

На правах рукописи

Волкова Татьяна Сергеевна

**СТРАТЕГИЧЕСКОЕ УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ
ПРЕДПРИЯТИЙ МОЛОЧНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

Специальность 08.00.05 – Экономика и управление народным
хозяйством (АПК и сельское хозяйство)

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Саратов 2013

Работа выполнена на кафедре «Менеджмент в АПК» Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Саратовский государственный аграрный университет им. Н.И. Вавилова».

Научный руководитель – **Александрова Людмила Александровна**,
доктор экономических наук, профессор

Официальные оппоненты: **Сухорукова Антонина Михайловна**,
доктор экономических наук, профессор Саратовского социально-экономического института (филиала) ФГБОУ ВПО «Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова»,
профессор кафедры «Экономика и управление на предприятии»

Васильченко Марианна Яковлевна,
кандидат экономических наук, доцент ФГБУН «Институт аграрных проблем РАН», старший научный сотрудник лаборатории инновационного развития производственного потенциала АПК

Ведущая организация – ФГБОУ ВПО «Пензенская государственная сельскохозяйственная академия»

Защита состоится 27 декабря 2013 года в 12.00 на заседании диссертационного совета Д 220.061.02 на базе ФГБОУ «Саратовский государственный аграрный университет им. Н.И. Вавилова» по адресу: 410012, Саратов, Театральная площадь, 1, ауд. 110.
e-mail:emelin@sgau.ru

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО «Саратовский государственный аграрный университет имени Н.И. Вавилова».

Автореферат разослан 26 ноября 2013 года.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Емелин Юрий Борисович

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Предприятия молочной промышленности являются важнейшими субъектами молочного рынка и играют ключевую роль в формировании ассортиментной структуры и уровня конечного потребления молочной продукции. В настоящее время российские производители существенно проигрывают в ценовой конкурентоспособности импортной молочной продукции, особенно после присоединения России к ВТО. Растут расходы населения на приобретение молочной продукции. По экспертным прогнозам свежая натуральная молочная продукция может стать экономически недоступной для социально незащищенных групп населения, а критерии продовольственной независимости страны (90% самообеспечения молоком) - недостижимыми.

В условиях гиперконкуренции плохо работают экстенсивные способы увеличения прибыли и повышения эффективности деятельности за счет увеличения продаж. Необходимо использование резервов системной оптимизации затрат, учитывающей стратегические цели развития. Однако на практике предприятия молочной промышленности либо не учитывают затратную сторону реализации стратегии, либо исходят из оперативных целей минимизации затрат без оценки их перспективной отдачи. Отсутствие налаженной системы управления затратами приводит к тому, что задача поддержания рентабельности и финансовой устойчивости решается путем повышения цен, что приводит к дальнейшему снижению конкурентоспособности и экономической недоступности молочной продукции. Вышеизложенное обуславливает необходимость разработки новых подходов к повышению конкурентоспособности отечественных предприятий молочной промышленности на основе новейших концепций управления затратами.

Степень научной разработанности темы. Общая методология управления затратами изложена в трудах Дж. Манна, Дж. Харрисона, Дж. Хиггинса А., Г.Черча, Т.Хиромото, Д. Мак-Илхаттана, Р. А. Хауэлла, С. Р. Соуси, Р.Коуза, О.Уильямсона, Ф.Визера. Наиболее существенное влияние на формирование концепции стратегического управления затратами оказали фундаментальные работы Дж. Шанка и В.Говиндараджана, М.Портера, Ч.Стабелла, О.Фьельдстада, Дж. Д.Томпсона, К.Друри, М. Кристофера, Дж. Сигела, Дж. Форстера.

Среди российских экономистов, внесших существенный вклад в развитие проблематики стратегического и текущего управления затратами, можно выделить Г.И. Хотинскую, Ю.А. Зеленского, Ф.М. Гайсина, В.И.Скоромника, Р.Г.Савчука, Е.А. Хижняка, В.Г. Лебедева, Е.А. Ананькину, А. Бочкарева, С.А. Бороненкову, М.А. Бахрушину, О.В.Грушина, Н.А. Ермакову, В. Н. Едронову, Л.А. Зимакову, В.П. Кустарева, С.А. Котлярова, Т.П. Карпову, О.Д. Каверину, Е.А Мочалину, С.А. Стукова, Г.Р. Хамидуллину, В. Е. Хруцкого, К.В. Щиборща и др. Вместе с тем, до настоящего времени основное внимание уделяется вопросам учёта, анализа и частично планирования затрат без системного рассмотрения всего цикла управления. Как правило, рекоменда-

ции направлены на поиск резервов снижения текущих затрат в краткосрочном периоде без исследования затратнообразующих факторов в долгосрочной перспективе.

Учитывая наличие отраслевых особенностей в моделях поведения затрат, следует отметить, во-первых, недостаточность теоретических и практических исследований управления затратами в молочной промышленности при концентрации внимания ученых на вопросах снижения себестоимости производства в молочном скотоводстве, а во-вторых, их традиционную направленность на учетные аспекты. Среди имеющихся исследований можно выделить работы И.А. Бондина, М.Ермолиной, Н.Н. Нигматуллиной, В.Д. Гончарова, С.В. Котеева, Е.Серовой, Л.И. Хоружий, В.А. Константинова, М.О.Денисовой. Незаработанность проблемы постановки системы стратегического управления затратами на предприятиях молочной промышленности определила выбор темы, цель и задачи исследования.

Цель исследования состоит в обосновании теоретико-методологических основ и практических рекомендаций по совершенствованию стратегического управления затратами предприятий молочной промышленности.

Поставленная цель определила необходимость решения следующих **задач**:

- систематизировать существующие методологические подходы к стратегическому управлению затратами молокоперерабатывающих предприятий;
- разработать и апробировать методический подход к оценке стратегических факторов изменения поведения затрат в молочной промышленности;
- провести анализ уровня, динамики и эффективности затрат предприятий молочной промышленности в контексте стратегического развития рынка молочной продукции РФ и Саратовской области;
- выявить ключевые затратнообразующие факторы в отраслевой цепочке ценности молочной промышленности и обосновать предложения по ее реконструкции;
- обосновать механизм внедрения стратегического управления затратами на молокоперерабатывающем предприятии.

Объект исследования – поведение затрат предприятий молочной промышленности РФ и Саратовской области, предмет исследования – управленческие отношения, возникающие в процессе затратнообразования.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в следующих полученных автором результатах:

- разработан методический подход к стратегическому анализу затратнообразования в молочной промышленности на основе построения межотраслевой цепочки ценностей, установления затратнообразующих факторов на каждом из ее звеньев и рыночного позиционирования предприятия в координатах «функциональность/цена», включающий описание этапов, информационной базы и методов проведения;
- доказано, что реализуемые всеми участниками молочной цепочки ценности стратегии направлены на перераспределение создаваемой в ее преде-

лах прибыли и ведут к росту полной себестоимости конечной продукции, раскручивая спираль общей неэффективности;

- выявлены ключевые затратнообразующие факторы (загрузка производственных мощностей, оптимизация связей с поставщиками сырого молока и торговыми предприятиями, степень интеграции, используемые технологии) и разработана регрессионная модель поведения затрат в молочной промышленности, показывающая прямое прогрессивное влияние на объемы продаж материальных затрат и амортизационных отчислений и обратную зависимость от увеличения прочих затрат;

- обоснован целесообразный сценарий трансформации цепочки ценностей молокоперерабатывающих предприятий на основе аутсорсинга процессов грузоперевозок и продаж специализированным 3PL-провайдером, закупочно-сбытовым кооперативом и логистическим центром как новым участникам межотраслевой цепочки ценности;

- предложен механизм внедрения системы стратегического управления затратами на предприятиях молочной промышленности, основанный на цикле постоянного совершенствования Деминга-Шухарта и включающий организацию процессного учета, выделение центров финансовой ответственности, использование методов таргет-костинга, разработку целевых индикаторов снижения удельных полных затрат.

Теоретическая и практическая значимость работы обусловлена актуальностью исследуемых проблем. Основные выводы и положения диссертации способствуют приращению знаний в области механизмов повышения конкурентоспособности и эффективности агропромышленного производства, углубляют представления о закономерностях поведения затрат в условиях глобализации продовольственных рынков. Полученные автором результаты расширяют теоретико-методический инструментарий стратегического менеджмента предприятий молочной промышленности и конкретизируют научные представления о затратнообразующих факторах в молочной промышленности.

Рекомендации и предложения автора будут способствовать повышению уровня интенсификации, экономической эффективности и конкурентоспособности производства молочной продукции Саратовской области, что особенно важно в условиях функционирования в рамках ВТО.

Результаты диссертационного исследования по снижению логистических издержек, материальных затрат и потерь молочного сырья внедрены в практическую деятельность ОАО «Саратовский молочный комбинат», а также использованы Министерством сельского хозяйства Саратовской области при разработке Ведомственной целевой программы «Развитие переработки продукции животноводства в Саратовской области на 2013-2015 годы».

Отдельные теоретические положения и практические рекомендации исследования могут быть использованы при подготовке лекционных курсов, в ходе семинарских занятий и при разработке учебных пособий для студентов высших учебных заведений агроэкономических специальностей.

Методология и методы исследования. Общенаучную методологию диссертационного исследования составляет системный анализ социально-экономических явлений. Конкретная методология основана на процессном подходе к управлению, концепции затратообразующих факторов Дж. Шанка, теории стратегического позиционирования и цепочки создания ценности М. Портера. Специфическую методологию составляют теоретические положения рансакционного анализа, концепции логистических цепей поставок, таргет-костинга.

В процессе исследования автором применены общенаучные методы познания (логический, сравнительный, монографический), социологические (интервью), расчетно-конструктивный, балансовый, статистического анализа. Обработка статистической информации и расчеты проводились с использованием приложений анализа данных Microsoft Office Excel.

Основные положения, выносимые на защиту:

1. Методический подход к стратегическому анализу затратообразования в молочной промышленности.
2. Стратегические затратообразующие факторы в межотраслевой цепочке ценности молочной промышленности и рекомендации по их использованию.
3. Модель поведения затрат в молочной промышленности и предложения по снижению себестоимости молочной продукции.
4. Механизм внедрения системы стратегического управления затратами на предприятиях молочной промышленности.

Степень достоверности и апробация результатов исследования определяется соответствием его теоретических положений известным трудам ведущих отечественных и зарубежных экономистов по проблемам стратегического управления затратами, использованием официальной статистической информации Росстата и данных бухгалтерской и управленческой отчетности предприятий молочной промышленности, количественными расчетами по обоснованию предложений.

Результаты исследований докладывались на научных и практических конференциях и выставках, в том числе: научно – практических конференциях профессорско-преподавательского состава СГАУ (Саратов, 2007-2013), выставке научно-технического творчества молодых ученых Саратовской области (Саратов, 2012), конкурсе научно-исследовательских работ молодых ученых университета, посвященного 125-летию со дня рождения Н.И. Вавилова (Саратов, 2012), всероссийских научно-практических конференциях молодых ученых (Пенза, 2012-2013).

Основные положения диссертационной работы отражены в 15 публикациях общим объемом 15,93 п.л. (в т.ч. 10,15 п.л. – авторских), из них 3 статьи в ведущих рецензируемых журналах, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ, объемом 2,1 п.л. (в т.ч. 1,5 п.л. - авторских).

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В первой главе – «Теоретико-методологические основы стратегического управления затратами» – рассмотрены место и функции категории затрат в управлении эффективностью деятельности предприятия, обобщена эволюция методологии управления затратами и развитие их классификации с позиций различных экономических теорий, раскрыто содержание концепции стратегического управления затратами и ее взаимосвязь с подсистемами оперативного и стратегического управления.

Затраты как денежная оценка стоимости различных видов ресурсов, потребленных при производстве и реализации продукции за определенный период времени, играют важную роль в оценке эффективности деятельности предприятия, трактуемой в различных экономических теориях как результативность, продуктивность и экономичность.

Управление затратами с позиций результативности направлено на достижение поставленной цели в условиях тех или иных ресурсных ограничений. Превышение результатов над затратами является необходимым условием устойчивого развития и конкурентоспособной позиции любого хозяйствующего субъекта.

Экономичность как наиболее распространенная трактовка эффективности соотносит достигнутый результат с произведенными затратами и отражает выработку на единицу затрат. Экономичность является следствием интенсификации процесса использования ресурсов и отражает нелинейный характер зависимости между качеством и количеством ресурсов и их продуктивностью. Продуктивность или производительность оценивает вклад каждого из ресурсов в получение общего результата и отражает влияние на степень достижения поставленной цели.

Наличие стратегического и текущего уровней в менеджменте справедливо и в отношении управления затратами. Каждый из этих уровней имеет свои цели и методы, принципиально отличающиеся в связи с разным временным горизонтом и учитываемыми факторами (табл. 1).

Таблица 1- Сравнение стратегического и текущего управления затратами

Критерий	Текущее управление затратами	Стратегическое управление затратами
Объект	Затраты по видам продукции	Затраты по процессам цепочки создания ценности
Фокус	Внутренние затратнообразующие факторы	Внешние затратнообразующие факторы
Модель поведения затрат	Затраты – функция объема производства продукции	Затраты – функция стратегического выбора
Основные функции	Учет, краткосрочное планирование, текущий контроль	Долгосрочное планирование, мотивация, стратегический контроль
Основная задача	Сокращение (сдерживание роста) затрат	В зависимости от стратегического позиционирования оптимизация затрат для получения конкурентного преимущества

Если в текущем управлении затратами главной задачей является их снижение любыми путями, то в стратегическом управлении затратами эта установка зависит от позиционирования предприятия и приобретает характер оптимизации. На стратегическом уровне ключевой становится стоимость процессов в рамках общей цепочки ценностей, частью которой являются предприятие. При этом поведение затрат рассматривается как функция не только объема продукции, а более широкого набора функциональных и структурных факторов.

Стратегическое управление затратами базируется на трех теоретических концепциях – затратнообразующих факторов, цепочки ценностей и стратегического позиционирования. Классификация затратнообразующих факторов выделяет в них две группы – традиционные для управленческого учета функциональные (связанные с выполнением бизнес-функций, в том числе степень мотивации, управление качеством, загрузка производственных мощностей и т.д.) и структурные (базовые стратегические характеристики предприятия, включая масштаб, диапазон, опыт и сложность деятельности, используемые технологии). Перспективность введения в поле зрения управления затратами структурных факторов заключается в том, что принятие правильного стратегического решения в отношении структурного фактора ликвидирует целый пласт проблем на нижнем функциональном уровне.

Основная идея концепции цепочки ценностей – в сравнительном анализе потребительских свойств продукта, создаваемых на разных этапах его разработки, производства и сбыта в соизмерении с затратами на получение этих ценностей, которые признаются и оплачиваются потребителями. Если вначале управление соотношением функциональность/затраты ограничивалось рамками конкретного предприятия, то в настоящее время пришло понимание того, что его цепочка ценностей интегрирована в более глобальную систему создания конечного продукта, включающую цепочки ценностей поставщиков и потребителей. Таким образом, акцент сместился на создание и управление общепромышленными и межотраслевыми цепочками ценности.

Стратегическое позиционирование затрат привлекает их как средство достижения стратегических целей предприятия и соотносит их с определенным конкурентным преимуществом. Эти преимущества дают реальную возможность разработать принципиально различные стратегии поведения предприятия в отношении затрат – а) минимизации издержек для установления низких цен и б) поддержания высокого уровня затрат для создания уникальных товаров. В диссертации показано, что в современном бизнесе многие предприятия, работающие на зрелых рынках с высокой конкуренцией, вынуждены реализовывать гибридную стратегию оптимальных издержек, базирующуюся сразу на двух видах конкурентных преимуществ.

Обобщение данных концепций обусловило авторский методический подход к стратегическому анализу затратнообразования и поиску направлений оптимизации затрат молокоперерабатывающих предприятий, основанного на построении межотраслевой цепочки ценностей, анализе затратнообразующих

факторов и эффективности реализуемых стратегий (табл.2).

Таблица 2– Методический подход к стратегическому анализу затратообразования в молочной промышленности

Этапы	Цель	Информационная база	Методы
1. Построение межотраслевой цепочки ценностей молокоперерабатывающих предприятий	Определение участников цепочки, количества звеньев, затрат и доходов в каждом звене	Статданные о структуре розничной цены на молочную продукцию, отчеты о финансовых результатах, ф.№5-з	Факторный и статистический анализ
2. Анализ затратообразующих факторов, регулирующих каждый вид экономической деятельности в рамках цепочки	Выявление ключевых функциональных и структурных факторов для поиска направлений оптимизации	Годовые отчеты о финансовых результатах, ф.№5-з, 9-АПК, экспертные оценки	Корреляционно - регрессионный анализ, интервьюирование
3. Анализ эффективности реализуемых стратегий и обоснование способов создания устойчивого конкурентного преимущества	Обоснование стратегий управления затратами и направлений реконструкции цепочки ценностей	Годовые отчеты молокоперерабатывающих предприятий, отраслевые обзоры рынка, экспертные оценки	Логический, сравнительный, расчетно-конструктивный

Во второй главе – «Стратегический анализ затратообразования в российской молочной промышленности» представлены авторские результаты рыночного позиционирования различных предприятий молочной промышленности, обобщены реализуемые ими стратегии затратообразования, дана оценка влияния межотраслевой цепочки ценности на издержки и маржинальность молокоперерабатывающих предприятий, проанализированы затратообразующие факторы и их влияние на поведение затрат.

Стратегическое позиционирование российскими молокоперерабатывающими предприятиями своей продукции является следствием сложившихся характеристик рынка молочной продукции. Переработка молока в России в последнее десятилетие демонстрирует в целом положительную, хотя и не стабильную динамику объемов производства основных видов продукции (табл. 3).

Таблица 3 – Производство основных видов молочной продукции в РФ, ТЫС. ТОНН

	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.
кисломолочная продукция	2159,2	2174,2	2258,3	2290,2	2397,3
сливочное масло	252,6	218,9	205,2	216,3	213,6
сухое молоко цельное и обезжиренное, сухие смеси	225,4	162,3	107,8	134,3	111,4
сыры и творог	799,1	837,1	1041,8	1110,2	1170,4
цельномолочная продукция	10322,7	10855,1	10887,0	10703,6	11253,6
молоко сгущенное (муб)	492,6	478,8	588,9	573,7	617,1

Наибольший прирост наблюдается в производстве творожных изделий, кисломолочной продукции. Одновременно сокращается выпуск сливочного масла и сухого молока, сегмент которых находится под сильным прессом импортных поставок. Устойчивой тенденцией является рост производства разнообразных многофункциональных и инновационных молочных продуктов и молочного детского питания.

Молочная промышленность имеет близкую к олигополии рыночную структуру. Почти 60% российского рынка переработки молока в денежном выражении принадлежит двум транснациональным корпорациям - PepsiCo (включая ОАО «Вимм-Билль-Данн Продукты Питания») и Danone (включая Группу Юнимилк). Третьим крупнейшим российским игроком на молочном рынке России является ЗАО «Молвест», объединяющее ряд предприятий в европейской части России. Коэффициенты концентрации производства отражены на рисунке 1.

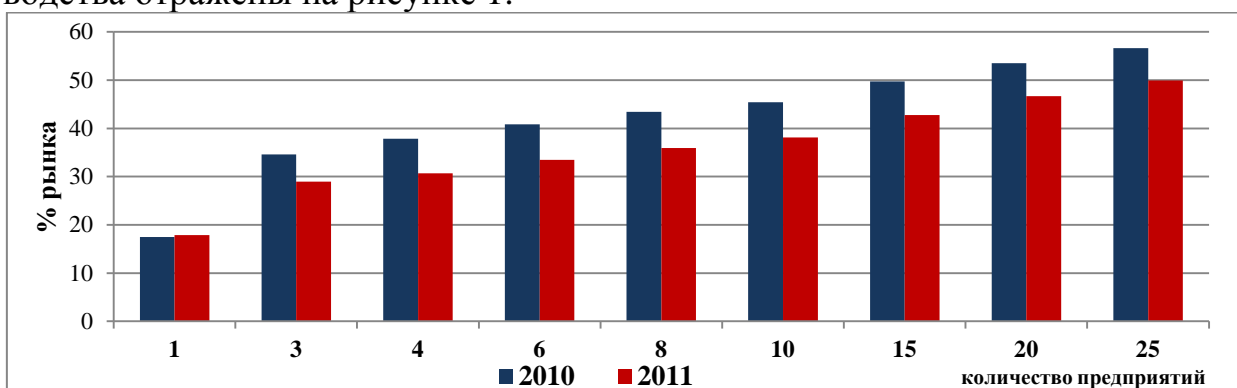


Рисунок 1. Коэффициенты концентрации производства в молочной промышленности РФ

Проведенная группировка действующих поставщиков позволила сформировать позиционную карту игроков молочного рынка (рис. 2).

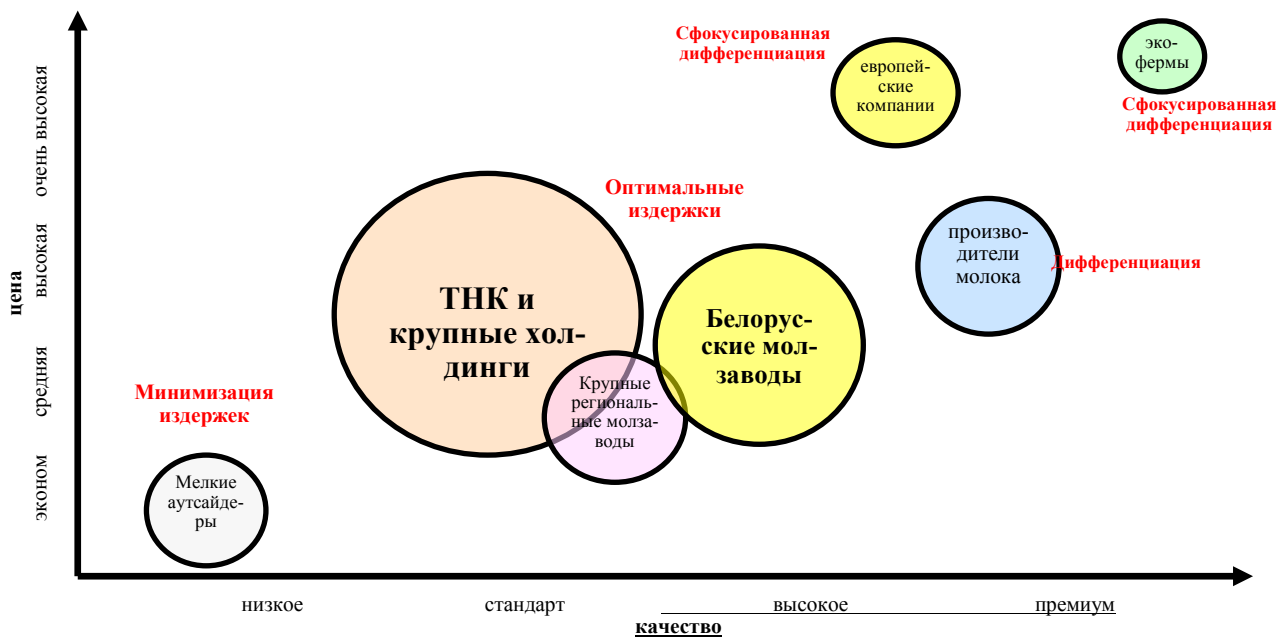


Рисунок 2. Рыночное позиционирование основных типов игроков российского молочного рынка

Стадия зрелости основных сегментов молочного рынка обуславливает необходимость использования всеми игроками гибридной конкурентной стратегии оптимальных издержек и создания двойного преимущества как по цене, так и по отличительным характеристикам продукции. Это актуализирует поиск резервов снижения издержек во всех бизнес-процессах предприятий, а с другой стороны, приводит к увеличению затрат на брендинг и рыночное продвижение.

Рыночное позиционирование выделенных групп конкурентов следующее:

1. *Лидеры рынка* (2 транснациональные компании) целенаправленно развиваются в сегментах высокомаржинальных функциональных продуктов и традиционной цельномолочной продукции, целенаправленно сокращая производство молокоемких продуктов, заменяя сырое молоко сухим и увеличивая использование различных фруктовых и злаковых наполнителей. Для выхода на широкие географические рынки ими осуществляются затраты на удлинение сроков хранения продукции с помощью использования соответствующих технологий, рецептур и упаковки. Аналогичное позиционирование и охват всех сегментов рынка осуществляется крупными национальными молочными холдингами и независимыми региональными комбинатами;

2. *Белорусские предприятия* работают на всех традиционных сегментах рынка, позиционируя свою продукцию как высококачественную при умеренных ценах и обеспечивая себе очень высокую конкурентоспособность на субрынках молокоемкой продукции массового спроса. Низкие (минимум в 2 раза меньше российских) централизованные закупочные цены на сырое молоко обеспечивают более низкую себестоимость производства готовой молочной продукции, позволяющую устанавливать реализационные цены ниже уровня себестоимости российских заводов. В совокупности формируется устойчивая конкурентоспособная позиция «высокое качество – средние цены»;

3. *Средние и мелкие независимые региональные молочные заводы*, несмотря на различия в специализации (в основном ориентация на традиционный сегмент цельномолочной или национальной продукции, реже - производство сыров или масла) и наличие собственных марок, реализуют различные сфокусированные стратегии минимизации издержек, направленные на получение ценового преимущества и целевую аудиторию населения с низкой покупательской способностью. На практике подобные стратегии имеют характер фальсификации, преимуществ которой обусловлены сложностью диагностики уровня реальной биологической ценности большинства молочных продуктов. Поэтому молочный рынок подчиняется закономерностям так называемого «рынка лимонов» Акерлофа, который доказал, что на таких рынках постепенно происходит вытеснение качественных товаров;

4. *Производители сырого молока* (товарные хозяйства населения, фермерские хозяйства, небольшие и средние сельскохозяйственные организации) поставляют на потребительские рынки «альтернативное молоко», которое по-

позиционируется как натуральное, качественное и вкусное по относительно высокой цене;

5. *Экофермы*, позиционирующиеся на удовлетворении требований взыскательных клиентов, работают в премиум-сегменте экологически чистой продукции, реализуемой по высоким ценам и обеспечивающей рентабельность бизнеса около 35–40% годовых.

В обобщенном виде ценность молочных продуктов, создающих мотивы покупки, заключается в нескольких характеристиках. Во-первых, они являются источником белков, жиров, углеводов, аминокислот и множества микроэлементов и витаминов. Для современных потребителей ценность представляют также различные дополнительные функциональные свойства молочных продуктов. Из биологической ценности молочных продуктов вытекают три дополняющие характеристики, представляющие потребительскую ценность: натуральность, экологичность, «живость» или наоборот способность длительного хранения. Сочетание этих характеристик формирует качество молочных продуктов. Кроме того, ценность для потребителя представляет удобство потребления молочных продуктов, разнообразие ассортимента и фасовки, эстетичность упаковки, низкие затраты времени на покупку и т.д.

Модель создания ценности в молочной цепочке можно представить следующим образом (рис.3). В производстве кормов закладываются гарантии экологичности, в молочном скотоводстве создается биологическая ценность, в молочной промышленности – широта ассортимента с заданными биологическими, органолептическими и функциональными свойствами, востребованная фасовка и упаковка. Сфера обращения (оптовая и розничная торговля) добавляют ценность, связанную с удобством приобретения. Создание ценности сопровождается производственными, логистическими и транзакционными затратами.



Рисунок 3. Цепочка ценности молочной отрасли

Связь между всеми стадиями цепочки осуществляется процессами транспортировки и договорных отношений. Внутри каждой стадии также

имеются собственные цепочки ценности, формирующие бизнес-модели предприятий.

Особенности молочной цепочки задаются скоропортящимся характером большинства молочных продуктов и отсутствием страховых запасов для поддержания устойчивости и непрерывности всех процессов. Поэтому главное требование к физическому слою молочной цепочки – скорость логистических процессов перемещения материального потока в производстве, распределении и транспортировке. Главной задачей становится совместное создание всеми участниками цепочки эффективной «холодовой цепи».

Промежуточная позиция молокоперерабатывающих предприятий в отраслевой цепочке характеризуется тем, что они де-факто несут основную часть логистических и транзакционных издержек, возникающих при взаимодействии с поставщиками и потребителями. Данная ситуация связана с рыночной силой и уровнем развития их непосредственных партнеров по цепочке ценности. Сельскохозяйственные товаропроизводители, как правило, не способны взять на себя логистические затраты из-за своего слабого финансового и кадрового потенциала, а розничные сети как основной канал продаж для молокоперерабатывающих предприятий используют свое доминирующее положение для отказа от подобных затрат.

Для анализа затратообразования и формирования стоимости молочной продукции по этапам межотраслевой цепочки автором использована статистическая информация о структуре розничной цены с необходимыми корректировками и досчетами. Полученные результаты разрушают устоявшее мнение о несправедливо высокой доходности предприятий молочной промышленности и свидетельствуют, что они занимают неконкурентоспособную позицию, создавая большую добавленную стоимость и ценность, которые затем перераспределяются в пользу других участников (табл. 4). Данный вывод объясняет, почему стратегия минимизации издержек становится основной для абсолютного большинства российских переработчиков, а рост фальсификата — практически единственным способом удержаться в рамках цен, заданных импортом и розничными сетями.

Таблица 4 – Соотношение удельного веса молочной промышленности в затратах и прибыли межотраслевой молочной цепочки в 2012 году, %

	Масло сливочное	Молоко пастеризованное	Сыры
Удельный вес в затратах цепочки	22,6	40,8	25,8
Удельный вес в прибыли цепочки	- 8,1	23,0	14,1

В 2013 год произошло усиление дисбаланса между предложением основного сырья и увеличением спроса на молочные продукты. Впервые за многолетний период не наблюдалось периода «большого молока» с соответствующим резким падением закупочных цен в июне-августе. Формируется новый тренд увеличения цен на сырое молоко, связанный с возникшим дефицитом. Молокоперерабатывающие предприятия оказались в сложнейшей ситуации роста затрат на закупочные операции и сдерживания реализационных

цен на социально значимую продукцию. Из-за дефицита молочного сырья и неконкурентоспособной себестоимости наблюдается свертывание отечественных молокоемких производств, закрываются и перепрофилируются специализированные маслозаводы, а молкомбинаты переходят на фасовку импортного масла. Растут масштабы контрафакта, достигающего по разным оценкам от 10 до 48% всей представленной на рынке продукции.

Сопоставление темпов роста выручки от продаж молочной продукции российскими предприятиями с индексами физического объема продукции показывает, что основным инструментом поддержания прибыльности является рост отпускных цен производителей (рис. 4), особенно в сегменте сыров и сливочного масла.

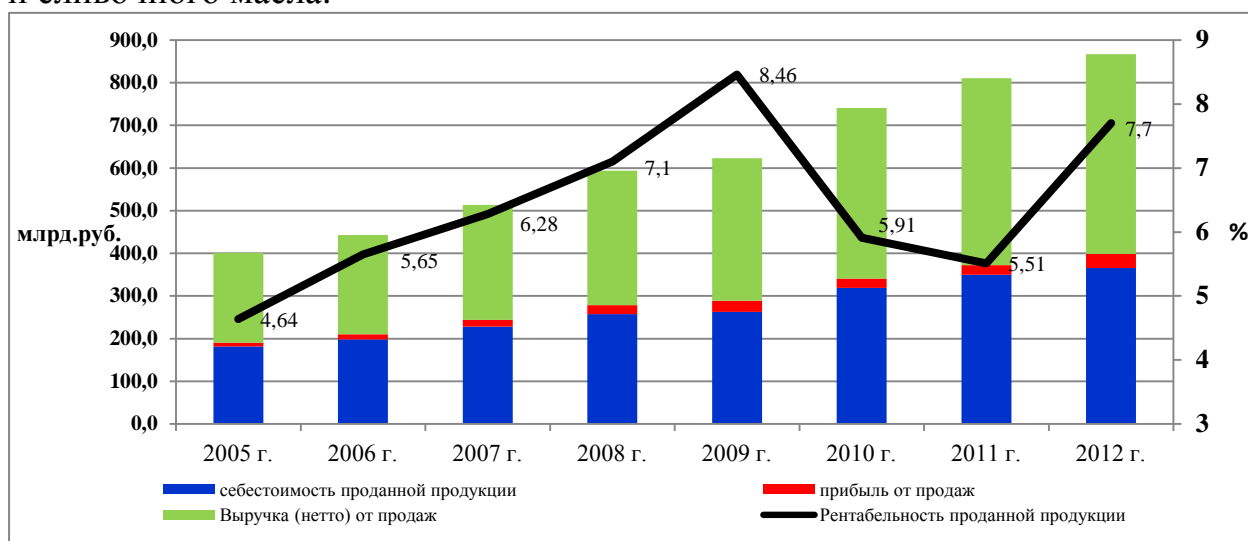


Рисунок 4. Динамика изменения себестоимости, выручки, прибыли и рентабельности продаж молочных продуктов в РФ

При анализе структуры затрат на производство молочных продуктов по элементам обращает на себя внимание высокий удельный вес материальных затрат, который существенно выше, чем в пищевой индустрии и экономике в целом (табл.5).

Таблица 5 – Структура затрат в молочной промышленности РФ в 2011 году, %

	Молочная промышленность	Пищевая промышленность	Экономика в целом
Материальные затраты	76,3	72,1	56,1
Расходы на оплату труда	8,6	9,4	13,8
Страховые взносы в пенсионный фонд, ФСС, ФФОМС, ТФОМС	2,4	2,6	3,6
Амортизация основных средств	3,1	3,3	5,9
Прочие затраты	9,6	12,7	20,5
ИТОГО затрат на производство и продажу продукции	100,0	100,0	100,0

92% материальных затрат представляют собой затраты на молочное сырье, сухие закваски, тару, упаковочные материалы и т.д. Значимы затраты на

топливо и электрическую энергию, а также транспортировку продукции, в основном автомобильным транспортом. Если раньше плата естественным монополиям в себестоимости составляла доли процентов, то сейчас из-за роста тарифов на платежи за электроэнергию, тепло, газ приходится от 5 до 10% в цене молока (табл. 6).

Таблица 6 – Структура и удельный уровень материальных затрат на производство молочной продукции в РФ в 2011 году

Наименование	Структура затрат, %	Затраты на 1 руб. продаж, коп.
Сырье, материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия для производства и продажи продукции	92,1	66,6
Топливо, в.ч.	2,2	1,6
продукты нефтепереработки	1,2	0,9
газ природный (естественный)	0,8	0,6
уголь	0,1	0,1
Энергия, в т.ч.	2,1	1,5
электрическая энергия	1,9	1,4
тепловая энергия	0,2	0,1
Вода	0,4	0,3
Работы и услуги производственного характера, выполненные сторонними организациями – всего, вт.ч.	3,2	2,3
услуги по транспортировке грузов	2,7	1,6
услуги строительного характера	0,1	0,1
прочие услуги производственного характера	0,4	0,6
Материальные затраты - всего	100,0	72,3

Проведенное исследование функциональных затратнообразующих факторов показало, что наиболее значимыми среди них являются загрузка производственных мощностей (всего 50 – 58%) и оптимизация связей с поставщиками сырого молока и торговыми предприятиями. Первый фактор обуславливает рост общепроизводственных расходов в себестоимости выпускаемой продукции, второй фактор определяет возрастающий уровень логистических и трансакционных затрат молокоперерабатывающих предприятий. Для укрепления связей и повышения лояльности крупных поставщиков сырого молока они все активнее используют такие формы партнерских отношений как участие в покупке и лизинг оборудования, поставка кормов, консультирование и кредитование сельхозтоваропроизводителей.

Оценка силы и направленности влияния структурных затратнообразующих факторов позволяет сделать вывод о высокой значимости и неоднозначном влиянии на поведение затрат всех структурных факторов. Так, укрупнение размеров производственных процессов снижает часть постоянных затрат предприятия и позволяет ему наладить оптимальную внутреннюю логистику, но с другой стороны, приводит к росту его внешних логистических затрат из-за увеличения радиуса закупки сырого молока и реализации готовой продукции. Однако горизонтальная интеграция становится основным трендом последних лет, так как приводит к усилению переговорной силы холдингов как

по отношению к поставщикам, так и по отношению к розничной торговле, обеспечивая конкурентные преимущества в снижении транзакционных затрат по сравнению с неконсолидированными участниками и вытесняя последних с рынка.

Вертикальная интеграция в молочной промышленности развивается в двух направлениях: а) обратная интеграция путем поглощения предприятий молочного скотоводства или органического роста (строительство современных молочно-товарных ферм с «нуля») и б) прямая интеграция путем развития собственных дистрибьюторских и розничных каналов продаж. Проникновение в последующие этапы цепочки ценности продукции является наиболее распространенной стратегией вертикальной интеграции. Практически все молокоперерабатывающие предприятия организуют собственную фирменную розничную сеть (рис. 5). Однако автором доказано, что движение по цепочке к конечному потребителю позволяет перераспределять генерируемую цепочкой ценности прибыль, но существенно увеличивает реализационные затраты.

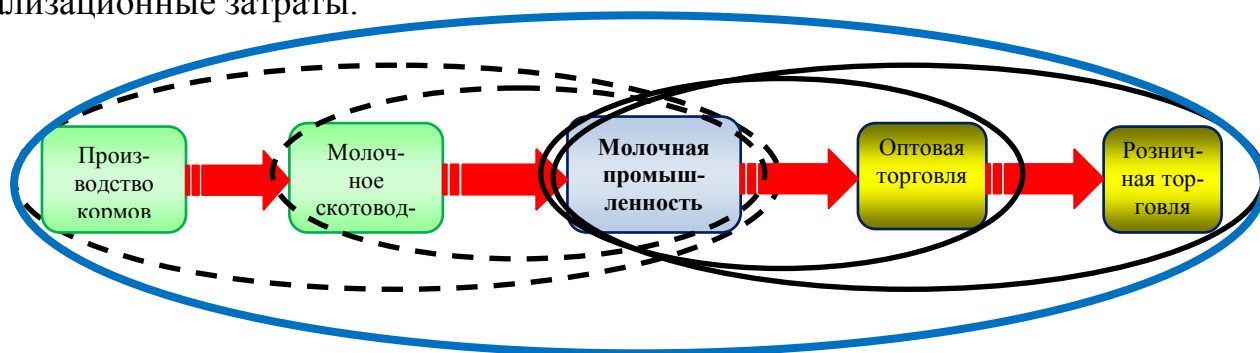


Рисунок 5. Варианты стратегии вертикальной интеграции молокоперерабатывающих предприятий и уровень охвата стадий в цепочке ценности молочной продукции

Ключевое влияние технологического фактора на снижение затрат обусловило развертывание в последние годы процессов модернизации отрасли. Вместе с тем, анализ показал, что проходящее техническое перевооружение отечественной молочной промышленности направлено не столько на снижение операционных затрат, сколько на увеличение выпуска и расширение ассортимента, что еще больше увеличивает разрыв между состоянием сырьевой базы и перерабатывающими мощностями. Ассортиментная политика молокоперерабатывающих предприятий, характеризующая структурный фактор сложности деятельности, приводит к возникновению избыточной дифференциации, не создающей значимой потребительской ценности, но генерирующей дополнительные затраты. Тенденция гипертрофированного увеличения глубины ассортимента цельномолочной продукции сопровождается сокращением номенклатуры молокоемких продуктов и практически полным отсутствием продукции глубокой переработки вторичного молочного сырья, что ведет к неполному использованию потенциала биологической ценности молока, возрастанию невозвратных отходов, стоимость которых отражается на себестоимости выпускаемой продукции.

В третьей главе – «Направления развития стратегического управления затратами предприятий молочной промышленности» обоснована необходимость реформирования существующей молочной цепочки ценности для снижения возрастающих логистических затрат, выявлены резервы оптимизации ключевых затратнообразующих факторов предприятий молочной промышленности и сформулированы необходимые условия внедрения на них корпоративной системы стратегического управления затратами.

Теоретическая постановка оптимизации затрат в контексте отраслевой цепочки ценности предполагает три варианта стратегических действий:

- оптимизация соотношения ценность/затраты в рамках существующей позиции в цепочке;
- изменение места в цепочке, позволяющее снизить затраты на взаимодействие с партнерами и выйти на более доходные стадии;
- изменение самой цепочки ценности.

В диссертации обосновано, что наиболее перспективным вариантом является трансформация всей цепочки ценностей молочной продукции, которая может происходить по 2 основным сценариям а) объединения ее звеньев с устранением существующих элементов и б) наоборот разъединения звеньев, приобретающих статус самостоятельных бизнес-единиц интегрированных холдингов или независимых рыночных игроков.

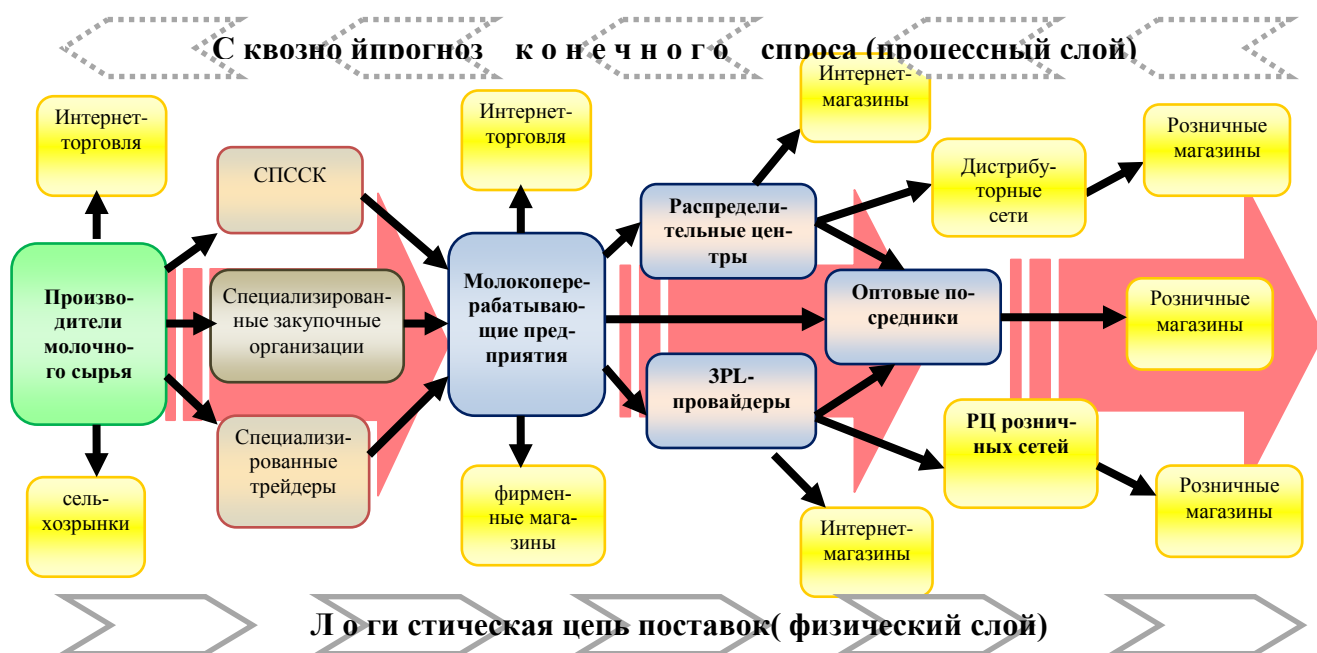


Рисунок 6. Модернизированная отраслевая цепочка ценности молочной промышленности

Ее особенностью является разъединение существующих цепочек ценности ее участников и выделение новых специализированных логистических компаний, деятельность которых формирует «тянущую» цепь поставок, управляемую конечным спросом. Это позволяет сформировать основу для целевого управления затратами и снизить общие логистические затраты на

всех стадиях производства и обращения молочной продукции.

Для обоснования модели затратнообразования в молочной промышленности в диссертации проведено регрессионное моделирование зависимости между объемами продаж и экономическими элементами затрат (табл. 7).

Таблица 7 - Регрессионная зависимость объема реализации молочной промышленности РФ от изменения экономических элементов затрат

№ п/п	Регрессионная статистика	Коэффициенты (Y1 - объем продаж в текущих ценах)	Коэффициенты (Y2 - объем продаж в сопоставимых ценах)
1	Множественный коэффициент корреляции, R	0,999	0,993
2	Коэффициент детерминации, R-квадрат	0,999	0,985
3	Нормированный R-квадрат	0,667	0,637
4	Стандартная ошибка (тыс. руб.)	2074513,4	34684354,4
5	Наблюдения(за 2005 – 2012 гг.)	8	8
6	Значимость F-критерия Фишера	2,65E-05	0,01968
7	Материальные затраты, X ₁	3,0449	9,1969
8	Оплата труда и страховые отчисления, X ₂	0,7271	0,7145
9	Амортизация, X ₃	4,7168	28,5305
10	Прочие затраты, X ₄	-0,0907	-19,4289

Согласно таблице уравнения регрессии имеют следующий вид:

$$Y_1 = 3,0449X_1 + 0,7271X_2 + 4,7168X_3 - 0,0907X_4 \quad (1)$$

$$Y_2 = 9,1969X_1 + 0,7145X_2 + 28,5305X_3 - 19,4289X_4 \quad (2)$$

Результаты моделирования показывают, что при увеличении материальных затрат на 1 тыс. руб. выручка от реализации увеличивается на 3 тыс. руб., а рост амортизационных отчислений обеспечивает почти пятикратную отдачу со стороны продаж в денежном выражении. Прямая прогрессивная (коэффициент больше 1) зависимость доказывает, что эти функциональные факторы относятся к ключевым затратнообразующим факторам молочной промышленности. Стратегия роста невозможна без увеличения объемов переработки молочного сырья и использования инновационных материалов. Особую стратегическую важность имеет техническое перевооружение отрасли, отражающееся в росте амортизационных отчислений. Единственный в уравнениях отрицательный коэффициент свидетельствует об обратной зависимости между объемами продаж и прочими затратами, аккумулирующими транзакционные издержки функционирования предприятия (оплата процентов по кредитам, налоги, арендная плата и др.). Это подтверждает тезис о том, что рост транзакционных издержек негативно влияет на темпы развития молочной промышленности.

Уравнение (2) показывает предельную отдачу от элементов затрат. Можно сделать вывод, что при средней норме амортизационных отчислений в размере 10% рост физических объемов выпуска молочной продукции требует практически полной замены ее технологической базы. Обратная зависимость между объемами выпуска и прочими затратами также доказывает нали-

чие эффекта масштаба в российской молочной промышленности: каждое удвоение объема продаж будет приводить к снижению прочих затрат на 10%, отражая действие стратегического фактора кривой опыта.

Для оптимизации материальных затрат и амортизации в контексте стратегических затратнообразующих факторов автором обоснованы следующие направления:

- переход преимущественно на технологии ультрапастеризации (УНТ) молока, более предпочтительные по сравнению с традиционной пастеризацией и стерилизацией;

- адаптацию упаковочных решений под потребности предприятий общественного питания и учреждений социальной сферы, позволяющую снижать затраты за счет возвратной тары повышенной емкости, а также замену дорогих компонентов упаковки более дешевыми;

- повторное использование энерго- и водных ресурсов, обеспечивающих за счет современных технологий снижение до 30-35% удельного потребления тепла, холода и воды;

- внедрение безотходных технологий производства и переработка вторичного молочного сырья (в первую очередь сыворотки), которые помимо выхода на перспективные инновационные сегменты концентрированных молочных белков и ухода от гиперконкуренции на традиционных рынках позволяют существенно сократить экологические штрафы и расход воды на переработку молока.

Для создания необходимых условий развития глубокой переработки вторичного молочного сырья и оптимизации затрат в молочной промышленности предлагается создание кооперативных предприятий по переработке сыворотки, сырьевая база которых формируется за счет поставок со всех региональных молокоперерабатывающих предприятий. При этом на заводах - поставщиках в производственные процессы должны быть включены операции деминерализации молочной сыворотки и ее первичной концентрации, что позволит существенно снизить объемы перевозок и соответствующие логистические затраты. Важно подчеркнуть, что, несмотря на затратноемкость, со стратегических позиций реализация данного проекта является не только целесообразной, но и необходимой, так как позволит оптимизировать всю отраслевую цепочку.

В диссертации показано, что до сегодняшнего дня даже на крупных молокоперерабатывающих предприятиях с развитой системой корпоративного менеджмента реализуется в лучшем случае оперативное управление затратами по отклонениям. Основным средством достижения финансовых целей выступает рост объемов продаж, а не сокращение совокупных издержек. Механизм ценообразования на продукцию базируется на фактической себестоимости и наценке, учитывающей желаемый уровень прибыли, что нарушает логику целевого управления затратами.

Для интеграции стратегического управления затратами в систему корпоративного менеджмента автором предложен механизм внедрения на основе

классического цикла Деминга-Шухарта PDCA (рис. 7) и раскрыты условия, инструменты, задачи и проблемы, возникающие на каждом из этапов.

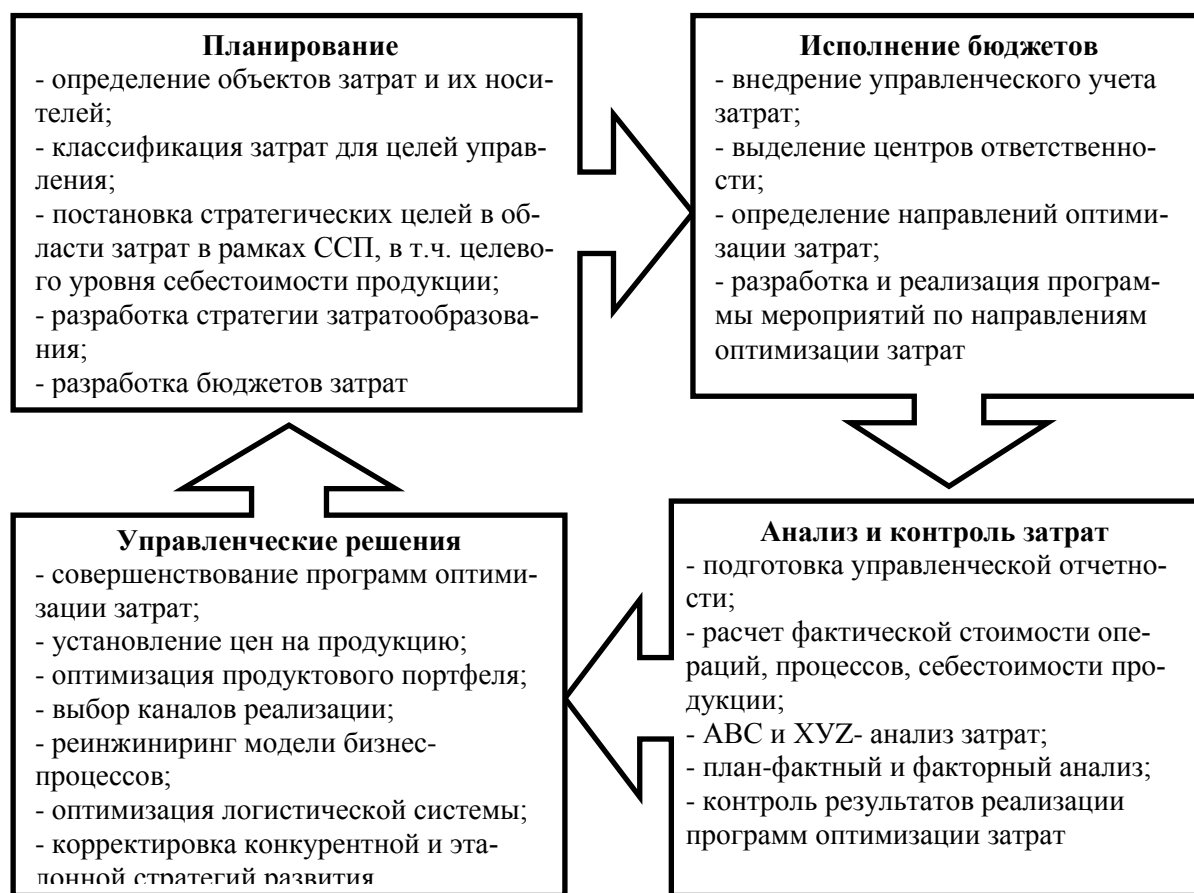


Рисунок 7. PDCA-цикл стратегического управления затратами

Необходимыми условиями реализации стратегического подхода в управлении затратами являются а) наличие формализованной стратегии развития предприятия в виде стратегической карты ключевых показателей, в которой закреплены количественно определенные цели в отношении затрат – снижение полных удельных затрат или рост отдачи на единицу затрат, б) организация учета по местам возникновения затрат и в) выделение центров финансовой ответственности (ЦФО) как структурных подразделений предприятия, полностью контролирующих и отвечающих за затраты и результаты в определенных направлениях деятельности.

Таблица 8 – Экономический эффект от реализации авторских предложений на ОАО «Саратовский молочный комбинат», млн.руб.

Направление оптимизации затрат	Факт, 2012 г.	Проект	Снижение затрат
Аутсорсинг закупочной и сбытовой логистики			
Логистические затраты	184,9	162,7	22,2
Экономичная упаковка повышенной емкости			
Материальные затраты	534,1	518,1	16,0
Глубокая переработка молочной сыворотки			
Потери молочного сырья	55,5	44,4	11,1
Итого полные затраты	616,25	566,95	49,3

Обобщение резервов оптимизации затрат показывает, что полная себестоимость продаж ОАО «Саратовский молочный комбинат» может быть снижена на 8% или 49,3 млн. рублей (табл.8).

Проведенный расчет экономического эффекта от реализации авторских предложений показывает, что аутсорсинг закупочной и сбытовой логистики позволит снизить логистические издержки молокоперерабатывающих предприятий на 12 - 15%, экономичная упаковка повышенной емкости для цельномолочной продукции уменьшает материальные затраты на 3%, реализация проекта по глубокой переработке молочной сыворотки сокращает сырьевые потери на 20%.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

1. Эффективное управление затратами молокоперерабатывающих предприятий позволяет решать актуальные проблемы обеспечения рентабельности производства, увеличения закупочной цены на молоко-сырье и снижения потребительских цен на молочную продукцию. Стратегическое управление затратами является неотъемлемым элементом стратегического менеджмента предприятия и представляет собой процесс принятия и осуществления стратегического выбора по затратам, основанного на сопоставлении собственного ресурсного потенциала предприятия с возможностями и угрозами внешнего окружения. Оно тесно связано с созданием конкурентного преимущества по затратам, означающего способность предприятия выполнять все бизнес-функции с меньшими, чем у конкурентов, совокупными издержками. Принципиальным становится расширительный подход к формированию и управлению затратами, учитывающий затратообразующие факторы по всей межотраслевой цепочке ценностей. При этом модель изменения затрат описывается через сравнение структурных альтернатив, определяющих конкурентоспособную позицию предприятия, и стратегический выбор его руководства.

2. Проведенный стратегический анализ затратообразования в молочной промышленности показал наличие нескольких стратегий затратообразования:

- минимизация производственных и реализационных затрат (характерна для мелких аутсайдеров);
- оптимизация производственных, логистических и маркетинговых затрат (характерна для ТНК и холдингов, крупных региональных переработчиков);
- обеспечение необходимого уровня производственных и минимизация маркетинговых затрат (белорусские переработчики, российские СХО и фермеры – производители молока);
- обеспечение необходимого уровня производственных и маркетинговых затрат (экофермы).

3. В настоящее время молокоперерабатывающие предприятия занимают в межотраслевой цепочке ценности неконкурентоспособную позицию и находятся в критическом положении, сталкиваясь с резким усилением конкуренции как на сырьевом, так и сбытовом рынках, которые все больше глобализируются. Глобальный рынок диктует целевой уровень издержек, который не может поддерживаться большинством отечественных производителей

и переработчиков молока.

4. Особенностью молочной цепочки является необходимость совместного создания эффективно «холодовой» цепи. Ее координаторами становятся транснациональные компании, находящиеся в самом начале цепочки (производители инновационных технологий производства, переработки и упаковки молока) и на ее заключительных стадиях (розничная торговля), которые аккумулируют основную часть общего генерируемого дохода.

5. Стратегии, реализуемые как молокоперерабатывающими предприятиями, так и другими участниками молочной цепочки ценности, направлены на перераспределение создаваемой в ее пределах маржи. Цели максимизации дохода противоречат целям снижения затрат, а предпринимаемые действия ведут к росту полной себестоимости выпускаемой продукции и в конечном счете отпускных цен, раскручивая спираль неэффективности.

6. Важным направлением стратегического управления затратами в молочной промышленности являются реформирование существующей межотраслевой цепочки ценности путем аутсорсинга процессов грузоперевозок и продаж молокоперерабатывающих предприятий, что позволит снизить их логистические затраты на 12 - 15%. Оптимизация ключевых затратнообразующих факторов также дает существенный экономический эффект: экономичная упаковка повышенной емкости для цельномолочной продукции уменьшает материальные затраты на 3%, реализация проекта по глубокой переработке молочной сыворотки сокращает сырьевые потери на 20%. Резервы снижения затрат могут реализованы за счет внедрения ресурсосберегающих и безотходных технологий, оптимизацию упаковочных решений, введение в продуктовый портфель молокоперерабатывающих предприятий инновационных продуктов глубокой переработки молока.

7. Необходимым условием выступает внедрение на молокоперерабатывающих предприятиях системы стратегического управления затратами, предполагающее освоение современных методов таргет-костинга, перехода на операционный учет затрат, формирование финансовой структуры и выделение финансовых центров ответственности.

8. Полученные автором результаты требуют дальнейшей конкретизации по отдельным продуктовым субрынкам молочной продукции и затратнообразующим факторам. Необходима более глубокая теоретико-методическая проработка механизма внедрения систем стратегического управления затратами на молокоперерабатывающих предприятиях разного типа.

Список работ, опубликованных по теме диссертации

Работы, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ:

1. Волкова Т.С. Основные элементы учетно-аналитического обеспечения деятельности молокоперерабатывающих предприятий Саратовской области / Т.С. Волкова, С.А. Новоселова// Вестник Саратовского госагроуниверситета им. Н.И. Вавилова. – 2010, №11. – С. 92-96 (0,7 печ.л., авт. – 0,4)

2. Волкова Т.С. Затратнообразующие факторы в молочной промышленности/ Л.А. Александрова, Т.С. Волкова// Вестник Саратовского госагроуниверситета им. Н.И. Вавилова.

лова. – 2013, №10. – С. 64-70 (0,7 печ.л., авт. – 0,4)

3. Волкова Т.С. Использование концепции отраслевой цепочки ценности в управлении затратами молочной промышленности /Т.С. Волкова//Управленческий учет - 2013, №11. - С. 16-26 (0,7 печ.л.)

Работы, опубликованные в других изданиях

1. Волкова Т.С. Организация управленческого учета затрат по центрам ответственности / Т.С. Волкова, Т.В. Говорунова// Новое в сельскохозяйственном производстве: сб. научных работ. – Саратов: Издательство «Слово», 2005. - С. 47-49. (0,15 печ.л., авт. - 0,07)

2. Волкова Т.С. Производственный учет в молочной промышленности и перспективы его автоматизации / Т.С. Волкова// Материалы Международной научно-практической конференции: сб. научных работ. – Ставрополь: Издательство «Фин-С», 2006. – С.46-49 (0,15 печ.л.)

3. Волкова Т.С. К вопросу об организации управленческого учета затрат и выхода продукции на молокоперерабатывающих предприятиях / Т.С. Волкова// Международный сб. научных статей. – Саратов: Издательство «Слово», 2007. – С.19-25 (0,6 печ.л.)

4. Волкова Т.С. Влияние отраслевых особенностей на организацию управленческого учета в молочной промышленности / Т.С. Волкова// Учетно-аналитическое обеспечение управления деятельностью организаций АПК: сб. научных статей. – Саратов: Издательство «Слово», 2007. – С. 13-20 (0,38 печ.л.)

5. Волкова Т.С. Калькуляция себестоимости готовой продукции в молочной промышленности / Т.С. Волкова, А.Т. Тухтабаев // Международный межвузовский сб. научных статей. – Саратов: Издательство «Слово», 2008. – С.47-51 (0,25 печ.л., авт. – 0,2)

6. Волкова Т.С. К вопросу об организации попроцессного метода учета затрат / Т.С. Волкова, С.М. Черкасов // Международный межвузовский сборник научных статей. – Саратов: Издательство «Слово», 2008. – С.52-55 (0,35 печ.л., авт. – 0,3)

7. Волкова Т.С. Выбор метода учета затрат в молочной промышленности в условиях финансового кризиса / Т.С. Волкова// Актуальные вопросы финансово-хозяйственной деятельности организаций АПК: сб. научных работ. – Саратов: Издательство «Слово», 2009. – С. 26-31 (0,35 печ.л.)

8. Волкова Т.С. Управленческий учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в автоматизированных системах: Монография / Т.С. Волкова, С.А. Новоселова – Саратов: Издательство РАТА, 2010. (10,0 печ.л., авт. – 5,0)

9. Волкова Т.С. Система бюджетирования как элемент системы управления затратами молокоперерабатывающего предприятия / Т.С. Волкова// Современные проблемы и тенденции развития бухгалтерского учета: сб. научных работ. – Саратов: ФГБОУ ВПО РГТЭУ, 2011. – С. 24-27 (0,3 печ.л.)

10. Волкова Т.С. Управление затратами молочной промышленности с использованием автоматизированных систем подготовки учетно-аналитических данных / Т.С. Волкова // Всероссийская научно-практическая конференция молодых ученых: сб. научных статей. – Пенза: ФГБОУ ВПО «Пензенская государственная сельскохозяйственная академия», 2012. – С.214-220 (0,3 печ.л.)

11. Волкова Т.С. Категория затрат в системе управления эффективностью деятельности предприятия / Т.С. Волкова // Проблемы и перспективы развития мирового сельского хозяйства: сб. научных статей. – Саратов: ФГБОУ ВПО «Саратовский государственный аграрный университет им. Н.И. Вавилова, 2013. – С. 19-29 (0,7 печ.л.)

12. Волкова Т.С. Основы концепции стратегического управления затратами / Т.С. Волкова// Всероссийская научно-практическая конференция молодых ученых: сб. научных статей. – Пенза: ФГБОУ ВПО «Пензенская государственная сельскохозяйственная академия», 2013. – С.116-118 (0,3 печ.л.)

Подписано в печать 18.11.13. Формат 60×84^{1/16}.
Бумага офсетная. Гарнитура Times.
Печ. л. 1. Тираж 100. Заказ 138/138.

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Саратовский государственный аграрный университет им. Н.И. Вавилова»
410012, Саратов, Театральная пл., 1.