

Дубовая В.В.

ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ МАШИНОБУДІВНОГО ВИРОБНИЦТВА ДЛЯ ОПЕРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ

У відповідності з побудовою вітчизняної системи господарського обліку, оперативне управління підприємством має здійснюватись за даними оперативного-технічного і внутрішньогосподарського обліку. Але, цілісної підсистеми внутрішньогосподарського обліку, яка орієнтована на оперативне управління, поки що не розроблено.

Так, за для оперативного контролю витрат виробництва, надано розрізнені рекомендації, по-перше, визначати відхилення витрат по калькуляційних статтях таким чином: сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, комплектуючі вироби і паливо – в розрізі окремих виконавців, бригад, ділянок або цехів [1, п. 210]; оплата праці – в розрізі причин і відповідальних осіб [1, п. 221]; витрати на утримання і експлуатацію устаткування та загальновиробничі витрати – в розрізі цехів [1, п. 255, п. 262]. По-друге, калькулювати виробничу собівартість браку – по видах продукції і винуватцях [1, п. 277].

Дослідження практики внутрішньогосподарського обліку витрат машинобудування показало, що, в цілях оперативного управління, із вищезазначеного визначається лише собівартість браку – саме по видах продукції і цехах-винуватцях. При цьому, для відображення повної картини діяльності цехів в частині браку, такого надання інформації достатньо.

Щодо практики контролю статей основних витрат, то на одному із провідних машинобудівних заводів (з причини конфіденційності інформації назви підприємств не оголошуються) їх контроль здійснюють вже за готовою продукцією. При цьому, спочатку здійснюють попередній контроль виробничих собівартостей видів готової продукції, на підставі якого по виробках із перевищенням фактичної собівартості планової, досліджують статті основних витрат та причини виникнення перевищення витрат.

Перейдемо до розгляду практики контролю непрямих витрат. Так, на досліджуємих машинобудівних заводах ведеться лише облік фактичних витрат на утримання і експлуатацію устаткування та загальновиробничі витрати – в розрізі цехів-користувачів та певних підстаттей витрат. Відсутність визначення відхилень підстаттей непрямих витрат обумовлено їх номенклатурою, за якою: по-перше, підстатті витрат містять сукупно змінні і постійні витрати (тому, для виявлення відхилень по підстаттях витрат слід вжити багато додаткових розрахунків); а, по-друге, підстатті витрат не розмежують витрати різних цехів-виконавців (звідси, визначити винуватців взагалі не завжди можливо). Так, наприклад, до підстатті “ремонт устаткування” відносять як собівартість робіт, які здійснено самими основними цехами, так і собівартості робіт низки допоміжних цехів (електро-ремонтного цеху, ремонтно-механічного цеху та ін). Аналогічними змішаними підстаттями витрат, до яких включено витрати різних цехів, є підстатті: “технічний огляд і обслуговування устаткування”, “утримання будівлі”, “охорона праці”.

Але ж, таку номенклатуру підстаттей непрямих витрат рекомендовано нормативними документами [1, додатки 1-2]. Таким чином, можна підвести підсумок, що рекомендована державою методологія обліку витрат не задовольняє потреби оперативного управління, і вимагає удосконалення.

Вивчення наукової літератури з бухгалтерського обліку витрат для оперативного управління, показало, що серед науковців не має єдиної думки як відносно об'єктів обліку витрат, так і відносно методу обліку. Так, думки спеціалістів, відносно визначення об'єктів обліку витрат, поділились на дві думки.

Кужельний Н.В. у 1985 році, при визначенні оперативного-контрольних функцій обліку витрат на виробництво, пропонував здійснення обліку відхилень по статтях основних витрат і підстаттях накладних витрат [2, с. 94] з розшифруванням причин відхилень [2, с. 102].

Сафонова Т.А. у 1991 році запропонувала більш складний варіант обліку відхилень в цьому напрямку. Так, з метою здійснення оперативного регулювання сукупних витрат, вона запропонувала облік відхилень витрат за калькуляційними статтями з визначенням: 1) об'єктів калькуляції в розрізі статей; 2) цехів в розрізі об'єктів калькуляції і статей; 3) причин і винуватців; 4) елементів витрат [3, с. 179].

Івашкевіч В.Б. більше двадцяти років висуває ідею обліку витрат за центрами відповідальності витрат та місцями формування витрат. В якості центрів відповідальності, він називає – цехи, відділи заводоуправління [4, с. 7; 5, с. 56]; а в якості місць формування витрат - великі агрегати, технологічні лінії, групи устаткування [5, с. 57], що фактично означає здійснення обліку витрат на різних рівнях управління виробництвом (ділянки, бригади).

Розвиваючи ідею обліку витрат на різних рівнях управління виробництва, Палій В.Ф. і Палій В.В. регламентують: на низшому рівні управління здійснювати бухгалтерський облік матеріальних витрат, на другому рівні – здійснювати облік матеріальних витрат та прямих витрат на оплату праці, на більш високих рівнях відповідальності – поступово збільшувати номенклатуру враховуваних витрат [6, с. 62]. Облік витрат виробництва на рівнях відповідальності ділянки, цеха, підприємства пропонує і Голов С.Ф. [7, с. 416].

Відносно методу оперативного контролю витрат, серед науковців також можна відмітити альтернативні погляди. В даному аспекті, цікаву пропозицію висунув Івашкевіч В.Б., який виділив два метода контролю за величиною і економічністю витрат місць і центрів в середині підприємства – метод бюджетування витрат (кошторисний метод) і метод зіставлення витрат і продуктивності (нормативний метод). При цьому, він вказав, що перший метод припустимо застосовувати для місць і центрів витрат, які не мають чітко

визначеного виміру обсягу діяльності; а другий метод використовувати, головним чином, у виробничих підрозділах [5, с. 59].

Проте, у зарубіжному управлінському обліку для оперативного контролю витрат цехів, як правило, навпаки використовують кошторисний метод, за яким окремо групують статті змінних контрольованих витрат і статті постійних контрольованих витрат цеха. Потім, в такому розрізі відображають: планові витрати планованого обсягу виробництва; планові витрати фактичного обсягу виробництва; фактичні витрати; відхилення витрат по обсягу виробництва; відхилення витрат по ціні; відхилення витрат по ефективності [8, с. 676; 9, с. 386; 10, с. 125]. Вітчизняні вчені рекомендують для оперативного контролю кошторисний метод [7, с. 407; 11, с. 63].

Аналізуючи усі точки зору, ми дійшли висновку, що кінцевою метою даного напряму обліку має бути облік витрат центрів відповідальності. Проте, ми вважаємо, що більшої деталізації центрів відповідальності, ніж цехи, у сучасному бухгалтерському обліку не потрібно. На нашу думку, для внутріцехового оперативного управління має використовуватись інформація оперативно-технічного обліку, а починаючи з рівня начальника цеха – інформація бухгалтерського обліку. Причинами такого розподілу сфер видів господарського обліку є, по-перше, недоцільність дублювання двох обліків; по-друге, значна трудомісткість облікових робіт. Слід вказати і на зарубіжні приклади застосування бухгалтерського контролю витрат починаючи з рівня начальника цеху [9, с. 386; 10, с. 111].

Також, неприйнятими є пропозиції вітчизняних вчених по щоденному бухгалтерському обліку відхилень витрат по ефективності [3, с. 180], оскільки знання відповідальними особами того, що їх діяльність наприкінці місяця буде оцінена, вже буде сприяти їх самовдосконаленню.

Щодо застосування кошторисного метода в оперативному контролі виробничих витрат машинобудування, то, на нашу думку, його суттєвою вадою є не лише складність попереднього планування всіх контрольованих витрат цехів, подальшого визначення планових витрат фактичного обсягу виробництва (гнучкого кошторису), та аналізу загальних відхилень витрат, але і не наочність результативної інформації. Так, після виявлення за кожною статтею витрат “відхилення витрат за неефективністю”, далі буде необхідно також розшифрування кожного із цих відхилень за причинами, які в різних статтях будуть повторюватись. Тому, застосування кошторисного метода у внутрішньогосподарському обліку витрат машинобудування оперативного призначення, є недоцільним.

Виходячи із зазначеного Ч.Т. Хорнгреном і Дж. Фостером принципу співвідношення вигод і витрат при обранні облікової системи [10, с. 11], нами було спробовано отримати потрібну інформацію за даними бухгалтерського обліку витрат.

У бухгалтерському обліку, в цілях контролю ефективності витрат, як відомо, постатейно оцінюють неефективні витрати, та калькують виробничу собівартість витрат виробництва (у тому числі, від браку, простоїв, нестач і порчи виробничих запасів, недовикористання деталей і оснащення, наднормативних змінних витрат).

І, хоча, традиційно, у зарубіжній і вітчизняній теоріях управлінського обліку [8, с. 677], відхилення витрат по ефективності оцінюються “за плановими цінами”, на нашу думку, впровадження додаткової оцінки є непотрібним оскільки фактична оцінка покаже їх справжню величину. Отже, фактичну виробничу собівартість витрат можна отримувати із бухгалтерського обліку.

В такому випадку, невизначеним видом відхилень витрат по ефективності залишаться відхилення умовно-постійних витрат виробництва. Для їх контролю, спочатку, потрібно визначити підстатті контрольованих витрат.

Детально вивчивши склад умовно-постійних витрат основних цехів досліджуемого машинобудівного заводу за січень 2003 року, нами було визначено суми витрат, за які мали відповідати основні цеха (див. табл. 1), та суми витрат, які мали контролювати допоміжні цеха (див. табл. 2). При цьому, було враховано ствердження Друрі К., за яким “центри відповідальності стають менш схильними робити необґрунтовані попити на використання таких послуг, якщо знають, що це спричинить додаткове нарахування на них витрат як активних користувачів потрібних їм послуг” [9, с. 389].

Взагалі, за даними групування фактичних умовно-постійних витрат основного виробництва досліджуемого заводу за січень 2003 року по відповідальним цехам, частка контрольованих основними цехами умовно-постійних витрат складала, за умов, що в звітному місяці не було здійснення ремонту будівель цехів, 69 - 75 % від загальної величини умовно-постійних витрат відповідних цехів.

ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ МАШИНОБУДІВНОГО ВИРОБНИЦТВА ДЛЯ ОПЕРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ

Таблиця 1. Умовно-постійні витрати основного виробництва досліджуемого машинобудівного заводу за січень 2003 року, які були підконтрольні начальникам основних цехів

Статті і підстатті витрат	цехи основного виробництва			
	ливарний	ковальсько-пресовий	механо-складальний № 1	механо-складальний № 2
Витрати на утримання і експлуатацію ділянок:				
опл.праці за експл.устаткув	30964	2429	4676	6210
опл.праці допом.робітників	16120	651	10339	3859
охорона праці:				
оплата праці	3952	0	0	
матеріали	6359	606	1601	5808
ремонт устаткування:				
оплата праці	20706	0	12080	7972
литво	2245	0	0	0
матеріали	1488	0	5060	3421
утримання будівлі:				
оплата праці	0	7873	8935	11115
матеріали	18432	2739	3191	54515
литво	61754	0	0	0
пар	0	10999	48487	56166
вода	15161	521	1368	1036
каналізація	0	1632	4810	3602
Нелокалізовані витрати:				
опл.праці апар.управління	25962	2816	20848	21478
опл.праці за тех.контроль	5628	621	5305	5866
премії за виробничі заслуги	3369	0	935	6608
оплата непрацездатності	3243	930	6447	4983
Всього	215383	31817	134082	192639

Для здійснення контролю вищеприведених умовно-постійних витрат, пропонуємо планувати: матеріальні витрати – у натуральних показниках; витрати праці – у грошовому вимірі. Тоді, для визначення відхилень витрат, слід оцінити відхилення натуральних матеріальних витрат “за фактичною вартістю” або “за фактичною собівартістю”, та розрахувати відхилення витрат на оплату праці.

Таблиця 2. Умовно-постійні витрати основного виробництва досліджуемого машинобудівного заводу за січень 2003 року, які мали контролювати начальники допоміжних цехів

Статті витрат	цехи основного виробництва			
	ливарний	ковальсько-пресовий	механо-складальний № 1	механо-складальний № 2
Ремонтно-механічний цех:				
амортизація устаткування	21529	3015	11506	22037
тех.огляд і обслуговування	9099	959	2848	2795
ремонт устаткування	4929	69	5940	378
Електро-ремонтний цех:				
тех.огляд і обслуговування	21577	2585	10961	4038
утримання будівлі	273	357	620	566
ремонт устаткування	3946	0	13615	254
Ремонтно-будівельний цех:				
амортизація будівлі	27652	1264	11498	5035
утримання будівлі	4794	846	939	21570
ремонт будівлі	0	59	60230	5107
Теплосиловий цех:				
утримання будівлі	0	4275	4275	1603
Всього	95016	13429	122432	63383

Проте, інформація в цілях оперативного управління буде неповною, якщо, не доповнити її відхиленнями витрат по обсягу виробництва, які взагалі не визначаються у бухгалтерському обліку. Тому, для повного оперативного контролю витрат виробництва, пропонуємо скалькулювати маржинальну собівартість невиконаного виробництва. Слід особо уточнити, що для калькулювання маржинальної собівартості невиконаного основного виробництва, продукцію допоміжного виробництва включити також “за маржинальною собівартістю”.

У зарубіжному управлінському обліку витрат, відхилення по обсягу виробництва розраховують також за плановими цінами. Однак, з організаційної точки зору, оцінювати витрати невиконаного виробництва,

поряд з фактичною оцінкою готової продукції, незавершеного виробництва і втрат, логічно також за фактичними цінами.

Для організації такого внутрішньогосподарського обліку, у бухгалтерську відомість зведеного обліку витрат на виробництво потрібно додати розділ “Невиконане виробництво”, та передбачити в останньому і розділі “Втрати” деталізацію обліку по цехах. Внутрішньогосподарська звітність для оперативного контролю має включати показники виробничої собівартості втрат та показники маржинальної собівартості невиконаних робіт з вини цехів.

Слід зазначити, що за теорією Р.Ентоні і Дж.Ріса, “діяльність менеджера центра відповідальності може бути виміряна в виді результативності і ефективності роботи центра відповідальності” [12, с. 465]. Впровадження вищезапропонованої методології надасть саме таку інформацію: собівартість втрат за цехами-винуватцями покаже ефективність робіт, а собівартість невиконаних робіт – результативність робіт.

Беручи до уваги численні пропозиції в економічній літературі по розробки плану рахунків управлінського обліку, можна передбачити на синтетичному рахунку “Втрати виробництва” субрахунки цехів-винуватців. Але оскільки результати визначення відхилень умовно-постійних витрат та калькулювання маржинальної собівартості невиконаних робіт мають суто внутрішньогосподарське значення (тобто не впливають на величину активів та результати діяльності підприємства), то здійснити їх облік на балансових рахунках неможливо. Отже, повне здійснення внутрішньогосподарського обліку витрат можливо лише в аналітичній частині.

Взагалі, можна зазначити, що у внутрішньогосподарському обліку витрат оперативного призначення методом обліку витрат має стати нормативний метод, а калькуляційними об’єктами, замість видів продукції, мають стати втрати виробництва та невиконані роботи цехів-винуватців.

Джерела та література

1. Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робот, послуг) у промисловості: Затв. наказом Держ.ком.пром.політики України від 02.02.01 №47.
2. Кужельний Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции: Практ. Руководство. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с.
3. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, Е.Л. Зернов и др. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 224 с.
4. Ивашкевич В.Б. Учет затрат по местам формирования и центрам ответственности: проблемы, пути решения // Бухгалтерский учет. – 1987. – №2. – С. 3–8.
5. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат // Бухгалтерский учет. – 2000. – №5. – С. 56–59.
6. Палий В.Ф., Палий В.В. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бухгалтерский учет. – 2000. – №17. – С. 58–62.
7. Голов С.Ф. Управлінський облік. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
8. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
9. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
10. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.: ил.
11. Байдик О. Учет по центрам ответственности // Бухгалтерия. – 2000. – 14 августа. – С.62–64.
12. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ./ Под ред. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.: ил.

Иванова Ю.А.

ПРОБЛЕМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ВОДНОГО ХОЗЯЙСТВА АРК И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

Данный вопрос чрезвычайно актуален, в связи с имеющим место противоречием важности природных ресурсов не только для жизнеобеспечения человека, но и для экономики Крыма в целом, с одной стороны, и недостаточности внимания проблемам регулирования, контроля и воспроизводства ресурсов.

Актуальность вопроса тесно связана со степенью разработанности проблемы. Если останавливаться на природных аспектах, то можно сказать, что они рассмотрены достаточно подробно. В этой области существует значительное количество научных работ, посвященных данной тематике. Это работы Гордеева В.И., Закусилова Н.А., Лушица А.В., Тимченко З.В., Олиферова А.Н., Позаченюк Е.А., Половицкого И.Я. и др. Что же касается организационно-экономических аспектов водопользования, то они недостаточно проанализированы и на данный момент нет полного осознания всей глубины существующих проблем. Конечно, постепенно подход меняется. Уже есть некоторые работы, позволяющие оценивать не только географические и экологические факторы, но и анализировать экономические, – они отражены в статьях Заволодько Н.Н., Лисовского А.А., Мустафаевой З.Р., Мирошниченко Н.П. Однако необходимо продолжать рассмотрение вопросов, связанных с водным хозяйством Крыма не только с точки зрения географии, геологии и экологии, но и с точки зрения экономических факторов.