

**УЧЕТ ЗАТРАТ
НА ПРОВЕДЕНИЕ ФУНКЦИОНАЛЬНО-СТОИМОСТНОГО АНАЛИЗА
БИЗНЕС-СТРУКТУРАМИ**

© 2015 Т.А. Корнеева, О.Н. Кузьмина*

Ключевые слова: функционально-стоимостный анализ, учет затрат, прямые затраты, косвенные затраты.

Рассматривается разработанная авторами методика учета затрат на функционально-стоимостный анализ, проводимый бизнес-структурами, предусматривающая отражение затрат на специализированных счетах финансового учета и представление в комплексе учетных регистров для формирования учетно-аналитического обеспечения контроля этих затрат и последующей оценки результативности исследовательских работ.

Управление бизнес-структурами в условиях конкурентной среды требует применения высокоэффективных инструментов информационно-аналитического и информационно-образующего характера, одним из которых является функционально-стоимостный анализ (ФСА). Проведение функционального моделирования и системного анализа затрат исследуемых объектов в целях учетно-аналитического обеспечения управления бизнес-структурами открывает широкие возможности изыскания резервов их функционирования для повышения эффективности¹. При этом осуществление ФСА связано со значительными затратами, поскольку исследовательские работы являются трудоемкими. Особая значимость организации учета затрат на ФСА, проводимого бизнес-структурами, заключается в необходимости правильного стимулирования и финансирования исследовательских работ.

Таким образом, актуализируется необходимость ведения учета затрат на проведение ФСА для последующей оценки экономической эффективности исследовательских работ. Целью ведения учета данных затрат является формирование актуальной, достоверной и полной информации о величине затрат на выполнение работ по ФСА в необходимых аналитических разрезах.

В данной связи особенно значимым является вопрос разработки классификации затрат на выполнение исследовательских ра-

бот по ФСА, которая должна отражать характеристику поведения затрат, их структуру и целевое назначение, а также предусматривать описание затрат с точки зрения специфики выполнения исследовательских работ. В соответствии с приведенными требованиями авторами была предложена классификация затрат на выполнение исследовательских работ по ФСА, представленная схематично на рис. 1.

Классификация затрат в соответствии со статьями калькуляции необходима для определения направлений использования ресурсов предприятия в процессе ФСА. В зависимости от времени возникновения затраты на выполнение исследовательских работ по ФСА классифицируются на единовременные и текущие.

Выделение затрат прямого и косвенного характера обусловлено целями последующего расчета величины общих затрат на анализ конкретного исследуемого объекта и использования данной информации для определения эффективности ФСА.

Косвенные затраты на проведение ФСА включают затраты на повременную оплату труда сотрудников отдела ФСА, программное обеспечение выполнения исследовательских работ и другие затраты общего характера. В частности, данная группа затрат включает в себя: затраты на основную и дополнительную заработную плату; отчисления на социальное страхование; затраты на приобретение специализированного программного

* Корнеева Татьяна Анатольевна, доктор экономических наук, профессор. E-mail: korneeva2004@bk.ru; Кузьмина Ольга Николаевна, кандидат экономических наук, преподаватель. E-mail: olgakuzmina0212@gmail.com. - Самарский государственный экономический университет.

обеспечения и его сопровождение; затраты на обучение и подготовку персонала; затраты на служебные командировки, непосредственно связанные с проведением ФСА; затраты на канцтовары и почтовые услуги.

К прямым затратам относятся затраты, непосредственно связанные с проведением работ по анализу конкретных объектов, в частности:

- ◆ премиальная оплата труда сотрудников отдела ФСА;
- ◆ оплата труда членов исследовательских рабочих групп, привлеченных из других структурных подразделений предприятия;

◆ оплата труда членов исследовательских рабочих групп, привлеченных из сторонних организаций;

◆ затраты на услуги сторонних организаций по изготовлению опытных образцов, макетов, проведению экспертиз, разработке и оформлению документации и т.д.

Группировка затрат по этапам проведения ФСА и видам работ необходима в целях реализации учета и организации контроля затрат по местам их возникновения и центрам ответственности².

Для учета затрат на ФСА в раздел III “Затраты на производство” плана счетов бухгал-

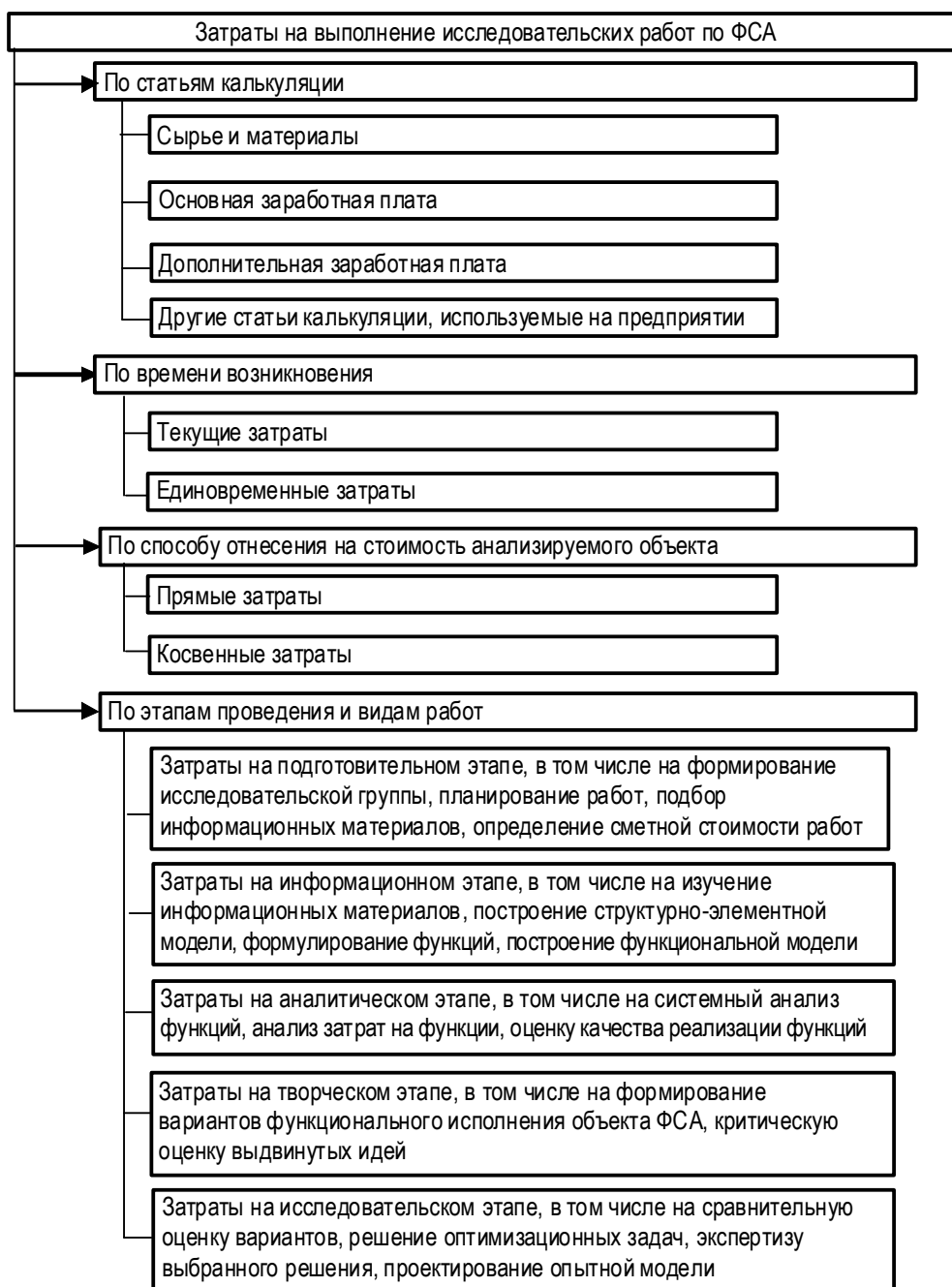


Рис. 1. Классификация затрат на проведение работ по функционально-стоимостному анализу

терского учета финансово-хозяйственной деятельности организации введен счет 27 “Затраты на ФСА”, детализация которого предусмотрена по субсчетам первого порядка 27.1 “Затраты на выполнение исследовательских работ по ФСА изучаемых объектов” и 27.2 “Косвенные затраты на проведение ФСА”.

Аналитический учет на субсчетах 27.1 “Затраты на выполнение исследовательских работ по ФСА изучаемых объектов” и 27.2 “Косвенные затраты на проведение ФСА” предложено организовать по иерархическому принципу с выделением субсчетов второго и третьего порядков по анализируемым объектам и видам затрат на выполнение работ по ФСА.

27.1. Затраты на выполнение исследовательских работ по ФСА изучаемых объектов.

27.1.1. Премияльная оплата труда сотрудников отдела ФСА.

27.1.2. Оплата труда членов исследовательских рабочих групп, привлеченных из других структурных подразделений предприятия.

27.1.3. Отчисления на социальное страхование.

27.1.4. Услуги сторонних организаций.

27.1.5. Прочие прямые затраты на выполнение исследовательских работ по ФСА.

27.1.6. Отражение косвенных затрат на проведение ФСА.

27.2. Косвенные затраты на проведение ФСА.

27.2.1. Затраты на основную и дополнительную заработную плату.

27.2.2. Отчисления на социальное страхование.

27.2.3. Затраты на программное обеспечение и его сопровождение.

27.2.4. Затраты на обучение и подготовку персонала.

27.2.5. Затраты на служебные командировки, непосредственно связанные с проведением ФСА.

27.2.6. Прочие затраты на содержание отдела ФСА.

При этом программное обеспечение следует адаптировать для учета затрат на выполнение исследовательских работ по ФСА путем введения дополнительных аналитических разрезов бухгалтерских проводок по счету 27 “Затраты на ФСА”, дополнив их сведениями об объектах ФСА и исследовательских работах, выполняемых на отдельных стадиях ФСА. Такие аналитические параметры могут быть

введены в автоматизированную учетную систему посредством использования субконто.

По мнению авторов, в части аналитики бухгалтерских проводок по объектам ФСА необходимо предусмотреть возможность непосредственного добавления объектов пользователями системы в структурированный справочник, классифицирующий объекты исследования по группам.

1. Объекты исследования, имеющие материально-вещественную форму.

2. Объекты исследования, не имеющие материально-вещественной формы.

2.1. Услуги.

2.2. Технологические процессы.

2.3. Информационные системы.

2.4. Системы управления.

2.5. Система учетно-аналитического обеспечения управления организацией.

2.6. Организационные структуры; и т.д.

С целью введения аналитической характеристики бухгалтерских проводок по видам исследовательских работ в процессе ФСА авторами разработан классификатор данных работ, представленный в табличной форме (табл. 1).

Распределение косвенных затрат на проведение ФСА, осуществляемых в течение месяца и относящихся ко всем объектам исследований текущего месяца, предложено выполнять пропорционально удельному весу произведенных за месяц прямых затрат на осуществление исследовательских работ по ФСА конкретного объекта в общей величине прямых затрат такого рода. В формализованном виде данный принцип распределения выглядит следующим образом:

$$S_{ki} = S_k \cdot \frac{S_{pi}}{\sum_{i=1}^n S_{pi}}, \quad (1)$$

где S_{ki} - косвенные затраты на проведение ФСА, относимые на i -й объект исследования;

S_k - общая величина косвенных затрат на

проведение ФСА; S_{pi} - прямые затраты на выполнение исследовательских работ в процессе ФСА i -го объекта анализа; n - количество объектов ФСА в текущем месяце.

Таким образом, последнего числа каждого месяца косвенные затраты на проведение ФСА, аккумулированные на субсчете 27.2 “Косвенные затраты на проведение ФСА”, списываются в дебет субсчета 27.1 “Затраты

Таблица 1

Классификатор видов работ, выполняемых в ходе ФСА

Код работы	Наименование
1	Исследовательские работы на подготовительном этапе
1.1	Формирование исследовательской рабочей группы
1.2	Планирование работ
1.3	Подбор информационных материалов
1.4	Определение сметной стоимости работ
2	Исследовательские работы на информационном этапе
2.1	Изучение информационных материалов
2.2	Построение структурно-элементной модели
2.3	Формулирование функций
2.4	Построение функциональной модели
3	Исследовательские работы на аналитическом этапе
3.1	Системный анализ функций
3.2	Анализ затрат на функции
3.3	Оценка качества реализации функций
4	Исследовательские работы на творческом этапе
4.1	Формирование вариантов функционального исполнения
4.2	Критическая оценка выдвинутых идей
5	Исследовательские работы на исследовательском этапе
5.1	Сравнительная оценка вариантов
5.2	Решение оптимизационных задач
5.3	Экспертиза выбранного решения
5.4	Проектирование опытной модели
6	Отражение косвенных затрат на проведение ФСА

на выполнение исследовательских работ по ФСА изучаемых объектов” по субсчетам, характеризующим анализируемые объекты.

Субсчет 27.1 “Затраты на выполнение исследовательских работ по ФСА изучаемых объектов” аккумулирует совокупную величину затрат на проведение исследовательских работ по ФСА конкретного исследуемого объекта, представленную формализованно следующим образом:

$$S_{fsai} = S_{ki} + S_{pi} \quad (2)$$

Субсчет 27.1 “Затраты на выполнение исследовательских работ по ФСА изучаемых объектов” также подлежит ежемесячному закрытию путем списания всей суммы затрат в дебет счета 26 “Общехозяйственные расходы” с выделением отдельной калькуляционной статьи “Затраты на проведение ФСА”.

Счет 27 “Затраты на ФСА” не будет иметь остатка на конец месяца, так как содержащаяся на нем информация служит для получения аналитических показателей. Преимущество использования данного счета состоит в повышении гибкости системы балансируемых счетов.

Журнал регистрации хозяйственных операций по осуществлению затрат на выполнение исследовательских работ в процессе ФСА представлен авторами в табличной форме (табл. 2).

Таким образом, порядок учета прямых и косвенных затрат на выполнение исследовательских работ при проведении ФСА можно изобразить схематично следующим образом (рис. 2).

Актуальным вопросом является разработка форм первичных документов с целью регистрации хозяйственных операций по осуществлению затрат на выполнение исследовательских работ в процессе ФСА.

С целью идентификации затрат на всех первичных документах необходимо указывать шифр каждого вида затрат и дополнительные аналитические характеристики хозяйственных операций, а именно наименование объекта ФСА и вид выполняемой исследовательской работы в соответствии с классификатором.

Ответственность за ведение первичных документов, подтверждающих осуществление затрат на проведение работ по ФСА, целесообразно возложить на руководителя отдела ФСА и руководителей исследовательских рабочих групп, создаваемых для проведения анализа.

В связи с высокой трудоемкостью исследовательских работ по ФСА особое внимание следует уделить учету рабочего времени сотрудников отдела ФСА и сотрудников других подразделений, входящих в состав исследовательских рабочих групп.

Таблица 2

**Журнал регистрации хозяйственных операций
по осуществлению затрат на выполнение работ по ФСА**

Дата	Дебет		Кредит	Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
	Счет, субсчет	Субконто 1 -объект ФСА Субконто 2 - код вида исследовательской работы	Счет, субсчет		
1	2	3	4	5	6
...	27.1.1	Объект ФСА	70	...	Начислена премиальная оплата труда сотрудникам отдела ФСА за проведение работ
		Код вида исследовательской работы			
...	27.1.2	Объект ФСА	70	...	Начислена оплата труда сотрудникам иных структурных подразделений предприятия за проведение работ по ФСА исследуемого объекта
		Код вида исследовательской работы			
...	27.1.3	Объект ФСА	69	...	Начислены взносы на социальное страхование по оплате труда за проведение работ по ФСА исследуемого объекта
		Код вида исследовательской работы			
...	27.1.4	Объект ФСА	60 (76)	...	Приняты к учету услуги сторонних организаций по осуществлению работ в процессе ФСА
		Код вида исследовательской работы			
1	2	3	4	5	6
...	27.1.5	Объект ФСА	02, 05, 10, 71 и др.	...	Учтены прочие затраты на проведение работ по ФСА исследуемого объекта
		Код вида исследовательской работы			
...	27.1.6	Объект ФСА	27.2.1 27.2.2 27.2.3 27.2.4 27.2.5 27.2.6	...	Косвенные затраты на проведение ФСА отнесены на затраты по проведению ФСА конкретного объекта исследования пропорционально удельному весу прямых затрат на ФСА конкретного исследуемого объекта в общей величине прямых затрат
		6.Отражение постоянных затрат на проведение ФСА			

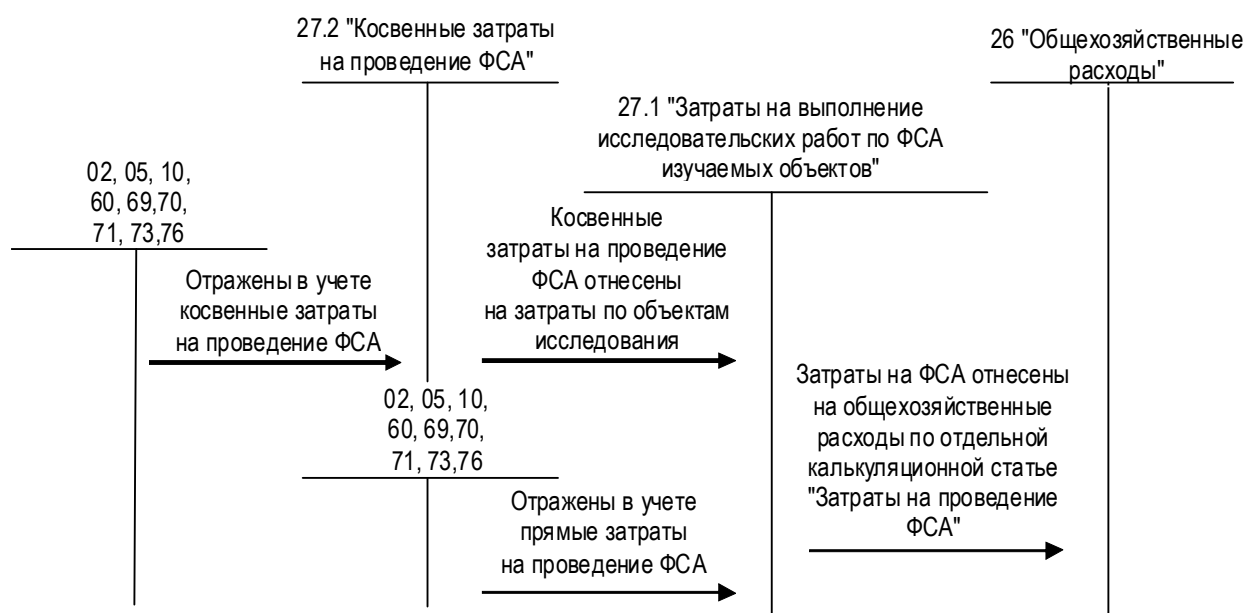


Рис. 2. Порядок учета затрат на ФСА изучаемых объектов

Для учета рабочего времени сотрудников предприятия, участвующих в проведении ФСА, авторами разработана специализированная форма табеля учета рабочего времени и расчета премиальной оплаты труда при выполнении исследовательских работ по ФСА (табл. 3).

Разработанная форма сводного регистра учета затрат на выполнение исследовательских работ по ФСА представлена в табл. 4.

Таким образом, осуществление учета затрат на выполнение исследовательских работ по ФСА способствует формированию

Табель учета рабочего времени и расчета премиальной оплаты труда при выполнении исследовательских работ по ФСА

Организация _____ Подразделение _____ Исследовательская рабочая группа № _____ Объект ФСА _____								
Таб. №	Ф.И.О. исполнителя	Вид исследовательской работы	Отработано		Вид доплаты		Счет, субсчет учета затрат	Субконто 1- объект ФСА
			часов	дней	%	сумма, руб.		Субконто 2 - код вида исследовательской работы
...
Руководитель подразделения / ИРГ _____ " " _____ 20__ г. (подпись) (Ф.И.О.)								

Таблица 4

Сводный регистр учета затрат на ФСА

№	Объекты ФСА	Прямые затраты на выполнение исследовательских работ по ФСА						Косвенные затраты на выполнение исследовательских работ по ФСА						Общая сумма затрат, тыс. руб.	
		27.1.1	27.1.2	27.1.3	27.1.4	27.1.5	Всего	27.2.1	27.2.2	27.2.3	27.2.4	27.2.5	27.2.6		Всего
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	Объекты материально-вещественной формы, в том числе	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	1.1. ...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	1.2. ...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
2	Объекты, не имеющие материально-вещественной формы, в том числе	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	2.1. Услуги	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	2.2. Технологические процессы	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	2.3. Информационные системы	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	2.4. Системы управления	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	2.5. СУАОУО	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	2.6. Организационные структуры	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...

аналитической информации, необходимой для контроля затрат и управления ими.

Предлагаемая система учета затрат на проведение ФСА позволяет бизнес-структурам отслеживать величину затрат по видам исследовательских работ и определять фактические отклонения от запланированной стоимости работ с выявлением в дальнейшем причин отклонений. Ведение учета затрат на выполнение работ по ФСА открывает широкие возможности планирования, организации

и оценки экономической эффективности мероприятий по ФСА.

¹ Кузьмина О.Н. Функционально-стоимостный анализ: методические подходы и концептуальные основы // Вестник Самарского государственного экономического университета. Самара, 2014. № 6 (116). С. 122.

² Кузьмина О.Н. Развитие учетно-аналитического обеспечения управления организацией на основе применения функционального принципа // Вестник Самарского государственного экономического университета. Самара, 2014. № 5(115). С. 34.