

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРИМЕРЕ ПРЕДПРИЯТИЙ КОМБИКОРМОВОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ\*****Ирина Владимировна ЯКОВЛЕВА**кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов,  
Оренбургский государственный университет,  
Оренбург, Российская Федерация  
finp56@mail.ru**История статьи:**Получена 27.07.2017  
Получена в доработанном  
виде 28.08.2017  
Одобрена 04.09.2017  
Доступна онлайн 16.10.2017

УДК 658.1: 664.7

JEL: D24, G39, L69

**Ключевые слова:**управление затратами,  
драйвер, накладные  
расходы, комбикормовая  
промышленность**Аннотация****Тема.** Некоторые аспекты управления затратами в промышленности. В наши дни назрела необходимость поиска новых путей и возможностей снижения расходов, улучшения методов учета, анализа и регулирования процессов формирования затрат.**Цели.** Предложить на примере ОАО «Оренбургский комбикормовый завод» методику управления затратами, учитывая специфику предприятий отрасли.**Методология.** Использованы общенаучные методы исследования: диалектический, сравнение и сопоставление.**Результаты.** Проанализированы действующие системы учета, выявлены их преимущества и недостатки, построена эффективная система управления текущими затратами предприятий комбикормовой промышленности. Предложены авторское определение системы управления затратами, а также рекомендации по разработке новой схемы, которая позволит наиболее точно относить на себестоимость отдельного вида продукции накладные затраты, связанные с управленческими и административно-хозяйственными операциями.**Выводы.** Имеет смысл управлять затратами с помощью метода ABC-калькулирования, приносящего значительный экономический эффект. Предложено внедрение комбинированной модели управления затратами AB-kaizen-Costing, подразумевающей гибкое планирование и контроль затрат на основе заданных целевых значений прибыли и себестоимости продукции. Формирование эффективной системы управления затратами предприятий комбикормовой промышленности позволит обеспечить высокий уровень дохода, минимизировать затраты, найти резервы для оптимизации.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

**Для цитирования:** Яковлева И.В. Совершенствование системы управления затратами на примере предприятий комбикормовой промышленности // *Финансовая аналитика: проблемы и решения*. – 2017. – Т. 10, № 10. – С. 1141 – 1156.<https://doi.org/10.24891/fa.10.10.1141>

Развитие российской экономики все больше усиливает конкуренцию, поэтому предприятия стараются найти возможные резервы своего развития и повышения эффективности деятельности для достижения намеченного.

Одним из таких ключевых факторов успеха является результативность использования

имеющихся ресурсов для более полного извлечения прибыли. Но для этого необходимы высокий уровень дохода и целевые затраты с последующей их минимизацией.

Управление затратами является приоритетной задачей в любом бизнесе, а поддержание оптимального уровня расходов является объективной закономерностью нормального функционирования предприятия в рыночной экономике.

В связи с повышением эффективности финансовой деятельности в настоящее время

\* Автор выражает благодарность и глубокую признательность доктору экономических наук, профессору, заведующей кафедрой финансов Оренбургского государственного университета Александре Михайловне БАЛТИНОЙ за советы и ценные замечания во время работы над статьей.

особую актуальность приобретает как изучение теоретических вопросов управления затратами предприятий, так и выбор эффективных методов этой работы с учетом отраслевой принадлежности хозяйствующего субъекта.

Такие авторы, как Д.О. Разумовский [1], Ю.А. Зеленский [2], П.П. Лабзунов [3], В.Г. Лебедев<sup>1</sup>, А.В. Литвинов [4], А.И. Заруднев<sup>2</sup>, Э.А. Гомонко<sup>3</sup>, А.М. Мицкевич<sup>4</sup>, рассматривают управление затратами как одно из направлений краткосрочной финансовой политики хозяйствующего субъекта. Поэтому можно полагать, что под системой управления затратами понимается совокупность отдельных управленческих операций, включающих в себя анализ, учет, контроль и планирование.

Другой подход основан на том, что управление затратами является частью системы управленческого или производственного учета. Можно выделить таких ученых, как Г.Г. Серебренников<sup>5</sup>, М.И. Трубочкина<sup>6</sup>, С.А. Рассказова-Николаева<sup>7</sup>, Е.В. Невешкина<sup>8</sup>, М.А. Колпакова [5], А.А. Бжассо<sup>9</sup>.

Следует согласиться с тем, что такое представление об управлении затратами

<sup>1</sup> Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П. Управление затратами на предприятии. СПб: Питер, 2015. 592 с.

<sup>2</sup> Заруднев А.И., Мерзликina Г.С. Управление затратами хозяйствующего субъекта. М.: Политехник, 2002. 318 с.

<sup>3</sup> Гомонко Э.А. Управление затратами на предприятии. М.: КноРус, 2010. 320 с.

<sup>4</sup> Мицкевич А.М. Управление затратами и прибылью. М.: ОЛМА Пресс Инвест; Институт экономических стратегий РАН, 2011. 192 с.

<sup>5</sup> Серебренников Г.Г. Управление затратами на предприятии. Тамбов: ТГТУ, 2007. 80 с.

<sup>6</sup> Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия. М.: ИНФРА-М, 2013. 319 с.

<sup>7</sup> Рассказова-Николаева С.А., Шебек С.В. Управленческий учет для студентов и менеджеров. СПб: Питер, 2013. 496 с.

<sup>8</sup> Невешкина Е.В., Савонина С.В., Фадеева О.В. Управление затратами и ценообразованием: применение в условиях кризиса. М.: Омега-Л, 2010. 132 с.

<sup>9</sup> Бжассо А.А. Классификация затрат на производство продукции в птицеперерабатывающей отрасли // Проблемы современной экономики (Новосибирск). 2010. № 1. С. 201–217.

основано на понимании расходов исключительно как стоимостной оценки экономических ресурсов.

Если же подойти к толкованию затрат как вовлечения экономических ресурсов в деятельность организации и дальнейшей их трансформации в финансовый результат, то нет возможности судить об управлении затратами как о процессе воздействия на сами ресурсы.

На наш взгляд, более точным можно считать подход, по которому управление затратами представляет собой часть финансовой политики, связанной с сокращением текущих затрат для повышения эффективности использования ресурсов хозяйствующего субъекта. Такое понимание не противоречит приведенным представлениям, зато позволяет точнее раскрыть содержание процесса.

В связи с этим целесообразно предложить такое определение: *управление затратами – это система взаимосвязанных мероприятий, оказывающих целенаправленное воздействие на величину и структуру текущих затрат и финансовых результатов деятельности организации, ориентированная на повышение эффективности ее функционирования.*

Сформулируем основные задачи управления текущими затратами организации:

- выявление значения затрат как инструмента повышения финансовых результатов работы организации;
- определение расходов по структурным подразделениям компании;
- расчет затрат на единицу продукции;
- подготовка информационной базы, которая позволяет оценить расходы при выборе и принятии управленческих решений;
- поиск резервов снижения затрат на всех стадиях производственного процесса.

Решение поставленных перед организацией задач требует систематизации базовых

методов управления расходами. В российской практике используются следующие способы в зависимости от вида экономической деятельности предприятия.

*Попередельный метод* используется в массовых производствах с последовательной переработкой сырья и материалов, которая проходит в несколько законченных стадий. Применяется такой подход в том случае, если после окончания каждого из этапов получается не продукт, а полуфабрикат. Этот способ может быть как использован в собственном производстве, так и реализован на сторону<sup>10</sup>.

*Показанный метод* часто используется в индивидуальном и мелкосерийном выпуске отдельных партий сложных изделий или в случаях, когда продукция изготавливается в соответствии с техническими условиями заказчика. Объектом такого учета является отдельный производственный заказ [6].

*Попроцессный метод* используется в отраслях с ограниченной номенклатурой продукции и там, где незавершенное производство незначительно или отсутствует.

В зарубежной практике широко применяются следующие методы управления затратами.

*Директ-костинг* используется на предприятиях, где отсутствует высокий уровень постоянных затрат и результат работы можно легко определить и измерить. Метод определяет критический объем производства, при котором за счет выручки будут покрыты все издержки производства без получения прибыли.

*ABC-костинг* заключается в учете затрат по работам, функциям. Процесс выпуска рассматривается как набор рабочих операций, в процессе которых необходимо затрачивать ресурсы. При этом определяется полный перечень и последовательность выполнения функций с одновременным расчетом

потребности ресурсов для каждой из них. Все ресурсы, затраченные на рабочую операцию, составляют ее стоимость, но простой подсчет по отдельным операциям не позволяет определить себестоимость продукции. Поэтому рассчитывается также индекс распределения затрат (кост-драйвер), а через него определяется количество потраченных ресурсов в расчете на выпуск продукции [7].

*Таргет-костинг* применяется на этапах проектирования нового изделия или модернизации устаревающей продукции. Метод рассматривает себестоимость не как заранее рассчитанный по нормативам показатель, а как величину, к которой должна стремиться организация, чтобы предложить рынку конкурентный продукт. Поэтому задача метода – разработка изделия, сметная себестоимость которого равна целевой себестоимости. Если новое изделие таково, что невозможно добиться его целевой себестоимости, не ухудшив при этом качества, принимается решение о том, что оно не будет разрабатываться<sup>11</sup>.

Изучив теоретическую и методологическую основы управления текущими затратами, выделим особенности их учета в комбикормовой промышленности.

Этой отрасли свойственно применение нормативного или попередельного методов учета затрат с заранее установленными стандартами потребления сырья, материалов и сдельно-повременной заработной платой. Однако с учетом современных тенденций развития экономики возникает необходимость применения прогрессивных методов управления затратами, которые позволят не только более точно оценить эффективность использованных ресурсов, но и найти более рациональные направления их расходования.

Оренбургский комбикормовый завод – одно из крупнейших и ведущих предприятий комбикормовой промышленности России.

<sup>10</sup> Александрова С.И. Прогрессивные методы управления затратами и пути их применения в российской практике // Символ науки. 2015. № 4. С. 56–59.

<sup>11</sup> Пузыня Т.А. Таргет-костинг и кайзен-костинг – инновационные концепции отечественного бухгалтерского учета // Современные научные исследования и инновации. 2012. № 7. С. 38–49.

Основной вид деятельности – производство комбикормов и кормосмесей для птицефабрик, свиноводческих комплексов и фермерских хозяйств своей области и Поволжья, а также хранение и переработка зерна для изготовления муки.

Завод включает в себя:

- цех производства рассыпных комбикормов;
- цех выпуска гранулированных комбикормов;
- элеватор для хранения зерна;
- элеватор для хранения мучнистого сырья и кормовых продуктов пищевых производств;
- мельницу макаронного и хлебопекарного помолов;
- комплекс вспомогательных цехов и сооружений (котельная, механические мастерские, компрессорная станция и др.);
- лаборатории биохимического и технологического контроля;
- административный корпус;
- подсобно-бытовой корпус.

Комбикормовая промышленность относится к одной из важнейших подотраслей пищевой промышленности и играет ведущую роль в развитии агропромышленного комплекса, в частности производства животноводческой продукции, так как 65–70% себестоимости данной продукции приходится на стоимость кормов.

В 2016 г. предприятиями страны было выпущено почти 15 млн т комбикормов, что превышает показатели 2014 г. на 6,3%. С каждым годом отрасль увеличивает темпы роста. В России насчитывается 96 подобных предприятий, из них всего 10 – на территории Поволжья, три – в Оренбургской области. Крупнейшее из них – ОАО «Оренбургский комбикормовый завод».

Анализ структуры текущих производственных затрат на предприятии играет важную роль в оценке результатов внутрихозяйственной деятельности. Постоянно рассчитываются отклонения фактических затрат от сметных, выявляются факторы и причины возникновения перерасхода по отдельным статьям затрат, непроизводительных расходов и потерь, устанавливается влияние последних на изменение прибыли и рентабельности продукции.

Преобладание материальных затрат в общей структуре объясняется спецификой изучаемого производства и подразумевает материалоемкий и сложный технологический процесс. Общий уровень полной и производственной себестоимости ежегодно растет, что говорит о частичном повышении объемов производства, а также повышении цен на сырье, материалы и сопутствующие услуги.

Как правило, в зависимости от выбранной методики управления предприятие получает эффект, поэтому чем вернее и правильнее финансовый менеджер выберет систему учета затрат с учетом специфики, тем выше будут результаты и эффективность затрат.

В настоящее время на ОАО «Оренбургский комбикормовый завод» ведется учет затрат по традиционной системе калькулирования *absorption costing* (по методу поглощения). Данная методика подразумевает полный учет затрат на производство и реализацию продукции, включая прямые и косвенные затраты на производство, с распределением их на общее количество произведенной и реализованной продукции. При этом выделяют производственную и полную себестоимости, которые различаются величинами внепроизводственных расходов.

Такая система подходит для учета почти на любом предприятии, однако она имеет ряд существенных недостатков:

- невозможность отследить утечку затрат при сложном и трудоемком производственном процессе ввиду укрупненных статей расходов;

- ретроспективность и условность в распределении накладных затрат;
  - сложность дифференциации косвенных расходов, не позволяющая проводить более подробный анализ затрат;
  - условный характер распределения накладных расходов;
  - включение в себестоимость продукции затрат, непосредственно не связанных с производством;
  - недостаточное внимание к характеру поведения расходов в зависимости от объема выпускаемой продукции;
  - учет запасов готовой продукции и незавершенного производства по полной стоимости, включающий в себестоимость косвенные затраты.
- взвешивание и дозирование, смешивание, дробление и грануляцию (для некоторых видов комбикормов);
  - контроль качества произведенной продукции путем испытаний и анализа в лаборатории;
  - упаковка и тарирование, складирование готовой продукции для последующей реализации;
  - реализация.

Также необходимо отметить вспомогательные операции, такие как выработка тепловой энергии в котельной, контроль и развитие технологического процесса, дополнительное производство (в цехах спецкормов и кормосмесей), ремонтно-восстановительные работы, отладка оборудования.

Вследствие специфики изучаемого предприятия, подразумевающей сложный технологический процесс, характерное для данного вида экономической деятельности материалоемкое производство с высоким уровнем накладных расходов, а также длительный операционный цикл, на наш взгляд, управление затратами с помощью метода АВС-калькулирования представляется наиболее эффективным. Наличие большого числа операций в финансово-хозяйственной деятельности обуславливает необходимость использования учета затрат индивидуально по каждому процессу.

К управленческим процессам предприятия относится вся деятельность административного и хозяйственно-бытового корпусов.

Теперь для распределения на выделенные операции имеющихся у предприятия ресурсов необходимо дифференцировать их на виды, которые участвуют в большинстве процессов и не являются разовыми. К ним относятся:

Сначала определим основные хозяйственные операции. Весь операционный цикл на ОАО «Оренбургский комбикормовый завод» состоит из следующих этапов:

- закупка и доставка сырья;
  - его приемка и хранение;
  - подготовка к производству;
  - процесс выпуска, который включает несколько важных технологических фаз:
- заработная плата производственного персонала, социальные и налоговые отчисления;
  - заработная плата административно-хозяйственного персонала и аналогичные отчисления;
  - затраты на электроэнергию, воду и газоснабжение;
  - расходы на сырье, материалы и комплектующие детали;
  - траты на топливо, горюче-смазочные материалы и транспортные расходы;
  - амортизация основного и офисного оборудования;
  - ремонт оснастки;

- использование хозяйственного инвентаря и инструментов;
- затраты на содержание цехов;
- расходы на хозяйственные и канцелярские принадлежности;
- траты на оказание разного рода услуг и обслуживание сторонними организациями;
- прочие общехозяйственные расходы.

Теперь определим драйверы затрат – значения коэффициентов распределения. Единицей измерения каждого драйвера должна быть величина, характерная для данного процесса. Заработная плата, траты электроэнергии и амортизация оборудования зависят от количества отработанных часов, расходы на воду и газ распределяются в зависимости от количества продукции, на производство которой данные ресурсы потрачены.

По данным технологической карты, норма расхода воды равна 0,14 м<sup>3</sup>/т, газа – 15 м<sup>3</sup>/т комбикорма. Аналогичным образом подбираются драйверы и для остальных ресурсов.

Чтобы определить, сколько и каких затрат на единицу готовой продукции потребуется понести ОАО «Оренбургский комбикормовый завод» в ходе всех операций, необходимо определить структуру объемов произведенного и реализованного и выбрать по готовой продукции базу распределения затрат каждой операции на единицу продукта.

В качестве драйверов прямых затрат могут выступать объем готовой продукции, доля отработанных часов рабочей силы и оборудования, доля заказов и договоров, приходящаяся на данный вид продукции, для выполненных вспомогательных или ремонтных работ и т.п.

Затраты по операции «Хранение готовой продукции» распределяются на каждый вид комбикорма пропорционально доле товаров, хранящихся на складе. Необходимо также отметить, что каждый вид продукции имеет специфический технологический процесс,

который исключает некоторые производственные операции. Допустим, продукция свиного комбикорма хранится не на складе готовой продукции, а на складе хранения зерна. Следовательно, драйвер затрат по хранению готовой продукции определяется исходя из пропорций оставшегося объема сырья.

Все накладные расходы, возникающие в ходе управленческих процессов, также предварительно перераспределяются между основными и вспомогательными операциями согласно доле участия. Затраты по операции «Управление продажей готовой продукции» будут относиться на операции «Транспортировка готовой продукции», «Продажа со склада готовой продукции» и «Продажа в розницу», и т.д.

Далее по полученным значениям драйверов затрат находим все расходы на производство и реализацию каждого вида продукции, а также удельную себестоимость одной тонны продукции. Анализ такой стоимости по каждому виду продукции методом АВС-калькулирования представим в табл. 1.

Данная методика позволяет определить, какие виды продукции приносят прибыль, а какие – убытки. По итогам анализа можно сделать вывод, что самым доходным для ОАО «Оренбургский комбикормовый завод» является свиной комбикорм, реализация каждой тонны которого приносит предприятию 1 020,33 руб. Напротив, самый убыточный продукт – комбикорм для крупного рогатого скота: убыток на одну тонну составляет 299,24 руб.

Основываясь на результатах анализа методом АВС-калькулирования, в качестве выводов необходимо выделить несколько важных моментов.

*Во-первых*, в производстве каждого вида продукции существует свой технологический процесс, отличающийся набором входящих в него операций. Скажем, выпуск свиного комбикорма складывается из специфических особенностей входящего в него сырья и технологии производства (отсутствие стадии

грануляции), и в процессе реализации произведенное хранится не на складе готовой продукции, а на складе сырья (элеваторе).

Это выглядит более целесообразным еще и потому, что с элеватора упрощается отгрузка товара при реализации. Отметим также, что птицефабрики сами транспортируют сырье по давальческой системе, поэтому для данной продукции отсутствуют затраты на транспортировку.

*Во-вторых*, очень легко выявляются статьи сомнительно высоких затрат, которые в первую очередь должны быть снижены. Так, высокая заработная плата инженеров-технологов, участвующих лишь в процессе гранулирования, а также руководителей вспомогательных подразделений выплачивается в форме оклада и не зависит от эффективности и масштабов производства. Сюда же отнесем траты на хозяйственные и канцелярские нужды, представительские расходы управленческого персонала.

*В-третьих*, результаты данного анализа позволяют более точно определить цену каждого вида продукции для избегания убытков и повышения уровня рентабельности продукции, а также выбора приоритетных направлений сбытовой политики в пользу рентабельного вида продукции.

*В-четвертых*, данная модель при наличии множества сложных операций является трудоемкой и сложной для расчетов, а также требует высокого уровня квалификации менеджмента и изменения организационно-финансовой структуры предприятия. Внедрение такой системы позволяет одновременно использовать модель *kaizen-costing*, смысл которой в установлении нормативного уровня прибыли и соответствующем планировании себестоимости.

По результатам оценки эффективности управления затратами ОАО «Оренбургский комбикормовый завод» через внедрение системы АВС-калькулирования предлагаются следующие мероприятия по снижению затрат.

Учитывая различия в прибыльности каждого вида продукции, необходимо сократить расходы на производство комбикорма для крупного рогатого скота, упростить технологический процесс и сократить траты на контроль качества, а также установить такие отношения с контрагентами, при которых затраты на транспортировку будут сведены к нулю.

При производстве корма для мелкого рогатого скота необходимы сокращение доли вспомогательных работ, которые подразумевают ремонт и обслуживание специального помоло-разгрузочного оборудования, перевод на сдельную заработную плату всех работников данного подразделения, а также рассмотрение возможностей внедрения автоматизированной системы транспортировки сырья и готовой продукции между подразделениями, что повысит производительность и сократит расходы на оплату труда грузчиков.

Рассчитаем возможный экономический эффект от предложенных мероприятий. Под сокращением затрат на контроль качества подразумевается сокращение затрат на устранение дефектов продукции, которые часто возникают при изготовлении кормов для крупного и мелкого рогатого скота, то есть необходима организация производственного процесса, позволяющая изначально выпускать высококачественный продукт.

Затраты связаны с устареванием помоло-разгрузочного оборудования, из-за чего часто происходят сбои в производстве и аварии, что влечет за собой простои и дополнительные расходы на ремонт. Поэтому требуется замена на новые, более технологичные установки и автоматизированные системы.

Предлагается внедрить на производстве кормов для крупного рогатого скота автоматизированную систему управления (АСУ), которая позволит сократить время технологического цикла на 10% и погрузочно-разгрузочных работ грузчиков на 20%; приобрести новые дробилки, измельчители и модуль дозирования, которые снизят затраты на ремонт и обслуживание. Осуществление

всего этого повлечет за собой затраты, представленные в *табл. 2*.

Таким образом, для приобретения АСУ и дополнительного оборудования необходимы денежные средства в размере 4 373 тыс. руб. В результате этого управленческого решения затраты уменьшатся на 3 890 тыс. руб.

Изменение себестоимости продукции для мелкого и крупного рогатого скота после оптимизации затрат представим в *табл. 3*.

В результате всех мероприятий себестоимость продукции для мелкого и крупного рогатого скота сократится на 1 975 тыс. руб. и 2 206 тыс. руб. соответственно. При производстве одной тонны продукции понадобится на 173,08 руб. и 142,6 руб. меньше соответственно.

Так как при выпуске комбикорма для птицефабрик Оренбургский комбикормовый завод несет большие накладные затраты на управленческие процессы, следовательно, для сокращения удельной себестоимости одной тонны продукции необходимо увеличить производство и реализацию этого вида готовой продукции.

Проведем экономическое обоснование данного решения. Текущие производственные мощности позволяют выпускать 115 580 т продукции в год, фактическое значение объема производства в 2016 г. составило 103 626 т. Выпуск можно увеличить на 11 954 т, из них только 9 473 т можно дополнительно разместить на складе готовой продукции, следовательно, объем реализации должен составить минимум 107 127 т.

Предположим, заводу удалось реализовать по новым договорам дополнительно по 2 500 т продукции птицефабрикам. Остальное будет отправлено на склад готовой продукции. Тогда план производства и реализации будет выглядеть иначе, а его результаты показаны в *табл. 4*.

По результатам расчетов можно сделать вывод о том, что величина накладных затрат на 1 т птичьего комбикорма сократилась на 41 и

55 руб. соответственно после увеличения объемов реализации каждого продукта на 2 500 т.

Предлагается внедрение комбинированной модели управления затратами АВ-kaizen costing. Она подразумевает гибкое планирование и контроль затрат предприятия на основе заданных целевых значений необходимого уровня прибыли и, соответственно, себестоимости продукции. При этом сокращение издержек ОАО «Оренбургский комбикормовый завод» проходит постепенно, к концу года достигая планируемого значения.

Для внедрения данной системы необходимы составление ежемесячных планов производства и реализации продукции, их интегрирование в систему учета и планирования АВС-калькулирования по различным операциям, четкое распределение обязанностей между различными подразделениями в финансовой структуре предприятия, а также система мотивации для производственного персонала.

Такие инновации подразумевают изменение финансовой структуры. В настоящий момент на изучаемом предприятии действует линейная организационно-финансовая структура. Во главе каждого подразделения находится руководитель, наделенный полнотой полномочий и единолично руководящий подчиненными ему работниками.

При внедрении АВ-kaizen costing, структура управления учитывается не по подразделениям, а по функциям, где во главе каждого процесса стоит свой руководитель. Организационно-финансовая структура в этом случае представлена на *рис. 1*.

Заметим, что при новой структуре управления высока взаимосвязь между подразделениями, что обеспечивает оперативность рабочего процесса. Также для удобства ведения учета необходимо использование специального программного обеспечения.

Наиболее известной и эффективной для АВС-калькулирования информационной системой является Hyperion Business Modelling на базе



фирмы Oracle, который включает в себя три продукта – базу данных, системы учета и управленческих решений [8, 9]. Специализированный интерфейс позволяет полноценно вести как финансовый, так и управленческий учет затрат.

Резюмируем: предлагаемая и действующая организационно-финансовые структуры ОАО «Оренбургский комбикормовый завод» существенно отличаются друг от друга. Экономический эффект от применения системы АВ-kaizen costing в плане сокращения затрат значительно выше расходов на ее внедрение.

Расчет результатов предложенных мероприятий по сокращению затрат на предприятии представлен в *табл. 5*.

Общий экономический эффект от названных предложений положительный, следовательно, внедрение такой модели управления затратами целесообразно и экономически обосновано. Таким образом, применение методического инструментария для снижения издержек производства и реализации продукции ОАО «Оренбургский комбикормовый завод» является действенным средством развития системы управления затратами.

**Таблица 1**

Анализ удельной себестоимости каждого вида продукции ОАО «Оренбургский комбикормовый завод» методом ABC

**Table 1**

Analysis of unit cost for each type of production of the OAO Orenburg Feed Mill using the ABC method

Показатель	Комбикорм					Прочее	Всего...
	для МРС	для КРС	для птиц ранний	для птиц поздний	свиной		
Объемы производства, т	11 543	14 575	25 844	29 705	17 100	2 860	103 626
Объемы реализации, т	11 413	15 472	25 816	30 104	17 100	2 741	104 646
Выручка за переработку, тыс. руб.	869 60	104 954	185 875	192 665	115 996	22 926	709 864
Выручка на 1 т, руб.	7 620	6 100	7 200	6 400	6 790	8 280	–
Удельная себестоимость, руб.	7 252,2	6 399,2	6 338,6	6 033,9	5 769,6	7 262,2	
Операционная прибыль на 1 т, руб.	367,8	–299,24	861,39	366,1	1 020,33	1 017,81	

Примечание. Здесь и далее: МРС – мелкий рогатый скот; КРС – крупный рогатый скот.

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Таблица 2**

Эффект от изменения технологического процесса производства

**Table 2**

Effect of the change in production process

Расходы, тыс. руб.	Понесенные затраты		Отклонение
	до мероприятия	после мероприятия	
АСУ Panasonic и специальные комплектующие	0	1 032	1 032
Оборудование (дробилки, измельчители и т.д.)	0	3 341	3 341
Амортизация	0	481	481
Установка	0	51,6	51,6
Всего на эксплуатацию	1 203	1 615	412
Обучение персонала	0	126	126
Сокращение рабочего времени грузчиков, час.	32 377	24 283	–1 855
Заработная плата обслуживающего персонала	18 267	16 075	–2 192
Количество ремонтных операций	3 174	2 793	–381
<b>Итого...</b>	–	–	<b>–3 890</b>

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 3

Изменение себестоимости продукции (мелкий и крупный рогатый скот) в результате оптимизации затрат

Table 3

Change in the production cost price (flocks and herds) as a result of cost optimization

Операция	МРС		КРС		Всего, тыс. руб.
	База распределения, %	Эффект, тыс. руб.	База распределения, %	Эффект, тыс. руб.	
Доставка сырья	24,01	-879	30,32	-1 110	-3 663
Приемка сырья	11,14	-192	14,06	-243	-1 725,91
Контроль качества	19,49	-250	19,76	-254	-1 284
Проведение вспомогательных работ	27,36	-608	24,35	-541	-2 221,24
Управление закупками сырья	24,01	-60	30,32	-76	-251
Управление персоналом	11,5	14	13,83	17	126
<b>Всего...</b>	-	<b>-1 975</b>	-	<b>-2 206</b>	<b>-9 088</b>
Удельная себестоимость за 1 т, руб.	-	-173,08	-	-142,6	-

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 4

Изменение величины накладных затрат при увеличении объема реализации

Table 4

Change in the overhead value costs with increasing sales volume

Цена операции, тыс. руб.	До принятия решения		После принятия решения		Отклонение	
	Комбикорм					
	для птиц ранний	для птиц поздний	для птиц ранний	для птиц поздний	для птиц ранний	для птиц поздний
Управление предприятием	1 989	2 286	1 989	2 286	0	0
Управление закупками сырья	0	0	0	0	0	0
Управление продажами	790	862	1 177	1 242	387	380
Ведение бухгалтерского учета	674	706	456	472	-218	-234
Управление персоналом	995	1 067	983	1 016	-13	-51
Составление договоров с поставщиками сырья	0	0	0	0	0	0
Составление договоров на приобретение товарно- материальных ценностей	650	696	808	856	158	159
Административно- хозяйственные работы	1 715	1 798	1 639	1 696	-76	-102
Работа административно- хозяйственного персонала	794	833	734	184	-61	-649
Прочие операции	1 652	1 731	1 222	1 265	-429	-466
<b>Всего...</b>	<b>9 259</b>	<b>9 979</b>	<b>9 007</b>	<b>9 015</b>	<b>-252</b>	<b>-964</b>
Объем реализованной продукции, т	25 816	30 104	28 316	32 604	2 500	2 500
Накладные затраты на единицу продукции, руб.	358,64	331,48	318,09	276,51	-41	-55

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Таблица 5**

**Расчет экономического эффекта от предложенных мероприятий по сокращению затрат на ОАО «Оренбургский комбикормовый завод»**

**Table 5**

**Calculation of the economic impact of the proposed cost reduction activities at the OAO Orenburg Feed Mill**

<b>Составляющая</b>	<b>Затраты на внедрение, тыс. руб.</b>
Бухгалтерский учет	1 543
Управление персоналом (обучение)	805
Информационное обеспечение	1 274
Оформление документов	56
Всего на внедрение АВ-kaizen costing	3 678
Затраты на проведение мероприятий	26 385
Всего необходимых затрат	30 063
<b><i>Эффект от оптимизации затрат</i></b>	
Оптимизация затрат на цех спецкормов и грануляции	9 088
Сокращение себестоимости отдельной продукции	1 216
Совершенствование технологического процесса	12 609
Устранение холостых затрат	10 845
<b><i>Всего...</i></b>	<b>33 758</b>
Экономический эффект	3 695

*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring

**Рисунок 1**

**Организационно-финансовая структура ОАО «ОКЗ» при внедрении системы AB-kaizen Costing**

**Figure 1**

**Organizational and financial structure of the OAO Orenburg Feed Mill with implementing the system AB Kaizen Costing**



Источник: составлено автором

Source: Authoring

## Список литературы

1. *Разумовский Д.О.* От управления затратами – к управлению результатами работ по геологическому изучению недр и воспроизводству минерально-сырьевой базы // *Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Геология.* 2006. № 2. С. 240–243.
2. *Зеленский Ю.А.* Стратегический подход к управлению затратами организации: методологические и методические особенности // *Вестник Таганрогского института управления и экономики.* 2012. № 2. С. 26–29.
3. *Лабзунов П.П.* Управление ценами и затратами в современной экономике. М.: Книжный мир, 2013. 288 с.
4. *Литвинов А.В., Стрекалов А.Ф., Овсянников М.В.* Управление затратами на производство наукоемкой продукции машиностроения // *Информационные технологии в проектировании и производстве.* 2006. № 3. С. 3–8.
5. *Колпакова М.А.* Информация и контроль информационного потока в процессе управления затратами в предпринимательских структурах // *Международный бухгалтерский учет.* 2014. № 7. С. 31–38.
6. *Шароватова Е.А., Омельченко И.А.* Методика управленческого учета затрат в рамках применения позаказного метода на промышленном предприятии // *Аудиторские ведомости.* 2015. № 6. С. 62–76.
7. *Колесникова Т.Г., Александрова А.С.* Оценка эффективности управления затратами с помощью ABC-метода // *Инновационные технологии управления и права.* 2015. № 1. С. 48–52.
8. *Качалай В.В.* Кайзен-костинг: японский подход к управлению затратами на промышленных предприятиях Украины // *Региональная экономика и управление: электронный научный журнал.* 2013. № 1. С. 1–8. URL: [http://www.cfin.ru/management/practice/kaizen\\_costing.shtml](http://www.cfin.ru/management/practice/kaizen_costing.shtml)
9. *Толоконникова М.И., Передунова С.В.* Новый метод бюджетирования: АВ-Kaizen costing // *Современные проблемы науки и образования.* 2013. № 2. С. 1–6. URL: <https://science-education.ru/ru/article/view?id=8905>

## Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке информации, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**COST MANAGEMENT SYSTEM PERFECTION USING THE EXAMPLE OF COMPOUND FEED INDUSTRY****Irina V. YAKOVLEVA**Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation  
fnp56@mail.ru**Article history:**Received 27 July 2017  
Received in revised form  
28 August 2017  
Accepted 4 September 2017  
Available online  
16 October 2017**JEL classification:** D24, G39,  
L69**Keywords:** cost management,  
driver, overheads, compound  
feed industry**Abstract****Importance** The article deals with the issues of industrial cost management.  
**Objectives** The article aims to propose a methodology of cost management, taking into account the specific activity of feed industry enterprises, in particular, OAO Orenburg Feed Mill.  
**Methods** For the study, I used dialectical and comparative methods.  
**Results** The article identifies the advantages and shortcomings of the current accounting systems and proposes an efficient cost management system of feed industry enterprises. As well, the article proposes the introduction of the combined cost management model AB Kaizen-Costing, involving flexible planning and cost control based on the specified profit and output target values.  
**Conclusions** The establishment of an efficient feed industry cost management system will provide high income, minimize costs, and find reserves for optimization.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

**Please cite this article as:** Yakovleva I.V. Cost Management System Perfection Using the Example of Compound Feed Industry. *Financial Analytics: Science and Experience*, 2017, vol. 10, iss. 10, pp. 1141–1156.  
<https://doi.org/10.24891/fa.10.10.1141>**Acknowledgments**

We express our gratitude and deep appreciation to Aleksandra M. BALTINA, Doctor of Economics, Professor, Head of Marketing Department of the Orenburg State University, for the valuable advice and comments on the article.

**References**

1. Razumovskii D.O. [From Management of Expenses – to Management of Results of Works on Geological Studying Bowels and Reproduction of the Mineral Base]. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Geologiya = Proceedings of Voronezh State University: Geology*, 2006, no. 2, pp. 240–243. URL: <http://www.vestnik.vsu.ru/pdf/heologia/2006/02/2006-02-24.pdf> (In Russ.)
2. Zelenskii Yu.A. [A strategic approach to company cost management: methodological and methodical specifics]. *Vestnik TIUiE*, 2012, no. 2, pp. 26–29. (In Russ.)
3. Labzunov P.P. *Upravlenie tsenami i zatratami v sovremennoi ekonomike: uchebnyk* [Price and cost management in modern economy: a textbook]. Moscow, Knizhnyi Mir Publ., 2013, 288 p.
4. Litvinov A.V., Strekalov A.F., Ovsyannikov M.V. [Cost management on production of high technology engineering products]. *Informatsionnye tekhnologii v proektirovanii i proizvodstve*, 2006, no. 3, pp. 3–8. (In Russ.)
5. Kolpakova M.A. [Information and control of information flow in the cost management in enterprises]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2014, no. 7, pp. 31–38. (In Russ.)

6. Sharovatova E.A., Omel'chenko I.A. [Methodology for management accounting of costs as part of applying a specific-order cost system at industrial entities]. *Auditorskie vedomosti*, 2015, no. 6, pp. 62–76. (In Russ.)
7. Kolesnikova T.G., Aleksandrova A.S. [Efficiency assessment of cost management with the help of the ABC method]. *Innovatsionnye tekhnologii upravleniya i prava*, 2015, no. 1, pp. 48–52. (In Russ.)
8. Kachalay V.V. [Kaizen costing: the Japanese approach to cost management in industrial enterprises in Ukraine]. *Regional'naya ekonomika i upravlenie: elektronnyi nauchnyi zhurnal*, 2013, no. 1, pp. 1–8. URL: [http://www.cfin.ru/management/practice/kaizen\\_costing.shtml](http://www.cfin.ru/management/practice/kaizen_costing.shtml) (In Russ.)
9. Tolokonnikova M.I., Peredunova S.V. [New budgeting method: AB-Kaisen costing]. *Sovremennye problemy nauki i obrazovaniya = Modern Problems of Science and Education*, 2013, no. 2, pp. 1–6. URL: <https://science-education.ru/ru/article/view?id=8905> (In Russ.)

### **Conflict-of-interest notification**

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.