

Галина Римар

ПРОБЛЕМИ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ЗА КАЛЬКУЛЯЦІЙНИМИ СТАТТЯМИ ВИТРАТ

У статті розглядаються проблемні аспекти методики обліку витрат за калькуляційними статтями.

Зниження витрат виробництва повною мірою залежить від ефективності управління їх показниками. У свою чергу, процес управління передбачає здійснення функцій обліку, контролю, аналізу та регулювання. Основою для ефективної реалізації означених функцій є використовувана менеджерами тієї чи іншої фірми методика групування елементів витрат.

Отже, розгляд наявних напрямків управління витратами на наш погляд, обмежити

критичним системним аналізом існуючих (в деякій мірі вже класичних) підходів до групування витрат.

Структура виробничих витрат підприємства складається з певних елементів. До елементів прийнято відносити однорідні за своїм економічним змістом витрати. В усіх галузях народного господарства України всі витрати, що становлять собівартість продукції, групуються за такими елементами: матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати [2, 6, 7, 8].

Так, в будівництві, згідно "Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт", затвердженого постановою Кабінету Міністрів 9 лютого 1996 р. №186 (далі "Типове положення..."), до економічних елементів витрат належать:

Елемент "Матеріальні затрати", до складу якого входять сировина, основні та допоміжні матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, купівельні паливо, енергія та ін. Витрати, що відносяться до даного елемента, використовуються, згідно з функціональним призначенням, всіма без винятку структурними підрозділами будівельної організації.

Елемент "Витрати на оплату праці" відображає участь у собівартості продукції необхідної живої праці. Сюди належать основна і додаткова заробітна плата основного персоналу будівельної організації та позаштатних працівників, зайнятих на будівельно-монтажних роботах і в підсобних виробництвах будівельної організації. Витрати, що відносяться до даного елемента, також використовуються всіма без винятку структурними підрозділами організації.

До елемента "Відрахування на соціальні заходи" включаються відрахування на обов'язкове державне та додаткове пенсійне страхування; обов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та втратами, зумовленими народженням та похованням; на обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності; на обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття; на індивідуальне страхування працівників будівельної організації у випадках його обов'язковості та інші соціальні заходи. Величина витрат даного елемента визначається на основі елемента "Витрати на оплату праці", їх також несуть усі без винятку структурні підрозділи будь-якої будівельної організації.

До складу елемента "Амортизація" включається сума нарахованої амортизації основних фондів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До елемента "Інші операційні витрати" належать витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу попередніх елементів витрат. Означені елементи витрат також в тій чи іншій мірі мають місце в усіх структурних підрозділах будівельної організації.

Таким чином, усі виробничі витрати, що включаються у собівартість будівельної продукції, поділяються за економічною однорідністю на п'ять елементів. Тобто, в усіх структурних підрозділах будівельної організації, мають місце п'ять однорідних за своїм економічним змістом елементів витрат.

Традиційно склалося, що групування витрат за економічними елементами відображується в кошторисі витрат на виробництво та реалізацію продукції, а також використовується в плануванні та обліку витрат за визначений проміжок часу (місяць, квартал, рік) незалежно від того, завершено виготовлення продукції, до якої відносяться витрати в даному періоді, чи об'єкт залишається незавершеним виробництвом.

Відповідно до даного застосування, розуміння ролі по-елементного групування зводилось до забезпечення виділення та розмежування витрат на споживані предмети праці, засоби праці та оплату живої праці незалежно від виробничого призначення та місця здійснення вказаних витрат [1]. Тобто, згруповані за економічними елементами витрати сприймалися лише як кількісна категорія, без прив'язки до місця виникнення та без визначення їх функціонального призначення і ролі в процесі виробництва.

Для ототожнення всіх елементів витрат з виробничим процесом елементи витрат групуються за статтями калькуляції.

При групуванні за статтями калькуляції витрати поєднуються за напрямками їх використання, за місцем їх виникнення: безпосередньо в процесі виготовлення продукції, в обслуговуванні виробництва, в управлінні підприємством і т.д. Така класифікація дозволяє визначити собівартість одиниці продукції, розподілити витрати за асортиментними групами, встановити об'єм витрат по кожному з видів робіт, виробничим підрозділам, апарату управління, виявити резерви зниження витрат [9].

У будівництві, згідно Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт, усі витрати, що входять до собівартості продукції калькуються за такими статтями:

- 1) матеріали;
- 2) основна заробітна плата робітників;
- 3) експлуатація будівельних машин і механізмів;
- 4) накладні витрати.

З точки зору управління витратами дане групування має ряд суттєвих недоліків. Так, наприклад, до калькуляційної статті "Експлуатація будівельних машин та механізмів", зокрема п.2, відносяться вартість паливно-мастильних матеріалів, електроенергії та інших матеріалів і запасних частин, що використовуються під час експлуатації, поточного ремонту, технічного огляду та технічного обслуговування власної та орендованої будівельної техніки, включаючи витрати на їх доставку до приоб'єктного складу та заготівельно-складські витрати.

Виходячи з даного групування, ми можемо лише визначити, що витрати, наприклад, паливно-мастильних матеріалів чи електроенергії, пов'язані з поняттям "будівельний майданчик". Однак, реальне місце виникнення та функціональне використання кожної одиниці даних витрат, користуючись згадуваною вище методикою проаналізувати цілісно, як показує практика, неможливо.

Іншим прикладом недоліків існуючого калькулювання витрат може слугувати стаття "Матеріали" п.1. До неї належать: витрати на матеріали, конструкції, вироби, деталі для будівельно-монтажних робіт, придбані у сторонніх організацій. Причому, вартість придбаних у сторонніх організацій матеріалів формують виходячи з цін, за які їх придбано, з урахуванням витрат будівельної організації на доставку їх до приоб'єктного складу.

Ґрунтуючись на положеннях даної статті п.1, для аналізу ми матимемо "складені до купи" витрати, пов'язані безпосередньо з ціною на матеріали та витрати, пов'язані з їх перевезенням.

У ринкових умовах, для ефективного управління собівартістю будівництва, на наш погляд, необхідно виокремлювати ціну на матеріали франко-заводу, та франко-приоб'єктного складу. Такий поділ дасть можливість чітко виявити структуру транспортних витрат і на основі методів логістики їх мінімізувати. Як показують практичні дослідження, сьогодні, керівники будівельних організацій, інтуїтивно "виловлюючи" перевитрати виробництва, не можуть однозначно встановити, пов'язані вони з організаційною недосконалістю, розкраданням чи іншими причинами.

Отже, для управління витратами, на наш погляд, є неприйнятним, "змішування" в одній статті цін на матеріали та витрат, пов'язаних з їх перевезенням до приоб'єктного складу.

Існуючий принцип калькулювання витрат призводить також до дублювання витрат в різних статтях. Так, наприклад, до статті "Матеріали" п. 3 відносяться витрати на придбання у сторонніх організацій паливно-мастильних матеріалів, електроенергії, пару, води та інших ресурсів, які використовуються для технологічних потреб під час виконання будівельно-монтажних робіт.

Включення до статті "Матеріали" означених витрат майже повністю дублює п. 2 статті "Експлуатація будівельних машин та механізмів", до якої також відноситься вартість паливно-мастильних матеріалів, електроенергії та інших витрат, що використовуються під час експлуатації власної та орендованої будівельної техніки.

Різниця даних визначень полягає лише в тому, що в п.3 статті "Матеріали" вказано, що витрати на придбання паливно-мастильних матеріалів, електроенергії використовуються для технологічних потреб. Незрозуміло тоді, для яких потреб використовуються витрати п. 2 статті "Експлуатація будівельних машин та механізмів"? Адаже обидві статті, за характером участі в процесі виробництва, відносяться до прямих витрат, тобто витрат, які безпосередньо пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт. Причому, в "Типовому положенні..." в жодному пункті не вказується, що витрати за статтею "Експлуатація будівельних машин та механізмів" не мають ніякого відношення до технологічного процесу.

Означене дублювання елементів витрат в різних статтях на практиці дає можливість виробникам будівельної продукції "легалізувати" перевитрати виробництва, тобто включити їх у собівартість, що автоматично призводить до штучного підвищення ринкової ціни на будівельну продукцію. За означені прорахунки в кінцевому результаті розплачується споживач.

На недоліки групування витрат у калькуляційні статті (ще напередодні розвалу колишнього СРСР) справедливо вказував В.І. Бариленко, зазначаючи, що "принципи калькуляційного групування витрат виробництва промислових підприємств, органів транспорту та промислово-технологічної комплектації, проектних і будівельно-монтажних організацій, що історично сформувались в умовах галузевої розрізненості, не відповідають потребам управління інтегрованим будівельним виробництвом" [1].

Основний недолік принципу калькуляційного групування В.І. Бариленко вбачає в тому, що існуючі калькуляційні статті витрат у будівництві носять занадто укрупнений характер і в ряді випадків включають різноманітні витрати, які мають різне призначення та економічний зміст [1]. Далі, погоджуючись з думкою А.С. Наринського, він зазначає, що діюча номенклатура занадто обширних калькуляційних статей, будучи механічно прив'язаною до практики складання будівельних кошторисів, не дозволяє з'ясувати з достатньою повнотою і достовірністю зв'язок між витратами і виробничими процесами, що їх визначають [1].

Для усунення недоліків В.І.Бариленко запропонував свій варіант групування елементів витрат в калькуляційні статті, критично розглядаючи при цьому варіанти пропонувані О.С.Наринським та А.А.Башировим.

Так, у варіанті групування витрат, що пропонує О.С.Наринський, виділяються наступні статті:

- 1) вартість конструкцій та деталей;
- 2) основні та інші матеріали;
- 3) комплектаційно-транспортні витрати;
- 4) основна заробітна плата робітників;
- 5) витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів;
- 6) витрати на переміщення ґрунту та будівельного сміття;
- 7) доставка матеріалів від приоб'єктного складу до об'єктів будівництва;
- 8) втрати від браку;
- 9) загальнобригадні витрати;

- 10) загальнодільничні витрати;
- 11) загальнобудівельні витрати;
- 12) вартість прийнятих субпідрядних робіт [1].

На думку В.І.Бариленка недоліком даного групування є те, що комплектаційно-транспортні витрати та доставка матеріалів від приоб'єктних складів до об'єкта будівництва, які за своєю суттю мають бути єдиними, показані роздільно. Витрати на переміщення ґрунту та будівельного сміття можуть бути включені у витрати пов'язані з експлуатацією машин та механізмів. Значні труднощі на практиці викликав би поділ загальнодільничних та загальнобригадних витрат [1].

На наш погляд, основним принциповим недоліком пропонованого О.С.Наринським підходу є те, що він зводяться до механічного (але більш детального, у порівнянні з існуючим у "Типовому положенні...") калькулюванням елементів витрат, не визначає їх функціональне призначення та місце виникнення [4].

Так, наприклад, поділ матеріальних витрат, який пропонує О.С.Наринський, на такі статті, як "Вартість конструкцій та деталей" та "Основні та інші матеріали" не лише не визначає їх зв'язок з виробничим процесом, а на практиці швидше призведе до ускладнення системи обліку та аналізу. Стаття "Витрати від браку", регламентуючи ці витрати, не визначає місця їх виникнення.

Критика В.І.Бариленком підходу до калькулювання витрат, пропонованого О.С.Наринським, базована лише на механічному укрупненні деяких калькуляційних статей, не робить його ефективнішим для застосування в управлінні витратами.

А.А.Башировим, запропонований інший підхід до групування витрат, який зводиться до виділення наступних статей: 1) готові будівельні конструкції та деталі; 2) матеріали; 3) паливо та енергія на технологічні цілі; 4) основна та додаткова заробітна плата і відрахування на соціальне страхування робітників; 5) витрати на утримання та експлуатацію будівельних механізмів; 6) витрати на транспортування та пересування: а) витрати на перевезення робітників та їх пересування; б) витрати на доставку предметів праці; в) витрати на пересування механізмів; г) витрати на вивезення ґрунту та будівельного сміття; 7) витрати на передислокацію будівельних організацій; 8) витрати на будівництво й утримання виробничих майданчиків та тимчасових споруд; 9) витрати на обслуговування робітників; 10) витрати на вдосконалення та раціоналізацію виробництва; 11) витрати на управління дільницями; 12) загальноуправлінські витрати; 13) витрати від браку; 14) інші невиробничі витрати; 15) інші виробничі витрати; 16) вартість робіт виконаних субпідрядником [1].

Номенклатура витрат, запропонована А.А.Башировим, на думку В.І.Бариленка має той недолік, що передбачає не зовсім обґрунтоване виділення витрат палива та енергії на технологічні цілі, в той час, коли в умовах будівництва означені витрати в більшості випадків за економічним змістом відносяться до витрат пов'язаних з експлуатацією будівельних машин та витрат на транспортування і пересування. Дублюються статті витрат на обслуговування робітників та їх перевезення, на пересування механізмів, доставку засобів виробництва, перевезення робітників та на передислокацію будівельних організацій [1].

Недоліком пропонованого А.А.Башировим групування є те, що спроба визначення функціонального призначення витрат та місць їх виникнення робиться, як і в попередньому випадку, за рахунок механічної деталізації калькуляційних статей.

Так, наприклад, виділення витрат, пов'язаних з обслуговуванням виробництва, у такі статті, як "Витрати на транспортування і пересування", "Витрати на доставку предметів праці" та "Витрати на пересування механізмів" не дають відповіді на питання: Де виникли ці витрати? Хто, за функціональним призначенням, є носієм цих витрат? Яка їх роль в процесі виробництва?

У свою чергу, В.І.Бариленко пропонує наступний варіант калькуляційних статей: 1) матеріали (франко-склад УВТК); 2) конструкції та деталі зі сторони (франко-склад УВТК); 3) конструкції та деталі власного виробництва (за фактичною виробничою собівартістю); 4) комплектаційно-транспортні витрати; 5) основна та додаткова заробітна плата робітників (зайнятих на будівельно-монтажних роботах); 6) відрахування на соціальне страхування робітників (зайнятих на будівельно-монтажних роботах); 7) витрати на експлуатацію будівельних машин та механізмів; 8) витрати від браку; 9) пооб'єктні накладні витрати; 10) накладні витрати виробничих одиниць (будівельно-монтажних організацій); 11) загальнобудівельні витрати; 12) вартість робіт виконаних субпідрядниками; 13) витрати на проектно-пошукові роботи; 14) встановлення обладнання (франко-склад УВТК) [1].

Як і у попередніх авторів, виділення в пропонованому В.І.Бариленком групуванні, наприклад, таких статей як "Матеріали", "Конструкції та деталі зі сторони", "Конструкції та деталі власного виробництва" зводиться до деталізації різновидів самих матеріальних витрат та визначення постачальників, а не встановлення функціонального призначення, ролі в процесі виробництва та місця їх виникнення.

В даному контексті Е.В.Левіна, В.А.Михальська та В.І.Перепечаєнко також справедливо відзначають, що "Спроби розробити систему обліку витрат у розрізі місць їх виникнення робились неодноразово. Але в більшості випадків залишались безрезультатними, оскільки не забезпечувалась єдність системи обліку, можливість зведення витрат, їх взаємного зіставлення, контролю достовірності фактичних результатів" [3].

Таким чином, існуючі підходи калькулювання витрат не несуть у достатній мірі необхідної інформації про кожний економічний елемент витрат, що збіднює всю систему інформаційного забезпечення аналізу витрат виробництва. Це, у свою чергу, не дає можливості ефективно

управляти витратами інтегрованого будівельного виробництва в ринкових умовах.

Література

1. Бариленко В.И. Анализ себестоимости продукции в объединениях строительного комплекса.-М.: Финансы и статистика, 1990.-191с.
2. Бойчик І.М., Харів П.С., Хопчан М.І. Економіка підприємств: Навчальний посібник. - Львів: СПОЛОМ, 1999. - 212с.
3. Левина Е. В., Михальская В.А., Перепечаенко В.И. Противозатратный метод формирования себестоимости продукции в промышленности: Препр. докл./ НАН Украины, Ин-т эконом. промышл. - Донецк: 1995. - 18 с.
4. Наринский А.С. Калькулирование себестоимости продукции в строительстве.-М.: Финансы и статистика, 1988.-191 с.
5. Овсянников О.А., Разу М.Л. Организация управления в строительстве: Учебное пособие.-М.. Высшая школа. 1997.-192с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку "Будівельні контракти"// Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в Україні.- К.: Компас, 2001.-С.144-150.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку "Витрати"// Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в Україні. - К.: Компас, 2001.-С.124-135.
8. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт. Постанова Кабінету Міністрів України від 9 лютого 1996 р. № 186.
9. Экономика предприятия: Учебник/ Арсенова Е.В., Балыков Я.Д., Корнеева И.В., Крюкова О.Г., Оголева Л.Н. и др./ Под ред. проф.Н.А.Сафронова. - М.: Юристъ, 1998. - 584 с.

Halyna Rymar

PROBLEMS OF METHOD OF ACCOUNT AFTER THE CALCULATION ARTICLES OF CHARGES

In the article the problem aspects of method of account of charges are examined after the calculation articles.

УДК 332 025.12