



УДК [338.58+338.26]:622.012.2

**Трифорова О.В.**

## **ФОРМУВАННЯ МЕТОДИЧНИХ ОСНОВ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ЗБИТКОВИХ ВУГІЛЬНИХ ШАХТАХ**

Досліджено теоретичні та практичні аспекти управління витратами вугледобувних підприємств, а також аналізу їх життєздатності при визначенні умов покриття запланованих збитків

**Ключові слова:** витрати, життєздатність, збитки, таргет-костінг.

The theoretical and practical aspects of cost-management of the coal producers were researched. The analysis of their resiliency under determination of the preplanned loss conditions was conducted.

**Keywords:** costs, viability, losses, target-costing.

Як відомо, високий рівень інфляції призводить до швидкого і безперервного зростання обсягів дотацій збитковим шахтам, що збільшує відрив собівартості вугілля від його ціни. При цьому спотворюються економічні взаємостосунки: дотація з інструменту відшкодування деякої нестачі коштів перетворюється на головне джерело фінансування вугільного виробництва. Собівартість перестає відображати переважну частину дійсних витрат на видобування, оскільки «обростає» обов'язковими платежами, що не мають прямого зв'язку з виробничими витратами, і містить лише 40-45% фактичних витрат на оплату праці.

В початковий період реструктуризації вугільної галузі 80% реальних фінансових надходжень шахти одержували з бюджету, а від споживачів своєї продукції тільки 20%, відповідно порушувались економічні взаємостосунки в системі збуту вугілля, оскільки шахти мало страждали від неплатежів або їх затримки споживачами. Зацікавленість підприємств в налагодженні нормальних фінансових відносин із споживачами, що одержували вугілля за оптовими цінами, була мінімальною, тому вони надавали увагу головним чином реалізації тільки надпланового видобутку за договірними цінами.

В той же час потрібно відзначити, що вільних цін на сировину і масову, однорідну продукцію у всьому світі практично в жодній галузі не існує, у тому числі і в паливно-енергетичному секторі. Як правило, вони впорядковані угодами товаровиробників і заходами по боротьбі з демпінгом [1]. В Україні ці системи і заходи тільки передбачається створити.

За таких умов необхідно на новій економічній основі розглянути формування методичної бази управління витратами на збиткових вугільних шахтах на основі формування оптимального балансу між джерелами фінансування: коштами державної підтримки і платоспроможним попитом споживачів вугілля. Дана задача може бути вирішена з використанням концепцій оптимального програмування і з урахуванням інвестиційної надійності конкретного підприємства.

У собівартість реалізованої товарної вугільної продукції входять усі витрати основного виробництва (за винятком адміністративних, фінансових та витрат на збут), отже стверджувати про значний вплив підвищення цін на матеріальні ресурси і оплату праці на рівень збитковості підприємства безпідставно. Безперечно, темпи зростання заробітної плати, пов'язані з відповідною політикою уряду, перевищують темпи зростання доходів підприємства. В той же час, слід відмітити той факт, що по багатьом аналізованим нами підприємствам спостерігається непропорційне зростанню оплати праці зростання відрахувань на соціальні заходи (до 50%). Тобто, можемо зробити висновок, що одним з факторів, що впливає на формування збитків вугільних підприємств є податковий тягар, або використання неефективних заходів щодо його планування.

Отже, результати аналізу ще раз підтверджують той факт, що методи управління витратами, які використовуються на вітчизняних вугледобувних підприємствах в сучасних умовах не дають змоги здійснювати ефективну їх оцінку та об'єктивну діагностику причин, що призводять до збиткової діяльності та непропорційного зростання собівартості товарної вугільної продукції відносно змін доходів.

Принципи формування інформації про витрати і її аналізу застосовуються вугільними підприємствами у відповідності до нормативних актів [2]. Для калькулювання й урахування собівартості застосовується метод покриття прямих і накладних виробничих витрат, для чого витрати класифікуються на прямі й накладні виробничі, які й відносяться до об'єкту калькуляції. До складу накладних виробничих витрат включаються витрати операційної діяльності за винятком прямих, адміністративних та збутових. Накладні витрати складаються зі змінних та постійних, перелік яких встановлюється вугледобувним підприємством самостійно. Умовою віднесення накладних виробничих витрат до виду операційної діяльності є повне покриття даним видом операційної діяльності відповідних витрат. Накладні виробничі постійні й змінні витрати розподіляються з використанням бази розподілу для відповідного виду операційної діяльності, в якості якої використовується обсяг виробленої продукції.

За думкою фахівців [3], доцільність методу калькулювання повних витрат, який використовується на більшості шахт, обмежується часткою накладних витрат у загальній сумі витрат підприємства. Виправданим вважається його використання, коли ця частка не перевищує 10-15%.

Виходом з цієї ситуації може стати удосконалення системи нормативного управління витратами шляхом спільного її використання з системою «директ-костінг», що широко застосовується на підприємствах розвинутих країн. В основі організації управлінського обліку в цій системі лежить розподіл витрат відносно обсягу виробництва на постійні й змінні. Виробнича собівартість виробленої та реалізованої продукції формується лише зі змінних виробничих витрат, що знаходяться у прямій залежності від технологічного процесу й організації виробництва. Частина витрат, що залишилася (постійні витрати, до яких в «директ-костінг» віднесена постійна частина загальновиробничих, адміністративних й збутових витрат) у калькуляцію не включають і періодично списують на фінансові результати, тобто враховують при визначенні прибутків й збитків за розглянутий період.

У вітчизняних умовах таке сполучене використання систем нормативного управління витратами та «директ-костінг» з 2005 року застосовується у ВАТ «Павлоградвугілля».

До її переваг можна віднести такі:

- підвищення оперативності управління витратами, оскільки змінні витрати у розрахунку на 1 т видобутого вугілля можна визначати щодня;
- спрощення планування собівартості продукції й підвищення точності розрахунків;
- виключення впливу невизначеності, яка неминуха при розподілі непрямих витрат;

- оптимізація політики ціноутворення за рахунок можливості визначення нижньої границі ціни вугільної продукції;
- можливість встановлення відповідальності конкретних осіб за всі контрольовані витрати, полегшення планування й контролю витрат;
- виключення впливу на прибуток вартості запасів та незавершеного виробництва, їх динаміки;
- можливість сполучення із системою бюджетування, що визначає перспективи вдосконалення системи управління підприємством в цілому.

Але для більшості шахт Мінвуглепрому України, де з 140 шахт 72 є стабільно збитковими (з загальною сумою збитків по галузі за 2008 рік у сумі 3,6 млрд. грн), використання такого підходу не є доцільним, оскільки він орієнтований на ефективне управління саме прибутковістю підприємства.

За таких умов автор вважає доречним дослідити можливість та ефективність використання в системі управління витратами збиткових вугледобувних підприємств принципів управління за цільовими витратами «таргет-костінг» (Target Costing).

Метод «таргет-костінг», як зазначають науковці [4,5], вперше був використаний у корпорації Toyota у 1965 році. Сьогодні цей метод впровадили 80% великих японських корпорацій (Toyota, Nissan, Sony, Cannon та інші), а також відомі американські і європейські компанії (Procter & Gamble, ITT Automotile, Caterpillar та інші).

Основна ідея «таргет-костінгу» полягає в тому, що традиційна формула ціноутворення

$$\text{Ціна} = \text{Собівартість} + \text{Прибуток} \quad (1)$$

була трансформована у рівність

$$\text{Собівартість} = \text{Ціна} - \text{Прибуток} . \quad (2)$$

У варіанті для збиткових шахт ця рівність отримує вигляд

$$\text{Собівартість} = \text{Ціна} + \text{Збиток} . \quad (3)$$

Сутність методу полягає в наступному. Насамперед прогнозується ціна одиниці продукції, за якою вугледобувне підприємство зможе продавати заплановану кількість товарної продукції і при цьому зменшити збитки. Цільову собівартість можна визначити як суму між цими показниками. Отримана величина – критерій, яким співробітники шахти (компанії, акціонерного товариства, об'єднання) керуватимуться при видобуванні та реалізації вугілля. У підсумку підприємство вийде на потрібну собівартість в результаті ефективної роботи й пошуку альтернативних варіантів зниження витрат.

Фактично, деякі елементи методу «таргет-костінг» вже знайшли своє застосування в економічному механізмі функціонування вугільної галузі України. Це, в першу чергу, стосується взаємовідносин між Мінвуглепромом та вугледобувними підприємствами на етапі планування обсягів державної підтримки на часткове покриття собівартості вугільної продукції.

Механізм такої взаємодії встановлюється щорічно Кабінетом Міністрів України і, наприклад, на 2009 рік був затверджений відповідною Постановою про «Порядок використання у 2009 році коштів, передбачених у державному бюджеті для надання державної підтримки вугледобувним підприємствам (включаючи підприємства з видобутку бурого вугілля) на часткове покриття витрат із собівартості продукції» [6] (інформації щодо

запланованих обсягів держпідтримки на поточний рік немає через відсутність затвердженого держбюджету).

Відповідно до п. 3 цього документу, «Прогнозовані обсяги готової товарної вугільної продукції визначаються Мінвуглепромом окремо для кожного вугледобувного підприємства та господарського товариства (далі - вугледобувні підприємства) виходячи з асортименту такої продукції з урахуванням попиту на неї, якісних показників, прогнозованого рівня цін на 2009 рік та зазначених показників у 2008 році. До прогнозованого обсягу готової товарної вугільної продукції кожного вугледобувного підприємства не включаються прогнозовані обсяги вугільної продукції очисних вибоїв, наданих іншим суб'єктам господарювання відповідно до договорів оренди, про спільну діяльність, комісії, доручення чи інших договорів, що регулюють зазначені відносини, шахти, яка входить до складу вугледобувного підприємства як відокремлений підрозділ або яка є суб'єктом господарювання.

Різниця між прогнозованими витратами із собівартості готової товарної вугільної продукції та її прогнозованою вартістю становить обсяг прогнозованих збитків».

Далі визначається обсяг бюджетних коштів на 1 гривню прогнозованих збитків вугледобувного підприємства за формулою

$$P = B_{\sigma} : Z, \quad (4)$$

де  $B_{\sigma}$  – обсяг передбачених бюджетних коштів (грн);  $Z$  – загальний обсяг прогнозованих збитків (грн).

Обсяг бюджетних коштів для окремого вугледобувного підприємства визначається за такою формулою

$$R_i = P Z_i, \quad (5)$$

де  $Z_i$  – обсяг прогнозованих збитків  $i$ -го вугледобувного підприємства (грн).

Крім того передбачається коригування прогнозованих обсягів бюджетних коштів щокварталу на 1 число першого місяця наступного періоду одночасно з показниками програм діяльності вугледобувних підприємств, для чого використовується наступна формула

$$R_{\text{кор.}i} = R_i + R_i (K_i - 1) (1 - g_i : 100), \quad (6)$$

де  $R_{\text{кор.}i}$  – скоригований обсяг бюджетних коштів (грн);  $K_i$  – коефіцієнт співвідношення фактичного і прогнозованого обсягу готової товарної вугільної продукції  $i$ -го вугледобувного підприємства (частки одиниці), який визначається за такою формулою

$$K_i = Q_{\phi,i} : Q_{\text{пл.}i}, \quad (7)$$

де  $Q_{\text{пл.}i}$  – прогнозований обсяг готової товарної вугільної продукції (тонн);  $Q_{\phi,i}$  – фактичний обсяг готової товарної вугільної продукції (тонн);  $g_i$  – частка фактичних постійних витрат у поточних витратах кожного вугледобувного підприємства (відсотків), але не більше ніж прогнозовані постійні витрати, які застосовуються під час визначення прогнозованих збитків, зменшених на обсяг фактичних постійних витрат очисних вибоїв, наданих іншим суб'єктам господарювання відповідно до договорів оренди, про спільну діяльність, комісії, доручення чи інших договорів, що регулюють зазначені відносини, шахти, яка входить до

складу вугледобувного підприємства як відокремлений підрозділ або яка є суб'єктом господарювання.

Як бачимо з вищенаведеного, Міністерство намагається регламентувати витрати вугледобувних підприємств, хоча й тільки у структурному аспекті. Тобто, протягом року фактично встановлюються цільові значення частки постійних витрат вугледобувного підприємства відповідно прогнозу їх величини на початок року.

Наступним кроком для адаптації принципів «таргет-костінг» має стати впровадження безпосередньо на вугледобувних підприємствах механізму цільового планування та контролю собівартості товарної продукції. Для вирішення цього завдання необхідна попередня розробка та апробація відповідних методичних інструментів.

**Висновки.**

1. В управлінні витратами важливо не тільки встановити сам факт відхилень фактичної собівартості від планової, на що націлений нормативний метод управління витратами, а й виявити причини цих відхилень та проаналізувати динаміку та ступінь впливу тих чи інших чинників зростання витрат на результат діяльності підприємства, виявити місця виникнення надлишкових витрат.

2. Метод цільової собівартості «таргет-костінг» дозволяє формувати поточні, тактичні та стратегічні цілі управління витратами та забезпечувати економічно обґрунтований регресивний підрахунок витрат.

3. Розміри виробничих ресурсів, обсяг виробництва продукції, розмір щорічних валових інвестицій з урахуванням періоду часу можуть мати як прямий, так і непрямий вплив на рівень виробничих витрат. З їх підвищенням собівартість продукції у певний інтервал часу може як збільшуватися, так і зменшуватися.

### *Література*

1. Краснянский Г.Л. Экономические аспекты развития топливно-энергетического комплекса России / Г.Л. Краснянский. – М.: Из-во АГН, 2000. – 128 с.
2. Наказ Міністерства вугільної промисловості України «Про облікову політику» від 19.06.06 р., № 338. – Спосіб доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
3. Мицкевич А. Когда «котловой» учет правит бал... / А. Мицкевич // Экономика и жизнь. – 2007. – №3. – С. 8-18.
4. Редченко К. «Таргет-костинг», или искусство делать дешевле / К. Редченко // Менеджмент и менеджер. – 2003. – № 11. – С. 45-50.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
6. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку використання у 2009 році коштів, передбачених у державному бюджеті для надання державної підтримки вугледобувним підприємствам (включаючи підприємства з видобутку бурого вугілля) на часткове покриття витрат із собівартості продукції» Затверд. 28.01.2009 р., № 69. – Спосіб доступу: [www.ukurier.gov.ua](http://www.ukurier.gov.ua).

*Рекомендовано до друку:*  
д.е.н., доц. Паршиною О.А., 01.02.2010

*Надійшла до редакції:*  
25.11.2010