

Оптимізація номенклатури статей виробничих витрат у житлово-комунальному господарстві

Стаття присвячена дослідженню актуальних питань класифікації виробничих витрат за статтями у житлово-комунальному господарстві. Встановлені основні недоліки чинної номенклатури статей витрат, запропонована удосконалена система статей виробничих витрат з урахуванням галузевих особливостей підприємств житлово-комунального господарства.

виробничі витрати, стаття витрат, номенклатура, житлово-комунальне господарство

Процес калькулювання собівартості будь-якої продукції, робіт або послуг нерозривно пов'язаний з класифікацією широкого спектру витрат: виробничих, загальновиробничих, адміністративних, збутових, інших операційних тощо. У житлово-комунальному господарстві (ЖКГ) у собівартості традиційно превалюють виробничі витрати, а питома вага інших витрат є незначною [8]. Таким чином, саме виробничі витрати, у першу чергу, вимагають раціонального розподілу за однорідними економічно обґрунтованими групами для забезпечення ефективного калькулювання собівартості житлово-комунальних послуг.

Питання раціональної класифікації виробничих витрат широко досліджувалось вітчизняними [6, 7, 9, 10, 11, 12] та закордонними вченими [13, 14]. Всі зазначені дослідники погоджуються, що питання класифікації витрат тісно пов'язане з процесом калькулювання собівартості. Узагальнена, на наш погляд, думка висловлена у роботі Сопка В.В. та Патрік А.М., які зазначають, що наукова класифікація витрат необхідна, перш за все, для визначення вартості, а відповідно ціноутворення, тобто суспільно необхідних витрат, а також визначення собівартості, тобто локальних витрат" [12, с.8].

Особливу роль у калькулюванні собівартості відіграє класифікація витрат за статтями (калькуляційними статтями). Класифікація витрат за статтями (в деяких літературних джерелах – за призначенням [11, с.62]) відображає витрати на виробництво в залежності від їх ролі у виробничому та технологічному процесах, характеру та призначення витрат тощо (тобто їх прямої або опосередкованої участі у виробництві даного продукту). Використання класифікації витрат за статтями відіграє головну роль в організації планування, обліку та калькулювання собівартості продукції.

В основу побудови номенклатури статей витрат на виробництво вітчизняні економісти покладають ряд ознак та принципів. Розрізняють наступні основні принципи побудови номенклатури статей витрат: номенклатура-максимум; номенклатура-мінімум; єдина номенклатура; типова номенклатура [6, с.45].

Застосування останнього принципу (типова номенклатура) покладено в основу всіх нормативних документів, якими в останній час визначався склад статей витрат на виробництво як в окремих галузях, так і в народному господарстві в цілому.

Певна свобода у виборі переліку статей витрат передбачена п.11 П(С)БО № 16, де зазначено, що підприємства самостійно визначають перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) [5]. Проте облікова практика житлово-комунального господарства свідчить про схильність підприємств галузі до застосування типових класифікацій статей витрат, що передбачені галузевими нормативними або рекомендаційними документами.

Класифікація витрат за статтями в житлово-комунальному господарстві

здійснюється відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства затверджених від 6.03.2002р. за № 47 (надалі – Методичні рекомендації № 47) [1].

Раніше на підприємствах ЖКГ діяла затверджена від 31.03.1997р. Інструкція № 24 з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) [2]. Безперечно, новими методичними рекомендаціями зроблено спробу наблизити галузеву класифікацію елементів та статей витрат до їх номенклатури, визначеної П(С)БО. Проте таке поєднання “старого” та “нового” підходів не дало необхідних результатів.

Найбільш суттєвим, на наш погляд, недоліком діючої номенклатури статей виробничих витрат на підприємствах житлово-комунального господарства є поєднання в статтях “Сировина і матеріали”, “Паливо для використання з технологічною метою”, “Енергія для використання з технологічною метою”, “Вода для використання з технологічною метою” витрат матеріального носія житлово-комунальної послуги (для підприємств водопостачання та водовідведення – це вода, тепlopостачання – теплова енергія).

Крайню необхідність виділення витрат у діючій номенклатурі статей доводять дані таблиць 1 та 2. Дані таблиці 1 свідчать про наявність значних витрат матеріального носія житлово-комунальної послуги на підприємствах водопостачання Кіровоградської області. За даними 2000-2005 років втрати складали від 20,6 до 32,6% від загального обсягу виробленої води. Таким чином, показники витрат свідчать, що більше ніж п’ята частина (а в останні роки майже третина) води необхідної споживачі якості (вода піднята із свердловин, відповідним чином оброблена) втрачається при доставці споживачеві. Такий значний розмір витрат має суттєві резерви до скорочення, і, відповідно, вимагає постійного управлінського впливу. Інформаційною базою для прийняття відповідних управлінських рішень є облік та контроль витрат носія житлово-комунальної послуги, як окремої статті виробничих витрат.

Аналогічна ситуація спостерігається і на підприємствах тепlopостачання. Дані таблиці свідчать про значні втрати тепла в мережному господарстві. За відповідні роки вони складають від 7,3 до 9,6% від загального обсягу виробленої теплової енергії. Таким чином, питання щодо відокремлення витрат носія комунальної послуги в окрему статтю також справедливо і для підприємств підгалузі тепlopостачання.

Наведені аргументи дозволяють зробити висновок: у діючій класифікації статей витрат на виробництво окремою калькуляційною статтею необхідно передбачити втрати матеріального носія житлово-комунальної послуги.

Ми вважаємо, що відокремлення витрат матеріального носія житлово-комунальної послуги в окрему калькуляційну статтю надає можливість:

- одержувати за статтею “Вода (паливо) для використання з технологічною метою” чисту суму витрат відповідного ресурсу передбачену технологією його виробництва, обробки, доведення до необхідного стану і т.п.
- застосовувати систему прогресивних норм і нормативів використання матеріального носія послуг та на цій основі здійснювати контроль перевитрат відповідного ресурсу, пов’язаних з дією економічних і технологічних факторів (у тому числі і за етапами технологічного процесу);
- одержати за статтею “Втрата матеріального носія послуги в мережах” суму витрат відповідного ресурсу при його транспортуванні до споживача;
- застосовувати систему прогресивних норм і нормативів технологічних витрат та на цій основі здійснювати окремий контроль перевищення витрат відповідного ресурсу, пов’язану з дією економічних та технологічних факторів.

Таблиця 1 – Дані звітів про роботу підприємств водопостачання Кіровоградської області за 2000 – 2005 роки

№/п	Показник	Од. вим.	За 2000 рік		За 2001 рік		За 2002 рік		За 2003 рік		За 2004 рік		За 2005 рік	
			Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%
1.	Відпущено води усім споживачам-всього	тис. м ³	120105	100,0	97666	100,0	87471	100,0	79813	100,0	71994	100,0	69304	100,0
2.	в тому числі:													
	Власним споживачам (абонентам)	тис. м ³	60977	50,8	48898	50,1	43304	49,5	38145	47,8	32533	45,2	30967	44,7
	з них:													
	населенню	тис. м ³	43631	36,3	37336	38,2	32178	36,8	29103	36,5	24465	34,0	23126	33,4
	на комунально-побутові потреби	тис. м ³	12971	10,8	8993	9,2	8840	10,1	6903	8,6	6537	9,1	7497	10,8
3.	Іншим водопроводам, окремим водопровідним мережам	тис. м ³	59128	49,2	48768	49,9	44167	50,5	41668	52,2	39461	54,8	38337	55,3
4.	Витік та невраховані витрати води	тис. м ³	24739	20,6	21736	22,3	23690	27,1	23876	29,9	23500	32,6	22564	32,6

Таблиця 2 – Дані звітів про роботу підприємств тепlopостачання Кіровоградської області за 2000 – 2005 роки

№/п	Показник	Од. вим.	За 2000 рік		За 2001 рік		За 2002 рік		За 2003 рік		За 2004 рік		За 2005 рік	
			Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%
1.	Відпущено теплової енергії, всього	Гкал	1342129,1	100,0	1241083,0	100,0	1407628,5	100,0	1362150,2	100,0	1269901,5	100,0	1266477,0	100,0
2.	Відпущено теплової енергії власним споживачам	Гкал	1304376,1	97,2	1207762,1	97,3	1365639,9	97,0	1275999,3	93,7	1205674,0	94,9	1262587,9	99,7
	з них:													
	населенню	Гкал	735862,0	54,8	595423,6	48,0	729750,8	51,8	669534,7	49,2	628442,3	49,5	701884,8	55,4
	на комунально-побутові потреби	Гкал	385597,0	28,7	397159,5	32,0	487337,5	34,6	403290,3	29,6	362454,7	28,5	458025,3	36,2
	на виробничі потреби	Гкал	182917,1	13,7	215179,0	17,3	148551,6	10,6	203174,3	14,9	214777,0	16,9	102677,8	8,1
3.	Відпущено іншому підприємству (посереднику)	Гкал	37753,0	2,8	33320,9	2,7	41988,6	3,0	86150,9	6,3	64227,5	5,1	3889,1	0,3
4.	Втрати теплової енергії за рік	Гкал	123564,0	9,2	90429,8	7,3	114280,6	8,1	107262,6	7,9	106512,9	8,4	121214,6	9,6

Питання нормування витрат матеріального носія послуги (води, теплової енергії) є глибоко розробленим. Як визначено нами раніше, витрати матеріального носія послуги складають суттєву частину загальних витрат технологічних підприємств галузі. Відповідно у підприємств ЖКГ існує необхідність у відшкодуванні цих витрат (у межах норми) за рахунок ціни (тарифу).

Зазначені витрати враховуються у складі тарифної собівартості житлово-комунальної послуги в розмірах, що затверджуються органами місцевого самоврядування. Розмір витрат носія послуги встановлюється органами місцевого самоврядування на підставі науково-обґрунтованих норм, що розраховані рядом науково-дослідних установ. Проте до розрахованих норм органами місцевого самоврядування вносяться зміни. Дані зміни спрямовані на збільшення норми природних витрат (оскільки гостро стоїть питання покриття різниці між кількістю придбаного носія послуги та фактично наданого споживачам).

З іншого боку, у питаннях нормування витрат існує суттєва невизначеність. Вона полягає в поєднанні таких несумісних, на наш погляд, понять як “витрата ресурсу” та його “втрата”. На підприємствах ЖКГ розраховані та затверджені технологічно обґрунтовані норми витрат води (енергії). Частина цих норм включає дійсно технологічні витрати відповідного ресурсу, решта – стосується втрати ресурсу в мережі. На нашу думку, втрата носія послуги в мережі хоча і зумовлена технологією надання житлово-комунальної послуги (транспортування її до споживача), проте повинна бути чітко відокремлена від витрат матеріального носія послуги, що передбачені технологією їх виробництва, доробки, підвищення їх якості тощо.

Таким чином, витрати матеріального носія послуги нами пропонується визначити виключно в мережних системах (вуличні, внутрішньобудинкові витоки; витрати на приладах обліку і т.д.). Саме ці витрати повинні обліковуватись та контролюватись за статтею “Витрати матеріального носія послуги в мережах”.

Окремої уваги заслуговує в діючій класифікації стаття “Роботи та послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій”, яка віднесена до складу прямих виробничих витрат.

Віднесення цієї статті до складу прямих матеріальних витрат, на нашу думку, є доречним та підтвердженим практикою. Довести дане твердження можливо лише розглянувши склад цих витрат. Для підприємств житлово-комунального господарства ці витрати традиційно обмежуються сумою плати за користування мережами сторонніх підприємств з доставки покупного ресурсу (води, теплової енергії) [1]. Таким чином, наведені витрати є нічим іншим, як транспортно-заготівельними витратами (ТЗВ), які відповідно до П(С)БО № 9 “Запаси” [4] формують первинну вартість запасів. У підприємств природно виникає необхідність відокремити названі ТЗВ, окремо їх облічити та проконтролювати. Необхідність ця викликана тим, що на підприємствах водо- і теплопостачання, одночасно здійснюється:

- плата за користування мережами сторонніх підприємств, які за своєю сутністю є прямими матеріальними – транспортно-заготівельні витрати (витрати на доставку ресурсу магістральними трубопроводами);
- оренда мереж та виробничого обладнання з доставки покупного ресурсу – загальновиробничі витрати (підлягають розподілу відповідно до обраної бази);
- оренда мереж та виробничого обладнання з транспортування комунальної послуги до споживача – витрати на збут (безпосередньо відносяться на фінансовий результат).

З точки зору оптимізації діючої номенклатури статей витрат на виробництво особливу увагу необхідно звернути на некоректне, на нашу думку, найменування цієї статті. Назва “Роботи та послуги сторонніх організацій” породжує двоякість в

тлумаченні даної статті витрат, як прямих. З одного боку, це дійсно може бути плата за користування мережею, що належить іншим підприємствам (змінюється відповідно до кількості поданої води, тепла), з іншого боку, це може бути фіксована плата за оренду мереж, що належать іншим організаціям (та є загальновиробничою або збутовою витратою).

Отже, нами пропонується статтю “Роботи та послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій” називати як “Плата за користування мережами сторонніх організацій з доставки покупного ресурсу”, з включенням до неї сум транспортно-заготівельних витрат на придбання матеріального носія комунальної послуги. Виділення цієї статті витрат на виробництво надає можливість організувати нормативний облік, планування та контроль зазначених витрат, забезпечення керівництва необхідною інформацією щодо доцільності ТЗВ та можливості організації власної мережі з доставки покупного ресурсу.

Важливим недоліком чинної номенклатури статей є й порядок формування статі “Амортизація основного виробничого обладнання”. Пунктом 4.5. Методичних рекомендацій № 47 передбачено віднесення сум амортизаційних відрахувань по основному виробничому обладнанню до складу прямих витрат.

Загальновідомо, що амортизаційні відрахування можуть бути включені до складу прямих витрат тільки на підприємствах масового високоавтоматизованого виробництва, що випускають один вид продукції (послуг). Очевидно, що розробники Методичних рекомендацій виходили саме з цих позицій.

З іншої сторони на підприємствах ЖКГ спостерігається:

- наявність значної частини повністю амортизованого обладнання або обладнання, яке перебуває в аварійному стані;
- наявність значних простоїв застарілого обладнання, а відповідно неможливістю віднесення всієї суми амортизації до складу виробничих витрат. Частина амортизаційних витрат, що припадає на виробниче обладнання, що простоє, на нашу думку, повинна відноситись до складу не виробничих витрат та обліковуватись окремо.

Таким чином, віднесення амортизаційних відрахувань до складу прямих виробничих витрат можливо лише в двох випадках:

1. Якщо частина обладнання, що простоє, буде окремо обліковуватись, а сума амортизації, що нарахована на непрацююче обладнання буде віднесена до складу не виробничих витрат.

Даний процес є, на нашу думку, досить громіздким та ускладнює обліковий і контролюючий процес, адже необхідно спочатку диференціювати обладнання основного виду виробництва на основне виробниче та обладнання загальновиробничого призначення, потім провести облік простоїв обладнання та відповідним чином розподілити амортизацію. При цьому амортизація об'єктів загальновиробничого призначення розраховуватиметься у звичайному порядку (пропорційно відпрацьованим машино-, людино-годинам).

2. У разі застосування виробничого методу амортизації основних фондів, що передбачений абзацом 5 п.26 П(С)БО № 7 “Основні засоби” [3]. У даному випадку місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації.

Застосування даного методу амортизації на підприємствах галузі є, на нашу думку, недоречним з наступних причин:

1. Галузеві особливості підприємств ЖКГ (у частині особливостей державного регулювання) [8] чітко визначають, що в основу калькулювання цін (тарифів) на житлово-комунальні послуги закладаються норми податкового законодавства. Відповідно метод амортизаційних відрахувань при калькулюванні прив'язується до

вимог податкового законодавства.

2. Застосування різних методів амортизації (виробничого та податкового) для розрахунку неповної та тарифної собівартості ускладнює їх обчислення і контроль в межах єдиної інформаційної бази даних.

Таким чином, ми доходимо до висновку: враховуючи однорідність робіт та послуг, що надають підприємства ЖКГ, а також наведені вище твердження, доречно трансформувати класифікацію витрат на виробництво в частині амортизації основних виробничих фондів шляхом віднесення їх до складу загальновиробничих витрат з наступним розподілом відповідно до обраної бази. Однорідність робіт та послуг, що надаються підприємствами галузі, робить розподіл амортизаційних витрат досить точним, оскільки тривалість роботи основного виробничого обладнання (часовий фактор залежності) є ефективною базою розподілу загальновиробничих (зокрема амортизаційних) витрат [14].

Аналогічна ситуація спостерігається і по віднесенню витрат на оренду основних виробничих фондів, які також традиційно відносяться у ЖКГ до прямих витрат. Класифікація витрат на оренду ОВФ як прямих є, на нашу думку, помилковою, оскільки об'єктами оренди є ті самі зношені та аварійні мережі, технологічне та очисне обладнання, яке орендується у підприємств інших форм власності для забезпечення надання комунальних послуг. Постійність цих витрат, так само, як і постійність амортизаційних витрат, визначає неможливість їх віднесення до складу прямих, а відтак вимагає їх розподілу відповідно до прийнятої бази.

Таким чином, ми робимо висновок про необхідність удосконалення діючої класифікації статей витрат на виробництво в частині витрат на оренду основних виробничих фондів, шляхом їх виключення зі складу прямих виробничих витрат, з наступним віднесенням до складу загальновиробничих витрат та розподілом відповідно до обраної бази.

Таким чином, нами пропонується оптимальна номенклатура статей витрат на виробництво на підприємствах житлово-комунального господарства (рис. 1), яка передбачає:

- виділення як окремих статей: “Втрата матеріального носія послуги в мережах”, “Плата за користування мережами сторонніх організацій з доставки покупного ресурсу”;
- уточнення порядку формування статей: “Амортизація основного виробничого обладнання”, “Роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій”, “Паливо на технологічні потреби”, “Електроенергія на технологічні потреби”, “Сировина і матеріали”;
- системне формування показників неповної та тарифної собівартості на підставі єдиного масиву облікових даних.

Наведена класифікація статей витрат дозволяє:

- системно вирішувати весь комплекс завдань управління витратами на виробництво, а саме охоплювати весь комплекс питань щодо планування, нормування, обліку, контролю витрат на виробництво, калькулювання виробничої та тарифної собівартості, аналізу та вдосконалення на цій основі процесу управління витратами на виробництво;
- складати нормативні та планові калькуляції за кожним об'єктом обліку витрат з урахуванням завдань щодо зниження собівартості;
- здійснювати чітке обчислення виробничої собівартості базоване на принципах П(С)БО;
- запровадити облік тарифної виробничої собівартості з метою інформаційного забезпечення процесу управління витратами на виробництво на підприємствах ЖКГ.

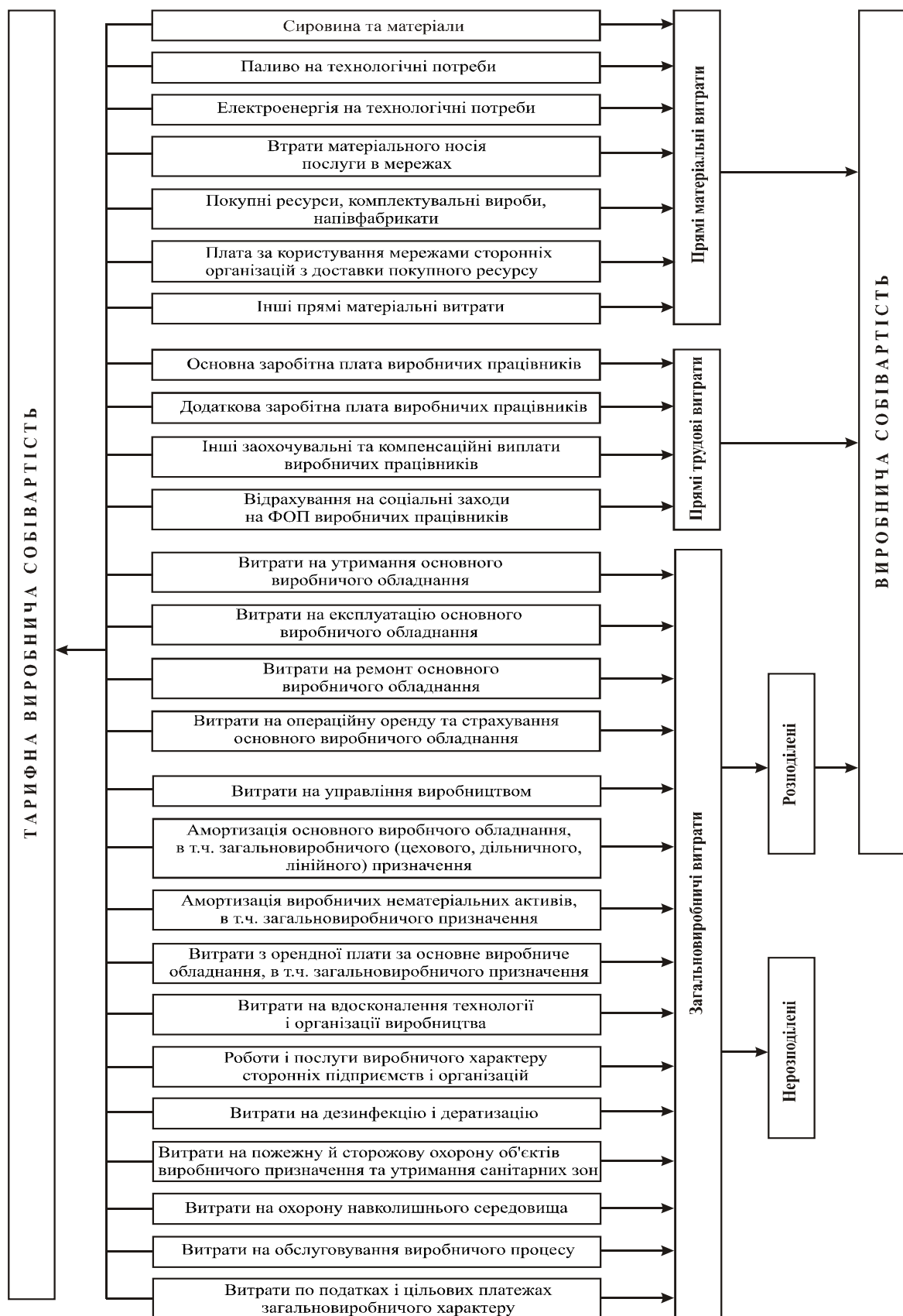


Рисунок 1 – Оптимальна номенклатура статей витрат на виробництво на підприємствах ЖКГ

Список літератури

1. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства, затв. наказом Держбуду України від 06.03.2002р. № 47.
2. Наказ Державного комітету України по житлово-комунальному господарству, від 1997.03.31, № 24 “Про затвердження інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства”.
3. Наказ Міністерства України, від 2000.04.27, № 92 “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”.
4. Наказ Міністерства України, від 1999.10.20, № 246 “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”.
5. Наказ Міністерства України, від 1999.10.19, № 318 “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”.
6. Безруких П.С., Кашаев А.Н., Комиссарова П.И. Учет затрат и калькулирования в промышленности (вопросы теории, методологии и организации). – М.: Финансы и статистика, 1989. – 223 с.
7. Бунимович М. Себестоимость промышленной продукции и технический прогресс. – М.: Госполитиздат, 1962. – 295 с.
8. Головченко О.О. Галузеві особливості житлово-комунального господарства (ЖКГ) та їх вплив на облік та контроль витрат на виробництво // Наукові праці КДТУ. Економічні науки, випуск 3. – Кіровоград: КДТУ, – 2002. – С.275-282.
9. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1974. – 159 с.
10. Калькуляция себестоимости в промышленности: Учебник /Под ред. А.Ш. Маргулиса. – М.: Финансы, 1980. – 288 с.
11. Поклад И.И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1966. – 386 с.
12. Сопко В.В., Патрик А.Н. Учет затрат и калькуляция себестоимости в промышленности. – К.: Техника, 1988. – 112 с.
13. Шим Дж. К., Сигел Дж.Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат /Перевод с англ. – М.: Филинь, 1996. – 344 с.
14. Kilger, W. “Einführung in die Kostenrechnung”, Opladen, 1980.

Стаття посвящена дослідженню актуальних питань класифікації виробничих затрат по статтям в житлово-комунальному господарстві. Встановлені основні недоліки діючої номенклатури статей затрат, пропонується удосконалена система статей виробничих затрат з урахуванням галузевих особливостей підприємств житлово-комунального господарства.

The article is dedicated to some actual questions of classification of industrial expenses by clauses in housing and communal services. The basic lacks of working nomenclature of clauses of expenses are established, the advanced system of clauses of industrial expenses is offered in view of branch features of housing and communal services.