

На правах рукописи

Почекаева Ольга Вадимовна

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ
ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ГРУЗОВЫХ ПЕРЕВОЗОК
ОРГАНИЗАЦИЙ ВНУТРЕННЕГО ВОДНОГО ТРАНСПОРТА**

08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание учетной степени
кандидата экономических наук

Орел - 2013

Работа выполнена в Федеральном государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Волжская государственная академия водного транспорта»

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент
Щепетова Валентина Николаевна

Официальные оппоненты:

Макарова Лариса Григорьевна, доктор экономических наук, профессор,
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики» (г. Нижний Новгород), кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», профессор

Константинов Виктор Александрович, кандидат экономических наук, доцент,
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс», кафедра «Бухгалтерский учет и налогообложение», доцент

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «**Государственный университет морского и речного флота имени адмирала С.О. Макарова**» (г. Санкт-Петербург).

Защита состоится 28 декабря 2013 г. в 15 часов на заседании диссертационного совета Д 212.182.04 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 212 (www.gu-unpk.ru).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 340.

Автореферат разослан 27 ноября 2013 года. Объявление о защите и автореферат размещены на официальном сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет - учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: www.gu-unpk.ru и на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки Российской Федерации по адресу: vak2.ed.gov.ru

Ученый секретарь
диссертационного совета

Коростелкина Ирина Алексеевна

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность исследования. Водный транспорт играет заметную роль в экономике страны. Информация о доходах и эксплуатационных расходах организаций внутреннего водного транспорта (далее – ОВВТ) справедливо считается наиболее существенной в управленческом учете, так как многие управленческие решения, направленные на изыскание резервов для снижения расходов и увеличения рентабельности перевозок, принимаются на основе его данных. Поэтому появляется объективная необходимость в совершенствовании учета доходов и расходов грузовых перевозок ОВВТ.

В условиях нестабильного спроса на перевозки внутренним водным транспортом и воздействия на транспортный процесс других факторов неопределенности, существенно увеличиваются риски деятельности. Как следствие, возрастает роль управленческого анализа грузовых перевозок, направленного на выявление превентивных управленческих мер и внутрифирменных резервов повышения эффективности деятельности (рентабельности перевозок) с учетом рисков. Более того, необходим непрерывный анализ, позволяющий принимать решения своевременно, в процессе осуществления перевозок грузов. Должна быть существенно перестроена система информационного обеспечения анализа доходов и расходов, в частности, доработана система управленческого учета доходов и эксплуатационных расходов от грузовых перевозок в ОВВТ. Необходима такая система учетно-аналитического обеспечения управления организаций внутреннего водного транспорта, которая отвечала бы критериям эффективности и качества представления данных. Информация, формируемая в данной системе, должна раскрывать экономические и технологические особенности и возможности производственных процессов, используемые ресурсы, а также финансовые возможности ОВВТ.

Изложенное свидетельствует об актуальности темы исследования и обуславливает цель, задачи, структуру и содержание основных направлений исследования.

Степень научной разработанности проблемы. Вопросы управленческого учета и экономического анализа рассматривались в работах ведущих российских и

зарубежных ученых.

Значительный вклад в развитие системы управленческого учета внесли А.С. Бакаев, П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, И.Е. Мизиковский, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, В.И. Петрова, Л.В. Попова, З.Л. Шнейдман, С.Е. Щепетова и др.

На развитие теории и практики экономического анализа большое влияние оказали В.И. Бариленко, С.А. Бороненкова, Л.Т. Гиляровская, О.В. Ефимова, В.А. Константинов, Н.П. Любушин, М.В. Мельник, Г.В. Савицкая, А.Д. Шеремет и др.

Большое значение имеют также работы зарубежных специалистов: Х. Байера, Э. Вальтера, К. Друри, Ж. Ришара, С. Шмидта, Э. Хелферта и др.

В специальных источниках освещены научные основы управленческого учета, текущего и прогнозного экономического анализа в основном по отношению к экономике с различными производственными отношениями в целом.

Особенностям учета и экономического анализа в ОБВТ посвящены труды М.Е. Гольдмана, В.А. Легостаева, С.И. Шмерлиной, Э.С. Цветкова, Е.А. Лаврентьевой, Н.В. Сиволова, В.Н. Щепетовой и др. Однако, большинство работ посвящены бухгалтерскому учету и экономическому анализу доходов и расходов от грузовых перевозок в условиях плановой экономики и не в полной мере соответствуют современному экономическому развитию ОБВТ. Наряду с этим в специальной литературе последних лет недостаточно места отводится перспективному (прогнозному) анализу доходов и расходов от грузовых перевозок ОБВТ, отсутствуют вопросы взаимосвязи перспективного и ретроспективного анализа доходов и расходов и возможности использования результатов анализа в управлении ОБВТ. Наше исследование показало, что необходимо сочетать ретроспективный и перспективный анализ, основанный на попроцессном варианте регистрации и обобщения обычной деятельности ОБВТ.

Цель диссертационного исследования состоит в разработке теоретико-методических положений и практических рекомендаций по формированию системы управленческого учета и анализа доходов и расходов организаций внутреннего водного транспорта на основе процессного подхода с целью

повышения эффективности грузовых перевозок.

Для достижения поставленной цели в диссертации поставлены и решены следующие **задачи**:

- исследовать особенности формирования доходов и расходов на грузовые перевозки ОБВТ, выделить объекты управленческого учета и анализа доходов и расходов;

- обосновать целесообразность использования процессного подхода к описанию деятельности ОБВТ и исследовать его влияние на организацию управленческого учета доходов и расходов;

- систематизировать состав расходов на перевозки грузов по подпроцессам, обосновать порядок их отражения в управленческом учете ОБВТ и разработать форму внутренней управленческой отчетности по грузовым перевозкам;

- разработать модель анализа доходов и расходов от грузовых перевозок ОБВТ на основании процессного подхода в системе управленческого учета;

- исследовать показатели, существенно влияющие на формирование доходов и расходов от грузовых перевозок ОБВТ и предложить модель факторного анализа эффективности грузовых перевозок;

- разработать алгоритм управленческого анализа будущих доходов и расходов от грузовых перевозок ОБВТ с учетом риска.

Область диссертационного исследования соответствует пп. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 1.8 «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности», 2.8. «Экономический анализ и оценка эффективности предпринимательской деятельности» специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика Паспорта специальностей ВАК (экономические науки).

Объектом диссертационного исследования выступают организации внутреннего водного транспорта, осуществляющие грузовые перевозки, а также процесс организации управленческого учета и анализа доходов и

эксплуатационных расходов.

Предмет исследования составляют теоретические и методические положения, формирующие принципы управленческого учета и анализа доходов и расходов от грузовых перевозок в ОБВТ.

Теоретическую и методологическую базу диссертационного исследования составили работы отечественных и зарубежных ученых по управленческому учету, экономическому анализу хозяйственной деятельности организаций, финансовому менеджменту, а также законодательные и нормативные документы, регулирующие деятельность организаций внутреннего водного транспорта в Российской Федерации.

Методологическую основу исследования составили системный, комплексный, процессный подходы к изучению рассматриваемых проблем в отечественной и зарубежной практике, анализ и синтез, наблюдение, абсолютные и относительные величины, группировка, методы сравнительного и факторного анализа, методология АВС-АВВ-АВМ.

Информационную базу диссертационного исследования составили законодательные и нормативные документы, регулирующие деятельность организаций водного транспорта в Российской Федерации, статистические данные Федеральной службы государственной статистики, территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Нижегородской области, Министерства транспорта РФ, материалы научно-исследовательских конференций, информация о деятельности организаций водного транспорта – данные оперативного учета и бухгалтерской отчетности.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке и научном обосновании теоретико-методических положений управленческого учета и анализа доходов и расходов от грузовых перевозок, позволяющих изыскать пути повышения эффективности организаций внутреннего водного транспорта.

Элементы новизны содержат следующие основные результаты исследования, выносимые на защиту:

- сформированы и обобщены объекты учета и анализа доходов и расходов по

грузовым перевозкам ОБВТ, что позволяет получить информацию по местам их возникновения, полезную для принятия управленческих решений (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12 ВАК);

- обоснована целесообразность использования процессного подхода к описанию деятельности ОБВТ и предложена логическая схема процессно-ориентированного управленческого учета, позволяющего осуществлять контроль доходов и расходов на каждом этапе процесса перевозки грузов, выявлять отклонения фактических расходов от сметных, устанавливать причины их возникновения (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12 ВАК);

- систематизирован состав расходов на перевозки грузов по подпроцессам и предложен порядок их отражения в управленческом учете ОБВТ, что способствует анализу расходов и поиску резервов их снижения; разработана форма внутренней управленческой отчетности по грузовым перевозкам, позволяющая проанализировать и впоследствии корректировать доходы и расходы в процессе осуществления перевозки (пп. 1.7, 1.8 паспорта специальности 08.00.12 ВАК);

- разработана модель анализа доходов и расходов от грузовых перевозок ОБВТ на основании процессного подхода в системе управленческого учета, позволяющая проводить во взаимосвязи ретроспективный и перспективный анализ во взаимосвязи (п. 2.8 паспорта специальности 08.00.12 ВАК);

- исследованы факторы, существенно влияющие на формирование доходов и расходов от грузовых перевозок ОБВТ, и предложена модель факторного анализа рентабельности грузовых перевозок, позволяющая оценить влияние ключевых показателей на эффективность грузовых перевозок ОБВТ (п. 2.8 паспорта специальности 08.00.12 ВАК);

- разработан алгоритм управленческого анализа будущих доходов и расходов от грузовых перевозок ОБВТ, позволяющий обосновать доходные ставки, объем перевозимых грузов и минимизировать риск недополучения прибыли (п. 2.8 паспорта специальности 08.00.12 ВАК).

Теоретическая значимость исследования заключается в развитии научных подходов к формированию системы управленческого учета и анализа доходов и

расходов от грузовых перевозок организаций внутреннего водного транспорта.

Практическая значимость состоит в возможности применения сформулированных в диссертационном исследовании идей, рекомендаций и алгоритмов для совершенствования управленческого учета и анализа доходов и расходов от перевозок грузов с целью разработки путей повышения эффективности грузовых перевозок организаций внутреннего водного транспорта.

Апробация и внедрение результатов работы. Основные положения диссертации и результаты исследования докладывались на международных, отраслевых и внутривузовских научно-практических конференциях, в частности, на ежегодном промышленном форуме «Великие реки» (2006-2013 гг.), международных научно-практических конференциях, научно-практических конференциях профессорско-преподавательского состава. Отдельные положения диссертационного исследования нашли применение в учебном процессе ФБОУ ВПО «Волжская государственная академия водного транспорта» при преподавании дисциплин «Бухгалтерский (управленческий) учет», «Экономический анализ», «Особенности учета на транспортных предприятиях».

Разработанная форма внутренней управленческой отчетности, отражающая формирование расходов по подпроцессам перевозки грузов и показатели оценки эффективности грузовых перевозок внедрена в практическую деятельность ОАО «Нижегородский порт» (г. Н. Новгород). Предложенный автором алгоритм определения будущих доходов и расходов по грузовым перевозкам для обеспечения заданной рентабельности в условиях неопределенности нашел практическое применение в ОАО «Судоходная компания «Волжское пароходство» (г. Н. Новгород). Модель анализа доходов и расходов по грузовым перевозкам на основании процессного подхода и данных управленческого учета применяется в ООО «В.Ф.Танкер» (г. Н. Новгород).

Публикации результатов исследования. По исследованиям опубликовано 12 работ общим объемом 5,2 п.л., в том числе, 4 работы в изданиях, рекомендованных ВАК.

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 138 наименований, 18 приложений, изложена на 140 страницах основного текста и содержит 18 таблиц, 12 рисунков.

Во введении обоснована актуальность выбранной темы, определена степень научной разработанности проблемы, определены цель и задачи исследования, показана научная новизна и практическая значимость полученных результатов.

В первой главе «Теоретические основы формирования доходов и расходов от перевозок грузов ОВВТ» проанализировано современное состояние ОВВТ; определены отраслевые особенности, оказывающие влияние на формирование доходов и расходов от грузовых перевозок, организацию управленческого учета и анализа доходов и расходов от грузовых перевозок; рассмотрены основные теории и концепции, раскрывающие сущность, виды и существующие подходы к управленческому учету и анализу доходов и расходов на грузовые перевозки ОВВТ.

Во второй главе «Управленческий учет и анализ доходов и расходов на основе процессного подхода» проанализирована информационная основа учетно-аналитической деятельности ОВВТ по грузовым перевозкам, разработана форма внутренней управленческой отчетности; предложена модель доходов и расходов от грузовых перевозок ОВВТ, позволяющая проводить в непрерывной связи ретроспективный и перспективный анализ доходов и расходов от грузовых перевозок ОВВТ в разрезе подпроцессов перевозки на основе процессного подхода.

В третьей главе «Анализ эффективности грузовых перевозок ОВВТ» проведен факторный анализ рентабельности грузовых перевозок, проанализировано влияние качества доходов и расходов на эффективность грузовых перевозок; проведен управленческий анализ будущих доходов и расходов, позволяющий получить максимальную прибыль от грузовых перевозок при заданной рентабельности в условиях неопределенности.

В заключении сформулированы выводы и обобщены научно-практические результаты диссертационного исследования.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1 Сформированы и обобщены объекты учета и анализа доходов и расходов по грузовым перевозкам ОБВТ, что позволяет получить информацию по местам их возникновения, полезную для принятия управленческих решений

Существующий порядок ведения учета в ОБВТ дает возможность получения информации по элементам затрат, прямым и косвенным расходам в разрезе статей калькуляции, местам возникновения затрат (транспортным судам) и носителям затрат (видам флота), что вполне достаточно для расчета затрат на рубль доходов, исчисления полной себестоимости оказанных услуг для целей формирования бухгалтерской отчетности. Однако такая система учета не обеспечивает потребностей управления, вследствие чего не уделяется должного внимания вопросам анализа расходов и поиску резервов их снижения. Для создания учетной информации, полезной для принятия управленческих решений, традиционных группировок доходов и расходов недостаточно. Автором предложена группировка по объектам учета и анализа доходов и расходов – объектам, по которым учитываются и анализируются доходы и расходы в процессе осуществляемой деятельности.

Классификация объектов учета и анализа доходов и расходов от грузовых перевозок ОБВТ представлена на рисунке 1.

На выбор и формирование номенклатуры объектов учета и анализа, по нашему мнению, существенное влияние оказывают отраслевые и индивидуальные особенности организаций. Объекты учета и анализа доходов и расходов ОБВТ – это виды деятельности или виды работ/услуг (места возникновения доходов и расходов или центры ответственности), для которых определены связанные с их выполнением/оказанием доходы и расходы и по которым имеется объективная необходимость формирования доходов и расходов согласно принципу подотчетности в бухгалтерском учете. Так, перевозка грузов является одним из основных объектов учета и анализа ОБВТ.



Рисунок 1 - Классификация объектов учета и анализа доходов и расходов от грузовых перевозок ОВВТ

В последующей (подотчетной первой) группировке объектов учета и анализа необходимо выделить виды флота, конкретное транспортное судно как основное место возникновения доходов и расходов на перевозку грузов, и, на последнем уровне классификации, конкретную перевозку груза и этапы перевозки.

2 Обоснована целесообразность использования процессного подхода к описанию деятельности ОВВТ и предложена логическая схема процессно-ориентированного управленческого учета, позволяющего осуществлять контроль доходов и расходов на каждом этапе процесса перевозки грузов, выявлять отклонения фактических расходов от сметных, устанавливать причины их возникновения

Традиционная система учета доходов и расходов ОВВТ не обеспечивает потребностей управления, а умелое управление доходами и эксплуатационными расходами в организации на основе качественной обработки управленческой информации о расходах способствует росту эффективности деятельности ОВВТ и повышению ее конкурентоспособности. В этой связи в работе используется

методика калькулирования себестоимости, бюджетирования и управления на основе видов деятельности (Activity based costing-activity based budgeting-activity based management или методика ABC-ABB-ABM).

Деятельность ОБВТ представлена как совокупность бизнес-процессов, выделены подпроцессы процесса перевозки грузов. Представляется актуальным формирование информации о доходах и расходах ОБВТ в разрезе процессов и подпроцессов, так как это позволяет выявить стабильность тех или иных доходов и расходов, что, в свою очередь, позволяет спрогнозировать уровень показателей на будущее. Процессный подход позволяет осуществлять контроль расходов на каждом этапе процесса перевозки грузов, выявлять отклонения фактических расходов от сметных. В результате устанавливается четкая взаимосвязь между действиями, осуществляемыми по оказанию услуг по перевозке грузов и величиной расходов, которые возникают в результате их реализации.

Предлагается информацию формировать с учетом специфики деятельности ОБВТ. Периодичность ее составления должна соответствовать потребностям управления для обоснования решений, основной акцент будет сделан на учете отклонений от запланированного уровня и выявлении причин их возникновения. Информация об отклонениях становится известна не в конце отчетного периода, а в момент принятия решений, что позволит корректировать величину доходов или расходов организации.

В организациях внутреннего водного транспорта предложено выделить следующие основные бизнес-процессы: перевозка грузов, перевозка пассажиров, погрузо-разгрузочные работы, добыча нерудно-строительных материалов. Общая схема процесса «Перевозка грузов» представлена на рисунке 2.

К вспомогательным отнесены бизнес-процессы, связанные с содержанием служебно-вспомогательного флота, грузовых участков, объектов берегового хозяйства (причалы, причальные стенки), ремонтно-отстойных пунктов, ремонтных мастерских, складского хозяйства, охраны, котельной.



Рисунок 2 - Схема процесса «Перевозка грузов»

К управленческим отнесены бизнес-процессы, связанные с содержанием администрации организации (дирекции, пресс-центра, аналитической группы, управления безопасностью, контрольно-ревизионного управления, бухгалтерии, выплатных пунктов, управления перевозок, отдела охраны труда и др.), технического управления, управления материально-техническим снабжением, управления связи и радионавигации.

3 Систематизирован состав расходов на перевозки грузов по подпроцессам и предложен порядок их отражения в управленческом учете ОБВТ, что способствует анализу расходов и поиску резервов их снижения; разработана форма внутренней управленческой отчетности по грузовым перевозкам, позволяющая проанализировать и впоследствии корректировать доходы и расходы в процессе осуществления перевозки

Для целей управления процесс перевозки грузов предлагается разделить на следующие подпроцессы и соответствующие им расходы:

1. Поиск и заключение договора на перевозку груза. Расходы: заработная плата, страховые взносы, услуги связи, амортизация офисного оборудования и инвентаря, коммунальные платежи, прочие расходы.

2. Переход судна к порту погрузки (если необходимо). Расходы: заработная плата, страховые взносы, рацион бесплатного питания, амортизация судна и инвентаря, топливо, материалы, ремонт судна, прочие расходы (дисбуртсменты – обязательные платы в порту, расходы по погрузке-выгрузке, бункеровка, снабжение водой, продовольствием, запчастями, лоцманская проводка, швартовщики и др.; навигационные сборы, страхование имущества и работников, услуги судовой связи, командировочные расходы).

3. Подготовка судна к погрузке (зачистка, замывка). Расходы: заработная плата, страховые взносы, материалы, амортизация инвентаря.

4. Погрузка груза. Расходы: заработная плата, страховые взносы, материалы (топливо, масло).

5. Крепление палубного груза. Расходы: заработная плата, страховые взносы, материалы.

6. Перевозка груза. Аналогично перечисленным в пункте 2.

7. Выгрузка груза. Аналогично пункту 4.

При необходимости можно выделить более укрупненные подпроцессы: ход судна порожнем, погрузка, ход судна с грузом, выгрузка.

Для управления доходами и эксплуатационными расходами от грузовых перевозок предлагается вести управленческий учет по объектам их учета – по каждому судну, по каждому рейсу и этапам рейса. Эксплуатационные расходы по каждому рейсу следует классифицировать для целей принятия управленческих решений на постоянные и переменные (по отношению к изменению объема перевозок), для целей контроля и регулирования – на регулируемые и нерегулируемые с точки зрения капитана судна (судно выступает как место возникновения расходов и выступает объектом учета) и менеджера управления перевозок судоходной компании (управление выступает как центр ответственности).

По указанным выше объектам учета фактические расходы предлагается формировать по детализированным статьям сметы на эксплуатационную деятельность с обособленным учетом отклонений от сметных затрат. По судам расходы необходимо учитывать в оценке по текущим нормам прямых затрат, их

изменениям и отклонениям. К основному затратному счету 20 «Основное производство», на котором судоходные компании учитывают расходы по аналитическим счетам «Судно», «Статья затрат» предлагается открыть аналитические счета «Рейс», «Подпроцесс», «Нормативные затраты», «Отклонения от норм». Информация о нормативных расходах должна быть разработана и внесена в автоматизированную систему обработки информации заранее. Тогда отклонения, обусловленные различными факторами, будут накапливаться на соответствующих (отдельных) аналитических счетах. Совокупное отклонение возможно определить простым суммированием (оборот по аналитическому счету). В этом случае исключается не добавляющая ценность потребителю рутинная операция, связанная с расчетом отклонений и обеспечивается своевременность выявления отклонений.

Сбор данных о фактических эксплуатационных расходах после осуществления каждого подпроцесса и сравнения их с нормативной (или плановой) величиной позволяет оперативно контролировать формирование себестоимости в процессе осуществления перевозки, а не после завершения процесса.

Так как фактические расходы формируются в конце месяца, а подпроцессы перевозки груза могут быть закончены в любой день месяца, возникает необходимость в разработке документа внутренней отчетности, в котором отражаются расходы судна на каждом этапе процесса перевозки и алгоритме расчета расходов. В настоящее время составляется рейсовый отчет, в котором отражаются расходы судна. Фактические расходы сравниваются с плановыми, выявляются отклонения, устанавливаются причины этих отклонений, появляется возможность избежать перерасхода в следующем рейсе. Однако в данной ситуации невозможно своевременно повлиять на формирование расходов. Если в планово-экономический отдел своевременно будет предоставлена информация о расходах (и доходах) по каждому подпроцессу перевозки, появляется возможность скорректировать расходы непосредственно в процессе осуществления перевозки.

Автором разработана форма внутренней управленческой отчетности «Отчет об эксплуатационных расходах судна», в которой представляется информация о

регулируемых и нерегулируемых расходах по статьям, а также разработан алгоритм расчета расходов по подпроцессам перевозки грузов. В рамках реализации процессного подхода информация о расходах формируется по каждому судну, по каждому рейсу и подпроцессу перевозки груза.

На основе предложенной формы внутренней отчетности собирается информация о прямых фактических расходах по подпроцессам перевозки грузов, нормативные расходы рассчитываются по каждому подпроцессу, который выполняется в определенный период времени. Косвенные расходы распределяются между подпроцессами пропорционально времени подпроцесса. Деление расходов на регулируемые и нерегулируемые с точки зрения «хозяина процесса» - капитана позволяет сделать вывод об эффективности работы. Расходы подпроцессов детализируются по отношению к изменению объемов перевозки на постоянные и переменные, что позволяет осуществлять эффективное планирование расходов. В разрезе подпроцессов предлагается проводить управленческий анализ расходов, формируя гибкие сметы.

Каждому этапу процесса перевозки соответствуют свои доходы и расходы, которые будут являться ключевыми показателями процесса перевозки. Система процессного управления позволяет получить и использовать систему показателей оценки эффективности управления на каждом этапе процесса перевозки. Система показателей структурируется по четырем направлениям:

- результаты деятельности отдельных процессов и организации в целом (достижение запланированных результатов – по объему перевезенных грузов, качеству перевозок, видам грузов и срокам);

- эффективность отдельных процессов и деятельности организации в целом (отношение полученных результатов к затратам времени, финансовым и другим ресурсам, выручка (доходы), затраты на 1 тонну, прибыль/убыток, рентабельность продаж, рентабельность перевозок);

- продукты, производимые процессами организации (доходы, расходы, соотношение доходов и расходов от перевозки определенного вида груза);

- удовлетворенность клиентов результатами работы (количество жалоб или претензий со стороны всех участников договора перевозки).

4 Разработана модель анализа доходов и расходов от грузовых перевозок ОБВТ на основании процессного подхода в системе управленческого учета, позволяющая проводить во взаимосвязи ретроспективный и перспективный анализ во взаимосвязи

Автором обоснована необходимость системно-целевого подхода к исследованию управленческого учета и анализа доходов и расходов. Последовательность проведения анализа доходов и расходов ОБВТ от грузовых перевозок для целей управления представлена на рисунке 3.

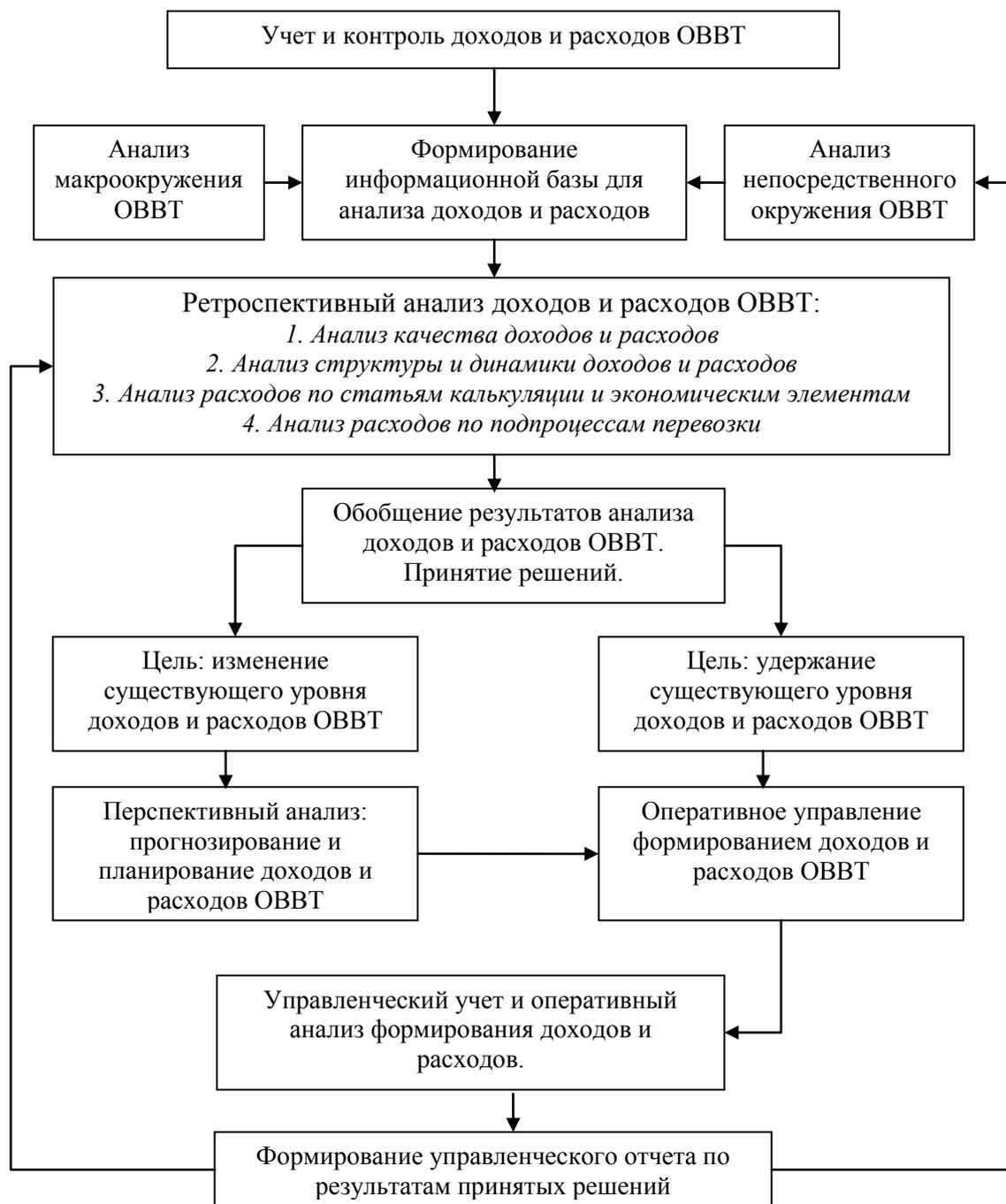


Рисунок 3 - Последовательность проведения анализа доходов и расходов ОБВТ для целей управления

Предложенная модель позволяет проводить анализ доходов и расходов от грузовых перевозок непрерывно, охватывает процессы и их взаимосвязи, учитывает риски деятельности, что дает возможность обосновать и принять решения. Системно-целевой анализ доходов и расходов на грузовые перевозки ОБВТ для целей управления представлен как взаимосвязь ретроспективного и перспективного анализа, что позволяет:

- анализировать прошлые результаты деятельности ОБВТ (ретроспективный анализ);
- принимать решения, направленные на поддержание или изменение величины доходов и расходов;
- моделировать ситуацию с заданными параметрами доходов и расходов (перспективный анализ);
- оперативно управлять формированием доходов и расходов;
- оценить качество доходов и расходов;
- сформировать отчет для проведения ретроспективного анализа доходов и расходов (после внесения изменений).

Одним из этапов ретроспективного анализа доходов и расходов от грузовых перевозок является оценка их качества. Качество доходов и расходов ОБВТ в целом и от грузовых перевозок в частности – это обобщенная характеристика факторов, влияющих на формирование показателей доходов и расходов.

Перевозки грузов являются основным видом деятельности судоходной компании, поэтому стабильность получения доходов (расходов) от перевозок влияет на качество доходов и расходов. Для оценки качества доходов и расходов предложены следующие обобщающие показатели: затраты на рубль доходов, темпы изменения доходов, темпы изменения расходов, темпы изменения объема перевозок (или грузооборота), рентабельность продаж, рентабельность перевозок.

Анализ названных показателей позволяет оценить существующий уровень доходов и расходов, выявить положительные и негативные тенденции, предоставить информацию управленческому персоналу для принятия решений и разработки мероприятий. Эффективным с точки зрения выявления «узких» мест и принятия решений, способствующих увеличению доходов и сокращению

расходов, на наш взгляд, является анализ доходов и расходов от грузовых перевозок в разрезе подпроцессов перевозки.

5 Исследованы факторы, существенно влияющие на формирование доходов и расходов от грузовых перевозок ОВВТ, и предложена модель факторного анализа рентабельности грузовых перевозок, позволяющая оценить влияние ключевых показателей на эффективность грузовых перевозок ОВВТ

Рентабельность перевозок является обобщенным показателем, учитывающим соотношение доходов и расходов от грузовых перевозок ОВВТ. Рентабельность грузовых перевозок зависит от большого количества экономических и технологических факторов. Одним из определяющих показателей является соотношение расходов и доходов от грузовых перевозок: чем меньше расходы на рубль доходов, тем выше рентабельность перевозок.

На величину доходов от грузовых перевозок влияют два основных фактора – доходная ставка и грузооборот (на доходы от каждого рейса – объем перевезенного груза и тарифная ставка). На величину расходов влияют такие факторы, как период навигации и время рейса, а также объем перевозимого груза и количество судов. Это, в свою очередь, влияет на величину материальных затрат, оплаты труда, амортизации и прочих эксплуатационных расходов. Взаимосвязь технологических и экономических факторов отражена в формуле (1).

$$R_{\text{перевозок}} = \frac{1}{(Me + Ze + Ae + k) * \frac{G}{t_{\text{отпр}} * Q_3} * (t_{\text{гр}} + t_{\text{пор}} + t_{\text{хгр}} + t_{\text{выгр}}) * (1 + k_{\text{рез}})} - 1 \quad (1)$$

где:

Э – эксплуатационные расходы, руб.

Д – эксплуатационные доходы, руб.

П - прибыль от перевозки грузов, руб.

\bar{C} - средняя себестоимость содержания судна за навигацию, руб.

Ф – потребность во флоте, ед.

МЗ – материальные затраты по одному судну за навигацию, руб.

ОТ – затраты на оплату труда с отчислениями по одному судну за навигацию, руб.

А – амортизация по одному судну за навигацию, руб.

Проч – прочие затраты по одному судну за навигацию, руб.

Me – материалоемкость

Зе – зарплатоемкость

Ае – амортизациоёмкость

$\kappa = \frac{\text{Проч}}{Д}$ - коэффициент, показывающий удельный вес прочих расходов в доходах

от перевозки груза судном за навигацию

r – частота отправления судов на линии, отправлений/сут.

t_{кр} – время кругового рейса, сут.

κ_{рез} – коэффициент резерва флота

t_{отпр} – период отправлений, сут.

G – объем груза к перевозке, т

Q_з – загрузка судна, т

t_{гр} – время погрузки, сут.

t_{пор} – время хода порожнем, сут.

t_{хгр} – время хода с грузом, сут.

t_{выгр} – время выгрузки, сут.

Анализ показал, что увеличение времени кругового рейса (из-за увеличения погрузки-выгрузки, задержки в пути по каким-либо причинам) привело к увеличению всех видов расходов (особенно расходов на топливо) и, следовательно, на снижение рентабельности перевозок. Увеличение объемов перевозимого груза влияет на увеличение потребности во флоте и, следовательно, ведет к увеличению амортизации (при приобретении новых судов) или затрат на ремонт. Увеличение загрузки судна ведет к увеличению рентабельности перевозок, однако загрузка судна больше, чем регистровая грузоподъемность с учетом допустимой осадки невозможна. Увеличение абсолютной величины эксплуатационных расходов ведет к увеличению материалоемкости, зарплатоемкости, амортизациоёмкости, что, в свою очередь влияет на снижение рентабельности перевозок. Проведенный анализ позволил выявить экономические и технологические факторы, влияющие на изменение рентабельности перевозок и установить причины их возникновения.

6 Разработан алгоритм управленческого анализа будущих доходов и расходов от грузовых перевозок ОБВТ, позволяющий обосновать доходные ставки, объем перевозимых грузов и минимизировать риск недополучения прибыли

По результатам ретроспективного анализа доходов и расходов принимаются управленческие решения, направленные на увеличение прибыли и уровня рентабельности ОБВТ. Каждое принятое решение влечет за собой изменение уровня доходов и расходов, а, следовательно, и величины прибыли. Неопределенность выступает источником риска предпринимательской деятельности, поэтому его следует минимизировать. Для моделирования ситуации с заданными параметрами доходов и расходов и оперативного управления их формированием предложен алгоритм обоснования доходов и расходов в условиях неопределенности, который состоит из двух последовательных этапов:

1 этап: определяем доходные ставки на перевозку грузов и объем перевозки грузов таким образом, чтобы прибыль от перевозки грузов была максимальной, при этом доходная ставка превышает себестоимость перевозки одной тонны груза.

2 этап: при установленных на этапе 1 доходных ставках и объемах перевозки сводим риск недополучения прибыли до минимума.

Коэффициент риска, который выражен в процентах, определяется по формуле (2).

$$\delta = \frac{\Delta P_{\text{сред}}}{P_{\text{сред}}} * 100\% , \text{ где:} \quad (2)$$

$P_{\text{сред}}$ – средняя прибыль с учетом риска,

$\Delta P_{\text{сред}}$ – показатель риска недополучения прибыли до желаемой величины.

Показатель риска недополучения прибыли до желаемой величины определяется по формуле (3).

$$\Delta P_{\text{сред}} = 0,4 * \sqrt{D_{\text{Псред}}} , \text{ где:} \quad (3)$$

$D_{\text{Псред}}$ – дисперсия прибыли.

Дисперсия прибыли выражена формулой (4).

$$D_{\text{Псред}} = \gamma^2(t) * D_{\text{ФР}} , \text{ где:} \quad (4)$$

$\gamma(t)$ - функция Лапласа.

Средняя прибыль с учетом риска определяется по формуле (5).

$$\Pi_{\text{сред}} = \Phi P * \gamma(t) + \sqrt{D_{\Phi P}} * \beta(t), \text{ где:} \quad (5)$$

$D_{\Phi P}$ – дисперсия финансового результата,

$\beta(t)$ – функция Гаусса.

Предлагаемый алгоритм позволяет определять (планировать, прогнозировать) доходы и расходы на перевозки грузов с учетом риска и может быть использован в практической деятельности ОБВТ, а также для проведения перспективного анализа доходов и расходов, результатом которого является разработка мероприятий, направленных на увеличение доходов, снижение расходов и увеличения рентабельности перевозок.

Таким образом, вышесказанное позволяет не только визуализировать динамику доходов и расходов, но и обратить внимание управленцев ОБВТ на необходимость принятия превентивных мер по формированию доходов и расходов от перевозки грузов и обеспечению рентабельности грузовых перевозок.

3. ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В ходе диссертационного исследования разработаны теоретико-методические положения и практические рекомендации по развитию системы управленческого учета и анализа доходов и расходов организаций внутреннего водного транспорта.

Теоретическая значимость исследования заключается в обосновании применения процессного подхода в системе управленческого учета ОБВТ, своевременного получения информации о доходах и расходах от перевозок грузов для проведения ретро- и перспективного анализа с целью увеличения рентабельности грузовых перевозок.

Практическая значимость диссертационного исследования в том, что разработанные логическая схема процессно-ориентированного управленческого учета, модели и алгоритмы могут быть использованы в целях повышения эффективности грузовых перевозок организаций транспорта.

4. ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в изданиях, рекомендованных ВАК

1. Почекаева О.В. Бухгалтерский учет и отчетность как основа оценки качества доходов и расходов организаций внутреннего водного транспорта / В.Н. Щепетова, О.В. Почекаева // Научные проблемы транспорта Сибири и Дальнего Востока. – 2013. -№2. – с.52-58. - 0,5 п.л. – вклад автора - 0,25 п.л.

2. Почекаева О.В. Обоснование доходов и расходов на перевозки грузов организаций внутреннего водного транспорта для обеспечения плановой рентабельности / Современные проблемы науки и образования.-2013. - № 3. – 0,4 п.л. - URL: <http://www.science-education.ru/109-9301> (дата обращения: 06.06.2013).

3. Почекаева О.В. К вопросу совершенствования информационной базы анализа доходов и расходов организаций внутреннего водного транспорта / Управление экономическими системами. – 2012. - №8 (44). - 0,8 п.л.– URL: http://www.uecs.ru/index.php?option=com_flexicontent&view=items&id=1493:2012-08-02-06-31-56 (дата обращения 06.06.2013).

4. Почекаева, О.В. ABC метод управления затратами / О.В. Почекаева // Экономический анализ.- 2012.-№35.- с.26-35. – 1,3 п.л.

Статьи в других научных и практических изданиях

5. Почекаева О.В. Обоснование доходов и расходов на перевозки грузов организаций внутреннего водного транспорта для обеспечения плановой рентабельности в условиях неопределенности / О.В. Почекаева // Инновационный путь развития транспортной отрасли: сборник статей участников Девярых Прохоровских чтений [Н. Новгород, 28 ноября 2012 г.]. - Н. Новгород, ООО «Типография «Автор», 2013. – с. 51-58. - 0,3 п.л.

6. Почекаева О.В. Особенности управленческого учета и анализа на предприятиях внутреннего водного транспорта / О.В. Почекаева, В.Н. Щепетова // Труды 14-го международного научно-промышленного форума «Великие реки». Материалы научно-методической конференции ППС, аспирантов, специалистов и студентов «Проблемы использования и инновационного развития внутренних водных путей в бассейнах великих рек». Том 2. – Н.Новгород: Изд-во ФБОУ ВПО

«ВГАВТ», 2012. – с.173-175.– вклад автора - 0,1 п.л.

7. Почекаева О.В. О себестоимости перевозок организаций внутреннего водного транспорта: ее анализ / О.В. Почекаева, Ю.В. Ключева // Международное научное издание «Современные фундаментальные и прикладные исследования» - Материалы международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы современности». – Кисловодск: Изд-во УЦ «Магистр», 2012 г. – с.72-81. – вклад автора – 0,4 п.л.

8. Почекаева О.В. Информационная база экономического анализа доходов и расходов организаций водного транспорта/ О.В. Почекаева // Материалы XV Международной научно-практической конференции / Под общ. ред. С.С. Чернова. – Новосибирск: Издательство НГТУ, 2012.- с.277-281. – 0,3 п.л.

9. Почекаева О.В. Особенности применения метода АВС на предприятиях внутреннего водного транспорта / О.В. Почекаева // Приволжский научный вестник, 2012, №7 (11).- с. 41-45. – 0,65 п.л.

10. Почекаева О.В. Тенденции развития управленческого учета и анализа / О.В. Почекаева // Труды 14-го международного научно-промышленного форума «Великие реки». Материалы научно-методической конференции ППС, аспирантов, специалистов и студентов «Проблемы использования и инновационного развития внутренних водных путей в бассейнах великих рек». Том 2. – Н.Новгород: Изд-во ФБОУ ВПО «ВГАВТ», 2012. – с.175-178.– 0,2 п.л.

11. Почекаева О.В. Накладные расходы и их распределение / О.В. Почекаева // IX международная научно-практическая конференция.- Пенза: Приволжский Дом знаний, 2010. – с. 76-78. – 0,2 п.л.

12. Почекаева О.В. Особенности распределения накладных расходов на предприятиях речного транспорта / О.В. Почекаева // Международный научно-промышленный форум «Великие реки - 2006» Генеральные доклады. Тезисы докладов.- с.294-295. - Н.Новгород: Нижегород. гос. архит.-строит. ун-т, 2006. – с.294-295. – 0,3 п.л.