

Ващилін С.В.,  
пошукувач Науково-дослідного центру  
індустріальних проблем розвитку НАН України.  
Науковий керівник – Іванов Ю.Б.,  
д.е.н., професор, заст. директора Науково-дослідного центру  
індустріальних проблем розвитку НАН України

### **НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПЛАНУВАННЯ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ПАЛИВНО-ЕНЕРГЕТИЧНИХ РЕСУРСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ З БАГАТОСТАДІЙНИМИ ТЕХНОЛОГІЧНИМИ ПРОЦЕСАМИ**

Для цілей ведення бухгалтерського та управлінського обліку на підприємстві виділяються окремі об'єкти витрат, під якими розуміються продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. Виділення окремих об'єктів витрат дозволяє організувати бухгалтерський та управлінський облік, розраховувати виробничу собівартість окремих видів діяльності, видів продукції тощо.

Зазвичай, на крупних промислових підприємствах виділення об'єктів витрат співпадає з організаційно-управлінською структурою підприємств в складі якої виділяються виробничі підрозділи: цехи, дільниці та відділення. Уже з визначення цеху (виробничий адміністративно відокремлений підрозділ в якому виробляється продукція (або її частина), або виконується окрема стадія виробництва, в результаті якої створюється напівфабрикат, що використовується на даному або іншому підприємстві) витікає, як подібність, так і відмінність принципів виділення об'єктів витрат та виробничих підрозділів.

Виділення у складі підприємства окремих структурних підрозділів для цілей управління переслідує, перед усім, мету досягнення керованості технологічними процесами, тоді як розбивання підприємства на окремі об'єкти витрат здійснюється для цілей ведення бухгалтерського обліку. У цьому можна побачити подібність принципів виділення як виробничих цехів, так і об'єктів витрат: не можливо побудувати ефективну систему управління підприємством, яка б не базувалась на достовірній та об'єктивній системі обліку результатів виробництва.

Відмінності у принципах виділення цехів та об'єктів витрат полягають у наступному. Навіть окремі стадії виробництва при складній технології виробництва можуть складатися з цілого ряду окремих «мікростадій», обсяг діяльності яких може не співпадати з обсягом діяльності підрозділу в цілому. За таких умов ускладнюється проведення аналізу причин відхилення фактичної виробничої собівартості від запланованого її рівня. Тобто, ведення бухгалтерського та управлінського обліку у розрізі технологічних цехів не дає можливості об'єктивно оцінити вклад окремого підрозділу у фінансовий результат підприємства в цілому.

Цей висновок може бути проілюстровано на прикладі одного з підрозділів коксохімічного підприємства – вуглепідготовчому цеху (далі – ВПЦ). Основні технологічні операції, які виконуються у цьому підрозділі: прийомка вугілля різних марок, їх окреме складування, дозування та приготування напівфабрикату для подальшого виробництва – шихти для коксування. Оцінка діяльності ВПЦ здійснюється за показниками обсягу виробництва напівфабрикату (кінцевої продукції цеху) та її виробничої собівартості.

У структурі виробничої собівартості напівфабрикату вартість вугілля, що закуповується, складає більше 95 %, тому при оцінці результатів роботи цеху основна увага приділяється іншим складовим собівартості, так званим «витратам по переділу» (оплата праці, амортизація, витрати паливно-енергетичних ресурсів, витрати на ремонт і утримання основних засобів, загальнопромислові витрати). З усього переліку витрат

найбільша увага приділяється витратам електричної енергії, оскільки саме цей показник є чутливим до умов роботи (витрати на оплату праці при повністю механізованому виробництві і погодинній системі оплати праці вважаються не залежними від роботи цеху; інші статті витрат за переділом також вважаються не залежними від роботи цеху).

Аналіз фактичних та планових витрат електричної енергії здійснюється шляхом порівняння планових та фактичних загальних та питомих витрат.

Але, виробництво фіксованого обсягу напівфабрикату може бути здійснено різними шляхами. Необхідний обсяг вугілля може бути вироблений або повністю з вугілля, що надійшло протягом звітного періоду, або частково – з вугілля, що надійшло, частково – з вугілля, що зберігалось на складі (залишки минулих періодів). Слід відмітити, що зберігання на складі є обов'язковим, оскільки при цьому виконується одна з «мікростадій» процесу – усереднення вугілля. Тому, зазвичай, при нормальному вуглепостачанні та нормальному протіканні технологічного процесу на підприємстві в цілому частка вугілля розвантажується на склад, а вже потім – направляється на виробництво.

В залежності від того, яка частка вугілля, що надійшла, направлена на склад, яка – безпосередньо після розвантаження – на виробництво, та від того, скільки вугілля було відвантажено зі складу на виробництво, питома норма витрат електроенергії може коливатись в широких діапазонах. Таким чином, аналіз витрат електроенергії в цілому по ВПЦ не дає можливості достовірно визначити: чи були допущені марнотратні витрати електроенергії, чи ці витрати обумовлені виключно різними обсягами переробки вугілля на окремих «мікростадіях».

Але, виділення у відокремлені об'єкти витрат окремих «мікростадій» виробництва шихти не можливе в наслідок цілого ряду причин. Одні й тіж робітники, одне й теж обладнання використовується на різних «мікростадіях» і фіксація витрат часу роботи (як робітників, так і обладнання) на них потребує значних витрат управлінського персоналу.

Таким чином, для підприємства, на яких в одному цеху об'єднано декілька відносно незалежних від випуску кінцевої продукції підрозділу «мікростадій», та виробництво на яких є високомеханізованим становиться необхідною розробка спеціальної методики аналізу витрат електроенергії. Також є необхідним вдосконалення внутрішньої системи планування з метою приведення її у відповідність з задачами поглибленого аналізу. В рамках виконаної розробки реалізовані наступні пропозиції:

- надані рекомендації з вдосконалення внутрішнього планування (планування таких показників як обсяг вугілля, що після розвантажування йде відразу на виробництво, обсяг вугілля, що після розвантаження надходить на склад, обсяг вугілля, що надається на виробництво зі складу); до виконання розробки відповідні дані відбивались у технічній звітності цеху, але не враховувались на стадії планування;

- розроблено норми за окремими «мікростадіями» технологічного процесу цеху;

- запропоновано порядок визначення планового та фактичного обсягу електроенергії як суму витрат за окремими «мікростадіями»;

- визначено обсяг умовно-постійного споживання електроенергії (тобто такого, який не залежить від обсягу виробництва жодної «мікростадії»);

- подальший аналіз відхилень фактичного споживання електроенергії від планового рівня здійснюється шляхом порівняння обсягів споживання за кожною окремою «мікростадією».