

0-797250

*На правах рукописи*

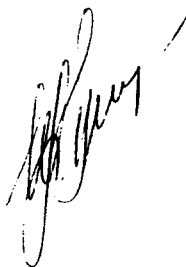
**ПЕТУХОВА ИРИНА АНАТОЛЬЕВНА**

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО-  
ЭКОНОМИЧЕСКОГО МЕХАНИЗМА УПРАВЛЕНИЯ  
ЗАТРАТАМИ НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ**

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

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук



Москва – 2011

Диссертация выполнена на кафедре экономики и менеджмента ФГБОУ  
ВПО «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова»

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор  
Киперман Григорий Яковлевич

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
Белянский Владимир Протасович

кандидат экономических наук  
Мурадян Люсине Эдуардовна

Ведущая организация – ФГБОУ ВПО «Государственный университет  
управления»

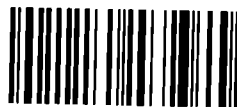
Защита состоится «08» февраля 2012 г. в 12-00 часов на заседании  
диссертационного совета Д 212.196.05 при ФГБОУ ВПО «Российский  
экономический университет им. Г. В. Плеханова» по адресу: 117998, г. Москва,  
Стремянный пер., 36, ауд. 353.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ «Российский  
экономический университет им. Г. В. Плеханова».

Электронная версия автореферата размещена на сайте  
[referat\\_vak@obrnadzor.gov.ru](mailto:referat_vak@obrnadzor.gov.ru)

Автореферат разослан «20» декабря 2011 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000741268

Ученый секретарь диссертационного совета,  
кандидат экономических наук, доцент

В. Д. Свирчевский

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Управление затратами является одним из важнейших элементов системы управления промышленным предприятием. Это обусловлено тем, что достижение устойчивого положения предприятия возможно при наличии действенной системы управления затратами на производство и реализацию продукции. Функционирование действенной системы управления затратами является одним из основных условий достижения конкурентного преимущества – лидирующего положения по издержкам. Цель управления затратами состоит в их оптимизации. На всех этапах жизненного цикла товара – от проектирования, организации производства до реализации, поставки заказчику в нужное время и в нужное место в соответствии с правилами логистики – управление затратами предполагает их научно обоснованное регулирование.

Управление затратами должно основываться на системном подходе, т. е. взаимозвязанном управлении формированием всех элементов затрат, затрат всех подразделений, трансформационных и транзакционных издержек, недопущении избыточных затрат, повышении личной заинтересованности персонала предприятия в снижении затрат, совершенствовании системы информационного обеспечения предприятия, внедрении эффективных методов снижения затрат.

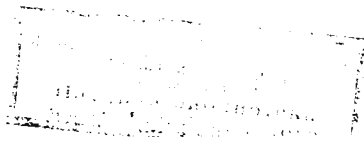
В связи с усложнением и разнообразием деятельности современных промышленных предприятий необходимы согласованные действия различных звеньев аппарата управления и подразделений, влияющих на уровень затрат, а также четкий контроль за уровнем затрат.

Таким образом, актуальность темы исследования определяется необходимостью совершенствования теоретических основ управления затратами в российских условиях, уточнением методической и рекомендательной базы для практического применения в российских условиях в целях удовлетворения потребности промышленных предприятий

в действенной системе управления затратами. Учитывая, что проблема снижения затрат на производство и реализацию продукции затрагивает весь комплекс технических, экономических, организационных и социальных аспектов управления, речь идет о системном решении. А, между тем, несмотря на обширность экономической литературы по проблемам управления промышленным предприятием механизм обеспечения взаимосвязи и взаимодействия всех методов оптимизации затрат на производство и реализацию продукции исследован недостаточно. Многие вопросы, имеющие как теоретическое, так и практическое значение освещены в литературе фрагментарно. Этим обусловлена актуальность темы исследования.

**Степень научной разработанности проблемы.** Теоретико-методологические основы построения эффективной системы управления затратами на производство и реализацию продукции представлены в работах зарубежных ученых и практиков, в частности, в трудах таких авторов, как М. Портер, Э. Мондэн, Э. Майер, К. Друри, П. Друкер, Р. Каплан, Д. Нортон, Р. Коуз, Г. Пиншо, Д. Хиггинс и др., отечественных ученых и практиков – М. А. Вахрушиной, А. Е. Карпова, М.И. Трубочкиной, Р. Капелюшниковой, С. А. Котлярова, Г. А. Краюхина, О. Е. Николаевой, А.Д. Шеремета, Т. В. Шишковой и др.

Вместе с тем, в экономической литературе уделяется недостаточное внимание важности комплексного подхода к проблеме. Кроме того, недостаточно исследованы факторы обеспечения эффективного функционирования системы управления затратами, особенности формирования информационной базы с использованием различных систем учета и контроля затрат на производство и реализацию продукции, проблема выявления транзакционных издержек. Поэтому в работе особое внимание уделено различным методам управления затратами и факторам эффективного управления затратами, таким как организация и функционирование центров ответственности, разработка комплексной программы оптимизации затрат,



внедрение системы бережливого производства, уточнению классификации транзакционных издержек.

**Область исследования.** Диссертационное исследование соответствует пунктам 1.1.2 «Формирование механизмов устойчивого развития экономики промышленных отраслей, комплексов, предприятий»; 1.1.15 «Теоретические и методологические основы эффективности развития предприятий, отраслей и комплексов народного хозяйства» Паспорта специальностей ВАК России по специальности 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством (экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами – промышленность).

**Цель диссертационного исследования** – разработка и научно-методическое обоснование системы мер по совершенствованию механизма управления затратами на промышленном предприятии.

**Достижения поставленной цели определило необходимость постановки и решения следующих задач исследования:**

- выявить основные проблемы при реализации принципов системного подхода к управлению затратами на промышленных предприятиях и оценить совокупность научно-методических положений, обеспечивающих комплексный характер системы управления затратами;
- разработать методические положения по формированию комплексной системы управления затратами и обеспечению ее эффективного функционирования;
- обосновать предложения по совершенствованию методов планирования, учета и калькулирования затрат, обеспечивающих информационную базу принятия управленческих решений;
- уточнить состав транзакционных затрат, доля которых в современных условиях непрерывно возрастает;
- обосновать предложения по сочетанию Комплексной системы управления затратами с системой сбалансированных показателей (Balanced Scorecard);

- определить пути совершенствования системы управления затратами, методы их практической реализации, учитывающие современные условия развития индустрии.

**Объектом диссертационного исследования** являются промышленные предприятия, действующие в условиях растущей конкуренции и ставящие задачу совершенствование системы управления затратами.

**Предмет диссертационного исследования** – организационно-экономические и управленческие отношения, возникающие в процессе управления затратами на производство и реализацию продукции промышленных предприятий.

**Теоретической и методологической основой** диссертации явились принципиальные положения экономической теории, общего и специального менеджмента, управления, организаций и конкуренции, финансового анализа и маркетинга. В процессе исследования автором использовались системный подход, методы логико-структурного исследования, специальные приемы статистического, сравнительного и финансового анализа. При проведении исследования автор использовал фундаментальные труды отечественных и зарубежных ученых и специалистов по проблемам управления затратами на промышленных предприятиях, нормативно-правовые документы и статистические материалы, публикации в научных изданиях, результаты изучения практики управления затратами на промышленных предприятиях.

**Информационную базу** исследования составили документы Минфина РФ, Минэкономразвития РФ, материалы промышленных предприятий и корпораций, официальные публикации Росстата и публикации в средствах массовой информации, Интернет-ресурсы.

**Научная новизна диссертации** состоит в развитии теоретических положений по формированию механизма комплексного управления затратами и разработке практических рекомендаций, направленных на обеспечение эффективности комплексной системы управления затратами.

**Наиболее существенные результаты диссертационной работы, полученные лично автором и выносимые на защиту:**

1. Уточнены положения научно-обоснованной системы управления затратами на производство и реализацию продукции, что позволило определить условия ее наиболее эффективного применения, включая параметры организационно-экономического механизма обеспечения действенности мероприятий по оптимизации затрат.

2. Уточнена классификация транзакционных издержек, дополняющая принятую в экономической литературе и позволяющая акцентировать внимание на затратах, связанных с взаимодействием с внешней средой (лицензирование отдельных направлений деятельности, экологическая защита, взаимодействие с акционерами, подбор кадров на рынке труда, информационная безопасность и защита коммерческой тайны, защита от рейдерства).

3. Обоснованы формы и методы обеспечения организационного единства нормирования, бюджетирования, процессного управления затратами, управленческого учета и материального стимулирования в системе управления затратами, в том числе обоснована целесообразность преимущественного применения методов учета, в наибольшей мере соответствующих требованиям формирования и эффективного функционирования комплексной системы управления затратами.

4. Разработаны рекомендации по созданию на предприятиях организационных предпосылок рационального использования материальных, трудовых, энергетических ресурсов на базе комплексной программы снижения издержек на производство и реализацию продукции, использования системы бережливого производства с применением принципов таргетирования затрат, конкретизирующих задачи центров ответственности и подразделений, действующих в рамках интрапренерства.

5. Обоснованы научно-методические положения по сочетанию Комплексной программы управления затратами с Системой

Сбалансированных показателей, предложенных Р. Капланом и Д. Нортон. Обоснована целесообразность разработки стратегической карты «Издержки» и с учетом практики применения ССП (Balanced Scorecard) уточнена форма карты, которая может быть использована во всех четырех «Перспективах» («Perspectives») системы.

**Теоретическая и практическая значимость исследования** состоит в совершенствовании методических рекомендаций и разработке конкретных предложений по организации работы по совершенствованию организационно-экономического механизма управления затратами на промышленных предприятиях. Предложения и разработки автора могут быть использованы менеджментом промышленных компаний при разработке комплексной системы управления затратами, а также при подготовке специалистов в высшей школе и системе повышения квалификации.

**Апробация результатов исследования.** Основные результаты использовались при разработке и внедрении системы управления затратами на предприятии ОАО «Московский научно-исследовательский институт связи». Материалы диссертации использованы в учебном процессе Межотраслевого института повышения квалификации и переподготовки руководящих кадров и специалистов РЭУ им. Г. В. Плеханова по таким учебным дисциплинам, как «Экономика организации (предприятия)», «Финансовый менеджмент».

Основные положения диссертации нашли отражение в шести опубликованных работах автора, в том числе в 3-х работах, опубликованных в журналах из списка ВАК России.

**Структура диссертационной работы.** В соответствии с целями и задачами исследования структура работы состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованной литературы.

В *первой главе* «Теоретико-методологические основы управления затратами на промышленном предприятии» рассмотрены роль и место управления затратами в системе обеспечения конкурентоспособности



предприятия, а также раскрыты информационные основы оптимизации транзакционных и трансформационных издержек. При этом акцент сделан на проблеме реализации принципов целеполагания при управлении затратами.

Во *второй главе* «Обеспечение требований системности при организации управления затратами» рассмотрены составляющие организационно-экономического механизма управления затратами, критически оценена аналитическая база, обеспечивающая решение задачи оптимизации затрат на производство и реализацию продукции, показаны место и роль мотивации персонала в системе управления затратами.

В *третьей главе* «Совершенствование системы управления затратами на промышленном предприятии» с позиций выявления системных связей рассмотрены факторы и механизмы эффективного управления затратами, составляющие основу комплексной системы управления затратами, обоснованы направления совершенствования системы управления затратами, способствующие повышению качества управленческих решений.

В *заключении* диссертационной работы обобщены результаты проведенных исследований и приведены ее основные выводы и рекомендации.

#### **КРАТКОЕ СОДЕРЖАНИЕ ИССЛЕДОВАНИЯ И ЕГО ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ**

Система управления затратами на производство и реализацию продукции, как составная часть системы управления деятельностью предприятия, должна быть подчинена задаче достижения стратегической цели – обеспечение устойчивого и эффективного развития в длительной перспективе, повышение стоимости бизнеса, его капитализации.

Эффективное управление затратами предполагает построение на предприятии системы обеспечения этого управления, которое, опираясь на использовании современных методов планирования, нормирования, бюджетирования, учета и анализа затрат, позволяет принимать эффективные управленческие решения. Центральное место в решении этой проблемы

связано с разработкой научно-обоснованной системы управления затратами на производство и реализацию продукции и определения условий ее эффективного применения. Наличие комплексной системы управления затратами является необходимым условием эффективности производственной деятельности. Комплексная система управления затратами обеспечивает взаимоувязанные действия по рациональному использованию материальных, трудовых, финансовых и других ресурсов на постоянной основе (рис. 1).

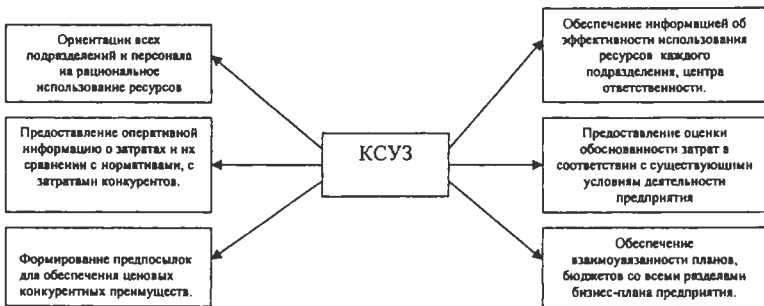


Рис. 1. Содержание направлений, обеспечиваемых КСУЗ

Система управления затратами должна носить комплексный характер. Комплексность системы находит отражение в трех направлениях (рис. 2) .

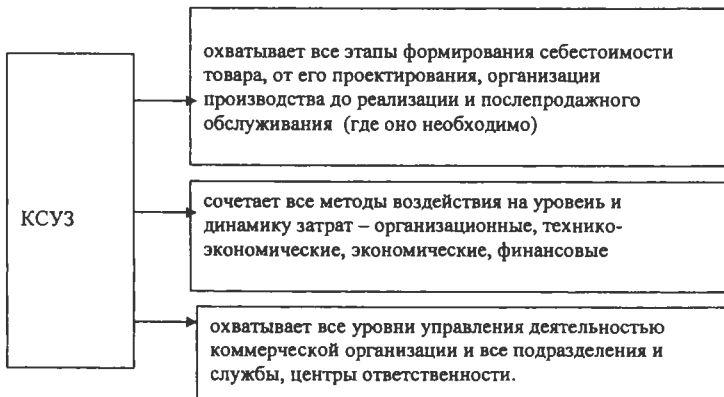


Рис. 2. Содержание комплексности системы управления затратами

Нормативный метод планирования занимает ведущую роль в системе управления затратами. На основе анализа и расчетов влияния факторов на использование ресурсов определяются нормы расхода на единицу продукции, на единицу ведущего параметра изделия, которые ориентируют на достижение высоких, но реальных результатов. В связи с изменениями условий производства нормы должны периодически обновляться.

Учет и анализ отклонений от норм является важным элементом управления затратами. Учет и анализ отклонений должен быть оперативным, вестись в местах их возникновения.

Последовательность этапов нормативного управления затратами представлена на рис. 3, 4.



*Рис. 3. Нормативный метод управления затратами*

Необходимо отметить, что отклонения, вызванные высокой степенью износа машин и оборудования, могут потребовать значительных инвестиций. В результате опроса руководителей промышленных предприятий установлено, что основным целевым приоритетом промышленных предприятий в 2009 г. оставалась замена изношенной

техники и оборудования. При этом причиной замены стала не низкая эффективность их использования, а невозможность дальнейшей эксплуатации. На списание машин и оборудования из-за длительной изношенности в качестве замены указали руководители 65% предприятия.



Рис. 4. Схема нормативного управления затратами

Достижению планируемых результатов деятельностью, решению стратегических задач функционирования предприятия способствует применение системы бюджетирования.

Расходы предприятия, включая производственные, инвестиционные, финансовые регламентируются бюджетами. Бюджеты являются гибким инструментом управления затратами. В таблице 1 представлен пример бюджетов производственных расходов. Последовательность этапов бюджетирования представлена на рис. 5.

Бюджетирование и нормирование интегрируются в единую систему путем разработки бюджетов на основе нормативов и отражения

отклонений от норм в системе управленческого учета. Таким образом, обеспечивается единство нормирования, бюджетирования и управленческого учета. Разработка бюджетов и управление затратами по центрам ответственности обеспечивается соответственно с регистрами управленческого учета.



Рис. 5. Процесс бюджетирования

Таблица 1

**Бюджет производственных расходов**

(тыс. руб.)

| №   | Статьи затрат                   | План | Факт | +, -      |       |
|-----|---------------------------------|------|------|-----------|-------|
|     |                                 |      |      | Тыс. руб. | %     |
| 1   | Затраты на производство         | 7948 | 8012 | 64        | 0,8   |
| 1.1 | Сырье                           | -    | -    |           |       |
| 1.2 | Материалы                       | 3400 | 3440 | 40        | 1,2   |
| 1.3 | Электрэнергия (на производство) | 110  | 130  | 20        | 18,2  |
| 1.4 | Топливо (на производство)       | 300  | 270  | -30       | -10,0 |
| 1.5 | Оплата труда и ЕСН              | 1208 | 1290 | 82        | 2,6   |
| 1.6 | Амортизация основных средств    | 1200 | 1200 | -         | -     |
| 1.7 | Расходы на ремонт               | 480  | 490  | 10        | 2,1   |
| 1.8 | Прочие производственные расходы | 1250 | 1192 | -58       | -4,6  |
| 2   | Переменные затраты              | 6170 | 6210 | 40        | 0,8   |
| 3   | Условно-постоянные затраты      | 1778 | 1802 | 24        | 0,9   |

Объем продаж

10000

10320

Затраты на рубль продаж, коп.

79,5

77,6

Основными направлениями снижения себестоимости продукции промышленных предприятий являются:

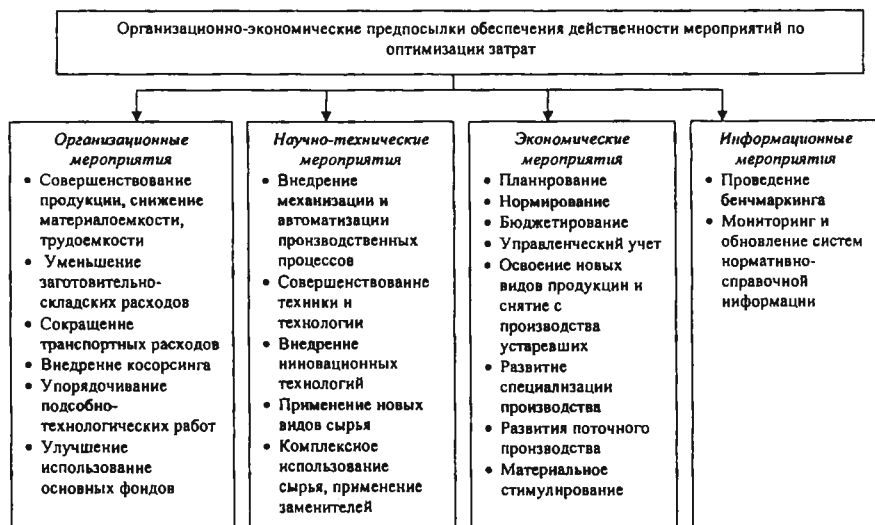
1. Совершенствование техники и технологии производства, обеспечение инновационной направленности деятельности предприятий.
2. Совершенствование организации труда и производства.
3. Разработка и реализация программ ресурсосбережения, снижения материалоемкости, энергоемкости и трудоемкости продукции.
4. Обеспечение заинтересованности структурных подразделений, всего персонала предприятия в достижении высоких результатов деятельности при оптимальных затратах.

Формирование стратегии ресурсосбережения и механизма ее реализации на всех уровнях управления является необходимым условием обеспечения экономического роста. В то же время на уровне предприятия – это один из важнейших вопросов стратегического менеджмента.

Разработка и осуществление стратегии ресурсосбережения на предприятии требует перестройки всей системы учета, нормирования и внутрифирменного планирования на базе управленческого учета, бюджетирования и контроллинга, позволяющих отслеживать затраты на всех этапах производства и реализации продукции по мере и в местах их возникновения. Разработка и реализация любых управленческих решений должны учитывать их влияние на уровень и динамику затрат на производство и реализацию продукции.

В диссертации разработаны организационно-экономические предпосылки обеспечения действенности мероприятий по оптимизации затрат (см. рис. 6).

В диссертации рассмотрены особенности классификации издержек по различным признакам. При этом особое внимание уделено составу и содержанию транзакционных издержек. Предложены мероприятия по их оптимизации. Расширена классификация, принятая в экономической литературе, транзакционных издержек и разработаны субсчета бухгалтерских счетов по учету транзакционных издержек.



*Рис. 6. Организационно-экономические предпосылки обеспечения действенности мероприятий по оптимизации затрат на производство и реализацию*

Общепринятой считается следующая классификация транзакционных издержек:

- Издержки, связанные с поиском информации о контрагентах, ценах и ценовых ожиданиях.
- Издержки на ведение переговоров по условиям контрагентов и заключения сделок.
- Издержки по разработке системы стандартов и контроля качества.
- Издержки по правовому регулированию собственности.
- Издержки в результате нарушения условий контрагентом.

Эту классификацию транзакционных издержек, принятую в экономической литературе, необходимо дополнить следующими издержками (рис. 7):

- Издержки, связанные с лицензированием деятельности предприятий.

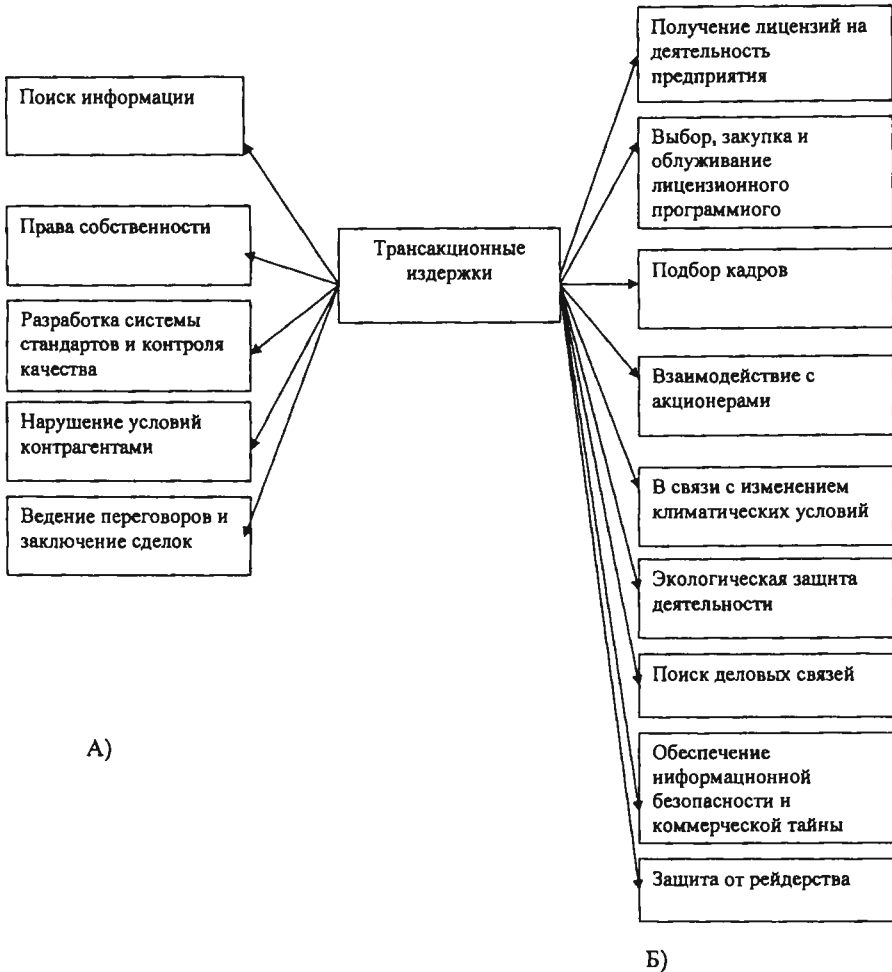


Рис. 7. Классификация транзакционных издержек<sup>1</sup>

• Издержки на приобретение, наладку и обслуживание лицензионного программного обеспечения такого, как 1С, редакторы текстов, Windows, Microsoft office, Консультант, Гарант и специализированное программное обеспечение. Издержки на обслуживание и поддержку локальной вычислительной сети,

<sup>1</sup> А) Классификация, принятая в экономической литературе; Б) Составлено автором.



компьютеров, коммуникационного оборудования, в том числе и обслуживания корпоративных телефонных сетей.

- Издержки, связанные с обеспечением экологической защиты деятельности предприятия. Например, утилизация отходов, строительство очистных сооружений, фильтраций.

- Издержки, связанные с подбором кадров. Расходы по подбору кадров по поиску персонала с помощью кадровых агентств, а также расходы, возникающие в случае неудовлетворительной работы нанимаемого персонала.

- Издержки, связанные с климатическими изменениями. Высокие скачки температур как в летнее, так и в зимнее время предполагают выполнение соответствующих мероприятий по охране труда - установку и обслуживание дополнительного оборудования: в летнее время - кондиционеров, в зимнее – обогревателей.

- Издержки, связанные с взаимодействием с акционерами. Акционерному обществу необходимо обеспечивать ведение и хранение реестра акционеров в соответствии с законодательством Российской Федерации с момента государственной регистрации, проведение общих и внеочередных собраний акционеров, включая подготовку информационных материалов, необходимых акционерам для принятия решений.

- Издержки, связанные с поиском выгодных деловых связей (партнеров, инвесторов) – формирование новых, поддержка старых связей и отношений.

- Издержки, связанные с обеспечением информационной безопасности и с защитой коммерческой тайны фирмы.

- В современных условиях возросло значение системы защиты от рейдерства и, соответственно, связанные с этим издержки.

Рост удельного веса транзакционных издержек требует усиления внимания к их учету, анализу, поиску мероприятий по их снижению.

К сожалению, на счетах бухгалтерского учета транзакционные издержки не находят полного отражения. Считаем целесообразным, дополнить некоторые счета бухгалтерского учета соответствующими субсчетами. Например, счет «Расчеты с учредителями» дополнить субсчетом «Затраты на ведение и хранение реестра акционеров», субсчетом «Затраты на проведение общих и внеочередных собраний акционеров» (подготовка информационных материалов).

Счет «Нематериальные активы» дополнить субсчетом «Информационная и коммерческая безопасность», субсчетом «Получение лицензий на деятельность», счет «Расходы будущих периодов» дополнить субсчетом «Поиск и развитие деловых связей», счет «Вложения во внеоборотные активы» субсчетом «Лицензионное обеспечение» (в том числе затраты на программное обеспечение, включая выбор, закупку и обслуживание). Также считаем целесообразным ввести счет 30 «Экологические издержки», на котором будут отражены платежи по экологической защите предприятия.

Устойчивое и динамичное развитие компании зависит, прежде всего, от конкурентоспособности производимых ею товаров. Учитывая тот факт, что при выборе товара потребителем наряду с качественными характеристиками важнейшее значение имеет цена, первостепенной задачей любого производителя является минимизация себестоимости продукции.

В то же время минимизация затрат на производство и реализацию продукции является условием достижения необходимого уровня прибыли и рентабельности.

Решению этой задачи, наряду с другими мерами, может способствовать применение системы целевого определения цены и себестоимости товара – таргет-костинг (target-costing).

По системе таргет-костинг сначала определяется цена проектируемого товара, которая будет приемлемой для потребителей и

при этом фирма сможет получить необходимую сумму прибыли. Целевая себестоимость представляет собой разницу между этими показателями – приемлемой для покупателей ценой и минимально необходимой суммой прибыли. Полученная величина - критерий, которым компания должна руководствоваться при разработке, производстве и продвижении продуктов. На рис. 8 представлена схема управления затратами с помощью системы target-costing.

К достоинствам системы таргет-костинг следует отнести то, что вся производственная деятельность предприятия координируется и контролируется в соответствии с главным стратегическим ориентиром – целевой себестоимостью.

Во-вторых, таргет-костинг совмещается с бюджетированием, планированием прибыли, формированием центров ответственности, различными стратегиями ценообразования и оценочными процедурами.

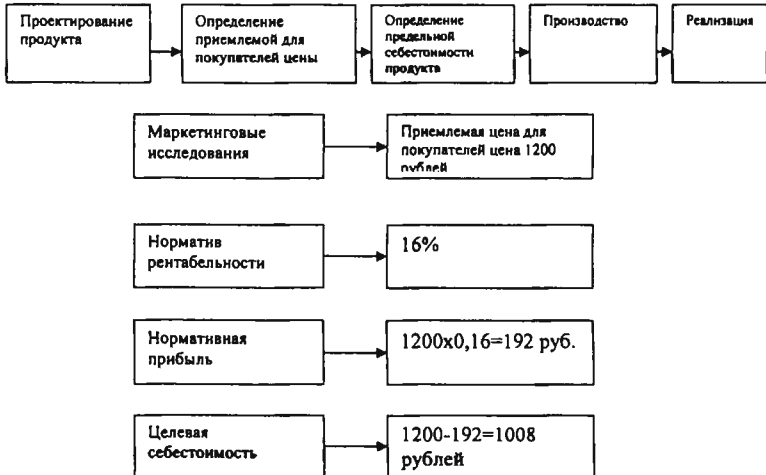


Рис. 8. Система target-costing

В-третьих, метод таргет-костинг реализует стратегию снижения затрат уже на стадии проектирования продукта, то есть является стратегическим, а не операционным инструментом.

Таким образом, система таргет-костинг является эффективным инструментом последовательного и целенаправленного управления процессом создания целевой стоимости продукта. В ее применении важная роль принадлежит системе маркетинга. Определения ожидаемого спроса на проектируемый продукт и приемлемой для потенциальных покупателей цены на него.

Важным фактором эффективного управления затратами на предприятии является выделение в структуре предприятия центров ответственности (центров финансовой ответственности).

Уровень и динамика затрат зависят от деятельности конкретных лиц, ответственных за расходование материальных и иных ресурсов. В соответствии с этим постулатом Н. А. Higgins (США) в 1952 году предложил систему планирования, учета и контроля затрат по центрам ответственности. Вместе с системой планирования и бюджетирования выделение центров ответственности способствует повышению эффективности управления затратами.

Основным признаком центра ответственности является бюджет затрат, за соблюдение которого он несет ответственность, наряду с ответственностью за уровень выполнения возложенных на него управленческих, производственных или непроизводственных функций.

Центры ответственности не обладают юридической самостоятельностью, они несут ответственность за соблюдение утвержденного им бюджета затрат при качественном выполнении возложенных на них функций.

Центр ответственности – подразделение, которое наделено определенными ресурсами и располагает необходимыми полномочиями по их использованию в процессе выполнения поставленных перед подразделениями задач. Выделяются следующие центры ответственности: центр затрат, центр прибыли, центр доходов. Также могут выделяться: центры инвестиций, центры самокупаемости.

Периодически необходимо оценивать эффективность деятельности каждого центра ответственности, оценивать целесообразность возложения на него тех или иных функций.

Бюджет разрабатывается, анализируется, обосновывается и утверждается для любого центра ответственности. При необходимости вносятся коррективы в установленном порядке.

В работе управленческий учет рассматривается как самостоятельный учет, представляющий собой базу данных для формирования и обслуживания основных систем управления затратами: нормирования, бюджетирования, мотивации персонала, контроллинга и способствующий единству всех методов управления затратами. Нет никаких оснований, как это делают многие авторы, рассматривать управленческий учет как составную часть бухгалтерского учета. Сопоставление характеристик бухгалтерского и управленческого учета приведено в таблице 2.

К основным функциям управленческого учета относятся:

- Информационная и консультационная поддержка принятия управленческих решений;
- Создание и обеспечение функционирования общей информационной системы управления предприятием;
- Обеспечение рациональности управленческого процесса.

Управленческий учет не регламентируется государством и поэтому при его организации можно учитывать особенности предприятия, конкретные требования руководства. Вызванные потребностями управления изменения управленческого учета не требуют согласования с какими-либо органами. Только управленческий учет обеспечивает высокую оперативность отражения затрат деятельности и максимальное приближение учета к местам и времени возникновения затрат, преодоление присущему бухгалтерскому учету недостатка – «учета упущенных возможностей».

Таблица 2

## Основные различия бухгалтерского и управленческого учета

| Область сравнения                   | Бухгалтерский учет   | Управленческий учет  |
|-------------------------------------|--|--|
| Цель                                | Предоставление необходимых данных для составления финансовой отчетности для внешних пользователей  | Информационное обеспечение управленческих решений.   |
| Степень точности информации         | Данные должны быть точными, чтобы внешние пользователи относились с доверием к содержанию отчетов предприятия  | Требования к точности данных диктуются необходимостью оперативного принятия многих решений.  |
| Принцип учета                       | Двойная запись   | Полезность и удобство информации для принятия решений.   |
| Объекты учета                       | Предприятие в целом  | Центры ответственности, бизнес-процессы.   |
| Порядок регламентации               | Регламентируется официальными нормативными актами  | Регламентируется внутренними документами предприятия   |
| Временная соотнесенность информации | Отражает информацию об уже свершившихся фактах и операциях и представляет ее в бухгалтерском отчете предприятия.   | Кроме информации фактической, отчетного характера, поставляет сведения о предполагаемых затратах и доходах, носящие характер прогноза, поскольку принимаемые хозяйственные решения обращены в будущее предприятия.   |
| Степень открытости                  | Для всех пользователей   | Информация конфиденциальна   |
| Частота предоставления информации   | Информация отражается в бухгалтерских отчетах предприятия, которые составляются всеми предприятиями с утвержденной периодичностью – ежеквартально, полугодовой, годовой. | Информация поступает к руководству предприятия по мере необходимости, как только в ней возникает нужда для подготовки и принятия хозяйственных решений. Поэтому отчеты по данным управленческого учета могут составляться ежедневно, еженедельно или ежемесячно. |

Важнейшим фактором оптимизации затрат на производство и реализацию продукции является разработка и реализация «Комплексной программы снижения издержек производства и реализации продукции». Мотивы формирования программы по данным представлены на рис. 9. Динамика структуры затрат по экономическим элементам при внедрении

комплексной программы снижения затрат на производство и реализацию продукции представлена на рис. 10

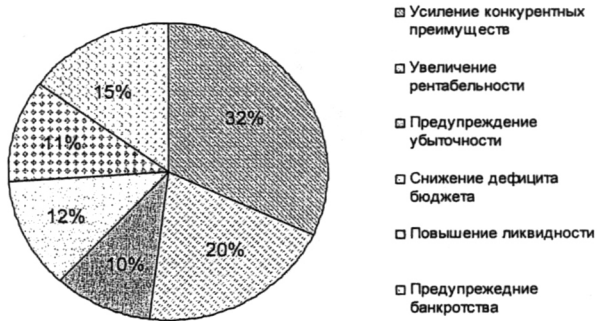


Рис. 9. Мотивы формирования комплексной программы снижения издержек производства и реализации продукции

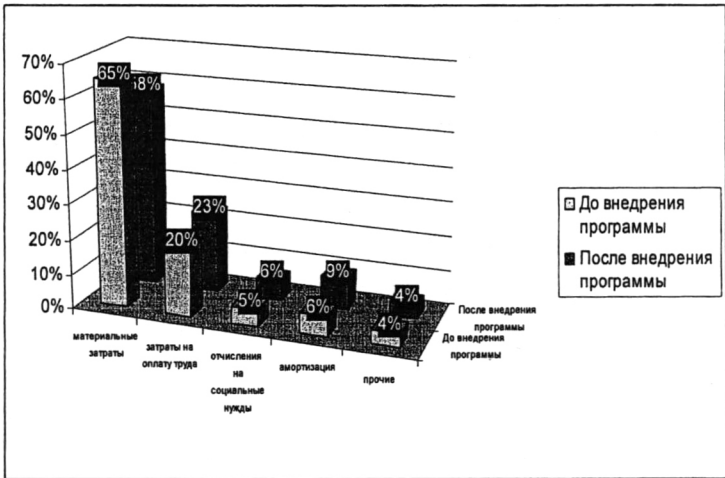


Рис. 10. Динамика структуры затрат по экономическим элементам при внедрении комплексно программы снижения затрат на производство и реализацию продукции.

Последовательность этапов реализации программы представлена в табл.

3.

Таблица 3

**Последовательность этапов реализации программы снижения затрат  
на производство и реализацию продукции**

| № п/п | Наименование этапа  |
|-------|---|
| 1     | Анализ затрат на производство и реализацию продукции. Анализ проводится по предприятию, по структурным подразделениям, центрам ответственности, бизнес-процессам и функциям менеджмента.  |
| 2     | Оценка состояния нормирования, бюджетирования, управленческого учета, их соответствия задачам оптимизации затрат, выявление позиций, требующих совершенствования.   |
| 3     | Комплекс мероприятий по эффективному использованию материальных, трудовых, энергетических и иных ресурсов.  |
| 3.1   | Система мер по совершенствованию нормирования, организации учета и контроля затрат.   |
| 3.2   | Система мер по внедрению и эффективному использованию ресурсосберегающих технологий в соответствии с отраслевой спецификой предприятия, внедрения безотходных технологий, уменьшению отходов и потерь, вторичному использованию сырья, повышению качества продукции и снижения потерь от брака. |
| 3.3   | Система мер по улучшению использования основных фондов.   |
| 3.4   | Совершенствование организации труда и производства.   |
| 3.5   | Основные направления совершенствования логистических процессов.   |
| 4     | Мотивация персонала.  |
| 5     | Организационный план реализации программы.  |
| 6     | Мониторинг выполнения программы.  |
| 7     | Анализ выполнения программы.  |

В диссертации рассматривается пример применения некоторых мероприятий эффективной системы управления затратами на ОАО «МНИИС». Предприятие производит и поставляет системы спутниковой связи. У предприятия есть резервы по наращиванию объемов производства и продаж. Предприятию был предложен заказ на производство и поставку систем спутниковой связи на 2010 г. в размере 10 шт. для регионального покрытия по цене 5535 тыс. руб. Рассмотрим возможность производства продукции по указанной цене, применив систему целевой себестоимости методом таргет-костинг для достижения рентабельности в размере 16%.

При построении дерева целей по каждой цели выбирается показатель, который характеризует степень достижение цели. По каждому показателю устанавливается его критериальное значение, которое будет определять успешность достижения цели. Цель – достижение высоких



финансовых результатов деятельности предприятия. Показатель – прибыль, критерий – рост на 16%. Это достигается за счет снижения затрат.

С этой точки зрения рассмотрим применение метода таргет-костинг для расчета целевой себестоимости продукции. Требования к будущему продукту системы спутниковой связи приведены в таблице 4.

Таблица 4

**Требование и приоритеты к продукту спутниковой системы связи**

| № | Требования                     | Приоритет |
|---|--------------------------------|-----------|
| 1 | Полоса пропускания 512 кбит    | 0,3       |
| 2 | Нормальная надежность          | 0,3       |
| 3 | Средняя пылезащищенность       | 0,2       |
| 4 | Нормальный диапазон температур | 0,2       |
|   | Итого                          | 1         |

Предполагаемый объем продаж составляет 10 шт. в год. Цена реализации в размере 5535,0 тыс. рублей за шт. Таким образом, принимая в расчет, коммерческие расходы в размере 1050 тыс. руб., а также планируемый объем продаж и рыночную цену, можно рассчитать целевую себестоимость продукта:

$$4485 - 4485 \times 16\% : 100 = 3318,81 \text{ тыс. руб.}$$

Сравним это значение с фактической себестоимостью. Производить данный продукт предполагалось по существующей технологии. Учитывая это, была рассчитана себестоимость нового продукта. Предположительно она должна была составить 5 600 тыс. руб.

Определив требования клиентов к новому продукту и расставив приоритеты (табл. № 7), можно найти целевую себестоимость последних.

Рассчитаем эту величину на примере потребности покупателей в параметре 1. Для этого планируемую себестоимость умножим на значение приоритета:

$$3318,81 \text{ тыс. руб.} \times 0,3 = 995,64 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, предприятию пришлось бы тратить 995,64 тыс. руб. на единицу продукции для удовлетворения потребности покупателя в параметре 1.

Аналогично можно рассчитать целевую себестоимость для каждой позиции (табл. 5).

Таблица 5

### Планируемая целевая себестоимость товара

| № | Потребность                    | Приоритет<br>(вес) | Целевая себестоимость<br>(тыс. руб.) |
|---|--------------------------------|--------------------|--------------------------------------|
| 1 | Полоса пропускания 512 кбит    | 0,3                | 995,64                               |
| 2 | Нормальная надежность          | 0,3                | 995,64                               |
| 3 | Средняя пылезащищенность       | 0,2                | 663,76                               |
| 4 | Нормальный диапазон температур | 0,2                | 663,76                               |
| 5 | Итого                          |                    | 3318,81                              |

После этого регламентируются все бизнес-процессы производства нового продукта с таким расчетом, чтобы расходы на его производство и реализацию не превысили целевую себестоимость. Небольшое превышение допустимо, но в пределах не более 3-5%. Снизить себестоимость нового продукта можно за счет экономии на таких характеристиках продукции, которые не столь важны для потребителя, а главное за счет системы *kaisen-costing*, то есть непрерывного совершенствования всех бизнес-процессов.

Специалисты научно-технического отдела выделили основные характеристики нового продукта, которые соответствовали пожеланиям потребителей (табл. № 6).

Таблица 6

### Характеристика нового продукта

| № | Потребность                 | Функция (характеристика)                       |
|---|-----------------------------|--|
| 1 | Полоса пропускания 512 кбит | Мощность передатчика 16 Вт                     |
| 2 | Нормальная надежность       | Нон-милитари (не для военных целей) исполнение |
| 3 | Средняя пылезащищенность    | Нон-милитари исполнение                        |
| 4 | Средний диапазон температур | Нон-милитари исполнение                        |

После этого специалисты научно-технического отдела разрабатывают новый продукт. С учетом установленных предельных или

целевых затрат, чтобы расходы на его производство и реализацию не превысили целевую себестоимость.

После разработки продукта была рассчитана планируемая себестоимость продукта (табл. 7).

Таблица 7

**Расчет планируемой себестоимости продукта**

| №  | Состав продукта                                      | Фактическая себестоимость, тыс. руб. | Планируемая себестоимость | Отклонения |
|----|--|--------------------------------------|---------------------------|------------|
| 1  | Codan Передатчик 16Вт, 2 шт.                         | 995,64                               | 995,64                    |            |
| 2  | Рэк стойка в антишоковом исполнении                  | 17                                   | 17                        |            |
| 3  | Модем  | 292,7                                | 292,7                     |            |
| 4  | Блок управления передатчиком                         | 52                                   | 50                        | 2          |
| 5  | Компьютер для управления станцией спутниковой связи  | 60                                   | 60                        |            |
| 6  | Маршрутизатор  | 8                                    | 8                         |            |
| 7  | Сумматор-делитель                                    | 15                                   | 15                        |            |
| 8  | Гибкий воловоод                                      | 2                                    | 2                         |            |
| 9  | Услуги по установке и наладке                        | 400                                  | 232,06                    | 165,94     |
| 10 | Swe-dish спутниковая антенна исполнения нон-милитари | 2267,38                              | 2267,58                   |            |
|    | Итого  | 3484,75                              | 3318,81                   | 165,94     |

Итак, планируемая себестоимость нового продукта составила 3484,75 тыс. рублей, то есть превысила целевую себестоимость на 165,94 руб., на 5%. Превышение невелико и есть основание рассчитывать на его устранение в процессе производства, внедрив систему бережливого производства, в том числе кайзен-костинг.

В диссертации рассмотрена уникальная по эффективности система бережливого производства. Бережливое производство (БП), или Lean Manufacturing, – это управленческая концепция, направленная на устранение потерь и оптимизацию бизнес-процессов: от этапа разработки продукта, производства и до взаимодействия с поставщиками и клиентами. Концепция ориентирована на выявление потребностей рынка и создание

максимальной ценности для клиента при минимальных затратах ресурсов: трудозатрат, оборудования, времени.

Целями бережливого производства являются устранение всех видов потерь, сокращение сроков производства и поставки продукции, обеспечение высокого уровня качества и удовлетворенности клиента.

К наиболее популярным методам бережливого производства относятся: картирование потока создания ценности (Value Stream Mapping), вытягивающее поточное производство, Канбан, Кайдзен, система 5С, система SMED быстрая переналадка оборудования, система TPM (Total Productive Maintenance) – Всеобщий уход за оборудованием, система JIT (Just-In-Time – точно вовремя), визуализация, U-образные ячейки.

Реализация концепции бережливого производства возможна в комплексе со стандартизацией и унификацией бизнес-процессов при наличии качественной и количественной оценки результатов деятельности предприятия в режиме реального времени, мониторинга текущей деятельности, что обеспечивается сбалансированной системой показателей.

**По теме диссертации автором опубликованы следующие научные работы:**

1. *Петухова И. А. Методы учета затрат в системе менеджмента // Качество, Инновации, Образование. 2008. № 10. – 0,8 п. л. (издание рекомендовано ВАК).*

2. *Петухова И. А. Особенности учета затрат по системе «таргет-костинг» на промышленном предприятии. В сб. науч. тр. Выпуск № 25. Экономика и технологии. – М.: Изд-во ГОУ ВПО «РЭА имени Г. В. Плеханова». 2010. –0,8 п.л.*

3. *Петухова И. А. Оптимизация транзакционных издержек // Качество, Инновации, Образование. 2010. № 12. –0,8 п.л. (издание рекомендовано ВАК).*

4. *Петухова И. А. Учет затрат по системе таргет-костинг. В сб.: Двадцать Третьи Международные Плехановские чтения (19-23 апреля 2010 г.). Тезисы докладов аспирантов, магистрантов, докторантов и*

научных сотрудников. – М.: ГОУ ВПО «РЭА им. Г. В. Плеханова», 2010.-  
– 0,1 п.л.

5. Петухова И. А. Особенности учета затрат на промышленном предприятии. В сб.: Двадцать Первые Международные Плехановские чтения (1-4 апреля 2008 г.). Тезисы докладов аспирантов, магистрантов и докторантов. – М.: ГОУ ВПО «РЭА им. Г. В. Плеханова», 2008. – 0,1 п л.

6. Петухова И. А. Единая система: нормирование и бюджетирование // Микроэкономика. 2011. № 2. – 0,8 п. л. (*издание рекомендовано ВАК*).

Подписано в печать *19/08/12* 2011 г. Печать трафаретная  
Тираж 100 экз. Заказ № *1/12*

Отпечатано в типографии ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова»  
117998, Москва, Стремянный пер., 36.



102