

**САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
УНИВЕРСИТЕТ ВОДНЫХ КОММУНИКАЦИЙ**

773 03  
11 ДЕК 2003

На правах рукописи

*ОР № дек 2003*

**ЖЕЛАМСКАЯ Алла Георгиевна**

**УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ НА ОСНОВЕ  
МЕТОДОВ ОПЕРАЦИОННОГО АНАЛИЗА**

Специальность 08.00.05 – Экономика и управление  
народным хозяйством

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

0  
Санкт-Петербург

2000

**САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
УНИВЕРСИТЕТ ВОДНЫХ КОММУНИКАЦИЙ**

На правах рукописи

**ЖЕЛЯМСКАЯ Алла Георгиевна**

**УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ НА ОСНОВЕ  
МЕТОДОВ ОПЕРАЦИОННОГО АНАЛИЗА**

Специальность 08.00.05 – Экономика и управление  
народным хозяйством

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Санкт-Петербург

2000

Работа выполнена в Санкт-Петербургском государственном университете водных коммуникаций.

Научный руководитель – доктор экономических наук,  
профессор Скобелёва И.П.

Официальные оппоненты: доктор экономических наук,  
профессор Ефанов А.Н.  
кандидат экономических наук,  
доцент Калужская Л.Н.

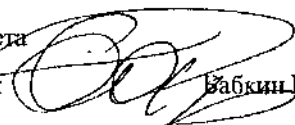
Ведущая организация: ОАО «Северо-Западное пароходство»

Защита диссертации состоится: “16” 06 2000 г. в 14 часов в заседании диссертационного совета Д 116.01.04 при Санкт-Петербургском государственном университете водных коммуникаций по адресу: 19803: Санкт-Петербург, ул. Двинская, д. 5/7, ауд. 235.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Санкт-Петербургского государственного университета водных коммуникаций.

Автореферат разослан “16” 05 2000 г.

Учсний секретарь диссертационного совета  
профессор, кандидат экономических наук



Бабкин Е.В.

## **ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ**

### **Актуальность исследования**

Проблемы управления затратами всегда находились в центре внимания отечественных и зарубежных специалистов. Наиболее систематизированы и обоснованы такие научные области управления издержками, как производственное планирование и учет расходов, калькулирование себестоимости продукции, экономический анализ.

Динамично меняющиеся условия рыночного хозяйствования требуют разработки и внедрения новых методов управления издержками, ориентированных на эффективное использование ресурсов предприятия, повышение его конкурентоспособности.

В рыночных условиях затраты на производство и реализацию продукции являются важнейшим фактором, определяющим величину прибыли организации. Снижение затрат (себестоимости) обеспечивает как непосредственный рост прибыли, так и ее увеличение за счет повышения объемов продаж вследствие возможности применения системы гибкого ценообразования.

В то же время в последние годы в отечественной научной литературе и практике вопросам управления затратами уделяется недостаточно внимания в силу сложившихся объективных и субъективных причин. Низкая дееспособность экономических служб, их медленная адаптация к современным условиям, фискальный характер экономики, направленный на получение максимальных налогов в текущем периоде и, по существу, тормозящий использование внутренних резервов организации, не ориентируют предприятия на внедрение новых методов управления затратами, адекватных рыночным условиям.

Сказанное в полной мере относится к предприятиям водного транспорта, осуществляющим свою деятельность в условиях значительного сужения рынка

транспортных услуг по сравнению с доперестроечным периодом. Кроме того, в связи со старением транспортного флота понижается его конкурентоспособность, в том числе и на международном рынке.

Многие предприятия водного транспорта работают с убытком или низкой рентабельностью, находятся в тяжелом финансовом положении. Анализ показал, что одной из главных причин подобной ситуации является снижение выручки от продаж при одновременном росте затрат.

Экономия затрат для предприятий водного транспорта является наиболее эффективным способом достижения рентабельной работы. Так, при 2-5% уровне рентабельности эксплуатационной деятельности только 1% снижения затрат может обеспечить рост прибыли от продаж на 50-20%.

Неэффективное управление затратами, низкорентабельная работа приводит к потере конкурентоспособности предприятий водного транспорта и отсутствию возможностей его развития.

Поэтому на первое место в деятельности предприятий водного транспорта выдвигается задача использования возможностей эффективного управления затратами. Это позволит обеспечить рентабельность перевозок при сохранении рынка транспортных услуг, повысить конкурентоспособность судоходных компаний на международных и внутренних рынках, расширить возможности самофинансирования и привлечения заемных источников для развития бизнеса.

В последние годы при наличии достаточно обширной литературы (в основном, переводной) по методам управления затратами в условиях рыночной экономики сократились соответствующие отечественные исследования и публикации. Практически нет трудов, содержащих комплексное исследование методов управления затратами, отражающих особенности формирования издержек и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг на предприятиях водного транспорта, функционирующих в рыночной экономике.

Недостаточная исследованность и неразработанность методов управления затратами, а также важное теоретическое и практическое значение решения казанских проблем определили актуальность, цель и задачи диссертационного исследования.

### **Цель и задачи исследования**

Цель диссертационной работы состоит в разработке методологических положений и организационного обеспечения управления затратами на основе операционного анализа.

В соответствии с поставленной целью в диссертации решены следующие основные задачи:

- обоснована структуризация системы управления затратами;
- исследованы основные проблемы управления затратами на водном транспорте;
- обобщен отечественный и зарубежный опыт управления затратами;
- разработаны методологические основы классификации затрат для целей управления себестоимостью и прибылью;
- разработана система моделей управления затратами, базирующаяся на методах операционного анализа, и определены сферы использования моделей при принятии управленческих решений;
- адаптировано к условиям российских судоходных компаний использование системы калькулирования себестоимости “директ-костинг” для внутрифирменного управления затратами и прибылью;
- обосновано организационное обеспечение системы управления затратами и разработаны методические вопросы управления затратами и прибылью по центрам ответственности.

**Объектом исследования** выступает система управления затратами как один из ведущих факторов, определяющий уровень ключевых финансово-экономических характеристик предприятия, его конкурентоспособность.

**Предметом исследования** является методология управления затратами на основе инструментария операционного анализа.

**Теоретической и методологической основой исследования** послужили современные концепции и теории рыночной экономики, общая теория управления, зарубежные и отечественные исследования и разработки в области управления затратами и прибылью, законодательно-нормативные акты и методические документы, в том числе определяющие стратегию рыночных преобразований в РФ и в области транспортной политики.

Среди зарубежных авторов отметим Друри К., Мани Р., Майер Э., Нидлз Б., Хап Д., Шим Джей К., Сигел Джоэл Г., Энтони Р.

При изучении различных аспектов управления экономическими процессами на предприятиях водного транспорта автор опирался на работы В.С. Белова, В.М. Бунсва, Е.В. Бабкина, А.А. Булова, А.С. Бутова, Л.Н. Буяновой, Г.М. Курошевой, А.Н. Лазарева, В.А. Легостаева, А.А. Митаишвили, В.Г. Никифорова и других. При исследовании вопросов управления затратами были изучены научные публикации Ш.П. Бланка, Л.Н. Калужской, Г.В. Поварова, Н.Н. Селезневой, И.П. Скобелевой.

Эмпирическая база исследования включала финансовую отчетность и данные оперативного учета ОАО «Северо-Западное пароходство» за период 1995-1999 гг., а также основные экономические показатели деятельности водного транспорта России за период 1991-2000 гг.

В процессе исследования и решения поставленных задач использовались методы обобщения и системно-целевого подхода, группировки, логического и сравнительного анализа, а также математический инструментарий при моделировании системы управления затратами.

**Научная новизна исследования** заключается в следующем:

- сформулированы основные принципы классификации затрат и разработаны методологические основы классификации издержек для целей управления затратами и прибылью;
- на базе использования методов операционного анализа разработана система моделей управления затратами и оценки влияния изменения затрат на ключевые финансово-экономические характеристики;
- определены границы и сферы использования предложенных моделей в системе внутрифирменного управления;
- обоснована необходимость применения системы калькулирования себестоимости “директ-костинг” как информационно-методического обеспечения принятия управленческих решений в области затрат и прибыли;
- обосновано организационное обеспечение системы управления затратами; разработаны методические вопросы и модели внутрифирменного управления затратами по центрам прибыли в организациях водного транспорта.

**Практическая значимость диссертационного исследования**

заключается в создании методологии и инструментария управления затратами в увязке с результатами деятельности, доведении основных научных выводов до конкретных моделей, возможности использования методических разработок и рекомендаций на предприятиях водного и других видов транспорта, а также в иных отраслях экономики.

Результаты работы, научные выводы и методические разработки используются в учебном процессе Санкт-Петербургского государственного университета водных коммуникаций в дисциплинах “Экономический анализ” и “Управленческий учет и контроллинг”.

**Апробация выводов и результатов работы**

Основные результаты диссертационного исследования получили одобрение на научно-методических конференциях СПГУВК в течение 1996 –



1999 гт., всероссийской научно-методической конференции “Высшее образование в современных условиях” (1996 г.), международной научно-технической конференции “ТРАНСКОМ-97”, научно-методической конференции, посвященной 190-летию транспортного образования (1999 г.).

### **Публикации**

Теоретические, методические и практические результаты диссертационной работы опубликованы в 9 печатных работах, общим объемом 2,9 п.л.

### **Структура и объем работы**

Диссертационная работа состоит из введения, четырех глав, заключения и библиографического списка литературы из 91 наименований. Материалы исследования изложены на 196 страницах, включая 20 рисунков и 29 таблиц.

**Во введении** обоснована актуальность выбранной темы, ее теоретическая и практическая значимость, степень разработанности проблемы в научной литературе, сформулированы основные цели и задачи работы.

**В первой главе диссертации “Основные проблемы управления затратами”** обоснована структуризация системы управления затратами как комплексного процесса принятия решений в области планирования, учета, анализа и контроля затрат, направленного на достижение целей организации. Исследованы проблемы управления затратами на водном транспорте. На основе обобщения отечественного и зарубежного опыта проанализированы эффективные методы управления затратами в условиях рыночных отношений: операционный анализ; классификация издержек, ориентированная на управление себестоимостью в условиях рынка; директ-костинг; организационная и финансовая структуризация внутрифирменного управления; бюджетирование; контроллинг. Показано, что управление затратами – одно из главных направлений решения проблемы управления прибылью. Изложены возможности и преимущества операционного анализа как необходимого

элемента управления затратами во взаимосвязи с объемом продаж и прибылью в динамично изменяющихся внешних и внутренних условиях функционирования предприятий в рыночной экономике. Определен комплекс методологических и организационных задач, которые должны быть решены для эффективного использования методов операционного анализа в системе управления затратами и прибылью: классификация затрат для целей принятия управленческих решений; разработка моделей управления затратами, их динамикой, структурой, границами изменения в системе варьируемых характеристик и заданных целевых параметров деятельности предприятия; информационное и организационное обеспечение управления затратами.

Во второй главе диссертации **“Методологические основы классификации затрат”** обобщен отечественный и зарубежный опыт группировки издержек; сформулированы основные принципы классификации затрат; разработаны системы классификации затрат в разрезе основных направлений и классов управленческих задач; обоснована классификация затрат для целей принятия управленческих решений, ориентированных на увеличение прибыли предприятий, функционирующих в рыночных условиях; в соответствии с этой классификацией выполнена группировка затрат судоходной компании и менеджментских групп.

В третьей главе диссертации **“Принятие решений по управлению затратами на основе методов операционного анализа”** рассмотрены экономическая и управленческая модели взаимосвязи издержек, объема продаж и прибыли; методы операционного анализа; допущения при их использовании в управлении; основные управленческие задачи, решаемые на базе операционного анализа. Исследованы методы разделения затрат на переменные и постоянные. Обоснована методика использования инструментария операционного анализа при принятии решений по управлению затратами и прибылью от продаж; разработана система моделей управления затратами в увязке с основными

экономическими показателями деятельности предприятия; рассмотрены основные аспекты управления структурой продукции, услуг; обосновано применение системы “директ-костинг” для калькуляции себестоимости как инструмента методического и информационного обеспечения внутрифирменного управления затратами. По материалам ОАО “Северо-Западное пароходство” выполнены многовариантные расчеты, отражающие управленческие возможности и подтверждающие корректность разработанных моделей.

**В четвертой главе диссертации “Повышение эффективности управления затратами на основе создания центров ответственности”** рассмотрены варианты организационного обеспечения управления затратами и прибылью во внутрифирменной системе организации управления. Предложена реструктуризация эксплуатационных предприятий водного транспорта путем создания финансово-экономического управления по центрам ответственности; обоснованы возможные для пароходств (судоходных компаний) типы центров ответственности, их особенности и принципы формирования; разработаны методические вопросы внутрифирменного управления затратами для центров прибыли.

**В заключении** приведены основные выводы и предложения диссертационного исследования.

## **ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ**

**1. Принципы классификации затрат и методологические основы классификации издержек для целей управления затратами и прибылью.**

Исследование отечественной и зарубежной теории и практики по вопросам классификации издержек позволило сформулировать основные принципы классификации затрат: ориентация на определенный класс (группу) управленческих задач; отражение отраслевой специфики; учет характера,

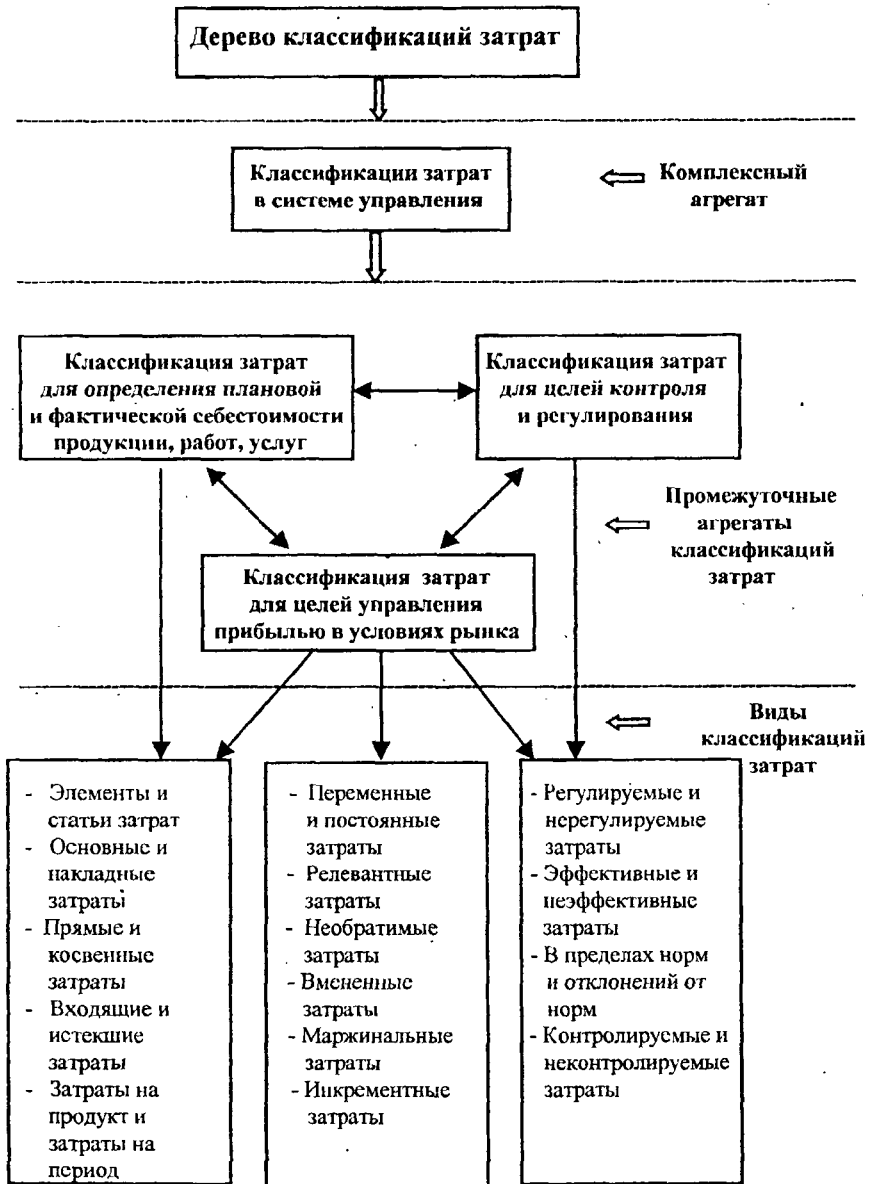
организационной и финансовой структуры производства и управления; единство классификаций для целей планирования, учета, анализа и контроля затрат; взаимосвязь классификаций затрат между собой; комплексное использование в управлении издержками всех классификаций затрат.

В диссертации обоснована необходимость построения системы классификации затрат в разрезе основных направлений и классов управленческих задач. Предлагается выделить трех основных подсистем (направлений) управления затратами: для определения плановой и фактической себестоимости продукции, работ, услуг; для целей управления прибылью в условиях рынка; для целей контроля и регулирования. Каждое названное направление включает специфические классы управленческих задач, решение которых требует использования соответствующих группировок затрат. В диссертационном исследовании классификация затрат представлена в виде “дерева”, структурирующего группировки затрат по ряду признаков (рис. 1.).

Особое внимание уделено разработке классификации издержек для целей принятия обоснованных решений, ориентированных на увеличение прибыли предприятий, функционирующих в условиях рынка. Выделены признаки такой классификации и решаемые на ее основе группы управленческих задач. С учетом отраслевой специфики выполнена группировка затрат судоходной компании и менеджментских групп в соответствии с названными признаками.

**2. Система моделей управления затратами, базирующаяся на методах операционного анализа. Оценки влияния изменения затрат на ключевые финансово-экономические характеристики. Границы и сферы использования предложенных моделей в системе внутрифирменного управления.**

Операционный анализ (CVP-анализ, Cost-Volume-Profit Analyze) – система методов исследования взаимосвязи затрат, объема продаж и прибыли от реализации. В его основе лежит классификация затрат на переменные и



**Рис. 1. Дерево классификаций затрат**

постоянные в зависимости от их реакции на изменение объема продаж. Методы операционного анализа позволяют определить критический объем продаж, зоны прибыльной и убыточной работы предприятия, запас финансовой прочности и операционный леверидж, характеризующий эффект масштаба и операционный риск. Все названные характеристики непосредственно зависят от структуры затрат, уровня и динамики постоянных и переменных издержек.

Ценность операционного анализа заключается в непосредственной увязке принятия решений по управлению переменными и постоянными затратами с динамично изменяющимися в условиях рынка объемами производства, ценами и выручкой, и, как результат, оценке влияния этих решений на прибыль. В настоящее время в практике отечественных предприятий, в том числе водного транспорта, аналогичные задачи, как правило, решаются весьма трудоемким способом – методом прямого счета, требующим огромной информации, уровень качества которой в условиях неопределенности неадекватен объему выполняемых расчетов. При этом резко ограничено количество рассматриваемых вариантов. В конечном итоге это снижает эффективность принимаемых управленческих решений.

Для количественной оценки влияния результатов управленческих решений в области затрат на ключевые экономические показатели в диссертации разработана система моделей управления затратами, базирующаяся на принципах операционного анализа (табл. 1,2,3,4).

Разработанные модели позволяют решать следующие управленческие задачи:

- 1) дать количественную оценку реакции критического объема продаж, запаса финансовой прочности, прибыли и рентабельности продаж на изменение структуры издержек, уровня постоянных, переменных затрат и их совокупности;

Модели изменения критического объема продаж под влиянием роста (уменьшения) постоянных и переменных затрат, а также динамики цен на продукцию, работы, услуги

Факторы	Модели изменения критического объема продаж
1. Совокупность всех факторов	$\delta B_k = \frac{I_{\Pi_n}}{I_m} - 1$ $\delta Q_k = \frac{I_{\Pi_n}}{I_{\Pi} * I_{\mu}} - 1$
<u>Частные случаи:</u>	
2. Постоянные затраты	$\delta B_k = \delta Q_k = \frac{I_{\Pi_n}}{I_{\Pi_n}} - 1$
3. Удельные переменные затраты	$\delta B_k = 1 - v_1 * I_v = \frac{I_v - 1}{I_v - 1}$ $\delta Q_k = \frac{I_w * (I_w - 1)}{I_w - 1} = \frac{I_w - 1}{I_w - 1}$
3а. Удельный маржинальный доход	$\delta B_k = \frac{1}{I_m} - 1$ $\delta Q_k = \frac{1}{I_{\mu}} - 1$
4. Продажная цена единицы продукции	$\delta Q_k = \frac{1}{I_{\Pi}} - 1$

где  $\delta B_k$  ( $\delta Q_k$ ) – относительное изменение критического объема в денежном (натуральном) выражении;

$I_{\Pi_n}$  – индекс изменения постоянных затрат;

$I_m$  – индекс изменения маржинального дохода на единицу объема продаж;

$I_{\Pi}$  – индекс изменения продажной цены единицы продукции;

$I_{\mu}$  – индекс изменения маржинального дохода на единицу продукции в натуральном выражении;

$I_v$  – индекс изменения переменных затрат на единицу объема продаж;

$I_w$  – индекс изменения переменных затрат на единицу продукции в натуральном выражении;

$v$  – переменные затраты на единицу объема продаж;

$w$  - переменные затраты на единицу продукции в натуральном выражении;

$\Pi$  - продажная цена единицы продукции;

$\delta\Pi p$  - относительное изменение прибыли от продаж;

$I_v$  - индекс изменения выручки от продаж;

$d\Pi_{п1}$  - доля постоянных затрат в издержках;

$p$  - рентабельность продаж;

$p'$  - заданный уровень рентабельности продаж;

$V$  - выручка от продаж;

$\Pi_n$  - постоянные затраты;

$MD$  - маржинальный доход;

1 и 2 - индекс соответственно базового и планируемого (прогнозируемого) периода.

Таблица 2.

**Модели изменения прибыли под влиянием роста (уменьшения) постоянных и переменных затрат, а также динамики выручки от реализации продукции работ, услуг**

Факторы	Модели изменения прибыли от продаж
1. Совокупность всех факторов	$\delta\Pi p = \frac{(I_v - 1) - v_1 * (I_v * I_v - 1) - d\Pi_{п1} * (\Pi_n - 1)}{p_1}$
<u>Частные случаи:</u> 2. Постоянные и переменные затраты	$\delta\Pi p = - \frac{v_1 * (I_v - 1) + d\Pi_{п1} * (\Pi_n - 1)}{p_1}$
3. Выручка и постоянные затраты	$\delta\Pi p = \frac{(I_v - 1) * (1 - v_1) - d\Pi_{п1} * (\Pi_n - 1)}{p_1}$
4. Выручка и переменные затраты	$\delta\Pi p = \frac{(I_v - 1) - v_1 * (I_v * I_v - 1)}{p_1}$
5. Постоянные затраты	$\delta\Pi p = - \frac{d\Pi_{п1} * (\Pi_n - 1)}{p_1}$
6. Переменные затраты	$\delta\Pi p = - \frac{v_1 * (I_v - 1)}{p_1}$
7. Выручка	$\delta\Pi p = \frac{I_v - 1}{p_1}$



Таблица 3.

**Границы изменения варьируемых показателей,  
обеспечивающие рост прибыли**

Целевой индикатор	Задаваемые параметры	Варьируемые показатели	Изменения варьируемых показателей
П Р Б Ы Л Ь	$I_v, I_{II_n}$	$V$	$I_{II_n} > \frac{dI_{II_n} * (I_{II_n} - 1)}{1 - v_2} + \frac{1}{I_m}$
	$I_v, I_B$	$II_n$	$II_n < \frac{(I_B - 1) - v_1 * (I_B * I_v - 1)}{dI_{II_n}} + 1$
	$II_n, I_B$	$v$	$I_v < \frac{(I_B - 1) - dI_{II_n} * (II_n - 1) + v_1}{v_1 * I_B}$

Таблица 4.

**Границы изменения варьируемых показателей,  
обеспечивающие достижения заданного уровня рентабельности**

Целевой индикатор	Задаваемые параметры	Варьируемые показатели	Изменения варьируемых показателей
РЕНТАБЕЛЬНОСТЬ	$I_B$ и $II_n$	$MD$	$I_m \geq \frac{p' + [(I_{II_n} * II_n) / (B_1 * I_B)]}{1 - v_1}$
	$I_B$ и $I_m$	$II_n$	$II_n \leq \frac{[(1 - v_1) * I_m - p'] * (B_1 * I_B)}{I_{II_n}}$
	$II_n$ и $I_m$	$V$	$I_B \geq \frac{II_n * II_n}{[(1 - v_1) * I_m - p'] * B_1}$

- исходя из тактических и стратегических задач фирмы и условий ее функционирования выделить целевые индикаторы, а также варьируемые показатели и задаваемые параметры моделей в рамках методов операционного анализа;
- определить допустимые (необходимые) границы изменения варьируемых показателей, обеспечивающие достижение целевых индикаторов при заданном уровне других параметров моделей.

В разработанных моделях в качестве целевых характеристик использовались прибыль и рентабельность продаж, а в качестве задаваемых параметров и варьируемых показателей – различные сочетания переменных, постоянных затрат и выручки.

Поскольку в составе затрат ряд издержек носят характер полупеременных и полупостоянных, в диссертации были исследованы методы выделения в их объеме доли постоянной и переменной части.

Корректность предложенных моделей и целесообразность их использования во внутрифирменном управлении была подтверждена соответствующими расчетами, выполненными по материалам ОАО “Ссеверо-Западное пароходство” для разных уровней производства и управления.

Использование предложенных моделей позволяет осуществлять многовариантные расчеты основных показателей, ориентируясь на конкретные целевые установки предприятия, возможности и ограничения со стороны внешних условий, в том числе конъюнктуры рынка, инфляции, и внутрифирменных факторов. Это обеспечивает эффективность их применения как в оперативном управлении, так и при прогнозировании деятельности фирмы.

**3. “Директ-костинг” как система методического и информационного обеспечения принятия управленческих решений в области затрат и прибыли.**

Использование разработанных моделей управления затратами на основе методов операционного анализа невозможно в рамках традиционных для российских предприятий методов планирования, учета и калькулирования себестоимости. В теории и практике управления затратами российских предприятий в основном используются метод калькулирования полной себестоимости (“absorption costing”) с применением классификации затрат на

прямые и косвенные и распределением последних между видами продукции и подразделениями. Этот метод положен в основу планирования, учета, ценообразования по отдельным видам продукции, работ, услуг и налогообложения прибыли.

В условиях рыночного ценообразования внутрифирменное управление затратами должно ориентироваться на другую классификацию издержек - постоянные и переменные, и соответственно на иной подход к учету издержек и калькулированию себестоимости для информационного обеспечения управления затратами во взаимосвязи с ценами, объемом продаж и прибылью на основе методов операционного анализа.

В диссертации обоснована необходимость применения метода калькулирования себестоимости по системе "директ-костинг" ("direct costing" или "variable costing"), базирующейся на разделении общих издержек предприятия на постоянные и переменные, и формировании себестоимости только на основе переменных затрат. Система "директ-костинг" дает возможность использовать методы операционного анализа для динамичного процесса управления переменными затратами, маржинальным доходом и его поглощением постоянными издержками с целью максимизации финансового результата деятельности предприятия.

В рамках концепции "директ-костинга" в диссертационном исследовании предложена управленческая форма отчета о прибылях и убытках, отражающая соответствующую классификацию затрат, формирование маржинального дохода и прибыли от продаж, а также другие важные качественные характеристики деятельности предприятия, используемые в операционном анализе, на уровень которых значительное влияние оказывает эффективность управления затратами.

Управление постоянными и переменными затратами на основе методов операционного анализа при системе калькулирования себестоимости "директ-

костинг” позволяет принимать корректные решения в области управления структурой продукции, работ, услуг, учитывающие рыночное ценообразование и обеспечивающие максимизацию прибыли.

В диссертации показана некорректность использования показателя рентабельности отдельных видов продукции, работ, услуг (особенно для судоходных компаний, структура затрат которых характеризуется высокой долей косвенных расходов) для обоснования оптимальной с позиции минимизации затрат и соответственно максимизации прибыли структуры производства. Обоснована необходимость использования для этих целей показателя удельного маржинального дохода на единицу ограничивающего фактора. Изложена методика управления структурой производства на основе маржинального дохода с учетом рыночного ценообразования и наличия на предприятии ограничивающих факторов роста производства; выполнены расчеты, подтверждающие ее обоснованность.

#### **4. Организационное обеспечение системы управления затратами, методические вопросы и модели внутрифирменного управления затратами по центрам прибыли в судоходных компаниях.**

Решения по управлению затратами принимаются на разных уровнях в соответствие с местом возникновения затрат и организационной структурой производства и внутрифирменного управления. Эффективность управленческих решений во многом определяется адекватностью организационного обеспечения методам управления затратами и прибылью. Традиционная для российских предприятий организация управления по иерархическо-функциональному принципу предусматривает ориентацию подразделений преимущественно на выполнение производственных функций, а не на достижение финансово-экономических целей, стоящих перед организацией в целом.

Управление затратами на основе методов операционного анализа обеспечивает наибольший эффект при использовании принципиально иной системы внутрифирменного управления: создании организационно-финансовой структуры управления предприятием на базе выделения центров ответственности - структурных подразделений организации или их групп, способных контролировать уровень и динамику затрат, доходов или прибыли в условиях изменяющейся конъюнктуры рынка и нести ответственность за выполнение установленных им плановых (нормативных) показателей.

В диссертационном исследовании показаны типы и виды центров ответственности, исходя из особенностей бизнеса, стратегии организации и характера деятельности ее подразделений. Обоснована целесообразность создания в судоходной компании центров прибыли на базе менеджментских групп, руководители которых способны контролировать и нести ответственность как за уровень эксплуатационных затрат, так и за уровень доходов, а следовательно прибыли.

Для эффективного функционирования центров прибыли разработаны следующие методические вопросы организации управления затратами: выбор модели (варианта) внутрифирменного управления затратами для определения экономического результата деятельности центров прибыли; определение регулируемых и нерегулируемых затрат; преобразования нерегулируемых затрат в подконтрольные руководителю центра ответственности.

В диссертации рассмотрены основные варианты организации внутрифирменного управления центрами прибыли.

Первый вариант основан на управлении центрами ответственности по показателю прибыли (убытка) от продаж. При этом по каждому центру ответственности рассчитываются полная себестоимость и финансовый результат. Существенным недостатком этого варианта является необходимость распределения общекорпоративных (накладных) расходов между центрами

ответственности, что не дает возможности в полной мере учитывать рыночные факторы при управлении затратами и прибылью центров.

Предлагается использовать альтернативный вариант внутрифирменного управления, который предусматривает управление переменными затратами и маржинальным доходом центра ответственности, а также его поглощением постоянными затратами. Остаточный маржинальный доход идет на покрытие накладных расходов организации и формирование ее прибыли, которая рассчитывается только в целом по предприятию. Управление затратами и прибылью предприятия в целом включает управление затратами и маржинальным доходом каждого центра ответственности, а также управление общефирменными расходами и контроль за их покрытием суммарным маржинальным доходом всех центров прибыли. Применение этого варианта позволяет в полной мере обеспечить эффективное использование предложенных в диссертации моделей, что подтверждено расчетами, выполненными для менеджментских групп судоходной компании.

При внедрении на предприятии системы управления затратами по центрам прибыли ключевой задачей является определение для каждого центра регулируемых (подконтрольных) и нерегулируемых (неподконтрольных) затрат. В диссертации предлагаются способы преобразования неподконтрольных затрат в подконтрольные, что даст реальную возможность влиять на величину этих затрат: изменение уровня ответственности за формирование затрат; изменение базы определения себестоимости.

### **Вклад автора в проведенное исследование**

Теоретические и методологические положения, выводы и рекомендации, содержащиеся в диссертации, являются результатом самостоятельного исследования автором. Личный вклад автора заключается в обосновании проблемы исследования, определении цели и постановке задач, изучении и обобщении отечественного и зарубежного опыта управления затратами, выборе

методов исследования, разработке методических положений, обладающих научной новизной и практической ценностью.

**Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах автора:**

1. Контроллинг как современная концепция экономического управления./Высшее образование в современных условиях. Всероссийская научно-методическая конференция. Тезисы докладов. 2 часть. - СПб.:СПГУВК 1996. – с.76-78.

2. Проблемы использования метода анализа безубыточности на предприятиях водного транспорта./Управление и информационные технологии на транспорте: Тезисы докладов международной научно-технической конференции "ТРАНСКОМ-97". - СПб.:СПГУВК, 1997. – с.211-215.

3. Использование метода анализа безубыточности для принятия управленческих решений на примере ОАО "СЗП"./ Финансы и инвестиции: Сб науч. тр. - СПб.: СПБГУВК, 1997. – с.55-62.

4. Контроллинг: вопросы теории и практики./ Финансы и инвестиции Сб. науч. тр. - СПб.: СПБГУВК, 1997. – с.150-153.

5. Классификация затрат для целей контроля, регулирования принятия управленческих решений./ Финансы и инвестиции: Сб. науч. тр СПб.: СПБГУВК, 1997. – с.189-195.

6. Управление затратами в системе управленческого учета. / Научно-методическая конференция – 98. Тезисы докладов. Часть 2. - СПб. : СПГУВК 1998. – с.53.

7. Современные методы управления затратами. / Научно-методическая конференция, посвященная 190-летию транспортного образования. Тезис докладов. Часть 2. - СПб. : СПГУВК, 1999. – с.18-20.

8. – Реорганизация структуры управления судоходной компании путем создания центров ответственности./ Финансы и инвестиции. Вып. 2: Сборник научных трудов / Под ред. И.П. Скобелевой. – СПб.: Изд-во “Невский Курьер”, 2000. – с.61-71.

9. Финансово-экономические аспекты обоснования ассортиментной политики./ Финансы и инвестиции. Вып. 2: Сборник научных трудов / Под ред. И.П. Скобелевой. – СПб.: Изд-во “Невский Курьер”, 2000. – с.11-18. (в соавторстве).

