

Галузевий аспект організації обліку витрат на виробництво будівельних матеріалів

Врахування галузевого аспекту є важливою умовою раціональної організації обліку витрат на підприємстві. Зростання впливу податкового обліку, відсутність адресних галузевих документів та творчого підходу облікових працівників привело до спрощення організації обліку.

організація обліку витрат, собівартість, галузеві особливості, промисловість будівельних матеріалів, технологічний процес

Загальноприйнятою науковцями та практиками є необхідність максимального врахування при побудові системи обліку затрат, галузевих особливостей. Проблема організації обліку - це в більшості проблема облікової практики. Організація обліку здебільшого зумовлена організаційними аспектами господарювання. Відповідно передумовою побудови ефективної моделі обліку й аналізу витрат є дослідження галузевих особливостей та умов формування собівартості продукції на підприємствах галузі.

Питання наукових передумов організації обліку також у сфері інтересів вітчизняних науковців [7, 10, 11, 12]. Проте галузеві аспекти організації обліку в такий галузі як виробництво будівельних матеріалів є майже недослідженим. Саме тому метою даної публікації є проведення аналізу галузевих особливостей виробництва будівельних матеріалів на рівні Кіровоградського регіону з точки зору їх впливу на організацію бухгалтерського обліку.

Раціональна організація обліку витрат прямо й безпосередньо пов'язана з відпрацюванням проблем методичного характеру, що потребує розмежування організаційних та методологічних аспектів. Сутністю методологічного аспекту є формування інформації стосовно собівартості готової продукції та витрат періоду і відповідно складання фінансової звітності. Організаційний аспект спрямовується на оптимальне функціонування обліково-економічної служби.

Галузь виробництва будівельних матеріалів входить до складу будівельного комплексу виробництва, структуру якого представлено на рисунку 1.



Рисунок 1 – Будівельний комплекс України

Промисловість будівельних матеріалів – це група підгалузей важкої промисловості, які виготовляють матеріали та вироби, деталі і конструкції для всіх видів будівництва. Розміщення підприємств галузі обумовлюється двома основними факторами: сировинним та споживчим. Ці фактори зумовлюють поділ промисловості будівельних матеріалів на дві групи: галузі сировинної орієнтації (виробництво цементу, цегли, гіпсу, шиферу, скла тощо) та галузі споживчої орієнтації (виробництво бетону, залізобетонної продукції та конструкцій, кровельних матеріалів тощо). Розміщення підприємств за сировинним фактором пояснюється великими обсягами витрат сировини на одиницю продукції і низькою її транспортабельністю.

Промисловість будівельних матеріалів характеризується значною номенклатурою готової продукції. Крім того, виробництво різних груп організується за особливими технологічними процесами, саме тому дослідження організації обліку витрат та аналіз формування собівартості є недоцільним здійснювати по галузі в цілому. В Кіровоградській області найбільш поширеним є виробництво залізобетонних конструкцій та виробів із залізобетону і виробництво цегли силікатної. Виробництво залізобетонних виробів та конструкцій на Україні займає провідне місце (30% обсягу продукції галузі), а виробництво цегли силікатної це найдавніше виробництво будівельних матеріалів (існує понад 100 років) [5].

Промисловість збірного залізобетону та конструкцій має споживчу орієнтацію, що пояснює її розташованість переважно в обласних центрах та містах обласного підпорядкування. В Кіровоградській області діє 4 підприємства з виробництва залізобетонних конструкцій та одне з виробництва силікатної цегли (табл. 1).

Таблиця 1 - Підприємства Кіровоградської області, що виготовляють залізобетонні вироби та цеглу силікатну

№	КВЕД	Адреса та назва підприємства	Вид продукції, який виробляється
1	2	3	4
р-н	26.61.11	Кіровоградська обл. Кіровоградський р-н с. Івано – Благодатне ДП “Благодать” колективного підприємства “Кіровоградагробудіндустрія”	Блоки та цегла з цементу
2	26.61.11	Кіровоградська обл., Світловодський р-н, с. Павлівка ДП “Світловодський завод силікатних виробів” АТЗТ “Кіровоградбудматеріали”	Блоки та цегла з цементу
3	26.61.12	Кіровоградська обл., м. Світловодськ ЗАТ “Світловодський завод Спецзалізобетон”	Елементи конструкцій збірні
4	26.61.12	Кіровоградська обл. м. Світловодськ ЗАТ Об'єднання “Дніпроенергобудпром”	Елементи конструкцій збірні
5	26.61.12	Кіровоградська обл. м. Світловодськ ДП “Завод залізобетонних виробів” ЗАТ Об'єднання “Дніпроенергобудпром”	Елементи конструкцій збірні

Саме на цих підприємствах досліджувалась організація обліку витрат методом суцільного спостереження та анкетування.

Сировинне забезпечення підгалузі виробництва цегли силікатної існує практично в усіх районах і тому, не зважаючи на сировинний фактор, як основний щодо розміщення підприємств, в даній підгалузі орієнтуються на споживача.

Підприємства, розташовані в Кіровоградській області, які займаються виготовленням будівельних матеріалів, як правило, середні за розміром, і входять до складу акціонерних товариств (ДП “Злагода”, ДП “Світловодський завод силікатних виробів”, дочірні підприємства ЗАТ Об'єднання “Дніпроенергобудпром”, ЗАТ “Спецалізобетон”). Всі підприємства, представлені в таблиці 1, побудовано за радянських часів як структурні підрозділи будівельних трестів. Обсяги діяльності підприємств, що досліджуються в галузі, безпосередньо зумовлені обсягами будівельно-монтажних робіт у регіоні. Залежність обсягів будівництва (у порівнянних цінах до 1996 року) та обсяги виробництва будівельних виробів ілюструє рисунок 2.

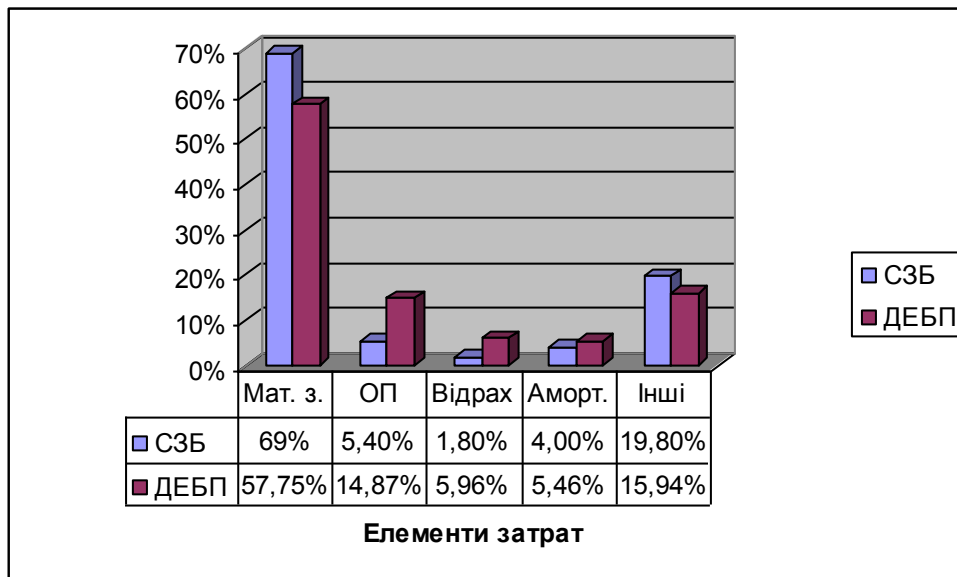


Рисунок 2 - Залежність обсягів підгалузі виробництва будівельних матеріалів від обсягів будівництва у регіоні

Галузь будівництва має сезонний характер, відповідно виробництво будівельних матеріалів також неритмічне.

Регламентація організації та методики обліку витрат у підприємницькій діяльності в Україні здійснюється: господарським кодексом, Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”, Положеннями (Стандартами) бухгалтерського обліку (зокрема, П(С)БО 16), Планом рахунків та Інструкцією щодо застосування Плану рахунків [1, 2, 3, 4].

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” є документом, що сформував методологічні засади організації обліку на підприємстві. Так ст. 8, присвячена організації обліку на підприємстві визначає, що питання організації обліку на підприємстві входить до компетенції власника (керівника) [1]. Таким чином держава “зняла” із себе безпосередню відповідальність за організацію обліку на підприємстві. Централізовано розроблено норми, що впливають на організацію обліку: кваліфікаційні вимоги, чисельність відділу бухгалтерського обліку, права й обов'язки головних бухгалтерів тощо. Проте суворе дотримання вимог спостерігається лише в бюджетних установах.

Міністерству статистики надані повноваження здійснювати перевірки щодо організації обліку на підприємствах, але ці повноваження на підприємствах, що досліджувались практично не реалізовувались.

Дослідження сучасного стану організації бухгалтерського обліку на базових підприємствах дає можливість стверджувати, що керівники не були готові взяти на себе відповідальності щодо організації обліку. А також, якщо врахувати недостатній освітній рівень головних бухгалтерів (45% головних бухгалтерів досліджуваних підприємств не мають вищої освіти), то всі вимоги стосовно організації та ведення бухгалтерського обліку, що сформувалися у свідомості керівництва протягом останніх років, зводяться до прагнення максимальної відповідності фінансовим цілям та потребам ціноутворення.

Наявність проблем в організації бухгалтерського обліку на підприємствах підгалузі виробництва будівельних матеріалів свідчить про необхідність посилення контролю та підвищення кваліфікації головних бухгалтерів підприємств.

Аналіз змісту та мотивації формування такого внутрішнього реєстру з організації обліку як Наказу з організації обліку та облікової політики, свідчить про формальний характер його складання та відсутність науково-методичних розробок, що дають можливість бухгалтерам розробляти його свідомо.

Результати проведених досліджень дозволяють зробити висновок про наявність як об'єктивних, так і суб'єктивних чинників, що негативно впливають на організацію обліку. До об'єктивних чинників віднесено відсутність фондового ринку реальних корпоративних відносин (на підприємствах, що досліджувались розподіл дивідендів не здійснюється). До суб'єктивних - відсутність у бухгалтерів навичок творчої праці та відповідного методичного забезпечення на нормативних і галузевих рівнях. Накази з організації обліку та облікової політики, що прийняті на базових підприємствах, не висвітлюють специфіку організації обліку конкретного підприємства, не регламентують документообіг (графік не розроблено), не закріплюють технологію обробки облікової інформації.

Ускладнення в практиці організації обліку, зокрема обліку витрат, виникли на нашу думку ще й тому, що Стандарти визначають лише концептуальні підходи. Перші п'ять років введення в дію П(С)БО виявили суттєві проблеми, які потребують термінового розв'язання. В першу чергу, національні стандарти не відбивають процедуру обліку, не включають методику ведення обліку за окремими об'єктами та не враховують галузеві особливості (це пов'язано з тим, що стандарти визначають концептуальні засади формування показників фінансової звітності). Але при цьому не було враховано, що для країн із розвинутою ринковою економікою національні стандарти є узагальненням існуючих практичних навичок, а для України подібний підхід не є обґрунтованим, тому що вітчизняна облікова практика традиційно орієнтована на зовнішню регламентацію обліково-технологічних процедур. По – друге, текст стандартів написано складною мовою, термінологія, що застосовується, не відповідає традиціям української бухгалтерської школи, і має неоднозначне тлумачення, зокрема терміна “витрати”. Наступний недолік – присутність термінів, яким взагалі не надано визначення, так наприклад, це стосується терміну “облікова ціна”. У Стандарті 16 не чітко дано визначення поняття “вид діяльності” й критерії віднесення до нього. Також недостатня увага приділена калькулюванню собівартості, не надано визначення об'єкта калькулювання, не зазначено варіантність взаємозв'язку процедур обліку і калькулювання. Розкриваючи склад собівартості реалізованої продукції однією зі складових виділено понаднормативні витрати але, що під цим розуміється не вказано [2]. Таким чином є необхідність доопрацювання стандартів, що потребує попереднього наукового обґрунтування. Крім того важливим напрямом удосконалення обліку є розробка методичних рекомендацій у відповідності з галузевою специфікою, що має безпосереднє відношення до галузевих аспектів. Деякі науковці вирішення цієї проблеми пов'язують із розробкою рекомендацій щодо застосування

стандартів [8]. Ми погоджуємось з тими фахівцями, які критично ставляться до змісту Стандартів і насамперед до термінології, яка в них застосовується.

Організація обліку витрат безпосередньо зумовлена галузевою специфікою. Її основою на підприємстві є послідовність операцій, їх групування в центри витрат та документальне оформлення цих операцій.

Залізобетон – конструктивне з'єднання бетону та арматури. Виробництво залізобетону включає в себе три організаційно відокремленні процеси:

1. виготовлення бетону,
2. виготовлення арматури,
3. формовка виробів.

Виготовлення бетону – це змішування певних компонентів (цемент, пісок, гравій, добавки для регулювання процесу твердіння, щільності, пластичності бетону тощо) з водою та наступна механічна обробка суміші, що отримана. Якість та марка бетону залежить від марки цементу та пропорцій матеріалів, що використовуються. Отримання якісної бетонної суміші у зимовий період гарантується підігрівом заповнювачів за допомогою пару, гарячого повітря, димових газів [6]. Це потребує організації спеціального складування, транспортування, попередньої обробки оприбуткованих матеріалів, виробництво пару, підігріву повітря, тобто певної структури підсобних виробництв. Ці обставини зумовлюють необхідність обліку діяльності допоміжних виробництв, цим же визначається і структура матеріальних витрат.

Технологія виробництва арматури передбачає волочіння, силову калібровку, електротермічну обробку метала та в подальшому з'єднання металевих стержнів (зварювального або в'язаного). Виробництво збірного залізобетону включає технологічні операції, відображені на рисунку 3.

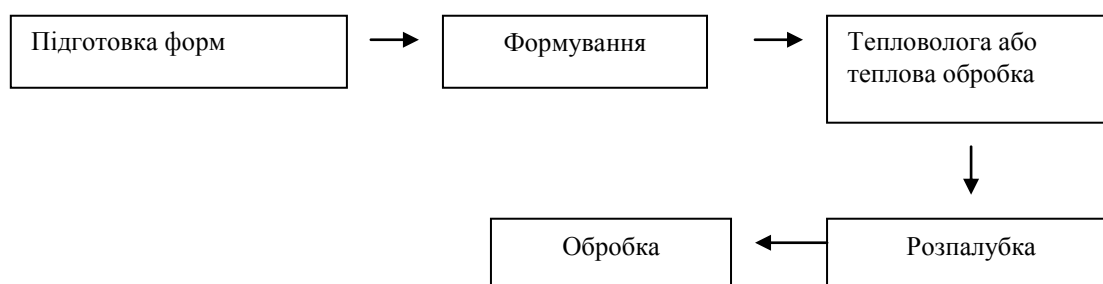


Рисунок 3 - Стадії технологічного процесу виготовлення залізобетонних виробів

Спосіб виготовлення виробів із залізобетону залежить від галузі промисловості, в якій вони використовуються, призначення будівель, які виготовляються, характеру армування, форм та габаритів конструкцій і деталей. Відрізняють три способи виготовлення виробів із залізобетону: конвеєрний, агрегатно-поточний, стендовий.

При використанні конвеєрного способу вироби виготовляються у формах чи піддонах, які переміщуються поточними лініями. Лінії складаються з формувального конвеєра та камер теплової обробки. Використовується цей спосіб при масовому виготовленні однотипних залізобетонних виробів.

Агрегатно-поточним способом виготовляються прості вироби або продукція широкої номенклатури на безперервній поточній лінії з декількома постами та камерами циклічної дії.

Стендовий спосіб виробництва – це підготовка, формовка та теплова обробка виробів на стаціонарних постах. Використовується він при формовці нестандартної, великогабаритної продукції та при виготовленні її у невеликих кількостях [6]. Відповідно до особливостей організації виробництва має бути побудовано робочий

план рахунків у частині затрат діяльності. Саме організація процесу впливає на формування центрів затрат та зумовлює її нормування.

У виробництві залізобетонних виробів та конструкцій важливими є фізичні властивості продукції, що виготовляється, які будуть гарантувати безаварійну експлуатацію у складі побудованих об'єктів. Саме це зумовлює необхідність поточного та кінцевого контролю, встановлення винуватців при списанні браку і розробки відповідної системи документування, обов'язкового проведення випробувань, що потребує відпрацювання методики обліку витрат та результатів випробувань, а також нормування браку. Дослідження підгалузі свідчать про необхідність посилення контролю за якістю. Проте в бухгалтерському обліку не достатньо інформації щодо здійснення аналізу та відсутня відпрацьована модель галузевого аналізу.

Виробництво збірного залізобетону як і будь – яка інша підгалузь має свої особливості, які стосуються формування обліку собівартості та її калькулювання. Практика ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, які досліджувались, свідчить про наявність тенденцій на максимальне спрощення обліку і задоволення запитів податкового обліку, що негативно впливає на ефективність обліку.

Традиційно методологією обліку витрат на виробництво збірного залізобетону передбачено використання попередільного методу з безнапівфабрикатним варіантом узагальнення витрат. Використання попередільного методу обґрунтовано технологічним розподілом виробництва на два основних переділи: виробництво бетону, арматури та формовка виробів. Анкетування, що були проведені на підприємствах визначили, що для формування собівартості застосовується простий метод. Але його використання не дає можливості без додаткових розрахунків визначати вартість бетону, який також виступає як готовий виріб, та реалізується.

Цегла силікатна - це штучний невипалений стіновий будівельний матеріал, який виготовляється методом пресування зволоженої суміші з піску та інших дрібних заповнювачів, вапна та різних в'язких матеріалів, що затверджуються під тиском пару в автоклаві. Технологія виробництва та якість силікатної цегли залежать від фізичних та хімічних властивостей сировини. Основними сировинними матеріалами при виготовленні цегли силікатної є кварцовий пісок, вапно, кремнеземисті добавки та вода. На Світловодському заводі силікатних виробів цеглу виготовляють силосним способом, який включає операції відображені на рисунку 4.

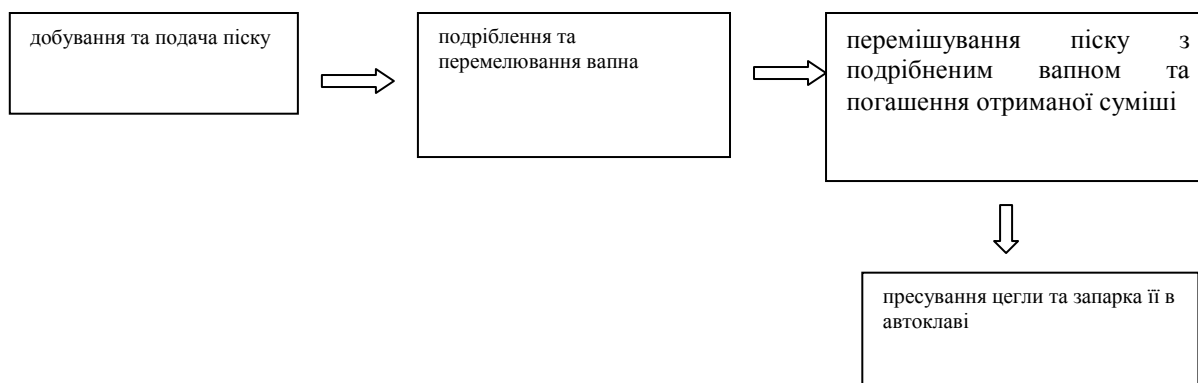


Рисунок 4 - Виготовлення цегли силікатної силосним способом

Перераховані етапи за технологічним процесом не передбачають поділ його на переділи, тому методологія обліку витрат на виробництві силікатної цегли обумовлює використання на цих підприємствах простого методу обліку витрат. Характерними особливостями цієї підгалузі, що впливають на побудову обліку затрат, є відсутність залишків готової продукції, незавершеного виробництва та практично відсутнє

складування, що в деяких випадках може виправдати практику віднесення всіх загальновиробничих витрат до змінних. Відсутність складування, а відповідно і залишків готової продукції пояснюється використанням у технологічному процесі “кругових” вагонеток, які для того щоб повернутись у виробничий процес, повинні бути розвантажені.

Дослідження особливостей організації обліку витрат було проведено за допомогою анкетування. Останнє дає підстави стверджувати, що у більшості підприємств спостерігаються спрощені підходи до організації обліку витрат і відповідно всі загальновиробничі витрати відносять до змінних, і не розподіляються взагалі (це твердження відноситься до підприємств, які досліджувались). Фахівці обліково-економічних служб обґрунтовують такі рішення неможливістю, на їх думку, відокремлення в загальновиробничих затратах, затрат, які є постійними чи змінними (що на наш погляд є небезспірним).

Таким чином, для таких підприємств є необхідним по-перше визначитись, які витрати підлягають розподілу, по-друге обґрунтувати вибір методу встановлення їх постійної та змінної частини і по-третє обґрунтувати методику їх розподілу.

На нашу думку, вирішення даних питань має ґрунтуватись на даних аналізу, а саме, підприємствам з явно визначеною сезонністю виробництва які мають відокремлені види виробництва, є доцільним ведення рахунку “Загальновиробничі витрати” з установленням постійної їх частини розрахунковими методами. Крім того, проблемним питанням організації обліку, яке безпосередньо пов'язане з відсутністю в Україні єдиної концепції управлінського обліку та його місця в обліковій системі, є поділ та кооперація праці обліково-економічного персоналу. В цьому зв'язку, на нашу думку, досить цікавим є визначення В.Ф. Палія щодо сутності управлінського обліку як внутрішньо фірмового оперативного управління фінансово-господарською діяльністю, що спрямована на задоволення інформаційних потреб менеджерів фірми не обов'язково найвищого рівня але і середнього, які вирішують проблеми на великому підприємстві [9]. В цьому зв'язку, на нашу думку достатньо суттєвим є визнаний акцент на розмір підприємства.

Ефективність діяльності виробничого підприємства певною мірою зумовлена якістю інформації (як вхідної так і вихідної), що є в розпорядженні управлінців різного рівня. У практичній площині проблема полягає не втім яку діяльність економічного персоналу вважати або не вважати обліком у традиційному вигляді. Проблема полягає у визначенні конкретних виконавців цієї діяльності та місця облікового апарату. Аналіз обсягів виробництва та структури бухгалтерської та планово-економічної служб підприємств, що досліджувались дає можливість зробити висновок про недоцільність формування окремої управлінської бухгалтерії а також про можливість створення єдиної обліково-економічної служби.

Список літератури

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (зі змінами і доповненнями, внесеними Законами України від 11 травня 2000 року № 1707 – III, від 8 червня 2000 року № 1807 – III, від 22 червня 2000 року № 1829 – III)
2. П(С)БО 16 “Витрати”, затверджене наказом Мініфіну України від 31.12.99 р. № 318
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Мініфіну України від 30.11.99 № 291. Зареєстровано у Міністерстві Юстиції України 21.12.99 за № 892/4185
4. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. Зареєстровано у Міністерстві Юстиції України 21.12.99 за № 893/4186

5. А.П.Голіков, Я.Б. Олійник, А.В. Степаненко “Вступ до економічної і соціальної географії Підручник – К.: Либідь, 1996.- 320 с.
6. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: Учебное пособие /В.А. Белобородова, А.П. Чечета, В.Т. Слабинский и др. – 2 –е изд., перераб. И доп. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 279 с.
7. Кузьмінський А.М. та інші “Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Підручник / А.М. Кузьмінський, В.В. Сопко, В.П. Завгородній; за ред. А.М. Кузьмінського. – К.: Вища школа, 1993.- 222 с.
8. В. Копилов, Л.Ловінська “Концептуальные основы методического обеспечения бухгалтерского учёта субъектов хозяйственной деятельности в Украине»
9. В.Ф. Палий «Развитие методологии управленческого учета» Бухгалтерский учет №12 2004 стр 52
10. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в Україні: Нормативи. Коментарі. – К.: Поліграфкнига, 1994. – 348 с.
11. Сопко В.В. и др. «Организация контроля и учёта в объединениях /В. В. Сопко, Н.В. Кужельный, Е. М. Шпырко. – К.: Техника, 1984.- 199 с.
12. Ю. Хоптинський «Організаційні аспекти бухгалтерського обліку» ж-л «б/о та аудит» №4 2003

Учет отраслевого аспекта есть важным условием рациональной организации учета затрат на предприятии. Возрастание влияния налогового учета, отсутствие адресных отраслевых документов и творческого подхода учетных работников привело к упрощению организации учета.

Consideration of industry aspect important condition of rational organization of consideration of expenditures on enterprise. The growth of influencing the fiscal accounting, absence of address industry documents and creative approach of registration workers, resulted in simplification of consideration organization.