

**НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА ЗАТРАТ
ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА**

Белова М. В. – соискатель, ст. преподаватель

Российский государственный торгово-экономический университет

В статье рассмотрены современные тенденции развития управленческого учета и анализа хозяйствующих субъектов. Отражены основные видения автора на пути дальнейшего внедрения и совершенствования управленческого учета.

В условиях реальной конкуренции инструментом достижения стратегических целей компании является создание эффективной системы управления, опирающейся на информацию, полученную в результате внедрения управленческого учета.

В данной работе мы акцентируем внимание на проблеме выделения издержек, которые являются основополагающими для принятия тех или иных управленческих решений, а также на необходимости оценки их реакции в ответ на изменения в уровне деятельности предприятия, что является первым шагом при анализе последствий каждого решения.

В процессе построения системы информационного обеспечения управления затратами управленческий учет призван формировать группы показателей, отражающих сумму и состав затрат, объемы деятельности и, как результат, состав получаемых доходов.

В ходе формирования показателей управленческого учета для исследуемых нами организаций, являющихся структурными подразделениями Краснодарского отделения Северо-Кавказской железной дороги – филиала

открытого акционерного общества «Российские железные дороги» – нам предстояло решить следующие задачи:

- создать сбалансированную систему показателей, предоставляющих возможность эффективного управления деятельностью хозяйствующего субъекта;
- на ее основе обеспечить единство целей отдельных структурных подразделений и стратегии организации в целом.

Данные анализа основных показателей, характеризующих деятельность ОАО «РЖД», свидетельствуют о сложной структуре и широкой географической протяженности компании, многообразии видов ее деятельности. В составе организации объединены структурные подразделения с целевой направленностью деятельности и зависимостью размеров производства от вида хозяйства, выполняющие широкий ассортимент перевозок и услуг, не связанных с перевозками.

Это предполагает, что понадобятся значительные усилия для решения задач экономического развития и качественного совершенствования отрасли, которое может быть обеспечено не только за счет повышения доходности перевозок, но и эффективного управления затратами, основанного на повышении качества управления финансовым результатом компании.

Механизм управления операционной прибылью находится в тесной взаимосвязи с показателями объема реализации продукции, доходов и издержек предприятия. Причем издержки по своему характеру можно подразделить на два вида: текущие и долговременные. Именно первые связаны с решением тактических задач для осуществления хозяйственной деятельности.

Процесс выработки управленческого решения на уровне центра ответственности подразделения заключается непосредственно в сравнении

между собой текущих затрат по каждой альтернативе и на основе этих данных в оценке возможных вариантов решения проблемы.

Движение издержек производства в организации зависит не только от цен на исходные ресурсы, но и от количества ресурсов, которое можно привлечь к производству для потребления технологическими мощностями. Ведь изменить объем производства можно путем соединения изменяющегося количества ресурсов с фиксированными мощностями. Именно это, то есть технологический аспект формирования издержек, даст ответ на вопрос: каким образом будет изменяться объем производства по мере того, как все большее и большее количество переменных ресурсов будет присоединяться к постоянным ресурсам предприятия?

Чтобы получить ответ и не погрязнуть при этом в большом объеме информации, необходимо, используя опыт знания о прошлых затратах, произвести оценку затрат, которые могут возникнуть в результате принимаемых решений, в то же время не являясь прошлыми, историческими данными. Хотя прошлые данные о затратах, тем не менее, необходимы как основная база для прогнозирования величины и поведения будущих затрат.

Релевантный подход позволяет в процессе принятия управленческого решения сконцентрировать внимание только на существенной информации, что при значительных ее объемах позволяет ускорить процесс выработки оптимального решения. Разграничение определенных проблемных ситуаций, целевых показателей, а также поиск важнейших факторов, оказывающих на них влияние, дает возможность определить события в рамках общей проблемной ситуации. При выдвижении на доминирующее место вопросов управления операционными затратами возникает возможность построения базы знаний и опыта с помощью управленческого учета.

В рыночных условиях цена на продукцию устанавливается в зависимости от спроса и предложения: из-за давления конкурентов – незави-

симых перевозчиков – часто предприятия ОАО «РЖД» уже не в силах диктовать свои условия покупателю. Поэтому руководство компании должно иметь информацию, какова минимальная цена, по которой оно может позволить себе производить и продавать ту или иную продукцию. Получение такой информации обеспечивает система показателей управленческого учета.

Ядро организации управленческого учета составляет система показателей управленческой отчетности, так как именно финансово-экономические показатели находятся в центре внимания руководителя при анализе деятельности подчиненных подразделений и принятии управленческих решений.

Финансово-экономические показатели важны не сами по себе, а чаще всего в сопоставлении с аналогичными показателями за другие отчетные периоды, или по другим подразделениям, или в сопоставлении с плановыми данными. Кроме того, интерес представляет анализ тенденций изменения показателей, изменений в структуре показателя (например, в структуре затрат), выявление причин, повлекших те или иные изменения в значениях показателей.

Для решения подобных задач имеется широкий набор методов экономического анализа, ряд которых использован нами для анализа показателей системы управленческой отчетности.

Управленческий анализ позволяет разработать функциональную стратегию и организационно-экономическую модель развития структурных подразделений и компании в целом в соответствии с требованиями рыночной модели экономики.

Принятие решений осуществляется в виде функций управления: планирования, организации и контроля. Экономический анализ, как и другие виды управленческой деятельности, относится к специфическим функциям управления.

Внутренний управленческий анализ – часть управленческого учета, часть информационно-аналитического обеспечения руководства предприятия.

Общие функции экономического управления можно определить так:

- информационное обеспечение управления (сбор, обработка, упорядочение информации об экономических явлениях и процессах);

- анализ и оценка хода и результатов экономической деятельности, оценка ее успешности и возможностей совершенствования на основании научно обоснованных критериев;

- планирование, прогнозирование экономической системы: перспективное и текущее;

- организация управления с целью эффективного функционирования элементов хозяйственного механизма в целях оптимизации использования трудовых, материальных и денежных ресурсов экономической системы;

- контроль выполнения бизнес-планов и управленческих решений.

Первые две функции отражают как бы технологические этапы управления, которые сводятся к информационному и аналитическому обеспечению управленческих решений.

По содержанию процесса управления выделяют:

- перспективный (прогнозный, предварительный) анализ;

- оперативный анализ;

- текущий (ретроспективный) анализ по итогам деятельности за тот или иной период.

Текущий анализ – это система периодического всестороннего изучения результатов хозяйственной деятельности для объективной оценки выполнения бизнес-планов и достигнутой эффективности производства, комплексного выявления внутрипроизводственных резервов, мобилизации их для повышения эффективности хозяйствования в последующие периоды. Особенностью текущего анализа является ретроспективный взгляд на хо-

зяйственную деятельность, изучение свершившихся процессов. Текущий анализ проводится преимущественно по документированным источникам информации по данным бухгалтерской и статистической отчетности. Это позволяет типизировать процедуры анализа, использовать единые методики.

Текущий анализ позволяет упорядочить постановку повседневных аналитических задач, выявить общие закономерности их решения. В основе текущего анализа лежит принцип исследования хозяйственной деятельности через призму выполнения установленных задач: планов, графиков, норм, заказов, нарядов и т. д.

В процессе анализа показателей управленческой отчетности применяется ряд специальных способов и приемов. В их число можно включить использование абсолютных, относительных и средних величин. Это применение сравнения, группировки, факторного метода, балансового метода: употребление вертикального, горизонтального, трендового методов анализа, а так же моделирование.

Организация оперативного учета и анализа затрат по технологическим комплексам позволит решать ряд задач, таких, как анализ затрат на перевозку грузов и пассажиров по конкретным маршрутам и их участкам, анализ эффективности использования технических средств на различных участках сети, выявление затратных и убыточных участков и т. д.

Для построения организационно-производственной модели управленческого учета затрат по технологическим комплексам, позволяющей оперативно реагировать на изменение затрат, отражающей распределение затрат по центрам ответственности и местам возникновения подразделений, обслуживающих тот или иной технологический комплекс, мы предлагаем использовать описанные нами ранее принципы выделения объектов затрат, носителей затрат и формирования системы показателей учета.

Для построения организационно-производственной модели управ-

ленческого учета затрат мы предлагаем принять за основу следующие принципы.

Все предприятия и структурные подразделения железнодорожного транспорта группируются по отраслям хозяйства, отражающим технологические особенности выполняемых предприятиями операций и используемых технических средств. Общие затраты на эксплуатацию конкретного технологического комплекса в целом представляют собой сумму расходов по всем отраслям хозяйств и общехозяйственных расходов. В зависимости от процедур учета или выполняемых функций места возникновения издержек можно классифицировать с целью эффективного учета и отражения реальной ситуации на предприятии.

С точки зрения процедур учета, затраты основных мест возникновения распределяются: на прямые основных мест возникновения затрат, прямые затраты вспомогательных мест возникновения издержек – сетевые затраты, общехозяйственные расходы основных и вспомогательных мест возникновения затрат.

В основных местах возникновения издержек непосредственно изготавливается продукция, предназначенная для реализации. Возникающие прямые издержки напрямую относят на единицу продукции (заказ) в соответствии с установленными нормами и нормативами.

Вспомогательные места возникновения затрат оказывают дополнительные услуги основному производству и косвенно влияют на этот процесс. В связи со сложностью их прямого включения в изготавливаемую продукцию стоимость услуг для собственных нужд распределяется на основную продукцию в соответствии с избранной базой. Согласно специфике организации производственного процесса железнодорожных предприятий в общую сумму расходов по технологическому комплексу включаются затраты различных видов хозяйств, без осуществления деятельности которых технологический комплекс не может выполнить свою деятельность.

Поэтому часть затрат, относящихся к обеспечивающим процессам технологического комплекса, обслуживающим хозяйства, сами являющиеся, в свою очередь, отдельными технологическими комплексами, передают как общесетевые расходы.

Общие затраты по сети состоят из затрат предприятий (подразделений) их обслуживающих, а также общехозяйственных расходов.

Аналитическая информация о затратах, содержащая сравнительные показатели деятельности за несколько рабочих периодов позволит выявить причины отклонений фактических данных от плановых с целью принятия решений, направленных на снижение затрат по технологическим комплексам.

Большинство положений организационной модели управления затратами по технологическим комплексам, применимо и при построении системы управленческого учета по любым другим аналитическим разрезам, уровням управления и функциональным направлениям.

Руководствуясь данными аналитических расчетов по разработанной организационной модели структурные подразделения ОАО «РЖД» получают возможность выявления факторов, обеспечивающих сокращение затрат на железнодорожные перевозки и услуги, не связанные с перевозками до оптимального уровня.

Повышение доходности и сокращение затрат с целью повышения конкурентоспособности продукции до мирового уровня ставит перед ОАО «РЖД» новые задачи, решение которых возможно на основе современных методов организации учета и анализа.

Список литературы

1. Безруких, П. С. Состав и учет издержек производства и обращения / П. С. Безруких. – М. : ФКБ «Контакт», 1996. – 425 с.
2. Безус, О. Н. Организация управленческого учета в новых условиях хозяйствования / О. Н. Безус // Советник бухгалтера в сфере образования и науки. – 2002. – № 2. – С. 8–12.

3. Вахрушина, М. А. Внутрипроизводственный учет и отчетность / М. А. Вахрушина. – М. : АКДИ «Экономика и жизнь», 2000. – 368 с.
4. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет / М. А. Вахрушина. – М. : Омега-Л., Высш. Школа, 2003. – 528 с.
5. Врублевский, Н. Д. Построение системы счетов управленческого учета / Н. Д. Врублевский // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 17. – С. 58–62.
6. Гаррисон, Д. Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта / Д. Ч. Гаррисон. – М. : Техника управления, 1930. – 317 с.
7. Говдя, В. В. Внедрение управленческого учета – путь к экономическому успеху / В. В. Говдя, Ж. В. Дегальцева // Нормативные акты для бухгалтера Краснодарского края. – 2005. – № 1. – С. 21–27.
8. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри : пер. с англ. Н. Д. Эриашвили. – М. : ЮНИТИ, 1998. – 560 с.
9. Друри, К. Управленческий и производственный учет / К. Друри. – М. : ЮНИТИ, 2002. – 1412 с.
10. Шеремет, А. Д. Управленческий учет / А. Д. Шеремет. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2001. – 512 с.