

УДК 338.45

МЕТОДИЧЕСКИЙ ПОДХОД К ОПТИМИЗАЦИИ И ПРИМЕНЕНИЮ НОРМО-ФАКТОРА НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ В КАЧЕСТВЕ ИНСТРУМЕНТА УПРАВЛЕНИЯ ПРОМЫШЛЕННЫМ ПРЕДПРИЯТИЕМ

*Т.А. КУЛИКОВА,
аспирантка кафедры
экономики, финансов и менеджмента
E-mail: tatiana_kulikova-pgu@mail.ru*

*О.А. ЛУЗГИНА,
доктор экономических наук,
профессор кафедры
экономики, финансов и менеджмента
E-mail: em@pnzgu.ru
Пензенский государственный университет*

В статье отмечается, что в связи с ростом размера и доли накладных расходов предприятий, диктуемых современными кризисными условиями, ужесточением конкуренции, глобализацией, стремлением к широкому внедрению инноваций, проблема совершенствования методов управления затратами приобрела особую актуальность.

Разработан методический подход к управлению накладными расходами, в связи с чем решается задача нахождения компромисса между оптимизацией затрат и их дифференциацией в условиях разработки гибких норм накладных расходов, которые привязываются к стратегиям и конкретным производственным условиям хозяйствующих субъектов.

Реализация поставленных задач базируется на изучении опыта применения и уточнения категории нормирования накладных расходов в управлении на основе неоклассической и альтернативной эволюционной экономических теорий, экономики фирмы в порядке расчета ставки накладных расходов и эконометрических методов анализа факторов затрат промышленных предприятий.

В предложенном методическом подходе впервые выделен развивающий компонент. Разработан алгоритм определения эффективности нормо-фактора накладных расходов в контексте соответствия целям предприятия. Даны практические рекомендации по оп-

тимизации и использованию особенностей нормо-фактора накладных расходов для повышения эффективности деятельности промышленных предприятий. Вариант реализации авторского методического подхода показан на примере промышленных предприятий, имеющих целью инновационное развитие.

Подчеркивается, что использование данного методического подхода к нормированию накладных расходов как структурного компонента системы управления затратами на основе нормо-фактора позволит разрабатывать обоснованные нормы, адекватные различным целям хозяйствующих субъектов; сконцентрировать внимание на накладных расходах; усовершенствовать управленческий учет хозяйствующих субъектов; проводить гибкую управленческую политику; продуктивно осуществлять управленческий процесс.

***Ключевые слова:** накладные расходы, нормирование, методический подход, управленческий учет, промышленные предприятия*

Современные условия хозяйствования характеризуются:

- кризисными чертами;*
- глобализацией;*

- ужесточением конкуренции;
- необходимостью отслеживать и оперативно реагировать на изменения условий функционирования потребительского рынка;
- стремлением к широкому внедрению инноваций;
- совершенствованием производственной базы (на приобретение машин и оборудования приходится 60,9% от общих затрат на технологические инновации);
- расширением автоматизации, информатизации и компьютеризации производства.

Все это побуждает промышленные предприятия непрерывно развиваться. Стремление к совершенствованию может выражаться в инновационной деятельности, развитии социальной сферы, исследовании и освоении новых рынков и др. Такие обстоятельства, с одной стороны, выступают факторами роста размера и доли накладных расходов (НР), удельный вес которых в общей сумме издержек предприятий в настоящее время¹ продолжает увеличиваться. С другой стороны, перечисленные тенденции вызывают необходимость оптимизации накладных расходов и использования современных методов управления ими, в том числе – совершенствования управленческого учета, дифференциации накладных расходов в соответствии со стратегиями управления производством (по зонам хозяйствования, по процессам, по переделам, по заказам, по сферам деятельности и т.д.). В связи с этим расходы, связанные с достижением целей развития, будем называть развивающими накладными расходами [9].

В динамичных условиях среды, в которой работают хозяйствующие субъекты, полагается регулярно контролировать и в случае необходимости изменять цели [1]. Как следствие промышленным предприятиям приходится пересматривать политику управления развивающими расходами на стадии их обоснования посредством регулирования состава и реструктуризации накладных расходов, выбора соответствующего драйвера затрат. Поэтому особенно важной становится задача нахождения компромисса между снижением затрат и дифференциацией, решить которую предполагается, внося коррективы в порядок расчета ставок накладных расходов. Следует обратить внимание, например, на метод управления затратами кост-киллинг, направленный на снижение затрат в кратчайшие

сроки без ущерба для деятельности предприятия и перспектив его развития [3]. По мнению авторов, имеется возможность, не изменяя общей суммы НР, осуществлять поиск резервов сокращения доли стандартных и увеличения доли развивающих НР за счет устранения обезличенного механизма нормообразования (т.е. «оторванного» от информации о целевом использовании тех или иных ресурсов). Другими словами, при нормировании стоит постоянно учитывать различные факторы, влияющие на размер норм НР, для того чтобы сократить непроизводительные расходы. Таким образом, появляется потребность в разработке гибких норм НР (терпимых к внесению коррективов по ходу деятельности предприятия), которые будут привязаны к целям хозяйствующих субъектов и конкретным производственным условиям.

Установленные нормы вызывают действие так называемого нормо-фактора накладных расходов, под которым авторы понимают совокупность установленных требований и ограничений, используемых в управленческих функциях организации, предполагающих нормативное обеспечение для поддержания согласованности, упорядочения и эффективности деятельности промышленных предприятий [13]. Нормы НР играют весьма важную роль в управленческом процессе, поэтому возникает необходимость их оптимизации, что предполагает разработку и внедрение нового методического подхода.

Совершенствование нормирования накладных расходов ставит задачу выбора соответствующей концепции. Среди множества экономических теорий неоклассическая теория отличается тем, что в ней заложен поиск путей оптимизации использования ограниченных ресурсов. Однако, по мнению большинства исследователей, в этой теории недостаточно внимания уделяется таким задачам менеджмента, как поиск рынков, усовершенствование продуктов и технологий [20]. Основоположники альтернативной эволюционной теории предполагают, что фирма формируется под воздействием внешних и внутренних факторов. Также ученые указывают на отсутствие единственного критерия оптимальности принятия решений и изменение поведения фирмы в зависимости от ситуации и поставленных целей [18]. Для решения проблемы распределения ограниченных ресурсов в зависимости от приоритетных направлений развития предприятий представляется целесообразным сочетать постулаты неоклассической и альтернативной эволюционной теорий, а

¹ См. URL: <http://www.esp-izdat.ru/?article=999>.

новые элементы предлагаемого методического подхода к нормированию накладных расходов (этапы 1–5 на рис. 1) включить в общеизвестную систему управления затратами на основе норм [7] (на рис. 1 обозначены пунктирными линиями).

Реализация этапов предложенной авторами методики (см. рис. 1) в зависимости от проводимых изменений имеет некоторую специфику. Покажем

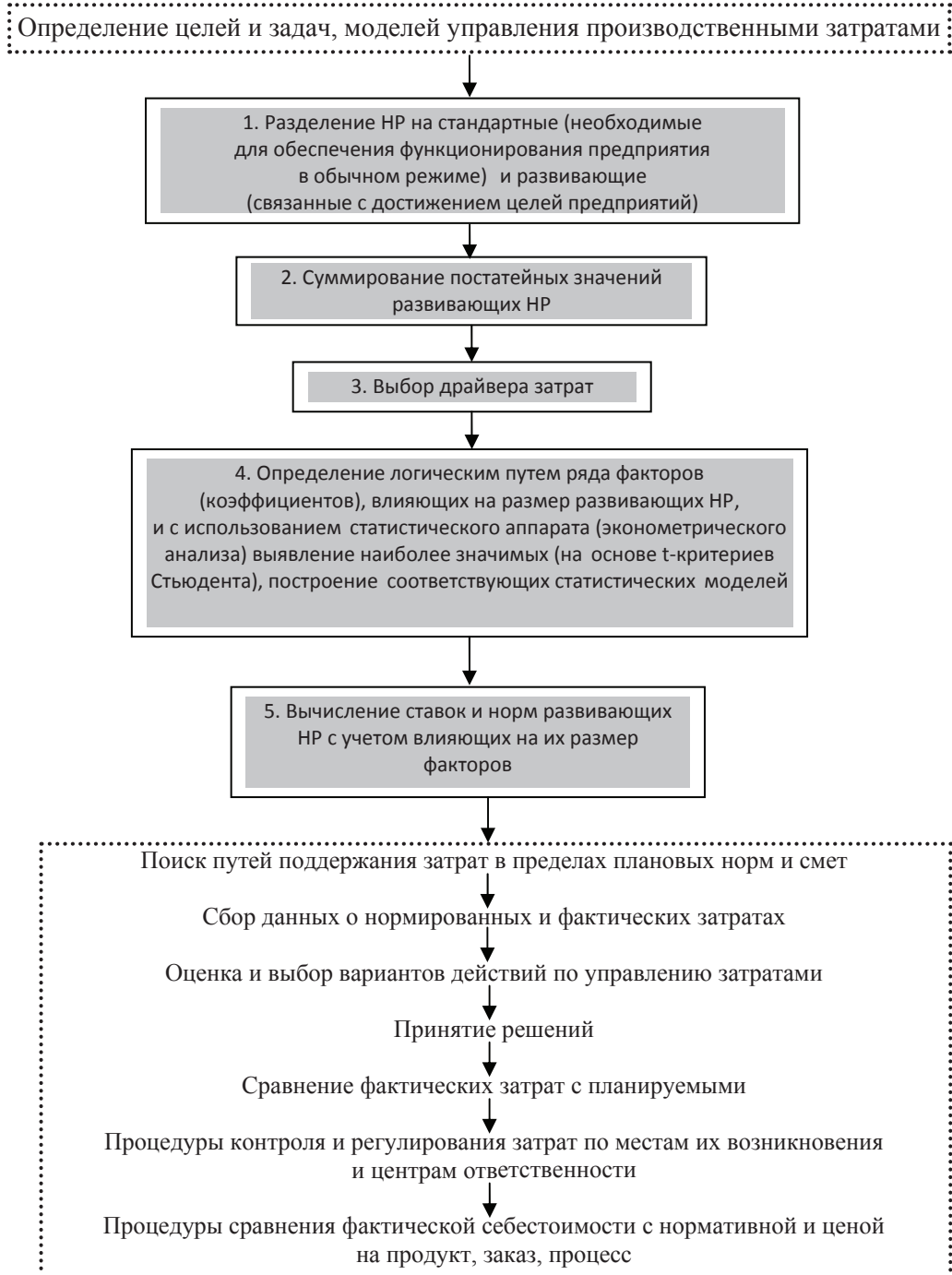


Рис. 1. Схема системы управления затратами с использованием методики нормирования развивающих накладных расходов

это на примере осуществляющих инновационное развитие промышленных предприятий.

Этап 1. Поскольку разработка и внедрение инноваций – сложный и трудоемкий процесс, к статьям развивающих НР добавляются следующие:

- расходы на изобретательство и рационализацию общецехового назначения;
- содержание и ремонт зданий, сооружений,

производственного инвентаря;

- амортизация зданий, сооружений, производственного инвентаря;
- отчисления на научно-исследовательские работы;

– расходы на профориентацию и подготовку кадров;

- затраты на техническую пропаганду, стандартизацию;
- производственные расходы на качество (на предупредительные мероприятия и оценку, на дефекты и потери, обеспечение и контроль за условиями производства качественной продукции, т.е. предопределение наличия и величины производственных затрат.);

– расходы на оплату информационных, аудиторских, консультационных услуг;

- расходы на производство испытаний, проведение исследований и содержание общехозяйственных лабораторий [4, 17].

Этап 2. Суммирование постатейных значений развивающих НР осуществляется без особенностей.

Этап 3. При определении драйвера затрат рекомендуется отдать предпочтение основной заработной плате, поскольку она по-прежнему занимает наибольший удельный вес в структуре расходов предприятий [6, 8].

Выбирая на **этапе 4** коэффициенты, характеризующие состояние субъекта, по которому ведется расчет, можно обратить внимание на коэффициенты технического обновления, замены оборудования, использования парка наличного оборудования, учета научно-технического развития, морального обновления продукции и др. и включить их в нелинейную модель множественной регрессии [16], которая может принять следующий вид:

$$Y = b_0 + b_1x_1 + b_2x_2^3 + \dots + b_kx_n + \varepsilon,$$

где Y – размер накладных расходов предприятий, тыс. руб.;

$x_1, x_2 \dots x_n$ – коэффициенты, характеризующие состояние субъекта;

$b_0, b_1, b_2 \dots b_k$ – коэффициенты регрессии;

ε – стохастическое возмущение (учитывает влияние на зависимую переменную Y прочих факторов, не являющихся в модели независимыми переменными).

В данном примере наиболее значимыми оказались коэффициенты замены оборудования K_3 и использования парка наличного оборудования K_n , что позволило на следующем этапе включить их в формулу расчета ставки развивающих НР:

$$\text{Ставка } PP = \frac{PP}{3_0 K_3 K_n},$$

где PP – планируемый размер развивающих НР;

3_0 – заработная плата основных работников.

Использование предложенного авторами методического подхода к нормированию НР как структурного компонента системы управления затратами на основе норм позволит:

- разрабатывать обоснованные нормы, адекватные различным целям хозяйствующих субъектов;
- сконцентрировать внимание на накладных расходах;
- усовершенствовать управленческий учет хозяйствующих субъектов;
- проводить гибкую управленческую политику;
- продуктивно осуществлять управленческий процесс;
- повышать достоверность реализации следующих этапов базовой системы управления [19].

Кроме того, можно выделить еще два направления применения предложенной методики:

1) нормирование развивающих накладных расходов с использованием SMART-критериев целеполагания [11];

2) определение эффективности нормо-фактора НР на предмет адекватности заданным целям организации.

Реализация каждого из возможных путей в свою очередь вызывает необходимость создания соответствующих методик. Методика нормирования развивающих НР с использованием SMART-критериев целеполагания была описана авторами ранее [14], а алгоритм определения эффективности использования нормо-фактора НР рассмотрим более подробно (рис. 2).

Методика расчета ставки НР, предложенная авторами, позволит выявить завышенные и заниженные нормы НР и скорректировать действия в направлении их оптимизации [10], под которой понимается достижение оптимального уровня норм НР.

Определение степени завышения или занижения существующих норм НР предполагается осуществлять путем сравнения установленных на конкретном предприятии с нормами НР, рассчитанными с использованием предложенной методики на **этапе 5** (см. рис. 1).

Решая задачу относительно завышенных и заниженных норм НР, будем отталкиваться от значения нормы НР, имевшей место на предприятии в предыдущем периоде.

Корректировка *завышенных* норм НР позволяет повысить размер прибыли, рентабельность изделия и как следствие – рентабельность продаж, снизить порог рентабельности, сократить силу воздействия операционного рычага (СВОР) и предпринимательский риск, повысить маргинальное соотношение Пересмотр *заниженных* норм НР дает возможность повысить СВОР, но при этом увеличатся риски [2, 5].

В основу разработки мероприятий по оптимизации нормо-фактора в управлении накладными расходами положено его понимание как механизма воздействия на управленческий процесс [15]. Как уже отмечалось, нормо-фактор НР может способствовать достижению целей предприятий. Поэтому при росте целевых показателей деятельности нормо-фактор НР будет считаться оптимальным и выступит эффективным инструментом развития предприятия.

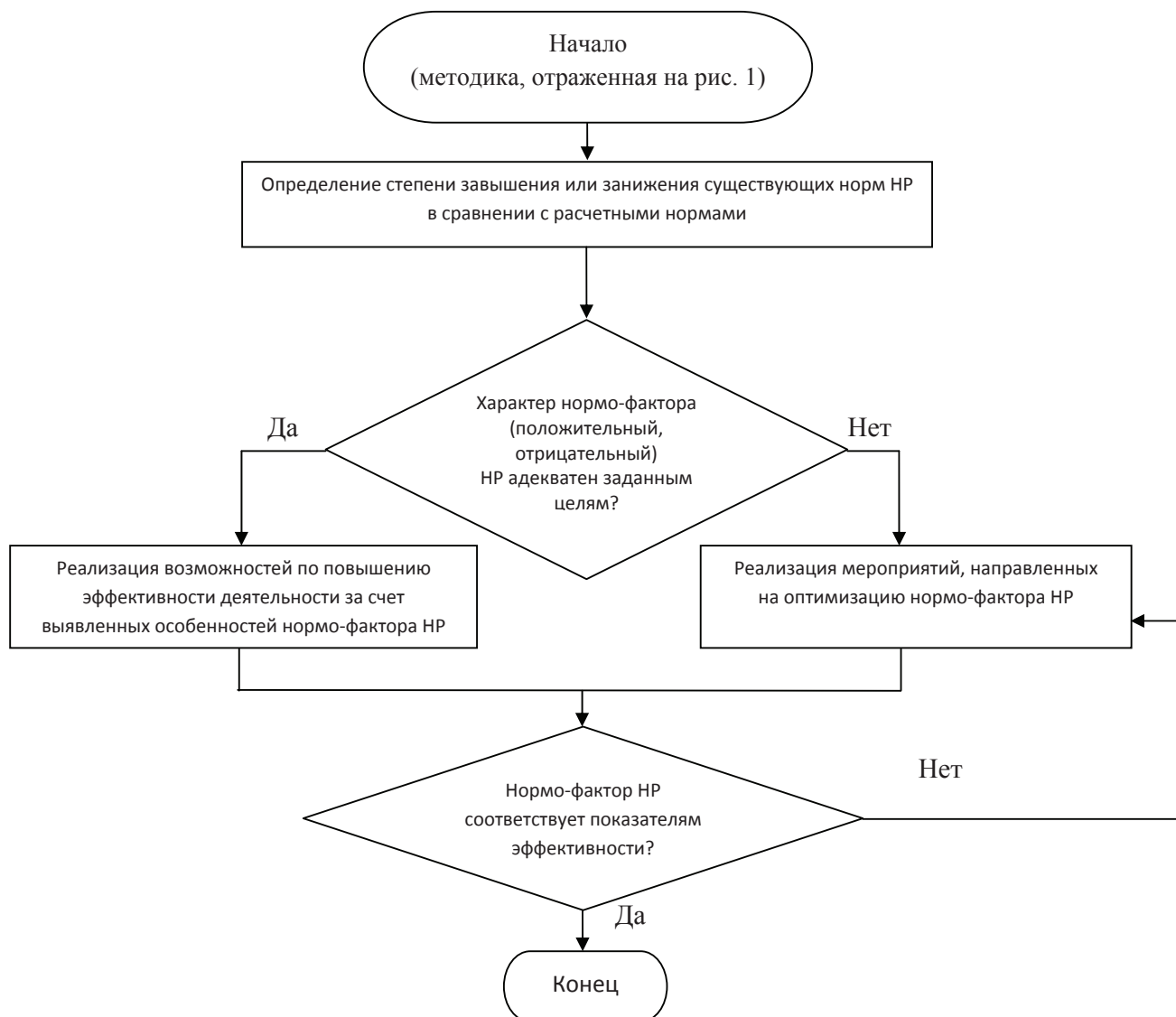


Рис. 2. Алгоритм определения эффективности нормо-фактора НР на предмет соответствия целям предприятия

Однако руководство предприятий может не увидеть целесообразности использования преимуществ выявленного резерва повышения или понижения норм и предпочтет их скорректировать, т.е. нормо-фактор НР с данной точки зрения будет отрицательным. Поэтому предлагаются практические рекомендации по оптимизации нормо-фактора накладных расходов промышленных предприятий в зависимости от выявленного авторами характера существующих норм и поставленной руководством цели (см. таблицу).

Знание и применение характера нормо-фактора НР позволит экономистам достигнуть целей, заданных руководством предприятия.

В целом, по мнению авторов, данный подход отличается от традиционных методов нормирования по следующим параметрам:

- позволяет повысить эффективность управления производством за счет учета влияния различных факторов на нормы развивающих НР в зависимости от целей предприятий, что дает возможность отказаться от обезличенного механизма нормообразования;
- обеспечивает возможность гибкого регулирования норм с учетом возникающих изменений в работе предприятия или заданных целей;
- не подразумевает большого количества расчетов, является простым для применения;

**Практические рекомендации по оптимизации нормо-фактора НР
промышленных предприятий**

Характер существующих норм	Отрицательные последствия использования нормо-фактора НР	Практические рекомендации по оптимизации нормо-фактора НР промышленных предприятий
Нормы занижены	Недостаточное покрытие расходов на производство продукции. Снижение качества изделий. Напряженность работников при выполнении своих функций. Возникновение нарушений в технологическом процессе и организации производства. Торможение научно-технических социальных и прочих программ развития предприятия. Сокращение численности персонала, не адекватное производственным задачам	Устранение избытка производственных ресурсов. Усиление контроля за качеством продукции в целях недопущения его снижения. Продолжение планомерного внедрения достижений науки и техники, постоянное совершенствование методов организации производства. Введение микроэлементного нормирования. Осуществление систематического контроля за выполнением норм
Нормы завышены	Перерасход ресурсов при производстве продукции и снижение стремления к их экономии. Нерациональное использование отходов. Возрастание потерь при производстве продукции, появление неучтенных ресурсов, хищения. Отсутствие мероприятий, направленных на совершенствование технологии производства, устранение брака и т.д. Снижение мотивации и эффективного поведения персонала	Внедрение управленческого учета. Развитие методического обеспечения нормирования. Консолидация вспомогательных функций. Выявление и устранение нарушений в технологической дисциплине. Внедрение новой техники и технологий. Устранение брака, рациональное использование отходов. Использование энерго- и ресурсосберегающих технологий. Совершенствование организации обслуживания и управления производством. Улучшение использования производственных мощностей и основных фондов

– позволяет учесть сущность норм, так как они являются целевыми показателями.

Разработанные практические рекомендации были апробированы применительно к задаче повышения эффективности управления накладными расходами промышленных предприятий и доказали свою целесообразность и актуальность.

Список литературы

1. Александрова А.В. Стратегический менеджмент: учебник. М.: ИНФРА-М, 2013. 320 с.
2. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности / под ред. В.И. Стражева. М.: Высшая школа, 2010. 678 с.
3. Баталов Д.А., Рыбьянцева М.С. Методы и инструменты оперативного и стратегического контроллинга. URL: <http://rus.neicon.ru:8080/xmlui/handle/123456789/110>.
4. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 655 с.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебный комплекс для студентов вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 1423 с.
6. Еленева Ю.А. Экономика машиностроительного производства: учебник. М.: Академия, 2006. 256 с.
7. Злобина О.О., Селезнева И.А., Селезнева И.П. Организация управленческого учета затрат на производство продукции птицеводства. URL: http://catalog-statei.ru/view_article.php?id=636.
8. Иванов В.В., Хан О.К. Управленческий учет для эффективного менеджмента. М.: ИФРА-М, 2007. 208 с.
9. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник. М.: ЮНИТИ, 2000. 350 с.
10. Кожевникова Е. Нормативные методы в управлении и планировании // Справочник экономиста. 2011. № 8. С. 47–54.
11. Кузнецова Т. Целеполагание по правилам. URL: <http://www.new-management.info/issues/2007/1/8/>.
12. Кузьмина М.Г. Организационно-экономические аспекты управления непрерывностью бизнеса промышленного предприятия // Известия высших учебных заведений. 2007. № 4. С. 91–97.
13. Куликова Т.А., Лузгина О.А. Нормо-фактор в управлении промышленным предприятием //

Известия высших учебных заведений. 2014. № 2. С. 16–21.

14. Куликова Т.А., Лузгина О.А. «Умные» нормы как ключевая компетенция промышленных предприятий, занимающихся инновационной деятельностью. URL: <http://www.e-rej.ru/publications/154/>.

15. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М.: ИНФРА-М, 2006. 279 с.

16. Сизова Т.М. Статистика: учеб. пособие. СПб.: СПб ГУИТМО, 2005. 80 с.

17. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов. М.: Финансы и статистика, 2004. 321 с.

18. Саакова Л.В. Сравнительный анализ теорий фирмы и сущность современной корпорации // Проблемы современной экономики. 2010. № 4. С. 78–83.

19. Тарелкина Т. Управление по целям // Менеджмент сегодня. 2003. № 1. С. 23–32.

20. Экономика: учеб. пособие/под ред. А.С. Булатова. М.: Юристъ, 2009. 896 с.

Finance and credit
ISSN 2311-8709 (Online)
ISSN 2071-4688 (Print)

Issues on economics

A METHODOLOGICAL APPROACH TO OPTIMIZATION AND APPLICATION OF A STANDARD FACTOR OF OVERHEAD COSTS AS A TOOL TO MANAGE AN INDUSTRIAL ENTERPRISE

Tat'yana A. KULIKOVA,
Ol'ga A. LUZGINA

Abstract

Importance The problem of improving the methods of cost management has acquired even greater relevance in connection with the increasing size and proportion of overhead costs dictated by modern crisis conditions, tough competition, globalization and tendency to expand innovation.

Objectives The aim of this work is to propose a methodological approach to the overhead cost management, therefore, to solve the problem of finding a compromise between cost optimization and differentiation in the context of developing flexible rules for overheads that are connected with specific strategies and operating conditions of economic entities.

Methods The task implementation bases on the research of experience in application and refinement of rationing overhead cost categories in management on the basis of neoclassical and alternative evolutionary economic theories, the economy of a firm in terms of overhead rate calculation, and econometric methods of analyzing the cost factors of industrial enterprises.

Results The proposed methodological approach is unique as it distinguishes a developmental component of overhead costs. We have developed an algorithm to determine the effectiveness of the standard factor of overhead costs in the context of compliance with enter-

prise objectives. We offer practical recommendations on optimization and use of features of the standard factor of overhead costs to improve the efficiency of industrial enterprises. The option of implementing our methodological approach is illustrated by the case of industrial enterprises aimed at innovative development.

Conclusions and Relevance Using our unique methodological approach to overhead cost rationing as a structure component of the cost management system on the basis of a standard factor will enable to design the substantiated norms, which are adequate to different aims of business entities; to focus on overhead costs; to improve management accounting of business entities; to pursue a flexible management policy; and to implement management process effectively.

Keywords: overhead cost, rationing, methodological approach, management accounting, industrial enterprises

References

1. Aleksandrova A.V. *Strategicheskii menedzhment: uchebnyk* [Strategic management: a textbook]. Moscow, INFRA-M Publ., 2013, 320 p.
2. *Analiz khozyaistvennoi deyatel'nosti v promyshlennosti* [The analysis of economic activity in industry]. Moscow, Vysshaya shkola Publ., 2010, 678 p.

3. Batalov D.A., Rybyantseva M.S. *Metody i instrumenty operativnogo i strategicheskogo kontrollinga* [Methods and instruments of day-to-day and strategic controlling]. Available at: <http://rus.neicon.ru:8080/xmlui/handle/123456789/110>. (In Russ.)
4. Drury C. *Upravlencheskii uchet dlya biznes-reshenii: uchebnik* [Management Accounting for Business: a textbook]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 2003, 655 p.
5. Drury C. *Upravlencheskii i proizvodstvennyi uchet: uchebnyi kompleks dlya studentov vuzov* [Management and Cost Accounting: a textbook]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 2007, 1423 p.
6. Eleneva Yu.A. *Ekonomika mashinostroitel'nogo proizvodstva: uchebnik* [Economy of machine-building production: a textbook]. Moscow, Akademiya Publ., 2006, 256 p.
7. Zlobina O.O., Selezneva I.A., Selezneva I.P. *Organizatsiya upravlencheskogo ucheta zatrat na proizvodstvo produktov pitsevodstva* [Organization of management accounting for production costs of poultry farming]. Available at: http://catalog-statei.ru/view_article.php?id=636. (In Russ.)
8. Ivanov V.V., Khan O.K. *Upravlencheskii uchet dlya effektivnogo menedzhmenta* [Management accounting for effective management]. Moscow, INFRA-M Publ., 2007, 208 p.
9. Karpova T.P. *Upravlencheskii uchet: uchebnik* [Management accounting: a textbook]. Moscow YUNITI Publ., 2000, 350 p.
10. Kozhevnikova E. Normativnye metody v upravlenii i planirovanii [Standard methods in management and planning]. *Spravochnik ekonomista = Reference book of economist*, 2011, no. 8, pp. 47–54.
11. Kuznetsova T. *Tselepolaganie po pravilam* [Goal-setting by rules]. Available at: <http://www.new-management.info/issues/2007/1/8/>. (In Russ.)
12. Kuz'mina M.G. Organizatsionno-ekonomicheskie aspekty upravleniya nepreryvnoyu biznesa promyshlennogo predpriyatiya [Organizational and economic aspects of managing going concern of an industrial enterprise]. *Izvestiya vysshikh uchebnykh zavedenii = Bulletin of higher educational institutions*, 2007, no. 4, pp. 91–97.
13. Kulikova T.A., Luzgina O.A. Normo-faktor v upravlenii promyshlennym predpriyatiem [A standard factor in the management of an industrial enterprise]. *Izvestiya vysshikh uchebnykh zavedenii = Bulletin of higher educational institutions*, 2014, no. 2, pp. 16–21.
14. Kulikova T.A., Luzgina O.A. "Umnye" normy kak klyuchevaya kompetentsiya promyshlennykh predpriyatii, zanimayushchikhsya innovatsionnoi deyatel'nost'yu ["Clever" norms as a key competence of industrial enterprises engaged in innovation activity]. Available at: <http://www.e-rej.ru/publications/154/>. (In Russ.)
15. Palii V.F. *Upravlencheskii uchet izderzhek i dokhodov (s elementami finansovogo ucheta)* [Management accounting of expenses and income (with elements of financial accounting)]. Moscow, INFRA-M Publ., 2006, 279 p.
16. Sizova T.M. *Statistika: uchebnik* [Statistics: a textbook]. St. Petersburg, Saint Petersburg ITMO University Publ., 2005, 80 p.
17. Sokolov A.Yu. *Upravlencheskii uchet nakladnykh raskhodov* [Management accounting of overhead costs]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2004, 321 p.
18. Saakova L.V. Sravnitel'nyi analiz teorii firmy i sushchnost' sovremennoi korporatsii [A comparative analysis of theories of a firm and the essence of a modern corporation]. *Problemy sovremennoi ekonomiki = Problems of Modern Economics*, 2010, no. 4, pp. 78–83.
19. Tarelkina T. Upravlenie po tselyam [Management based on purposes]. *Menedzhment segodnya = Management today*, 2003, no. 1, pp. 23–32.
20. *Ekonomika: uchebnik* [Economics: a textbook]. Moscow, Yurist' Publ., 2009, 896 p.
-
- Tat'yana A. KULIKOVA**
Penza State University, Penza, Russian Federation
tatiana_kulikova-pgu@mail.ru
- Ol'ga A. LUZGINA**
Penza State University, Penza, Russian Federation
em@pnzgu.ru