

АНАЛІЗ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ КОКСОХІМІЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Розглянуто основні етапи системи управління витратами коксохімічних підприємств. Зосереджено увагу на визначенні об'єктів і носіїв витрат, класифікації та обліку витрат.

Ключові слова

Витрати, аналіз, облік і контроль матеріальних витрат, собівартість.

На сьогодні для більшості вітчизняних підприємств стає актуальною проблема контролю та обґрунтування росту витрат. Для розв'язання цього питання необхідно розробити чітку програму щодо управління витратами, орієнтувати виробничий процес на ресурсозбереження і безвідходність виробництва.

Ефективність управління витратами має велике значення для промислових підприємств, бо витрати є основним обмежуючим фактором, який визначає розмір прибутку при інших рівних умовах.

Теоретичні питання управління, обліку і аналізу витрат досліджувалися багатьма вітчизняними вченими: у статті Сухенок Л. П. [1, с. 206-212] наведено аналіз проблем використання інформації в бухгалтерському та управлінському обліку; у дослідженні Драгана О. Т. [2, с. 30-33] визначено роль та місце обліку в системі управління витратами підприємств; у роботі Талера Т. В. [3, с. 415-417] автором запропоновано шляхи зниження собівартості продукції за допомогою якісного управління витратами. Проте у дослідженнях у даному напрямку поза увагою залишилися специфічні особливості формування, складу та аналізу системи управління витратами коксохімічних підприємств України, тому зазначені питання потребують додаткового вивчення відповідно до галузевої специфіки процесу виробництва.

Метою статті є формування та аналіз основних етапів системи управління витратами із зосередженням на організації обліку та контролю витрат в умовах коксохімічного виробництва.

Побудова ефективної системи управління витратами коксохімічного підприємства має передбачити розробку, впровадження і виконання наступних етапів:

1. Визначення об'єктів витрат

(виробничий підрозділ, виробничий процес, вид продукції).

2. Класифікація витрат (з урахуванням галузевих особливостей).

3. Облік витрат (розробка первинних документів та накопичувальних регістрів обліку, системи аналітичних рахунків; розробка методики калькулювання собівартості основної і супутньої продукції, оцінки супутньої продукції і відходів виробництва).

4. Аналіз витрат (аналіз причин відхилень фактичних витрат від планових на базі відповідності їх до системи факторів, під впливом яких ці відхилення виникають. Обов'язковою умовою результативності аналізу є його оперативність і систематичність – щодня, щотижня).

5. Визначення перспективних напрямів оптимізації і зниження витрат (розробка альтернативних виробничих стратегій).

6. Розробка та впровадження комплексу заходів щодо оптимізації витрат.

7. Оцінка ефективності заходів та поточний контроль.

Перший етап – визначення об'єктів витрат та їх носіїв. Об'єкти витрат – предмет або сегмент діяльності, що потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат [4, с. 637]. У коксохімічній промисловості, що характеризується багатопередільною переробкою сировини у єдиному технологічному процесі, об'єктами витрат мають бути окремі переділи технологічного процесу (підготовка вугілля, вуглезабагачення, виробництво коксу тощо) або конкретні одиниці продукції (1 т сухої шихти, 1 т металургійного коксу, 1 тис. м³ очищеного газу), для яких необхідно організувати ведення достовірного обліку витрат і вимір реальної собівартості.

Носії витрат – це ті фактори, які здійснюють безпосередній вплив на

розмір витрат за об'єктом витрат [4, с. 636]. У якості носіїв витрат викликають зацікавлення технологія виробництва, склад сировини у готовому продукті та процес управління і обліку. В умовах коксохімічного виробництва одним із основних завдань є підбір сировинної бази та підготовка її до коксування з мінімальними витратами, а також збереження необхідних якісних показників.

Другий етап – класифікація витрат для цілей управління. Відповідно до галузевих «Методичних рекомендацій із формування собівартості продукції (послуг) і витрат операційної діяльності коксохімічних підприємств» [5, с. 10] для цілей управління рівнем витрат на виробництво вони класифікуються за наступними ознаками:

- За місцем виникнення витрат (витрати цеху, дільниці, служби).
- За видами продукції, послуг (витрати на продукти, групи однорідних продуктів, товарну, реалізовану продукцію).
- За принципами групування (витрати за економічними елементами та за статтями калькуляції).
- За складом витрат (витрати одноелементні та комплексні).
- За способами перенесення вартості на продукцію (прямі та непрямі)
- За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат (витрати умовно-змінні, умовно-постійні).
- За календарними періодами (витрати поточні, одноразові).
- За відношенням до виробничої собівартості (витрати на продукцію, витрати періоду).

Для правильної організації обліку витрат, а також для цілей аналізу, контролю, калькулювання собівартості і управління витратами цю класифікацію необхідно доповнити наступними ознаками:

- за ступенем контролю: контрольовані та неконтрольовані;
- за ступенем регламентованості: планові та позапланові;
- за результативністю: продуктивні та непродуктивні.

На сьогодні облік витрат на промислових підприємствах загалом орієнтований тільки на виявлення тенденцій і динаміки показників витрат та не розкриває втрат матеріальних ресурсів, невиробничих витрат і резервів їх зниження [6, с. 122].

Для проведення оптимізації витрат необхідно відповісти на наступні питання: 1) наскільки суттєві відхилення план/факт та чим вони викликані; 2) хто відповідає за відхилення, чи є можливість фінансового покращення чи стимулювання; 3) у чому конкретні резерви економії.

Третій етап – облік витрат. У цілях управлінського обліку можна вести облік витрат за різними напрямками:

- Облік витрат за видами (показує структуру витрат).
- Облік витрат за продуктами (служить основою для розрахунків собівартості, встановлення цін, для поточної оцінки продуктів діяльності).
- Облік за центрами відповідальності (для бюджетного управління).
- Облік витрат за місцями виникнення (спрямований на пошук оптимальних шляхів скорочення витрат).

Усі фактори, що здійснюють вплив на облік витрат, а саме: деталізація та обґрунтованість норм і нормативів, наявність технологічних карт і звітів, методи планування і аналізу, методика обліку наднормативних втрат сировини та готового продукту на всіх стадіях

виробничого процесу мають бути відображені у виключному порядку в технологічній документації, розпорядчих документах, стандартах підприємства і галузевих методичних рекомендаціях, управлінській обліковій політиці.

Для цілей обліку та контролю найвагоміші другий і четвертий напрями, бо облік витрат за продуктами найбільш близький до фінансового обліку витрат за об'єктами калькуляції, але має більш високим ступенем деталізації. А облік витрат за місцями їх виникнення найперспективніший щодо пошуку оптимальних резервів скорочення витрат.

Основною проблемою обліку в умовах коксохімічних підприємств є повнота та своєчасність відображення в системі обліку матеріальних витрат. Бо для підприємств коксохімічної галузі України характерним є висока відсоткова участь матеріальних витрат у собівартості виробництва готової продукції – більше 90% [7, с. 118-119]. Разом з тим, матеріалоємність вітчизняної продукції у 2-3 рази вище ніж у західних країнах [8, с. 8-9]. А це може означати, що суттєва частина списаних на витрати виробництва матеріальних цінностей може розкратитися, повторно вводиться в обіг або використовуватися на виробництво тіньової продукції. У цьому зв'язку питання удосконалення обліку та контролю, пошуку напрямків і резервів зниження таких витрат потребують особливої уваги та негайного вирішення.

Утруднює облік матеріальних витрат випуск широкого асортименту коксової і хімічної продукції, що потребує значної уваги при формуванні фактичних витрат на всіх стадіях виробничого процесу.

Перехід вихідної сировини з одного технологічного процесу в інший при відсутності суворого контролю за її збереженням та використанні недосконалих методик розподілу витрат між основною і супутньою продукцією, відсутність об'єктивної оцінки супутньої продукції і поворотних відходів, - усе це може призвести до значних зловживань в обліку витрат коксохімічного підприємства.

В обліку витрат процесу коксування використовуються записи змінних журналів, середні дані з добових, місячних звітів або дані спеціального апробування. Але до цих даних необхідно ставитися критично, бо при невідповідній постановці системи обліку та контролю записи у змінних журналах та одержані на їх основі зведені звітні результати можуть містити помилки та неточності, а інколи це просто записи значень параметрів відповідно до режимної карти або планового завдання. Аварійні прості окремих апаратів не фіксуються або не враховуються при підрахунку середньодобових, середньомісячних і річних значень параметрів, хоча вони суттєво впливають на результати роботи. Інколи при складанні звітів за зміну, добу, місяць одержані результати «підганяють» під планові показники [9, с. 205].

Аналіз наукової літератури підтверджує, що фактичні втрати рядового вугілля в процесі виробництва можуть безпідставно зростати десь приблизно на 14-15 кг на 1 т коксу за рахунок понаднормативних втрат сировини на стадіях транспортування, складання, збереження і збагачення. Докладно такі втрати розглянуто в роботі Ю. В. Степанова [10, с. 20-21], проте на практиці фактичні втрати сировини набагато більші за розрахункові параметри. Не можна не враховувати зазначені втрати сировини та матеріалів, оскільки вони є внутрішніми резервами збільшення обсягів виробництва готової продукції.

Виявити ресурси виробництва, джерела втрат продукції, оцінити ефективність виробництва дозволяє складання і аналіз матеріального балансу [9, с. 173]. Але

треба зазначити деякі недоліки загальноприйнятої методики їх складання.

По-перше, у матеріальний баланс включаються тільки операції, безпосередньо пов'язані з процесом коксування, без урахування операцій приймання, складання, підготовки вугілля до коксування, а також втрат при їх виконанні.

По-друге, розмір втрат сировини і готового продукту та відходів виробництва у матеріальних балансах або значно занижений, або взагалі відсутній. До теперішнього часу відсутні методичні вказівки щодо обліку втрат сировини, готової продукції, поворотних та безповоротних відходів, а відповідно, не розроблена система їх обліку.

По-третє, матеріальні баланси поділяються на практичні та теоретичні. Практичний баланс, отриманий в результаті виробничого експерименту, не є постійним у часі, його кількісне значення залежить від якості сировинної бази коксування, ефективності функціонування обладнання, від оперативності контролю і управління. Теоретичний баланс будується на підставі розрахунків за відповідними загальноприйнятими формулами, які мають похибки та неточності, що значно знижує його цінність для обліку і аналізу. Таким чином, дані зазначених матеріальних балансів мають відносну достовірність і надійність [10, с. 22-23].

По-четверте, якщо в балансі і вказуються втрати сировини та готової продукції, то вони не поділяються на нормативні та понаднормативні. Відсутність такої розшифровки втрат і визначальних факторів не дає повного уявлення про виробничий процес коксування та не забезпечує здійснення контролю за збереженням матеріальних ресурсів, оскільки неможливо висунути відповідні претензії працівникам підприємства за ті чи інші упущення чи зловживання. Такий підхід дає можливість вільного і безкарного привласнення ресурсів підприємства, оскільки немає обмежень у зарахуванні до втрат сировини, готової продукції та поворотних відходів.

Тому втрати матеріальних цінностей за всіма переділами коксохімічного виробництва мають бути суворо регламентовані та наведені у галузевих методичних рекомендаціях у якості нормативу. До нормативних варто віднести неминучі втрати, тобто такі, які пов'язані з технологічними особливостями виробничого процесу. Введення таких нормативів забезпечить можливість виявлення понаднормативних втрат, а також пов'язаних із цим зловживань.

У результаті відсутності встановлених нормативів втрат відбувається необґрунтовано завищене списання сировини та матеріалів на неминучі втрати та незаконне

віднесення непродуктивних втрат, нестач і розкрадань на собівартість реалізованої продукції.

Існуючий механізм калькулювання собівартості продукції за переділами коксохімічного виробництва дозволяє закладати завищені витратні коефіцієнти сировини та матеріалів на одиницю готового продукту. Це пояснюється неконтрольованістю витрат сировини на всіх стадіях технологічного процесу та величини відходів виробництва.

До такої ситуації призводить відсутність механізму обліку втрат сировини та готової продукції, методики визначення реальної величини та цінності відходів, їх повторного використання у виробництві або реалізації на сторону. Поряд із цим можлива прихована економія сировини та матеріалів через завищення нормативів на виробництво продукції і відходності виробництва, що призводить до ухиляння від оподаткування через необґрунтоване завищення валових витрат.

Все це робить можливим виведення з обігу цінних матеріальних ресурсів і зниження податку на прибуток через завищення собівартості продукції за всіма переділами коксохімічного виробництва. У даній ситуації облік витрат сировини та відходів має ґрунтуватися виключно на принципі збалансованості, тобто на основі побудови економічно обґрунтованих матеріальних балансів (з урахуванням вмісту корисних речовин) [11, с. 205].

На сьогодні з метою оптимізації витрат промислові підприємства мають керуватися у своїй діяльності політикою ресурсозбереження і безвідходності виробництва, що дозволить мінімізувати витрати при заданих обсягах виробництва та максимізувати віддачу при заданих рівнях витрат. Таким чином, впровадження в обліковий процес підприємства етапів системи управління витратами забезпечить можливість здійснення оперативного контролю і аналізу витрат, значну економію матеріальних ресурсів і максимізацію їх віддачі.

У ході даного дослідження було розглянуто основні етапи побудови системи управління витратами коксохімічних підприємств; зосереджено увагу на визначенні об'єктів і носіїв витрат, класифікації та обліку витрат.

Організація системи управління витратами в умовах коксохімічного виробництва потребує подальшого удосконалення шляхом: визначення перспективних напрямів оптимізації і зниження витрат; розробки і впровадження комплексу заходів, спрямованих на оптимізацію витрат.

Список літератури

1. Сухина, Л. П. Использование информации о затратах в бухгалтерском и управленческом учете: проблемы и пути их решения [Текст] / Л. П. Сухина // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 3. – С. 206-212.
2. Драган, О. І. Облік у системі функцій управління витратами [Текст] / О. І. Драган // Інвестиції: практика та досвід. – 2008. – № 16. – С. 30-33.
3. Талер, Т. В. Пошук шляхів зниження собівартості продукції промислового підприємства [Текст] / Т. В. Талер // Держава та регіони. Серія «Економіка та підприємство». – 2006. – № 5. – С. 415-417.
4. Голов, С. Управлінський облік [Текст] / С. Голов. – Київ: Лібра, 2008. – 704 с.
5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (послуг) і витрат операційної діяльності коксохімічних підприємств [Текст]. – Харків, Дніпропетровськ, 2003. – 146 с.
6. Перевозчикова, Н. А. Применение системного подхода в управлении затратами на промышленных предприятиях Украины [Текст] / Н. А. Перевозчикова, Г. А. Шавкун // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. – 2004. – № 87. – С. 118-124.
7. Статистичний щорічник України за 2008 рік / Державний комітет статистики України / Л. М. Стельмах (відп. за вип.). – Київ: Техніка, 2008. – С. 118-119.
8. Дерій, В. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні [Текст] / В. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 7-11.
9. Власов, Г. А. Системний аналіз коксохімічного виробництва [Текст] / Власов, Г. А., Саранчук В. И. / ДонГТУ. – Донецьк: «Східний видавничий дім», 2002. – 296 с.

-
10. Степанов, Ю. В. Потери в материальном балансе промышленного процесса коксования [Текст] / Ю. В. Степанов, Н. А. Беркутов // Кокс и химия. – 2001. – № 6. – С. 16-23.
11. Гавриленко, В.А. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств [Текст] : монографія /В. А. Гавриленко. – Донецьк: ДВНЗ «ДонНТУ», 2009. – 383 с.

РЕЗЮМЕ

Черникова Евгения

Анализ системы управления расходами коксохимических предприятий

Рассмотрены основные этапы системы управления расходами коксохимических предприятий. Сосредоточенно внимание на определении объектов и носителей расходов, классификации и учета расходов.

RESUME

Chernikova Eugeniya

Analysis of control system by charges coke enterprises

The basic stages of control the system by charges coke enterprises are considered. Concentrated attention on determination of objects and transmitters of charges, classification and account of charges.

Стаття надійшла до редакції 24.02.2010 р.