

А. А. Дорофеева,
кандидат экономических наук,
Д. В. Полосин,
Донецкий национальный университет

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ КАК РЕЗЕРВ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Постановка проблемы. Функционирование в условиях нестабильности внутренних и внешних рынков сбыта, необходимость выживания и достижения конкурентного преимущества требуют постоянного реагирования со стороны современных предприятий, что выражается в принятии обоснованных управленческих решений.

Выбор оптимальных стратегий управления, являющихся определяющими факторами обеспечения эффективного функционирования предприятия, роста рентабельности и конкурентоспособности и, как следствие, повышения финансовой устойчивости и платежеспособности зависят от наличия на предприятии информационной базы о затратах предприятия, их структуре, изменениях в зависимости от объемов производства, а также от наличия механизма, определяющего возможности варьирования затратами. Особую актуальность решение вопросов управления затратами приобретает для:

- обеспечения роста рентабельности предприятия путем снижения затрат на производство продукции и управление;
- обеспечения правильного выбора номенклатуры выпускаемых изделий, расширения объемов выпуска, обоснованного ценообразования;
- обеспечения долгосрочной стабильности функционирования предприятия, а также окупаемости капиталовложений в производство.

Анализ последних достижений и публикаций. Наиболее весомыми научными работами по вопросам исследования поведения затрат, их классификации и на этой основе выработки подходов по управлению производственными и непроизводственными затратами предприятий являются труды иностранных авторов Н. Друри, Д. Хана, П. Атрилла, Э. МакЛейни, Д. Нортон. Среди отечественных ученых данные вопросы исследуются Н. Г. Чумаченко, С. Ф. Головом, В. Ф. Палием, Л. А. Сухаревой. Однако вопросы управления затратами производственных предприятий, выявления путей и способов их снижения требуют дальнейших исследований.

Целью данной статьи является исследование поведения затрат на производственном предприятии и обоснование, исходя из свойств затрат, целесообразности принятия управленческих решений на основе

калькулирования по переменным затратам для повышения эффективности работы предприятия.

Изложение основного материала. Для обеспечения эффективной деятельности предприятия важно установить связь между затратами предприятия, объемами его производства и получаемой прибылью. Исследование зависимости между этими тремя элементами служит базой для принятия решений по управлению предприятием с целью получения максимально возможной прибыли.

Для изучения зависимости между данными элементами в структуре затрат предприятия необходимо выделить две основные категории затрат:

- постоянные и переменные;
- прямые и косвенные.

Определяющим фактором разделения затрат на постоянные и переменные является их поведение в зависимости от объемов производства.

При этом общие (суммарные) переменные затраты изменяются пропорционально с изменением объемов производства, а переменные затраты на единицу продукции остаются неизменными при изменении объемов производства.

Исследование поведения переменных и постоянных затрат было произведено на примере ОАО «Артемовский завод цветных металлов». За I полугодие 2010г. на производство 1 т сплава М2 использовалось меди катодной до 49,8% содержания в шихте с учетом заправочного коэффициента 1,235 стоимостью 6720 грн. за 1 т. Анализ изменения переменных затрат в зависимости от количества тонн сплава показал следующее (табл. 1, 2).

То есть при росте объемов производства увеличивались общие переменные затраты; затраты на 1 т сплава не изменились.

К переменным затратам на производственном предприятии относятся:

- затраты сырья, материалов и полуфабрикатов;
- затраты топлива на технические и технологические нужды;
- заработная плата основных производственных рабочих с отчислениями на социальное страхование и т.п.

Общие (суммарные) постоянные затраты остаются неизменными при изменении объемов производства, однако, постоянные затраты на единицу продук-

Таблица 1

Затраты на 1 т сплава

Затраты на 1 т сплава (грн.)	Количество тонн сплава	Общие переменные затраты производства (грн.)
6720	1	6720
6720	10	67200
6720	100	672000

Таблица 2

Расходы на содержание оборудования

РСЭО за месяц (грн.)	Выпуск продукции (т)	РСЭО на единицу продукции (грн.)
154600	648	238
154600	825	187
154600	1300	120

ции изменяются в соответствии с изменением объемов производства.

За I полугодие 2010 г. расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО) цеха по производству металлов, которые являются постоянными расходами, составили в месяц 154600 грн. Анализ изменения постоянных затрат в зависимости от изменения объемов производства показал следующее:

То есть при росте выпуска продукции удельные постоянные затраты снизились.

Экономический смысл выделения из состава затрат переменных и постоянных заключается в том, что переменные затраты на единицу продукции — это величина постоянная, а постоянные затраты на единицу продукции уменьшаются с увеличением объемов производства.

К постоянным затратам на производственном предприятии относятся:

- административные и управленческие расходы;
- амортизация основных средств;
- арендная плата;
- расходы на содержание объектов природоохранного назначения и т. п.

Следует отметить, что постоянные затраты являются таковыми до некоторого изменения объемов производства, т. е. могут возрастать ступенчато с ростом объемов производства.

Например, расходы на содержание подстанции для распределения электричества по производственным цехам ОАО «Артемовский завод цветных металлов» с увеличением объемов производства могут изменяться скачком. Например, до определенного уровня производства достаточно подключения одной подстанции для подачи электроэнергии. При дальнейшем возрастании объемов производства необходимо подключение двух подстанций. Изменившись по величине ступенчато, затраты далее становятся постоянными

до следующего уровня производства, обеспечивающего следующий «скачок» постоянных затрат.

Классификация затрат на постоянные и переменные дает возможность:

- провести анализ безубыточности как для отдельных видов продукции, так и оптимизировать структуру продукции, выпускаемой предприятием;
- определить критический объем производства в натуральном и стоимостном выражении;
- исходя из заданной (требуемой) прибыли установить необходимый для ее получения объем реализации и соответствующий ему уровень операционных расходов;
- рассчитать объем дополнительных заказов, которые может принять предприятие, чтобы обеспечить прибыльную работу и действовать в режиме самфинансирования, не привлекая заемные средства.

Подразделение затрат на прямые и косвенные производится по признаку возможности их отнесения на определенный вид продукции. То есть, к прямым затратам относятся затраты, связанные с производством определенных видов продукции.

Основными статьями прямых затрат производственного предприятия являются: сырье и основные материалы, покупные изделия и полуфабрикаты, вспомогательные материалы, основная зарплата производственных рабочих с отчислениями на социальное страхование, энергоресурсы на технологию и т. п.

Основными статьями косвенных затрат являются цеховые расходы, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, расходы вспомогательного производства, административные расходы и т.п. Данные затраты относятся на каждый вид продукции пропорционально установленной на предприятии базы распределения.

Группировка затрат по статьям в соответствии с факторами, определяющими переменные затраты, а также прямые и косвенные постоянные затраты, произведенная при анализе статей расходов ОАО «Арте-

Таблица 3

Расходы основного производства

Наименование статей	Переменные затраты	Прямые постоянные затраты	Косвенные постоянные затраты	Удельный вес, %
Сырье и материалы	+			65,6
Топливо	+			-
Расчеты по оплате труда	+			2,2
Расчеты по пенсионному обеспечению	+			1,0
Расчеты по социальному страхованию	+			-
Расчеты на случай безработицы	+			-
Фонд страхования от несчастного случая	+			-
Услуги вспомогательно-го производства	+	+	+	0,1
Брак в производстве	+			0,1
РСЭО	+		+	18,4
Общепроизводственные расходы			+	12,6
Производственная себестоимость				100

Таблица 4

Расходы вспомогательного производства

Наименование статей	Переменные затраты	Прямые постоянные затраты	Косвенные постоянные затраты	Удельный вес, %
Сырье и материалы	+			11,5
Топливо	+			0,2
Зап. части	+			0,2
Расчеты по оплате труда	+			14,5
Расчеты по пенсионному обеспечению	+			4,5
Расчеты по социальному страхованию	+			0,4
Расчеты на случай безработицы	+			0,3
Фонд страхования от несчастного случая	+			0,4
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	+			18,0
РСЭО	+	+	+	35,2
Общепроизводственные расходы			+	14,8
Производственная себестоимость				100

мовский завод цветных металлов» за 2009 г. — I п/г 2010 г., различна в зависимости от вида расходов. А именно, расходов основного производства, расходов вспомогательного производства, расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, общепроизводственных расходов в составе расходов на управление производством и обслуживание производственного процесса, административных расходов.

Структура и соотношение переменных и постоянных затрат, обусловленная видом расходов по

отношению к производственному процессу и процессу управления им, следующая.

I. По расходам основного производства (табл. 3).

II. По расходам вспомогательного производства (табл. 4).

III. По расходам на содержание и эксплуатацию оборудования (табл. 5).

IV. По общепроизводственным расходам (расходам на управление производством и обслуживание производственного процесса) (табл. 6).

Таблица 5

Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования

Наименование статей	Переменные затраты	Прямые постоянные затраты	Косвенные постоянные затраты	Удельный вес, %
Сырье и материалы		+		1,4
Топливо		+		3,6
Зап. части		+		8,2
МБП		+		0,7
Износ основных фондов		+		12,0
Износ необоротных активов		+		1,4
Расчеты по оплате труда		+		16,2
Расчеты по пенсионному обеспечению		+		4,9
Расчеты по социальному страхованию		+		0,5
Расчеты на случай безработицы		+		0,4
Фонд от несчастного случая		+		0,4
Вспомогательное производство	+	+	+	32,0
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	+	+	+	18,3
Общепроизводственные расходы				100

Таблица 6

Общепроизводственные расходы

Наименование статей	Переменные затраты	Прямые постоянные затраты	Косвенные постоянные затраты	Удельный вес, %
Сырье и материалы			+	2,0
Зап. части			+	-
МБП			+	0,6
Износ основных фондов			+	38,1
Расчеты по оплате труда			+	20,1
Расчеты по пенсионному обеспечению			+	6,8
Расчеты по социальному страхованию			+	0,6
Расчеты на случай безработицы			+	0,4
Фонд от несчастного случая			+	0,4
Вспомогательного производство			+	5,0
Расчеты с поставщиками и подрядчиками			+	24,8
Налоги			+	1,2
Всего			+	100

V. По административным расходам (табл. 7).

Объективная группировка фактических расходов на переменные, прямые постоянные и косвенные постоянные расходы является основной экономической предпосылкой моделирования безубыточной деятельности предприятия, а также вариантов прибыльности по различным производственным программам путем управления затратами на основе переменных затрат.

При данном методе для исчисления себестоимости

продукции и оценки запасов, учитываются только переменные производственные расходы. То есть прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты и переменные общепроизводственные расходы участвуют в расчете производственной себестоимости, а постоянные общепроизводственные расходы, постоянные сбытовые и прочие операционные расходы, а так же административные расходы рассматриваются как расходы периода.

Основываясь на калькулировании по перемен-

Таблица 7

Административные расходы

Наименование статей	Переменные затраты	Прямые постоянные затраты	Косвенные постоянные затраты	Удельный вес, %
Сырье и материалы			+	2,8
Топливо			+	1,0
Зап. части			+	0,6
МБП			+	0,3
Износ основных фондов			+	5,6
Износ необоротных активов			+	0,3
Износ нематериальных активов			+	-
Расчеты по оплате труда			+	34,6
Расчеты по пенс. об.			+	11,1
Расчеты по соц. страх.			+	0,8
Расчеты на сл. безраб.			+	0,5
Фонд от несч. случая			+	0,6
Вспом. производство			+	3,0
Услуги сторонних организаций			+	27,4
Расчеты с подотчетными лицами			+	0,8
Налоги			+	10,6
Всего			+	100

ным затратам, операционная прибыль определяется следующим образом:

Выручка « — » (прямые материальные затраты; прямые трудовые затраты; прочие прямые затраты; переменные общепроизводственные расходы; переменные расходы на сбыт).

= **Маржинальный доход**

« — » (постоянные общепроизводственные расходы;

постоянные затраты на сбыт; административные расходы; прочие постоянные операционные расходы)

= **Операционная прибыль.**

Управление по переменным затратам позволяет установить маржинальный доход, который применяется для анализа рентабельности и обоснования управленческих решений менеджмента предприятия.

С использованием показателя маржинального дохода, равного сумме постоянных расходов и прибыли, определяется степень покрытия постоянных затрат предприятия и заданного уровня формирования прибыли за счет определенных видов продукции.

Спецификой калькулирования по переменным затратам является то, что постоянные затраты всей суммой относятся на финансовый результат периода. Таким образом, прибыль исчисленная данным методом является, по нашему мнению, более достоверной для принятия управленческих решений, т. к. постоянные расходы уже понесены в период

исчисления прибыли, а не содержатся частично в остатках готовой продукции, как это происходит при калькулировании по полным затратам. То есть нивелируется эффект «смазывания» расходов периода. Все вышеуказанное позволяет управленческому персоналу принимать достоверные решения относительно распределения материальных и финансовых ресурсов.

При данном методе просматривается прямая связь между текущими затратами, по которым непосредственно формируется стоимость готовой продукции, размерами операционной прибыли и объемами реализации продукции. Калькулирование по переменным затратам также позволяет осуществлять более гибкое ценообразование, вследствие чего увеличивается конкурентоспособность продукции и снижается вероятность затоваривания выпускаемой продукции на складах.

Наряду с этим, метод переменных затрат позволяет определить прибыль, получаемую от продажи каждой дополнительной единицы продукции и, соответственно, возможность разрабатывать варианты цен, надбавок и скидок на определенный объем продаж.

Заключения. Таким образом, технология управления затратами, и как часть ее осуществление управления по переменным затратам позволит менеджменту предприятия получить необходимые обоснования для принятия различных управленческих решений.

Во-первых, при разработке долгосрочных пла-

нов и стратегий развития предприятия, составлении различных прогнозов производства продукции, а также при определении предполагаемых финансовых результатов по различным сценариям развития; данные прогнозы могут быть использованы для выбора наиболее приемлемого варианта функционирования предприятия в будущем.

Во-вторых, для оценки результатов работы предприятия по периодам, а также эффективного контроля его деятельности в соответствии с планом по выработанной стратегии. При сравнении фактических результатов работы с запланированными могут быть выявлены значительные отклонения и разработаны меры по их нивелированию.

В-третьих, для эффективного использования материальных и финансовых ресурсов предприятия, приобретения оптимального количества сырья для выполнения производственной программы, выбора наиболее целесообразного ассортимента выпускаемой продукции, имеющей прибыльный сбыт, а также для установления необходимого объема ресурсов для реконструкции, модернизации основных средств и т.п.

В-четвертых, для сопоставления затрат и выгод при следовании определенной стратегии развития при перепрофилировании производства или создании сети филиалов и т.п.

Литература

1. **Ананькина Е. А.** Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина. — М. : Юнити, 2002. — 279 с. 2. **Голов С. Ф.** Управленческий учет: Учебник / С. Ф. Голов. — К. : Либра, 2004. — 576 с. 3. **Друкер П. Ф.** Задачи менеджмента в XXI веке / П. Ф. Друкер. — М. : Издательский дом «Вильямс», 2001. — 272 с. 4. **Друри К.** Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник / К. Друри. — М. : ЮНИТИ-ДАНИ, 2003. — 1071 с. 5. **Каплан Роберт С.** Сбалансированная система показате-

лей. От стратегии к действию / Пер. с англ. / Роберт С. Каплан, Дейвид П. Нортон. — М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. — 304 с. 6. **Сухарева Л. А.** Контроллинг — основа управления бизнесом / Л. А. Сухарева, С. Н. Петренко. — Донецк : Норд-компьютер, 2001. — 210 с. 7. **Хан Д.** Планирование и контроль: концепция контроллинга / Пер. с нем. / Д. Хан. — М. : Финансы и статистика, 1997. — 800 с.

Дорофеева Г. А., Полосин Д. В. Управління витратами як резерв підвищення ефективності діяльності підприємства

У статті розкритий економічний сенс виділення із складу витрат виробничого підприємства змінних і постійних витрат. Обґрунтована ефективність і доцільність управління підприємством з використанням методу змінних витрат.

Ключові слова: управління, змінні витрати, постійні витрати, маржинальний дохід.

Дорофеева А. А., Полосин Д. В. Управление затратами как резерв повышения эффективности деятельности предприятия

В статье раскрыт экономический смысл выделения из состава затрат производственного предприятия переменных и постоянных затрат. Обоснована эффективность и целесообразность управления предприятием с использованием метода переменных затрат.

Ключевые слова: управление, переменные затраты, постоянные затраты, маржинальный доход.

Dorofeeva A. A., Polosin D. V. Cost Management as the reserve of increasing efficiency of enterprise

The article discloses the economic sense of separation of variable and fixed costs from the costs of industrial enterprise. The efficiency and appropriateness of the enterprise management using the variable costs is proved.

Key words: management, variable costs, fixed costs, marginal revenue.

Стаття надійшла до редакції 13.12.2010

Прийнято до друку 15.03.2011