

## Особенности организации интегрированного управления затратами на промышленных предприятиях Украины

© 2013 г. П.О. Гаврись, А.В. Гринев\*

Эффективное управление затратами и систематическое снижение себестоимости являются ключевыми факторами в обеспечении конкурентоспособности продукции и долгосрочного успеха предприятий. Поэтому предприятия концентрируют усилия на поиске и применении наиболее эффективных способов производства, методов организации труда и внедрении современной техники. Особенно ярко выраженной эта тенденция стала в последние десятилетия в связи с глобализацией, недостатком ресурсов, стремительным развитием технологий и новых отраслей экономики, а также упадком отдельных традиционных отраслей. Все это усилило конкурентное давление на предприятия и привело к смещению акцентов в мировом разделении труда. Кроме того, значительно укрепилась позиция новых индустриальных стран, в частности Китая, Индии и Южной Кореи.

Усиление конкурентного давления и необходимость систематического снижения затрат требуют создания на предприятиях эффективной системы управления затратами. Это обусловило высокий интерес к данной тематике со стороны отечественных и иностранных исследователей. В течение последних лет были проведены многочисленные исследования с целью совершенствования организации управления затратами на предприятиях. В частности, этими вопросами занимались такие специалисты, как С.В. Голов, К. Друри, П.В. Иванюта, А.М. Карминский, И.Д. Падерин и др.

Большинство авторов концентрируют внимание в первую очередь на частных проблемах управления затратами, таких как постановка и усовершенствование управленческого учета [1, 2] или разработка системы показателей деятельности на предприятии [3, с. 244]. Ряд авторов большее внимание уделяют техническим аспектам внедрения ERP-систем [4]. При этом вопросы разработки интегрированных систем управления затратами до сих пор остаются недостаточно исследованными.

Целью данного исследования является анализ проблем при создании интегрированной системы управления затратами на промышленных предприятиях Украины, которая давала бы возможность быстро и эффективно получать и обрабатывать необходимую информацию о затратах на предприятии.

Авторами было проведено исследование и сравнение некоторых украинских и ведущих зарубежных промышленных предприятий с точки зрения организации учета, а также планирования, контроля и анализа затрат с использованием современных информационных технологий. Оно засвидетельствовало некоторую устарелость подходов к управлению затратами, используемых многими отечественными предприятиями, и зачастую недостаточное применение современных информационных систем, в частности с целью автоматизации учета и планирования расходов, а также подготовки финансовой отчетности.

В частности, проблемой многих рассмотренных отечественных предприятий является отсутствие общей концепции управления затратами. Поэтому вопросы автоматизации процессов на предприятиях решаются не системно. Для отдельных процессов или решения отдельных задач, таких как автоматизация бухгалтерского учета, внедряются автономные программы, например 1С Бухгалтерия. При этом такие важные моменты, как управление производственными процессами или анализ отдельных видов затрат, могут не учитываться. Это, в свою очередь, затрудняет получение необходимой информации и, как результат, понижает эффективность управления предприятием.

Также, на наш взгляд, существенным недостатком является применение на отдельных отечественных предприятиях традиционного учета на основе полных затрат, что не обеспечивает их эффективного дифференцированного контроля. Система дает возможность сравнения фактических затрат с прошлогодними. Однако такое сравнение возможно, как правило, лишь на уровне предприятия в целом, тогда как более детальный анализ невозможен из-за технического несовершенства и несовместимости систем учета. При этом сравнение с прошлогодними затратами лишь отображает историческую инфор-

\* Гаврись П.О. — аспирант каф. финансов НТУ «ХПИ».  
Гринев А.В. — д-р экон. наук, проф. НТУ «ХПИ».

мацию и зависит от объема выработанной продукции за конкретный период. Поэтому в случае разницы в объемах производства в разные периоды сравнение затрат не предоставляет полезную информацию об эффективности или неэффективности использования ресурсов предприятием.

Кроме того, сравнение с прошлогодними затратами не может свидетельствовать об эффективности или неэффективности производства, поскольку прошлогодние фактические затраты, на которых базируются сравнение и контроль затрат, могли содержать результаты неэффективной деятельности. Использование нормативов проводится не систематически и касается в первую очередь нормативов материальных затрат и прямых затрат труда. Используемые нормативы являются устаревшими и преимущественно базируются на стандартах, разработанных еще в советские времена. Систематического контроля накладных затрат, которые играют центральную роль в формировании себестоимости продукции, не ведется вообще. Отсутствует также детализация отклонений от нормативов и анализ причин их возникновения.

Типичным для украинских предприятий является централизованное планирование затрат. На основе бюджета (плана) продаж рассчитывается производственный план. А уже на его основе с учетом необходимых затрат и на базе нормативных затрат рассчитываются полные затраты на производство планового объема продукции. При этом нормативные затраты на единицу продукции рассчитываются на основе сметы по элементам затрат: материальных ресурсов, затрат на оплату труда, социальных отчислений, амортизации и накладных затрат. В свою очередь, в основе расчета отдельных элементов затрат лежат прямые (сырье, полуфабрикаты, топливо, основная заработная плата производственных работников) и накладные (общепроизводственные, общехозяйственные и другие производственные) калькуляционные статьи затрат.

При этом бухгалтерский учет фактических затрат и доходов проходит независимо от процессов планирования на уровне отдельных цехов и производственных или административных участков на основе калькуляционных статей затрат с одновременным отношением к определенным элементам затрат. Проблемой этого подхода является возможность отношения фактических затрат лишь на уровне предприятия в целом и сравнение их лишь с порой устаревшими нормативами. Таким образом, можно прийти к

выводу, что существующая система не в состоянии эффективно выполнять функцию оперативного контроля затрат.

На основе проведенного анализа практики отечественных предприятий, в частности ОАО «ХМЗ «Свет Шахтера», ГП «Харьковский приборостроительный завод им. Т.Г. Шевченко», ГП «Харьковский завод электроаппаратуры», ООО Киевской пивной компании «Холод» и др., и с учетом опыта организации учета, планирования, контроля и анализа затрат ведущих немецких предприятий, в частности заводов *Mercedes-benz Ludwigsfelde GMBH* (Даймлер АГ) и *Heraeus Materials Technologies GMBH* (Хереус Метириелз Текнолоджиз ГМБХ), разработана усовершенствованная интегрированная модель управления затратами на промышленном предприятии, которая использует элементы систем учета на основе предельных плановых затрат [6, с. 58] и системы директ-костинг [7]. Основные элементы интегрированной системы управления затратами на промышленном предприятии приведены на рисунке.

В отличие от существующих предложенная схема обеспечивает комплексный подход к управлению затратами промышленных предприятий путем интеграции данных внутреннего и бухгалтерского учета по видам, центрам и объектам затрат, с инструментами планирования, контроля и анализа затрат, на базе современных компьютеризованных систем управления ресурсами предприятия, обеспечивая более быстрый и эффективный процесс принятия управленческих решений.

Схема дает возможность ежемесячной подготовки прогнозов и оперативного контроля путем сравнения фактических затрат с нормативными (плановыми) и бюджетными, то есть рассчитанными



Элементы интегрированной схемы управления расходами на промышленном предприятии (Разработана П.О. Гаврисем)

на основе плановых значений, но для фактического объема производства. Этот анализ помогает определить план действий для устранения недостатков и становится основой текущих управленческих решений. Таким образом, обеспечивается возможность своевременного определения причин отклонений и внедрения мероприятий по их устранению.

Необходимо подчеркнуть, что предпосылкой организации интегрированной системы управления затратами является использование современных ERP-систем, поскольку в противном случае получение и обработка необходимой информации приводило бы к неоправданно высоким дополнительным расходам времени и ресурсов. Следует отметить, что на сегодняшний день на отечественных предприятиях недостаточно автоматизированы процессы учета информации, которая касается не только финансов, но и процесса закупок или обработки клиентских заказов, перемещений запасов сырья и готовой продукции и т.д.

Результатом использования бумажных носителей информации или отдельных, не связанных между собой, компьютеризированных систем учета становится не только рост административных затрат на обеспечение информационных потребностей предприятия. Из-за отсутствия интеграции замедляется процесс подготовки и предоставления информации для принятия управленческих решений, а также снижается качество подготовленной информации. Несовместимость информационных систем приводит к многократным изменениям формата, в котором подается информация, что приводит к неминуемым потерям части информации и ошибкам. Решением этой проблемы, по мнению авторов, могло бы стать внедрение компьютеризированных систем планирования и управления ресурсами предприятия (*ERP-*

*systems*), которые дают возможность интегрированного учета и анализа массивов информации относительно разнообразных аспектов деятельности предприятия.

#### Библиографический список

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: пер. с англ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
2. Контролінг: Навчальний посібник // Під ред. А.М. Ужви, А.Г. Костирко, І.О. Шаповалової, М.М. Бабич. Миколаїв: МДАУ, 2011. 294 с.
3. Reichmann T. Controlling mit Kennzahlen und Management-Tools: Die systemgestützte Controlling-Konzeption. München, Germany: Vahlen Verlag, 2006. 7. Auflage. 949 p.
4. Карпов А.Е. Постановка и автоматизация управленческого учета. М.: «Результат и качество», 2008. 504 с.
5. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія. Київ: Вид-во УБС НБУ, 2008. 219 с.
6. Тупота М.О., Дудник М.О. Управління витратами як основна складова стратегічного управління підприємством // Стратегія економічного розвитку України. Збірник наукових праць. Київ: КНЕУ, 2006. Випуск № 19. С. 104–112.
7. Friedl G., Kuepper H.-U., Pedell B. Relevance Added: Combining ABC with German Cost Accounting // Strategic Finance. Montvale, USA: Institute of Management Accountants, 2005. June Issue. P. 56–61.
8. Johnson T., Kaplan R.S. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Boston, USA: Harvard Business School Press, 1991. 269 p.