

В диссертационный совет
Д 212.298.07 при Южно-Уральском
государственном университете

ОТЗЫВ

официального оппонента на диссертацию

Киреевой Натальи Владимировны

**«Управление затратами промышленного предприятия с
многопродуктовым производством», представленную на соискание
ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.05 –
«Экономика и управление народным хозяйством (экономика,
организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами:
промышленность)»**

1. Актуальность темы исследования

Современная рыночная среда характеризуется высокой степенью конкуренции, что понуждает промышленные предприятия к постоянному поиску резервов снижения затрат на производство. Рычаги воздействия внешней среды на процессы, происходящие на предприятии, различны – это и ценообразование, и нормативы расхода ресурсов, и ограничения, связанные с воздействием предприятия на внешнюю среду, условия поставки ресурсов, рынок которых контролируется государством. Все перечисленные рычаги воздействия влияют на величину затрат на производство.

Проблема поиска методологического инструментария управления затратами лежит на менеджменте предприятия. Как российская, так и зарубежная научная школа предоставляет предприятиям значительные разработки в области теории и методологии управления затратами. От простейших форм исследования затрат – котлового метода – происходило развитие более сложных инструментов, таких как попроцессный, попередельный, позаказный подход. По мере усложнения запросов менеджмента возникали новые идеи, связанные с управлением затратами – функционально-стоимостной анализ, направленный на поиск резервов снижения затрат, управление затратами по целевым показателям, учитывающее ограничения внешней среды по ценам на продукцию, метод управления затратами с учетом жизненного цикла продукта, метод, основанный на управлении затратами и ресурсами по принципу «точно-в-срок», методы, основанные на исследовании цепочки создания потребительской стоимости продукта, методы стратегического анализа затрат, позволяющие управлять затратообразующими факторами.

Каждый из названных методов управления затратами решает определенную управленческую задачу. Локальность методов управления затратами имеет недостаток – оптимальное решение, найденное для конкретной управленческой задачи, может вызвать негативные последствия

для остальных объектов управления, и привести к негативным последствиям для предприятия в целом. Это обуславливает необходимость реализации комплексного подхода к методологическому инструментарию управления затратами, что и определяет актуальность темы исследования.

2. Обоснованность выдвигаемых научных положений, выводов и рекомендаций

Целью исследования автор заявляет развитие теории и разработку методологии управления затратами на промышленных предприятиях с многопродуктовым производством в условиях вариативности внутренней и внешней среды. Поставленная цель определила логику и структуру диссертационного исследования.

Первая глава работы выполняет задачу постановки проблемы исследования. Автор раскрывает системную природу промышленного предприятия, выделяя те ключевые характеристики предприятия как системы, которые являются существенными для процесса управления затратами. В частности, особое внимание уделено свойству неаддитивности элементов системы, которое является существенным при формировании показателя полных затрат, который, как известно, имеет форму аддитивной факторной системы и требует преодоления свойства неаддитивности системы. В п.1.2. работы проанализирован генезис развития методов управления затратами, на основе которого выявлены достоинства, недостатки и область применения каждого метода. Безусловным достоинством работы является оценка соответствия методов управления затратами задачам управления с помощью параметрических методов (табл. 1). Это позволило автору сформировать четкую доказательную базу для разработки нового метода затратами. Так, автором убедительно доказано, что наиболее полно соответствует задачам управления ABC-метод управления затратами, при этом обязательным требованием к методу управления затратами является наличие теоретических и методических инструментов, позволяющих оценить зависимость затрат от изменения объемов производства – таким условиям удовлетворяет метод «директ-костинг». Этим обусловлена идея автора о разработке нового метода управления затратами на основе синтеза ABC-метода и метода «директ-костинг».

Определившись с теоретической и методологической базой исследования, автор оценивает качество базовых установок. Анализ понятийного аппарата ABC-метода показал, что имеет место неопределенность в трактовке объекта управления затратами: помимо множества подходов к объекту управления (таких, как функция, операция, вид деятельности, работы), наблюдаются случаи пересечения объема понятий, а также включение в содержание понятий взаимоисключающих признаков. Кроме того, в работе выполнен эмпирический и теоретический анализ метода «директ-костинг». В результате эмпирического анализа было установлено, что методы разделения затрат на постоянные и переменные, являющиеся обязательным атрибутом метода, имеют низкую степень адекватности – относительное отклонение

теоретического значения от эмпирического составляет от 7,2 до 727,9% (стр. 116 работы).

Вывод о неадекватности методов можно считать доказанным, т.к. неэффективность таких значений автор оценивает относительно состояния внешней среды. Внешняя среда, как известно, предъявляет достаточно жесткие условия и ограничения к деятельности промышленных предприятий. В основе функции затрат лежит производство удельного расхода ресурса на стоимость ресурса. На основе показателя удельного расхода ресурса (который определяет величину затрат на производство) рассчитывается потребность в ресурсах, необходимых для выполнения производственной программы. Так, штрафные санкции в случае некорректного планирования расхода газа на выполнение производственной программы для предприятий с неритмичным характером производства применяются (по данным автора) в случае, если фактический расход ресурса отклонился от планового более чем на 2%. Следовательно, отклонение теоретического значения затрат от эмпирического не должно превышать 2% (стр. 114).

Теоретическая ограниченность методов разделения затрат на постоянные и переменные подтверждена автором с помощью анализа ограничений модели CVP, на которой основан метод «директ-костинг». Количество ограничений модели таково, что область применения метода сужается до предприятий с однопродуктовым производством, имеющим в течение отчетного периода неизменные значения всех производственных факторов. Под заданные ограничения попадают лишь отдельные единицы предприятий, в то время как потребность применения данной модели существует у всех предприятий, где в течение отчетного периода имеет место колебание объемов производства, изменение факторов цен, удельного расхода ресурсов, технологии и организации производства.

Помимо существующих в научной литературе ограничений модели CVP, автор указывает на еще одно – применение модели в рамках одного юридического лица, в то время как определенное количество промышленных предприятий объединены в холдинговые структуры, что обуславливает необходимость доработки методологического инструментария модели для связанных юридических лиц, объединенных в холдинговые структуры.

Решение сформулированных теоретических и методологических проблем автор начинает с исследования понятийного аппарата ABC-метода (глава 2 работы). Базовым объектом в управлении затратами предложено считать хозяйственную операцию, т.к. на ее выходе формируется результат, который можно считать относительно законченным процессом. Отличием предложенного определения от имеющихся в научной литературе является условие однородности содержания процесса, что обеспечивает возможность повышения качества факторного анализа затрат (одной из задач управления, заявленной автором как требование управляющей системы предприятия). На основе понятия хозяйственной операции в работе выведена система

взаимосвязанных определений, позволяющая получить функцию полных затрат на производство продукции.

Теоретико-логический анализ понятийного аппарата включает в себя оценку взаимосвязи понятий, что реализовано в п. 2.1. работы. Автором исследовано содержание близких по содержанию, смежных понятий, таких как «расходы», «издержки», «себестоимость», установлены отношения между данными понятиями, что позволяет использовать функцию затрат в системе остальных показателей управления предприятия.

На основе предложенной системы определений выявлены источники возникновения переменных и постоянных затрат, а также разработаны классификации затрат по отношению к технологическому этапу, отдельным объектам калькулирования на технологическом этапе. Авторские классификации отличаются от имеющих в научной литературе подходов к классификации затрат местом возникновения затрат: в основание деления понятия затрат на виды введен промежуточный, а не конечный этап технологического процесса, при этом в качестве условия деления понятия на виды использован принцип выделения затрат, свойственных только отдельному объекту калькулирования, что необходимо для оценки безубыточности отдельных видов продукции.

Полученные результаты исследования можно идентифицировать как новый метод разделения затрат на постоянные и переменные, в котором операция разделения затрат выполняется на уровне технологического этапа, а функция полных затрат образуется сложением затрат на технологическом этапе по технологическому маршруту. При этом автором учтены системные характеристики предприятия, сформулированные в п. 1.1. работы, а именно – неаддитивность элементов системы. Для преодоления неаддитивности элементов системы разработан методологический принцип формирования общей суммы затрат. Установлено, что вид внутренней связи между элементами зависит от вида хозяйственной операции, в которой потребляется ресурс. Учитывая, что хозяйственные операции автором предложено классифицировать на технологические и обслуживающие, принцип формирования затрат зависит от того, в какой именно операции происходит потребление ресурса. Предложенные принципы формирования общей суммы затрат позволяют отразить в функции затрат причинно-следственные связи между затратами и затратнообразующими факторами, что повышает адекватность функции затрат.

Глава 3 посвящена разработке методологии управления затратами на основе теоретических результатов исследования, полученных в главе 2. Автор формализует в функции переменных затрат фактор технологии производства с помощью введения в функцию в качестве переменных таких показателей, как вид ресурсов, способ их обработки, режим работы, вид производимой продукции, а фактор организации производства – с помощью таких переменных, как технологический этап, технологический маршрут, центр ответственности и подразделения предприятия. Предложенный

методологический подход позволяет получить функцию совокупных затрат как сумму функций переменных и постоянных затрат.

Постоянные затраты имеют дискретную природу. В существующих подходах к формализации затрат на производство имеют место определенные подходы к отражению этой природы в функции затрат – дискретное поведение затрат отражается на соответствующих графиках, для прогнозирования поведения постоянных затрат вводится коэффициент реагирования. Однако перечисленные методы исследования поведения затрат не дают возможности установить момент возникновения затрат в пределах релевантного диапазона, что необходимо для экономического обоснования решений о принятии к производству отдельных заказов покупателей, для анализа ассортиментной программы. Для решения этой проблемы диссертантом предложен новый метод формализации постоянных затрат, основанный на авторской классификации затрат по факторам, определяющим расход ресурса. Полученные результаты в области формализации затрат в зависимости от объема производства названы автором ТВС-методологией управления затратами.

Методологические разработки, полученные в третьей главе, получили свое развитие в главе 4. Автором рассмотрена возможность применения функции затрат для расчета потребности в ресурсах на выполнение производственной программы. Для исследования выбраны энергоресурсы, так как именно к ним внешняя среда предъявляет наиболее жесткие требования со стороны условий поставок ресурсов. Повышение точности планирования расхода ресурсов достигнуто за счет выбора нового объекта нормирования – хозяйственной операции, предложенной классификации норма расхода энергоресурсов, и методологии расчета энергопотребления на выполнение производственной программы.

Поскольку функция затрат в ТВС-методологии позволяет определить полную сумму затрат на производство продукции в анализируемом периоде, прикладное использование результатов исследования автор рассматривает в сфере управления производственной программой, выполнение которой и формирует полную сумму затрат за период. Учитывая, что процесс управления производственной программой начинается с планирования, автор решает проблему оценки безубыточности отдельных видов продукции, т.к. именно анализ безубыточности лежит в основе формирования производственной программы. На основе авторских классификаций постоянных и переменных затрат получены формулы безубыточности отдельных видов продукции, произведенных по заданному технологическому маршруту, безубыточности отдельных технологических маршрутов, заказов, потребительских свойств продукции, подразделений предприятия. Каждая из предложенных формул безубыточности представляет собой новый метод ее расчета. Учитывая, что предложенные формулы находятся в системе, и связаны между собой, а также имеют соответствующее теоретическое

обоснование, можно утверждать, что в диссертации разработаны новые методологические подходы к анализу безубыточности.

Полученные результаты реализованы на методическом уровне в алгоритме экономического обоснования выполнения производственной программы (глава 5). В основу разработки алгоритма положена идея контроллинга затрат – то есть сопоставления плановых и фактических значений с последующей корректировкой плановых показателей. Введение элементов контроллинга в алгоритм позволяет учесть специфику работы предприятий в условиях возмущающих воздействий внутренней и внешней среды, что предусмотрено в предмете исследования.

Отличительной особенностью алгоритма является многоуровневый подход к исследованию показателей безубыточности производственной программы; при этом предусмотрена вариативность управленческих действий – алгоритм предусматривает реализацию как прибыльных, так и убыточных вариантов выполнения производственной программы (стр. 274 работы). Кроме того, следует отметить, что алгоритм предусматривает доведение управленческих процессов до финального этапа – оценки результатов, полученных в отчетном периоде, и использовании результатов факторного анализа в системе мотивации труда, что обеспечивает обратную связь в процессе управления предприятием (стр. 282 работы).

Методологические разработки распространены на промышленные предприятия, являющиеся связанными структурами (объединенными в холдинг) – параграф 5.3 работы.

3. Достоверность и научная новизна основных выводов и результатов.

К наиболее значимым результатам исследования, полученным лично автором, относятся:

- Разработанная система определений и классификаций затрат;
- Методологические принципы формирования общей суммы затрат на производство, учитывающие внутрипроизводственные связи между затратами и затратообразующими факторами;
- Методологические подходы к управлению затратами на основе технологических маршрутов (ТВС-методология управления затратами);
- Методологические подходы к нормированию энергоресурсов;
- Методологические подходы к анализу безубыточности;
- Теоретические и методологические подходы к формированию сквозных затрат в холдингах.

Предложенные автором теоретические и методологические разработки экспериментально апробированы на данных промышленных предприятий, что повышает степень обоснованности положений, выносимых на защиту.

Результаты исследования имеют достаточно высокую степень общности, т.к. могут быть использованы в деятельности любого промышленного

предприятия, независимо от отраслевой принадлежности – это объясняется тем, что любая хозяйственная деятельность имеет процессуальную природу. Несмотря на то, что автор ограничил предмет исследования экономическими отношениями в условиях возмущающих воздействий внешней и внутренней среды, результаты исследования могут применяться и в условиях стабильного состояния среды.

Предсказательная сила теории в данном исследовании выражается в повышении адекватности функции затрат. Так, экспериментально подтверждено увеличение точности планирования при применении ТВС-методологии по сравнению с ABC методом в отношении удельных переменных затрат на 31,5%, а отношении общих постоянных затрат в 3,3 раза. Повышение точности планирования расхода ресурсов экспериментально подтверждено и при обосновании методологии нормирования энергоресурсов – авторский метод расчета потребности в энергоресурсах показал увеличение точности планирования на 27% по сравнению с планированием на основе метода энергетических профилей.

Диссертационное исследование характеризуется простотой и доступностью изложения, что соответствует такому критерию научности, как принципиальная простота работы. Соответствие этому критерию означает высокую степень верификации работы, вследствие чего снижается неопределенность в трактовке теории и методологии. Это позволяет реализовать критерий воспроизводимости научного знания как в теории, так и в практической деятельности промышленных предприятий, что и подтверждается внедрением авторских разработок на ОАО «ЧКПЗ». Результаты внедрения свидетельствуют о повышении точности планирования переменных затрат на 16%, а постоянных затрат – на 20%.

Системность результатов исследования подтверждается логикой работы – каждое положение, выносимое на защиту, имеет соответствующее обоснование; все положения, выносимые на защиту, взаимосвязаны между собой, что свидетельствует о целостности работы. Наличие теоретического обоснования и системных связей между положениями, выносимыми на защиту, позволяет говорить о методологическом уровне разработок.

В ходе исследования получено приращение научных знаний в части расширения сферы применения модели CVP (ТВС-методология управления затратами позволяет реализовать все возможности маржинального анализа без учета ограничений модели CVP).

Экономический эффект от применения результатов исследования в практике работы предприятия выражается в экономии оборотных средств, экономии затрат на приобретение энергоресурсов, увеличении прибыли за счет более точной оценки безубыточности при формировании ассортиментной программы. Существенный уровень практической значимости имеет применение метода нормирования энергоресурсов – метод актуален для участников как розничного, так и оптового рынка энергоресурсов (кроме населения), при этом масштаб финансовых потерь, которые несет предприятие вследствие неточности нормирования энергопотребления исчисляется на уровне полмиллиарда рублей в год.

4. Замечания по диссертационной работе

1. Обосновывая актуальность темы исследования, Наталья Владимировна отмечает, что современная экономика является спросоограниченной, что обуславливает смещение акцента поиска резервов увеличения прибыли в сферу управления затратами на производство (стр. 5 работы). Данную характеристику экономики целесообразно учитывать при формировании ограничений ТВС-модели (стр. 276-277 работы).

2. Анализируя методы управления затратами, автор приходит к выводу, что в основе нового метода должен быть синтез ABC-метода (т.к. ABC-метод позволяет получить наиболее точную информацию об удельной себестоимости единицы продукции на всем пути следования продукта в рамках технологической цепочки), с методом «директ-костинг» (т.к. только этот метод учитывает зависимость между себестоимостью, объемом производства и прибылью) – стр. 76 работы. Нужно отметить, что идея прослеживания цепочки создания ценности продукта реализуется и в методе функционально-стоимостного анализа (ФСА). В этой связи остается непонятным, почему предпочтение отдано ABC-методу, а не методу ФСА.

3. Основным объектом управления затратами в диссертации признана хозяйственная операция, под которой понимается однородное по содержанию действие, связанное с расходом производственных ресурсов, законченное относительно отдельного центра ответственности, направленное на решение хозяйственной задачи (стр. 107 работы). Полагаю, что вместо условия законченности операции относительно центра ответственности необходимо ввести условие законченности операции относительно нормативно-технической документации, где указываются качественные признаки готовности продукции, т.к. если операция не закончена, то не возникает носителя затрат, для которого и выполняется процедура расчета затрат.

4. Разрабатывая алгоритм экономического обоснования управления производственной программой, Наталья Владимировна предусматривает блоки, которые позволяют принимать к производству продукцию с отрицательной величиной маржинального дохода (блок 24, 25 на рис. 19, стр. 274 работы). Такое управленческое решение может привести к снижению прибыли от других видов продукции; а в случае, если положительного маржинального дохода недостаточно для компенсации постоянных затрат, может привести к образованию убытков от продажи продукции. С учетом этого, автору следовало бы обозначить условия, при которых возможно применение указанных блоков в алгоритме.

5. На стр. 92 дается определение издержек, под которыми автор понимает *приобретение ресурсов*. Означает ли это, что издержки – это некий процесс.

Кроме этого, автор не анализирует нормативные определения затрат – например, Методические рекомендации по планированию, формированию и учету затрат на производство и реализацию продукции предприятий металлургического комплекса от 08. 10. 2004, утвержденные Министерством промышленности и энергетики.

6. Автор на стр. 94 утверждает, что порядок калькуляции не регламентируется нормативными документами. Однако известны, например, Методические рекомендации по планированию, формированию и учету затрат на производство и реализацию продукции предприятий металлургического комплекса от 08.10.2004 г., которые предназначены для использования при осуществлении планирования, учета, калькулирования и себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях металлургического комплекса.

7. Автор на стр. 137 предлагает авторский **метод** управления затратами называть «**ТВС-методологией** (technology based costing) – то есть методология управления, основанная на функции затрат...». На наш взгляд ошибочно называть **методические** подходы к управлению затратами **методологией**. И вообще, почему ABC-на стр. – метод (ABC-метод), а у автора ТВС – это методология (ТВС-методология).

8. Небесспорен тезис о том, что в «стратегическом планировании точка безубыточности является одним из критериев, на которые ориентируются инвесторы при выборе проекта» (стр. 240). Общеизвестно, что основным и главным критерием является экономическая **эффективность**, а для продвинутых инвесторов – экономическая **целесообразность**. Прибыльность (безубыточность), а также пресловутая точка безубыточности достигается и в неэффективных инвестиционных проектах.

5. Заключение

В целом диссертация Киреевой Натальи Владимировны представляет собой завершённую научно-исследовательскую работу на актуальную тему. Возможность широкого применения результатов проведенных исследований в хозяйственной деятельности промышленных предприятий определяют их практическую значимость. Таким образом, диссертация Киреевой Н. В. представляет собой завершённую научно-исследовательскую работу на актуальную тему, содержащую решение научной проблемы, имеющей важное народно-хозяйственное значение.

Диссертационная работа удовлетворяет требованиям п.9 Положения о порядке присуждения ученых степеней ВАК РФ, предъявляемым к докторским диссертациям. Автореферат в полной мере раскрывает содержание диссертации, научные результаты соответствуют позициям паспорта специальностей ВАК РФ по специальности 08.00.05. – «Экономика и управление народным хозяйством (экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами: промышленность)»:

п.1.1.4 «Инструменты внутрифирменного и стратегического планирования на промышленных предприятиях, отраслях и комплексах»;

п. 1.1.13 «Инструменты и методы менеджмента промышленных предприятий, отраслей, комплексов»;

п. 1.1.27 «Управление производственной программой в различных условиях хозяйствования подразделения организации».

Автор Киреева Наталья Владимировна заслуживает присуждения ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.05. - «Экономика и управление народным хозяйством (экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами: промышленность)».

Официальный оппонент,
доктор экономических наук, профессор,
Заслуженный работник высшей школы РФ,
Заведующий кафедрой экономики и управления
на металлургических предприятиях
ФГАОУ ВПО «Уральский федеральный
университет имени первого Президента
России Б. Н. Ельцина»,

620002, г. Екатеринбург
Ул. Мира, 19, И-416,
Тел. (343) 375-95-66
e-mail: n.r.kelchevskaya@urfu.ru

Кельчевская Наталья Рэмовна

25.03.2015

Подпись Кельчевской Н. Р. заверяю:

