

*На правах рукописи*

Мастеров Андрей Игоревич

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АНАЛИЗ  
КАК ИНСТРУМЕНТ ФОРМИРОВАНИЯ  
АССОРТИМЕНТНОЙ И ЦЕНОВОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Москва  
2012

Работа выполнена на кафедре «Бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности» ФГБОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт»

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент  
**Сидорова Марина Ильинична**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Шимоханская Татьяна Викторовна**,  
НОУ ВПО «Московская академия экономики  
и права», заведующий кафедрой  
«Бухгалтерский учет и аудит»

кандидат экономических наук, доцент  
**Малиновская Наталья Владимировна**,  
ФГБОУ ВПО «Российский университет дружбы  
народов», доцент кафедры «Бухгалтерский учет,  
аудит и статистика»

Ведущая организация: **ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский)  
федеральный университет»**

Защита состоится «17» октября 2012 года в 13-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.03 на базе ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.55, ауд. 213, г. Москва, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.49, комн. 203., г. Москва, 125993.

Автореферат разослан «14» сентября 2012 года. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации «14» сентября 2012 года размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу <http://vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»: <http://www.fa.ru>.

Ученый секретарь совета Д 505.001.03,  
кандидат экономических наук, доцент

О.Ю. Городецкая

## **I. Общая характеристика работы**

**Актуальность проблемы исследования.** Процесс становления и развития рыночных отношений в России вызвал радикальные изменения в экономических отношениях между государством и субъектами хозяйствования, что связано с реформированием собственности, институциональными реформами и интеграционными процессами, характерными для открытой экономики. Одной из важных отличительных особенностей в деятельности коммерческих организаций стало расширение их хозяйственной самостоятельности и предоставление права выбора направлений деятельности, организационно-правовых форм и организационной структуры, формирования ассортиментной и ценовой политики, поиска поставщиков и рынков сбыта, обоснования финансовой политики, позволяющей получить финансовые результаты, обеспечивающие удовлетворение интересов всех участников бизнеса и возможность дальнейшего развития организации.

Современная российская экономика отличается нестабильностью. Проблема серьезно усугубляется последними кризисными явлениями в мировой экономике, что существенно усложняет привлечение источников финансирования и, как следствие, приводит к ограниченности ресурсного потенциала организации.

Залогом успешного и продолжительного функционирования отечественных коммерческих организаций является их способность противопоставить негативным объективным факторам обоснованную стратегию и тактику, умение обеспечить достаточный объем необходимых источников финансирования и ресурсов и эффективно их использовать. Данная задача невыполнима без формирования грамотной ассортиментной и ценовой политики, максимально учитывающей специфику условий деятельности организации и особенности конкретной экономической ситуации, сложившейся на мировых и национальных рынках, в регионе и отдельных поселениях.

Одним из основных условий эффективного планирования и управления на разных этапах деятельности организации является аналитическая обработка соответствующей информации в процессе подготовки управленческих решений.

Особенно остро этот вопрос стоит на стадии планирования ассортимента продукции (работ, услуг), когда необходимо обеспечить органическое сочетание возможностей организации, определяемых состоянием ее производственного потенциала, и запросов рынка. В этом случае необходимо наиболее полно сочетать бухгалтерскую и внешнюю информацию.

В настоящее время вопросы аналитической обработки информации на этапе планирования реализации продукции в условиях многономенклатурного производства остаются недостаточно исследованными. Этим определяется необходимость углубленного изучения вопросов управленческого анализа ассортиментной и ценовой политики, обоснование и последовательное совершенствование методического обеспечения анализа на этапе управления продажами продукции, разработка мероприятий по организации продвижения товаров (работ, услуг) на рынок.

**Степень разработанности проблемы исследования.** Вопросы ретроспективного факторного анализа структуры ассортимента и цен реализации были достаточно глубоко проработаны отечественными экономистами в условиях централизованного управления экономикой: В.И. Бариленко, В.Г. Гетьманом, Л.Т. Гиляровской, Н.П. Любушиным, Н.И. Мартынчуком, Г.В.Савицкой, А.Д. Шереметом и др.

В условиях рыночной экономики на уровне субъектов хозяйствования стал востребованным перспективный (стратегический) анализ ассортиментной и ценовой политики. Эти вопросы нашли отражение в развитии важнейших положений зарубежных ученых – А. Апчерча, Р.Х. Гаррисона, К. Друри, Э.У. Норина, Ч. Хорнгрена и др. и в работах российских специалистов – М.А.Вахрушиной, О.Н.Волковой, Б.И.Ивашкевича, Т.П.Карповой, В.Э.Керимова, А.А. Максютова, Н.В.Малиновской, М.В.Мельник, А.Л. Опальской, Н.С. Пласковой, Н.А.Соколовой, Т.В. Шимоханской и др.

Одним из наиболее распространенных подходов к планированию ассортиментной и ценовой политики, применяемых в рамках перспективного анализа, стало использование СVP-анализа на базе информации, представленной

в системе «директ-костинг» (основанной на разделении всех затрат на постоянные и переменные). Аналитические возможности данного подхода исследовались большинством перечисленных выше ученых-экономистов.

Для целей формирования оптимальной ассортиментной и ценовой политики значительный интерес представляют вопросы применения положений теории ограничений (ТОС), которые нашли свое отражение в ряде работ зарубежных (Э. Голдрэтта, У. Детмера, К. Друри, Дж. Кокса и др.) и отечественных ученых (А. Карпова, Е.Ю. Вороновой, В. Савчука и др.). Теория ограничений базируется, по сути, на развитии положений оптимизации деятельности предприятия в условиях наличия «узких мест», рассматриваемой рядом советских экономистов: А.И. Анчишкиным, Я.Б. Квашей, А.С. Смышляевой, Ю.В. Яременко и др.

Эффективная реализация положений теории ограничений в управленческом анализе ассортиментной и ценовой политики в условиях многономенклатурной реализации невозможна без применения экономико-математических методов, прежде всего, методов математического программирования. Становление и развитие математического программирования стало возможно благодаря трудам отечественных ученых – Л.В. Канторовича, В.В. Новожилова, А. Толстого, Г.Ш. Рубинштейна, А.Я. Боярского, В.И. Данилина-Данильяна и др. и зарубежных ученых – М. Вуда, А.Д. Гофмана, Дж. Данцига и др.

Вопросы выбора оптимального ассортимента реализации, позволяющего наиболее эффективно использовать дефицитные ресурсы, с использованием методов линейного программирования изучались рядом отечественных (Л.Е.Басовским, В.В.Бурцевым, О.Н.Волковой, В.Б.Ивашкевичем и др.) и зарубежных (А.Апчерчем, К.Друри, Д.Ханом, Х.Хунгенбергом) экономистов.

Повышение эффективности деятельности организации в условиях дефицита отдельных ресурсов предполагает оптимизацию не только ассортиментной, но и ценовой политики. В условиях, когда актуальна проблема сочетания дефицита ресурсов и емкости рынка сбыта, необходимо подобрать такую комбинацию ассортимента и цен реализации, которая позволила бы наилучшим образом использовать ресурсы организации и возможности рынка для сбыта продукции,

учитывая сложившуюся рыночную ситуацию. Ряд попыток оптимизации ценовой и ассортиментной политики путем постановки и решения задач нелинейного программирования был предпринят отечественными учеными: Б.И. Вайсблатом, М.Е. Шиловым, И.В. Абаниным, Е.А. Романовой и др.

В то же время разработанные до настоящего времени методики аналитической обработки информации на этапе реализации продукции не позволяют в полной мере решать задачи обоснования оптимального ассортимента продукции и ценообразования, обеспечивающего устойчивое развитие отдельных сегментов бизнеса. Отмеченное определяет актуальность данного исследования.

**Цель исследования** заключается в разработке теоретико-методических положений, методического инструментария и методики управленческого анализа на стадии реализации продукции.

Для реализации указанной цели в работе поставлены и решены следующие частные **задачи**:

- изучить и критически осмыслить точки зрения отечественных и зарубежных ученых в отношении целей и задач управленческого анализа на современном этапе развития экономики;
- разработать классификацию ограничений в деятельности организации в условиях неопределенности и риска;
- сформировать методику управленческого анализа ассортиментной и ценовой политики в условиях наличия ограничивающих факторов;
- разработать алгоритм распределения смешанных затрат в условиях многономенклатурной реализации;
- определить возможности использования прикладных методов обработки экономической информации (в том числе, математических) при разработке ассортиментной и ценовой политики организации;
- предложить механизм компьютерной реализации предложенной методики в рамках совершенствования информационного обеспечения управленческого анализа в целях оптимизации ассортиментной и ценовой политики организации.

**Объектом исследования** является процесс формирования финансовых результатов организаций торговли, пищевой промышленности и сферы услуг под воздействием изменения ассортимента выпускаемой продукции и ценообразования в условиях различных ситуаций на рынке.

**Предметом исследования** послужил методический инструментарий управленческого анализа, позволяющий обосновать ассортиментную и ценовую политику организации, обеспечивающую устойчивые финансовые результаты деятельности коммерческой организации.

**Область исследования.** Содержание диссертационного исследования соответствует специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

**Теоретическую и методологическую основу исследования** составили положения, касающиеся категориального аппарата, содержания, организации и методики управленческого анализа, управленческого учета, менеджмента, экономического анализа и экономико-математического моделирования, разработанные и систематизированные отечественными и зарубежными учеными-экономистами. В процессе исследования применялись экономико-статистические методы, методы группировок, комплексного анализа, сравнительного и факторного анализа, математического программирования и др.

**Информационную базу исследования** составили материалы Федеральной службы государственной статистики о развитии торговли, пищевой промышленности и сферы услуг, данные оперативных экономических изданий, материалы углубленного исследования учетных бухгалтерских и плановых документов ряда предприятий, на которых прошла апробация результатов исследования.

**Научная новизна исследования** состоит в развитии методологических положений и методического инструментария управленческого анализа ассортиментной и ценовой политики организации в условиях нестабильной рыночной среды, высокой конкуренции и риска невостребованности продукции.

Основные результаты диссертационного исследования, определяющие его научную новизну и выносимые на защиту, состоят в следующем:

- обосновано выделение управленческого анализа ассортиментной и ценовой политики организации при наличии ограничивающих факторов в качестве самостоятельного направления управленческого экономического анализа;

- уточнены понятия «ограничивающий фактор», «ограничение» и предложена классификация ограничений, составляющая теоретическую основу формирования методики управленческого анализа ассортиментной и ценовой политики организации в современных условиях;

- сформирована методика управленческого анализа как метода обоснования ассортиментной и ценовой политики организации в условиях наличия ограничивающих факторов, включающая принципы формирования информационной базы управленческого анализа, методический инструментарий и содержание отдельных этапов анализа;

- разработан алгоритм распределения смешанных затрат в условиях многономенклатурной реализации, позволяющий рассчитать величину удельного маржинального дохода с учетом переменной части смешанных затрат по каждому виду реализуемой продукции;

- определена целесообразность и результативность использования разных групп экономико-математических методов в управленческом анализе ассортиментной и ценовой политики;

- предложен алгоритм компьютерной реализации разработанной методики, позволяющий значительно снизить трудоемкость управленческого анализа ассортиментной и ценовой политики организации.

#### **Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.**

Теоретическая значимость диссертации заключается в том, что содержащиеся в ней рекомендации способствуют развитию методологии и методики перспективного управленческого анализа ассортиментной и ценовой политики, раскрывают особенности поведения доходов и расходов коммерческой



организации при разной структуре расходов, дефицитности ресурсов и изменении ситуаций, складывающихся на рынках. Разработанные в ходе исследования подходы к проведению анализа поведения доходов и расходов организации могут быть использованы в работе предприятий любых отраслей промышленности. Предложенные методологические положения по управленческому анализу ассортиментной и ценовой политики могут использоваться в дальнейших научных исследованиях и в учебном процессе при подготовке курса лекций по дисциплинам «Управленческий учет», «Управленческий анализ», «Экономический анализ».

Практическая значимость работы состоит в том, что предложенные методические инструменты способствуют совершенствованию методики анализа и его результативности как метода обоснования управленческих решений, направленных на повышение эффективности деятельности организации.

Практическую значимость, в частности, имеют:

- методика управленческого анализа ассортиментной и ценовой политики организации в условиях наличия ограничивающих факторов;
- алгоритм распределения смешанных затрат в условиях многономенклатурной реализации;
- алгоритм компьютерной реализации разработанной методики.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные теоретические положения диссертации докладывались и получили одобрение на научных семинарах аспирантов; международной научно-практической конференции Всероссийского заочного финансово-экономического института «Социально-экономическая и финансовая политика России в процессе перехода на инновационный путь развития» (г. Москва, 2008 г.); научно-практической конференции кафедры бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности Всероссийского заочного финансово-экономического института «Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета и экономического анализа в условиях перехода России на инновационный путь развития» (г. Москва, 2009 г.); международной научно-практической

конференции Всероссийского заочного финансово-экономического института «Инновационный путь развития РФ как важнейшее условие преодоления мирового финансово-экономического кризиса» (г. Москва, 2009 г.); V международной научно-практической конференции Московского государственного университета статистики и информатики «Тенденции развития современных информационных технологий, моделей экономических, правовых и управленческих систем» (г. Рязань, 2010 г.); Международной научно-практической конференции Всероссийского заочного финансово-экономического института «Экономика, наука, образование: проблемы и пути интеграции» (г. Москва, 2010 г.); IV Международной научно-практической конференции Воронежского государственного университета «Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организации» (г. Воронеж, 2011 г.); научно практической конференции кафедры бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности Всероссийского заочного финансово-экономического института «Бухгалтерская отчетность по РСБУ и МСФО: принципы формирования, аналитические возможности» (г. Москва, 2012 г.).

Сформулированные в диссертации практические рекомендации в области анализа ассортиментной и ценовой политики внедрены в практику работы торговой организации ООО «ИмЭкс», что подтверждено соответствующими документами.

**Публикации.** Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли отражение в 12 публикациях общим объемом 3,4 п.л. (авторский объем – 3,1 п.л.), в т.ч. в 4 публикациях общим объемом 1,8 п.л. (авторский объем – 1,6 п.л.) в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России.

**Структура и объем диссертации.** Структура диссертации обусловлена целью, задачами и логикой исследования. Работа состоит из введения, трех глав, включающих девять параграфов, заключения, библиографического списка,

включающего 196 источников, и 19 приложений. Основной текст диссертации изложен на 200 страницах и содержит 29 таблиц и 18 рисунков.

## **II. Основное содержание работы**

Основные положения работы, содержащие элементы научной новизны, можно сгруппировать в шесть групп:

**1. Выделение управленческого анализа ассортиментной и ценовой политики организации при наличии ограничивающих факторов в качестве самостоятельного направления управленческого анализа.** По результатам проведенного исследования был выделен ряд предпосылок к обособлению этого направления управленческого анализа:

1) усложнение требований к информационно-аналитическому обеспечению процесса управления в современных коммерческих организациях – учет нестабильности и изменчивости окружающей среды;

2) усиление тенденций дифференциации экономического анализа, в частности разделение традиционной для отечественной практики интегрированной системы бухгалтерского учета на две подсистемы: финансовый и управленческий учет;

3) необходимость интеграции учетно-бухгалтерской и внешней (рыночной) информации при управленческом анализе ассортиментной и ценовой политики.

С возрастанием требований, предъявляемым к информации для управления, происходит усложнение задач, стоящих перед финансовым и управленческим анализом. При этом постоянно усложняющиеся новые задачи требуют развития новых направлений и методик экономического анализа, характерных выделением особых объектов и целей, и предполагают использование специфических методов и приемов анализа, что расширяет представление о комплексности аналитической работы в современной коммерческой организации. Кроме того, *разные задачи, стоящие перед отдельными направлениями экономического анализа, создают предпосылки к его дифференциации по субъектам анализа.*

В зависимости от целей и задач формируется состав информационных источников для проведения аналитических процедур. Процесс оформления

данных видов анализа в самостоятельные его разделы логически вытекает из разделения бухгалтерского учета на финансовый и управленческий, выполнение которых возложено соответственно на разные подразделения управления.

Место управленческого анализа в системе экономических дисциплин показано на рис. 1.

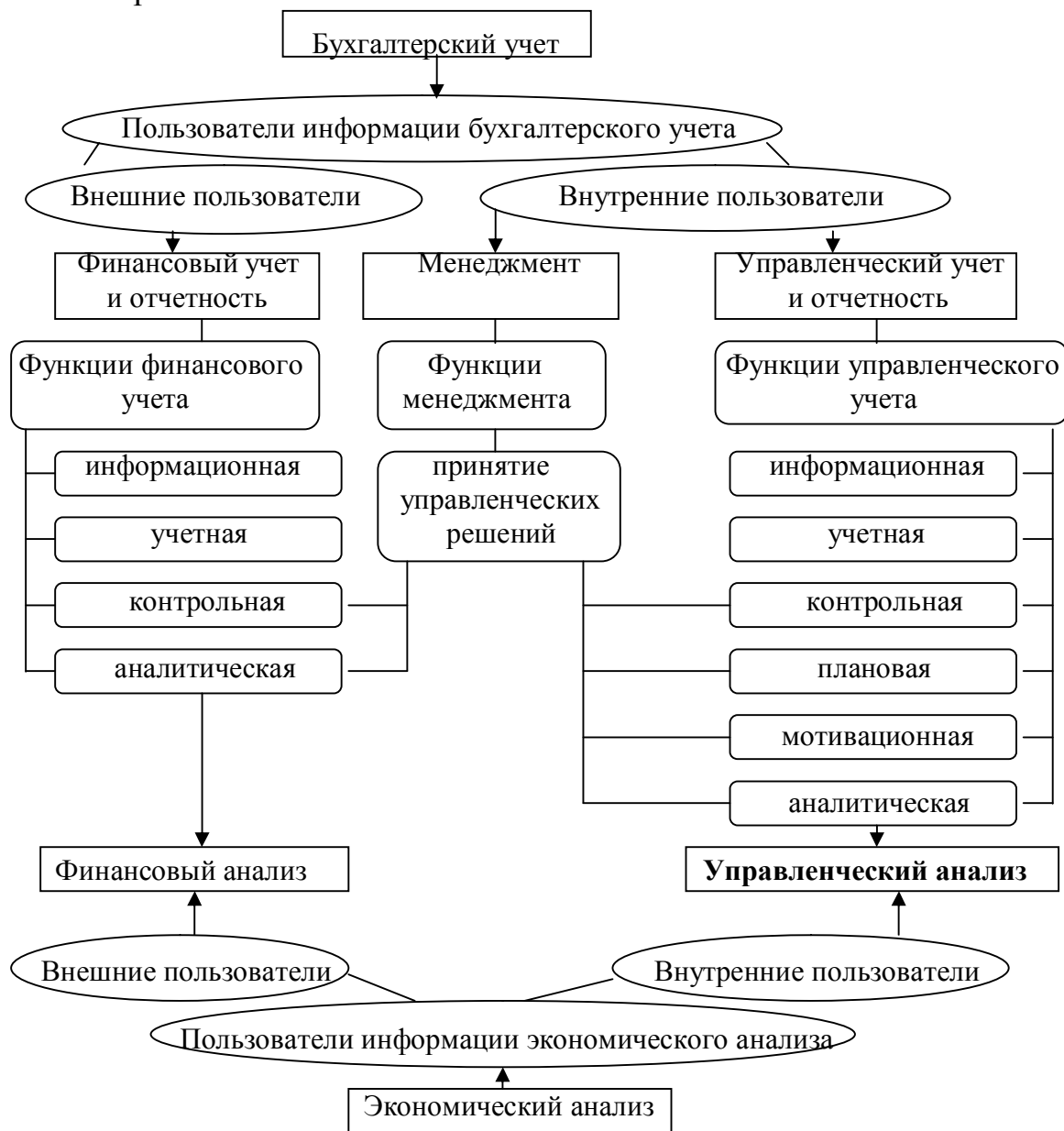


Рис. 1. Место управленческого анализа в системе экономических дисциплин

Круг наиболее часто встречающихся задач управленческого анализа можно сгруппировать по двум основным направлениям:

1) ретроспективный анализ результатов, достигнутых определенным сегментом бизнеса, оценка эффективности его деятельности;

2) перспективный анализ деятельности сегмента, направленный на поиск путей повышения эффективности его функционирования.

Перечень задач, которые можно выделить в рамках каждого из выделенных направлений, представлен на рис. 2.



Рис. 2. Направления и задачи управленческого анализа

В процессе принятия решений менеджерам приходится сталкиваться с серьезной проблемой, заключающейся в том, что ресурсы организации – не однородная, а гомогенная величина. Вследствие разных (как объективных, так и субъективных) причин возникают ситуации, когда одни ресурсы оказываются использованными не полностью при полном исчерпании других. В результате возникают «узкие места», которые, с одной стороны, не позволяют организации дальше наращивать объем реализации продукции (услуг), а с другой – в полной мере реализовать ее ресурсный потенциал. Поэтому важнейшими задачами управленческого анализа на пути к оптимизации соотношения «затраты –

доходы» являются во-первых, своевременная диагностика «узких мест», включая выяснение причин, определивших их возникновение, а во-вторых – поиск оптимальных путей использования имеющихся ресурсов.

Одним из основных вариантов повышения эффективности деятельности организации в условиях наличия «узких мест» без привлечения существенных финансовых вложений может быть построение ассортиментной и ценовой политики, позволяющих максимально эффективно использовать дефицитные ресурсы организации. Данный подход может быть позиционирован в качестве одного из направлений перспективного управленческого анализа (рис. 2).

**2. Уточнение понятийного аппарата, составляющего теоретическую основу методики управленческого анализа ассортиментной и ценовой политики.** На основе анализа отечественной и зарубежной литературы сделан вывод об однонаправленности смыслового содержания понятий «узкое место» и «ограничивающий фактор». В работах как отечественных, так и зарубежных ученых, посвященных проблеме «узких мест», при употреблении данных понятий речь идет об ограниченности отдельных видов ресурсов, которые полностью исчерпываются быстрее других. В то же время, авторами теории ограничений (ТОС, theory of constraints) понятие «ограничивающий фактор» трактуется более широко: предлагается разделение всех ограничивающих факторов по отношению к организации, как к системе, на внутренние и внешние.

В условиях жесткой конкуренции проблема дефицита емкости рынка сбыта более актуальна, чем проблема ограниченности используемых ресурсов. Могут возникнуть ситуации, когда организация не сможет наращивать объемы реализации вследствие полного удовлетворения спроса, в то время как ресурсы всех видов не полностью использованы. В таком случае имеет место воздействие ограничивающего фактора, являющегося внешним по отношению к организации.

Однако не каждое ограничение является ограничивающим фактором. Их идентичность справедлива только в том случае, если данное ограничение сдерживает дальнейший рост объемов продаж, не позволяя использовать имеющиеся ресурсы других видов или возможности сбыта продукции.

Существует множество ограничений, которые можно классифицировать по ряду признаков (рис. 3).

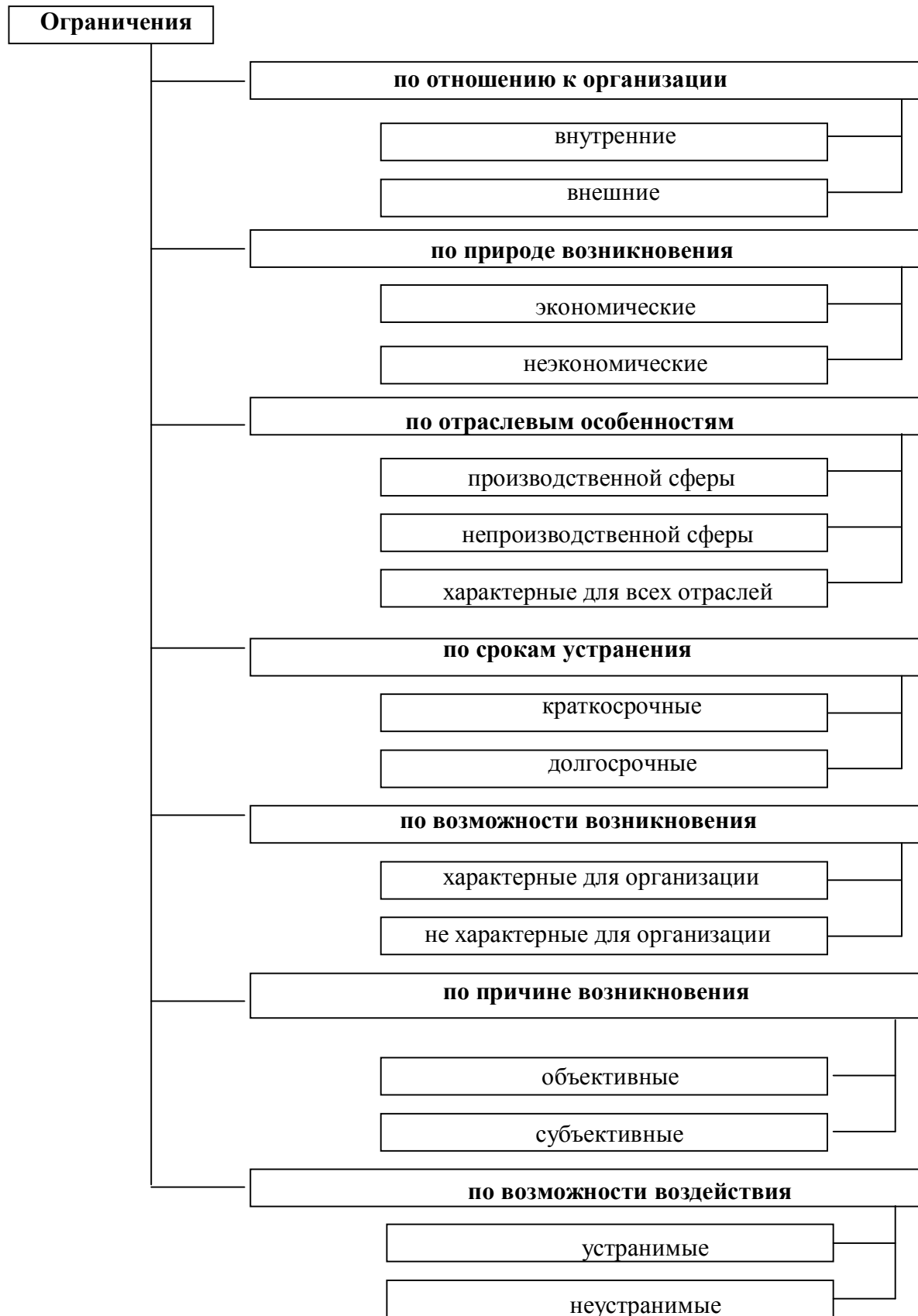


Рис. 3. Классификация ограничений

Основываясь на приведенной на рис. 3 классификации, можно утверждать, что в контексте решаемой в исследовании проблемы речь идет о внутренних и внешних ограничениях по отношению к организации как к системе.

**3. Методика управленческого анализа при выборе ассортиментной и ценовой политики организации с учетом ограничивающих факторов.** По результатам изучения научной литературы и методик, используемых в коммерческих организациях, был сделан вывод об отсутствии методики управленческого анализа ассортиментной и ценовой политики в условиях внутренних и внешних ограничений, что снижает практическую значимость уже имеющихся наработок в рамках данного направления управленческого анализа.

На рис. 4 схематично представлена структура информационных потоков в организации в процессе проведения управленческого анализа продаж при сложившемся ассортименте продукции и ценообразовании.



Рис. 4. Состав основных информационных потоков управленческого анализа ассортиментной и ценовой политики организации



В исследовании был определен состав и основные источники информации для управленческого анализа ассортиментной и ценовой политики (табл. 1).

Таблица 1. Источники информации управленческого анализа ассортиментной и ценовой политики организации

№ п/п	Характер формируемой информации	Источники информации	Месторасположение информации
1	Ресурсный потенциал организации в том числе: материальные ресурсы  трудовые ресурсы  основные средства	Приходные ордера (М-4); лимитно-заборные карты (М-8); требования-накладные; ведомость учета остатков товарно-материальных ценностей в местах хранения  Штатное расписание (Т-3); табель учета рабочего времени (Т-12, 13); расчетные ведомости (Т-51)  Акты о приеме-передаче основных средств (ОС-1, ОС-1а); инвентарные карточки (ОС-6, ОС-6а) и и книги учета (ОС-6б) основных средств; ведомость по счету 01 "Основные средства"	Бухгалтерия, склад, отдел снабжения  Бухгалтерия, отдел кадров  Бухгалтерия
2	Нормативы затрат ресурсов на производство единицы продукции	Плановая информация	Плановый отдел
3	Объем реализации	Плановая информация	Плановый отдел
4	Информация об общих затратах	Оборотно-сальдовые ведомости и аналитические отчеты по счетам 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 44 "Расходы на продажу", электронные учетные регистры	Бухгалтерия, производственные участки
5	Информация о внешней среде предприятия, конкурентах и их ценах	Сеть Интернет, специализированные программные продукты, периодическая печать	Отдел маркетинга
6	Цены на выпускаемую (реализуемую) продукцию	Приказы-накладные; счета-фактуры; ведомости отгрузки и продажи продукции; приказы о ценах; оборотно-сальдовая ведомость и аналитический отчет по счету 90 "Продажи"; электронные учетные регистры	Бухгалтерия, отдел сбыта, отдел маркетинга

В целях практической реализации предложенной методики управленческого анализа ассортиментной и ценовой политики организации была разработана соответствующая система показателей (рис. 5).



Рис. 5. Система показателей для проведения управленческого анализа продаж в условиях ограничений

Ключевым является показатель пропускной способности – максимальной скорости, с которой организация способна генерировать целевые единицы – денежные средства. Проведенное исследование позволяет утверждать, что в качестве показателя, дающего наиболее полную информацию о скорости генерации дохода, можно рассматривать маржинальный доход. Тогда пропускная способность организации представляет собой потенциальный максимально возможный уровень маржинального дохода, который организация может извлечь до устранения ограничивающих факторов.

В работе выделены шесть этапов управленческого анализа формирования ассортиментной и ценовой политики (рис. 6).

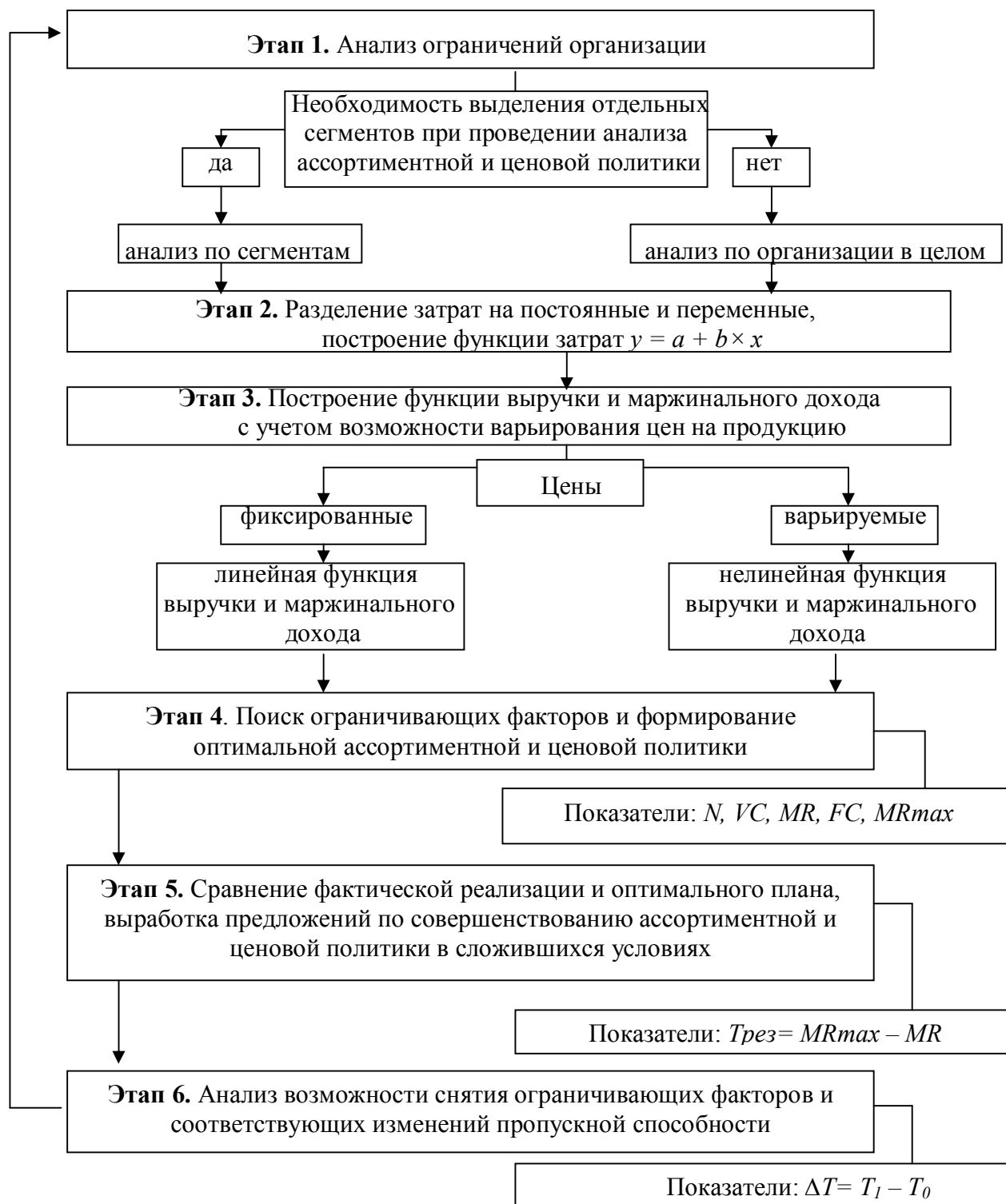


Рис. 6. Этапы проведения управленческого анализа ассортиментной и ценовой политики в условиях ограничений

**4. Алгоритм распределения смешанных затрат в условиях многономенклатурной реализации.** В основе предлагаемой методики лежит показатель маржинального дохода, позволяющий получить информацию о скорости генерации дохода организации в единицу времени. Поэтому один из основных начальных этапов методики (этап 2 схемы на рис. 6) предполагает разделение всех затрат организации на постоянные и переменные. Одна из основных проблем при этом состоит в наличии условно-переменных (смешанных) затрат, содержащих как переменную, так и постоянную части. В результате, они меняются вместе с уровнем деловой активности организации, однако их изменение не носит столь ярко выраженной зависимости от ее поведения, как в случае с переменными затратами.

Анализ литературы, посвященной проблеме разделения смешанных затрат на постоянные и переменные, показывает, что большинство авторов рассматривают данные вопросы преимущественно для случаев производства и реализации одного вида продукции. Вопрос расчета маржинального дохода на единицу продукции в условиях многономенклатурной реализации и наличия смешанных затрат, остается практически не раскрытым.

В целях решения данной проблемы в диссертации разработан алгоритм распределения переменной составляющей смешанных затрат на отдельные виды продукции в соответствии с базой распределения (рис. 7). При этом выбор базы распределения должен учитывать, от чего именно зависит динамика переменной части смешанных затрат (от количества реализованной продукции – натуральное измерение или от полученной выручки – особенности ценообразования).

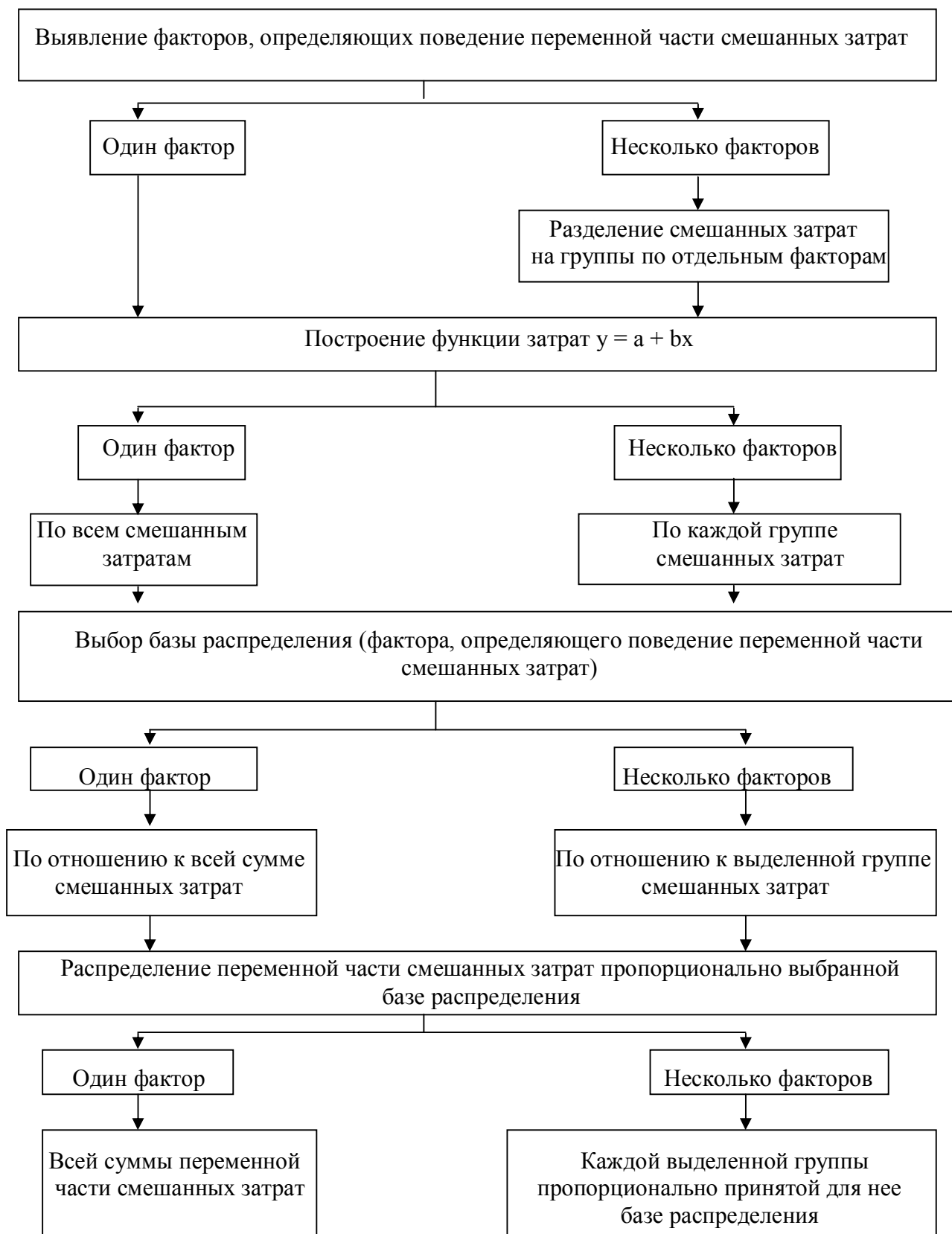


Рис. 7. Алгоритм распределения смешанных затрат в условиях многономенклатурной реализации

**5. Применение экономико-математических методов при проведении управленческого анализа ассортиментной и ценовой политики.** Реализация предложенной методики управленческого анализа продаж в условиях наличия ограничивающих факторов предполагает решение задач математического программирования. Следует различать ситуации, когда организация способна оказывать влияние на цены реализации (т.е. является «ценовым лидером») и случаи, когда организация принимает сложившиеся на рынке цены и не оказывает влияния на них (т.е. выступает в роли «ценового последователя»). В случае неизменных цен функция маржинального дохода может быть представлена в виде линейной функции (1):

$$MR(\bar{X}) = \sum_{j=1}^n ((p_j - vc_j) \times x_j), \text{ руб.} \quad (1)$$

где:  $x_j$  – объем реализации  $j$ -го вида продукции, шт.;

$p_j$  – цена  $j$ -го вида продукции, руб.;

$vc_j$  – переменные затраты на производство (реализацию) единицы  $j$ -го вида продукции, руб.

В этом случае речь идет о решении задачи линейного программирования, которую в общем виде можно представить следующим образом (2):

$$\begin{aligned} \max MRt(\bar{X}) &= \sum_{j=1}^n ((p_j - vc_j) \times x_j), \\ \sum_{i=1}^n a_{ij} \times x_j &\leq b_i, \quad i = \overline{1, m}, \\ x_j &\leq d_j, \quad x_j \geq m_j, \\ x_j &\geq 0, \quad j = \overline{1, n}, \end{aligned} \quad (2)$$

где  $a_{ij}$  – величина затрат ресурса  $i$ -го вида на производство  $j$ -го вида продукции;

$d_j$  – верхний предел спроса на  $j$ -й вид продукции при уровне цен  $p_j$ ,

$m_j$  – нижний предел сбыта  $j$ -го вида продукции,

$b_i$  – уровень запасов ресурсов  $i$ -го вида.

В ситуациях, когда допускается варьирование цен на продукцию, функция маржинального дохода имеет вид нелинейной функции. В этих условиях речь идет о необходимости решения задачи нелинейного программирования, которая может быть представлена в следующем виде (3):

$$\max MRt(\bar{X}) = \sum_{j=1}^n ((h_j - vc_j) \times x_j - e_j \times x_j^2), \quad (3)$$

$$\sum_{i=1}^m a_{ij} \times x_i \leq b_j, \quad i = \overline{1, m}, \quad j = \overline{1, n},$$

$$x_j \geq m_j, \quad x_j \geq 0, \quad j = \overline{1, n}.$$

где:  $h_j$  – максимальный предел цены реализации  $j$ -ого вида продукции, руб.;

$e_j$  – показатель, характеризующий изменение цены  $j$ -го вида продукции при изменении объема продаж на 1 ед., руб. / 1 ед.

**6. Алгоритм компьютерной реализации разработанной методики.** В целях снижения трудоемкости управленческого анализа ассортиментной и ценовой политики разработан алгоритм компьютерной реализации предложенной методики в конфигурации «1С: Бухгалтерия 8». Схема формирования информации в рамках данной конфигурации представлена на рис. 8.

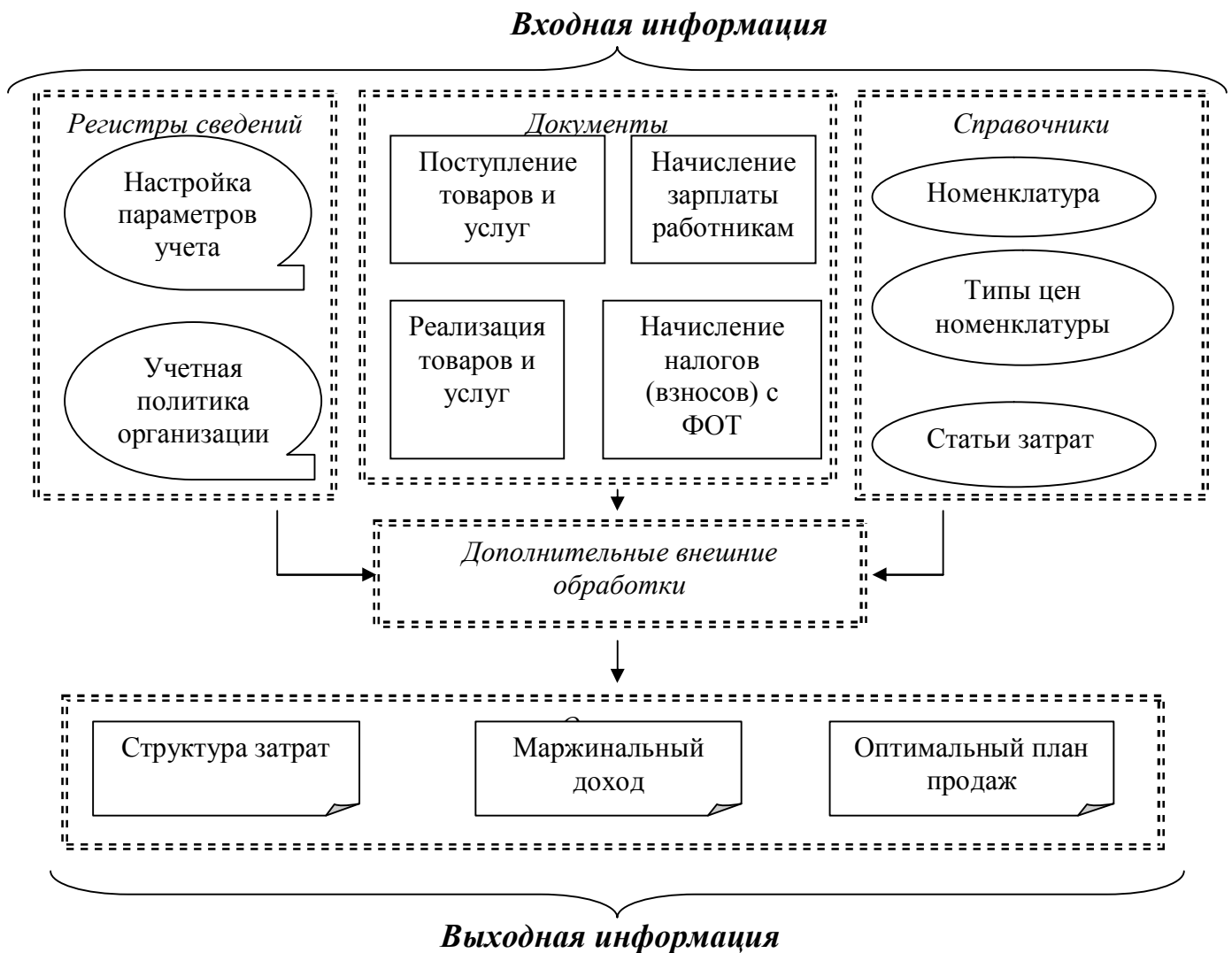


Рис.8. Процесс формирования выходной информации в конфигурации «1С:Бухгалтерия 8»

Предложенная методика проведения управленческого анализа ассортиментной и ценовой политики раскрыта на примере деятельности предприятия рыбной промышленности (ООО «Рыбокомбинат «Пищевик»), организаций торговли (ООО «Им-Экс») и сферы услуг (филиал ООО «Мострансгаз» – центр диагностики и реабилитации). Проведенные расчеты показали, что реализация этой методики позволит ООО «Им-Экс» и филиалу ООО «Мострансгаз» существенно увеличить совокупный маржинальный доход и, как следствие, прибыль соответственно в январе 2011 г. – на 33 % и в 2011 г. – на 173 % без привлечения дополнительных ресурсов и ввода новых ассортиментных позиций.

**Основные положения диссертационной работы изложены в следующих публикациях:**

Статьи, опубликованные в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России:

1. *Мастеров А.И.* Применение методов математического программирования в управленческом анализе ассортиментной политики организации [текст] / А.И.Мастеров // Актуальные проблемы социально-экономического развития России. – 2010. – № 4. С. 53 – 56. (0,4 п.л.);
2. *Мастеров А.И.* Система показателей для проведения управленческого анализа сбытовой деятельности организации [текст] / А.И.Мастеров // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 42 (207). С. 41 – 46. (0,6 п.л.);
3. *Мастеров А.И.* Управленческий анализ деятельности организации в условиях ограниченных ресурсов [текст] / М.И.Сидорова, А.И.Мастеров // Вестник университета: ГОУВПО «Государственный университет управления». – 2010. – № 1. С. 328 – 330. (0,3 / 0,1 п.л.);
4. *Мастеров А.И.* Управленческий анализ смешанных затрат в условиях многономенклатурной реализации [текст] / А.И.Мастеров // Актуальные проблемы социально-экономического развития России. – 2012. – № 2. С. 21 – 24. (0,5 п.л.);



Статьи, опубликованные в других научных изданиях:

5. *Мастеров А.И.* Совершенствование методического обеспечения управленческого анализа [текст] / А.И.Мастеров // Социально-экономическая и финансовая политика России в процессе перехода на инновационный путь развития: Сборник статей по материалам Международной научно-практической конференции ВЗФЭИ 22 – 23 апреля 2008 г. В 2-х томах. Том 2. – М.: ВЗФЭИ, 2009. С. 129 – 130. (0,2 п.л.);
6. *Мастеров А.И.* Роль управленческого анализа в информационном обеспечении менеджмента [текст] / А.И.Мастеров // Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета и экономического анализа в условиях перехода России на инновационный путь развития: Материалы научно-практической конференции ВЗФЭИ (27.01.09 г.) / Под ред. проф. Вахрушиной М.А., доц. Сидоровой М.И. – М.: Издательство «Спутник+», 2009. С. 198 – 203. (0,2 п.л.);
7. *Мастеров А.И.* Содержание управленческого анализа, его цели и задачи [текст] / А.И.Мастеров // Инновационный путь развития РФ как важнейшее условие преодоления мирового финансового кризиса: Сборник статей по материалам Международной научно-практической конференции ВЗФЭИ 21 – 22 апреля 2009 г. В 2-х томах. Том 2. – М.: ВЗФЭИ, 2009. С. 107. (0,1 п.л.);
8. *Мастеров А.И.* Особенности смешанных затрат и проблемы описания их поведения в управленческом анализе [текст] / А.И.Мастеров // Тенденции развития современных информационных технологий, моделей экономических, правовых и управленческих систем: Материалы V международной научно-практической конференции МЭСИ (07.04.10 г.) / Под ред. Н.К.Кадуцкова. – Рязань: Рязанский филиал МЭСИ, 2010. С. 145 – 148. (0,3 п.л.);
9. *Мастеров А.И.* Управленческий анализ производственных затрат в условиях кризисных явлений в экономике [текст] / А.И.Мастеров // Экономика, наука, образование: проблемы и пути интеграции: сборник статей по материалам Международной научно-практической конференции ВЗФЭИ 26 – 27 октября 2010 г. Том 1. – М.: ВЗФЭИ, 2010. С. 304. (0,1 п.л.);

10. *Мастеров А.И.* Применение принципов теории ограничений в управленческом анализе ассортиментной политики организации [текст] / М.И.Сидорова, А.И.Мастеров // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций: Материалы IV научно-практической конференции Воронежского государственного университета: в 2-х частях. Часть 2 / Под ред. проф. Д.А.Ендовицкого, проф. Н.Г.Сапожниковой. – Воронеж: Воронежский ЦНТИ – филиал ФГУ «РЭА» Минэнерго России, 2011. – С. 206 – 209. (0,2 / 0,1 п.л.);
11. *Мастеров А.И.* Исторические аспекты применения методов математического программирования в экономике [текст] / А.И.Мастеров // Актуальные проблемы историко-экономических исследований. Материалы международной научно-практической конференции 23 марта 2012 г. / под ред. д-ра экон. наук, профессора Я.С.Ядгарова. – М.: ФИНАНСОВЫЙ УНИВЕРСИТЕТ, ЗФЭИ, 2012. С. 147 – 151. (0,2 п.л.);
12. *Мастеров А.И.* Математические и компьютерные методы, используемые в управленческом анализе ассортиментной и ценовой политики в условиях ограничений [текст] / А.И.Мастеров // Бухгалтерская отчетность по РСБУ и МСФО: принципы формирования, аналитические возможности. Сборник научных статей по результатам научно-практической конференции Кафедры бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности ФГБОУ ВПО Всероссийский заочный финансово-экономический институт (15 мая 2012 г.) / под ред. проф. М.А.Вахрушиной, доц. М.И.Сидоровой. – М.: Спутник+, 2012. С. 123 – 126. (0,3 п.л.).