Перспективы применения функционально-стоимостного анализа для управления косвенными затратами железнодорожного холдинга

Аннотация

В целях повышения эффективности деятельности любой современной организации (независимо от масштабов деятельности или организационно-правовой формы) менеджменту следует уделять особое внимание инструментам управления затратами. При решении этой задачи нельзя забывать о существующих аналитических механизмах, таких как функционально-стоимостной анализ. Применение данного подхода при построении системы управленческого учета позволяет, в том числе, оценить соотношение значимости выполняемых вспомогательно-административными и административно-управленческими подразделениями функций и затраты на их реализацию. В статье рассмотрен опыт применения функционально-стоимостного анализа деятельности региональных центров корпоративного управления железнодорожного холдинга, даны рекомендации по применению результатов проведенного функционального анализа при совершенствовании системы управленческого учета и организационной структуры холдинга.

Ключевые слова: функционально-стоимостной анализ, управление затратами, калькулирование себестоимости, расходы железнодорожных организаций

Орлов Дмитрий Викторович
аспирант кафедры управленческого учета, Финансовый университет при Правительстве РФ
oreldv87@gmail.com

Одним из непременных условий эффективности деятельности современной организации является качественная система управления затратами такой организации.

Особую важность решение данного вопроса приобретает в случае крупных диверсифицированных вертикально интегрированных корпоративных структур, поскольку большое количество сегментов бизнеса, в которых представлены интересы таких компаний, требует применения спе-

...важно создать механизмы формирования себестоимости вспомогательных и управленческих бизнес-процессов с отнесением полученных результатов на полную себестоимость основных процессов

циализированных подходов к калькулированию и управлению себестоимостью бизнес-процессов корпоративной струтуры, реализуемых в рамках таких сегментов. Подобные бизнес процессы могут быть классифицированы как основные для рассматриваемых компаний.

Необходимость построения системы управления затратами

Наряду с необходимостью построения системы управления затратами, связанными с основными бизнес-процессами, важно создать прозрачные и экономически обоснованные механизмы формирования себестоимости вспомогательных и управленческих бизнес-процессов и отнесение полученных результатов на полную себестоимость основных процессов [3, 4].

Если вопрос формирования себестоимости вспомогательных и управленческих бизнес-процессов возможно решить на уровне постановки системы первичного управленческого учета, то при разработке перераспределительных механизмов необходимы более сложные аналитические инструменты [2]. Одним из таких инструментов выступает функционально-стоимостной анализ.

Данный вид анализа основывается на следующем утверждении: каждый продукт или объект производится и существует для удовлетворения определенных потребностей (выполнения своих функций). Известно, что для создания этих функций в продукте или товаре нужно затрачивать определенное количество трудовых материальных и иных ресурсов.

При подробном рассмотрении любого объекта можно обнаружить, что он выполняет множество функций, создание которых повлекло определенный уровень затрат со стороны производителя.

Каждая из функций потребовала отдельных затрат на добавление ее к исходному объекту. Таким образом, если оценить значимость такой функции, сопоставить оценку с уровнем затрат, необходимых для реализации такой функции у объекта, и сравнить полученное соотношение с результатами анализа по другим функциям объекта, можно увидеть, что те функции объекта, по которым значимость ниже, чем стоимость создания, могут быть

функциональный управленческий

оптимизированы. В результате объект анализа не утратит потребительской ценности и конкурентоспособности, а себестоимость его производства снизится.

Сегодня предметом функционально-стоимостного анализа могут становиться не только отдельные продукты, но и рабочие места, подразделения, бизнес-процессы и т.д.

В качестве примера возможного применения элементов ФСА для решения упомянутой задачи обратимся к проблемам управления затратами холдинга РЖД – одной из крупнейших корпоративных структур в Российской Федерации, осуществляющей деятельность во множестве сегментов бизнеса (от железнодорожных перевозок до предоставления в аренду недвижимого имущества).

Проблемы управления затратами холдинга РЖД

В организационной структуре холдинга РЖД важное место занимают Железные дороги – территориальные филиалы ОАО «Российские железные дороги», выполняющие функцию корпоративного управления подразделениями головной компании и дочерних и зависимых обществ на региональном уровне.

Деятельность таких территориальных филиалов носит, главным образом, административно-управленческий характер. По этой причине для целей управленческого учета и формирования управленческой отчетности железные дороги имеют признак вспомогательно-административного подразделения дорожного уровня. Наличие такого признака свидетельствует о том, что затраты данного подразделения в большинстве своем являются косвенными и подлежат отнесению на себестоимость всех видов деятельности компании, осуществляемых на полигоне железной дороги.

На сегодняшний день, согласно действующему Порядку ведения раздельного учета доходов, расходов и финансовых результатов по видам деятельности, тарифным составляющим и укрупненным видам работ ОАО «РЖД», утвержденному приказом Минтранса России от 31 декабря 2010 года № 311, распределение косвенных затрат таких подразделений осуществляется по трем основным прави-

предметом функционально-стоимостного анализа могут становиться не только отдельные продукты, но и рабочие места, подразделения, бизнес-процессы и т.д.

для целей управленческого учета и формирования управленческой отчетности железные дороги имеют признак вспомогательно-административного подразделения дорожного уровня

лам: пропорционально затратам на оплату труда, собранным на прямых производственных статьях подразделений ОАО «РЖД», осуществляющих свою деятельность на полигоне железной дороги, пропорционально прямым материальным затратам подразделений ОАО «РЖД» на уровне полигона железной дороги и пропорционально совокупным прямым затратам без учета амортизации.

Применение такого подхода к распределению затрат ВАП дорожного подчинения на себестоимость видов деятельности ОАО «РЖД», осуществляемых на территории железной дороги, неизбежно влечет искажение информации, поскольку наиболее затратоемкие виды деятельности (например, предоставление в аренду пассажирским компаниям-перевозчикам подвижного состава и локомотивных бригад) притягивают на себя большую часть совокупных косвенных расходов, в то время как далеко не весь штат ВАП дорожного подчинения занят корпоративным управлением именно по таким видам деятельности компании.

Для устранения этого недостатка необходимо, в первую очередь, обратить особое внимание на организацию применения метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг activity-based costing [1] в соответствие с исходными методологическими принципами и установками.

Необходимо отказаться от упрощенного понимания распределения косвенных затрат, собранных на соответствующих счетах управленческого учета и статьях затрат, пропорционально сумме прямых производственных расходов на уровне линейных подразделений.

Взамен существующих правил распределения косвенных расходов следует использовать перечень носителей (драйверов) затрат, характеризующих количественное выражение вспомогательных и управленческих операций соответствующих бизнес-процессов Компании, стоимостная оценка которых уже аккумулирована на соответствующих статьях затрат.

Для общепроизводственных затрат, необходимых для осуществления стоимостной оценки вспомогательных бизнес-процессов, данная процедура в рамках ОАО «РЖД» практически не несет допол-

функционально-стоимостной управления

нительных трудозатрат со стороны работников финансово-экономических служб, поскольку существующая система учета и отчетности позволяет заинтересованным пользователям получить всю необходимую информацию.

Процедура функционально-стоимостного анализа (ФСА)

Для общехозяйственных затрат, характеризующих стоимостную оценку управляющих бизнес-процессов, необходимо дополнительно провести процедуры функционально-стоимостного анализа деятельности административно-управленческих подразделений организаций, входящих в систему ОАО «РЖД». При проведении функционально-стоимостного анализа деятельности органа управления железной дороги – филиала ОАО «РЖД» – целесообразно использовать методику, представленную в следующем примере (на основании данных Московской железной дороги – филиала ОАО «РЖД»).

Распространено мнение, что ФСА применяется исключительно в технической сфере (анализ изделий, технологических процессов и т.п.), но мировой опыт показывает, что функционально-стоимостный подход справедливо применять и в «нетрадиционных» (нетехнических) случаях – управлении, экономике, социологии, психологии и т.д. В качестве примера можно привести ФСА организационной структуры, делового совещания и даже рабочего места (т.е. функций должностного лица). Начинается ФСА с этапа сбора информации и построения функциональной модели. Данные для функционального описания деятельности органа управления железной дороги (РЦКУ) в существующих условиях мы взяли из положения о Московской железной дороге – филиале ОАО «РЖД». Были выявлены следующие функции органа управления РЦКУ в области корпоративного управления (см. *табл. 1*).

Для облегчения восприятия функций, выполняемых сотрудниками органа управления регионального центра корпоративного управления, была построена функциональная модель в форме дерева функций. Фрагмент модели представлен на *рисунке.*

необходимо отказаться от упрощенного понимания распределения косвенных затрат, собранных на соответствующих счетах управленческого учета...

Таблица 1

Основные функции органа управления РЦКУ в области корпоративного управления

№ п/п	Наименование функции
1.	Оперативное управление подразделениями ОАО «РЖД» и ДЗО в чрезвычайных ситуациях и при переводе на работу в условиях военного времени
2.	Разработка стратегий ОАО «РЖД» и развитие новых видов бизнеса в границах железной дороги
3.	Согласование изменений технологических процессов
4.	Координация работы подразделений ОАО «РЖД» и ДЗО по вопросам безопасности движения поездов, экологической безопасности
5.	Организует расследование и учет крушений, аварий, происшествий, связанных с нарушением правил безопасности движения поездов
6.	Формирует систему управления безопасностью движения поездов
7.	Направляет руководителям подразделений ОАО «РЖД» и ДЗО предложения о премировании (депремировании) руководителей их территориальных подразделений
8.	Подготовка технических планов эксплуатационной работы подразделений ОАО «РЖД» и месячного плана предоставления «окон»
9.	Контроль и анализ эффективности инвестиционных проектов на полигоне железной дороги
10.	Координация работы подразделений ОАО «РЖД» и ДЗО по реализации единой корпоративной политики в области управления качеством
11.	Обеспечивает соблюдение подразделениями ОАО «РЖД» и ДЗО корпоративных стандартов в области информатизации, методологии ведения управленческого и оперативного учета, статистических наблюдений
12.	Формирует сводную управленческую отчетность об эффективности деятельности, доходах, расходах и рациональном использовании активов подразделений ОАО «РЖД»
13.	Реализация корпоративных процедур управления ДЗО и разрабатывает предложения по их совершенствованию
14.	Координация работы подразделений ОАО «РЖД» по вопросам применения законодательства Российской Федерации, судебно-арбитражным вопросам
15.	Правовая защита законных интересов подразделений ОАО «РЖД»
16.	Корректировка квартальных показателей производственной работы подразделений ОАО «РЖД» в пределах годовых параметров бюджетов при существенном изменении объемов работ
17.	Координация ценовой политики и анализ конъюнктуры рынков
18.	Согласование вносимые в штатные расписания подразделений ОАО «РЖД» изменения численности работников
19.	Реализация инвестиционной политики ОАО «РЖД» в соответствии со стратегическими направлениями развития ОАО «РЖД»
20.	Организация взаимодействия и координация работы подразделений ОАО «РЖД» с международными организациями
21.	Организация взаимодействия подразделений ОАО «РЖД» с органами государственной власти и органами местного самоуправления

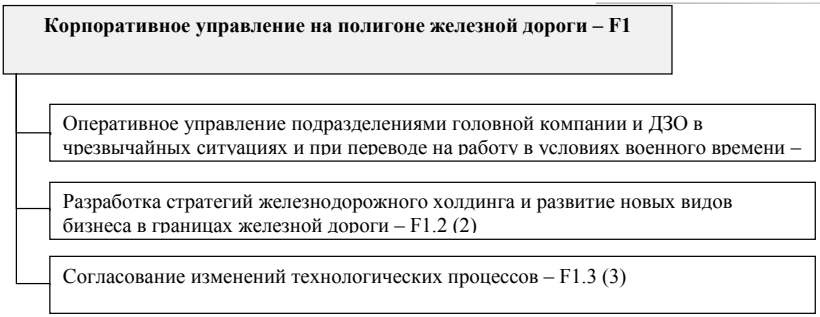


Рис. Фрагмент функциональной модели деятельности органа управления РЦКУ в области корпоративного управления

Следует отметить, что в традиционном ФСА функции подразделяются на основные и дополнительные (вспомогательные, управляющие и т.д.). В рассматриваемой ситуации подобная диверсификация функций не имеет смысла, поскольку все приведенные выше функции для осуществления корпоративного управления подразделениями ОАО «РЖД» на полигоне железной дороги являются основными.

Далее группе экспертов (35 респондентов) из числа сотрудников служб экономики и финансов железных дорог и сотрудников Департамента корпоративных финансов ОАО «РЖД» было предложено определить значимость выявленных функций для процесса корпоративного управления. Поскольку существующая целевая модель регионального центра корпоративного управления отвечает требованиям современной теории и практики корпоративного и стратегического управления, мнения экспертов относительно значимости функций были достаточно согласованными. Об этом говорит значение коэффициента конкордации в части оценки функций по отечественным стандартам – 0,88.

Затем с помощью метода попарного сравнения была установлена относительная значимость (О. з.) каждой функции. Для расчета показателя абсолютной и относительной значимости строится матрица смежности (квадратная матрица). Знаки «<», «=», «>» заменяются соответствующими коэффициентами (0, 1, 2), они называются коэффициентами предпочтения. В последней графе указыва-

считается, что ФСА применяется исключительно в технической сфере, но мировой опыт показывает справедливость применения и в управлении, экономике, социологии, психологии и т.д.

приоритетными для совершенствования признаются те функции, у которых ожидается наибольшая экономия затрат

ется суммарное значение, подсчитанное по строке матрицы.

Для того чтобы рассчитать абсолютный приоритет функций по данному критерию, необходимо каждую строку в матрице умножить на вектор-столбец суммы. Относительные приоритеты (значимость) функций вычисляются в долях от единицы.

Сопоставление трудозатрат и балльных оценок значимости функций

Поскольку ФСА предполагает сопоставление значимости того или иного объекта с его стоимостной оценкой, в нашем исследовании оценивать стоимость функций РЦКУ в области корпоративного управления будем по потребным на их осуществление трудозатратам административно-управленческих работников (АУР).

В этих целях на основе штатного расписания Московской железной дороги – филиала ОАО «РЖД» была выведена доля каждой функции РЦКУ в области корпоративного управления в общем количестве штатных единиц служб и подразделений железной дороги (ТЗ). Окончательные результаты обработки экспертных оценок можно видеть в *таблице 2*.

Метод сопоставления трудозатрат и балльных оценок значимости (относительной важности) функций исходит из предположения о том, что нормирующим условием для распределения трудозатрат служит значимость функции. Следовательно, если по какой-то из функций существует несоответствие значимости функции, полученной путем ранжирования, трудозатратам на ее реализацию, рассчитанным по функционально-структурной модели, следует рассмотреть и попытаться устранить причины диспропорции. При рассмотрении относительной важности функции определяется соответствие ей затрат на функцию в долях от суммарных затрат. Приоритетными для совершенствования признаются те функции, у которых ожидается наибольшая экономия затрат.

Проведенный анализ показал, что в текущей ситуации, когда железные дороги (РЦКУ) пока еще только начинают осуществлять свою новую роль на полигоне, присутствуют существенные дисп-

ункционально-
ом управлении

Таблица 2

Сопоставление значимости функций и трудозатрат АУР на их осуществление

№ п/п	Место	Относительная значимость	Доля трудозатрат на выполнение функции
1.	3	0,071	0,065
2.	12	0,041	0,050
3.	9	0,051	0,033
4.	5	0,063	0,060
5.	7	0,059	0,055
6.	10	0,048	0,020
7.	20	0,016	0,018
8.	11	0,044	0,030
9.	13	0,038	0,013
10.	14	0,035	0,045
11.	15	0,032	0,024
12.	16	0,029	0,022
13.	4	0,067	0,052
14.	18	0,020	0,030
15.	22	0,012	0,038
16.	24	0,009	0,027
17.	25	0,007	0,010
18.	26	0,006	0,008
19.	23	0,010	0,017
20.	21	0,014	0,012
21.	19	0,018	0,013
22.	8	0,055	0,035
23.	17	0,023	0,017
24.	2	0,076	0,025
25.	27	0,005	0,036
26.	28	0,004	0,060
27.	34	0,000	0,015
28.	33	0,000	0,010
29.	1	0,080	0,018
30.	35	0,000	0,020
31.	6	0,059	0,012
32.	30	0,002	0,022
33.	29	0,003	0,020
34.	31	0,001	0,018
35.	32	0,001	0,044

ропорции между затратами кадровых ресурсов на осуществление функций и значимостью таких функций.

Таким образом, в качестве первого шага по оптимизации стоимости бизнес-процессов корпоративного управления региональными подразделениями ОАО «РЖД» на полигоне железных дорог необходимо привести в соответствие значимость функций и затраты на их осуществление.

Особое внимание при решении указанной проблемы необходимо уделить анализу деятельности Железных дорог (региональных центров корпоративного управления) – филиалов ОАО «РЖД», поскольку подразделения данного типа в настоящий момент представляют собой центры затрат, осуществляющие, главным образом, управленческую и координационную деятельность. При этом более 90% затрат РЦКУ являются накладными и распределяются на все вилы деятельности Компании, искажая информацию о себестоимости практически всех видов работ и услуг Компании.

В настоящий момент предпринимаются меры по упорядочению управленческого учета и планирования затрат РЦКУ, однако, пока распределение косвенных расходов таких подразделений осуществляется по установленным правилам пропорционально суммам прямых затрат, эффект от мероприятий по совершенствованию остается крайне незначительным.

Существующая в ОАО «РЖД» система управленческого учета позволяет с достаточной степенью достоверности определить стоимость управленческого бизнес-процесса РЦКУ, однако механизм дальнейшего переноса стоимости подобных процессов на стоимость основных бизнес-процессов в настоящее время остается непроработанным.

более 90% затрат РЦКУ являются накладными и распределяются на все вилы деятельности, искажая информацию о себестоимости работ и услуг Компании

Применяемые для этих целей базы распределения приводят к искажению стоимости основных бизнес-процессов, поскольку сумма прямых производственных затрат на оплату труда для реализации основного бизнес-процесса далеко не всегда отражает реальную потребность в управлении и координации.

кционального
управления

Так, в структуре распределения косвенных расходов вспомогательно-административных подразделений подчинения РЦКУ на прочие виды деятельности – нерегулируемый сегмент, основная доля таких расходов отнесена на услуги, оказываемые пригородным пассажирским компаниям, и услуги по предоставлению в аренду и управлению подвижным составом, работающим в дальнем следовании – 27% и 28% соответственно. При этом услуги по ремонту подвижного состава получили только 10% накладных расходов РЦКУ, дополнительные услуги клиентам – 6%.

Необходимо отметить, что координация пассажирских перевозок – бесспорно, важная, но далеко не основная задача РЦКУ. Данная деятельность в рамках железной дороги осуществляется силами отдельных служб в составе РЦКУ, составляющих примерно 20% от штата филиала [5].

существующая в ОАО «РЖД» система управленческого учета позволяет с достаточной степенью достоверности определить стоимость управленческого бизнес-процесса РЦКУ

Выводы

В результате, себестоимость услуг в рамках социальных видов бизнеса – пассажирских перевозок в пригородном сообщении и в дальнем следовании, которые являются низкомаржинальными, а в ряде случаев даже убыточными, на уровне Компании искусственно увеличивается по причине неточного распределения накладных расходов. В то же время по пользующимся спросом высокодоходным услугам (ремонт подвижного состава, дополнительные услуги клиентуре и др.) при ценообразовании накладные расходы учитываются не в полной мере, что ведет к увеличению упущенной выгоды Компании.

Литература

1. Терни П. Разумный учет: как получить истинную картину затрат с помощью системы АВС. – М.: ИД «Секрет фирмы», 2006. – 384 с.
2. Масленников В.В., Крылов В.Г. Процессно-стоимостное управление бизнесом. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 285 с.
3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Омега-Л, 2007. – 570 с.
4. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. – М.: Магистр: Инфра-М, 2011. – 576 с.

5. Орлов Д.В. Управленческий учет накладных расходов железнодорожной организации: проблемы и перспективы // Экономика Бизнес Банки. – 2013. – № 2 (3). – С. 95–104.
6. Обвинцев Д.С. Инновационные методы управления затратами // Креативная экономика. – 2013. – № 7 (79). – с. 30–35. – http://www.creativeconomy.ru/articles/29224/.

Dmitry V. Orlov
Postgraduate at the Chair of Management Accounting,
Financial University under the Government of the Russian Federation

Prospects of application of the function value analysis to control indirect costs of a railway holding company

Abstract

In order to improve the efficiency of any modern organization (regardless of the level of activity or legal organizational form), the management team should focus on cost management tools. To solve this problem, it is necessary to remember about existing analytical tools such as value analysis. Besides that, the use of this approach in the construction of the management accounting system allows weighing the ratio of importance of the functions, which are performed by supporting-administrative and administrative-management units, and the costs of their implementation. The article describes the experience of using function value analysis of the activities of the regional centers of corporate governance of the railway holding company; it also contains recommendations on the use of results of the functional analysis in improving the management accounting system and organizational structure of the holding company.

Keywords: function value analysis, cost management, cost accounting, railway holding companies' costs