

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)»**

Актуальность темы исследования

Современные экономические отношения характеризуются ужесточением внешних условий хозяйствования как на международной, так и на российской арене. Введенные в отношении России санкционные режимы, инфляция, изменения курсов товарных цен и валют формируют возмущающие воздействия по отношению к деятельности хозяйствующих субъектов. Агрессивная внешняя среда предъявляет повышенные требования к качеству инструментов управления, т.к. возникает потребность к повышению эффективности использования имеющихся производственных ресурсов.

Наибольший вклад в формирование валового внутреннего продукта вносят промышленные предприятия. Именно в промышленности создается наиболее значительная часть добавленной стоимости страны, и именно в промышленности потребляется наибольшее количество ресурсов регионов. В основе управления экономическими механизмами промышленного предприятия лежат методы управления затратами и результатами.

Последние несколько десятилетий в экономических исследованиях ознаменовались появлением целого ряда концепций управления затратами, таких как управление цепочкой создания ценностей, концепция «кайзер-кост», концепция реинжиниринга бизнес-процессов, концепция, основанная на целевых критериальных показателях (target-cost), логистическая концепция управления затратами. Каждая концепция основана на методологическом инструментарии управления затратами, призванном решать определенные управленческие задачи, при этом каждая концепция имеет локальный характер.

Практическое применение существующих методов управления затратами связано с целым рядом проблем, возникающих в связи с несовершенством методов – в частности, предприятия сталкиваются с некорректным обоснованием потребности в производственных ресурсах, нарушением сроков поставки материалов и готовой продукции, неточным экономическим обоснованием решений по загрузке производственных

мощностей. Причиной возникновения таких потерь является большое количество ограничений, заложенных в методологию управления затратами – достаточно сказать, что широко известная методология «директ-костинг» имеет в составе своих ограничений требование наличия однопродуктового производства. Следовательно, уже наличие в продуктовой линейке предприятия более чем одного вида продукции создает проблемы в применении «директ-костинга» для обоснования управленческих решений. Неточность обоснования решений наблюдается и в случае применения средних величин для моделирования показателей многопродуктового производства на основе модели CVP, являющейся методологической основой «директ-костинга».

Недостаточно высокая точность существующих методов управления затратами приводит к потерям и неэффективному управлению производственными ресурсами, что свидетельствует об актуальности разработок в области повышения качества методов управления затратами.

Обоснованность выдвигаемых научных положений, выводов и рекомендаций

Цель исследования соответствует проблематике, заявленной во введении – это развитие теории и разработка методологии управления затратами на промышленных предприятиях с многопродуктовым производством в условиях вариативности внутренней и внешней среды (стр. 8). Задачи исследования, сформулированные автором, обеспечивают достижение поставленной цели – они направлены на разработку новой концепции управления затратами, развитие теоретических и методологических основ управления затратами в рамках авторской концепции, разработке экономико-математической модели управления затратами, комплекса методов нормирования энергоресурсов, развитии теоретических основ и методологических подходов к управлению производственной программой (стр. 8-9 работы).

Формирование доказательной базы относительно несовершенства методов управления затратами автор начинает с исследования методологии «директ-костинг». Такой подход правомерен, поскольку методы управления затратами, не учитывающие разделение затрат на постоянные и переменные, могут применяться только на тех предприятиях, где объем производства не колеблется и из периода в период измеряется одним и тем же количеством. Автором приведена иллюстрация (табл. 2, стр.53) некорректного планирования себестоимости, основанный на сравнении результатов планирования с применением модели CVP и традиционной модели полной себестоимости, демонстрирующая объективную необходимость применения модели CVP как в целях оперативного, так и в целях тактического и стратегического управления производством.

В работе выполнен анализ качества существующих методов разделения затратами (табл. 6 на стр. 116), в ходе которого установлено, что методы имеют достаточно высокую погрешность, а в ряде случаев не позволяют определить даже направление тренда затрат. Автор убедительно показывает, что причиной неэффективности методов разделения затрат на постоянные и переменные является использование метода анализа к получению параметров уравнения затрат (когда общая сумма затрат раскладывается на

составляющие, характеризующие параметры удельных переменных и общих постоянных затрат). Такой подход основан на абстрагировании достаточно большого количества производственных факторов, таких как состав сырья, технологические маршруты, организация производственного процесса. Автором предложен принципиально новый подход к получению параметров постоянных и переменных затрат – подход, основанный на приеме синтеза.

В работе содержится достаточная доказательная база выбора объекта калькулирования себестоимости – хозяйственной операции (п. 2.2. работы, стр. 106-107). В пользу авторского определения хозяйственной операции можно привести довод о необходимости соблюдения условия однородности хозяйственного процесса для обеспечения постоянства состава факторов, влияющих на затраты на уровне хозяйственной операции, а также довод об условии законченности операции на уровне центров ответственности. Введенные в определения условия обеспечивают более высокую точность результатов факторного анализа затрат и повышает обоснованность решений по мотивации труда в части управления затратами.

На основе базового определения хозяйственной операции автор выводит целую систему определений, отражающих порядок следования материального потока от входа на предприятие до выхода из него (определения 1-21). В работе выполнен теоретико-логический анализ авторских определений; уточнена взаимосвязь между ними, что выразилось в разработке новых классификаций затрат (рис. 6-9 в работе), формируемых в рамках предложенной концепции управления затратами. Каждое определение включено в авторскую функцию затрат на производство продукции (ТВС-модель). ТВС-модель реализована на основе синтеза методологии «директ-костинг» и АВС-метода управления затратами. Это позволило выйти за рамки существующих ограничений модели СVP.

Отличительной особенностью ТВС-модели является применение принципиально новых методологических принципов формирования затрат при сложении затрат по технологическому маршруту (рис. 13, 14). Объективная необходимость применения автором предложенных принципов проиллюстрирована в главе 3 работы (параграф 3.3.). На практическом примере показано, что сложение затрат на промежуточных стадиях хозяйственного процесса приводит к потере причинно-следственных связей между величиной затрат и объемом производства. Для устранения подобного явления на базе авторских определений сформулированы методологические принципы, выраженные в условиях включения затрат в ту или иную классификационную группу. В результате происходит перегруппировка затрат на промежуточных стадиях хозяйственного процесса, позволяющая сохранить причинно-следственную связь между затратами и объемом производства. Доказательства эффективности полученных методологических принципов представлены не только на теоретическом, но и на эмпирическом уровне исследования (табл. 14 на стр. 187), что повышает обоснованность научных результатов, представленных на защиту.

Достоверность и научная новизна основных выводов и результатов

Выводы в диссертации базируются на развитии известных и широко применяемых методах планирования и анализа затрат, на большом объеме эмпирического материала. Результаты научной работы автора в течении более десяти лет широко обсуждались на научных и научно-практических конференциях в различных городах России и за рубежом, опубликованы в центральных и региональных изданиях.

В результате проведенного исследования получен ряд теоретических, методологических и практических результатов, обладающих научной новизной и теоретической и практической значимостью.

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

- Концепция управления затратами, основанная на синтезе ABC-метода и метода «директ-костинг», призванная минимизировать затраты на производство продукции за счет вариации технологии и организации производства.
- Развитие теоретических и методологических положений управления затратами промышленного предприятия: разработка системы дефиниций «носитель затрат», «объект калькулирования», «технологическая операция», «обслуживающая операция», «технологический этап», «технологический маршрут», «переменные затраты (на уровне операций)», «постоянные технологические затраты», «постоянные нетехнологические затраты»; классификация переменных и постоянных затрат по источникам возникновения, затратнообразующим факторам, отношению к объекту калькулирования на технологическом этапе и отношению к технологическому этапу; разработанные методологические принципы формирования общей суммы затрат, учитывающие внутривозрастные связи и позволяющие повысить адекватность моделирования решений по управлению затратами.
- ТВС-методология формирования затрат на производство, позволяющая учесть изменение параметров общих постоянных и удельных переменных затрат в пределах релевантного диапазона, и отражающая взаимосвязь между отдельными видами производимой продукции и факторами технологии и организации производства.
- Система методов нормирования энергоресурсов, позволяющая не только более точно рассчитывать энергопотребление для выполнения производственной программы, но и нормировать материальные и трудовые ресурсы.
- Развитие теоретических и методологических основ управления производственной программой, выразившееся в разработке методологии анализа безубыточности на основе ТВС-модели, разработке алгоритма экономического обоснования производственной программой с учетом изменения внешней и внутренней среды. Полученные результаты исследования предназначены не только для отдельных юридических лиц, но и для предприятий, входящих в холдинговые структуры.

Теоретическая значимость исследования

Развитие теории в данном исследовании выразилось в разработке системы определений, устраняющих противоречия в трактовке объектов управления затратами, в разработке классификации затрат, выявляющей связи и отношения между ними. В отличие от существующих в научной литературе подходов, классификация затрат на постоянные и переменные выполнения не на основе метода анализа (как это делается в методе наименьших квадратов, методе высшей и низшей точек), а на основе метода синтеза. Это позволило получить такие параметры постоянных и переменных затрат, которые дают возможность соотнести затраты не только с отдельными хозяйственными операциями, но и со структурными подразделениями предприятия, а также с центрами финансовой ответственности. Повышение адекватности функции затрат достигнуто за счет введения в функцию затрат факторов технологии и организации производства. Отличительной особенностью ТВС-модели можно считать формализацию зависимости между постоянными затратами и отдельными видами продукции.

Существенные результаты получены и в разработке методологии управления затратами. Помимо авторской ТВС-модели, разработана методология анализа безубыточности, методология нормирования энергоресурсов, а также методологические принципы формирования затрат как в отдельных юридических лицах, так и в холдингах, при этом все результаты исследования являются взаимосвязанными. Это говорит о системности и комплексности выполненного исследования, т.к. авторские разработки охватывают все функции управления затратами.

Практическая значимость исследования

Сфера применения полученных разработок достаточно широка. ТВС-методология может использоваться в различных отраслях народного хозяйства – добывающей, металлургической, машиностроительной промышленности. Практическая значимость выражается в возможности экономии производственных ресурсов (за счет выбора оптимальных технологических маршрутов и ценовой экономии при приобретении ресурсов), повышении эффективности использования оборотных средств (за счет более корректного расчета планового задания и формирования потребности в ресурсах для выполнения производственной программы). Экономия ресурсов достигается и за счет повышения точности факторного анализа затрат по центрам финансовой ответственности, с применением механизмов мотивации труда на основе хозрасчетного дохода.

В работе представлены результаты внедрения авторских разработок в практике работы промышленных предприятий:

- на ОАО «Кузнечно-прессовый завод» использование полученных разработок позволило повысить точность планирования показателей переменных затрат на 16%, постоянных затрат – на 20%.

- На ООО «УСПТК-холдинг» внедрена методология анализа загрузки производственных мощностей для холдинговых структур (точность оценки показателей затрат повысилась на 12%). За счет повышения точности планирования энергопотребления на ООО «УСПТК-холдинг» затраты на энергоресурсы сократились на 10,1%.

- На ЗАО «Коелгамрамор» отклонение фактического показателя затрат от эмпирического составило 1,87%. За счет повышения точности планирования удалось скорректировать портфель заказов с учетом сроков, состава, объема и

стоимости заказа, что позволило получить экономию себестоимости в размере 8% от плана.

Результаты исследования обсуждались на научных конференциях различного уровня (как международного, так и регионального). По теме исследования опубликовано 19 статей в изданиях, рекомендованных ВАК РФ, а также две монографии в центральных и региональных издательствах. Кроме того, результаты исследования отражены в отчетах по научно-исследовательской работе по соглашению от 30.07.2012 № 14.В37.21.0262 «Совершенствование концепции и разработка методологии нелинейного управления инновационно-ориентированным промышленным предприятием», осуществляемых в рамках реализации федеральной целевой программы «Научные и научно-педагогические кадры инновационной России» на 2009–2013 годы.

Полученные разработки широко использованы и в учебном процессе в системе высшего и дополнительного образования.

Замечания по диссертационной работе

1. В основе авторской функции затрат находятся два вида хозяйственных операций – обслуживающие и технологические. В технологических операциях, по мнению автора, на выходе формируется носитель затрат, который является целью деятельности предприятия (определение 9, стр. 107). В этой связи остается неясным, каким образом в функции затрат будут отражены операции в основной деятельности предприятия, которые на выходе не имеют носителя затрат – например, затраты на выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

2. Функция затрат на производство в авторской концепции сформирована на основе совокупности хозяйственных операций (стр. 139). Авторское определение хозяйственной операции весьма существенно детализировано (стр. 107) – в частности, оно учитывает условие однородности процесса, законченности относительно отдельного центра ответственности, состав сырья, режим работы, вида продукции (стр. 141). Такая детализация обусловит повышение затрат на создание информационной системы управления предприятием. Почему в работе принята именно такая степень детализации процессов?

3. Разрабатывая ТВС-методологию управления затратами, автор много внимания уделяет факторам, действующим в краткосрочном периоде – таким, как изменение состава сырья, режима работы, организации и технологии производства (стр. 140-142). Между тем, изменение параметров удельных переменных и совокупных постоянных затрат возможно и в долгосрочном периоде – например, в результате действия закона убывающей отдачи. Необходимо пояснить, каким образом учтено действие подобных факторов при построении авторской функции затрат.

4. Одним из условий выделения хозяйственных операций на промежуточных стадиях хозяйственного процесса автор называет идентичность комбинации производственных ресурсов (сырьевой состав). При этом в функцию затрат введены два параметра – r (производственный ресурс) и l – вид производственного ресурса (стр. 142 работы). Необходимо пояснить, в чем отличие данных параметров.

Высказанные замечания не снижают ценности выполненного исследования.

Заключение

Исследование, выполненное Киреевой Натальей Владимировной, является работой, в которой решена научная проблема, имеющая важное социально-экономическое и хозяйственное значение. Работа обладает целостностью, внутренним единством, чёткой логикой и структурой изложения. В ходе исследования получены как теоретические, так и практические результаты, обладающие высоким уровнем значимости. Достоверность и обоснованность полученных результатов исследования подтверждается корректным применением общенаучных и специальных методов исследования, значительным количеством проанализированных научных и практических работ, полноценным исследованием существующих методов и подходов к управлению затратами, апробацией полученных результатов на промышленных предприятиях Уральского региона.

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,
профессор кафедры бухгалтерского учета и финансов
ФГБОУ ВПО «Челябинская государственная
агроинженерная академия»,
г. Челябинск



Сосненко Людмила Семеновна

Адрес: 454080, Челябинская область, г. Челябинск,
проспект Ленина, 75
Телефон: +7 (351) 266-65-48
E-mail: sosnenkol@mail.ru
26.03.2015



Подпись *Сосненко Л.С.*
ДОСТОВЕРЯЮ
Заместитель ОК
Н.Н. Злоказова