

*На правах рукописи*

*Рябова*

**РЯБОВА Татьяна Сергеевна**

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КОНТРОЛЯ  
В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ  
ПРОИЗВОДСТВЕННЫМИ ЗАТРАТАМИ  
НА МАШИНОСТРОИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

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

Челябинск -2004

Работа выполнена на кафедре институционального развития регионов ГОУВПО «Челябинский государственный университет».

Научные руководители: доктор экономических наук, профессор  
**Голиков Александр Арсентьевич;**  
кандидат экономических наук, доцент  
**Танашева Ольга Георгиевна**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Бухтиярова Татьяна Ивановна;**  
кандидат экономических наук, доцент  
**Киреева Наталья Владимировна**

Ведущая организация: Пермский государственный университет

Защита состоится «30» сентября, 2004 г. в 14 часов на заседании диссертационного совета К 212. 296. 01 в Челябинском государственном университете по адресу: 454136, Челябинск, ул. Молодогвардейцев, 70 «б», ауд. 123.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Челябинского государственного университета.

Автореферат разослан «27» августа 2004 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета  
кандидат экономических наук, доцент



Л.А. Ребреш

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Накопленный отечественными предприятиями опыт контроля затрат преимущественно формировался в условиях централизованно планируемой экономики, базирующейся на теоретической основе, существенно отличающейся от современной. В этот период наибольшее распространение получили такие виды внешнего контроля затрат как государственный, общественный, партийный, каждый из которых имел много разновидностей. Особое место занимал партийный контроль, который в условиях социалистического общества пронизывал деятельность всех предприятий. Внутрихозяйственный контроль в этих условиях в основном сводился к контролю за сохранностью имущества предприятий (социалистической собственности), движением материальных ценностей, денежных средств, за себестоимостью продукции, а основными его инструментами являлись инвентаризация, ревизия, сопоставление плановой и отчетной себестоимости.

В условиях новой экономической ситуации центр контрольных операций переносится с внешнего контроля на контроль внутри предприятия, осуществляемый его работниками. Ныне контроль должен охватывать не только все хозяйственные операции, но и все функции управления затратами и быть направлен на выявление финансовых выгод и условий их получения. Однако результативность такого контроля снижается из-за отсутствия необходимого организационно - методического обеспечения его осуществления, учитывающего требования изменившихся условий хозяйствования. Противоречие между насущной необходимостью в повышении роли контроля затрат и недостаточной разработанностью научно-методического обеспечения по его осуществлению указывает на актуальность темы диссертационного исследования.

**Степень разработанности проблемы.** В научных публикациях последних лет рассматриваются различные аспекты контроля затрат на промышленных предприятиях. Значительная часть научных исследований посвящена вопросам классификации затрат, как объекта управления и контроля: П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский, А.В. Горшков, Т.П. Карпова, отмечаются, но не раскрываются взаимосвязи контроля с другими функциями управления: С.А. Бороненкова, В.П. Грузинов, В.И. Мухин, А.С. Наринский, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, методам контроля затрат: М.А. Бахрушина, К. Друри, В.С. Ефимкин, Б.В. Ивашкевич, С.А. Николаева, О.П. Осипенкова, процессу осуще-



ствления контроля затрат: Дж. Моррисей, Е.А. Кочерин, В.Ф. Палий, А.Д. Шеремет, организационному обеспечению контроля затрат: Э. Дж. Долан, Л.И. Евенко, Х. Х. Мингазов, вопросам эффективности управления затратами промышленного предприятия: А.А. Голиков, А.Ю. Денисов П.Д. Друкер, С.А. Жданов, Э. Кальксдорф, А.В. Тихомирова.

Однако, применительно к современным условиям экономического развития вопросы контроля затрат еще не достаточно исследованы и особенно - роль и место контроля в системе управления затратами. Отсутствует необходимая теоретическая база организации контроля, не определены четкие направления его совершенствования, недостаточно проработаны вопросы оценки его эффективности. Отмеченное явилось основанием для выбора темы диссертационного исследования.

**Цель исследования** состоит в разработке теоретических и практических рекомендаций по совершенствованию контроля затрат на машиностроительных предприятиях.

Достижение поставленной цели потребовало решения следующих задач, определивших логику диссертационного исследования и его структуру:

- уточнить экономическое содержание контроля затрат, его роль и место в системе управления затратами на машиностроительных предприятиях;

- оценить состояние контроля затрат в системе управления, выявить недостатки, снижающие эффективность контроля и определить основные направления их преодоления;

- разработать рекомендации по организации работ, обеспечивающих повышение действенности контроля затрат;

- разработать предложения по формированию организационной структуры контроля затрат;

- разработать рекомендации по оценке эффективности контроля затрат и мероприятий по его совершенствованию.

**Область исследования** - 15.13 Инструменты и методы менеджмента промышленных предприятий, отраслей, комплексов.

**Объектом исследования)** выступают предприятия машиностроения.

**Предметом исследования** являются управленческие отношения, возникающие в процессе развития контроля на предприятиях машиностроения.

Теоретической и методологической основой исследования послужили положения отечественных и зарубежных ученых по проблемам контроля затрат, формирования организационных структур контроля, обеспечения эффективности производственно-хозяйственной деятельности. Задачи диссертационного исследования решались на основе диалектического и комплексного подходов к изучению проблем контроля затрат, а также фундаментальных положений общей экономической теории, теории экономической эффективности.

**Информационную базу исследования** составили материалы статистической отчетности; экономические показатели деятельности ряда машиностроительных предприятий; статистические данные, опубликованные в монографиях, а также в периодических изданиях; нормативные и инструктивные материалы.

Эмпирической базой обеспечения доказательности теоретических положений, достоверности выводов и рекомендаций стали материалы обследований, проведенных на ряде машиностроительных предприятий города Челябинска. В процессе работы над диссертацией для решения поставленных задач применялись метод экспертных оценок, экспериментальные расчеты.

**Наиболее существенные научные результаты, полученные автором.** В результате проведенного исследования получены следующие наиболее существенные результаты, которые выносятся на защиту:

- уточнены экономическое содержание контроля затрат, его роль и место в системе управления затратами с позиции обеспечения эффективности производственно-хозяйственной деятельности, принципы его организации;
- дана оценка современного состояния контроля затрат и выявлены его недостатки, снижающие эффективность контроля, обоснованы основные направления его совершенствования;
- разработаны рекомендации по организации работ, обеспечивающих повышение действенности контроля затрат;
- разработаны предложения по формированию организационной структуры контроля затрат;
- разработаны рекомендации по оценке эффективности контроля затрат и мероприятий по его совершенствованию.

**Достоверность наиболее существенных результатов исследования** обеспечивается использованием методологической базы, соответствующей поставленной цели; применением диалектики как

общефилософского метода познания, общенаучных методов анализа и синтеза, абстрагирования, моделирования, методов экспертных оценок; экспериментальными расчетами; справками об использовании результатов исследования.

**Научная новизна полученных результатов.** В диссертации сформулированы и обоснованы следующие положения и результаты исследования, обладающие научной новизной и являющиеся предметом защиты:

- уточнено понятие «контроль в системе управления затратами». В предложенном определении выделено два аспекта контроля: контроль как вид деятельности и контроль как процесс, что позволяет уточнить принципы организации контроля, выявить наиболее перспективные области контроля затрат, роль и место контроля в системе управления затратами. Уточненное понятие затрат на производство продукции (работ, услуг) позволяет полнее раскрыть сущность взаимосвязи и разграничить экономические понятия «издержки», «затраты», «расходы» и способствует повышению достоверности сведений о финансовых результатах деятельности предприятий. Уточненная классификация затрат для целей контроля за формированием затрат обеспечивает более полное, по сравнению с имеющимися классификациями, выявление направлений и объектов контроля. Обосновано, что взаимодействуя с другими функциями управления затратами, контроль занимает особое положение среди них, он охватывает не только процессы формирования затрат, но и все функции управления затратами;

- дана оценка современного состояния контроля затрат и определены основные направления его совершенствования. В состав этих направлений предложено включить дополнение и уточнение порядка осуществления контроля в системе управления затратами, формирование организационной структуры контроля затрат машиностроительного предприятия, рекомендации по оценке эффективности контроля затрат и мероприятий по его совершенствованию;

- предложен дополненный и уточненный порядок осуществления контроля, который отличается от представленных в научной литературе включением в его состав дополнительных блоков и детализацией существующих, что дает возможность предприятию оперативнее достигать поставленных целей в контроле затрат;

- рекомендации по формированию организационной структуры контроля затрат машиностроительного предприятия позволяют исключать зоны диспропорций организационных структур контроля,

выявлять причины снижающие эффективность контроля затрат и на основе этого повышать уровень управления затратами;

- рекомендации по оценке эффективности контроля затрат создают возможность обосновывать целесообразность затрат, связанных с выполнением контроля в зависимости от их влияния на эффективность производственно-хозяйственной деятельности машиностроительного предприятия, и обеспечивают уменьшение отрицательного влияния неполноты информации, используемой при принятии решений в сфере организации контроля; рекомендации по оценке эффективности мероприятий по совершенствованию контроля затрат позволяют выбрать те из них, которые в большей степени обеспечат действенность контроля.

**Теоретическая значимость результатов исследования.** Введение в научный оборот уточненного понятия «контроль в системе управления затратами», упорядочение понятий «издержки», «затраты», «расходы», уточнение классификации затрат для целей контроля за формированием затрат, расширение совокупности показателей для оценки эффективности контроля затрат представляют собой дальнейшее развитие теоретических вопросов и современного научного представления о контроле в системе управления затратами.

**Практическая значимость результатов исследования.** Использование результатов исследования позволяет совершенствовать процессы организации контроля затрат на машиностроительных предприятиях и снижать трудоемкость процесса принятия управленческих решений. Практическая значимость результатов исследования подтверждается справками о внедрении, прилагаемыми к диссертации.

Основные результаты диссертации использованы при повышении квалификации руководящих работников и специалистов в Межотраслевом региональном центре повышения квалификации при Челябинском государственном университете, в методическом центре подготовки и повышения квалификации аудиторов, при проведении занятий по курсу «Управленческий учет», «Экономика предприятия» в Челябинском государственном университете, при организации контроля затрат на ФГУП «Завод "Прибор"» (г. Челябинск). Результаты исследования могут быть использованы при разработке программ подготовки управленческих кадров для отраслей народного хозяйства, в учебном процессе высших учебных заведений при преподавании дисциплин «Управленческий учет», «Экономика предприятия» и в практике организации контроля затрат на предприятиях машиностроения.

**Апробация результатов исследования.** Основные результаты диссертации были представлены на обсуждение на трех международных научно-практических конференциях (Челябинск, апрель 2003 г.; Пенза, ноябрь 2002 г.; Пенза, апрель 2003 г.), на двух всероссийских научно-практических конференциях (Красноярск, 2003 г.; Пенза 2003 г.).

Публикации. По теме диссертации опубликовано 9 печатных работ, общим объемом 3,2 печ. л. авторского текста.

**Структура и объем работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы из 143 наименований и приложений. Основной текст изложен на 129 страницах машинописного текста, включая 15 таблиц и 12 рисунков.

**Во введении** обоснована актуальность исследуемой темы, определены цель и задачи, объект и предмет исследования, раскрыты наиболее существенные результаты, полученные автором, их достоверность и научная новизна, отмечены теоретическая и практическая значимость, формы апробации и реализации результатов исследования.

В первой главе «Теоретические основы контроля затрат на машиностроительных предприятиях» на основе изучения литературных источников и хозяйственной практики излагаются современные представления о затратах как объекте контроля, уточняется классификация затрат с позиции их контроля, раскрывается содержание контроля в системе управления затратами, принципы его осуществления, взаимосвязь с другими функциями управления, а также проведена оценка состояния контроля затрат в системе управления ими.

**Во второй главе** «Совершенствование контроля затрат на машиностроительных предприятиях» представлены основные направления совершенствования контроля в системе управления затратами, дополнен и уточнен порядок осуществления контроля, раскрыто содержание процесса контроля затрат в современных условиях.

**В третьей главе** «Организационно-экономическое обеспечение контроля затрат на машиностроительных предприятиях» обоснованы рекомендации по формированию организационной структуры контроля затрат и рассмотрены вопросы оценки эффективности контроля затрат и мероприятий по его совершенствованию.

**В заключении** приведены результаты диссертационного исследования.

## **2. ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ, ИХ КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА**

### **2.1. Уточнены экономическое содержание контроля затрат, его роль и место в системе управления затратами с позиции обеспечения эффективности производственно-хозяйственной деятельности, принципы его организации.**

Обобщение и анализ различных трактовок термина «контроль в системе управления затратами», рассматриваемых в экономической литературе, позволили установить следующее.

Контроль в системе управления затратами определяют по-разному: как завершающий этап управленческой деятельности; как способ, обеспечивающий сравнение фактических затрат с запланированными; как деятельность по выполнению принятых решений; как функцию управления затратами. Ширина и узость трактовки зависят, на наш взгляд, от включаемых в термин «контроль затрат в системе управления» элементов контроля.

Для более полной и всесторонней характеристики контроля затрат в современных условиях в диссертационной работе рекомендуется в системе управления затратами рассматривать в двух аспектах: с позиции деятельности субъектов контроля и с позиции процесса осуществления этой деятельности.

Под контролем в системе управления затратами предлагается понимать систематическую и конструктивную деятельность субъектов контроля, обеспечивающую необходимую и своевременную оценку состояния и перспектив затрат, а также предупреждающую возникновение отклонений в затратах при минимальных времени и усилиях субъектов контроля, и неотъемлемую составляющую процесса принятия и реализации управленческих решений, охватывающую все функции управления затратами.

Такая трактовка обеспечивает комплексное рассмотрение контроля затрат и позволяет более точно определить его место и роль в системе управления затратами. Тесно взаимодействуя с другими функциями управления затратами, контроль занимает особое положение среди них, так как по результатам контроля и в соответствии с ним должны производиться коррекция планов, разрабатываться и приниматься действенные управленческие решения. Контроль, следовательно, охватывает не только формирование затрат, но и все функции управления затратами (рис. 1).



- 1 – контроль планирования затрат      4 – контроль учета затрат  
 2 – контроль организации затрат      5 – контроль состояния анализа затрат  
 3 – контроль регулирования затрат      6 – контроль затрат на производство

Рисунок 1 — Взаимосвязь контроля с другими функциями управления затратами

Области наложения контроля на функции управления затратами показывают области проникновения этого контроля во все другие функции управления (табл. 1).

Таблица 1 - Содержание контроля исполнения функций управления затратами

Функции управления	Контроль состояния исполнения функций
Планирование	Соответствие стандартов норм и нормативов стратегическим и текущим целям предприятия
Организация	Соответствие иерархической системы линейных и функциональных связей специалистов, участвующих в контроле, организационно-производственной структуре предприятия Рациональность контрольной информации и ее движения
Регулирование	Своевременность корректирующих действий по отклонениям в затратах
Учет	Достоверность учета
Анализ	Соблюдение установленных методов калькулирования Полнота выявления причин отклонения и действительности рекомендаций по их устранению

Объектом контроля выступают производственные затраты. Затраты являются сложным объектом контроля ввиду их большого разнообразия, динамизма, трудности измерения, учета и оценки. Одновременно затраты являются и объектом управления. Это обстоятельство подчеркивает объективную обусловленность функции контроля, ее органическую связь с другими функциями управления, со всей системой управления производственными затратами.

Критическое изучение экономической литературы показало, что терминам «издержки», «затраты», «расходы» разные авторы дают различные толкования, что обусловлено сложностью структуры и трудностью охвата одним определением всего разнообразия содержания этих понятий. Это обстоятельство, с одной стороны, затрудняет процесс формирования достоверных затрат на производство, что не может не сказаться на финансовом результате деятельности предприятия, а с другой, создает финансовые риски для предприятий с точки зрения фискального фактора, действие которого в отношении коммерческих организаций в настоящее время доминирует. Поэтому возникает необходимость в уточнении терминов «издержки», «затраты», «расходы». В этой связи в исследовании принимаем следующие уточненные определения этих терминов.

Издержки производства - это совокупность затрат живого и овеществленного труда на производство продукции, выраженных преимущественно в денежной форме. Затраты предприятия - это выраженные в денежной форме издержки, связанные с производством за определенный период времени, которые должны принести доходы в будущем. Расходы - это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода, то есть это затраты, относящиеся к реализованной продукции.

Упорядочение понятийного аппарата «издержки», «затраты», «расходы», опирающееся, с одной стороны, на содержание международных стандартов отчетности, а с другой, на опыт и традиции отечественной экономической школы, будет способствовать более точному определению объектов контроля; устранению субъективности при трактовке отдельных фактов хозяйственной деятельности организаций; уменьшению финансовых рисков предприятий с точки зрения фискального фактора; формированию достоверных сведений о финансовых результатах деятельности организации.

. Важной предпосылкой эффективного контроля производственных затрат является научно обоснованная их классификация. Уточненная и дополненная в диссертационном исследовании классификация затрат для выбора объектов контроля представлена в табл. 2.

Таблица 2 - Классификация затрат для выбора объектов контроля

Признаки классификации	Классификационные группы затрат
Регулируемость	Регулируемые
Эффективность	Нерегулируемые
Контролируемость	Эффективные
Соответствие нормам и нормативам	Неэффективные
Подверженность изменению	Подконтрольные
По отражению в информации	Неподконтрольные
Последствия ранее принятых обязательств	Соответствуют
Место формирования	Не соответствуют
Стабильность	Изменяемые
	Неизменяемые
	Имели место и отражены в информации
	Имели место, но не отражены в информации
	Не имели место, но отражены в информации
	Обязательные
	Необязательные
	Собственные
	Несобственные
	Неизменяемые длительное время
	Часто изменяемые

Дополненная классификация затрат для выбора объектов контроля позволит машиностроительному предприятию более точно выбрать затраты в качестве объекта контроля с учетом роли и места контроля в системе управления производственными затратами.

В диссертации на основе обобщения научных публикаций сформулированы принципы контроля в системе управления затратами, соответствующие современным условиям и вытекающие из выявленного содержания контроля. Принципы предлагается подразделить на две группы: принципы организации контроля затрат (независимость, координация, разграничение компетенции) и принципы его осуществления (объективность, целенаправленность, непрерывность, комплексность, эффективность). Опора на принципы создает возможность выявлять новые пути совершенствования контроля затрат.

## **2.2. Дана оценка современного состояния контроля затрат и определены основные направления его совершенствования.**

Установлено, что существующий контроль затрат на машиностроительных предприятиях не отвечает в полной мере выделенным в исследовании принципам его организации. Основными недостатками, снижающими результативность контроля затрат являются: нерациональное использование методов контроля; отсутствие необходимой непрерывности при организации контроля и взаимосвязи между контролем затрат в отдельных подразделениях предприятия и контролем затрат по предприятию в целом; недостаточное применение методов самоконтроля затрат; слабая информационная база контроля затрат; отсутствие специализированного органа управления, координирующего контроль затрат, что приводит к дублированию функции контроля в работе различных подразделений; не всегда проводимая оценка эффективности контроля; не всегда организуется контроль за исполнением функций управления затратами.

Сопоставление требований к контролю затрат с его фактическим состоянием позволило выявить и обосновать основные направления совершенствования контроля затрат. К таким направлениям, по нашему мнению, следует отнести: организацию работ, направленных на повышение действенности контроля затрат; формирование организационной структуры контроля затрат; разработку рекомендаций по оценке эффективности контроля затрат и мероприятий по его совершенствованию.

Совершенствование контроля затрат по выделенным направлениям ориентировано на обеспечение соответствия контроля современным требованиями, усиление его результативности и призвано воздействовать на повышение эффективности производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

## **2.3. Разработаны рекомендации по организации работ, обеспечивающих повышение действенности контроля затрат.**

На основании изучения теории и обобщения практического опыта организации контроля затрат на машиностроительных предприятиях предлагается порядок его проведения, представленный на рис. 2. Предложенный порядок отличается от изложенного в литературе введением (на рисунке отмеченных шрифтом) и уточнением блоков работ.

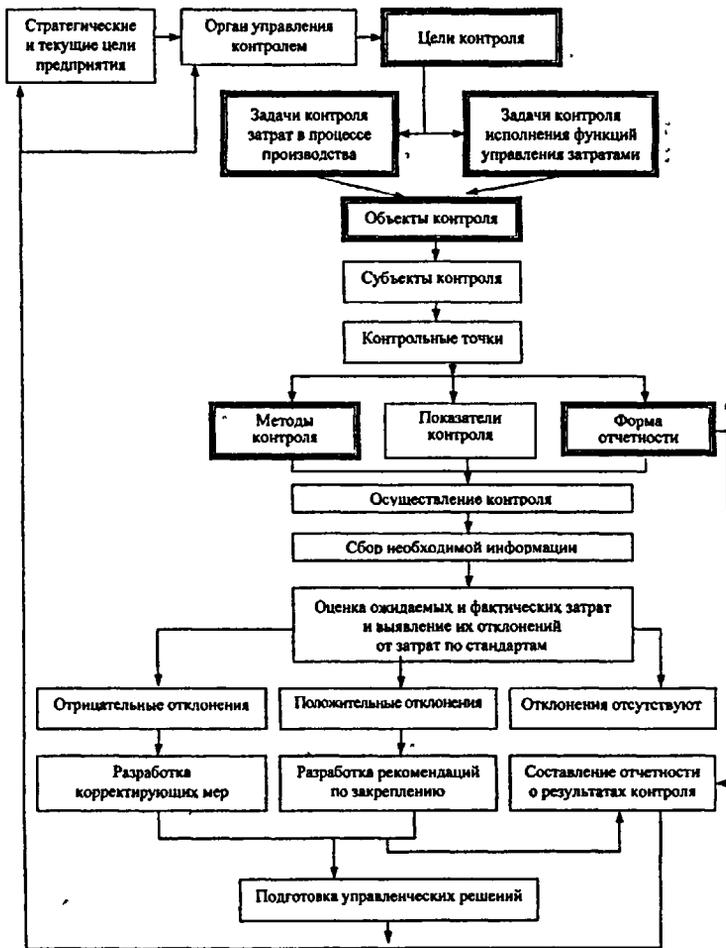


Рисунок 2 - Порядок проведения контроля затрат

Определение целей контроля в системе управления производственными затратами является одним из наиболее важных, сложных и трудно решаемых вопросов. Построенное в ходе исследования дерево целей контроля затрат обеспечивает их согласованность для раз-

личных подразделений машиностроительных предприятий. Цели контроля затрат достигаются одновременным и последовательным выполнением ряда задач, которые целесообразно разделить на две группы: задачи контроля затрат в процессе производства и задачи, контроля исполнения функций управления затратами.

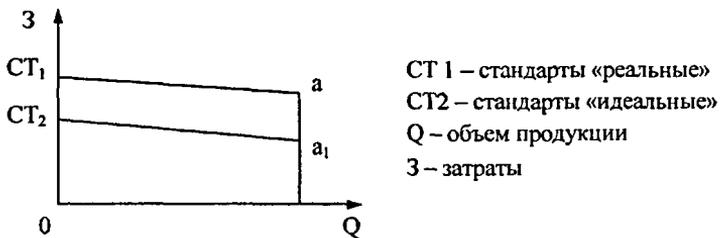
Вторая группа задач связана с группой объектов контроля, характеризующих исполнение функций управления; которая выделена в ходе исследования на базе уточненного понятия контроля в системе управления производственными затратами, определения его места и роли в этой системе.

Среди объектов контроля данной группы особое место занимают стандарты норм и нормативов. Под стандартами норм и нормативов будем понимать количественное выражение желаемых затрат, а также допустимых отклонений. Стандарты должны выполнять две роли - являться мотивационной целью, которую исполнитель стремится достичь; и использоваться в планировании и контроле затрат как ожидаемый результат. Для этого стандарты норм и нормативов должны отвечать следующим требованиям: гибкости, обоснованности, сопоставимости.

На базе стандартов норм и нормативов устанавливаются нормативные затраты. На практике нормативные затраты принимаются за «реальные» стандарты, отражающие величину затрат, которые можно ожидать при данных вероятных, условиях функционирования производства. Они не базируются на теоретически совершенной производственной деятельности, а определяются исходя из сложившихся организационно-технических условий с учетом возможных потерь, брака и отходов. На наш взгляд, отмеченное указывает на необходимость рассчитывать двухступенчатые стандарты:

Первая ступень - стандарты «реальные», которые должны быть достигнуты и отражают тот максимум затрат, который позволит предприятию сохранить свои позиции на рынке продукции (работ, услуг);

Вторая ступень - стандарты «идеальные», это нормы и нормативы затрат, которые можно достигнуть в оптимальных условиях производства. Данные стандарты следует рассматривать как ориентир,- к которому надо стремиться, они будут обеспечивать повышение конкурентоспособности продукции (работ, услуг) (рис. 3).



- $0 - ST_1 - a - Q$  — зона обеспечения реальными стандартами конкурентоспособности
- $0 - ST_2 - a_1 - Q$  — зона обеспечения идеальными стандартами высокой конкурентоспособности
- $ST_2 - ST_1 - a - a_1$  — зона резерва ужесточения стандартов, который можно мобилизовать при переходе от реальных стандартов к идеальным

Рисунок 3 - Зоны обеспечения конкурентоспособности

Индивидуальное сочетание, выбор пропорций в использовании методов контроля определяется рядом факторов, к которым правомерно считаем отнести: характеристики и особенности объектов и субъектов контроля, принятую на предприятии систему учета затрат, состояние нормативной базы, применение специальных финансовых инструментов-бюджетов.

Для осуществления действенного контроля и эффективного управления затратами необходимо правильно построенное информационное обеспечение по контролю внутри предприятия, под которым понимается не только сама информация, но и форма ее представления. В отличие от публичной отчетности, ее составление не регламентируется нормативными документами ни по форме, ни по периодичности представления. Считаем необходимым:

во-первых, определить требования к составлению отчетности по контролю. К таким требованиям целесообразно отнести: своевременность, достаточность, целесообразность, адресность, объективность, сопоставимость, экономичность.

во-вторых, применять стандартную документацию в ходе контроля затрат и представления его результатов, которая в свою очередь позволит: систематизировать данные, полученные в результате каждого этапа контроля, представить их в наглядном и наиболее удобном виде для дальнейшего использования; упростить и облег-

чить передачу результатов контроля от одних специалистов другим; повысить ответственность исполнителей любой квалификации за качество выполняемой работы; снизить вероятность пропусков и неточностей в процессе контроля; обеспечить взаимозаменяемость исполнителей; облегчить контроль качества выполненных процедур.

Под процессом контроля затрат будем понимать совокупность управленческих операций и процедур, выполняемых субъектами контроля по определенной технологии, которая представляет собой набор средств, приемов осуществления управленческих воздействий на затраты.

Как показывает практика в процесс контроля затрат можно выделить следующие процедуры: сбор необходимой информации; оценку ожидаемых и фактических затрат и выявление отклонений от затрат по стандартам; разработку и осуществление корректирующих мер по устранению негативных отклонений или закреплению позитивных.

Однако в современной литературе сущности и значимости этих процедур не уделяется должного внимания. Для приведения в соответствие сущности выделенных процедур с их целевым назначением в диссертационном исследовании уточняется их содержание.

Оценка ожидаемых и фактических затрат на практике осуществляется путем их сопоставления с затратами по стандартам за определенный период времени конкретного структурного подразделения. На наш взгляд, данную процедуру контроля необходимо дополнить оценкой изменения применяемых на предприятии стандартов норм и нормативов, что позволит сохранять затраты в зоне обеспечения конкурентоспособности. Когда отклонения между затратами по стандарту и ожидаемыми либо фактическими затратами определены, субъект контроля должен принять решение об анализе наиболее важных из них. Поэтому необходимо установить критерий, по которому можно отобрать отклонения, подлежащие анализу. Целесообразно в расчет принять следующее:

- размер отклонения, который устанавливается принятыми методами. Считаем правомерным, использовать для этого критерий ответственности, принятый в финансовой отчетности и равный 5%;

- возможность контроля отклонения, т. к. некоторые отклонения невозможно контролировать, даже если провести детальное дополнительное исследование причин, их вызывающих: например, отклонения по стоимости материалов контролировать гораздо сложнее, чем отклонение по количеству материалов, т. к. цены в большей степени определяются поставщиками;

- затраты на дополнительное исследование отклонений: отрицательные отклонения в одной области могут быть причиной положительных отклонений в другой;

- вид стандарта, который был использован для сравнения (стандарты первой или 2 второй ступеней).

Для более полного выявления отклонений использована классификация отклонений затрат А.Д. Шеремета, дополненная и уточненная в ходе исследования, согласно которой все отклонения могут быть сгруппированы по ряду признаков. Классификация отклонений затрат и критерии их отбора для дальнейшего анализа позволят выявить все возможные виды и причины отклонений и снизить трудоемкость процедуры оценки ожидаемых и фактических затрат.

Таким образом, дополненный и уточненный порядок проведения контроля отмеченными блоками, будет в большей мере соответствовать рыночным условиям функционирования предприятий, способствовать повышению качества и эффективности контроля, снижению затрат на его осуществление и позволит охватить контролем большую область деятельности за счет контроля исполнения функций управления затратами.

#### **2.4. Разработаны предложения по-формированию организационной структуры контроля затрат.**

Для устранения дублирования контроля функциональными подразделениями предприятия и усиления его профилактического характера необходимо создать в структуре управления предприятием организационную структуру контроля затрат.

Под организационной структурой контроля затрат предприятий машиностроения будем понимать упорядоченную совокупность взаимосвязанных подразделений, осуществляющих контроль затрат, порядок соподчинения которых реализуется через иерархический принцип построения, обеспечивающий распределение полномочий и ответственности, координацию деятельности, эффективную интерпретацию информации, эффективный контроль за реализацией целей и задач контроля затрат.

В современных условиях машиностроительным предприятиям для формирования эффективной организационной структуры контроля затрат в диссертационной работе рекомендуется:

- соблюдать две группы принципов - структурно-функциональные принципы формирования организационных структур управления и принципы развития организационных структур управления;

- формировать индивидуальные организационные структуры контроля затрат на конкретных предприятиях в рамках определенного типа организационных структур управления на основе функционально - структурного моделирования;

- осуществлять построение организационной структуры контроля затрат в два этапа - сначала определить состав подразделений контроля затрат и установить связи между ними, а затем разработать характеристики и процедуры управленческой деятельности;

- учитывать влияние внутренних факторов - технических, организационных, экономических, социально-психологических.

Для реализации предложенного подхода в диссертации разработана модель организационной структуры контроля затрат и порядок ее формирования на основе функционально- структурного моделирования. В основе модели предлагается формировать центр контроля затрат, которому рекомендуется придать статус отдела по контролю затрат. В качестве типовой предлагается принять следующую структуру отдела, включающую три группы секторов:

- сектор информации, обеспечивающий подразделения предприятия всеми видами необходимой для их деятельности контрольной информации;

- сектор внутреннего аудита, устанавливающий достоверность информации о затратах и выполняющий консультационные услуги для внутренних пользователей;

- сектор управленческого контроля, осуществляющий методическое и диспетчерское управление контрольной деятельностью.

Введение предлагаемых рекомендаций по формированию организационной структуры контроля затрат в хозяйственную практику будет способствовать упорядочиванию деятельности подразделений, отвечающих за контроль затрат, а также повышению эффективности контроля.

## **2.5. Рекомендации по оценке эффективности контроля затрат и мероприятий по его совершенствованию.**

В общем виде экономическую эффективность контроля затрат машиностроительного предприятия можно представить как количественное соотношение полезного результата (эффекта) такого контроля и затрат на его осуществление. При этом сущность повышения эффективности контроля затрат состоит в увеличении результатов на каждую единицу затрат, связанных с контролем.

Поскольку процесс контроля требует определенных финансовых, материальных и трудовых затрат, то сопоставление этих затрат с величиной ожидаемого или реально полученного эффекта позволяет получить совокупность показателей для оценки эффективности контроля затрат.

В зависимости от иерархического уровня управления эта оценка может осуществляться: по предприятию в целом; по отдельным подразделениям; по рабочим местам.

Матричный способ формирования показателей эффективности контроля затрат иллюстрирует схема формирования показателей эффективности контроля затрат (рис. 4).

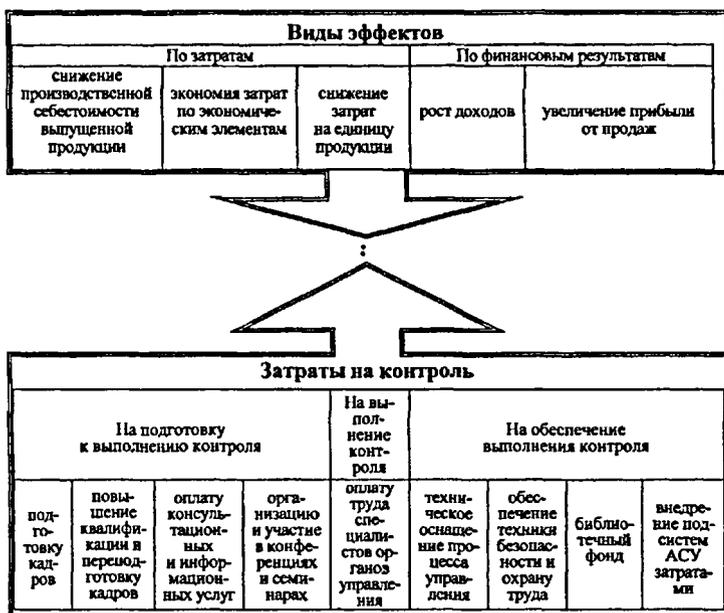


Рисунок 4 - Схема формирования показателей эффективности контроля затрат

Изложенный способ позволяет классифицировать показатели по степени обобщения, уровням управления и ряду других важных для управления признаков, что в конечном счете позволяет:

- оценивать результативность деятельности подразделений по контролю затрат;

- изыскивать возможности усиления контроля затрат наиболее затратно емких структурных подразделений;

- оценивать финансовые резервы сохранения конкурентоспособности предприятия, то есть выявить диапазон, в пределах которого можно увеличить затраты (например, при повышении качества продукции), либо снижать цены на продукцию (в условиях обострения конкуренции на рынке товаров), не ухудшая существенно при этом результаты своей деятельности;

- повышать обоснованность планирования затрат на контроль.

Оценка эффективности контроля, проведенная в соответствии с указанной совокупностью показателей, будет, на наш взгляд, способствовать отбору лучших решений в области осуществления мероприятий по контролю затрат.

Если затраты на внедрение мероприятий по совершенствованию контроля не существенны и период внедрения этих мероприятий не продолжителен и ими при расчетах можно пренебречь, что чаще всего встречается в практике, считаем целесообразным для оценки мероприятий по совершенствованию контроля затрат использовать индекс эффективности контроля (*Jэ*).

Экономический эффект от внедрения мероприятий по совершенствованию контроля следует определять рассчитывая абсолютные показатели, отражающие экономический эффект от внедрения этих мероприятий: экономию времени, затрачиваемого на подготовку, согласование и принятие управленческих решений по контролю ( $\Delta T$ ); экономию численности управленческого персонала ( $\Delta Ч$ ); экономию фонда заработной платы ( $\Delta Зп$ ), снижение условно-постоянных затрат ( $\Delta З$ ); повышение степени обоснованности принимаемых решений по управлению затратами ( $\Delta С$ ); улучшение использования имеющихся ресурсов ( $\Delta Р$ ); снижение материальных затрат ( $\Delta М$ ) и затрат на эксплуатацию основных производственных фондов ( $\Delta Ф$ ), снижение себестоимости продукции ( $\Delta С$ ), увеличение выручки от реализации продукции ( $\Delta В$ ); увеличение прибыли ( $\Delta П$ ).

Конечный экономический результат - прирост прибыли формируется следующим образом (рис. 5):

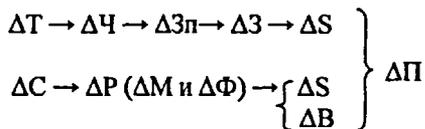


Рисунок 5 - Порядок формирования конечного экономического результата

Эффект от экономии времени за счет ускорения процессов подготовки, согласования и принятия управленческих решений по контролю, а также от повышения степени обоснованности принимаемых решений приведет к определенной экономии на численности работающих, занятых выполнением контрольной функции, и к улучшению использования имеющихся ресурсов; что в свою очередь снизит себестоимость выпускаемой продукции за счет экономии на переменных и условно-постоянных затратах, и в конечном итоге, приведет к увеличению прибыли.

В основу оценки экономической эффективности мероприятий по совершенствованию контроля затрат на ФГУП «Завод "Прибор"» положен расчет качественных показателей и направлений их изменения. Это позволило выявить положительные последствия от результатов мероприятий по совершенствованию контроля затрат (табл. 3).

Таблица 3- Показатели оценки экономической эффективности контроля затрат

Показатели	Расчетная формула показателя	Условные обозначения	Индекс (темп изменения) показателя (J)	Ожидаемое направление изменения показателя	
				Содержание	Значение
Затратоотдача производства продукции, $Z_{отп}$	$Z_{отп} = В/З_{п}$	В – выручка от продаж $Z_{п}$ – затраты на производство продукции	$J_{Z_{отп}} = Z_{отп1}/Z_{отп0}$	Повышение	$J_{Z_{отп}} > 1$
Рентабельность труда, $R_{т}$	$R_{т} = П/З_{п}$	П – прибыль от реализации $Z_{п}$ – затраты на оплату труда	$J_{R_{т}} = R_{т1}/R_{т0}$	Повышение	$J_{R_{т}} > 1$
Рентабельность использования основных производственных фондов, $R_{опф}$	$R_{опф} = П/З_{опф}$	$Z_{опф}$ – затраты на эксплуатацию основных производственных фондов	$J_{R_{опф}} = R_{опф1}/R_{опф0}$	Повышение	$J_{R_{опф}} > 1$
Рентабельность использования материалов, $R_{м}$	$R_{м} = П/З_{м}$	$Z_{м}$ – затраты на материалы	$J_{R_{м}} = R_{м1}/R_{м0}$	Повышение	$J_{R_{м}} > 1$
Затратоотдача контроля, $Z_{отк}$	$Z_{отк} = В/З_{к}$	$Z_{к}$ – затраты на контроль	$J_{Z_{отк}} = Z_{отк1}/Z_{отк0}$	Повышение	$J_{Z_{отк}} > 1$

Примечание: Индексы показателей рассчитывались на основе соотношений их значений до (0) и после (1) мероприятий по совершенствованию контроля затрат.

Комплексная оценка экономической эффективности выполнена по зависимости

$$\begin{cases} J_3 \geq 1, \text{ контроль затрат эффективен} \\ J_3 < 1, \text{ контроль затрат неэффективен} \end{cases},$$

где

$$J_3 = \sqrt{J_{3\text{отп}} \cdot J_{3\text{отк}}}.$$

Проведенные расчеты по ФГУП «Завод "Прибор"» показали, что внедрение результатов данного исследования позволило ускорить процесс принятия решений в среднем на 20% за счет экономии времени, затрачиваемого на подготовку, согласование и принятие управленческих решений по контролю затрат, существенно повысить качество информации по контролю, снизить управленческие расходы на 2,5%, увеличить прибыль на 1,2%, увеличить затратоотдачу контроля на 2,2%, индекс эффективности контроля больше единицы.

Результаты проведенного исследования дают основание считать, что поставленные в нем задачи решены и цель достигнута.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:

1. Рябова Т.С. Учет общепроизводственных расходов // Финансово-кредитная и социально-экономическая, политика в регионе. Челябинск, 2001. С. 46-47 (0,1 печ. л.).

2. Рябова Т.С. Управление затратами в системе факторов повышения эффективности производственно-хозяйственной деятельности // Инновационные процессы в управлении-предприятиями, и организациями. Пенза, 2002. С. 351-353 (0,1 печ. л.)

3. Рябова Т.С. Формирование организационной структуры контроля затрат // Особенности региональных социально-экономических процессов стабилизации и развития. Челябинск, 20 нояб. 2003 г. / Отв. ред. А.В. Горшков; Челябинск: Челяб. гос. ун-т, 2003. С.42-43(0,1 печ.л.).

4. Рябова Т.С. Совершенствование контроля затрат в инновационной деятельности предприятий // Развитие инновационного потенциала отечественных предприятий и формирование направлений его стратегического развития. Пенза, 2003. С. 121-123 (0,1 печ. л.).

5. Рябова Т.С. Состояние управления затратами на производство в современных условиях.// Торгово-экономические проблемы регионального бизнес-пространства. В 2 т. Челябинск: Изд-во ЮУрГУ, 2003. Т. 2. С. 56-57 (0,25 печ. л.).

6. Рябова Т.С. Управление затратами в системе факторов повышения эффективности производственно-хозяйственной деятельности // Теория и практика антикризисного менеджмента. Пенза, 2003. С.98-100(0,1 печ.л.).

7. Рябова Т.С. Основные направления совершенствования контроля затрат // Экономика и управление в современных условиях. Красноярск: СИБУП, 2003. С. 165-168 (0Д5 печ. л.).

8. Голиков А.А., Рябова Т.С. Сущность процесса контроля затрат в современных условиях // Вест. Челябин. ун-та. 2004. Сер. 8. Вып. 1. (0,4 печ. л. в соавторстве, авторские ОД печ. л.).

9. Голиков А.А., Танашева О.Г., Рябова Т.С. Совершенствование контроля в системе управления производственными затратами на машиностроительных предприятиях. Челябинск: Челяб. гос. ун-т, 2004. (4,4 печ. л. в соавторстве, авторские 2 печ. л.).

Подписано в печать 24.08.04.

Формат 60x84/16-Бумага офсетная.

Печать офсетная. Усл. печ. л. 1,1. Уч.-изд. л. 1,15.

Тираж 100 экз. Заказ 180.

Бесплатно

ГОУВПО «Челябинский государственный университет»  
454021 Челябинск, ул. Братьев Кашириных, 129

Полиграфический участок Издательского центра ЧелГУ  
454021 Челябинск, ул. Молодогвардейцев, 576