

Н.А. ПЕРЕВОЗЧИКОВА, к.э.н.,
 Донецкий национальный технический университет.
Г.А. ШАВКУН,
 Донецкий институт социального образования

АНАЛИЗ МЕТОДОВ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА КОКСОХИМИЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ УКРАИНЫ

Развитие мировой экономики с течением времени испытывает ограничения, диктуемые дефицитом природных ресурсов. Сигналы обществу по этому поводу были даны еще в начале 70-х годов постановками Римского клуба, когда в реальную повестку дня вошла проблема «пределов экономического роста». Затем эти постановки удалось скорректировать и на время приглушить в связи с:

- обозначившимися новыми технологическими сдвигами;
- надеждами на сохранение в перспективе серьезных различий в уровне потребления ресурсов между высокоразвитыми странами и остальной частью мира.

Обозначенные различия емко характеризует пропорция 80% к 20%, обозначающая соотношение количества ресурсов, потребляемых высокоразвитыми странами, с одной стороны, и остальным миром – с другой, притом, что количество населения в данных частях мира соотносится в обратной последовательности – 20% к 80% [2].

В XXI веке, с учетом изменения экономического развития ряда стран, среди которых и такие многонаселенные, как Китай и Индия, а также ввиду развития потребительских тенденций в высокоразвитой части мира, проблема ограниченности природных ресурсов резко обострилась.

Ограниченность природных ресурсов, с которой сталкиваются сегодня страны с высоко развитой экономикой, становится все более актуальной и для экономики Украины. Так, например, коксохимическим предприятиям приходится тратить все больше времени на поиск недорогих, но качественных коксующихся углей, а металлургам – на поиск недорогого, но качественного кокса. Вследствие этого, предприятия коксохимической промышленности вынуждены либо покупать дешевый, но некачественный отечественный уголь, либо качественный, но дорогой уголь зарубежного производства. Металлурги же вынуждены искать замену коксу из-за его дороговизны или покупать недорогой отечественный кокс и доводить его качество до необходимых параметров.

Эксперты оценивают кокс как один из

критических сырьевых материалов, а ситуацию на мировом рынке металлургического кокса – как кризисную. Дефицит кокса отрицательно влияет на поставку коксующегося угля. Резкое повышение спроса на уголь обусловлено ростом металлургического производства в Азии, строительством новых мощностей в Индии, импортом угля в Китае, ростом спроса на коксовый уголь в России и Украине. Обострились проблемы с поставками, обусловленные ухудшением условий добычи угля в Австралии, снижением добычи в Канаде, сокращением производства в США и ростом цен на рынке угля, закрытием шахт в Европе (Польша, Германия), проблемами в угольной промышленности Украины [7, с. 52].

Таким образом, возрастание роли экономики ресурсов заставляет руководство промышленных предприятий пересматривать свое отношение к управлению затратами в системе управления предприятием. Чтобы приспособиться к быстро изменяющейся внешней среде предприятиям, особенно украинским, необходимо научиться не просто снижать свои затраты, а научиться оптимизировать их, используя для этого соответствующие методы управления.

В управлении затратами применяются разнообразные методы управления. Каждый из методов имеет свои особенности и требует определенных условий для использования. Кроме того, большинство методов управления затратами впервые возникли и были внедрены в практику за рубежом. Поэтому применение их на украинских предприятиях не всегда оправданно. Становление каждого метода было исторически обусловлено определенными экономическими условиями развития той или иной страны. Как известно, украинская экономика находится на стадии формирования. Она объективно несет в себе наследие административно-командной экономики, особенно это касается управленческих аспектов.

Так, для административно-командной системы управления были присущи:

- во-первых, неразвитость свободных

© Н.А. Перевозчикова, Г.А. Шавкун, 2007

- аналитических функций;
- во-вторых, незначительная роль низовых подразделений в принятии управленческих решений.

Следствием этого стала перегрузка высшего эшелона управления текущими задачами, что отодвигало общие и перспективные задачи на второй план. А отсюда – отсутствие реальной стратегии социально-экономического развития, непродуманность многих решений, принятых без учёта экологических, социальных, экономических и даже географических факторов. То есть управленцам, привыкшим к постоянному ожиданию команды сверху, к безответственности и безынициативности, занимавшихся “общим руководством”, сложно быстро перестроиться и научиться самостоятельно принимать решения.

Для успешной работы в условиях рыночной экономики, с целью повышения эффективности производства, конкурентоспособности выпускаемой продукции, роста производительности труда, сокращения расходов и, на этой основе, улучшения финансово-экономических результатов деятельности, предприятиям необходимо совершенствовать систему управления. Доминирующей моделью поведения должна стать ориентация на выживание. Поэтому сегодня перед менеджерами отечественных промышленных предприятий стоит задача изучения опыта применения различных методов управления (в том числе управления затратами) и выбора именно тех, которые наиболее полно будут удовлетворять специфике, целям и возможностям предприятия.

Аналізу різних методів управління затратами підприємства присвячено множество работ отечественных и зарубежных исследователей. Все исследования в данной области можно условно разделить на несколько групп.

К первой группе можно отнести работы, в которых описывается возникновение, сущность, преимущества и недостатки различных методов (стандарт-кост, директ-кост, абзорпшн-кост, СVP-анализа и др.): Герасименко И.Н. «Про методи обліку витрат в умовах ринку», Голова С.Ф. «Управленческий учет: концепция и организация», Керимова В.Э., Комарова Н.Н., Епифанова А.А. «Организация управленческого учета по системе «Директ-костинг», Олейника С.А., Мулик Т.О., Гуцаленко Л.В. «Обґрунтування вибору системи витрат на виробництво і результатів фінансової діяльності», Скидана А.С. «Развитие методов управления затратами в промышленном производстве», Друри К. «Введение в управленче-

ский и производственный учет», Джай К. Шима, Джойла Г. Сигела «Методы управления стоимостью и анализ затрат» и др.

Ко второй – работы, посвященные практической адаптации различных методов: В. Зозуля «EVA-ABC: одним выстрелом – двух зайцев», Савчук В., Троян И. «Расчет себестоимости – проблема выбора», Ерижев М.К. «Развитие методов управления затратами, учёта и калькулирования себестоимости».

Также следует отметить, что в последнее время в исследованиях наметилась тенденция к рассмотрению дополняющих сторон различных методов управления затратами, а не простого противопоставления. Так Савчук В. и Троян И. в своей работе «Direct costing или полная себестоимость?» приходят к выводу, что на практике необходимо метод полных затрат и метод прямых затрат использовать вместе, так как первый метод дает возможность регулировать величину отчетной прибыли, а второй – позволяет оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и прибылью.

Экономисты Юрченко Т. и Воронцова Ю. в работе «Управление текущими затратами в промышленной организации», рассмотрев методы, предлагаемые теорией и практикой, выделили из них те, которые позволяют наиболее эффективно выполнять различные функции управления затратами предприятия (планирование, учет, анализ, контроль).

Таким образом, исследованию различных методов управления затратами уделяется внимание уже не одно десятилетие, и это вызвано не только появлением новых методов, но и возрастающей актуальностью данной проблемы. Со своей стороны, авторы статьи попытались на основе уже имеющихся результатов исследований выяснить, какие же методы управления затратами применяются на коксохимических предприятиях Украины, насколько эти методы учитывают специфику производства и позволяют решать проблему оптимизации затрат.

Целью данного исследования является изучение существующих методов управления затратами на коксохимических предприятиях Украины и выявление их слабых и сильных сторон. Для достижения данной цели в работе использовались методы обобщения существующего отечественного и зарубежного опыта использования различных методов управления затратами, а также анализ современной ситуации на коксохимических предприятиях Украины.

Как было отмечено ранее, на коксохимических предприятиях Украины для управления

затратами используются различные методы.

Прежде всего, это метод полных (поглощенных) затрат Absorption Costing. Теоретическая основа калькуляции себестоимости с полным распределением затрат предполагает включение в себестоимость всех производственных затрат независимо от того, постоянные они или переменные, т.е. считается, что без постоянных затрат выпуск продукции невозможен [5, с. 27].

Метод поглощенных затрат используется в бухгалтерском учете при определении себестоимости продукции и для целей финансовой отчетности. Согласно П(С)БУ 16 «Затраты» „себестоимость реализованной продукции состоит из производственной себестоимости продукции (работ, услуг), которая была реализована на протяжении отчетного периода, нераспределенных постоянных общепроизводственных затрат и сверхнормативных производственных затрат” [6]. Следует заметить, что в полную себестоимость не включаются общехозяйственные расходы (административные затраты, затраты на сбыт, другие операционные затраты), они покрываются за счет дохода предприятия.

Основной плюс метода Absorption Costing специалисты видят в предоставлении менеджеру возможности регулирования величины отчетной прибыли путем изменения графика производства и величины базового объема производства, взятого для расчета коэффициента распределения постоянных общепроизводственных расходов. За счет этого, по их мнению, можно в определенной степени управлять финансовыми результатами текущего периода [8, с. 9].

К недостаткам данного метода относят его несостоятельность при принятии решений относительно установления цен на краткосрочный период времени, так как он игнорирует принцип релевантных затрат. Отметим, что к релевантным относят те затраты, на которые влияет выбор того или иного способа действий.

В коксохимическом производстве, где превращение сырья в готовую продукцию происходит в условиях ряда последовательных производственных процессов, также применяется поперечный (процессный) метод определения затрат.

При этом методе затраты на производство продукции, начиная с обработки исходного сырья и до выпуска конечного продукта, планируются и учитываются в каждом объекте затрат путем составления поперечных калькуляций, включая производственную себестои-

мость полуфабрикатов, сформированную на предыдущих переделах производственного процесса. В связи с этим производственная себестоимость продукции, выпущенной каждым следующим цехом, состоит из понесенных им затрат и производственной себестоимости полуфабрикатов.

При поперечном методе планирования затрат объектом учета и калькулирования считаются как отдельные виды, так и группы продукции, объединенные по признаку однородности сырья и материалов, изготовления на одном оборудовании, сложности производства и обработки, однородности назначения. При этом затраты могут учитываться по цехам (переделам, фазам) в целом, а себестоимость отдельных видов продукции, включенных в калькуляционную группу – с помощью экономически обоснованных методов.

Данный метод калькулирования затрат представляет собой процессную систему (Process Costing), которую одни специалисты рассматривают как одну из систем управленческого учета [9, с. 56], другие [10, с. 69], как один из типов Absorption Costing. При данном способе управления затратами внимание фокусируется на производственном подразделении, и основным документом, содержащим необходимую для калькулирования информацию, является технический отчет. Данный отчет выполняет несколько функций:

- фиксирует количество продукции, обработанной в подразделении в течение периода;
- служит для расчета себестоимости единицы продукции.

В техническом отчете отражаются затраты, отнесенные на подразделение в данном периоде, и процедура их распределения. Разбивка общих затрат на отдельные величины позволяет увеличить «прозрачность» косвенных расходов, понять причины их возникновения, получить более точную калькуляцию.

Для целей управленческого учета на коксохимических предприятиях применяется метод прямых затрат (Direct Costing), но не простой, а развитой Direct Costing. При простом «Директ-костинге» все затраты делятся на постоянные и переменные, а на себестоимость относятся только переменные. При развитом – в себестоимость включаются не только переменные, но и часть постоянных затрат [4].

Таким образом, постоянная часть общепроизводственных затрат, вместе с административными и затратами на сбыт, относятся к затратам периода, а постоянные общепроизводственные (косвенные) затраты дополнительно

делятся на распределенные и не распределенные. Именно последние включаются в себестоимость реализованной продукции в периоде их возникновения общей суммой без распределения между отдельными продуктами.

Определение распределяемой части условно-постоянных общепроизводственных затрат производится по следующей схеме [3, с. 34]:

1. Определяется норматив условно-постоянных косвенных затрат на единицу продукции при нормальной мощности объекта затрат. Нормальная мощность определяется исходя из среднеотраслевого уровня использования производственной мощности соответствующего производственного процесса:

$$H_{\text{пост}}^H = \frac{C_{\text{пост}}^H}{M_{\text{норм}}}$$

где $H_{\text{пост}}^H$ – норматив косвенных условно-постоянных затрат при нормальной мощности в расчете на единицу продукции, грн.;

$C_{\text{пост}}^H$ – сумма косвенных условно-постоянных затрат при нормальной мощности объекта затрат, грн.;

$M_{\text{норм}}$ – нормальная мощность (в единицах продукции), калькуляционных единиц продукции.

2. Определяется сумма косвенных условно-постоянных затрат в расчете на единицу продукции при фактической мощности объекта затрат:

$$H_{\text{пост}}^Ф = \frac{C_{\text{пост}}^Ф}{M_{\text{ф}}}$$

где $H_{\text{пост}}^Ф$ – норматив косвенных условно-постоянных затрат при фактической мощности в расчете на единицу продукции, грн.;

$C_{\text{пост}}^Ф$ – сумма косвенных условно-постоянных затрат при фактической мощности объекта затрат, грн.;

$M_{\text{ф}}$ – фактическая мощность (в единицах продукции), калькуляционных единиц продукции.

3. В случае, если $H_{\text{пост}}^Ф \leq H_{\text{пост}}^H$, косвенные условно-постоянные затраты включаются в состав производственной себестоимости в полном объеме. Если же $H_{\text{пост}}^Ф > H_{\text{пост}}^H$, сумма косвенных условно-постоянных затрат распределяется между статьями калькуляции:

– «Косвенные (распределенные) затра-

ты», сумма определяется по формуле:

$$C_{\text{пост}}^{\text{ВКЛ}} = H_{\text{пост}}^H * M_{\text{ф}}$$

– «Косвенные (нераспределенные) затраты», сумма определяется по формуле:

$$C_{\text{пост}}^{\text{НЕВКЛ}} = C_{\text{пост}}^Ф - C_{\text{пост}}^{\text{ВКЛ}}$$

Метод прямых затрат позволяет рассчитывать уровень безубыточности и запас безопасности, осуществлять эффективную политику ценообразования. Так, предприятие иногда может оказаться в ситуации, когда при недостаточной загруженности производственных мощностей оправданно привлечение дополнительных заказов по цене, целиком не покрывающей затраты. Снижать цену на такие заказы можно до определенного уровня, при котором будут покрываться переменные и часть постоянных затрат:

$$ATC > P \geq AVC$$

где ATC – средние совокупные затраты;

P – цена единицы продукции;

AVC – средние переменные затраты.

Метод прямых затрат позволяет определить границы цены заказа.

Когда речь идет о дополнительном заказе, все постоянные косвенные расходы уже заложены в себестоимость и участвуют в калькуляции фактического объема производства продукции. Учитывая, что в рамках определенной масштабной базы (область релевантности) постоянные расходы не меняются при изменениях объемов производства, подписание договора на дополнительный заказ не приведет к их росту. Поэтому, руководство, принимая решение в отношении дополнительного заказа, должно сравнивать предлагаемую цену не с полной себестоимостью продукции, а с суммой переменных издержек.

Система "Директ-костинг" требует четкой детальной классификации затрат для контроля за их поведением в процессе функционирования предприятия. На украинских коксохимических предприятиях сегодня для формирования себестоимости продукции применяются соответствующие методические рекомендации, разработанные Украинским государственным НИИ «УХИН», согласно которым затраты классифицируются по следующим признакам (см. табл. 1.1) [3, с. 10].

Таблица 1.

Классификация затрат на коксохимических предприятиях

Признак	Затраты
1. По месту возникновения затрат	производства, цеха, участка, службы
2. По видам продукции, услуг	на продукты, группы однородных продуктов, товарную, реализованную продукцию
3. По принципам группировки	по экономическим элементам, по статьям калькуляции
4. По способам перенесения стоимости на продукцию	прямые, непрямые (косвенные)
5. По степени влияния объема производства на уровень затрат	условно-постоянные, условно-переменные
6. По календарным периодам	текущие, одноразовые
7. По составу затрат	одноэлементные, комплексные
8. По отношению к производственной себестоимости	на продукцию, затраты периода

Обращает на себя внимание деление затрат на затраты на продукт (основные) и затраты периода (накладные), т.е. их деление по роли, которую они выполняют в технологическом процессе изготовления продукции, и целевому назначению. Такое разделение затрат основано на том, что в себестоимость продукции должны включаться только производственные затраты. Они, как необходимые, формируют производственную себестоимость продукции и используются для расчета себестоимости ее единицы. Затраты периода не являются необходимыми для производства продукции и не учитываются при определении себестоимости единицы продукции. Они используются для обеспечения процесса реализации продукции и функционирования предприятия как хозяйственной единицы и непосредственно списываются на уменьшение прибыли от реализации продукции [4].

Данное деление затрат необходимо для осуществления всех функций процесса управления затратами, так как получаемая учетная информация более адекватно отражает процесс рыночного ценообразования и позволяет всесторонне анализировать и планировать соотношения объемов производства, цен и себестоимости продукции.

Следует также заметить, что, по мнению специалистов, такая группировка затрат редко встречается в практике отечественного бухгалтерского учета, хотя давно и широко применяется в странах с развитой рыночной экономикой. Тем более отрадно, что украинские коксохимические заводы не отстают от развитых стран.

Таким образом, можно сказать что на коксохимических предприятиях Украины ис-

пользуются два основных метода управления затратами: метод полных (поглощенных) затрат и метод переменных затрат «директ-костинг». Каждый из методов имеет свои сильные и слабые стороны, но, по мнению специалистов-практиков и авторов статьи, нельзя ограничиваться в управлении затратами только двумя методами. В качестве возможного направления исследования можно выделить управление затратами посредством процессно-ориентированного бюджетирования и метода калькулирования затрат по видам деятельности (ABC). Следует заметить, что оба эти направления взаимосвязаны.

Отметим, что процессно-ориентированное бюджетирование базируется на комбинации двух стратегий: управление эффективностью бизнеса и управление затратами. Первая стратегия предполагает внедрение сбалансированной системы оценочных индикаторов, которая, прежде всего, определяет стратегические цели, основанные на изучении запросов конечных потребителей, в целях закладывается достижение результатов, отражаемых в количественных и качественных показателях (индикаторах). Вторая стратегия основывается на поэтапном внедрении функционально-стоимостного анализа, процессно-ориентированного управления, после чего осуществляется переход к процессно-ориентированному бюджетированию [1].

Основной принцип метода ABC состоит в том, что накладные расходы относятся на продукт по мере их появления в процессе реализации соответствующих производственных процессов, то есть, основное внимание концентрируется на исследовании природы возникновения накладных затрат, их обоснованности.

Данный метод позволяет определять, посредством чего происходит перенос затрат, и соответственно, как можно на них влиять.

Следует заметить, что хотя метод ABC является более сложным, чем традиционные методы управления затратами, но он гораздо в большей степени позволяет отражать причинно-следственные связи между экономическими элементами внутри организационной системы. Следовательно, этот метод дает более точную информацию для принятия управленческих решений.

Очевидно, что метод ABC требует значительных затрат на внедрение и использование. Так, обязательным условием его внедрения является автоматизация процессов управления и разработка соответствующего программного обеспечения. Именно этот фактор, зачастую, является основным барьером на пути использования данного метода в практике отечественных предприятий. Однако, инвестиции в совершенствование учетной системы могут дать значительное улучшение качества принимаемых решений, которое полностью окупит дополнительные затраты. Кроме того, предприятия получают возможность определять глубину анализа и степень воздействия факторов. От этого будет зависеть, с одной стороны, точность расчетов, а с другой – себестоимость получаемых данных. Глубину анализа каждое предприятие сможет выбирать индивидуально в зависимости от требований к срокам и точности принимаемых решений.

Литература.

1. Зозуля В. Activity-Based Budgeting: Видеть легко, трудно предвидеть //Управление компанией. – 2001. – № 6. – <http://www.management.com.ua/finance/fin010.html>

2. Кушлин В. Экономические трансформации в России и в мире //Государственная служба. – 2004. – №4. – <http://www.rags.ru/akadem/all/Content.html>.

3. Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (услуг) и затрат операционной деятельности коксохимических предприятий. – Харьков, Днепропетровск, 2003. – 146 с.

4. Организация управленческого учета по системе "директ-костинг"// Аудит и финансовый анализ. – 2001. – № 2. –<http://www.cfin.ru/press/afa/2001-2/index.shtml>.

5. Пестрецова О. Учет себестоимости продукции //Финансовый директор. – 2004. – № 4. – С. 26 – 29.

6. Положение (стандарт) бухгалтерского учета № 16 «Расходы» / Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 31.12.99 №318 // Бухгалтерский учет и аудит. – 2000. – №2. – С. 10-14.

7. Рудыка В.И., Малина В.П., Кравченко Т.Я., Бородин М.В. Производство кокса: насущные проблемы и стратегии //Кокс и химия. – 2004. – № 7. – С. 52 – 56.

8. Савчук В., Троян И. Direct costing или полная себестоимость //Финансовый директор. – 2004. – № 6. – С. 5 -10.

9. Савчук В., Троян И. Расчет себестоимости – проблема выбора //Финансовый директор. – 2004. – № 4. –С. 56 -61.

10. Череп А.В., Лазнева І.О. Методи управління витратами виробництва продукції та їх порівняльний аналіз //Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – № 11(54). – С. 67 – 76.

Статья поступила в редакцию 18.01.2007