

ВИТРАТИ НА УТРИМАННЯ ТА ЕКСПЛУАТАЦІЮ УСТАТКУВАННЯ: ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА РОЗПОДІЛУ

Резюме. Досліджено проблеми обліку та контролю витрат у швейному виробництві.

The summary. The problems of consideration and control of charges are explored in sewing production.

Ключові слова: загальновиробничі витрати, витрати на утримання і експлуатацію устаткування, швейне виробництво, облік витрат, база розподілу.

Необхідність підвищення ефективності використання засобів, які спрямовані на обслуговування виробництва й управління, вимагає подальшого розвитку та вдосконалення обліку та контролю їх як зі сторони технічних, так і економічних служб підприємства.

Система калькулювання собівартості продукції передбачає використання способів непрямого віднесення частини витрат виробництва на собівартість окремих видів продукції. До них відносять загальновиробничі витрати – виробничі накладні витрати на організацію, обслуговування виробництва й управління, а також витрати на утримання й експлуатацію машин та устаткування. Тому метою нашого дослідження є розгляд питань пов'язаних з проблемами обліку та розподілу цих витрат.

У Плані рахунків для обліку таких витрат передбачено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». Однак, на деяких промислових підприємствах, їх облік ведеться окремо, що зумовлено розбіжностями у складі кожної групи витрат та потребою в їх локалізації. Це пояснюється, по-перше, відмінністю їх за економічним змістом і, по-друге, впливом технічного прогресу, комплексної механізації та автоматизації виробництва, що призводить до постійного зростання загальновиробничих (ЗВВ) та витрат на утримання й експлуатацію устаткування (ВУЕУ) та збільшення їх питомої ваги в собівартості продукції. На практиці підприємства відкривають однойменний субрахунок до рахунку 91 для збору облікової інформації про експлуатаційні витрати. ЗВВ та ВУЕУ в калькуляції собівартості промислової продукції відображаються самостійними статтями.

Проблеми обліку та розподілу непрямих витрат цікавлять багатьох вчених-економістів. Свого часу ці питання досліджувались такими вітчизняними й зарубіжними науковцями як Ф. П. Васін, А. І. Васильков, А. І. Міневський, В. О. Озеран, В. Ф. Палій, Ч. Т. Хорнгрєн, М. Г. Чумаченко, К. Щиборщ та ін.

Основні вимоги до визнання, складу, оцінки названих видів витрат та їх розподіл регламентується пунктами 15–18 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [1], пунктами 234–267 Методичних рекомендацій № 47 [2].

Вказані групи витрат є непрямими, тобто при випуску двох і більше видів продукції витрати за названими рахунками не можуть бути прямо віднесені на виріб і розподіляються між готовою продукцією та незавершеним виробництвом, а потім – між виробами непрямим шляхом. Отже, достовірність калькуляції значною мірою залежить від використаного способу розподілу таких витрат.

Виходячи з вищезазначеного, нашим завданням є докладний розгляд питань, пов'язаних з обліком і розподілом загальновиробничих витрат, а саме – витрат на утримання та експлуатацію устаткування.

Зростання технічної оснащеності промислових підприємств складними машинами та механізмами супроводжується розширенням обсягу робіт, які пов'язані з налагодженням, утриманням обладнання й устаткування в робочому стані, що, в свою

чергу, вимагає збільшення витрат на утримання та експлуатацію устаткування і підвищенням питомої ваги цих витрат у собівартості виробів (табл.1).

Таблиця 1
Питома вага загальновиробничих витрат, в тому числі витрат на утримання та експлуатацію устаткування у собівартості промислової продукції*

Швейні підприємства України								
Роки	ЗАТ КВТФ «Кремтекс» м. Кременчук		ВАТ «Галія» м. Тернопіль		ВАТ «Галант» м. Броди		Україно-Бельгійське СП «Укон» м. Броди	
	Питома вага у собівартості швейних виробів, %							
	ЗВВ	ут.ч. ВУЕУ	ЗВВ	ут.ч. ВУЕУ	ЗВВ	ут.ч. ВУЕУ	ЗВВ	ут.ч. ВУЕУ
2002	20,68	11,63	11,18	8,44	18,36	7,51	17,88	4,19
2003	20,37	13,84	20,03	11,63	20,71	12,40	13,24	3,25
2004	20,08	17,47	30,63	9,54	13,53	5,29	14,82	3,39
2005	18,71	13,88	35,12	13,04	30,12	11,60	32,69	5,12

*[самостійна авторська розробка на основі облікових даних діяльності досліджуваних підприємств]

Для організації належного обліку ВУЕУ повинно бути забезпечене їх чітке документування з допомогою первинних документів з вказанням в них місця виникнення витрат, назви виробу, статті, відповідних кодів і шифрів. Такими документами виступають вимоги, лімітні картки на матеріальні цінності, маршрутні листи, розхідні ордери, наряди тощо. Порівняння одержаних даних із затвердженими кошторисами та нормативами дозволяє встановити допущені у розрізі кожної статті перерозхід чи економію засобів за звітній період.

Однак, така практика обліку ВУЕУ на багатьох аналізованих нами підприємствах не забезпечує, на нашу думку, оперативного контролю за їх використанням відповідно до кошторисів, оскільки відхилення від останніх виявляють, як правило, в кінці місяця без встановлення причин та винуватців.

Іншим недоліком при обліку цих витрат, встановленим нами при детальному дослідженні ряду підприємств галузі, є те, що ВУЕУ в основному групуються у розрізі цехів без деталізації за дільницями, що, безумовно, зменшує ефективність роботи щодо зниження витрат на виробництво продукції. На наш погляд, необхідно, щоб витрати на утримання та експлуатацію устаткування визначалися не лише загально на підприємстві та в розрізі цехів, але й за місцями їх виникнення (дільницями, робочими місцями) і центрами витрат, тобто за однорідним обладнанням, автоматичними та поточними лініями тощо.

Ми вважаємо, що для організації такої роботи необхідно розробити групування устаткування відповідно до технологічних потоків виникнення витрат. Умовою для такого групування пропонуємо використовувати вид (рід) операцій за технологічною обробкою або організаційне підпорядкування. У швейному виробництві прикладом першого групування може бути пришиття рукавів, виготовлення петель, відпарювання окремих деталей виробу та інші операції, у другому – підпорядкування майстрам, бригадирам тощо.

В опоряджувальному цеху швейного підприємства доцільно утворити центри за дільницями – обробки пройм, обробки петель, пришивання гудзиків, волого-теплової обробки і т.д., а в середині дільниць – за відповідними групами обладнання чи

устаткування. В такому випадку кожна ділянка (група обладнання) виступатиме як самостійна одиниця, для якої необхідно в умовах машинної обробки первинної документації присвоїти код, який складатиметься з декількох розрядів. А саме: у чотиризначному коді перший знак означатиме вид виробництва (основне, допоміжне), другий та третій – номер цеху, четвертий – номер дільниці (центру витрат).

Окрім цього, ми вважаємо, що у закодованих дільницях необхідно складати кошториси ВУЕУ за статтями витрат. Опрацювавши первинні документи, в яких вказані відповідні коди місць виникнення, можна систематизувати фактичні витрати за групами устаткування. Порівняння фактичних витрат з кошторисними дасть, на нашу думку, можливість встановити перевитрачання за статтями витрат у розрізі підрозділів, з'ясувати причини їх утворення, виявити конкретних винуватців порушення режиму економії. Таким чином, стає можливим лімітований спосіб ведення обліку витрат за статтями витрат. Нормативний облік ВУЕУ дозволяє оперативно виявляти відхилення від норм за статтями витрат, знаходити шляхи їх зниження, правильно калькулювати собівартість продукції, що виготовляється.

Витрати на утримання й експлуатацію устаткування необхідно розподіляти між окремими видами продукції такими методами, які забезпечуватимуть найточніше визначення їх собівартості. В економічній літературі розглядаються різні способи такого розподілу за об'єктами обліку витрат і калькулювання на основі використання базових показників.

Згідно галузевої інструкції [3] у швейному виробництві, ВУЕУ розподіляються між видами продукції пропорційно до кошторисних ставок, що обчислюються за однотипними групами машин. Під цим терміном розуміють витрати на одиницю продукції, обчислені з витрат на одиницю часу роботи різних видів обладнання з наступним множенням їх на час обробки виробу згідно усього маршруту виготовлення [4]. Такі ставки повинні обчислюватись за кожним цехом і за підприємством у цілому. Однак, на практиці даний метод не знайшов широкого використання, що зумовлено трудомісткістю його розрахунків.

В умовах впровадження автоматизованих ліній у виробництво набуває популярності розподіл ВУЕУ пропорційно машино-годинам, витраченим на виробництво окремих калькуляційних об'єктів, що, безумовно, сприяє підвищенню точності калькуляції. Однак, недоліки зазначеної бази розподілу полягають у тому, що частина цих витрат, наприклад заробітна плата цехових механіків відноситься до витрат кожної групи устаткування і сама потребує попереднього розподілу пропорційно до тієї чи іншої бази. До того ж необхідно додатково організувати облік фактичного часу роботи кожної одиниці обладнання та його використання при виготовленні різних видів продукції. Окрім цього, відсутність лічильників на машинах, і як результат, ускладнення фіксації витрат часу на виготовлення окремих швейних виробів, робить проблематичним використання цієї бази розподілу.

Оскільки швейне виробництво належить до масового, то найрозповсюдженішим принципом діючої практики включення експлуатаційних витрат у собівартість окремих виробів є традиційний розподіл пропорційно до виробничої заробітної плати (даний метод офіційно регламентовано інструкцією для підприємств з масовим та крупносерійним типами виробництва). Однак, при високому рівні механізації та автоматизації виробничого процесу, даний метод, на нашу думку, призводить до неточного визначення собівартості окремих видів продукції. Це пов'язано з тим, що ВУЕУ знаходяться в зворотній залежності від величини заробітної плати та зростають при зниженні трудомісткості виробництва. Вони залежать від рівня механізації виробничих процесів, характеру та типу обладнання, терміну його роботи.

На підприємствах, що випускають однорідну продукцію з однаковим ступенем механізації виробництва (ВАТ «Геліос» м. Єнакієво Донецької обл., ЗАТ ВКФ «Леся» м. Новоград-Волинський Житомирської обл. та ін.) метод розподілу вказаних витрат пропорційно до основної зарплати робітників одержав широке розповсюдження, що, на нашу думку, є виправданим.

Однак сфера його використання, як ми вважаємо, не повинна поширюватися на підприємства, які виготовляють різномірну продукцію з різним ступенем механізації й автоматизації. Це пояснюється тим, що при їх розподілі за названим способом суттєво спотворюється собівартість; на ділянках з підвищеним рівнем механізації і впровадженням автоматизованих ліній трудомісткість виробництва продукції знижується, а експлуатаційні витрати зростають; при розподілі більша їх частина відноситься на роботи з нижчим рівнем механізації. Заходи, що проводяться на багатьох підприємствах на сучасному етапі щодо механізації та автоматизації робіт, ще більше загострюють проблему розподілу ВУЕУ.

У швейному виробництві рівень механізації виготовлення виробів досить диференційований; відповідно диференціюються в розрахунку на калькуляційну одиницю витрати живої та уречевленої праці на технологічну обробку. При цьому рівень зарплати на одиницю машинного часу та на виріб не забезпечує економічно обґрунтованого розподілу експлуатаційних витрат. Це є достатньо важливим, оскільки в умовах масових виробництв до розрахунку собівартості деталей, вузлів та готових виробів пред'являються підвищені вимоги.

Тому, в умовах швейного підприємства як представника масового виробництва можна вважати виправданим обчислення точніших нормативних величин експлуатаційних витрат, які, на відміну від кошторисних ставок, повинні розраховуватися прямим поелементним нормуванням в умовах стабільної номенклатури, спеціалізованих видів обладнання, устаткування, інструменту та сталих технологічних процесів.

Технологічно подібні процеси в швейному виробництві характеризуються майже однаковим співвідношенням між витратами живої й уречевленої праці на одиницю часу роботи; тому відношення ВУЕУ до заробітної плати за технологічно подібними процесами буде приблизно однаковим. Діюча нині практика розподілу витрат пропорційно до заробітної плати виробничих працівників тому й не забезпечує економічно обґрунтованих результатів, що використовується без врахування вищевикладених положень.

Отже, щоб уникнути спотвореного впливу зарплати, пропонуємо використовувати базовий параметр в межах технологічно подібних виробів. Практично це означає, що уся сукупність крою, що проходить технологічну обробку (формується у вузли, а далі у готові вироби) в цеху, повинна бути розбита на відповідні технологічно та конструктивно подібні групи і для кожної з них має використовуватися певний коефіцієнт. Таким чином, замість одного середнього за цехом і для усіх виробів проценту до заробітної плати, як це робиться нині, необхідно визначати для кожного цеху декілька таких коефіцієнтів, залежно від числа технологічно схожих груп деталей, швейних виробів.

Таким чином, вважаємо, що важливим аспектом удосконалення обліку непрямих витрат швейного виробництва є вирішення проблеми їх розподілу за сегментами діяльності. В якості сегмента пропонуємо використовувати продукцію, структурні підрозділи, види виробництва тощо. Такий розподіл витрат необхідний з метою отримання даних, які використовуватимуться при калькулюванні собівартості швейної продукції та прийнятті конкретних управлінських рішень.

Вибір методу та найпридатнішої бази розподілу непрямих витрат визначається не тільки прагненням правильніше визначити собівартість продукції з метою отримання надійної основи для ціноутворення, але й значною мірою бажанням виявити точні результати діяльності відповідних виробничих підрозділів підприємства. Багаточисельні фактори, серед яких – різна структура та величина цих витрат на різних підприємствах, відсутність функціонального зв'язку складових частин комплексних витрат з об'єктивними факторами виробництва тощо, не дозволяють рекомендувати постійні, придатні для всіх підприємств способи розподілу непрямих витрат.

Розглядаючи це питання, в економічній літературі можна зустріти різноманітні обґрунтування ефективності використання того чи іншого методу розподілу ВУЕУ.

Слід відзначити, що ряд учених-економістів пропонують розподіл непрямих витрат здійснювати методом розрахунку нормативної ставки та методом їх відшкодування. Нормативна ставка розподілу непрямих витрат це відношення очікуваного (планового) розміру непрямих витрат до запланованого значення бази розподілу (формула 1).

Розподілену суму непрямих витрат необхідно визначати як добуток нормативної ставки розподілу та фактичного значення бази розподілу (формула 2). Застосування такої ставки дає змогу визначати собівартість продукції одразу після її виготовлення (не очікуючи кінця місяця, коли буде підраховано загальну суму фактичних непрямих витрат) та уникнути коливання собівартості одиниці продукції внаслідок зміни обсягів виробництва.

Нормативна ставка розподілу = Очікуваний (плановий) розмір непрямих витрат / Заплановане значення бази розподілу (1)

Розподілена сума непрямих витрат = Нормативна ставка розподілу непрямих витрат x Фактичне значення бази розподілу (2)

При цьому виділено причини, котрі вказують на те, чому попередній розрахунок непрямих витрат є кращим за визначення дійсних коефіцієнтів за результатами роботи. Серед них:

- щоб не порушувати вимогу до управлінського обліку – інформація про фактичні непрямі витрати за період готується після закінчення звітного періоду, а між тим вона необхідна в оперативному порядку для періодичної оцінки незавершеного виробництва та прибутку, для встановлення цін на продукцію;
- розрахунок щомісячних плаваючих ставок розподілу характеризується високою трудомісткістю;
- розбіжність у часі виготовлення продукції та виникнення непрямих витрат.

Ставка розподілу непрямих витрат може бути єдиною для всіх підрозділів підприємства або встановлюватися окремо для кожного виробничого підрозділу. При цьому, на наш погляд, в умовах неоднакової складності праці в різних цехах доцільно застосовувати ставки розподілу для кожного виробничого підрозділу.

На підставі усього вищевикладеного ми пропонуємо до використання блок-схеми рішення комплексу завдань процесу обліку та розподілу загальновиробничих витрат, в тому числі витрат на утримання та експлуатацію устаткування у швейному виробництві (рис. 1).

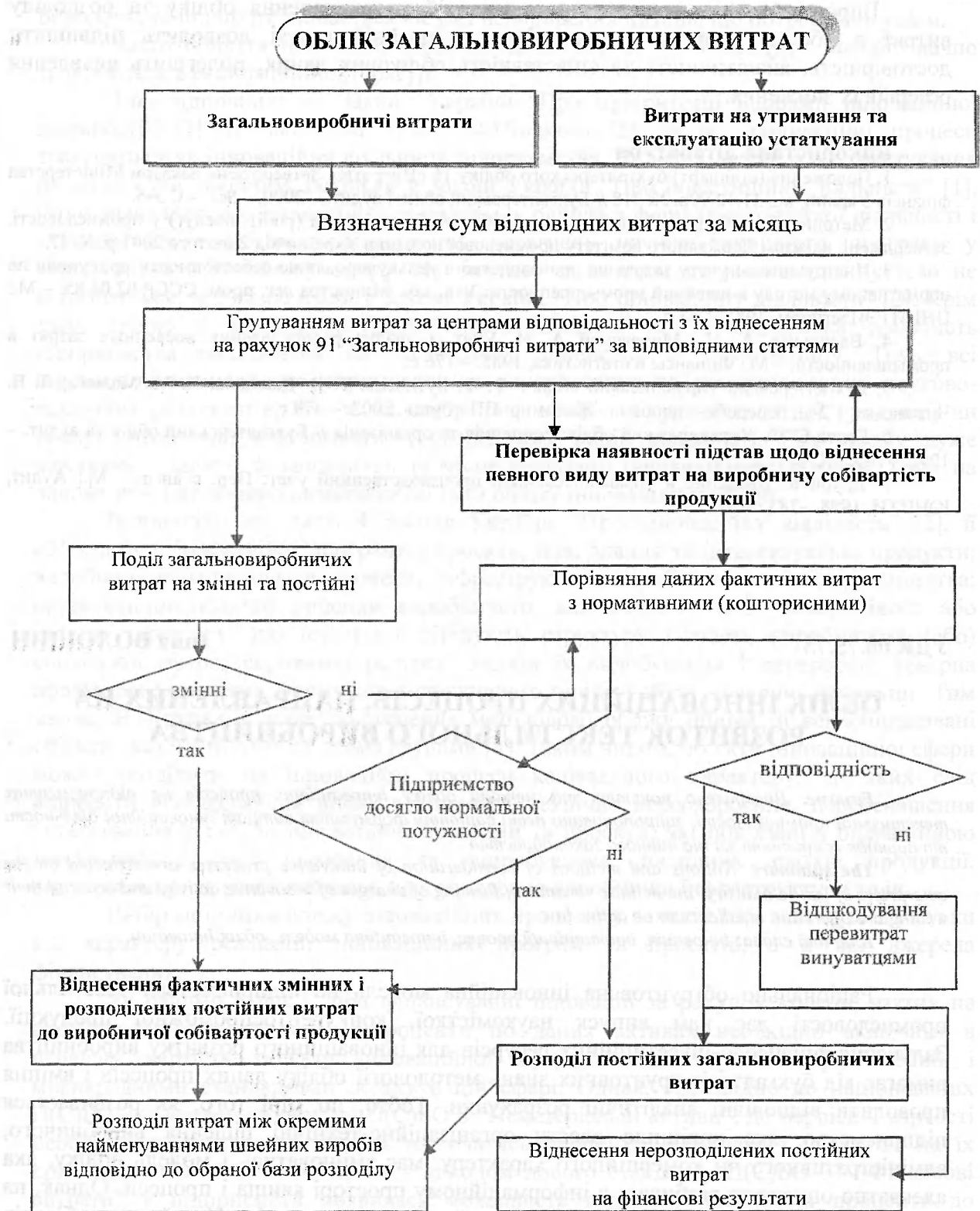


Рис.1. Блок-схема процесу обліку та розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах швейної галузі

Впровадження викладених рекомендацій удосконалення обліку та розподілу витрат з обслуговування та управління в швейній галузі дозволить підвищити достовірність, аналітичність та співставність облікових даних, полегшить виявлення резервів їх зниження.

Використана література

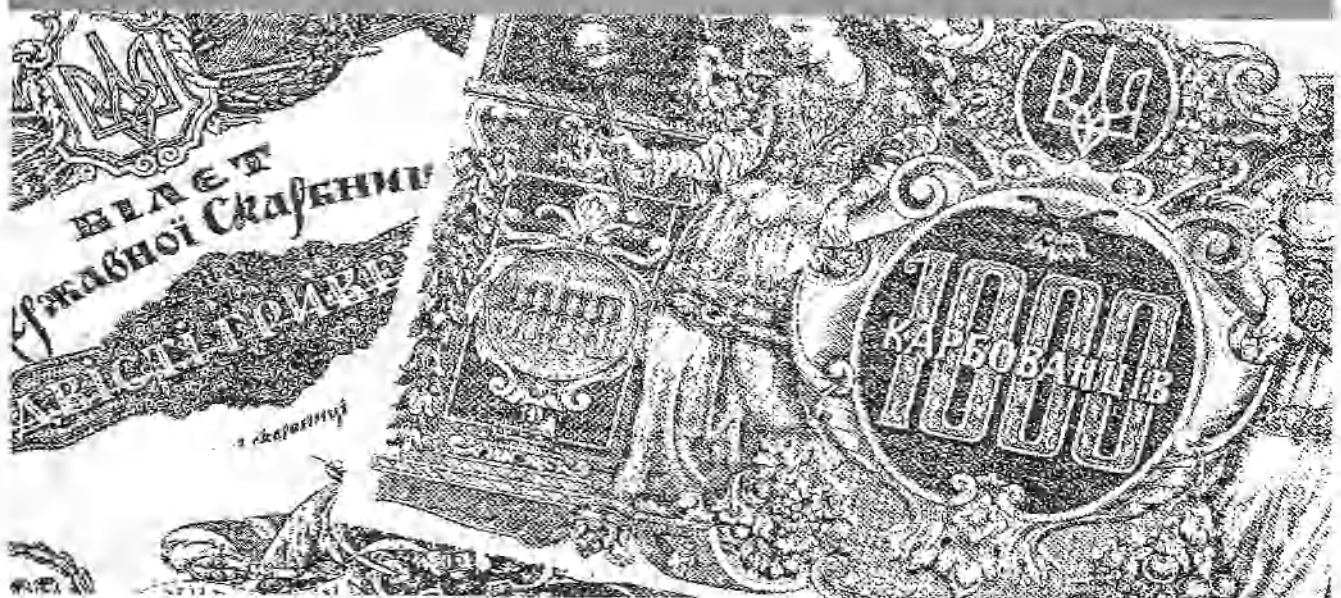
1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99р. № 318 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. - №2. – С.3-6.
2. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Затверджені. наказом Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 р. № 47.
3. Инструкция по учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции по нормативному методу в швейной промышленности: Утв. зам. Министра лег. пром. СССР 02.04.85. – М.: ЦНИИТЭИлегпром, 1985. – 41 с.
4. Васильков А. И., Миневский А. И. Учет и анализ распределения косвенных затрат в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 176 с.
5. Бухгалтерський управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська. – 2-е., переробл. і доповн. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 479 с.
6. Голов С. Ф. Управлінський облік: концепція та організація // Бухгалтерський облік та аудит. – 1997. – №3. – С.12–13.
7. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.

Галицький ЕКОНОМІЧНИЙ ВІСНИК

2' (13) 2007

Galician

ECONOMIC BULLETIN



Головний редактор

Зіновій Гуцайлюк, д.е.н., професор

Редакційна колегія

Гуцайлюк Зіновій, д.е.н., професор

Гринчуцький Валерій Іванович, д.е.н., професор

Загорський Володимир Степанович, д.е.н., професор

Мартиненко Володимир Якимович, д.т.н., професор

Пушкар Михайло Семенович, д.е.н., професор

Рогатинський Роман Михайлович, д.т.н., професор

Штефанич Дмитро Андрійович, д.е.н., професор

Свідоцтво про реєстрацію друкованого засобу масової інформації
КВ №8633 від 14.04.2004р.

Адреса редакції:

46026, м. Тернопіль,

проспект Злуки, 3а,

Телефон 23-59-50

Email: Zinoviyn@tu.edu.te.ua

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський державний технічний університет
імені Івана Пулюя
Приватний вищий навчальний заклад
“Інститут економіки і підприємництва”

ГАЛИЦЬКИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
ВІСНИК

Науковий журнал

Друкується за рішенням Вченої ради
приватного вищого навчального закладу
“Інститут економіки і підприємництва”
(протокол № 5 від 06 березня 2007 р.)

Затверджено Президією
ВАК України як фахове
(наукове) видання (Бюлетень
ВАК України. – 2004. - № 8)

№ 2 (13), 2007

Заснований у січні 2004 року

З М І С Т

Світова економіка й міжнародні економічні відносини

Сергій Каляка. Методичні аспекти аналізу внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства - суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності . . . 3

Проблеми мікро- та макроекономіки України

Ірина Бутирська. Основні проблеми інноваційної моделі розвитку економіки України 11

Лариса Проданова. Проблеми вимірювання й оцінки макроекономічної динаміки 15

Олена Сороківська. Формування державної підтримки реалізації цільових комплексних програм у межах консорціуму 26

Оксана Процько. Сучасні підходи до реструктуризації підприємств . . . 35

Галина Островська. Запровадження системи вартісно-орієнтованого управління вертикально-інтегрованих підприємств 38

Оксана Ляшенко. Модель управління бюджетом комерціалізації винаходу 51

Олена Макар. Маркетингові кон'юнктурні стратегії як інструмент управління підприємством 55

Богдан Андрушків, Наталя Кирич, Юрій Білан, Ольга Погайдак, Дарія Бакушевич. Регіональні особливості розвитку підприємств переробних галузей України на сучасному етапі 61

Людмила Куц. Роль іноземного капіталу у формуванні експортного потенціалу підприємств харчового сектора промисловості 66

Ірина Сівчук. Роль конфліктів в системі управління організацією 74

**Фінансово-кредитне забезпечення діяльності
господарюючих суб'єктів**

Наталія Прокопенко. Еволюція теорій оподаткування 80

Андрій Машико. Бюджетний дефіцит і державний борг: взаємозалежність та кількісна оцінка 94

Ольга Прокопець. Фінансове планування на підприємствах 98

<i>Петро Скакун.</i> Управління банківськими ризиками як основа ринкового функціонування банківської системи	101
--	-----

Інформаційно-аналітичне забезпечення підприємницької діяльності

<i>Марина Кочубей.</i> Мета й основні завдання оперативного обліку та контролю руху продуктів виробничого підприємства на післявиробничій стадії	106
<i>Ірина Данилюк, Ігор Прибега.</i> Фінансова звітність в системі бухгалтерського обліку та управлінні підприємством	110
<i>Олександр Самборський.</i> Калькулювання як елемент методу обліку	119
<i>Світлана Яцишин.</i> Витрати на утримання та експлуатацію устаткування: проблеми обліку та розподілу	122
<i>Інна Волошин.</i> Облік інноваційних процесів, направлених на розвиток текстильного виробництва	128
<i>Ірина Омецінська.</i> Проблеми розрахунків із субпідрядниками – учасниками будівельного процесу	133
<i>Галина Бойко.</i> Роль інформаційного забезпечення аудиту балансу підприємства	137
<i>Віталій Шевчук.</i> Технологія електронного документа: проблеми захисту	144

Аграрні й екологічні проблеми економіки

<i>Оксана Гривківська.</i> Амортизація у відтворенні основних засобів сільськогосподарських виробників	150
<i>Ірина Хлівна.</i> Державне регулювання розвитку фермерських господарств	156
<i>Богдан Сидяга.</i> Оцінка діяльності підприємств АПК Тернопільського регіону	163

Рецензії, огляди

<i>Валерій Гринчуцький.</i> Андреева Н. Н. Экологически ориентированные инвестиции: выбор решений и управление: Монография. – Одесса: ИПРЭИ НАН Украины, 2006. – 536 с.	168
<i>Любомира Кіндрацька.</i> В.М. Серединська, О.М. Загородна, Р.В. Федорович. Теорія економічного аналізу. За редакцією професора Р.В. Федоровича. – Тернопіль: Видавництво Астон, 2006.- 368 с.	170

Наші автори	173
--------------------	-----