

УДК 338.534

Котлярова В.Г¹. Ващилін С.В².

Національний фармацевтичний університет¹, Харків, Україна

ПАТ «Укрграфіт»², Харків, Україна

Формування методологічних основ управління витратами на підприємствах з комплексним виробництвом

АНОТАЦІЯ

В статті наведена характеристика методологічних основ формування процесу управління витратами на підприємствах з комплексним виробництвом, прикладом яких є коксохімічні. Досліджено, що традиційно при калькулюванні об'єктом витрат обирається технологічний переділ. Але це призводить, по-перше, до недостовірності оцінок витрат, по-друге, до обмеження можливості застосування засад процесного підходу формування системи управління витратами. В роботі запропоновано у якості об'єкту витрат обирати об'єкти витрат, що ґрунтується на основі проміжних матеріальних потоків – окремих первинних центрів витрат (далі - ПЦВ) в рамках існуючих об'єктів витрат.

Ключові слова: об'єкт витрат, проміжні матеріальні потоки, управління витратами, комплексне виробництво.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку наукових поглядів найбільшого поширення набули системний, процесний та ситуаційний підхід як до управління підприємством в цілому, так і окремо витратами.

Сфера застосування ситуаційного підходу – вибір та розробка рецептів адаптації підприємства до змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі. Цей підхід до управління в цілому і, зокрема до управління витратами, доцільно використовувати у випадках, коли значно змінюється зовнішнє середовище і необхідно якимось-чином адаптуватися до нових умов господарювання.

Процесний та системний підхід набув більшого розповсюдження, про що, зокрема, свідчить контент-аналіз визначень поняття «управління витратами».

Аналіз останніх досліджень та публікацій. До прихильників процесного підходу можна віднести Т. Адаменко, О. Андрухова, М. Волкова, Л. Попович, Т. Назарчук, І. Падерін і С. Гольц, Н. Светлова, І. Івацко, А. Ткаченко та інших дослідників. Системний підхід до управління витратами характерний для робіт багатьох вчених. Серед останніх досліджень системи управління витратами можливо відмітити праці таких вчених як Ю. Великий, В. Прохорова, Н. Сабліна [2], Голов [3], Г. Козаченко, Ю. Погорелов, Л. Хлапъонов, Г. Макухін [12], А. Череп [13] та інші. Такі вчені як Г. Ростовська, А. Пилипенко, Д. Пилипенко розглядають управління витратами одночасно і як процес, і як систему [6, 10].

В означених роботах розглядаються теоретичні питання формування підходів до управління витратами. Але, на думку авторів, система управління витратами – відкритою та активною, тому на різних етапах розвитку підхід до її функціонування може також розвиватися.

Мета статті – характеристика методичних засад побудови системи управління витратами коксохімічного підприємства та її розвиток.

Виклад основного матеріалу дослідження. На думку авторів, становлення системи управління витратами на підприємстві проходить два етапи:

1. Побудова системи управління витратами.
2. Функціонування та розвиток системи управління витратами.

В залежності від етапу розвитку завдання системи змінюється. У табл. 1 наведені завдання системи управління витратами на різних етапах розвитку.

Необхідно відмітити, що система управління витратами повинна бути сформована з урахуванням методологічних основ системного підходу: наявність: мети, завдання, елементів-підсистем, механізмом взаємодії, зв'язками між елементами. Коксохімічні підприємства України сформували систему управління витратами ще за радянських часів саме на засадах системного підходу (табл. 2).

Завдання системи управління витратами на різних етапах розвитку

Стадія побудови системи	Стадія функціонування системи
Визначення місць виникнення витрат та формування переліку об'єктів витрат, в розрізі яких буде здійснюватись управління витратами	Підготовка та узагальнення інформації про витрати, яка необхідна для обґрунтування ефективних управлінських рішень
Розробка методичного забезпечення щодо науково обґрунтованого планування, обліку, контролю та аналізу витрат	Виявлення резервів зниження витрат на всіх стадіях виробництва та реалізації продукції
Визначення інструментів управління (порядок та послідовність калькулювання, методи обліку витрат тощо)	Здійснення оперативного контролю формування витрат
Формування процедур взаємодії окремих управлінських підрозділів при управлінні витратами, розподіл прав та обов'язків окремих посадових осіб та підрозділів	Забезпечення випуску продукції необхідної якості та кількості
Формування критеріїв та показників оцінки дієвості заходів, пов'язаних з управлінням витратами	Орієнтація персоналу підприємства на недопущення марнотратних витрат

Джерело: розроблено авторами

Характеристика ознак формування системи управління витратами

Ознаки формування системи	Характеристика
Мета	Облік всіх витрат підприємства та мінімізація їх рівня
Завдання	Ідентифікація всіх витрат підприємства Облік витрат Оцінка рівня запасів Розрахунок рівня витрат за технологічними переділами та по підприємству в цілому
Елементи	Планування, облік, аналіз
Зв'язки між елементами	Прямі та зворотні, взаємопов'язані
Властивості системи	Цілісність, ієрархічність, функціональність, структурність, адаптивність
Механізм взаємодії підсистем	Нормативно-правові акти [5, 7, 8] Галузеві методичні рекомендації з планування, обліку та аналізу витрат: [11]
Характеристика системи	За взаємодією з зовнішнім середовищем: відкрита. За характером розвитку: активна – та, що розвивається. За характером структури управління: централізована.

Джерело: розроблено авторами

Межі, об'єкти та поведінка системи визначається її метою. Мета формування системи управління витратами на КХП – мінімізація витрат підприємства. Відповідно, завдання системи – облік, оцінка та розрахунок рівня витрат на виробництво та реалізацію продукції по підприємству. Елементами системи є підсистеми планування, обліку та аналізу. Взаємозв'язок між ними забезпечує єдиний методичний підхід до вибору методів управління витратами, калькулювання витрат окремих підрозділів, інформаційного забезпечення планування, обліку та аналізу витрат окремих підрозділів та підприємства в цілому.

Сформована система управління витратами є відкритою та активною. Тому функціонування системи управління витратами на КХП враховує зміни оточуючого середовища та на різних етапах розвитку може виконувати різні завдання. Необхідно відмітити, що при функціонуванні система управління витратами повинна враховувати галузеві особливості підприємства.

На функціонування системи управління витратами на коксохімічному підприємстві (КХП) оказують вплив галузеві особливості, які можна розподілити на дві групи: технологічні (комплексний характер виробництва, складність взаємозв'язків матеріальних потоків, наявність великої кількості основної та попутної продукції) та організаційні (наявність розвиненої інфраструктури, відношення КХП до холдингів з вертикальною інтеграцією, неможливість ідентифікації та розрахунку частини витрат, існуючий порядок виділення об'єктів витрат).

Згідно з П(С)БУ 16 «Витрати» [8] під об'єктом витрат розуміється «продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат». Тобто, ототожнювання об'єктів витрат з окремими технологічними стадіями передбачає ототожнювання понять «технологічна стадія» і «вид діяльності», або ототожнювання окремої технологічної стадії з продуктом чи напівфабрикатом, що на цій стадії утворюється. На КХП зазвичай виокремлення об'єктів витрат ототожнюється з розподілом підприємства на

адміністративні підрозділи (цехи, дільниці, відділення). Недосконалість розподілу технологічного процесу на окремі об'єкти витрат згідно до організаційної структури управління приводить до того, що в складі одного об'єкту витрат враховуються витрати за різними технологічними процесами. Це призводить, по-перше, до недостовірності оцінок витрат, по-друге, до обмеження можливості застосування засад процесного підходу формування системи управління витратами.

На даний час можливості повної реалізації такого підходу суттєво обмежуються внаслідок того, що об'єкти окремих підпроцесів управління (планування, облік, контроль і аналіз) відрізняються (рис. 1).

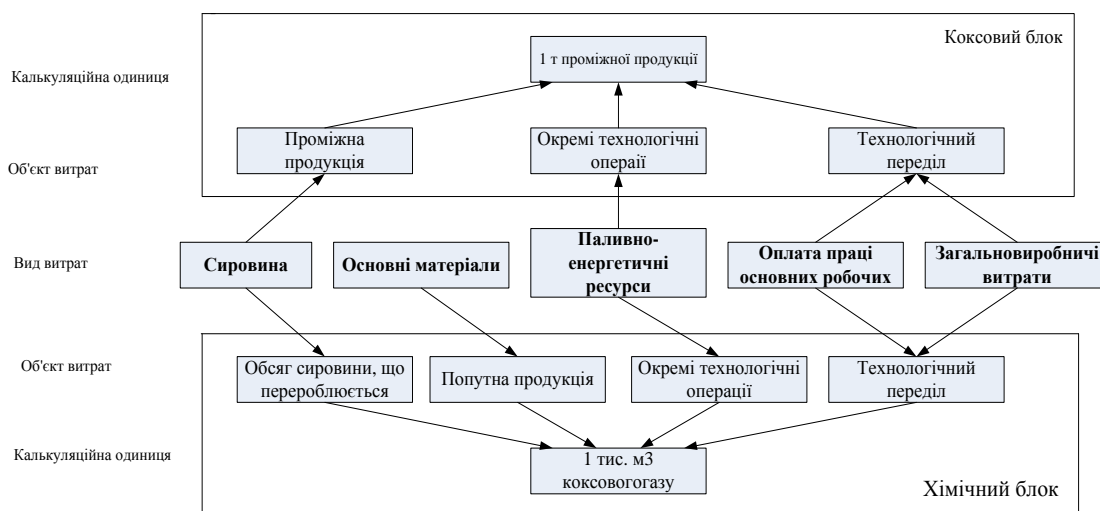


Рис. 1. Схема взаємозв'язку видів, об'єктів витрат та калькуляційних одиниць при плануванні витрат коксового та хімічного блоків при існуючому підході до управління витратами.

Так, витрати сировини, паливно-енергетичних ресурсів у коксовому цеху плануються на проміжний продукт – валовий кокс, який підлягає у подальшому розділенні на окремі товарні фракції; витрати за іншими калькуляційними статтями плануються в розрахунку на технологічну стадію

У цеху вловлювання хімічної продукції, цеху очищення коксового газу від сірководню при калькулюванні витрат на 1 тис. м³ коксового газу (основного продукту) планування витрат основних матеріалів здійснюється на підставі питомих норм, що встановлюються в розрахунку на попутну продукцію (сірчана кислота на сульфат амонію, поглинальне мастило на сирий бензол і т. д.). Паливно-енергетичні ресурси - на окремі технологічні операції. Витрати за іншими калькуляційними статтями плануються в цілому по технологічній стадії.

З метою підвищення достовірності оцінок витрат та розширення застосування засад процесного підходу до управління витратами пропонується використовувати підхід до виділення об'єктів витрат, що ґрунтується на основі проміжних матеріальних потоків – окремих первинних центрів витрат (далі - ПЦВ) в рамках існуючих об'єктів витрат.

Застосування запропонованого підходу до виділення об'єктів витрат дає змогу КХП при реалізації всіх підпроцесів управління використовувати одні й ті ж об'єкти:

- на сировину, основні матеріали, паливно-енергетичні ресурси – окремі види продукції;

- загальновиробничих витрат – технологічний переділ (рис. 2).

Розробка нового підходу до виділення об'єктів витрат буде основою для розробки підходу до калькулювання собівартості на основі проміжних матеріальних потоків та дасть змогу вдосконалити методику калькулювання собівартості окремих видів продукції та розширити сферу застосування системи управління витратами. При застосуванні підходу до калькулювання на основі технологічних переділів метою процесу управління було визначення та підтримка мінімального рівня витрат за окремими технологічними стадіями. При застосуванні підходу до калькулювання на основі проміжних матеріальних потоків метою процесу становиться визначення рівня витрат на виробництво окремих видів продукції. Ідентифікація процесу «Управління витратами» наведена у табл. 3.

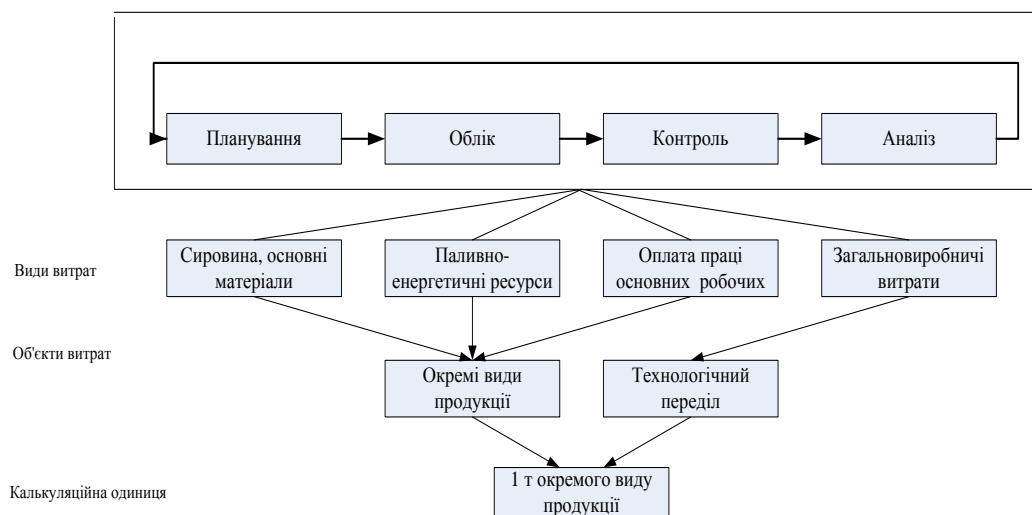


Рис. 2. Схема взаємозв'язку видів, об'єктів витрат та калькуляційних одиниць при плануванні витрат коксового та хімічного блоків при підході, що пропонується.

Таблиця 3

Ідентифікація бізнес-процесу «Управління витратами»

Признаки бізнес-процесу «управління витратами»	Зміст
Мета	Підвищення достовірності оцінки окремих калькуляційних статей і точності визначення рівня виробничої собівартості окремих видів продукції
Наявність власника бізнес-процесу	Начальник планово-економічного відділу
Наявність постачальника бізнес-процесу	Підрозділи підприємства, що відповідають за різні види витрат
Наявність входу бізнес-процесу	Запланований обсяг поставок сировини
Наявність виходу бізнес-процесу	Достовірний рівень витрат окремих видів продукції
Наявність споживачів процесу	Бізнес-процес «управління товарним асортиментом»
Наявність меж бізнес-процесу	Бізнес-процес починається з функції «планування рівня витрат окремого виду продукції» та закінчується функцією «аналіз відхилень та пошук їх причин»
Наявність управляючого впливу	Методи, методики, нормативи, норми, регламенти

Джерело: розроблено авторами за даними [4].

Ринки збуту окремих продуктів коксохімічного виробництва

Продукт	Напрямок споживання
Кокс доменний	Технологічне паливо для доменного виробництва; застосовується у якості палива і в інших галузях (виробництво цукру, цементу, хімічна промисловість)
Коксовий горішок	Технологічне паливо у виробництві феросплавів для чорної металургії
Коксовий дрібняк	Технологічне паливо для агломераційних фабрик та для електростанцій
Смола кам'яновугільна	Споживається у якості сировини у коксохімічній підгалузі
Сульфат амонію	Сільське господарство - азотне мінеральне добриво
Сирий бензол	Споживається у якості сировини у коксохімічній підгалузі
Очищений коксовий газ	Технологічне паливо для металургійних підприємств
Сірчана кислота	Споживається на коксохімічних підприємствах при виробництві сульфату амонію
Продукти ректифікації сирого бензолу:	
Чистий бензол марки «для синтезу»	Підприємства органічного синтезу (виробництво капролактаму)
Толуол	Розчинник, використовується у машинобудівній галузі
Сольвент	Розчинник, використовується у машинобудівній галузі
Продукти переробки кам'яновугільної смоли:	
Масило поглинальне	Використовується на коксохімічних підприємствах для вловлювання сирого бензолу
Масило нафталінове	Сировина для виробництва нафталіну
Антраценова фракція	Сировина для виробництва технічного вуглецю
Котельне паливо	Паливо для котельних
Пек електродний (рідкий і гранульований)	Сировина для виробництва електродів в алюмінієвій промисловості

Джерело: розроблено авторами за даними [9, 11].

При новому підході до калькулювання підприємство на підставі більш точної і об'єктивної інформації про виробничу собівартість окремих товарних продуктів може приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо

нарощування, або скорочення випуску окремих продуктів. Тобто, з'являється можливість управляти продуктовим асортиментом, ширина якого складає (в залежності від технологічної структури підприємства) від 8-10 до 20-30 найменувань.

Тобто, змінюється мета системи управління витратами. У відповідності до мети, завдання управління витратами також повинні уточнюватись. При адміністративному підході виділення об'єктів витрат основним завданням системи управління витратами є визначення мінімально можливого рівня витрат за окремими технологічними стадіями

Економія витрат не втратила актуальності, але основними завданнями є, по-перше, перегляд та виділення об'єктів витрат на основі окремих продуктів, по-друге, підвищення точності розрахунку їх виробничої собівартості. Крім того, можливість управляти витратами як процесом, по-третє, адаптація виробничої діяльності підприємства до зміни кон'юнктури товарних ринків коксохімічної продукції. Така адаптація є необхідною умовою підвищення (чи принаймні збереження досягнутого рівня) ефективності виробництва внаслідок великої диверсифікації ринків збуту коксохімічних продуктів (табл. 4). Як свідчать дані, що наведені в табл. 3 для КХП типовою є ситуація нерівномірного збуту окремих (перед усім, хімічних) продуктів: поживавлення попиту на один продукт може спостерігатись на фоні спаду попиту на іншій.

При реалізації запропонованого підходу на коксохімічних підприємствах буде сформований інтегрований підхід до управління витратами: на основі поєднання системного та процесного підходів. Наряду з вже існуючими ознаками, система управління витратами на основі дуалізму підходів отримає нові властивості. Насамперед, підвищиться рівень достовірності оцінки окремих видів продукції, що стане основою для більш широкого практичного її застосування. Управління витратами як процесом пов'язує між собою виконання окремих функцій (планування, облік, контроль та аналіз), що гармонізує їх взаємодію. Внаслідок цього у системи управління

витратами крім загальних властивостей (цілісність, адаптивність, ієрархічність, функціональність) з'явиться емерджентність та синергізм.

На підставі вищевикладеного співставлення діючої системи управління витратами та тієї, що пропонується можна представити таким чином (табл. 5).

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, запропонований підхід до функціонування системи управління витратами КХП враховує галузеві особливості та характеризується більшою орієнтацією на збільшення прибутку підприємства. Але для її реалізації необхідно вдосконалити технологію традиційного калькулювання з урахуванням принципу виділення об'єкту витрат.

Таблиця 5

Спільні риси та відмінності системи управління витратами при традиційному підході та підході, що пропонується

Ознаки	Підходи до виділення витрат на основі	
	технологічних переділів (цехів)	проміжних матеріальних потоків
Мета управління	Мінімізація витрат по підприємству	Управління товарним асортиментом; прийняття обґрунтованих управлінських рішень
Завдання	Економія витрат на виробництво та реалізацію продукції	Визначення рівня витрат на окремі види продукції. Економія витрат на виробництво та реалізацію продукції
Елементи	Планування, облік, аналіз	Планування, контроль, облік, аналіз
Тип зв'язків	Функціональні. Внутрішні та зовнішні	
Тип взаємодії між елементами	Взаємодія послаблена. Послідовне виконання функцій з управління витратами	Взаємопов'язані та взаємозалежні
Властивості	Ієрархічність, емерджентність	Ієрархічність, емерджентність, синергізм

Джерело: розроблено авторами

Перелік використаних джерел інформації

1. Адаменко Т.М. Управління затратами підприємства: розуміння з позиції процесного підходу / Т.М. Адаменко // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 3, Т. 1. – С. 198-202.
2. Управління витратами підприємства: Монографія / Ю.М. Великий, В.В. Прохорова, Н.В. Сабліна. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2009. – 192 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник / С.Ф. Голов – К. : Лібра, 2003. – 703 с.
4. Котлярова В.Г. Идентификация и проектирование бизнес-процесса «материально-техническое снабжение» промышленного предприятия. / В.Г. Котлярова // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. пр. – Випуск 252: в 6 т. – Т. VI – Дніпропетровськ : ДНУ, 2009. – С. 1542-1553.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
6. Пилипенко А.А. Технологія формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами в системі стратегічного розвитку підприємств / А.А. Пилипенко, Д.Р. Пилипенко // Проблеми економіки. – 2010. – № 3. – С. 76-83.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10. 1999 р. № 246. – [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12. 1999 р. № 318. – [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
9. Правила технической эксплуатации коксохимических предприятий : Утверждены приказом Министерства промышленной политики Украины от 5

июля 2002 года № 305. (Нормативный документ Мінпромполітики України. Правила).

10. Ростовська Г.В. Сутність і місце управління витратами в системі управління машинобудівним підприємством / Г.В. Ростовська // Вісник Донбаської державної машинобудівної академії. Збірник наукових праць. – 2009. – № 3. – С. 209-213.

11. Справочник коксохимика. Том 6 – Экономика и организация коксохимического производства / [под. ред. А.М. Приступы, Е.И. Котлярова, В.А. Корниловой]. – Х. : ИД «Инжек», 2010. – 320 с.

12. Управління затратами підприємства: Монографія / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлап'юнов, Г. А. Макухін. – К. : Лібра, 2007. – 320 с.

13. Череп А.В. Управління собівартістю: Монографія / А.В. Череп – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2005. – 376 с.

УДК 338.534

Котлярова В.Г. Ващилин С.В.

Національний фармацевтичний університет, Харків, Україна

ПАТ «Укрграфит», Харків, Україна

ФОРМИРОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИХ ОСНОВ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ С КОМПЛЕКСНЫМ ПРОИЗВОДСТВОМ

Аннотация

В статье приведена характеристика методологических основ формирования процесса управления расходами на предприятиях с комплексным производством, примером которых являются коксохимические. Исследовано, что традиционно при калькулировании расходов объектом расходов выбирается технологический передел. Но это приводит, во-первых, к недостоверности оценок расходов, во-вторых, к ограничению возможности применения принципов процессного подхода формирования системы управления расходами. В работе предложено в качестве объекта расходов выбирать объекты расходов, на основе промежуточных материальных потоков - отдельных первичных центров расходов (далее - ПЦР) в рамках существующих объектов расходов.

Ключевые слова: объект расходов, промежуточные материальные потоки, управление расходами, комплексное производство.

FORMING OF METHODOLOGICAL GOVERNMENT BASES BY EXPENSES ON ENTERPRISES WITH COMPLEX PRODUCTION

Kotlyarova V.G., Vaschilin S. V.

In the article the brought description over of methodological bases of forming of process of management charges on enterprises with a complex production. Investigational, that traditionally at the calculation of charges an object a technological redistribution is elected. But it leads, firstly, to the unauthenticity of estimations of charges, secondly, to limitation of possibility of application of principles of process approach of forming of control system by charges. It is in-process suggested in quality of object of charges to elect the objects of charges, that is founded on the basis of intermediate material streams - separate primary centers of charges within the framework of existent objects of charges.

Keywords: object of charges, intermediate material streams, management, complex production, charges.

UDC: 615.12.; 378.22; 378(33:62:355.233)

Krychkovska A.¹, Hubytska I.¹, Kurka M.¹, Zayarnyuk N.¹, Ivashyna M.², Parashchyn Zh. ¹, Novikov V.¹

¹*Lviv Polytechnic National University, Lviv, Ukraine*

²*JSC «Halychpharm», Lviv, Ukraine*

Formation of professional competence of future workers pharmaceutical industry

ynovikov@polynet.lviv.ua

Summary

The article is devoted to highlighting features practical training of future pharmaceutical industry employees. There are modern approaches to practical training students, from the university including future professionals' production sector of the pharmaceutical industry. In the experience of cooperation Technology Department of biologically active compounds, Pharmacy and Biotechnology, National University «Lviv Polytechnic» of JSC «Halychpharm» the peculiarities of practical training students of specialty «Pharmacy» and the possibility of implementing alternative practices in the course of extracurricular and independent work.