



Быков Василий Серафимович родился в 1951 г. в г. Сыктывкаре, окончил Ленинградский финансово-экономический институт в 1981 г., защитил кандидатскую диссертацию в 1983 г., в 2003 г. защитил докторскую диссертацию, является заведующим кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит на железнодорожном транспорте», профессор. Автор более 50 научных трудов и публикаций.

УДК 656.2.07

В. С. БЫКОВ

СТАНОВЛЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ

Транспорт представляет собой одну из важнейших отраслей материального производства и включает в себя такие виды пассажирского и грузового транспорта, как: железнодорожный, автомобильный, морской, речной, трубопроводный, воздушный. Выступая в качестве связующего звена между сферами материального производства и обращения, транспортная система обслуживает процессы производства, сферы материального обращения и перемещения людей, обеспечивая жизнедеятельность государства и общества. Ведущим звеном транспортной системы является железнодорожный транспорт, поскольку по сравнению с другими видами транспорта он определяется большей величиной основных экономических показателей, а также большими объемами выполняемой перевозочной работы. Таким образом, железная дорога представляет собой основу транспортного комплекса Российской Федерации и имеет большое экономическое, социальное, политическое и оборонное значение. Это находит отражение в своевременном и качественном обеспечении как жизнеспособности всех отраслей экономики и потребностей населения в перевозках, так и национальной безопасности государства. Особенности геополитического положения, состояния и развития иных видов транспорта, низкий уровень использования водных путей сообщения и другие факторы обуславливают главную роль железнодорожного транспорта в функционировании транспортного комплекса и экономики Российской Федерации в целом.

Особенности организационно-функциональной структуры, а также осуществляемые технологические процессы обусловили определенные отраслевые особенности в областях планирования, калькулирования, учета и анализа финансово-хозяйственной деятельности железной дороги.

Территориальное размещение организаций, их юридический статус, единство технологического процесса, особый порядок формирования затрат и доходов от перевозок, сложные многоуровневые внутриотраслевые финансовые и экономические отношения и множество других факторов требуют применения нестандартных решений в управлении железнодорожным комплексом. Это предъявляет особые требования к полноте, достоверности, качеству учетно-аналитической информации, на основе которой могут и должны быть выработаны оптимальные

управленческие решения как на каждом из организационных уровней ОАО «РЖД», так и в целом по всему отраслевому комплексу. Расширение границ традиционного бухгалтерского учета и экономического анализа, характерных для современного состояния теории и практики на железных дорогах, за счет использования и вовлечения в процесс управления таких современных прикладных функций, как управленческий учет и управленческий анализ, позволит обеспечить формирование новых массивов экономической информации для осуществления:

- контроля хозяйственно-финансовой деятельности в целом и в разрезе территориальных и технологических структурных единиц согласно принципам линейного и функционального управления ОАО «РЖД», эксплуатационной (перевозочной) и иных видов деятельности, технико-технологических процессов;
- планирования будущей стратегии и тактики осуществления производственной и коммерческой деятельности в целом и по отдельным хозяйственным операциям;
- оптимизации использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов ОАО «РЖД»;
- своевременности измерения и достоверности оценки эффективности хозяйствования «РЖД» в целом и в разрезе структурных единиц, определения уровня рентабельности (доходов) отдельных видов перевозок и иной продукции, работ, услуг;
- обоснованной корректировки управляющих воздействий на процесс производства и реализации всех видов продукции, работ, услуг;
- повышения объективности в процессе принятия решений на всех уровнях управления.

Усиление информационной насыщенности процессов принятия решений в связи с видоизменением и расширением функций и объектов бухгалтерского, управленческого учета и анализа оказывает существенное влияние на практическую деятельность учетных и аналитических работников, требует пересмотра традиционных представлений и подходов к определению сущности, места, роли и значения учета и анализа в управлении субъектами хозяйствования.

При административной экономике, которой был присущ высокий уровень централизации управленческих функций, задачи учета в основном ограничивались контролем за соблюдением законности при совершении хозяйственных операций, а задачи анализа сводились к оценке отклонений между фактическими и плановыми значениями определенных показателей, что, по существу, также напоминало контрольную функцию, т. е. по своей природе получаемая бухгалтерская и аналитическая информация носила только ретроспективный характер, была мало востребована.

Развитие рыночных отношений, многообразие форм собственности, децентрализация управленческих функций, ослабление роли государства, усложнение хозяйственных связей, появление новых принципов управления производственно-хозяйственной деятельностью организаций потребовали поиска новых методов и средств формирования массивов информации, на основе которой можно было бы лучше обосновывать управленческие решения.

На взгляд авторов, необходимо построить такую систему управления, в основе которой лежит система построения управленческого цикла на основе

привязки его к процессу кругооборота средств, где, с одной стороны, такие объекты управления, как финансирование, снабжение, производство, реализация, выраженные не столь однозначно, а с другой, — кругооборот средств, начинающийся с поступления средств в виде выручки (доходов, доходных поступлений) от продажи билетов до момента оказания фактической услуги по перевозке. Система микроэкономического менеджмента в условиях рыночной экономики должна соответствовать следующим требованиям:

- обеспечивать всестороннюю обратную связь субъекта и объектов управления;
- способствовать подготовке информационной базы, адекватной целям и задачам комплексного анализа процессов, по результатам которого должны быть подготовлены обоснованные действия, позволяющие закрепить положительные моменты и устранить негативные отклонения от утвержденного ранее планом;
- создавать условия для активного регулирующего воздействия, для оперативного и обоснованного вмешательства в процессы, происходящие в объекте управления.

Независимо от того, что главным в управленческой деятельности является сам процесс принятия решения, необходимо, очевидно, наличие предварительных фаз: информационного и аналитического обеспечения. По мере развития и усложнения хозяйственных процессов происходит совмещение информационных систем бухгалтерского, управленческого учета, микроэкономического анализа и управления в целях подготовки информационной базы для принятия управленческих решений.

На взгляд автора, схематично управленческий учет и анализ может выглядеть следующим образом (рис. 1).

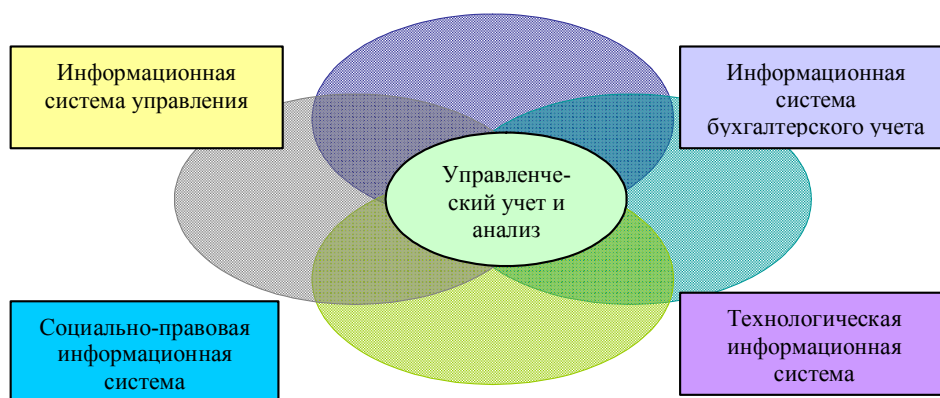


Рис. 1

Таким образом, управленческий учет и анализ используют в качестве базы четыре информационные системы:

- информационную систему бухгалтерского учета;
- технологическую информационную систему;
- социально-правовую информационную систему;
- информационную систему управления.

Две функции управленческой деятельности — учет и анализ — тесно связаны между собой единством целей, технологией получения и обработки информации. В области учета, на наш взгляд, необходимо выделять бухгалтерский учет,

управленческий учет, статистический учет, хозяйственный учет. В управленческом анализе используется информация не всего бухгалтерского учета, статистики и хозяйственного учета, а только часть (не более 20–30 %). Остальная информация, необходимая для принятия эффективного управленческого решения, берется из других информационных систем (см. рис. 1).

В управлении наиболее важными объектами являются затраты, доходы, цены, объем и структура продукции (работ, услуг) субъекта хозяйствования с детализацией полученных показателей по структурным единицам организации. Информации, полученной из бухгалтерского учета, для принятия решений будет явно недостаточно. Для реализации поставленных целей необходимо использовать единую систему управленческого учета и анализа, как глубоко взаимодействующих функций управляющей деятельности. Тесная связь управленческого анализа с управленческим учетом позволяет рассматривать их как близкие по своему содержанию, целям и задачам функции прикладного менеджмента.

В последние годы в экономической литературе достаточно много работ было посвящено управленческому учету. Однако управленческому анализу уделялось не столь много внимания. Экономисты все чаще приходят к выводу, что в условиях рыночной экономики анализ хозяйственной деятельности предприятия распадается на несколько блоков. Так, В.В. Ковалев приходит к выводу, что можно выделить по степени доступности и интересу (мотивации) к результатам анализа три блока:

1-й блок — финансовый анализ в системе финансового менеджмента;

2-й блок — внутрифирменный анализ в общей системе управленческого учета и финансового менеджмента;

3-й блок — технико-экономический анализ в системе управления предприятием.

Выделение управленческого анализа в самостоятельный вид экономического анализа связано с его особой целевой функцией. Эта функция заключается в предоставлении руководству информации, необходимой для планирования, контроля и принятия оптимальных управленческих решений по широкому спектру вопросов финансово-хозяйственной деятельности организации. При этом характерной чертой управленческого анализа является оперативность проведения.

В настоящее время среди экономистов еще не сформировано единого мнения по вопросу объективности существования управленческого анализа. Практически единственной точкой соприкосновения различных мнений по поводу объективности существования такого нового вида микроэкономического анализа является выделение признака потребителя информации и признака информационного обеспечения аналитической работы. Поэтому, с одной стороны, управленческий анализ можно рассматривать как определенный этап процесса принятия решений (предваряющий проведение процедур и алгоритмов, присущих финансовому анализу), с другой стороны, разделение экономического анализа (на финансовый и управленческий) носит во многом условный характер.

Разделение экономического анализа обусловлено некоторыми различиями, которые свойственны объектам исследования (например, бухгалтерская прибыль и различные виды экономической прибыли, кредиторская и дебиторская задолженность и т.п.), а также кругом пользователей аналитической информации. Автор считает, что потребность в оперативной экономической и финансовой

информации во многом определяет выделение управленческого анализа из общей системы комплексного экономического анализа. Управленческий анализ ориентируется, в первую очередь, на запросы конкретных субъектов (в основном это руководители различных структурных подразделений), а также обуславливается спецификой объектов исследования.

Таким образом, отличительным признаком управленческого анализа является то, что он носит ситуационный характер. Нельзя однозначно определить перечень вопросов, входящих в область практического его применения. Управленческий анализ приспособляется к условиям неопределенности, призван динамично реагировать и отвечать на запросы внутренних пользователей. Это обстоятельство предопределяет высокую степень гибкости необходимого информационного обеспечения и счетных процедур для удовлетворения текущих потребностей линейных и функциональных руководителей по выработке оптимальных управленческих решений, т.е. информационное обеспечение управленческого анализа не ограничивается рамками традиционного бухгалтерского учета и отчетности, а включает в себя необходимую техническую и технологическую информацию, информацию об организации производства, а также иные социальные, правовые, психологические данные об управляемом объекте.

Необходимо помнить, что управленческий анализ следует рассматривать как один из видов анализа хозяйственной деятельности, который применяется на уровне отдельных субъектов хозяйствования. В качестве предмета управленческого анализа следует рассматривать причинно-следственные связи технико-технологического, организационного, финансово-экономического свойства, которые обуславливают изменение показателей производственных затрат и финансовых результатов на уровне технологических перестроек предприятий, структурных подразделений субъекта хозяйствования. Основными объектами управленческого анализа являются доходы, цены, переменные (прямые) расходы материальных, трудовых и финансовых ресурсов, постоянные (косвенные и накладные) расходы, финансовые результаты, экономическая прибыль. На рис. 2 показана примерная схема сферы действия управленческого анализа на железной дороге.

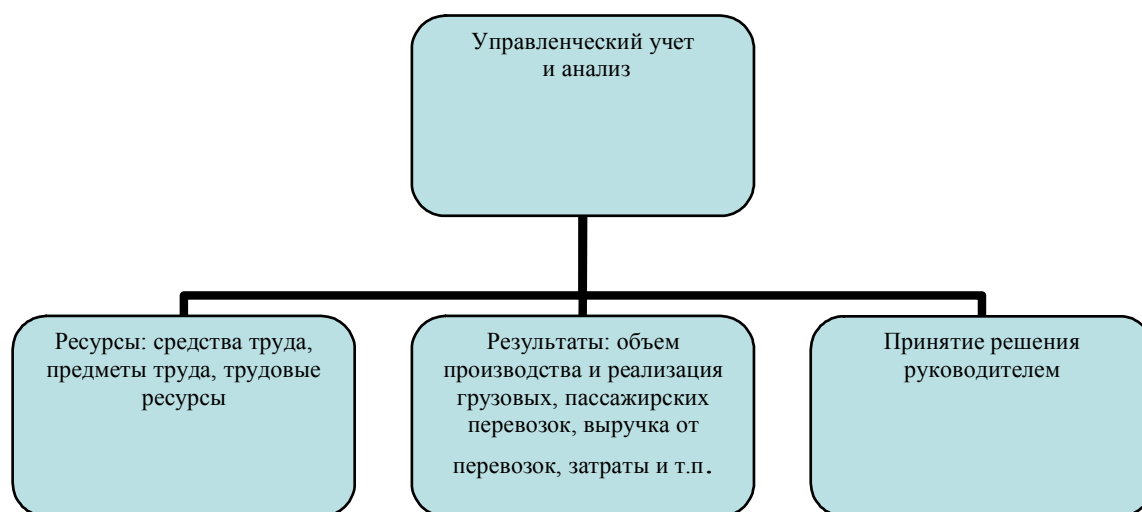


Рис. 2

Системы управленческого учета и анализа на железной дороге должны отвечать следующим целям:

- оценивать положение предприятия на рынке транспортных услуг, рынки производственных товаров и услуг, сельскохозяйственных, строительных услуг и т.д.;
- определять организационно-технические возможности каждого структурного подразделения и укрупненных хозяйственных единиц, входящих в комплекс;
- выявлять конкурентоспособность перевозок, продукции, работ и услуг на внутреннем и внешнем рынках;
- анализировать ресурсные возможности увеличения объемов перевозок, объемов производства и продаж по подсобно-вспомогательной деятельности за счет лучшего использования средств труда, предметов труда, трудовых ресурсов;
- оценивать возможные результаты производства и реализации основной деятельности ОАО «РЖД»;
- принимать решения по достижению оптимальной структуры перевозок, по ассортименту предлагаемых дополнительных видов услуг, повышающих качество перевозок;
- вырабатывать стратегию управления затратами на перевозки по центрам затрат, по центрам ответственности, по операциям перевозочного процесса;
- разрабатывать перспективные годовые, квартальные, месячные, декадные планы — прогнозы эксплуатационных расходов по всем элементам затрат;
- систематизировать отчетные данные по эксплуатационным расходам в разрезе элементов затрат, группировки расходов на зависящие и не зависящие от объемов перевозок и т.д.;
- корректировать прогнозы эксплуатационных расходов по всем элементам затрат по дороге и структурным подразделениям;
- определять политику ценообразования (тарифов);
- анализировать взаимосвязь объема перевозок (продаж), эксплуатационных расходов (расходов по ПВД) и прибыли с целью управления безубыточностью основной деятельности железных дорог.

Управленческий учет и анализ важны не сами по себе, а как неотъемлемая часть эффективной системы управления, т.е. они являются необходимыми элементами управления финансово-хозяйственной деятельностью, так как способствуют выявлению неиспользованных возможностей увеличения объемов производства, снижения себестоимости продукции, обоснованному установлению тарифов (цен), исследованию и объяснению факторов и причин, обуславливающих эти изменения.