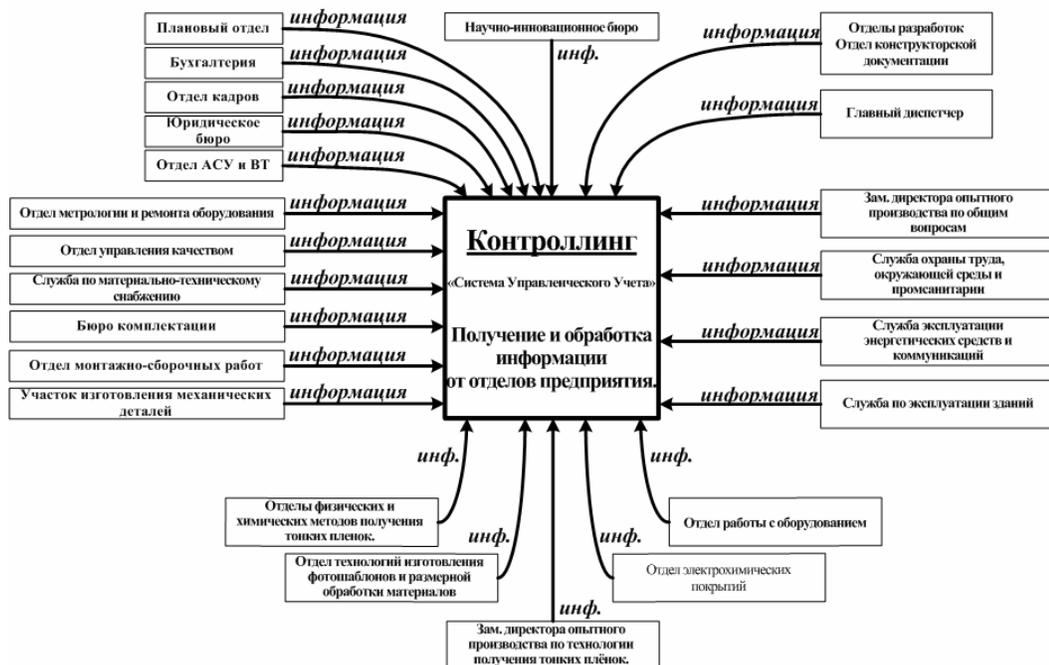


Рисунок 4 – Взаимодействие отдела контроллинг с другими отделами предприятия  
 Таким образом, отделам предприятия выгоднее предоставлять полную и качественную информацию, не беспокоясь о конфликтах с начальством т.к. информация будет комплексно обрабатываться.

Таким образом, упрощённый цикл работы отдела можно показать на рисунке 5.



Рисунок 5 – Упрощенный цикл работы отдела контроллинг

**Работа отдела заключается в следующем:**

1. Изучение состояния предприятия.
2. Создание модели предприятия на начальный момент.
3. Анализ модели и учёт инициативных предложений сотрудников по оптимизации своей работы.
4. Определение центров ответственности на предприятии.
5. Подготовка и вынос на собрание директоров предложений о способах и направлениях реорганизации предприятия (модель будущего состояния предприятия).
6. Коррекция стратегии дальнейшего развития предприятия.
7. Внедрение стратегии предприятия на производство.
8. Курирование проектов на предприятии.
9. Постоянный контроль работы предприятия.
10. Создание системы отчётов на предприятии.

Данная работа отдела не имеет временных рамок т.к. в виду непрерывно изменяющегося состояния рынка существует необходимость постоянно пересматривать критерии анализа состояния и опорных участков определяющих состояние предприятия.

На начальный момент анализа состояния предприятия можно предложить следующую структуру отдела контроллинга, показанную на рисунке 6.

### **Структура отдела КОНТРОЛЛИНГА**



Рисунок 6 – Структура отдела контроллинга

Длительные сроки анализа обусловлены тем, что существует необходимость привлечения в качестве сотрудников отдела людей, не работающих на данном предприятии. Это позволит по новому взглянуть на состояние предприятия, так сказать «чужими глазами» и выявить недостатки его работы. Так как профессиональные эксперты в данной области работ могут обойтись слишком дорого, то можно предложить сформировать такую группу из выпускников экономических ВУЗов. Данный подход обеспечит новый взгляд на проблемы и более смелые пути их решения. К сожалению, такой метод имеет и свои недостатки, а именно, неопытность сотрудников может привести к ошибкам в анализе ситуации. В этом случае предлагаемая структура имеет страховку. Такой страховкой должен быть совет директоров, на котором будут обсуждаться результаты работы отдела. Неопытность сотрудников также может компенсироваться за счёт их старательности и дотошности, также будут выявляться неясности, что улучшит качество работы.

В дальнейшем, после проведения анализа предприятия и определения основных направлений развития, можно провести реорганизацию предприятия в сторону проектного управления, рисунок 7.



Рассмотрим более подробно этапы формирования системы «контроллинг» на научно производственном предприятии:

**Этап 1.** с 01.12 по 15.02 – 1,5 месяца.

На данном этапе работы только что назначенный руководитель отдела контроллинг обсуждает с советом директоров основные направления работы, состав, сферу деятельности, полномочия, обеспечение и финансирование отдела. Также принимается решение о расположении отдела на предприятии.

Результат: Создание отдела «контроллинг».

**Этап 2.** с 01.01 по 01.03 – 2 месяца.

Поиск квалифицированных сотрудников отдела «контроллинг», прием на работу сотрудников, покупка и наладка офисного оборудования. Решение вопросов бытового и организационного характера.

Результат: Формирование отдела «контроллинг».

**Этап 3.** с 15.01 по 15.03 – 2 месяца.

Проведение вводного инструктажа сотрудников отдела контроллинга, знакомство с предприятием и его отделами. Обсуждение первоначальных впечатлений о предприятии.

Результат: Первичное знакомство с предприятием.

**Этап 4.** с 01.03 по 15.03 – 15 дней.

Разделение сотрудников отдела по сферам влияния и обсуждения целей работы каждого сотрудника в отдельности и отдела в целом.

Результат: Определение сфер ответственности сотрудников отдела «контроллинг».

**Этап 5.** с 01.03 по 01.05 – 2 месяца.

Работа сотрудников с отделами предприятия и сбор первичной информации о состоянии дел предприятия.

Результат: Сбор информации и её анализ.

**Этап 6.** с 01.04 по 01.06 – 2 месяца.

Обсуждение первичных результатов сбора информации, коррекция намеченных целей и составление отчёта совету директоров о положении инфраструктуры предприятия.

Результат: Первые результаты работы отдела контроллинга.

**Этап 7.** с 01.06 по 01.07 – 1 месяц.

Обсуждение результатов работы с директорами предприятия, корректировка целей и методов анализа, сбор информации.

Результат: Коррекция первичных выводов отдела.

**Этап 8.** с 15.06 по 15.08 – 2 месяца.

Сбор дополнительной информации, запись и анализ недостатков работы предприятия, обсуждение и поиск оптимальных решений.

Результат: Сбор дополнительной информации и её анализ.

**Этап 9.** с 15.08 по 15.09 – 1 месяц.

Составление отчётов с результатами работы и первичными выкладками решений проблем предприятия. Обсуждение в отделе, обсуждение на совете директоров. Составление приказов по устранению недостатков работы.

Результат: Первый отчёт отдела «контроллинг».

**Этап 10.** с 20.08 по 01.10 – 1 месяц.

Сбор информации, анализ, контроль за выполнением решений совета директоров.

Результат: Выполнение корректирующих действий по оптимизации работы предприятия.

**Этап 11.** с 15.09 по 01.11 – 1,5 месяца.

Мониторинг работы предприятия, анализ результатов работы отдела, отчёты о проделанной работе, подготовка перехода к попроцессному управлению на предприятии с анализом возможных недостатков данного перехода.

Результат: Разработка системы попроцессного управления.

**Этап 12.** с 15.10 по 01.12 – 1,5 месяца.

Работа с отделами предприятия и подготовка плана перехода к попроцессному управлению, анализ автоматизации управления, составление годового отчёта отдела «контроллинг».

Результат: Годовой отчёт о проделанной работе отдела «контроллинг».

**Этап 13.** с 01.02 по 01.12 – 12 месяцев.

Самоконтроль отдела с помощью обсуждения проделанной и предстоящей работы.

Результат: Интенсивная работа отдела «контроллинг».

**Этап 14.** с 01.02 по 01.12 – 12 месяцев.

Контроль работы отдела со стороны директоров с помощью отчётов о проделанной работе и обсуждение своей сферы деятельности с сотрудниками отдела. Результат: Интенсивная работа отдела «контроллинг».

Ленточный график внедрения системы «контроллинг» можно считать:

- Упрощенной моделью наиболее приближённой к реальности, которая позволяет определить направление основных работ,
- Длительность работ по отдельным этапам внедрения системы может варьироваться в зависимости от оснащённости и внутренней среды предприятия,
- Предложенные направления включают в себя ряд работ с персоналом предприятия объясняющие назначение и цели отдела.

На данном этапе мы намеренно не приводим расчётные, формульные, данные разработки системы т.к. первоначально необходимо определить цели и мотивации работы, а также порядок их выполнения.

Необходимо выделить первоочередные задачи, на которые нужно обратить особое внимание:

- Оптимизация работы закупки и складирования комплектующих материалов и прочих элементов производства. Составление календарного графика закупок, рисунок 9.

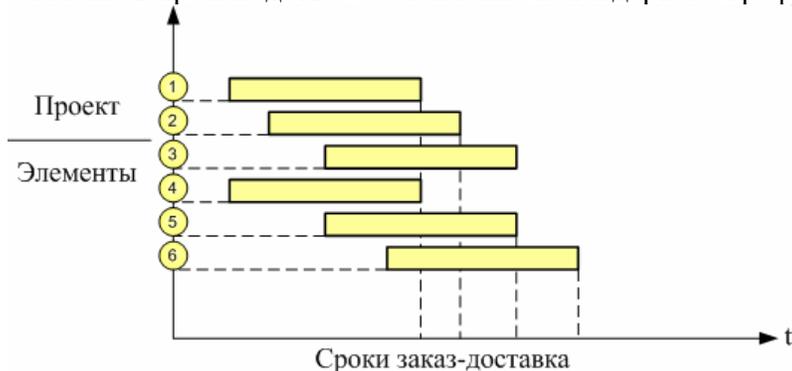


Рисунок 9 – календарный график закупок

- Составление алгоритма учета средств предприятия и составление графика наличия денежных средств, рисунок 10.

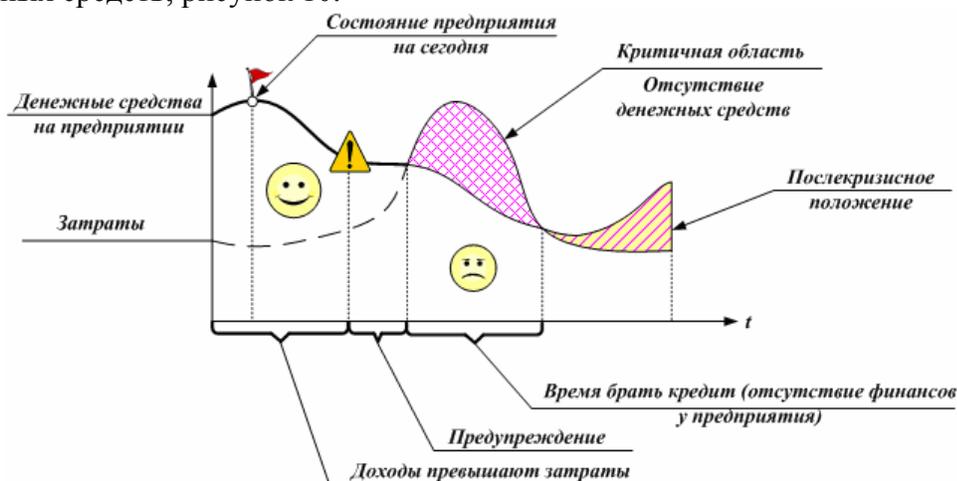


Рисунок 10 – График наличия денежных средств

- Сокращение сроков создания и освоения новых проектов, таблица 1.

Таблица 1

Основные задачи сокращения сроков создания и освоения новых товаров	Методы	Содержание
1. Снижение количества изменений, вносимых после передачи результатов из предшествующего звена в последующее	Инженерно-технические	Системы автоматизированного проектирования (САПР) Автоматизированные системы технической подготовки производства (АСТП)
2. Определение рациональной степени параллельности фаз, стадий и этапов СПП	Планово-координационные	Планирование и координация Система сетевого планирования Моделирование АСУ
3. Обеспечение минимума затрат времени при выполнении работ и потерь времени при передаче результатов работ из предыдущей стадии в последующую	Организационные	<ul style="list-style-type: none"> <li>- стандартизация;</li> <li>- унификация;</li> <li>- типизация технологических и организационных решений;</li> <li>- своевременное изготовление основных средств (оборудование, инструмент, оснастка);</li> <li>- механизация и автоматизация труда служб подготовки производства;</li> <li>- автоматизация нормативных экономических и др. расчетов;</li> <li>- функционально-стоимостный анализ и экономическая отработка;</li> <li>- предварительная отработка новых изделий в опытном производстве;</li> <li>- применение единых стандартов.</li> </ul>

- Оптимизация каналов информационного взаимодействия подразделений предприятия.
  - ✓ Сотрудник должен знать цели и задачи фирмы (СМК).
  - ✓ Сотрудник должен знать, за что он получает зарплату (ОК).
  - ✓ Наличие гибкой системы поощрения сотрудников (ОК).
  - ✓ Сотрудник фирмы должен знать свои обязанности (СМК).
  - ✓ Сотрудник фирмы должен заниматься только своими обязанностями.
  - ✓ Проблемы одного отдела не должны касаться других отделов.
  - ✓ Задержка, как и опережение в работе подразделения, сотрудника немедленно должна отображаться в системе контроллинга.
  - ✓ Передача информационных материалов и выполненной работы должна происходить в строго установленные сроки (СМК).
  - ✓ Проведение образовательных семинаров с участием сотрудников (СМК).
  - ✓ Создание системы отчётов на предприятии (СМК).
  
- Также необходимо решить проблему привлечения молодых высококвалифицированных кадров и повышения квалификации уже работающих сотрудников. Рассмотрение данных вопросов необходимо производить с присутствием специалиста в области права.

В нашей работе мы рассматриваем только комплексные задачи работы отдела. При внедрении данной программы должны быть привлечены сторонние лица в качестве консультантов т.к. возникает множество различных нюансов, которые необходимо учитывать. Другими словами, мы стараемся создать систему, имеющую наиболее гибкую структуру и позволяющую максимально учитывать различные мнения. При обсуждении происходит рассмотрение множества вариантов, из которых выбирается наиболее оптимальный.

- Организация системы учёта затрат на предприятии.

В рыночных условиях хозяйствования повышение качества и роста конкурентоспособности выпускаемой продукции при одновременном снижении затрат на ее изготовление является одной из актуальных задач экономического развития. В решении этой задачи необходимо использовать передовые формы и методы, применяемые как в отечественной, так и зарубежной практике. К ним, в частности, можно отнести такие методы, как "Стандарт-кост", "Директ-костинг", "JIT", "ФСА", "ABC", "SCA", "LCC" и др. Учёт затрат может происходить различными методами. Выбор наиболее оптимального метода осуществляется после анализа предприятия и обсуждения с советом директоров с определением положительных и отрицательных качеств методов.

Для учёта затрат выберем сочетание двух методов, а именно: "ФСА" и "SCA". Оба метода предусматривают широкий анализ производства, ФСА – с инженерной - функциональной точки зрения, а SCA – с точки зрения управленческого - финансового учёта. Таким образом, их сочетание будет оптимальным решением для научно производственного предприятия. Разработка системы учёта затрат на основе этих методов является трудоёмкой и длительной работой. Необходимо не только рассмотреть уже существующую систему на предприятии, но и минимизировать затраты на введение новой системы. Более тщательно данная тема должна рассматриваться не одним человеком, а необходимо создать рабочую группу. В состав такой группы должны входить специалисты различных профессий: инженеры, конструкторы, технологи, производственники, финансисты, товароведы-эксперты, маркетологи, менеджеры, а также представители заказчиков (покупателей), поставщиков или смежников. Опишем выбранные варианты учета затрат.

## ФСА

В рыночных условиях хозяйствования повышение качества и роста конкурентоспособности выпускаемой продукции при одновременном снижении затрат на ее изготовление является одной из актуальных задач экономического развития. В решении этой задачи важная роль отводится функционально-стоимостному анализу (ФСА), позволяющему охватить все факторы движения продукции с момента ее зарождения до момента потребления и утилизации.

Функционально-стоимостной анализ — это метод системного исследования функций объекта (изделия, процесса, структуры), направленный на минимизацию затрат в сферах проектирования, производства и эксплуатации объекта при сохранении (повышении) его качества и полезности.

ФСА относится к перспективным методам экономического анализа. В нем успешно используются передовые приемы и элементы инженерно-логического и экономического анализа. Отличительной особенностью этого метода является его высокая эффективность. Как показывает практика, при правильном применении ФСА снижение издержек производства обеспечивается в среднем на 20—25%.

Метод ФСА был разработан в США в 1947 году в компании "Дженерал электрик" группой инженеров во главе с Л. Маисом и в настоящее время применяется во многих промышленно развитых странах.

В зарубежной практике ФСА используется под названием "анализ стоимости" и "инженерно-стоимостной анализ". Первый термин применяется, когда речь идет об анализе существующих изделий, второй — при проектировании новых. Однако целевая ориентация обоих видов анализа одинакова: и тот и другой предназначены для обеспечения эквивалентных характеристик изделий при меньших затратах. Все чаще для обозначения этого метода в зарубежной литературе применяется термин "руководство ценностью", или "управление ценностью".

В нашей стране также накоплен огромный опыт использования метода ФСА. Имеются теоретические разработки и методические материалы по его применению в машиностроении, электронной, электротехнической, угольной промышленности и других отраслях народного хозяйства. Значительный вклад в теоретическое обоснование и практическое применение метода ФСА у нас в стране внесли отечественные ученые-экономисты: М. Г. Карпунин, Б. И. Май-данчик, Н. К. Моисеева, А. Д. Шеремет и др.

В период своего зарождения метод ФСА рассматривался только как инструмент поиска излишних затрат в существующих изделиях. Но по мере освоения и распространения его стали применять и как средство предупреждения возникновения неэффективных решений уже на стадии проектирования и производства изделий, в сфере организации и управления различными работами.

ФСА имеет принципиальное отличие от обычных способов снижения производственных и эксплуатационных затрат, так как предусматривает функциональный подход. Сущность такого подхода — рассмотрение объекта не в его конкретной форме, а как совокупность функций, которые он должен выполнять. Каждая из них анализируется с позиции возможных принципов и способов исполнения с помощью совокупности специальных приемов. Оценка вариантов построения объекта производится по критерию, учитывающему степень выполнения и значимость функций, а также размер затрат, связанных с их реализацией на всех этапах жизненного цикла.

Функциональный подход заставляет изучать не только конкретные потребности заказчиков, но и глубже анализировать количественную и качественную стороны этих потребностей, перестраивать под них производство.

Функция в широком понимании — это деятельность, обязанность, работа, назначение, роль. В ФСА под функцией понимают внешнее проявление свойств какого-либо объекта в данной системе отношений.

Функции, выполненные объектом, могут быть подразделены на основные, вспомогательные и ненужные. Основные функции определяют назначение изделия. Вспомогательными являются функции, способствующие выполнению основных функций или дополняющие их. Ненужные функции не содействуют выполнению основного назначения конструкции, а напротив, ухудшают технические параметры или экономические показатели объекта.

Цель ФСА состоит в развитии полезных функций объекта при оптимальном соотношении между их значимостью для потребителя и затратами на их осуществление [8]. Математически цель ФСА можно записать следующим образом:

$$\frac{З}{ПС} \Rightarrow \min \text{ или } \frac{ПС}{З} \Rightarrow \max \quad (1)$$

где ПС — совокупность потребительных свойств объекта;

З — издержки на достижение необходимых потребительских свойств.

К сожалению, несмотря на имеющийся богатейший теоретический и практический опыт, в настоящее время на отечественных предприятиях методу ФСА должного внимания не уделяется. К основным причинам можно отнести:

- 1) недостаточную заинтересованность руководителей предприятий;
- 2) отсутствие на многих предприятиях маркетинговых служб;
- 3) недостаточность финансовых ресурсов для проведения ФСА;
- 4) большую трудоемкость работ по проведению ФСА;
- 5) разрушение налаженных связей с бывшими партнерами по СНГ и др.

Для проведения ФСА, на наш взгляд, необходимо создать рабочую группу, в состав которой входили бы специалисты различных профессий: инженеры, конструкторы, технологи, дизайнеры, производственники, финансисты, товароведы-эксперты, маркетологи, менеджеры, а также представители заказчиков (покупателей), поставщиков и смежников. В распоряжение группы необходимо представить всю информационную документацию об изделии: стандарты, технические условия, комплект конструкторской и технологической документации, данные об аналогах (проспекты, образцы), данные по рекламациям и браку, экономические показатели по изделию, отзывы покупателей о качестве выпускаемой продукции и др.

При проведении ФСА специалисты должны полностью абстрагироваться от реально существующего объекта, или принятого ранее решения, показать, что это решение не является и не может являться единственным, что даст широкий простор научно-техническому творчеству. При этом целесообразно было бы использовать наиболее эффективные методы прогнозирования на основе индивидуальной и коллективной экспертизы: "мозговая атака", синтетика (способ прогнозирования по аналогии); метод "Дельфы" (опрос по заранее подготовленным анкетам); АРИЗ (алгоритм решения изобретательных задач) и др.

При функциональном подходе специалисты должны отвлекаться от реальной конструкции анализируемой системы и сосредотачивать внимание на ее функциях. Для них исследуемый объект — комплекс функций, их совокупность. В этом случае изменится направление поиска путей снижения затрат. Четко определив функции анализируемого объекта, специалисты должны формулировать вопрос по-другому: "Необходимы ли эти функции? Если да, то необходимы ли предусмотренные количественные характеристики? Каким наиболее экономичным путем можно достичь выполнения функций?" Такая

формулировка вопроса изменяет сложившийся стереотип мышления и позволяет добиться такого экономического эффекта, которого не удастся достичь с помощью других методов.

ФСА необходимо проводить в несколько этапов.

На первом, подготовительном, этапе необходимо уточнить объект анализа — носитель затрат. Это особенно важно при ограниченности ресурсов производителя. Например, выбор и разработка или усовершенствование продукции, выпускаемой в массовом порядке, может принести предприятию значительно больше выгод, чем выпуск более дорогого изделия, производимого мелкосерийно. Данный этап завершается, если найден вариант с низкой по сравнению с другими себестоимостью и высоким качеством.

На втором, информационном, этапе необходимо собрать данные об исследуемом объекте (назначение, технико-экономические характеристики) и составляющих его компонентах, деталях (функции, материалы, себестоимость). Они поступают несколькими потоками по принципу открытой информационной сети из конструкторских, экономических подразделений предприятия и от потребителей к руководителям соответствующих служб. Оценки и пожелания потребителей должны аккумулироваться в маркетинговом отделе. В процессе работы исходные данные должны обрабатываться, преобразуясь в соответствующие показатели качества и затрат, проходя все заинтересованные подразделения, и поступать к руководителю проекта.

На третьем, аналитическом, этапе необходимо подробно изучить функции изделия (их состав, степень полезности), его стоимость и возможности уменьшения путем отсечения второстепенных и бесполезных функций. Это могут быть не только технические, но и органолептические, эстетические и другие функции изделия или его деталей, узлов. Для этого целесообразно использовать принцип Эйзенхауэра — принцип ABC, в соответствии с которым функции подразделяются на: главные, основные и полезные (А); второстепенные, вспомогательные и полезные (В); второстепенные, вспомогательные и бесполезные (С). При этом можно использовать табличную форму распределения функций, на основе которой отсекаются второстепенные и бесполезные функции и затраты (табл. 2).

В итоговые графы заносятся данные о количестве второстепенных, вспомогательных, бесполезных функций по составляющим компонентам (деталям), что позволяет сделать предварительный вывод об их необходимости.

Таблица 2

Распределение служебных изделия "А" функций по принципу ABC

Составляющие компоненты	Функции				Итого по компонентам	Предварительный вывод
	1	2	3	4		
1	А	В	В	С	1С	Усовершенствовать
2	В	С	А	С	2С	
3	В	А	В	С	1С	
4	С	В	В	А	1С	
Итого по функции	1С	1С	-	3С		
Предварительный вывод	-	-	-	Ликвидировать	-	-

Далее строится таблица стоимости составляющих компонентов по смете или наиболее важным ее статьям и оценивается весомость функций каждого компонента во взаимосвязи с затратами на их обеспечение. Это позволяет выявить возможные направления снижения издержек путем внесения изменений в конструкцию изделия, технологию производства, замены части собственного производства деталей и узлов полученными комплектующими, замены одного вида материала другим, более дешевым или экономичным в обработке, смены поставщика материалов, размеры их поставок и т. д.

Группировка затрат на функции по факторам производства позволит выявить первоочередность направлений снижения стоимости изделия. Такие направления целесообразно детализировать, ранжируя по степени значимости, определяемой экспертным путем, и, сопоставляя с затратами, выбирать пути удешевления продукции. Для этого можно составить следующую таблицу (табл. 3).

Таблица 3 – Сопоставление коэффициентов значимости функций и их стоимости

Ранг функции	Значимость, %	Удельный вес затрат на функцию в общих затратах, %	Коэффициент затрат на функцию
1	40	40	1,00
2	30	50	1.67
3	20	7	0.35
4	10	3	0,30
Итого	100	100	-

Сопоставив удельный вес затрат на функцию в общих затратах и значимость соответствующей ему функции, можно вычислить коэффициент затрат по функциям (столбец 4). Оптимальным считается желательнее  $K_{з,ф} < 1$ , чем  $K_{з,ф} > 1$ . При существенном превышении данного коэффициента единицы необходимо искать пути удешевления данной функции. В нашем примере такой является функция с 30%-ным вторым уровнем значимости.

Результатом проведенного ФСА являются варианты решений, в которых необходимо сопоставить совокупные затраты на изделия, являющиеся суммой поэлементных затрат, с какой-либо базой. Этой базой могут служить минимально возможные затраты на изделие. Экономическую эффективность ФСА, которая показывает, какую долю составляет снижение затрат в их минимально возможной величине, можно определить с помощью следующей формулы:

$$K_{фса} = \frac{З_p - З_m}{З_m} \quad (2)$$

где  $K_{фса}$  — экономическая эффективность ФСА (коэффициент снижения текущих затрат);  $З_p$  — реально сложившиеся совокупные затраты;  $З_m$  — минимально возможные затраты, соответствующие спроектированному изделию.

На четвертом, исследовательском, этапе оцениваются предлагаемые варианты разработанного изделия.

На пятом, рекомендательном, этапе отбираются наиболее приемлемые для данного производства варианты разработки и совершенствования изделия. Для этой цели нами рекомендуется построить следующую таблицу (таблица 4).

С учетом значимости функций изделия, его составляющих компонентов, и уровня затрат посредством ценообразования, основанного на знании спроса на продукцию, определяется уровень ее рентабельности. Все это служит цели принятия решения о выборе к производству конкретного изделия или направлений и масштаба его совершенствования.

Как видно из данных, приведенных в табл. 4, предпочтение при выборе вариантов производства необходимо отдать изделиям А, В, С и D. В них показатели значимости функций и рентабельности выпуска в наибольшей степени отвечают предъявляемым требованиям.

Таблица 4 – Таблица решений по вариантам выбора изделий для производства

		ЗАТРАТЫ			Варианты управленческих решений
		низкие	средние	высокие	
Значимость функций	высоки	А	В	С	Предпочтительный
		Рентабельность изделия: высокая	Рентабельность изделия: средняя	Рентабельность изделия: средняя	
	средний	D	Е	F	Проблематический
		Рентабельность изделия: высокая	Рентабельность изделия: средняя	Рентабельность изделия: низкая	
	низкий	G	Н	I	Нежелательный
		Рентабельность изделия: средняя	Рентабельность изделия: низкая	Рентабельность изделия: низкая	

Итогом проведения ФСА, как важного инструмента управления качеством продукции, должно быть снижение затрат на единицу полезного эффекта, которое достигается: сокращением затрат при одновременном повышении потребительских свойств изделий; повышением качества продукции при сохранении уровня затрат; уменьшением затрат при сохранении уровня качества; сокращением затрат при обоснованном снижении технических параметров до их функционально необходимого уровня.

#### SCA

Выживание и эффективная деятельность предприятия в условиях рыночной экономики во многом определяются степенью развития управленческого учета. И если финансовый учет нацелен на соответствие отчетности предприятия внешним по отношению к компании требованиям и его формы регламентированы государством, то ведение управленческого учета направлено на совершенствование управления бизнесом и методов его реализации — предмет выбора топ-менеджеров компании.

Наиболее простым подходом к анализу деятельности предприятия, является финансово-производственный расчет себестоимости. Согласно этой схеме на дебете счета "Производство" учитываются все производственные затраты, которые списываются с кредита ресурсных счетов: "Материалы", "Зарплата" и др. По мере готовности продукция списывается с кредита счета "Производство" в дебет счета "Готовая продукция" по себестоимости. Результат выявляется на счете "Продажи", в кредит которого относится стоимость проданной продукции, а в дебет — ее себестоимость в корреспонденции со счетом "Готовая продукция". Полученная разница списывается на счет "Прибыли и убытки". Для определения полного финансового результата на этом счете учитываются и управленческие расходы (косвенные затраты).

В 90-е годы XX века на основе общей теории Cost Management (CM), при котором акцент был перенесен с подсчета затрат на планирование и использование систем их учета был разработан новый метод управленческого учета — *Strategic Cost Analysis (SCA — стратегический анализ затрат)*.

Согласно методу SCA деятельность фирмы трактуется как цепь образования потребительной стоимости (последовательность операций по созданию стоимости изделия). Каждое звено цепи рассматривается как с позиции ее необходимости в производственном процессе, так и с позиции потребляемых ею ресурсов. Затем определяется *cost driver* (кост-драйвер) — управляющий фактор, т.е. параметр, который характеризует стоимость выполнения конкретной операции. Путем контроля кост-драйверов и перестройки цепи образования стоимости предполагается достичь устойчивого преимущества над конкурентами.

Такое внимание специалистов в области SCA к работе предприятия в условиях острой конкуренции объясняет тот факт, что управленческий учет в рамках этой теории фактически подчинен целям маркетинга. Если при традиционном ценообразовании за основу берется себестоимость продукции и она воспринимается как данность, то практика целевой себестоимости исходит из маркетинговых оценок емкости рынка и конкурентоспособной цены. Исходя из объема производства и розничной цены определяется целевая себестоимость. Задача стратегического анализа затрат — конструирование такой цепи образования стоимости, чтобы реальная себестоимость не превышала целевую.

Таким образом, стратегия ценового лидерства предполагает поддержание того же качества продукции (услуг), что и у конкурентов, но при более низких затратах и, следовательно, ценах. Ценовое лидерство достигается за счет экономии на объемах производства, тщательного контроля затрат, минимизации затрат на этапах НИОКР, обслуживания, продаж и рекламы.

Помимо ценового лидерства SCA предусматривает такой фактор, как "уникальность", т.е. продукты "brand-name", дизайн, сервис.

Возможность следовать той или иной стратегии зависит от того, как фирма управляет своей цепочкой образования стоимости (ЦОС) по сравнению с конкурентами. Таким образом, анализ ЦОС необходим для определения того ее сегмента, где могут быть снижены затраты либо повышена потребительная стоимость. Для достижения этой цели следует рассматривать ЦОС в масштабе не только одной фирмы, но и отрасли, т.е. необходимо учитывать процесс образования стоимости от добычи ресурсов до оказания сервисных услуг по ремонту готовой продукции. Такой масштаб позволит определить тот участок отраслевой ЦОС, где фирма потенциально может реализовать одну из своих стратегий и синхронизировать выбор своей стратегии с отраслевым окружением.

Именно рассмотрение отраслевой ЦОС отличает методологию стратегического анализа затрат (или стратегического управления затратами) от анализа в рамках традиционного управленческого учета, областью которого являлась лишь технология добавления стоимости внутри фирмы.

Отраслевые показатели, оказывающие сильное влияние на рыночные предложения отдельных предприятий, в случае использования SCA успешно поддаются анализу и учету.

Стратегический анализ затрат в части разработки и оценки ЦОС тесно связан с техникой учета и спецификой конкретного предприятия и требует профессиональной оценки и анализа его деятельности.