

А. М. Трегубова¹, Н. Г. Привалов², С. Г. Привалова²

¹- ПАО «Аэрофлот», филиал в СПб

²- Санкт-Петербургский государственный экономический университет

ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ АВИАКОМПАНИИ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ

Дата поступления 31.07.2016

Решение о публикации: 27.03.2017

Дата публикации: 30.04.2017

Аннотация: В данной статье рассматривается проблема управления затратами авиакомпании. Примененные методы теоретического исследования: метод классификации, сравнения, обобщения, анализ и синтез. В статье анализируется научно-обоснованная классификация затрат, так как классификация затрат – это первый шаг на пути совершенствования системы управления затратами. В статье выделены различные признаки классификации затрат. Проведен анализ классификации затрат по трем основным направлениям - классификация затрат для определения себестоимости продукции (работ, услуг), для принятия управленческих решений и для контроля и регулирования деятельности центров ответственности.

Авторы выделяют и описывают характерные задачи управления затратами на предприятии и отмечают, что для повышения экономической эффективности предприятия все задачи управления затратами должны решаться комплексно. Особое внимание авторы концентрируют на том, что решение поставленных предприятием задач требует систематизации многообразия существующих методов управления затратами. Исследуя основные методы управления затратами, авторы выявляют их сильные и слабые стороны. Основываясь на преимуществах и недостатках каждого метода, современные предприятия могут применять смешанную модель управления финансовыми затратами.

Авторы приходят к выводу, что основным инструментом управления затратами является анализ отклонений фактических затрат от их нормативных значений, которые рассчитываются отдельно по каждому центру ответственности и элементу затрат.

В статье описывается специфика затрат авиакомпаний. Основное содержание исследования составляет анализ существующих на сегодняшний день методов и рекомендаций по расчету себестоимости рейсов авиакомпаний. В заключении делается вывод: исходя из своих конкретных потребностей, авиакомпании могут выбирать различные подходы и методики к калькулированию себестоимости авиаперевозок.

Ключевые слова: управление затратами авиакомпании; классификация затрат; метод управления затратами; преимущества метода; недостатки метода; себестоимость; себестоимость авиаперевозок; методика расчета себестоимости авиаперевозок.

A. M. Tregubova¹, N. G. Privalov², S. G. Privalova²

¹ - PAO "Aeroflot" the branch in St. Petersburg

² - St. Petersburg State University of Economics

THE FEATURES OF COSTS MANAGEMENT AT AN AIRLINE: THEORETICAL BASICS

Abstract: This article describes cost management's problem at an airline. The applied methods of theoretical research are the classification method, comparison, generalization, analysis and synthesis. Scientifically based classification of costs is analyzed in the article, i.e. a cost classification is the first step towards improving the cost management. The various features of the classification of costs are deduced in the article. The analysis of the classification of costs is performed in three main areas: cost classification for determining a production cost (works, services), classification for management decisions also for control and regulation the activities of the responsibility centers.

Authors identify and describe the typical tasks of cost management at an enterprise and note that all tasks of the cost management must be solved complexly so as improve the economic efficiency of the enterprise. Authors concentrate special attention on the fact that the problem solving set by enterprise expects systematization of the cost management methods' varieties. Exploring the main cost management methods, authors reveal their advantages and disadvantages. Based on the advantages and disadvantages of each method modern enterprises can use a mixed model of management of the financial costs.

Authors conclude that the main cost management tool is the analysis of the actual cost's deviation from their standard values which are calculated separately for each responsibility center and cost element.

The article describes the specifics of an airline's costs. The main content of the research is the analysis of the air transportation's prime cost calculation technique existing nowadays. The conclusion: based on the specific needs airlines may choose different approaches and methodologies for the calculation of the air transportation's prime cost.

Keywords: cost management of an airline; cost classification; method of control cost; advantages of a method; disadvantages of a method; prime cost; air transportation's prime cost; air transportation's prime cost calculation technique.

Введение

Отличительной чертой любой коммерческой организации, в том числе и авиакомпании, является получение всеми доступными и законными путями максимально высокой чистой прибыли и её распределение между основными участниками. Достижение этой конечной цели зависит от многих факторов, таких как: эффективный менеджмент, рациональное использование материальных, финансовых и кадровых ресурсов, координация доходов и в частности – *управление затратами предприятия*.

На сегодняшний день существует множество методов управления затратами, разработанных как зарубежными, так и отечественными учеными. Однако о сравнении разнообразия методов управления затратами и выявлении сильных и слабых сторон каждого из них сказано мало. Также необходимо сказать о том, что на данный момент проблемой управления

затратами именно на авиапредприятии занимается узкий круг ученых. Следует отметить работы современных отечественных авторов: Е. В. Костроминой, М. И. Степановой, Е. Ю. Захаровой, М. В. Чувашловой.

Цели

В статье намечены следующие цели:

- 1) максимально лаконично и доступно для практического использования изложить преимущества и недостатки основных методов управления затратами;
- 2) выявить современные методы управления затратами авиакомпании.

Методология

Как полагается любому исследованию, написание статьи начинается с изучения литературы и результатов научной деятельности современных ученых, занимающихся понятием «управление затратами» и более узкими вопросами управления затратами авиакомпании. Изучение литературы поможет использовать накопленный опыт в написании статьи.

Применив метод анализа, классификации и обобщения, сформулируем различные признаки классификации затрат на производство продукции, выявим три основных направления классификации затрат, предназначенные для решения определенных управленческих задач, и перечислим виды затрат по каждой из трех классификаций.

При помощи методов анализа, сравнения и синтеза составим таблицу преимуществ и недостатков основных методов управления затратами.

Также методология анализа и синтеза позволит привести основные положения о методах управления затратами, применяемые авиакомпаниями на сегодняшний день, которые будут подвергнуты анализу с последующим выводом.

Результаты

Само понятие «затраты» являются преимущественно категорией управленческого учета. Как исключительно сложное явление затраты представлены множеством различных классификаций, осуществляемых по разным критериям. Для эффективной организации планирования, контроля, учета и анализа затрат большое значение имеет их научно обоснованная классификация.

Систематизируя различные основания для классификации затрат, сформулируем основные признаки их классификации (см. Таблицу 1).

В теории и практике управления затратами предлагаются и используются всевозможные классификации затрат. Однако большинство

авторов сходятся во мнении, что классификация затрат должна быть нацелена на решение определенных управленческих задач. В связи с этим целесообразна классификация затрат по следующим трем основным направлениям:

I. Классификация затрат для определения себестоимости продукции (работ, услуг): *входящие и истекающие, прямые и косвенные, основные и накладные, затраты на продукт и расходы периода, одноэлементные и комплексные, по статьям калькуляции.*

II. Классификация затрат для принятия управленческих решений, существенно отличается от той, которая необходима в целях расчета себестоимости выпускаемой продукции. В связи с тем, что управленческие решения, как правило, ориентированы на перспективу, руководству необходима детальная информация об ожидаемых расходах и доходах.

Таблица 1. Классификация затрат на производство

Признаки классификации	Подразделение затрат
По экономическим элементам	Экономические элементы
По статьям себестоимости	Статьи калькуляции себестоимости
По отношению к технологическому процессу	Основные, накладные
По составу	Одноэлементные, комплексные
По способу отнесения на себестоимость продукции	Прямые, косвенные
По роли в процессе производства	Производственные, внепроизводственные
По целесообразности расходования	Производительные, непроизводительные
По возможности охвата планом	Планируемые, непланируемые
По отношению к объему производства	Переменные, постоянные, смешанные
По периодичности возникновения	Текущие, единовременные
По отношению к готовому продукту	Затраты на незавершенное производство, затраты на готовый продукт
По месту возникновения	Цехи, участки и другие структурные подразделения
По носителям затрат	Виды продукции, работ, услуг
По фазам кругооборота	Снабженческо-заготовительные, производственные, сбытовые, финансовые
По способу получения	Фактические, плановые, нормативные
По степени обобщения	Совокупные, удельные

Поэтому в управленческом учете при выполнении расчетов, связанных с принятием решения, выделяют следующие виды затрат: *переменные и постоянные затраты, вмененные затраты, альтернативные затраты, релевантные затраты, инкрементные затраты, маржинальные затраты, планируемые и непланируемые затраты.*

III. Классификация затрат для контроля и регулирования деятельности центров ответственности: *контролируемые и неконтролируемые, регулируемые и нерегулируемые, эффективные и неэффективные, в пределах норм и отклонений от норм.*

Классификация затрат является первым шагом на пути совершенствования системы управления затратами любого предприятия. Разработка всех дальнейших мероприятий, связанных с выбором оптимальной системы управленческого учета, формированием способов распределения накладных расходов, обоснованием метода калькулирования себестоимости продукции, так или иначе, базируется на научно обоснованной классификации затрат предприятия [5].

На сегодняшний день управление затратами может быть рассмотрено как отдельная область менеджмента и как обособленный орган в системе управления предприятием. Сам процесс управления затратами не сводится только к снижению затрат, так как распространяется на все элементы управления.

Необходимо отметить, что для повышения экономической эффективности предприятия все задачи управления затратами должны решаться комплексно. К ним относятся: выявление роли управления затратами как фактора повышения экономических результатов деятельности предприятия; определение затрат по основным функциям управления; расчет затрат по основным подразделениям предприятия; расчет необходимых затрат на единицу продукции; подготовка информационной базы, позволяющей оценить затраты при выборе и принятии решений; определение основных методов управления затратами; определение экономических и технических способов и средств измерения, учета и контроля затрат на предприятии; выбор системы управления затратами, соответствующей условиям работы предприятия. Только решение задач в комплексе позволит снизить затраты до рационального уровня и повысить конкурентоспособность предприятия в целом.

Решение поставленных предприятием задач требует систематизации многообразия существующих методов управления затратами, среди которых наиболее значимыми считаются: «Стандарт-кост» (Standard-Cost); «Директ-костинг» (Direct-Costing-System); Пооперационный учет или метод учета затрат по работам (Activity-Based Costing); метод ABC; Система Just-in-Time (JIT) — «точно в срок»; Калькулирование целевой себестоимости (Target-Costing); Анализ цепочки ценностей (Value Chain Analysis); Процессно-ориентированное управление затратами (Activity-Based Management); Сравнения ключевых показателей и процессов с наилучшей практикой (Benchmarking); Реинжиниринг бизнес-процессов (Business Process Re-engineering); Метод непрерывного совершенствования (Kaizen-Costing); Стратегическое позиционирование (Strategic Positioning Analysis); Анализ затратнообразующих факторов (Cost Driver Analysis);

Функционально-стоимостный анализ (ФСА); Концепция управления затратами жизненного цикла (Life Cycle Costing - LCC).

Рассмотрим положительные и отрицательные качества основных методов управления затратами (см. Таблицу 2).

Основываясь на преимуществах и недостатках каждого метода, современные предприятия могут применять смешанную модель управления финансовыми затратами. Сочетание методов и использование их лучших качеств позволит предприятию достигнуть главной цели и достичь высоких экономических результатов.

Таким образом, управление затратами – это динамичный процесс, включающий управленческие действия прямой и обратной связи, целью которых является достижение высокого экономического результата деятельности предприятия. Функции управления затратами реализуются с помощью инструментов управления: нормативной базы, системы классификации, показателей, применения различных методов анализа, управления и прогнозирования затрат.

Таблица 2. Преимущества и недостатки основных методов управления затратами

Метод управления затратами	Преимущества	Недостатки
1. Метод учета затрат по работам — ABC (Activity Based Costing)	1. выявление дополнительных резервов для снижения затрат в ходе рационализации бизнес-процессов; 2. высокая точность определения себестоимости и рентабельности; 3. выявление причинно-следственной взаимосвязи между величиной затрат и процессами, происходящими на предприятии; 4. улучшение механизма контроля и управления затратами.	1. сложность системы (на каждый бизнес-процесс воздействует множество факторов, которые сложно определить, в особенности краткосрочные факторы); 2. повышенный размер затрат на создание и эксплуатацию системы.
2. «Стандарт-кост» (Standard Costs)	1. оперативность выявления негативных тенденций в процессе формирования затрат и прибыли организации, контроль и обобщение данных о фактических потерях; 2. получение информации о стандартных затратах на отдельные виды продукции; 3. поиск резервов снижения затрат;	1. трудоемкость определения стандартов на базе технологической документации производства; 2. сложность определения и составления стандартов в условиях инфляции и при выполнении большого количества разных по характеру и типу заказов за сравнительно короткое

	4. оценка результатов работы производственных подразделений и предприятия в целом.	время; 3. стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты, как следствие – ослабление контроля.
3.«Директ-костинг» (Direct-Costing-Sistem)	1. простота нормирования, планирования, учета и контроля затрат; 2. высокий уровень контроля и регулирования себестоимости и отдельных статей затрат; 3. отсутствие сложных расчетов распределения постоянных затрат по видам продукции; 4. при изменении условий рынка и позиций конкурентов, производство можно быстро переориентировать; 5. гибкость и оперативность принятия управленческих решений в сфере формирования затрат, себестоимости и прибыли.	1. сложность точного распределения затрат на переменные и постоянные; 2. сложность в формировании полной себестоимости готовой продукции или незавершенного производства; 3. сложность системы ценообразования, в связи с необходимостью дополнительных расчетов по распределению постоянных расходов.
4. Системы «Таргет-костинг» (Target Costing) и «Кайзен-костинг» (Kaizen Costing)	1. успешное применение в условиях жесткой конкуренции.	1. сложность системы; 2. большая зависимость от человеческого фактора.
5. Система «точно в срок» - Just-in-Time (JIT)	1. минимизация объема товарно-материальных запасов и затрат на их содержание; 2. сокращение производственно-финансового цикла организации, повышение оборачиваемости ресурсов; 3. высокое качество продукции при пониженном уровне производственных затрат; 4. точность формирования себестоимости; 5. простота системы производственного учета затрат.	1. ориентированность на единичное или мелкосерийное производство.
6. Сравнение с лучшими показателями конкурентов (Benchmarking)	1. наличие широких перспектив в сфере инновационной деятельности организации, для выхода в лидеры.	1. отсутствие полной картины деятельности предприятия, узкая направленность (сравниваются только ключевые позиции);

		2. сложность в создании и ведении сравнительных баз данных.
7. Анализ цепочки ценностей (Value Chain Analysis)	1. анализ выходит за рамки конкретного предприятия, акцент делается не только на внутри происходящих процессах; 2. четкость и логика при определении управляющих процессов; 3. деятельность подразделений непрерывно увязана «сквозным образом»; 4. четкость и структурированность картины в целом	1. сложность схем для визуального восприятия; 2. схемы не показывают динамику бизнес-процессов (сложно осуществить привязку процессов ко времени выполнения, например, показать одновременно выполняемые процессы); 3. высокие требования к квалификации сотрудника, выполняющего построение схемы, и понимание им методики
8. Функционально-стоимостный анализ (ФСА)	1. дает информацию о всех информационных функциях, об их стоимости и потреблении; 2. появляется возможность принимать верные стратегические решения в отношении политики цен на продукты.	1. невозможность достаточно точно передать издержки производства отдельного продукта; 2. невозможность обеспечить обратную связь – информацию для менеджеров, необходимую для оперативного управления; 3. процесс описания функции слишком сложен и детализирован; 4. требуются специальные программные средства.
9. Концепция управления затратами жизненного цикла (Life Cycle Costing - LCC)	1. возможность прогнозировать и управлять затратами на производство продукции еще на стадии проектирования	1. не все статьи затрат попадают в сферу применения процедур управленческого учета, направленных на оптимизацию себестоимости продукции, нарушается связь между затратами продукта на всех этапах жизненного цикла продукта. 2. серьезное искажается величина показателя себестоимости, что потенциально может привести к принятию неверных управленческих решений.

10. Контроллинг	1. повышение прибыльности и гибкости предприятия в краткосрочном и долгосрочном периодах; 2. простота моделей; 3. возможность начать с внедрения в одном подразделении, чтобы затем распространить опыт на все предприятие.	1. усложнение по сравнению с традиционными методиками; необходимость дополнительного обучения; 2. полный результат появляется нескоро, только после внедрения системы на всем предприятии в целом.
-----------------	---	---

Из сказанного можно заключить, что основным инструментом управления затратами является анализ отклонений фактических затрат от их нормативных значений, которые рассчитываются отдельно по каждому центру ответственности и элементу затрат. «Для эффективного оперативного управления затратами необходимо определить, какие отклонения какими факторами вызваны, установить ответственность за произошедшее негативное отклонение, принять решения, позволяющие избежать нежелательных отклонений в будущем» [4].

Авиатранспортная продукция имеет существенные отличия в структуре затрат, входящих в себестоимость продукции. В отличие от большинства отраслей материального производства продукцией авиатранспорта является услуга (авиаперевозка). Она имеет свои особенности, основной из которых является отсутствие вещественного содержания и способности накапливаться и производиться впрок. «Для оказания транспортных услуг не требуется сырье и, следовательно, отсутствует незавершенное производство. Именно поэтому структура затрат авиакомпании, входящих в состав себестоимости продукции, имеет свои существенные отличия, рассматривать ее стоит отдельно от любого другого предприятия» [2].

Особенности воздушного транспорта, как отрасли материального производства, в первую очередь отражаются в структуре эксплуатационных расходов. В себестоимости продукции гражданской авиации преобладают затраты на запасные части, топливо и смазочные материалы. В связи с этим удельный вес амортизации самолетов, вертолетов, авиадвигателей (СВАД), авиационных горюче-смазочных материалов (АГСМ) в 5 - 6 раз выше, чем в среднем по промышленности.

Основным показателем для экономической оценки целесообразности эксплуатации воздушных судов (ВС) на авиалиниях, приобретения или получения в лизинг новых самолетов, а также обоснования тарифов на авиационные перевозки является *себестоимость*. *Себестоимость* продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию [3]. В гражданской авиации (ГА) *себестоимостью* называются эксплуатационные расходы, отнесенные на единицу продукции