

В. І. Чиж, канд. екон. наук

Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля

Використання облікових моделей в управлінні витратами

Запропоновано модель управлінського обліку витрат на підприємствах житлово-комунального обслуговування. Доведено, що моделі нормативного обліку є ефективним інструментом керування витратами.

витрати, модель, облік, послуги, житлово-комунальне господарство, норми, елементи витрат, об'єкт обліку, статті калькуляції

Основу ефективності функціонування підприємств в нових економічних умовах, поряд з матеріальними, трудовими і фінансовими ресурсами, складає здатність менеджменту керувати витратами. Управління витратами є складним і багатограним завданням. Необхідною умовою вирішення цього завдання є інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень, спрямованих на економне використання ресурсів. В системі управління витратами моделювання облікових процесів дає змогу виявити всі можливі закономірності, взаємозв'язки й умови формування витрат в різних реально існуючих умовах і здійснити добір доцільного мінімуму найкращих варіантів рішень. Посилення уваги до теоретичного дослідження облікових моделей обумовлено тим, що на сучасному етапі розвитку обліку головна увага привернена до його реформування у напрямку інтеграції з міжнародною системою. Але інтеграційні процеси стосуються фінансової звітності і уніфікації вимог до неї. Інформаційне забезпечення управління витратами є завданням внутрішньогосподарського обліку, на побудову якого значно впливають галузеві особливості діяльності. Тому дослідження облікових моделей певної галузі, які дають змогу управляти витратами, досить актуальні та мають теоретичну і практичну значущість.

Дана проблема давно привертала спеціалістів-теоретиків. У трудах російських вчених Е. К. Гільде та О. А. Шапошнікова [1,2] розглянуто коло теоретичних і практичних питань моделювання в обліку. Але ці роботи мають цілеспрямований характер. Вони досліджують класифікаційні моделі та моделі витрат за технологічними ознаками. Окремі питання моделювання облікових процесів розкрито в роботах вітчизняних вчених. Комплексні дослідження теоретико-методологічного напрямку, пов'язані з використанням облікових моделей в управлінні витратами у конкретній галузі практично відсутні.

Метою даної статті є спроба побудувати облікову модель, що забезпечила б інформаційні потреби в управлінні витратами в житлово-комунальному господарстві.

Моделі управлінського обліку повинні забезпечити можливість прийняття управлінських рішень, причому формування облікової інформації повинно відповідати цілям і завданням управління підприємств галузі. Оскільки до підприємств житлово-комунального господарства (ЖКГ) входять різні об'єкти, виникає потреба розглянути облікові інформаційні моделі в залежності від їх впливу на управління витратами.

Облікові моделі можуть бути статичними і динамічними. Статичні моделі призначені для опису поведінки об'єкту у фіксований момент часу. Динамічні моделі

призначені для вивчення поведінки об'єкту у часі. Ці моделі мають різне призначення і цілі.

Модель статичного обліку у ЖКГ являє собою облік активів і зобов'язань на звітну дату. Результати статичного обліку призначені для використання, головним чином, при аналізі фінансового стану підприємств, визначенні показників ліквідності. Такі моделі в ЖКГ мають на меті надання інформації щодо співвідношення активів та зобов'язань підприємств. Оскільки у розрахунок показників ліквідності включають тільки власне майно підприємства, то в організаціях ЖКГ потрібно активи розділяти на дві групи, а саме: майно, яке передане державним органом в управління, та власне майно. Звітною формою даної моделі є баланс. Він є основою розрахунків потенційного банкрутства підприємства. На підставі інформації статичного балансу служба замовника має інформацію для прийняття управлінських рішень щодо окремих виробників послуг.

Модель динамічного обліку являє собою систему спостереження фактів господарського життя з метою виміру ефективності діяльності підприємств ЖКГ. Її метою є надання інформації внутрішньому користувачу про фінансові результати діяльності, тобто співвідношення доходів і витрат кожного підприємства – виконавця робіт. Оскільки темою даного дослідження є облікові процедури в управлінні витратами, розглянемо методологію формування динамічних моделей з цією метою.

Облікові динамічні моделі мають забезпечити керівництво підприємств – виробників послуг і організацію служби замовника інформацією про розмір витрат; здійснювати групування витрат за місцями виникнення (виробничі підрозділи), за видами послуг і робіт, за статтями витрат, за нормами і відхиленнями від норм. Такі вимоги визначають побудову багаторівневої моделі обліку виробничих витрат на надання житлово-комунальних послуг у системі управлінського обліку. Для послуг, які мають матеріальний характер, доцільно виділяти такі рівні:

1-й рівень – за центрами виникнення витрат (окремими підрозділами підприємств – виробників послуг);

2-рівень – за видами діяльності (надання послуг; виконання робіт);

3-й рівень – за видами послуг (водопостачання, водовідведення, газопостачання, тепlopостачання, енергозабезпечення);

4-й рівень – за формами обслуговування (замовлення споживача, планове проведення робіт);

5-й рівень – за статтями і елементами витрат;

6-й рівень – за видами використовуваних матеріалів і формами оплати праці;

7-й рівень – за нормами і відхиленнями від норм.

Пропонована деталізація аналітичного обліку залежить від особливостей діяльності підприємств-виробників комунальних послуг для населення й в основному відповідає потребам управлінського контролю витрат підприємств ЖКГ.

Усе вищевикладене відноситься до витрат на послуги і роботи матеріального характеру. Що ж стосується нематеріальних послуг, то при побудові моделі обліку витрат, які виникають при наданні цих послуг, варто обрати спрощений порядок обліку. По-перше, доцільно відбивати їх на окремому рахунку «Витрати з надання нематеріальних видів послуг». По-друге, модель управлінського обліку варто будувати за скороченим варіантом:

1-й рівень – за місцями виникнення витрат і формування доходів;

2-й рівень – за видами послуг (прибирання сходових кліток, вивіз та утилізація твердого і грубого побутового сміття; обслуговування ліфтів; електрична енергія для ліфтів; освітлення сходових кліток, підвалів, підкачка води; прибирання території біля будівлі; обслуговування внутрішніх будинкових систем водопостачання,

теплопостачання, водовідведення, каналізації; дератизація; дезинфекція; обслуговування димоходів; прибирання підвалів, технічних поверхів та покрівель; обслуговування диспетчерської служби; технічне обслуговування систем протипожежної автоматики та відведення диму; поточний ремонт покрівлі, під'їздів, сходень, підвалів, несучих та захисних конструкцій будинку та столярних виробів; інші прямі витрати, передбачені законодавством);

3-рівень – за елементами витрат.

Пропонована концепція моделювання обліку витрат підприємств ЖКГ дозволить здійснити:

- гармонізацію всіх напрямків обліку: бухгалтерського, оперативного, статистичного і податкового;
- типізацію методологічних рішень моделювання облікових процедур з формування інформаційних потоків для управлінського обліку;
- вибір критеріїв при визначенні об'єктів і методів управлінського обліку і контролю.
- формування інформації про фактичні витрати і вибір способів обчислення собівартості, які відповідали б запитам інформаційного забезпечення процесу управління витратами.

Побудова облікових моделей повинна відповідати вимогам управління, а їх зміст визначають такі параметри:

- метод обліку витрат і калькулювання собівартості послуг і продукції;
- об'єкти обліку витрат і калькулювання;
- методи оцінки незавершеного виробництва;
- методи розподілу непрямих витрат як основних, так і накладних;
- одиниці калькуляції.

В діючій практиці обліку витрат підприємств ЖКГ має застосування знеособлений «котловий» метод обліку витрат у цілому по підприємству. Дослідження особливостей організації виробництва на підприємствах житлово-комунального господарювання показує, що в більшості випадків це масове виробництво. Винятком є тільки надання послуг за індивідуальними замовленнями населення. При цьому характерним є також і те, що існують постійні тарифи на надані послуги, а собівартість послуг обчислюється по закінченні звітного періоду.

Особливості діяльності підприємств ЖКГ визначають вибір об'єктів і методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості послуг і робіт. У той же час вони обумовлюють специфіку застосування того чи іншого методу обліку витрат на зазначених підприємствах. Усі разом вони є передумовами моделювання управлінського обліку.

Конкретизуючи параметри, які характеризують облікові об'єкти підприємств ЖКГ з технологічної, техніко-економічної та виробничої сторони, можна рекомендувати модель обліку витрат за процесами.

Застосування цього методу на підприємствах ЖКГ має свою специфіку, обумовлену сукупністю факторів, які визначають параметри динамічної моделі. Найбільше значення має параметр стабільності надання послуг і щомісячного обчислення собівартості на визначені види послуг. При визначенні ступеня деталізації параметрів моделей варіанту обліку витрат за процесами варто виходити з конкретних умов роботи підприємств. Тут впливають сукупність факторів, а саме: сформований асортимент виконуваних послуг, масштаби виробництва, структура підприємства, ступінь концентрації і спеціалізації виробництва і ряд інших факторів. Тому при побудові моделі обліку витрат об'єктами обліку приймаються стадії технологічного

процесу надання певної послуги, а об'єктом калькулювання – певний ресурс чи послуга, які надані споживачеві.

Ефективним інструментом управління витратами є моделі обліку витрат за нормативами. Облік витрат за нормативами – найбільш передовий, прогресивний метод оперативного управління й обліку витрат на виробництво. При даному методі облік витрат наочно відбиває технічні й організаційні зрушення у виробництві, їхню економічну ефективність. Він є універсальним і може бути організаційно поєднаний із усіма іншими методами. Тому правильніше називати його не методом, а варіантом обліку витрат на виробництво, який доцільно застосовувати у процесі управління витратами.

Можливість і доцільність застосування цього прогресивного методу обліку витрат загально визнана. Але на підприємствах ЖКГ такий досвід, власне кажучи, відсутній. Сьогодні у наукових колах основна полеміка ведеться навколо місця управлінського обліку в системі бухгалтерського обліку і фінансового менеджменту; переваг і недоліків американських систем «стандарт-кост» і «директ-костинг»; доцільності поділу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський за аналогією з практикою деяких західних країн.

Однак, усвідомлюючи значимість вищезгаданих проблем, слід звернути увагу на вирішення питань інформаційного забезпечення управлінського обліку як основу його ефективного функціонування. На наш погляд, прийняття концепції організації й інформаційного забезпечення управлінського обліку на принципах нормативного обліку дозволяють усунути значну частину протиріч, яка виникає з проблематики управління витратами. Інакше кажучи, нормативний облік – це сутність моделі динамічного управлінського обліку.

Парадигма нормативного обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості, як відомо, полягає в оперативному обліку витрат за нормами і відхиленнями від норм, а також систематичному обліку змін норм. Ці основні принципи нормативного обліку дозволяють найбільш ефективно використовувати дані обліку для управління виробництвом, сприяють дотриманню встановлених норм витрат, здійсненню контролю за виконанням бізнес-плану, забезпечують правильне числення собівартості послуг й ефективне управління витратами.

При організації нормативного обліку необхідно виходити з галузевих принципів його моделювання з урахуванням специфіки виробництва послуг ЖКГ. При цьому можна виділити найважливіші положення, що є загальними для всіх галузей матеріального виробництва і які роблять його універсальним. Це – попереднє обчислення нормативної собівартості одиниці продукції чи її частин на початок звітного періоду, що і береться за основу розрахунку фактичної собівартості; бухгалтерський облік витрат на виробництво по виробках і статтях витрат, а також за місцями їх виникнення (цехах, переділах) за діючими нормами і відхиленнями від норм; поточний облік відхилень і змін діючих норм; числення фактичної собівартості виробів шляхом алгебраїчного додавання нормативної собівартості на початок місяця з відхиленнями від норм і змінами норм на одиницю продукції, що виявлено протягом місяця.

Основною передумовою нормативного обліку є документування усіх відхилень від норм витрат з кожного виду продукції, і місця їх виникнення, а також облік цих відхилень із причин, винуватців і змін норм. Він не відкидає облік витрат на виробництво в розрізі цехів, переділів, окремих видів послуг, а вносить лише додаткове їхнє групування в розрізі встановлених норм і відхилень від установлених норм. Це додаткове групування витрат не залежить від особливостей того чи іншого виробництва і може застосовуватися при будь-якому методі обліку витрат з метою

оперативного виявлення відхилень від установлених норм витрат і прийняття адекватних управлінських рішень.

Про застосування нормативного методу обліку в підприємствах ЖКГ сьогодні можна говорити тільки з позиції можливостей його моделювання, тому що досвід упровадження цього методу в даній галузі обмежений одиницями організацій. У пошуках найбільш досконалої організації виробничого обліку на деяких підприємствах ЖКГ є спроби впровадити елементи нормативного обліку. Цей досвід не можна назвати впровадженням нормативного обліку, але списання витрат за нормами і виявлення відхилень від норм із подальшим установленням причин і винуватців уже можна вважати передумовою в застосуванні елементів нормативного обліку.

Основним параметром моделі нормативного обліку витрат є нормативне господарство, і існуюча його недосконалість багато в чому знижує ефективність застосування нормативного обліку витрат і всієї системи управлінського обліку. Однак сам факт наявності видаткових норм уже створює передумови для організації обліку витрат за нормами і відхиленнями від норм. Крім того, відомо, що в умовах застосування даного методу обліку, нормування витрат і організація обліку витрат мають взаємний вплив і сприяють поліпшенню якості обох сторін.

Розгляд питання впровадження обліку нормативних витрат на підприємствах ЖКГ варто вести з позицій наявних можливостей для цього в даний момент, а не у віддаленій перспективі. Якщо досліджувати дане питання в такому аспекті, то можна сказати, що на багатьох підприємствах уже в даний час існують усі необхідні умови для впровадження нормативного обліку витрат.

Так, існує порядок визначення нормативних витрат житлово-експлуатаційних організацій, пов'язаних з утриманням будинків та прибудинкових територій, затверджений наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 3.09.1999 р. № 214.

Їх наявність створює можливість складання нормативних калькуляцій на окремі види послуг, фази виробництва, а також ведення оперативного обліку відхилень від норм, що визначає основні параметри моделі нормативного обліку.

Таким чином, можна зробити висновок, що на підприємствах ЖКГ є всі необхідні передумови для моделювання обліку витрат і використання інформації в управлінні витратами.

Список літератури

1. Гильде Э.К. Модели организации нормативного учета в промышленности. М.: Финансы, 1970. – 120 с.
2. Шапошников А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учете. М: Финансы и статистика, 1982. – 144 с.

Предложена модель управленческого учета затрат на предприятиях жилищно-коммунального хозяйства. Обосновано, что модели нормативного учета являются эффективным средством управления затратами.

The model of the administrative account of expenses at the enterprises housing and municipal services is offered. Is proved, that the models of the normative account are an effective control facility expenses.