

Одноколов Сергей Михайлович

**Методическое обеспечение управления затратами  
промышленных предприятий  
на примере предприятий «ТПС»**

Специальность 08.00.05 – Экономика и управление народным  
хозяйством (экономика, организация и управление  
предприятиями, отраслями, комплексами – промышленность)

**Автореферат**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Ярославль - 2007

Работа выполнена на кафедре управления и предпринимательства ГОУ  
ВПО «Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова»

**Научный руководитель -** доктор экономических наук, профессор  
**Платов Олег Константинович**

**Официальные оппоненты:** доктор экономических наук, профессор  
**Аверичкин Алексей Павлович**

кандидат экономических наук  
**Князиков Александр Сергеевич**

**Ведущая организация -** ГОУ ВПО «Ярославский государственный  
технический университет»

Защита состоится «    » ноября 2007 года в \_\_\_\_ часов на заседании  
диссертационного совета К 212.002.03 при ГОУ ВПО «Ярославский  
государственный университет им П.Г. Демидова» по адресу: 150000,  
г.Ярославль, ул. Комсомольская, д. 3, ауд. 307.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке Ярославского  
государственного университета им. П.Г. Демидова» по адресу: 150003, г.  
Ярославль, Полушкина роща, 1.

Автореферат разослан « \_\_\_\_ » октября 2007 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета

Маматова Л.А.

## **ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ**

**Актуальность темы исследования** объясняется тем, что традиционные подходы к управлению затратами, широко применяемые на российских предприятиях, не удовлетворяют требованиям современного уровня развития производства и возросшей конкуренции, а системы управленческого учета зачастую предоставляют дезориентирующую информацию, непригодную для принятия решений. Величина основных видов ресурсов, расходуемых на производство продукции, в значительной степени влияет на эффективность производства, величину прибыли и уровень рентабельности. Поэтому предприятию, использующему разнообразные виды ресурсов: материальные, трудовые, технологические, финансовые и др. - необходимо эффективно ими управлять, чтобы знать, как они связаны друг с другом, какие принимать решения для повышения их отдачи. Существующие прогрессивные зарубежные методы управления затратами при всех их достоинствах, сочетающих правильность расчета и калькулирования затрат, подготовку достоверной базы для принятия управленческого решения и определения финансового результата, обладают определенными ограничениями: данные методы невозможно применять в практической деятельности российских предприятий и в процессе управления без соответствующей адаптации и доработки. Успешное применение этих методов на наших предприятиях невозможно без использования богатого опыта отечественной экономической школы, отражающего специфику производственных предприятий России. На данный момент абсолютное большинство российских предприятий пока не проявляет особого интереса к проблемам управления и оптимизации производственных затрат, обеспечивая рентабельность продаж за счет высокого уровня отпускных цен. Отчасти это объясняется тем, что в условиях высоких темпов инфляции эффективно управлять затратами затруднительно. Однако по мере снижения её темпов стратегия, ориентированная на оптимизацию производственных затрат, становится достаточно перспективной.

Решение указанных проблем определяет актуальность методической проработки выбора инструментов управления затратами, применение которых позволит промышленным предприятиям целенаправленно мобилизовать финансово-экономический, организационный, производственный и кадровый потенциал для достижения конкурентных преимуществ.

**Степень научной разработанности проблемы.** Вопросы, связанные с теорией управления затратами предприятия и производственным менеджментом, освещены в переводной экономической литературе такими авторами, как К. Друри, Д. Хан, Дж. Сигел, Дж. Шим, М. Кутер, М. Портер, Г. Эмерсон, Ч. Хорнгрен, Б. Райан, Оливер И. Уильямсон. Модели, разработанные зарубежными специалистами, нуждаются в соответствующей верификации. Кроме того, отечественная практика не позволяет полностью их применять.

Среди ведущих отечественных ученых и специалистов в области производственного менеджмента и управления затратами следует назвать А.Д. Шеремета, В.Г. Лебедева, М.И. Трубочкину, Т.В. Конореву, С.В.Селютину, А.И. Заруднева, Р.Я. Вакуленко, Б.А. Райзберга, В.П.Грузинова, И.К. Салимжанова, Г.Р. Кремнева, О.В. Амуржуева и др. Труды большинства отечественных авторов не могут быть использованы на практике без соответствующей доработки.

Вопросы стратегического управления затратами изучены пока явно недостаточно. Из зарубежных авторов выделяются Джон К. Шанк, Виджей Говиндараджан и Артур Томпсон. По мнению Джона К. Шанка, стратегическое управление затратами представляет собой настолько отличающийся взгляд на управленческий учет, что вызывает некоторого рода смену парадигмы.

Наиболее полная информация о затратах аккумулируется в управленческом учете, который связывает воедино менеджмент, маркетинг, анализ, финансовый и производственный учет. Управленческому учету посвящены работы авторитетных российских ученых, в частности М.В.Вахрушиной, Н.П. Кондракова, Н.Д. Врублевского, О.Е. Николаевой, Т.В. Шишкова, С.А. Николаевой, А.Д. Шеремета, О.Д. Кавериной

Проблема управления затратами не получила достаточно полного освещения. Более того, она до сих пор не подверглась системной структуризации. Дискуссионными остаются вопросы понятийного аппарата, трактовки основных принципов и методов управления затратами, их классификации, а также алгоритм действий по их управлению. В ряде работ больше внимания уделено вопросу учета затрат, а для менеджмента предприятий прежде всего важен инструментарий использования учетной информации для принятия конкретных управленческих решений. При изучении качественного аспекта проблемы часто игнорируются сложности методологии, а также методики реального учета и измерения затрат. В итоге остается неизученным прикладной характер исследования проблемы, практические выводы ограничиваются лишь анализом уровней и соотношения затрат.

Можно констатировать, что в настоящее время мы не обнаружили ни одного фундаментального издания, которое системно изложило хотя бы общие вопросы теории управления затратами в условиях работы отечественных промышленных предприятий. Следует отметить, что ни в переводных, ни в отечественных изданиях нами не найдена комплексная системная классификация затрат предприятия, алгоритм управленческих действий и система управления затратами.

**Целью исследования** является разработка методического обеспечения управления затратами промышленного предприятия на основе адаптации зарубежного и обобщения отечественного опыта.

Поставленная цель обусловила необходимость решения следующих **задач**:

- изучить сущность, цели и задачи управления затратами;
- представить классификацию затрат по существующим признакам и выявить новые;
- рассмотреть процесс стратегического управления затратами и разработать информационную базу управления затратами;
- рассмотреть, проанализировать и дать предложения по организационным основам модели управления затратами;
- предложить критерии и показатели управления затратами;
- разработать алгоритм и систему управления затратами промышленного предприятия;
- проанализировать затраты и их специфику на примере промышленного предприятия;
- разработать стратегию управления затратами;
- предложить и реализовать комплексную систему управления затратами предприятий «ТПС» и произвести оценку ее эффективности.

**Объектом исследования** являются затраты предприятия и методическое обеспечение управления ими.

**Предмет исследования** – экономические отношения, возникающие в процессе управления затратами промышленного предприятия.

Выбор предмета исследования обуславливается как его актуальностью в сложившихся реальных экономических условиях деятельности хозяйствующих субъектов, так и отсутствием фундаментальных исследований производственного менеджмента в области управления затратами промышленных предприятий.

**Информационная и теоретическая база исследования.** В качестве информационной и теоретической базы исследования были использованы:

- Федеральные законы, указы Президента РФ, Постановления Правительства РФ;
- нормативные и инструктивные материалы министерств и ведомств;
- научные труды отечественных и зарубежных ученых в области производственного менеджмента;
- диссертационные исследования российских специалистов в области производственного менеджмента, управленческого учета и анализа;
- материалы периодической печати;
- данные управленческой и сводной бухгалтерской отчетности предприятий Ярославской области.

**Методологическая и теоретическая основа исследования.** Методологическую основу исследования составляют общенаучные и специальные методы теоретического и эмпирического исследования (анализ, синтез, классификация, обобщение), а также частные методы экономического анализа, статистики и математического моделирования. Теоретической

основой работы являются подходы к сущности, природе, классификациям затрат предприятий, рассматриваемые в экономической литературе; монографии отечественных и зарубежных ученых по вопросам теории затрат и производственного менеджмента; труды отечественных специалистов в области формирования механизма управления затратами; работы по теориям системного анализа, управления и организации производственных процессов, методам бюджетирования.

Тема диссертационной работы соответствует пунктам **15.2 «Механизмы формирования устойчивого развития экономики промышленных отраслей, комплексов, предприятий»** и **15.4 «Инструменты внутрифирменного и стратегического планирования на промышленных предприятиях»** паспорта специальности 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством.

**Теоретическая значимость** результатов диссертационного исследования связана с уточнением классификации затрат, разработкой модели оценки эффективности управления затратами, алгоритма и системы управления затратами промышленных предприятий, которые могут быть использованы для дальнейшего теоретического исследования проблем управления затратами.

**Методическая значимость** связана с разработкой методического обеспечения управления затратами промышленных предприятий. В частности ее составляющими являются:

- разработанная автором факторно-индексная модель определения интегрального показателя эффективности управления затратами, позволяющего осуществлять процесс управления затратами промышленного предприятия и определять направление развития;

- предложенный алгоритм управления затратами промышленных предприятий, позволяющий поэтапно принимать эффективные решения в области управления;

- разработанная автором система управления затратами, в рамках которой автором разработан упомянутый выше алгоритм управления затратами.

**Практическая значимость** - определяется возможностью использования основных положений, выводов и рекомендаций:

- в управлении затратами в целом по предприятию, по отдельным подразделениям и центрам затрат, а также по отдельным видам продукции;

- в процессе прогнозирования затрат предприятия;

- при оптимизации затрат предприятия по видам продукции и подразделениям;

- при разработке регламента управления затратами и должностных обязанностей работников, занимающихся вопросами управления затратами;

- в учебном процессе при подготовке специалистов–менеджеров по дисциплинам «Производственный менеджмент», «Стратегический менеджмент».

Модель, алгоритм и система управления затратами, а также выводы и предложения, сформулированные в результате исследования, доведены до конкретной практической реализации. Анализ результатов деятельности и выработка рекомендаций на основе диссертационного исследования будут способствовать повышению эффективности производственной деятельности конкретного промышленного предприятия в части управления затратами.

**Научная новизна** результатов, полученных лично автором в ходе диссертационного исследования, заключается в следующем:

1. Уточнена классификация затрат предприятия на основе выделения шести дополнительных признаков с точки зрения управления: по возможности управления, по отражению в учете и отчетности, по принципу принятых обязательств, по месту формирования, в зависимости от принятого управленческого решения и по фактору стабильности.

2. Разработана факторно-индексная модель управления затратами, учитывающая взаимосвязь основных составляющих затрат предприятия: материалоемкости, трудоемкости, энергоемкости, амортизациоёмкости – и позволяющая осуществлять оценку эффективности управления затратами предприятия.

3. Разработан алгоритм, включающий последовательность этапов управления затратами предприятия и позволяющий обеспечить взаимодействие различных подразделений предприятия в этом процессе.

4. Разработана адаптированная система управления затратами, включающая в себя основные функции: целеполагание, анализ внешних и внутренних факторов, анализ затрат в прошлом периоде, планирование, оптимизацию и контроль за ними.

5. Предложена и реализована пошаговая система управления затратами, учитывающая радикальные изменения их уровня на основе проведения реорганизации и изменения структуры производственного процесса, а также текущего изменения в результате непрерывного совершенствования технологии и организации производства без проведения работ капитального характера.

**Результаты исследования** могут быть использованы предприятиями различных отраслей промышленности.

**Достоверность и обоснованность полученных результатов** обеспечивается:

- использованием комплексного и системного подхода к управлению затратами;
- исследованием широкого круга зарубежной и российской научной и научно-методической литературы;
- широким использованием практического материала предприятий.

**Апробация работы.** Теоретические положения, практические наработки и рекомендации нашли применение в деятельности предприятий «ТПС» Группы ГАЗ. Разработанная и адаптированная пошаговая система управления затратами внедрена и используется при решении задач повышения эффективности производственной деятельности и управления затратами.

Основные положения диссертационного исследования докладывались и обсуждались на ряде научно-практических конференций:

- VI Всероссийской научно-практической конференции «Инновационное развитие экономики: теория и практика» (Ярославль, 2005);
- VI Открытой окружной конференции молодых ученых «Наука и инновации XXI века» (Сургут, 2005);
- Всероссийской научно-практической конференции «Экономическая теория, прикладная экономика и хозяйственная практика: проблемы эффективного взаимодействия» (Ярославль, 2006).

**Публикации.** По теме исследования опубликовано 6 научных работ общим объемом 7,81 п.л., в том числе в журналах, рекомендованных ВАК, - 2 работы, объемом 1,23 п.л.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих одиннадцать параграфов, заключения, списка литературы из 135 источников и 50 приложений. Основной текст изложен на 189 страницах, в нем представлено 61 таблица и 53 рисунка.

## ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

**1. Предложена уточненная классификация затрат предприятия на основе выделения шести дополнительных признаков с точки зрения управления: по возможности управления, по отражению в учете и отчетности, по принципу принятых обязательств, по месту формирования, в зависимости от принятого управленческого решения и по фактору стабильности.**

В диссертации дополнены существующие классификации затрат, в частности учитывающие фактор возможности влияния каждого субъекта на конкретные затраты, то есть позволяющие в полной мере осуществлять функции управления затратами. Дополнительные признаки классификации затрат представлены в табл. 1.

**Таблица 1.**

**Дополнительные признаки классификации затрат**

Признак классификации	Виды	Характеристика	Объект управления



1. По возможности управления	- изменяемые	статьи затрат, которые могут управляться по усмотрению руководителя подразделения	Процессу управления подлежат прежде всего управляемые затраты (контроль исполнения функций планирования, организации и регулирования)
	- неизменяемые	статьи затрат, которыми невозможно управлять и которые не зависят от руководителя подразделения	
2. По отражению в учете и отчетности	- имели место и отражены в учете и отчетности	фактически понесенные затраты, нашедшие отражение в бухгалтерской и управленческой отчетности	В ходе процесса управления затратами должны быть выявлены прежде всего вторая и третья группы затрат, поскольку их наличие может существенно исказить величину себестоимости выпускаемой продукции и поставить под сомнение достоверность учета в целом
	- имели место, но не отражены в учете и отчетности	фактически понесенные затраты, не нашедшие отражение в бухгалтерской и управленческой отчетности	
	- не имели место, но отражены в учете и отчетности	несуществующие затраты, отраженные в учете и отчетности	
3. По принципу принятых обязательств	- обязательные	являются следствием ранее принятых обязательств. В ближайшей перспективе обязательные затраты неизменны, они могут быть изменены лишь после истечения срока действия принятых обязательств	Управлению и прогнозированию, в первую очередь, должны подлежать обязательные затраты, т.к. при смене обстоятельств в будущем, затраты, обусловленные данными обстоятельствами, сохраняются. Обе группы затрат являются затратами без отдачи, то есть неэффективными, и поэтому должны подлежать обязательному контролю и управлению
	- необязательные	обусловлены ранее принятыми обязательствами, но могут быть изменены сразу после изменения обязательств сторон	
4. По месту формирования	- собственные	затраты производятся в данном подразделении	Такое деление позволяет, с точки зрения управления, в дальнейшем дифференцированно выделять затраты, обратив особое внимание на собственные затраты, и предназначено для решения следующих задач: - обеспечение возможности процесса управления экономичностью работы отдельных подразделений; - повышение точности и степени детализации калькулирования себестоимости продукции, особенно в сложных, неоднородных производствах, выпускающих большой ассортимент изделий
	- несобственные затраты	затраты, понесенные другим подразделением	

5. В зависимости от принятого управленческого решения	- затраты, принимаемые в расчет	являются ожидаемыми будущими затратами, которые могут варьироваться в зависимости от альтернатив принимаемого управленческого решения	Объектом управления в первую очередь, выступают затраты, принимаемые в расчет, так как данный тип затрат неизбежно возникнет в результате принятия управленческого решения. Затраты, не принимаемые в расчет, не зависят от данного принимаемого управленческого решения, поэтому подвержены управлению в меньшей степени
	- затраты, не принимаемые в расчет	являются затратами, возникшими в результате ранее принятого управленческого решения	
6. По фактору стабильности	- неизменяемые длительное время	затраты, не подверженные изменению в течение длительного времени	Объектом управления, в первую очередь, должны быть часто изменяемые затраты, уровень которых определяется ежегодно в процессе планирования (контроль исполнения функций планирования, регулирования и анализа)
	- часто изменяемые	затраты, изменяемые с высокой степенью периодичности	

**2. Разработана факторно-индексная модель управления затратами, учитывающая взаимосвязь основных составляющих затрат предприятия: материалоемкости, трудоемкости, энергоемкости, амортизациоёмкости - и позволяющая осуществлять оценку эффективности управления затратами предприятия.**

На рис. 1 представлена предлагаемая нами факторно-индексная модель определения интегрального показателя эффективности управления затратами промышленного предприятия на основе затратообразующих факторов. Представленная модель определяет основу управления затратообразующими факторами и затратами предприятия, она построена на основе факторов первого и второго порядка, которые являются независимыми и значимыми, что подтверждается проведенным корреляционным анализом.

Интегральный показатель  $I$  определяется исходя из мультипликативной модели на основе четырех параметров. Каждый из четырех коэффициентов зависит от факторов первого и второго порядка, для нахождения влияния данных факторов далее будут представлены схемы факторного анализа по каждому из четырех показателей. Далее на схеме указана взаимосвязь затратообразующих факторов и результатов деятельности предприятия.

Расчет интегрального показателя осуществляется в 3 этапа:

1. Определяется набор частных показателей по каждой составляющей интегрального показателя (материалоемкость, зарплатоемкость, энергоемкость, амортизациоёмкость).
2. По каждому частному направлению определяется индекс относительного изменения ( $I_{ме}$ ,  $I_{зе}$ ,  $I_{эе}$ ,  $I_{ае}$ ), представляющий собой отношение показателя отчетного (планового) периода к базовому (за прошлый отчетный период).
3. Интегральный индекс управления затратами ( $I$ ) определяется как

произведение относительных индексов частных показателей, его значение означает:

$I > 1$  - снижение эффективности управления затратами, повышение общего уровня затрат;

$I = 1$  - сохранение эффективности управления затратами, общего уровня затрат;

$I < 1$  - повышение эффективности управления затратами, снижение общего уровня затрат.

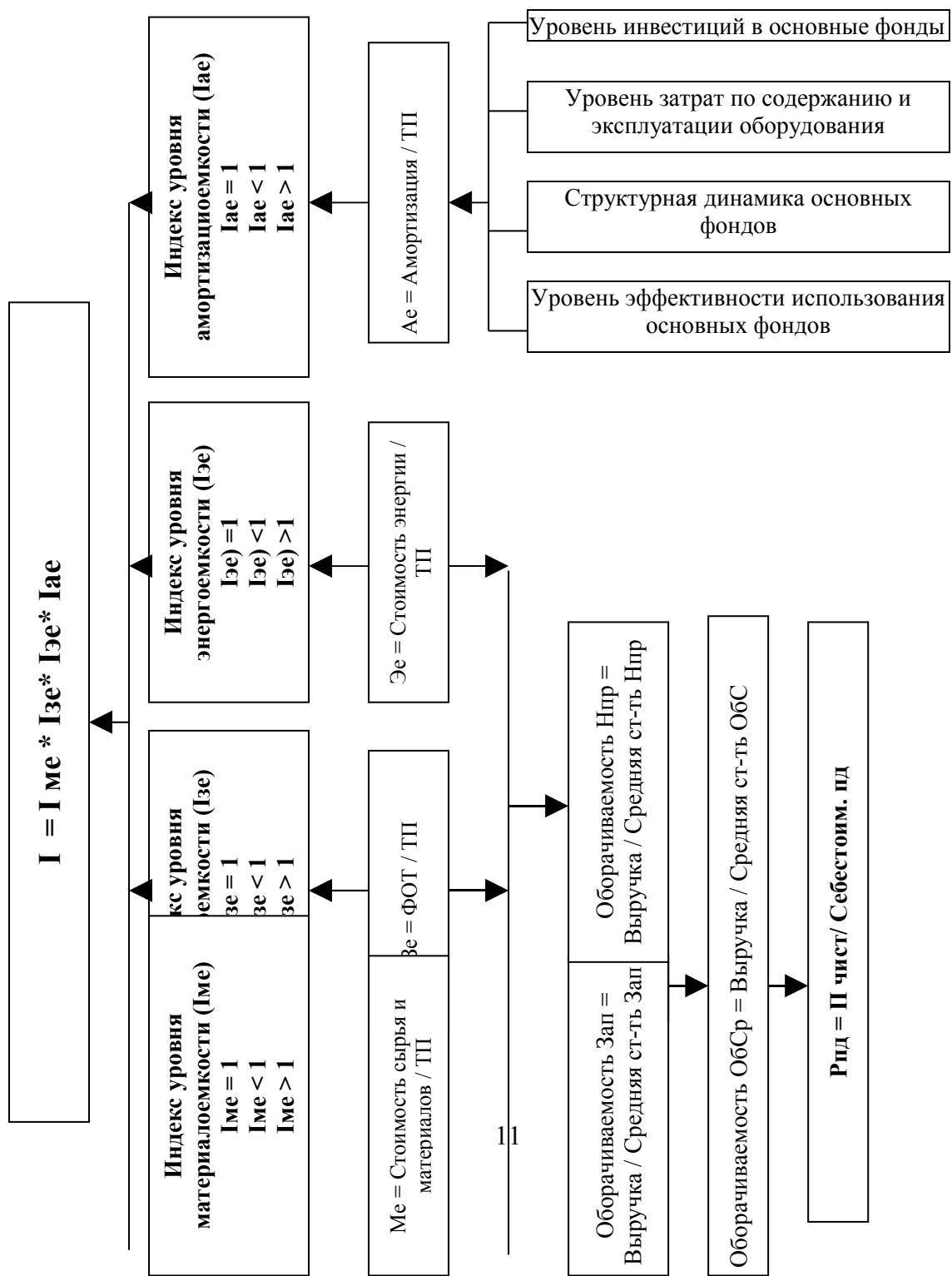
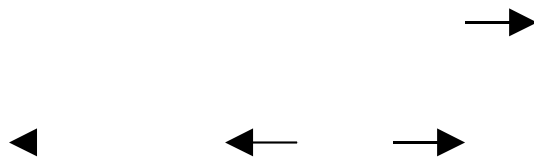


Рис. 1. Факторно-индексная модель определения интегрального показателя эффективности управления затратами промышленного предприятия



Динамика изменения интегрального показателя эффективности управления затратами предприятия характеризует общее состояние предприятия и отражает тенденцию его развития. Направление тенденции (позитивное или негативное) служит основанием для принятия конкретных решений по управлению затратами предприятия. Стохастическое (несогласованное) изменение темпов роста/снижения показателей предприятия приводит к экономическим колебаниям и неустойчивому состоянию предприятия. Согласованное воздействие факторов на общий уровень затрат позволит регулировать состояние и уменьшить уровень экономических колебаний.

Интегральный показатель может рассматриваться в качестве показателя управления затратами по следующим причинам:

- увеличение интегрального показателя под воздействием ряда внешних и внутренних факторов (рост цен на сырье и материалы, рост цен на энергоносители, различные макроэкономические факторы) можно охарактеризовать как недостаточно сильную политику в области управления затратами, т.е. менеджмент организации не в состоянии оптимизировать производственные затраты предприятия, компенсировать влияние дополнительных внешних и внутренних факторов, что приводит к росту общего уровня затрат и снижению эффективности управления затратами;

- сохранение уровня интегрального показателя означает либо сохранение всех условий внешнего и внутреннего окружения, что и в базовом периоде, либо говорит об эффективной политике компенсации влияния различных факторов управленческими решениями, позволяющими сохранить общий уровень затрат и обеспечить достижение аналогичного уровня прибыли;

- снижение интегрального показателя свидетельствует о целенаправленной политике предприятия по пути оптимизации производственных затрат, проведения ряда мероприятий по устранению негативного влияния внешних факторов, что приводит к снижению совокупного уровня затрат предприятия и повышению эффективности управления затратами.

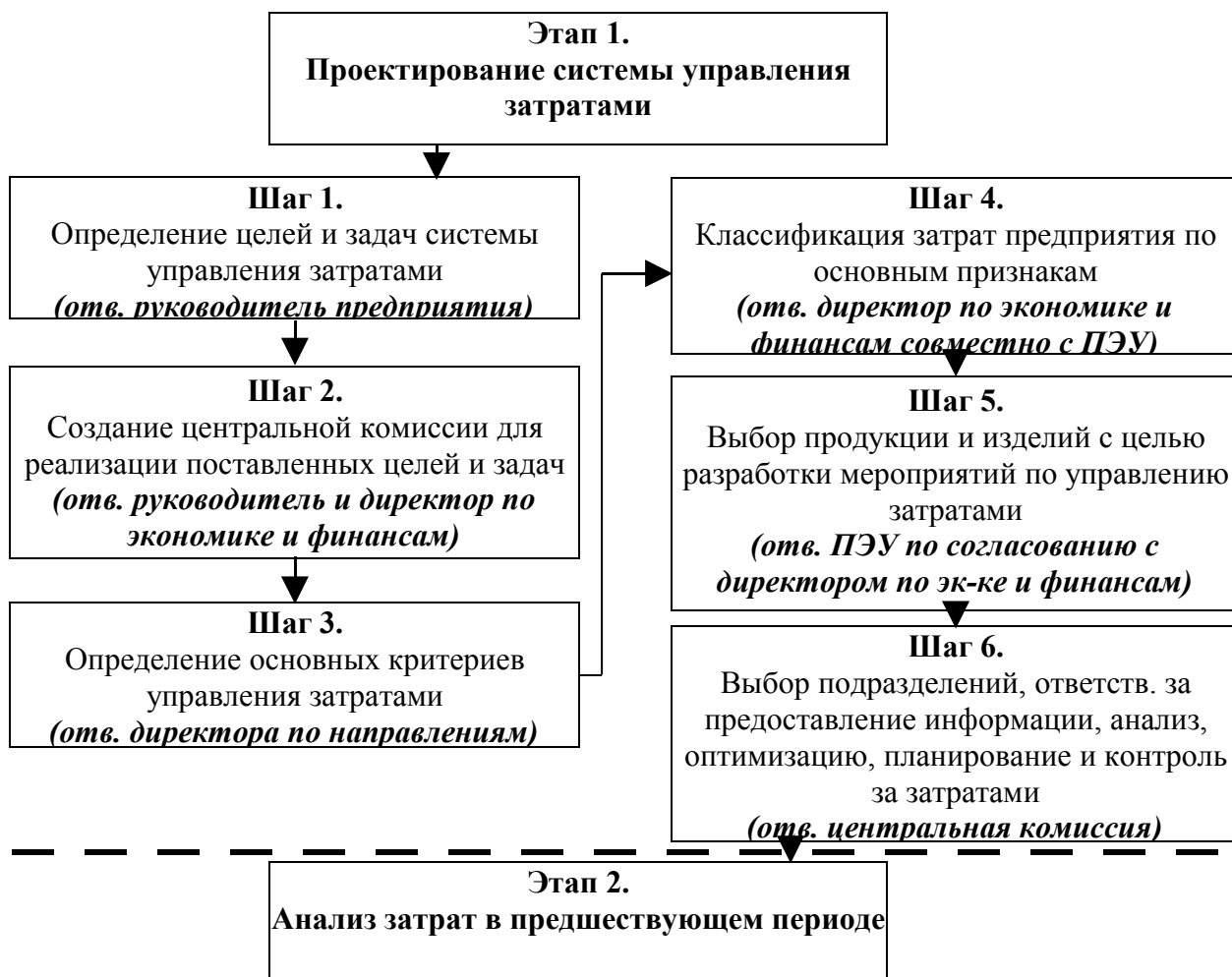
Интегральный показатель уровня затрат зависит, прежде всего, от темпов роста или снижения отдельных показателей, отражающих различные

аспекты производства. В работе приведена методика факторного анализа затратообразующих факторов по каждому индексу-показателю.

### **3. Разработан алгоритм, включающий последовательность этапов управления затратами предприятия и позволяющий обеспечить взаимодействие различных подразделений предприятия в этом процессе.**

Нами предложен алгоритм управления затратами, разработанный на примере предприятий «ТПС» и адаптированный для большинства промышленных предприятий, являющийся одной из важных составляющих системы управления затратами (рис. 2). Алгоритм описывает этапы функционального содержания деятельности по управлению затратами на предприятии. Реализация данной модели позволит путем проведения ряда последовательных аналитических операций создать систему управления затратами. Процесс реализации данного алгоритма состоит из пяти этапов:

- проектирование системы управления затратами;
- анализ затрат в предшествующем периоде;
- оптимизация текущего уровня затрат;
- планирование затрат предприятия в разрезе видов затрат и направлений деятельности;
- обеспечение эффективного контроля за затратами предприятия.





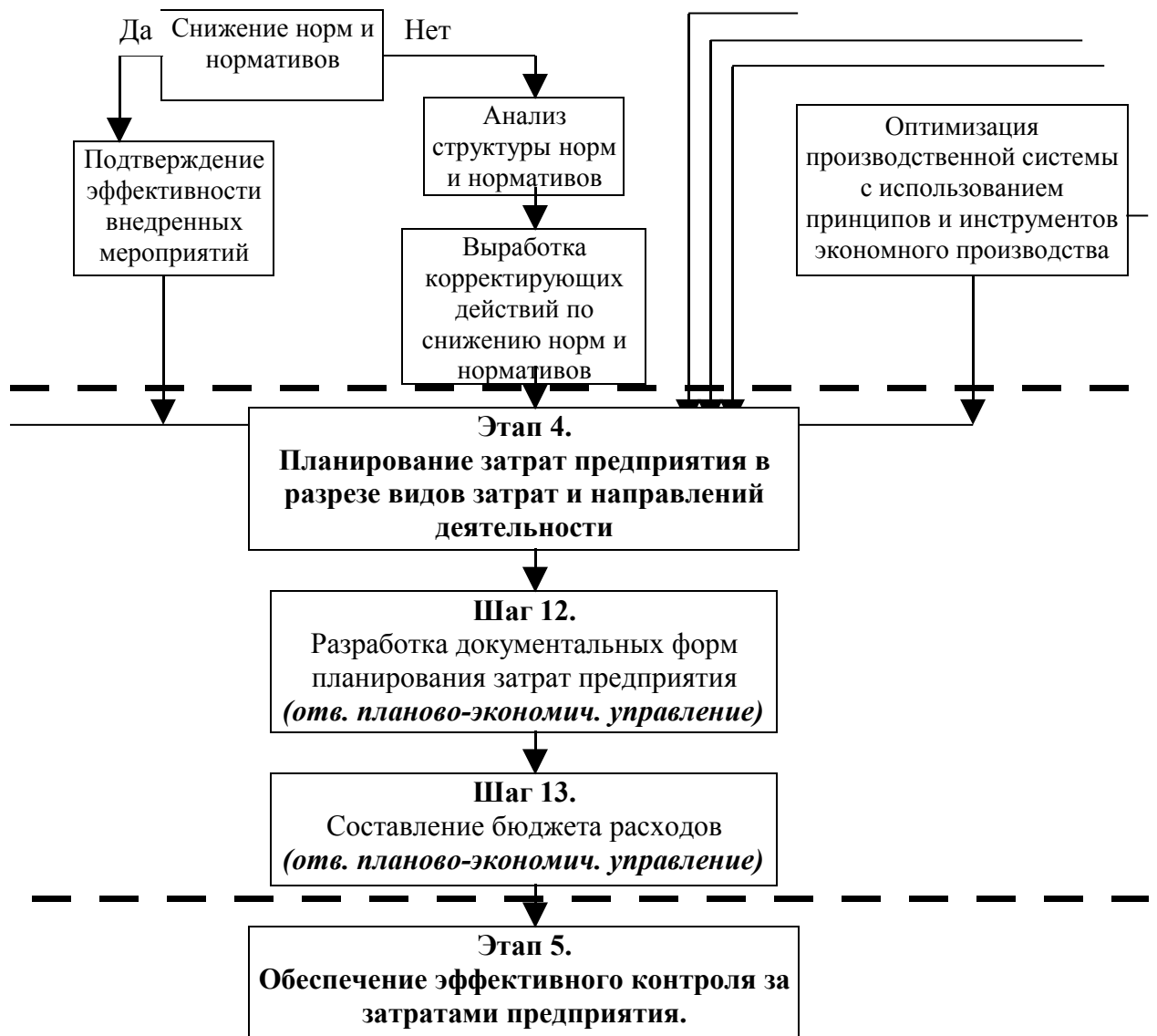


Рис. 2. Алгоритм управления затратами предприятия

Каждый из перечисленных этапов состоит из последовательных шагов. Таким образом, разработанный в ходе диссертационного исследования алгоритм управления затратами, представляющий собой последовательность действий по организации системы управления затратами, с помощью установления ответственных лиц, факторов, влияющих на затраты, проведения ревизии их уровня, оценки обоснованности и оптимизации уровня затрат, позволит путем подготовки обоснованного бюджета расходов и установления надлежащего контроля за его выполнением обеспечить необходимый уровень доходности бизнеса в процессе его функционирования и развития.

**4. Разработана адаптированная система управления затратами, включающая в себя основные функции: целеполагание, анализ внешних**



**и внутренних факторов, анализ затрат в прошлом периоде, планирование, оптимизацию и контроль за ними.**

В числе задач по управлению затратами, на наш взгляд, одной из приоритетных является разработка системы, обеспечивающей их рациональную структуру, уровень и динамику. При ее разработке необходимо:

- четкое видение рыночных перспектив положения предприятия в условиях взаимодействия с факторами внешней среды и внутренними возможностями его функционирования;
- количественные ориентиры в соответствии с задачами текущего и стратегического развития предприятия;
- уровень затратных параметров производства и реализации продукции, отвечающих поставленным задачам достижения конечных результатов деятельности предприятия.

В диссертации доказана необходимость разработки и внедрения системы управления затратами, поскольку действия по управлению затратами опираются на разработку стратегии функционирования предприятия для достижения им конкурентных преимуществ и оперативных планов хозяйствования в их тесной взаимообусловленности. Переход к системе управления затратами обеспечивается реализацией нескольких этапов, включающих нормирование и бюджетирование затрат, в том числе по видам затрат и видам продукции, по центрам ответственности; учет и контроль затрат; выявление отклонений от норм; анализ причин отклонений и их интерпретацию; корректировку принятых ранее управленческих решений, а в случае необходимости и норм.

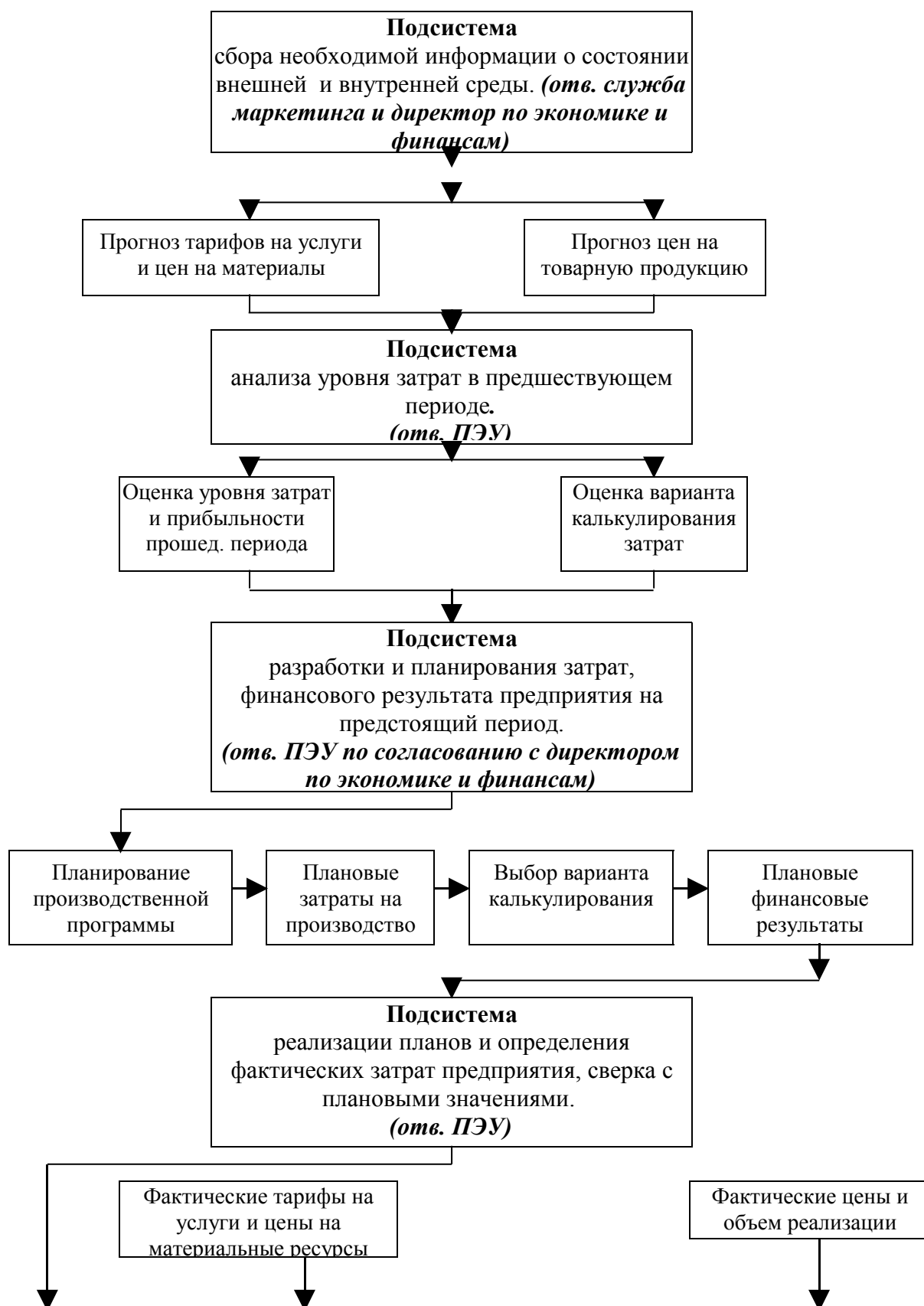
В работе изложен порядок разработки и внедрения системы управления затратами (СУЗ) на машиностроительных предприятиях. Разработка и внедрение СУЗ осуществляется в три этапа: подготовка к разработке системы, разработка и внедрение системы, функционирование системы. Также рассмотрены организационные и методологические аспекты внедрения СУЗ на предприятиях. Приведены основные факторы, определяющие скорость внедрения любого нововведения, а также факторы, помогающие и мешающие быстрому внедрению управления затратами.

Система управления затратами предприятия, разработанная на примере предприятий «ТПС», по нашему мнению, должна состоять из следующих подсистем (рис. 3):

1. Подсистема сбора необходимой информации о состоянии внешней и внутренней среды.
2. Подсистема анализа уровня затрат в предшествующем периоде.
3. Подсистема разработки и планирования затрат, финансового результата предприятия на предстоящий период.
4. Подсистема реализации планов и определения фактических затрат предприятия, сверка с плановыми значениями.



5. Подсистема оптимизации затрат предприятия на основе результатов анализа.
6. Подсистема обеспечения эффективного контроля за затратами.



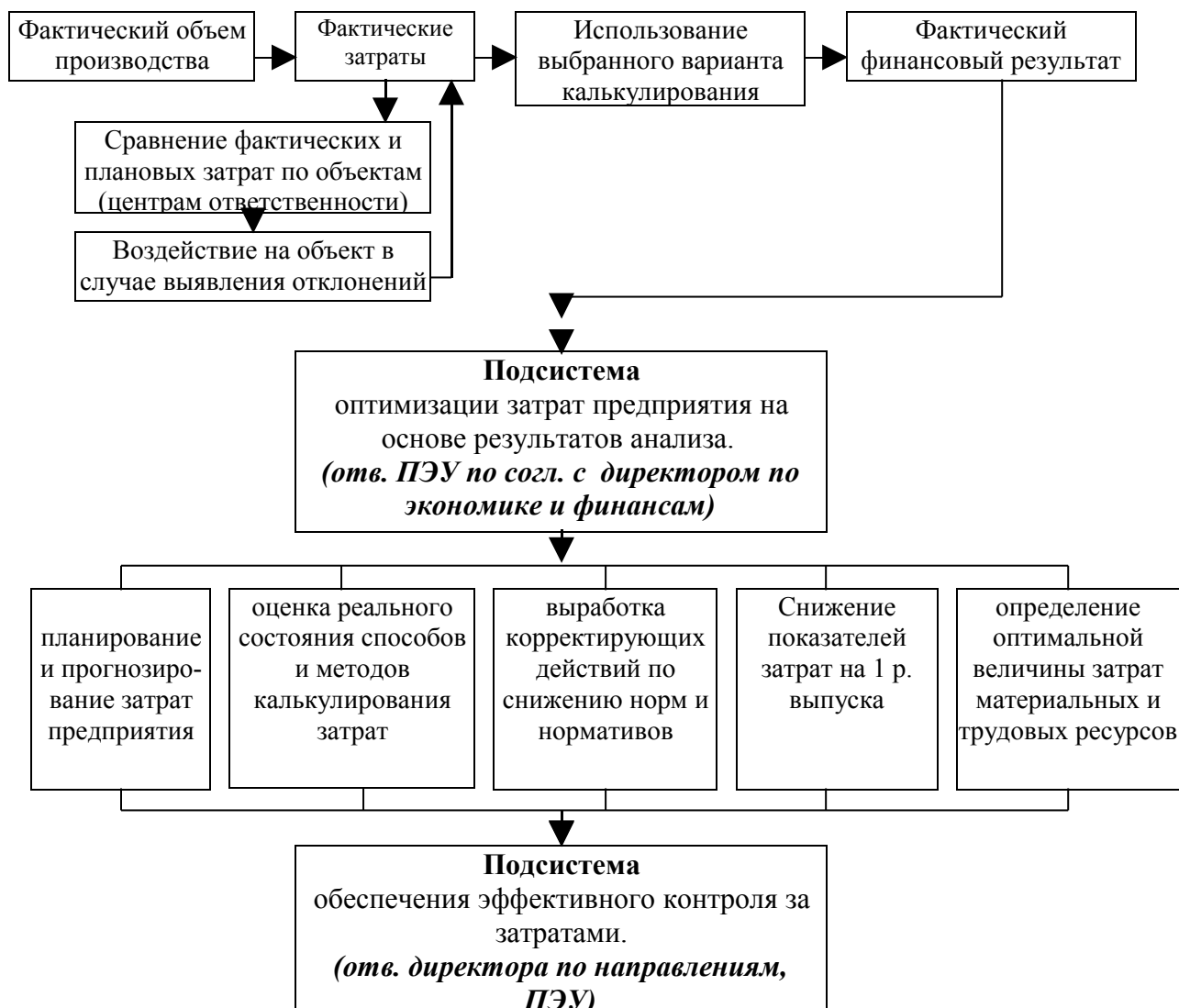


Рис. 3. Система управления затратами предприятия

Загруженность финансово-экономических подразделений текущей работой не позволяет внедрять систему управления текущими затратами в полном объеме. А использование для этих целей руководством директивного подхода вызывает еще большее сопротивление персонала к внедрению нововведений. Еще одним фактором, вызывающим отрицательное отношение к современным методам управления текущими затратами, является то, что результаты от совершенствования методики управления проявляются через значительный промежуток времени и могут не иметь четкой связи с конкретным нововведением. По результатам анализа проблем управления текущими затратами нами была разработана их общая классификация, представленная в работе.

Таким образом, показано, что система управления затратами состоит из 3 основных функций управленческого цикла: разработка и принятие решения о планировании показателей, реализация поставленных целей и

обеспечение надлежащего контроля за их реализацией. Принцип построения данной системы управления полностью согласуется с базовыми принципами управления.

**5. Предложена и реализована пошаговая система управления затратами на примере предприятий «ТПС», учитывающая радикальные изменения их уровня на основе проведения реорганизации и изменения структуры производственного процесса, а также текущего изменения в результате непрерывного совершенствования технологии и организации производства без проведения работ капитального характера.**

Исследовательской базой для разработки и внедрения системы послужили предприятия «ТПС». Предприятиями «ТПС» называется объединение предприятий машиностроения, производящих и реализующих топливную аппаратуру высокого давления и запасные части к ним, с целью совместного производства и реализации этой продукции с меньшими затратами на изготовление и сбыт продукции, имеющими общего акционера и управляемые одним лицом, созданные для достижения общих целей.

Причиной, обусловившей выбор данных предприятий, является значительная доля сырья, материалов, комплектующих изделий, а также затрат на оплату труда в себестоимости производства продукции. Доля материальной и трудовой составляющей в производственной себестоимости продукции предприятий «ТПС» составляет более 70%, что обусловлено высокой материалоемкостью и трудоемкостью выпускаемой продукции, а также наличием и необходимостью содержания большого количества вспомогательных производств. Согласно классификации затрат, рассмотренной в первой главе, данные затраты на производство продукта относятся к регулируемым, что позволяет осуществлять процесс управления, направленный на оптимизацию затрат. Потребность в управлении затратами обусловлена значительной долей данных затрат в производственной себестоимости и необходимостью их снижения для выполнения целевых показателей прибыльности предприятий «ТПС».

Суть разработанной Пошаговой системы управления затратами (ПСУЗ) состоит в непрерывном изменении и совершенствовании технологических процессов изготовления продукции в сторону оптимизации и устранения излишних потерь. Главной целью данная система ставит уничтожение любых лишних расходов и эффективное использование производственного потенциала предприятия. Основной принцип ПСУЗ: производить продукцию только тогда, когда в ней нуждаются, и только в таком количестве, которое требуется покупателям. Сущность ПСУЗ заключается в системном подходе к выявлению и устранению потерь путем непрерывного совершенствования, настройки производственных процессов в зависимости от потребности заказчика и стремление к совершенствованию.

Основные цели ПСУЗ: оптимизация добавленной стоимости, оптимизация рабочих мест, обеспечение конкурентоспособности, обеспечение стратегии роста.

В современных условиях деятельность предприятий должна быть ориентирована на выпуск высококачественной и конкурентоспособной продукции при максимальном снижении затрат на ее производство. Поэтому особую значимость приобретает использование передовых форм и методов организации труда и управления затратами предприятия, применяемых в экономически развитых странах. Разработанная нами пошаговая система управления затратами является переработкой, логическим продолжением и адаптацией системы *JIT (Just-in-time)*, успешно применяющейся в настоящее время во многих промышленно развитых странах. Основные сходства заключаются в том, что обе системы ставят своей основной целью уничтожение любых лишних расходов и эффективное использование производственного потенциала предприятия. Применяется метод вытягивания продукции из производства, т.е. продукция производится только тогда, когда в ней нуждаются, и только в таком количестве, которое требуется покупателям. Обе системы являются более увязанными со спросом, нежели традиционный метод "выбрасывания продукции на рынок". Системы рассматривают наличие излишних товарно-материальных запасов как зло, существование которого затрудняет решение многих проблем, требуя значительных затрат на содержание, большие материальные запасы отрицательно сказываются на нехватке финансовых ресурсов, маневренности и конкурентоспособности предприятия. При всех сходствах есть и определенные различия, обусловленные разработкой конкретных элементов управления затратами и адаптацией системы для применения на практике российских предприятий. В отличие от системы JIT в системе ПСУЗ изготовление продукции не осуществляется столь малыми партиями, по существу превращаясь в штучное, не происходит практической ликвидации незавершенного производства, практически остается неизменной система производственного учета, учет материалов и затрат на производство не ведется на одном объединенном счете.

Причины, по которым мы частично отвергаем основные принципы JIT, следующие:

- производство продукции не превращается в штучное в силу того, что в условиях внешнего окружения современного российского предприятия невозможно наладить ритмичную и качественную поставку материалов и комплектующих для обеспечения технологического цикла;

- по этой же причине невозможным становится практическая ликвидация объемов незавершенного производства;

- перестройка системы бухгалтерского учета и отчетности невозможна по причине наличия жесткой законодательной и нормативной базы в области бухгалтерского учета.

### Основные преимущества использования системы ПСУЗ:

- повышение надежности выполнения заказа;
- улучшение качества производства;
- уменьшение капитальных затрат на содержание складских помещений для запасов материалов и готовой продукции;
- снижение потерь от брака и уменьшение затрат на переделку;
- снижение затрат на основные материалы за счет качества.

Система ПСУЗ – средство управления затратами предприятия и борьбы с потерями. Данная система помогает определять продукт, в наилучшей последовательности выстраивать работу по его созданию, выполнять работу без лишних перерывов и производить продукт все более и более эффективно. Система направлена на производство большего количества, затрачивая при этом меньше труда, привлекая меньше оборудования, соответственно затрачивая меньше затрат на его содержание, вовлекая меньшее количество производственных площадей, в то же время предоставляя потребителю именно то, что ему необходимо.

Экономическая цель работ по оптимизации производственной системы – это оптимизация производственных затрат. Оптимизация производственных затрат является главной составной частью ПСУЗ и представляет собой процесс принятия и осуществления стратегических решений по затратам, центральным звеном которого становится стратегический выбор, основанный на сопоставлении собственного ресурсного потенциала организации с возможностями и угрозами внешнего окружения, в котором оно действует. Таким образом, нами доказано, что управление затратами в системе ПСУЗ тесно связано с созданием конкурентного преимущества по затратам.

В целях реализации системы ПСУЗ была разработана стратегия управления затратами предприятий «ТПС», основанная на оптимизации производственной системы. Данная стратегия управления производственными затратами предприятий «ТПС» состоит из радикальных и непрерывных улучшений (рис. 4).

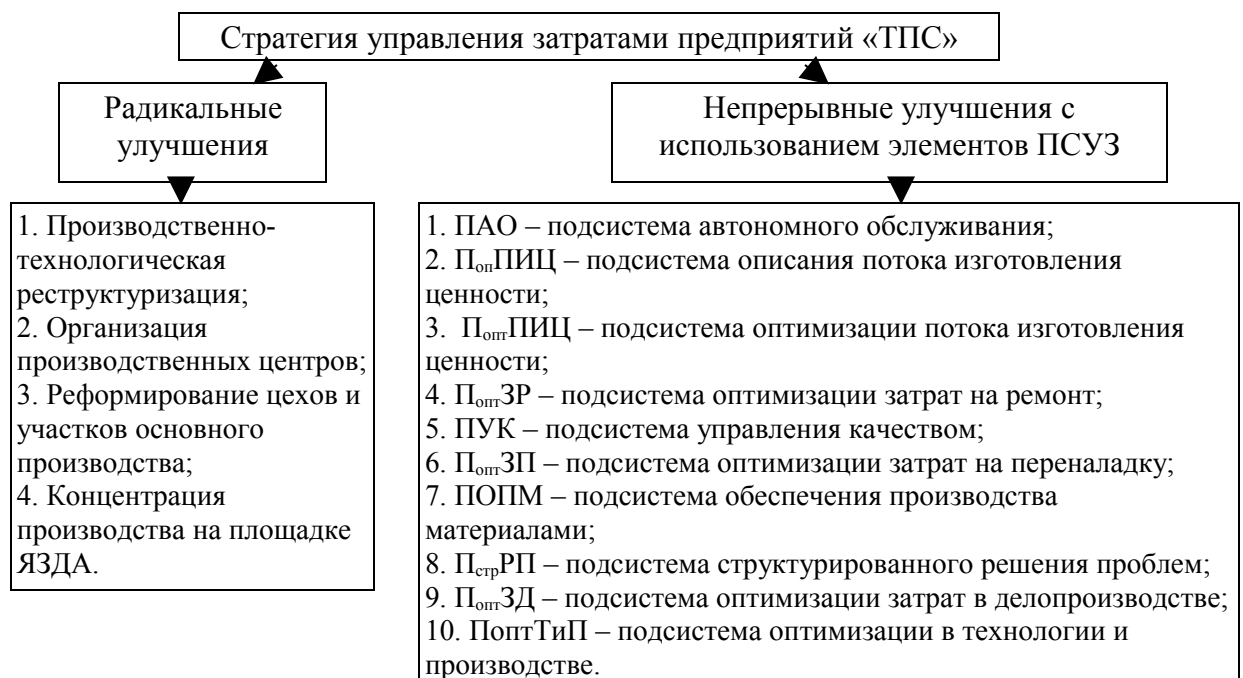


Рис. 4. Стратегия управления затратами предприятий «ТПС»

В работе показана необходимость использования передового опыта зарубежных предприятий в части управления затратами для формирования стратегии управления затратами предприятий «ТПС». Повышение рентабельности производства и привлекательности для инвесторов должно обеспечиваться за счет обоснованного управления и оптимизации производственных затрат, создавая при этом конкурентные преимущества перед другими предприятиями отрасли.

Автором подробно рассмотрены основные элементы ПСУЗ, такие как подсистема автономного обслуживания (ПАО), подсистема структурированного решения проблем П<sub>стр</sub>РП. Проанализированы основные этапы внедрения, цели и задачи, представлен механизм решения проблем и приведены конкретные примеры успешного внедрения данных подсистем.

По нашему мнению, суть радикальных улучшений состоит в реорганизации производственной деятельности, создании новых и изменении действующих производств с использованием принципов ПСУЗ. Данное направление оптимизации производственных затрат предполагает изменение техпроцесса изготовления деталей, перепланировку схемы расположения оборудования, изменение режимов работы оборудования и обработки деталей. Основная цель деятельности в данном направлении состоит в устранении непроизводительных затрат и потерь (рис. 5).

2005 год (факт)	<b>ПЦВК (тыс.руб.)</b> Затраты – 6105 Экономия – 19772 Эффект – 13667	<b>ПЦСП (тыс.руб.)</b> Затраты – 2720 Экономия – 8662 Эффект – 5942	<b>ИТОГ (тыс.руб.):</b> Затраты – 8825 Экономия – 28434 Эффект – 19609	
2006 год (факт)	<b>Организация пр-ва ТА К-32 (тыс.руб.)</b> Затраты – 3067 Экономия – 21156 Эффект – 18089	<b>ЦФ пилотный участок DUAP (тыс.руб.)</b> Затраты – 544 Экономия – 8018 Эффект – 7474	<b>Внедрение тянущей системы в ПЦ СП (тыс.руб.)</b> Затраты – 40 Экономия – 1635 Эффект – 1595	<b>ИТОГ (тыс.руб.):</b> Затраты – 3651 Экономия – 30809 Эффект – 27158
2007 год (план)	<b>Вывод производства корпусных деталей из зоны жилой застройки в центре города(тыс.руб.)</b> Затраты – 3700 Экономия – 30500 Эффект – 26800 тыс. руб.		<b>ИТОГ (тыс.руб.):</b> Затраты – 3700 Экономия – 30500 Эффект – 26800	

## Рис. 5. Радикальные улучшения

В рамках концепции радикальных улучшений, используя элементы ПСУЗ и опыт их внедрения на предприятиях «ТПС», в диссертации представлен разработанный нами проект создания пилотного участка «Корпус секции», приведено обоснование выбора данного участка в качестве объекта радикальных улучшений. Следующим этапом работ после построения пилотного участка «Корпус секции» на предприятиях «ТПС» является разработанный нами проект построения потока производства топливной аппаратуры (ТА) для ММЗ, где пилотный участок занимает лишь часть от общего объема выпущенной продукции и количества оборудования. Данный проект в настоящее время успешно реализуется на предприятиях «ТПС» на основе разработанной нами Пошаговой системы управления затратами.

Экономический эффект от внедрения радикальных улучшений, связанных с организацией производственных центров, реформированием цехов и участков основного производства, концентрацией производства на площадке ЯЗДА, рассчитывался в соответствии с разработанной автором и утвержденной на предприятиях ТПС «Единой методикой расчета экономического эффекта от внедрения мероприятий по оптимизации затрат». Согласно данной методике, каждое мероприятие, предполагаемое к реализации, должно быть оценено с точки зрения его экономической целесообразности.

В качестве затрат по радикальным улучшениям выступают затраты, возникающие в связи с созданием, реформированием и реорганизацией производств. К таким затратам на первоначальном этапе, когда доля радикальных улучшений достаточно велика, относятся затраты, связанные с перепланировкой и ремонтом технологического оборудования и подготовкой производственных площадей. Размер затрат по радикальным улучшениям принимается в расчет экономического эффекта (рис. 5). Дальнейшее внедрение радикальных улучшений будет сопровождаться непропорциональным ростом затрат на их реализацию по причине того, что основная масса мероприятий, дающих наибольший эффект при минимальных затратах, уже реализована. Следовательно, возрастает необходимость замещения радикальных улучшений непрерывными.

В работе отмечено, что концепция непрерывных улучшений предполагает использование принципов и элементов ПСУЗ на деталях, изготавливаемых в рамках действующих техпроцессов и производственных подразделений, исключая их реорганизацию и перепланировку. Данный вид деятельности направлен на улучшение технологических процессов с использованием элементов ПСУЗ: ПАО,  $P_{оп}$ -ПИЦ,  $P_{опт}$ -ПИЦ,  $P_{опт}$ -ЗР, ПУК,  $P_{опт}$ -ЗП, ПОПМ,  $P_{стр}$ -РП,  $P_{опт}$ -ЗД,  $P_{опт}$ -ТиП и др. (рис. 6).

Использование такого подхода предполагает разработку мероприятий, направленных на повышение эффективности производственной деятельности и определенный уровень затрат. В целях регулирования деятельности, связанной с проведением непрерывных улучшений, автором разработан пакет внутренних нормативных документов, регламентирующий вопросы разработки, внедрения и отчета по мероприятиям. Также нами был разработан план мероприятий по повышению эффективности производственной деятельности на 2006 г. на общую сумму 98924,1 тыс. руб., включающий улучшения технологических процессов и организации производства с применением элементов ПСУЗ.

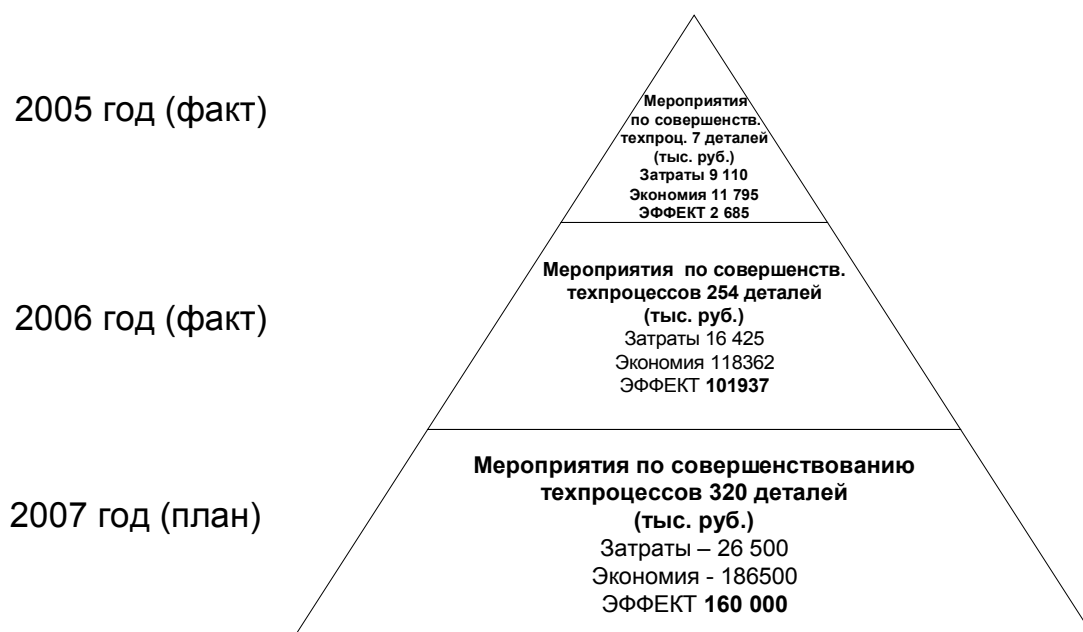


Рис. 6. Динамика экономического эффекта непрерывных улучшений

Экономический эффект, планируемый и полученный от организации производственной системы путем радикальных и непрерывных улучшений за период 2005-2007 гг., представлен на рис. 7.



Этап 1	Общий эффект: 22 294 тыс. руб. 2005 год (факт)	
	Радикальные улучшения Общий эффект: 19 609 тыс. руб. 88% (доля)	Непрерывные улучшения Общий эффект 2 685 тыс. руб. 12% (доля)
Этап 2	Общий эффект 129 095 тыс. руб. 2006 год (факт)	
	Радикальные улучшения Общий эффект: 27 158 тыс.руб. 21% (доля)	Непрерывные улучшения Общий эффект: 101 937 тыс.руб. 79% (доля)
Этап 3	Общий эффект 186 800 тыс. руб. 2007 год (план)	
	Радикальные улучшения Общий эффект: 26 800 тыс.руб. 14% (доля)	Непрерывные улучшения Общий эффект: 160 000 тыс.руб. 86% (доля)

Рис. 7. Экономический эффект от внедрения системы ПСУЗ

Согласно классификации затрат по статьям калькуляции, основными статьями, по которым был получен экономический эффект в 2006 г., явились следующие:

- основные материалы;
- вспомогательные материалы;
- покупные и комплектующие изделия;
- топливо и энергия на технологические цели;
- основная зарплата производственных рабочих;
- начисления на основную зарплату производственных рабочих;
- износ инструмента;
- общепроизводственные расходы;
- общие и административные расходы.

Автором отмечается, что стратегия управления затратами предприятий «ТПС» в перспективе должна быть направлена на снижение доли радикальных улучшений и одновременно на повышение доли непрерывных. Исходя их анализа фактических данных 2006 г. (рис. 7) видно, что доля радикальных улучшений не значительна. Сумма полученного экономического эффекта по радикальным улучшениям составляет 27 157,85 тыс. руб. из общей суммы экономического эффекта за 2006 г. в размере 129 094,9 тыс. руб. и равна 21%. Данное обстоятельство связано с тем, что основная масса радикальных улучшений, позволяющая в сжатые сроки получить максимальный экономический эффект, уже проведена, а оставшаяся нереализованной часть требует больших вложений денежных средств. Это доказывает правильность построенной нами стратегии управления затратами предприятий «ТПС».

Проведенная работа по внедрению системы ПСУЗ на предприятиях «ТПС» имеет положительные результаты, общий экономический эффект от ее внедрения за 2006 г. равен 129 095 тыс. руб. На основе итогов внедрения системы ПСУЗ на предприятиях «ТПС» и анализа сильных и слабых сторон были сформулированы рекомендации по повышению эффективности производственной деятельности и более эффективному использованию разработанной нами системы ПСУЗ.

Таким образом, в работе автором были предложены научно-экономические подходы по формированию эффективной системы управления затратами, направленной на повышение эффективности производственной деятельности и уровня конкурентоспособности промышленного предприятия, что позволяет говорить о том, что поставленные задачи решены и цель диссертации достигнута.

**Основные положения диссертации отражены в следующих публикациях:**

Статьи в ведущих научных журналах, включенных в перечень ВАК РФ:

1. Одноколов С.М. Алгоритм и система управления затратами промышленных предприятий в современных условиях // Вестник Университета (Государственный университет управления). 2007. № 5(5). С. 89-96.
2. Одноколов С.М. Институциональные основы управления затратами промышленных предприятий // Научные ведомости БелГУ. 2007. № 9. С. 75-81.

Научные статьи:

1. Одноколов С.М. Управление затратами в современных условиях // Инновационное развитие экономики: теория и практика // Материалы VI международной научно – практической конференции молодых ученых и аспирантов. – Ярославль: ЯрГУ, 2005. С. 97-100.
2. Одноколов С.М. Стендовый доклад: нетрадиционные подходы к вопросу классификации затрат // Наука и инновации XXI века: Сборник материалов VI открытой окружной конференции молодых ученых. – Сургут, 2006. С. 115-116.

3. Одноколов С.М. Нетрадиционные подходы к классификации затрат // Экономическая теория, прикладная экономика и хозяйственная практика: проблемы эффективного взаимодействия: Материалы всероссийской научно-практической конференции. – Ярославль, 2006. С. 102-104.

4. Одноколов С.М., Платов О.К. Затраты предприятия: теория, система управления, оптимизация. – Ярославль: Канцлер, 2007. 202 с.