

УДК 657.1+65.012:691.002

А.Л.Романчук, к.е.н.,
Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

ОСОБЛИВОСТІ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ПРОМИСЛОВОСТІ БУДІВЕЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ФОРМУВАННЯ ВИТРАТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ

В статті розкриті галузеві особливості операційної діяльності підприємств промисловості будівельних матеріалів. Автором розглянуті фактори та оцінено їх вплив на організацію і методику обліку витрат на підприємствах галузі.

В статье раскрыты отраслевые особенности операционной деятельности предприятий промышленности строительных материалов. Автором рассмотрены факторы, оценено их влияние на организацию и методику учета расходов на предприятиях отрасли.

In the articles exposed of a particular branch features of operating activity of enterprises of industry of build materials. An author considers factors and appraises their influence on organization and method of account of charges on the enterprises of industry.

Ключові слова: промисловість будівельних матеріалів, будівельне виробництво, видобування, переробка глини, кар'єрне господарство, супутні корисні копалини, витрати діяльності.

У ринкових умовах підприємства промисловості будівельних матеріалів наділені господарською самостійністю, працюють за принципами самофінансування, а отже, повинні мати чітке уявлення про окупність різних видів готових виробів, ефективність кожного прийнятого рішення та його вплив на фінансові результати, в тому числі й на величину витрат. Досягнення цього можливе лише завдяки організації ефективної системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що є внутрішньою справою кожного підприємства.

Проблеми побудови обліку витрат на підприємствах промисловості будівельних матеріалів були предметом дослідження відомих вчених С.Г.Гусева [1], П.П.Єфімцева, А.М.Кузьмінського [2], Й.В.Канак [3], Я.Д.Крупки, З.В.Задорожного [4], О.Ф.Тихомирова [5] та інших. Проте питання раціональної організації та методики управлінського обліку на підприємствах з випуску будівельних матеріалів потребують додаткового дослідження, оскільки власний досвід поки що недостатньо адаптований до динамічних ринкових реалій, а зарубіжний досвід не може бути безпосередньо перенесений у діяльність вітчизняних підприємств.

Метою статті є розгляд особливостей операційної діяльності підприємств промисловості будівельних матеріалів, виявлення та розкриття сутності факторів, що впливають як на розмір витрат, так і на методику їх обліку.

Підприємства промисловості будівельних матеріалів відіграють важливу роль у подальшому розвитку будівельного виробництва. Тому ефективне їх управління через випуск високоякісної продукції за низькими цінами забезпечить не тільки розвиток даної галузі, але сприятиме економічному зростанню країни.

Для підприємств даної галузі притаманна ціла низка організаційно-технологічних особливостей, які суттєво впливають на організацію та методику управлінського обліку. Вплив основних галузевих особливостей на організацію обліку наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Організаційно-технологічні особливості підприємств промисловості будівельних матеріалів і їх вплив на організацію обліку

№ з/п	Організаційно-технічні особливості виробництва будівельних матеріалів	Вплив на організацію обліково-аналітичного процесу
1.	Поєднання ознак добувної і переробної промисловості	Відсутність зовнішнього постачання, складність калькуляційного процесу, різні способи ведення робіт
2.	Наявність специфічних витрат на підготовку кар'єрів – розкривні роботи	Потреба у розподілі витрат між звітними періодами ускладнює процес калькулювання
3.	Тривалість підготовки вихідної сировини (вилежування глини, вапна)	Час видобутку сировини і її споживання припадають на різні звітні періоди, що призводить до застосування різних методів обліку витрат, доходів, фінансових результатів
4.	Незначна рухомість продукції підприємств промисловості будівельних матеріалів (складність транспортування на великі відстані)	Додаткові витрати на перевезення продукції, що повинні бути належним чином включені до собівартості продукції; обмеженість споживачів
5.	Щільність зв'язку промисловості будівельних матеріалів та капітального будівництва	Виготовлення продукції за індивідуальними замовленнями будівельних організацій, що визначає способи і методи калькулювання собівартості продукції
6.	Міжгалузеві та внутрішньогалузеві зв'язки	Взаємозамінність окремих видів будівельних матеріалів, широке застосування відходів і супутніх продуктів інших галузей (тирси, шлаку, вугілля тощо)
7.	Значна матеріало-, паливо-, енерго-, вантажо- і трудомісткість продукції	Особливості формування собівартості продукції, а отже, і методів обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції
8.	Залежність від природних умов	Зимове збільшення собівартості продукції: розрахунок додаткової заробітної плати за складні умови праці, простої, наявність додаткових непрямих витрат, що підлягають розподілу, коригуванню статей калькуляції тощо

Особливості операційної діяльності підприємств промисловості будівельних матеріалів проявляються через розгляд складових її процесів. Будівельні матеріали, які виготовляються в Україні, суттєво відрізняються за своїми фізичними властивостями, а отже, і технологією. Але, враховуючи пріоритетність цегельного виробництва в Західному регіоні, обумовлене сировинною базою та сейсмічністю місцевості, особливу увагу приділимо цій галузі промисловості будівельних матеріалів.

Так, для підприємств цегельного виробництва, враховуючи технологію виготовлення товарної групи, складові процеси операційної діяльності різняться за змістом від загальноприйнятого виробничого циклу інших галузей промисловості (рис. 1.).

Поєднання добувних і переробних функцій на підприємствах промисловості будівельних матеріалів зумовлює відсутність сировинного постачання ззовні, тобто, добуваючи з родовищ корисні копалини, більшість підприємств самостійно забезпечують виробництво сировиною, не вдаючись до послуг постачальників і підрядників.

Сировиною для виготовлення будівельних матеріалів є переважно природні

матеріали (нерудні матеріали), які одержують шляхом добування та первинної обробки корисних копалин. До них належать щебінь, гравій, пісок, вапняк, глина, піщано-гравійні суміші, бутовий камінь.

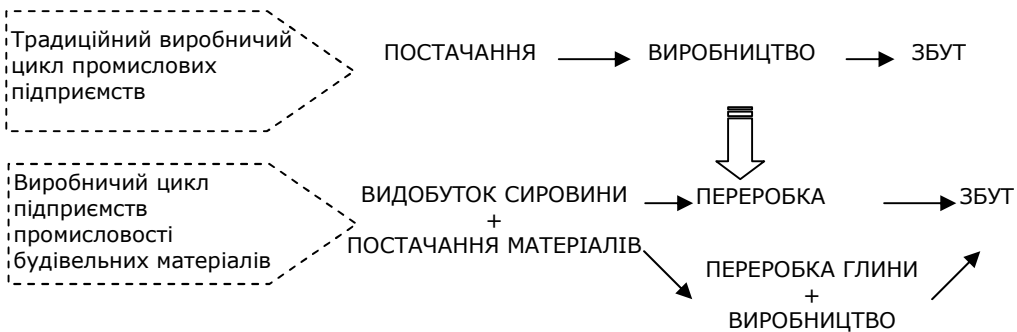


Рис. 1. Порівняльна характеристика традиційного виробничого циклу та процесу виготовлення будівельних матеріалів

Схематично структуру операційної діяльності галузі з врахуванням галузевих особливостей наведено на рис. 2.

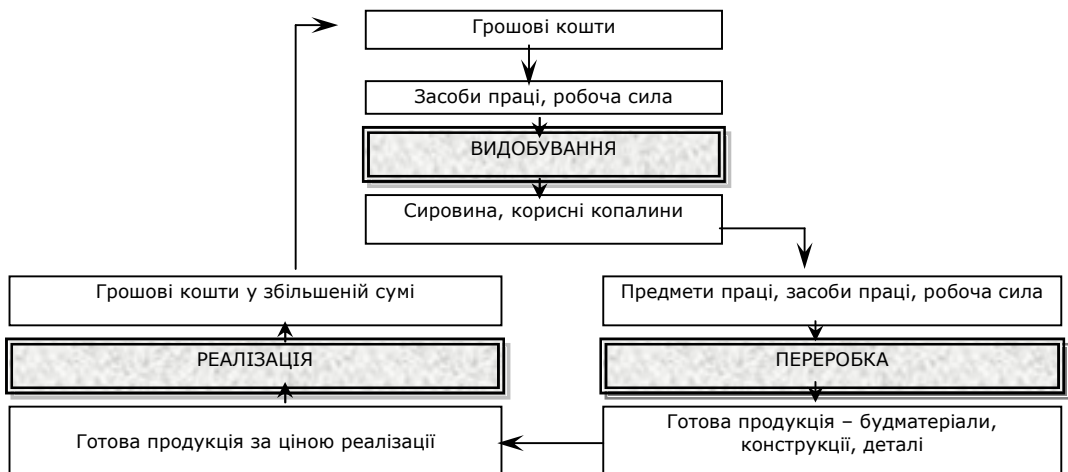


Рис. 2. Операційна діяльність підприємств промисловості будматеріалів

Добування сировини є процесом вилучення корисних копалин та порід з надр землі, їх транспортування до місць зберігання і споживання. Такі процеси виконуються через поєднання двох факторів: робочої сили і засобів праці, які створюють новий продукт – корисні копалини як сировинну базу (напівфабрикати) будівельних матеріалів. Отже, процес добування, з одного боку, виконує заготівельно-постачальні функції, а з іншого – виробничі.

Одну з найвагоміших витратних статей кар'єрного господарства, від якої значною мірою залежить і кінцева вартість готової продукції (будівельних матеріалів), становлять витрати на розкривні роботи. Ці роботи передбачають видалення рослинності й верхнього шару землі, непридатного для

використання у виробництві, адже корисні копалини зазвичай залягають під рослинним шаром товщиною 0,3-0,5 м. Такі роботи проводяться з випередженням стосовно робіт з видобутку сировини. Особливість обліку розкривних витрат полягає у правильності їх включення до складу витрат, враховуючи часовий момент їх виникнення та можливість віднесення до конкретних об'єктів (відповідність доходам).

В кар'єрах з добування будівельної сировини виробництво організовано так, що всі операції, починаючи від роботи в кар'єрі та завершуючи надходженням готової продукції (сировини) на відвантажувальні склади, можна вважати безперервним процесом. Такі технологічні процедури добування, безумовно, впливають на обліковий процес, не передбачаючи поділу на переділи, виділяючи сфери відповідальності та місця виникнення витрат.

На порядок бухгалтерського обліку витрат та визначення собівартості добутої продукції суттєво впливає наявність супутніх корисних копалин у родовищах. Це ускладнює технологічний процес, а також збільшує розмір витрат. Крім того, документування операцій з видобутку сировини (глини, піску тощо) потребує додаткових розрахунків розподілу витрат між отриманими видами корисних копалин.

Добута сировина в кар'єрах проходить певну підготовку для подальшої переробки. Це важливий і механізований етап виготовлення будівельних матеріалів, що включає: експертне оцінювання, вилежування нерудних матеріалів у буртах (конусах, складах), збагачення і сортування корисних копалин, подрібнення й обтісування кам'янистих порід та ін. Переробні (виробничі) роботи залежать, у першу чергу, від виду будівельних матеріалів та їх подальшого призначення.

Організація проміжних складів (бурти, конуси) забезпечує ритмічну роботу підприємства і дає змогу покращити властивості сировини шляхом усереднення її складу і перерозподілу вологи. В обліковому процесі такий технологічний етап виготовлення будівельних матеріалів суттєво впливає на визначення сфер відповідальності, місць виникнення витрат, порядок документального оформлення руху напівфабрикатів, підрахунок собівартості готової продукції.

Добуті та підготовлені корисні копалини, що за своїми якісними властивостями відповідають встановленим стандартам, проходять подальшу обробку – сукупність механічних, фізичних, теплових та інших методів переробки, зміни стану, властивостей, форми та складу. Цей технологічний етап для підприємств промисловості будівельних матеріалів вважається основним виробничим процесом.

Після підготовки і змішування всіх компонентів (формування напівфабрикатів) більшість видів будівельних матеріалів проходить теплову обробку – сушіння, обпалення.

Ці процеси характеризуються значними витратами тепло- та електроенергії.

Таке споживання потребує ретельного контролю, повної реєстрації у первинних документах, правильного включення понесених витрат до складу собівартості окремих видів продукції.

Важливим фактором впливу на організацію обліку є наявність браку (особливо при виготовленні керамічного каменю, цегли). Тому брак повинен бути врахований при розрахунку собівартості готової продукції та визначенні результатів діяльності.

Цільове призначення продукції підприємств промисловості будівельних матеріалів впливає на процес реалізації, обмежуючи, перш за все, кількість споживачів, покупців (будівельні організації, фізичні та юридичні особи, що здійснюють будівельно-ремонтні роботи). Відсутність бартерних операцій, продажу в кредит впливає не тільки на фінансовий стан підприємств, а й на облікову систему.

Усі названі особливості технології процесу виробництва визначають побудову облікового процесу і є основою алгоритмізації облікових завдань.

Формуючи систему обліково-аналітичного механізму на підприємстві, не можна залишити без уваги і його організаційну структуру. Організаційна структура, як правило, обумовлена типом і масштабами виробництва, складністю технологічних процесів, ступенем та видами спеціалізації цехів. Підпорядковані певним чином різні організаційні одиниці утворюють ієрархічну драбину з відповідною системою обміну інформацією, що дає змогу доводити команди та інструкції до підлеглих і передавати інформацію верхнім ешелонам управління.

Певні спроби розкрити, обґрунтувати вплив і взаємозв'язок обліку та організаційної структури здійснив американський вчений І.А.Белкау. Він стверджує: "Визначення елементів організаційної структури доволі суттєве для правильного функціонування системи обліку, яка, в свою чергу, є ніби внутрішньою системою звітності для цієї організаційної структури, що сприяє трансформації останньої в ефективнішу структуру" [7, с.30]. Погоджуючись з вченим, доходимо висновку, що в той час як на рівні організаційної структури вирішуються питання розподілу повноважень, спеціалізації та підлеглості, в системі бухгалтерського обліку займаються визначенням і віднесенням витрат на виробництво за встановленими сферами відповідальності.

Сутність витрат операційної діяльності підприємств промисловості будівельних матеріалів розкривається тільки через визначення їх складових елементів – факторів, що споживаються у процесі виготовлення та реалізації готової продукції. Це можливо через чітке відстеження всіх технологічних процесів виготовлення будматеріалів та їх подальшої реалізації (рис. 3).

Така схема базується на традиційному трьохфакторному розумінні операційної діяльності, відображаючи узагальнено всі понесені витрати. Для надання об'єктивної оцінки діяльності підприємства, спрямованої на підвищення ефективності виробництва, прийняття виважених управлінських

рішень, що сприяють зниженню собівартості, потрібно знати, які фактори, на яких стадіях виробництва та якою мірою впливають на величину витрат.

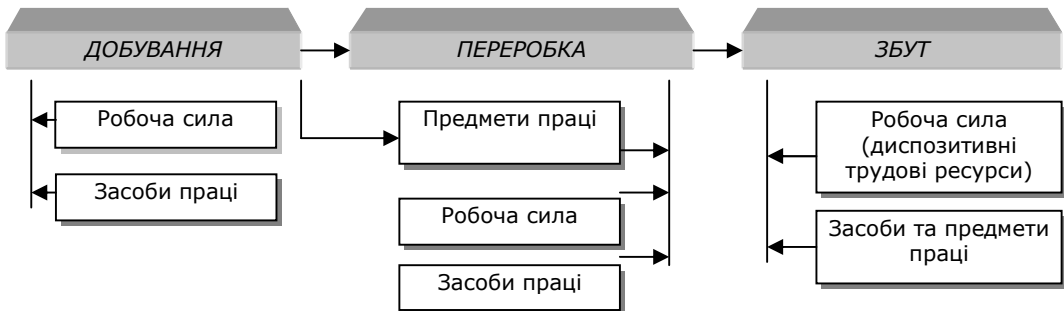


Рис. 3. Фактори виробництва в розрізі технологічних процесів

Вагомий внесок у дослідженнях факторів, що впливають на склад та рівень витрат, зробив відомий німецький вчений Гунтер Фандель [6]. Усі фактори, що впливають на величину витрат, він систематизував, прив'язуючи до процесу виробництва, а також залежно від того, якими складовим витрат вони є – кількісними чи вартісними.

Серед факторів, які безпосередньо пов'язані з виробничою діяльністю, Гунтер Фандель виокремлює виробничі або головні фактори: 1) розмір підприємства; 2) виробнича програма; 3) глибина виробництва; 4) побудова (організація) виробництва чи форма його здійснення; 5) якість факторів виробництва; 6) зайнятість; 7) ціни факторів виробництва.

До невикористаних факторів вчений відносить: 1) заходи зі збуту; 2) заходи з фінансування; 3) заходи, пов'язані з дослідженнями і розробками [6].

Трансформуючи ці підходи до особливостей здійснення виробничої діяльності підприємствами промисловості будівельних матеріалів, можна виокремити такі фактори впливу на витрати операційної діяльності у цій галузі (табл. 2).

Таблиця 2

Фактори впливу на витрати операційної діяльності підприємств промисловості будівельних матеріалів

Фактор впливу		Характеристика (зміст) фактора	Специфіка промисловості будівельних матеріалів	Вплив на витрати
1	2	3	4	5
Виробничі фактори	Розмір підприємства	Сукупність виробничих потужностей, диференційована за видами, кількістю і максимальною віддачею наявних потенційних факторів	Великих виробництв будівельних матеріалів у Карпатському регіоні дуже мало, завдяки чому підприємства цієї галузі є більш мобільними і пристосованими до швидких змін умов господарювання. У свою чергу, це дає змогу підтримувати оптимальний розмір витрат, покриваючи його грошовими надходженнями і формуючи прибуток	Найбільше даний фактор впливає на розмір непрямих витрат (загальновиробничих, адміністративних витрат)

1	2	3	4	5
Виробничі фактори	Виробнича програма	Виробнича програма – це типи і кількість продукції, що виготовляється у певному виробничому періоді та характеризує профіль підприємства	Підприємства цієї галузі виготовляють однорідну продукцію зі сталим асортиментом, що забезпечує відносно постійний склад і розмір факторів, що споживаються у процесі її виготовлення.	Її вплив на рівень витрат підприємства безпосередньо визначається кількістю ресурсів, необхідних для виготовлення продукції. Прямо пропорційна залежність
	Глибина виробництва	Глибина виробництва – кількість стадій виготовлення у багастадійному виробництві і тим, наскільки потреба у вихідних, проміжних продуктах та деталях забезпечується за рахунок власного виробництва і наскільки за рахунок поставок зі сторони	Процес виготовлення будівельних матеріалів є багастадійним, що потребує високорозвинутої технології, кваліфікованих робітників, забезпечуючи виготовлення продукції, яка відповідає усім вимогам та стандартам. Поєднання видобувного та переробного напрямку діяльності дає змогу підприємствам самостійно забезпечувати себе необхідною сировиною, зменшуючи витрати на її закупівлю і тим самим залежність від інших суб'єктів	Значна кількість виробничих стадій потребує більше обладнання, персоналу, матеріалів і цим впливає на витрати виробництва
	Побудова (організація) виробництва	Форма організації виробництва як фактор впливу має три аспекти: рівень автоматизації, тип і вид виробництва на підприємстві	Випуск будівельних матеріалів є масовим виробництвом, що дає змогу автоматизувати робочі операції. Виготовлення будматеріалів передбачає виконання однорідних повторюваних операцій. Функціонально однакові агрегати просторово поєднуються в ділянки і цехи із уособленою відповідальністю і обліком витрат	Раціонально налагоджена виробнича діяльність, її масовий характер дає змогу скоротити організаційні витрати, пов'язані з налагодженням обладнання, перепідготовкою кадрів та ін.
	Якість факторів виробництва	Якість виробничих факторів виражається у властивостях, що визначають їх придатність до використання певної продукції	Будівельні матеріали та технологічний процес їх виготовлення залежить від якості добутої сировини, придатності її використання у будівельних цілях	Недостатня якість сировини потребує здійснення додаткових процедур з очищення, подрібнення, ущільнення та ін.
	Зайнятість	Зайнятість підприємства чи потенційних факторів – кількість одиниць продукції, що виготовлена за певний період часу	Значна частина виробничих процесів на підприємствах промисловості будівельних матеріалів виконується із застосуванням машин та устаткування. При цьому значна увага приділяється контролю за ефективністю їх використання. Приймаються обґрунтовані рішення щодо введення нових або виведення з виробництва старих агрегатів	Несприятливо впливають на витрати як недовикористані виробничі потужності при повільному зношенні і технічному старінні агрегатів, так і максимальному їх завантаженні, що пов'язано з підвищеним зношенням обладнання і додатковим доглядом за ним
	Ціни факторів виробництва	Витрати визначаються множенням обсягу спожитих факторів виробництва на їх ціни	Самопостачання (добування) більшості підприємств деякою мірою ліквідує вплив цього фактора стосовно сировини. Однак значний вплив мають ціни на енергоресурси	Коливання останніх у сторону збільшення чи зменшення справляє безпосередній вплив на рівень виробничих витрат

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5
Інші фактори	Заходи із збуту	Вартість благ, спожитих у процесі реалізації продукції	Продукція промисловості будівельних матеріалів користується значним попитом, що відповідно вимагає менших зусиль (реклама, знижки для постійних клієнтів, витрати на доставку) з боку підприємств	Вся діяльність у сфері збуту, яка забезпечує продаж продукції на ринку і одержання доходу, може мати вплив на загальний рівень витрат підприємства
	Заходи з фінансування	Забезпечення підприємств грошовими коштами з визначених джерел на конкретні цілі (державні кошти, кошти місцевих бюджетів, банків, інших підприємств, власні кошти)	Переважає більшість підприємств із випуску місцевих будівельних матеріалів функціонують на принципах самофінансування, тобто кошти, необхідні для здійснення операційної діяльності, утворюються за рахунок власних джерел. І тільки незначна частина утворюється із зовнішніх джерел – кредити банків, інших підприємств. З боку держави відсутні підтримки та дотації	Вид фінансування впливає на величину капітальних витрат, що відповідно знаходить своє виявлення і у загальних витратах
	Заходи в галузі досліджень і розробки	Зусилля в галузі досліджень і розробки спрямовані на підвищення якості продукції, використаних факторів виробництва, а також методів його здійснення	Для підтримки конкурентних переваг на ринку будівельних матеріалів, протистояння іноземним виробникам, підприємства даної галузі проводять різні заходи з вдосконалення технології та продукції, наділяючи її новітніми якостями і властивостями	Справляють непрямий вплив на величину виробничих витрат

Отже, витрати є важливим об'єктом бухгалтерського обліку для будь-яких підприємств, у тому числі й з випуску будівельних матеріалів. Глибинне розуміння їх суті та складових частин дасть можливість не тільки правильно організувати обліковий процес, а й ефективніше управляти всією діяльністю підприємства.

Список використаних джерел:

1. Гусев С.Г. Бухгалтерский учет на предприятиях промышленности строительных материалов / С.Г.Гусев. – М.: Изд-во литературы по строительству, 1968. – 248с.
2. Ефимцев П.П., Кузьминский А.Н. Бухгалтерский учет на предприятиях промышленности строительных материалов: [учебник]. / П.П.Ефимцев, А.Н.Кузьминский. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 247с.
3. Канак Й. В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік витрат і доходів на підприємствах із виробництва стінових матеріалів: автореф. дис...канд.ekon.наук: 08.06.04 / Й. В. Канак. – Л., 2003. – 20 с.
4. Крупка Я.Д. Облік у будівництві / Я.Д.Крупка, З.В.Задорожний. – К.: Знання, 2008. – 631с.
5. Тихомиров А.Ф. Учёт производства строительных материалов на предприятиях местной промышленности / А. Ф. Тихомиров – М.: Государственное издательство местной промышленности и художественных промыслов РСФСР, 1961. – 102 с.
6. Фандель Гунтер. Теорія виробництва і витрат / Фандель Гунтер. / пер. з нім. під кер. і наук. ред. М.Г.Грещака. – К.: Таксон, 2000. – 520 с.
7. Belkaoui A. Conceptual Foundations of Managment Accounting. Wesley. 1980 – 30 p.