

## **ОЦІНКА ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІННЯ НАКЛАДНИМИ ВИТРАТАМИ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ТА НАПРЯМКИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ**

© Кміть В.М., 2001

**Розглянуто проблеми управління накладними витратами, до яких, як відомо, належать витрати на утримання і експлуатацію машин та устаткування, загально-виробничі, загальногосподарські і позавиробничі витрати. Висвітлено стан діючої на вітчизняних промислових підприємствах системи управління накладними витратами, основними складовими якої є прогнозування, планування, облік, аналіз та поточний контроль, а також пропонуються методи її удосконалення.**

**Then article divided the problems of management overhead expenses, which contain of equipments service, general operating, administrative and distribution expenses. Illuminated of real state management systems overhead expenses on domestic enterprises what contain forecasting, planning, accounting, analyzing and controlling. The goal aim that article is proposed improvement this system.**

Перехід до ринкових відносин вимагає перегляду чинної системи управління накладними витратами та розробки і впровадження нових форм організації цього процесу на вітчизняних промислових підприємствах.

З цією метою нами проаналізовано фактичний стан цієї роботи на вітчизняних промислових підприємствах. До складу досліджуваних підприємств увійшли такі підприємства, як ВАТ “Львівський автобусний завод”, ВАТ “Автонавантажувач”, ВАТ “Прикарпатпром-арматура”, ВАТ “Львівавтозапчастина”, ВАТ “Сільмаш”, ВАТ “Мотозавод”, ВАТ “Львівський інструментальний завод”, ВАТ “Конвеєр”, ВАТ “Львівський завод алмазних інструментів”, ВАТ “Львівський завод фрезерних верстатів”, які займають провідне місце в промисловості не тільки Львівщини, але й України загалом.

Організація управління накладними витратами, на наш погляд, повинна передбачати такі важливі функції: розподіл за виконавцями функцій управління (планування, облік, аналіз, поточний контроль тощо); визначення номенклатури статей накладних витрат; кодування (присвоєння шифрів) накладних витрат для забезпечення здійснення всіх функцій управління ними; розробка і затвердження бланків документів та зведених форм для узагальнення інформації про накладні витрати окремих підрозділів і по підприємству; придбання обчислювальної техніки та програмних продуктів і забезпечення їх постійного функціонування; визначення порядку підведення підсумків процесу управління накладними витратами; встановлення порядку стимулювання зниження накладних витрат; затвердження узагальнюючих показників ефективності управління накладними витратами тощо.

Як відомо, найважливішою із функцій управління є планування. З переходом від адміністративної системи управління виробництвом до ринкової стару систему планування на промислових підприємствах було майже повністю відкинуто. На досліджуваних підприємствах не прогнозується рівень накладних витрат, не складаються планові кошториси

цих витрат, немає затверджених нормативів на поточний період. Складаючи планові калькуляції та визначаючи рівень цін, за основу беруть фактично досягнутий рівень витрат у відсотках до основної (або загальної) заробітної плати виробничих робітників.

Отже, сучасний фінансовий менеджмент в Україні зіштовхнувся з серйозною проблемою зниження якості планової роботи на вітчизняних підприємствах. Це надзвичайно помилковий підхід, адже без такої роботи в умовах реформування основних галузей народного господарства, зокрема машинобудівної, неможливо вести розмову про стабільність ситуації, а також про економічні гарантії з боку держави. На сучасному етапі необхідно змінити підходи до планування витрат і результатів виробництва. Якщо в умовах планової економіки існували загальні й обов'язкові для всіх норми і нормативи витрат (галузеві і міжгалузеві), що давало змогу складати планову калькуляцію і контролювати дотримання підприємствами зазначених нормативів, то сьогодні визначальною рисою має стати конкуренція виробників, а отже – і конкуренція витрат.

В умовах переходу до ринку підприємство стикається із безліччю непередбачуваних факторів, що викликає необхідність відмови від суворого планування і переходу до гнучкої системи економічного регулювання його діяльності. Технологія планування витрат повинна концептуально відрізнятися від нині існуючої і відповідати вимогам ринкового середовища. Нереально застосовувати єдині для всіх підприємств норми і нормативи, проте регулювати рівень витрат необхідно через амортизаційну політику держави, оподаткування витрат тощо.

Аналізуючи діяльність вітчизняних підприємств, можна констатувати, що більшість функцій управління накладними витратами виконують їх планово-економічні або ж планово-виробничі служби. Щодо бухгалтерії, то її функціями є лише технічна робота з постачання інформації керівництву та складання бухгалтерської звітності.

Найважливішою із функцій управління накладними витратами є їх облік, який на всіх досліджуваних підприємствах здійснюється централізованою бухгалтерською службою підприємства. На цих промислових підприємствах збережено підходи щодо організації ведення обліку накладних витрат, що діяли раніше.

Аналітичний облік витрат на утримання і експлуатацію машин та устаткування на всіх підприємствах ведеться у відомості № 12. Традиційними є такі статті цих витрат:

- 1) амортизація виробничого устаткування і транспортних засобів;
- 2) експлуатація устаткування;
- 3) відрахування на ремонт устаткування і транспортних засобів;
- 4) внутрішньозаводське переміщення вантажів;
- 5) спрацювання малоцінних і швидкозношуваних інструментів та пристроїв;
- 6) інші витрати.

На всіх підприємствах записи у відомості № 12 роблять вручну на основі групувальних таблиць розподілу матеріалів, заробітної плати, послуг допоміжних виробництв, розрахунків зношення (амортизації) основних засобів, спрацювання малоцінних і швидкозношуваних інструментів, а також листків-розшифровок на різні грошові витрати. Відомості № 12 ведуть в розрізі кожного із основних і допоміжних цехів. Після закінчення місяця складається зведена відомість (машинограма) і отримані суми витрат в розрізі кореспондуючих рахунків переносяться у журнал-ордер № 10. Суми цих витрат повністю списуються на витрати основного та допоміжного виробництва.

Загальним недоліком організації обліку витрат на утримання і експлуатацію машин та устаткування є те, що вони, в основному, обліковуються тільки в розрізі цехів, а на ВАТ “Львівський завод фрезерних верстатів” такий облік взагалі не ведеться.

Разом з тим, практика сучасного господарювання вимагає, щоб фактичні витрати на утримання і експлуатацію машин та устаткування обліковувались не тільки загалом по підприємству, але і диференційовано в розрізі цехів за місцем виникнення витрат, а можливо, і за групами однорідного устаткування, автоматичних і поточних ліній тощо.

Аналітичний облік загальновиробничих витрат на промислових підприємствах також ведеться у відомості № 12, де вони формуються у межах кожного підрозділу, кожного субрахунку в розрізі елементів витрат та номенклатури статей на основі розробних таблиць. Оскільки такий облік є досить трудомістким, то більшість досліджуваних підприємств в останні роки ведуть облік загальновиробничих витрат котловим методом, тобто загалом по підприємству.

У 2000 році жодне із досліджуваних промислових підприємств не перейшло на новий порядок ведення бухгалтерського обліку, яким істотно змінено і план рахунків і, зокрема, номенклатуру загальновиробничих витрат.

Відповідно до П(С)БО 16, тепер їх облік повинен здійснюватись за такими статтями:

- 1) витрати на управління виробництвом;
- 2) амортизація основних засобів загальновиробничого призначення;
- 3) амортизація нематеріальних активів призначення;
- 4) витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- 5) витрати на вдосконалення технологій й організацій виробництва;
- 6) витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- 7) витрати на обслуговування виробничого процесу;
- 8) витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону довкілля;
- 9) інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо).

Порівнюючи теперішній склад загальновиробничих витрат з попереднім, можна зробити висновок, що між ними існують досить істотні відмінності, а саме: з переліку вказаних витрат виключено витрати, спричинені зношенням малоцінних і швидкозношуваних предметів; не належать до складу загальновиробничих витрат суми сплачених орендарем відсотків за користування наданими у фінансову оренду основними засобами; новими є такі, як витрати на медичне страхування працівників апарату управління цехами, дільницями та іншого загальновиробничого персоналу; до складу загальновиробничих витрат включаються витрати на всі види ремонтів (а не тільки на поточний – як передбачено Положенням 473).

Особливу увагу необхідно звернути також на порядок віднесення загальновиробничих витрат до складу собівартості продукції. Якщо раніше ці витрати повністю списувалися з кредиту рахунків 24 “Витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування” та 25 “Загальновиробничі витрати” до дебету рахунків 20 “Основне виробництво” і 23 “Допоміжне виробництво”, то тепер вони повинні щомісяця розподілятися між рахунками 23 “Виробництво” і 90 “Собівартість реалізації”. Тобто до складу виробничої собівартості можуть бути включені не всі витрати, що зібрані підприємством впродовж місяця на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, а лише їх частина, залежно від співвідношення фактичного випуску продукції і нормальної виробничої потужності.

З цією метою обов'язковим є поділ загальновиробничих витрат на змінні та постійні, перелік і склад яких підприємства повинні визначати самостійно, виходячи із специфіки своєї діяльності.

До змінних загально виробничих витрат належать накладні витрати, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу виробництва. До таких витрат можна зарахувати заробітну плату допоміжних робітників (з нарахуваннями), вартість допоміжних матеріалів, комунальних послуг тощо. Такі витрати повинні розподілятися на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу (обсягу виробництва, прямих витрат та інше), виходячи із фактичної потужності звітнього періоду. Змінні загально виробничі витрати повністю повинні включатися до складу виробничої собівартості продукції в періоді їх виникнення, тобто списуються на витрати виробництва (до дебету рахунка 23 "Виробництво") щомісяця в повному обсязі.

До постійних загально виробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління процесом виробництва і надання послуг, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва і надання послуг. До постійних загально виробничих витрат можна зарахувати амортизацію і витрати на утримання будівель і споруд цехів, орендну плату, страхові платежі, опалення, освітлення цехів, а також інші витрати на управління виробництвом. Такі витрати формуються протягом звітнього періоду у порівняно однакових розмірах незалежно від обсягу випущеної продукції чи наданих послуг. Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу (обсягу виробництва, прямих витрат та інше) при нормальній потужності. Отже, ці витрати в межах фактичної потужності включаються до виробничої собівартості продукції, тобто списуються з кредиту рахунка 91 "Загально виробничі витрати" до дебету рахунка 23 "Виробництво" у повній сумі.

Решта загально виробничих постійних витрат, які являють собою різницю між постійними загально виробничими витратами при нормальній потужності та фактичними постійними загально виробничими витратами, повинні включатися до складу собівартості реалізованої продукції, тобто списуватися з кредиту рахунка 91 "Загально виробничі витрати" до дебету рахунка 90 "Собівартість реалізації" в періоді їх виникнення.

Отже, на промислових підприємствах формування і розподіл загально виробничих витрат доцільно здійснювати в розрізі кожного структурного підрозділу (цеху, дільниці), причому облік слід вести окремо у складі постійних і змінних витрат. Розподіляючи загально виробничі витрати між готовою продукцією і незавершеним виробництвом, а також між окремими виробами на підприємствах, рекомендуємо дотримуватись раніше вибраного (перевіреного практикою) методу розподілу накладних витрат, який, на думку керівництва, забезпечує точне обчислення собівартості продукції (робіт, послуг).

Крім загально виробничих витрат, котрі є складовими собівартості реалізованої продукції, промислові підприємства здійснюють також витрати, пов'язані з управлінням підприємством та збутом продукції. До таких накладних витрат належать загальногосподарські і позавиробничі витрати.

Порівняно складнішим є облік витрат на управління господарством. Для узагальнення інформації про такі витрати постатейний аналітичний облік ведеться загалом по підприємству у відомості № 15 на підставі розробних таблиць.

Облік загальногосподарських витрат на досліджуваних підприємствах також ведеться котловим методом, тобто в цілому по підприємству без диференціації за загально заводськими відділами та службами.

При переході підприємствами на нову систему обліку слід врахувати, що загальногосподарські витрати, а тепер вони називаються "Адміністративні витрати", є витратами

звітнього періоду і не включаються до собівартості реалізованої продукції підприємства. Їх облік слід організувати за такими статтями:

- 1) загальні корпоративні витрати;
- 2) витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу;
- 3) витрати на утримання основних засобів, інших необоротних активів загальногосподарського призначення;
- 4) винагорода за професійні послуги (юридичні, аудиторські тощо);
- 5) витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;
- 6) витрати на транспортні послуги;
- 7) витрати на охорону;
- 8) витрати на оплату послуг зв'язку (поштові, телеграфні, телефонні, факс тощо);
- 9) амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;
- 10) витрати на врегулювання суперечок у судових органах;
- 11) сума податків і зборів (крім податків і зборів, що включаються до виробничої собівартості);
- 12) представницькі витрати;
- 13) інші витрати загальногосподарського призначення.

Слід зазначити, що склад колишніх загальногосподарських і теперішніх адміністративних витрат також різниться. Зокрема, виключено такі статті, як витрати на сплату відсотків за комерційними кредитами, нарахування відсотків за договорами фінансового лізингу, нестача матеріальних цінностей на складах у межах природних втрат, а також з'явилися такі, які раніше здійснювалися за рахунок інших джерел. Це, наприклад, загальні корпоративні витрати, а також податки та збори, що передбачені законодавством (крім тих податків і зборів, що входять до виробничої собівартості).

Також слід відзначити, що тепер загальногосподарські витрати не повинні розподілятися між окремими видами продукції, а безпосередньо відноситися на фінансові результати операційної діяльності підприємства, тобто списуватися на рахунок 79 "Фінансові результати". Це, своєю чергою, означає, що на кінець звітнього періоду рахунок 92 "Адміністративні витрати" залишку не матиме.

Облік комерційних витрат на всіх досліджуваних підприємствах ведеться тільки загальною по підприємству у Головній книзі. Аналітичний облік витрат за їх складовими статтями у відомості № 15 не здійснюється.

Отже, чинна практика обліку накладних витрат на підприємствах машинобудування є незадовільною, що негативно відображається на процесі управління. Облік накладних витрат на окремих підприємствах здійснюється тільки в цілому по підприємству без деталізації за виробничими підрозділами, що знижує, безумовно, ефективність роботи з економії накладних витрат, виявлення резервів.

Крім того, дані про фактичні витрати по рахунках комплексних витрат можна одержати лише в середині наступного за поточним місяця. Така ситуація не дає змоги керівництву виробничого підрозділу активно впливати на їх рівень. Важливо своєчасно встановити причини і винуватців надмірних витрат і притягнути їх до відповідальності.

Якщо зважити, що питома вага накладних витрат на деяких аналізованих підприємствах становить близько 70 відсотків загальної величини витрат на виробництво продукції, то стає зрозумілим, що лише за умови чіткої організації обліку може бути забезпечений щоденний контроль. Виявлені при цьому внутрішні резерви, які має у своєму розпорядженні підприємство, дадуть змогу знизити собівартість продукції (робіт, послуг).

Система обліку витрат, що діє, погано сприймає ринкові принципи, ініціативу, багатоваріантність прийняття ефективних рішень, конкуренцію та прибутковість, а отже, не відповідає сучасним вимогам управління.

Що стосується таких функцій управління, як аналіз та поточний контроль накладних витрат, то тут на всіх досліджуваних підприємствах взагалі немає чіткої схеми організації цих процесів. Аналіз здійснюється епізодично і некомплексно, а поточний контроль епізодично тільки при підписанні первинних документів.

Загальною проблемою всіх промислових підприємств є відсутність належної обчислювальної техніки, програмного забезпечення та кваліфікованих працівників, здатних науково і ефективно організувати управління накладними витратами.

Сьогодні перед вітчизняними вченими-економістами постає актуальне завдання – удосконалити існуючу на промислових підприємствах систему управління витратами, зокрема накладними. Вирішення цієї проблеми передбачає максимальне наближення цієї системи до світових стандартів, з врахуванням кращих традицій, досягнень та особливостей вітчизняної управлінської практики.

*1. П(С)БО 16 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: Затв. наказом Мінфіну України від 31 грудня 1999 р. № 318. 2. Положення 473 – Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 26 квітня 1996 р. № 473.*

**УДК 339.188.4**

**Н.В. Чернописька**

Національний університет “Львівська політехніка”,  
кафедра економіки енергетичних і хімічних підприємств та маркетингу

## **ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗМІНИ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ**

© Чернописька Н.В., 2001

**Розглянуто об’єктивні умови реструктуризації ВАТ “Іскра”. Рекомендуються логістично зорієнтована організаційна структура підприємства, аналізуються умови її дієвості.**

**The objective conditions of restructurazation VAT “Iskra” are considered in this article. The organization structure with logistics orientation are recommended. Conditions to work this orgstructure is determined.**

**Вступ.** Зміни в зовнішньому середовищі (глобалізація, стрімкий технологічний розвиток, перехід від індустріального до інформаційного суспільства, посилення конкуренції) сьогодні вимагають від підприємств гнучкості, глобальності, динамічності. Гнучке підприємство здатне отримувати прибуток на ринках з широкою номенклатурою товарів та короткими життєвими циклами товарів, не обмежене строгими умовами поставки та умовами оплати. Для підвищення гнучкості підприємств в конкурентному середовищі необхідно:

по-перше, пропонувати споживачам додаткові, нові послуги (як доповнення до основного замовлення); тоді товар буде оцінений і з погляду додаткової корисності;