

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ПРИЛАДОБУДУВАННЯ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ПОБУДОВУ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ

Розглянуто організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств приладобудування та їх вплив на побудову обліку та контролю непрямих витрат

Постановка проблеми. Приладобудуванню властиві всі основні риси машинобудівного виробництва, але й в той же час існують певні організаційно-технологічні особливості. Найважливіші з них визначаються організацією, технологією, обсягами виробництва, рівнем спеціалізації підприємства та номенклатурою продукції, що виробляється (прилади), а також потребами управлінського персоналу в отриманні інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

Тому в нашому дослідженні будуть розглянуті організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств приладобудування та їх вплив на побудову обліку та контролю непрямих витрат. Отже, питання визначення організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств приладобудування та їх вплив на побудову обліку та контролю непрямих витрат в умовах сьогодення набуває актуальності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Питанням дослідження організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств приладобудування та їх впливу на побудову обліку та контролю непрямих витрат в різні часи займалися провідні вчені-економісти, зокрема М. Чумаченко (1966 р.) [1], Л. Гнилицька (1998 р.) [2], Л. Панферова (2003 р.) [3], К. Безверхий (2008 р.) [4]. Проте, на сьогодні, в науково-практичній літературі питання визначення організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств приладобудування та їх впливу на побудову обліку та контролю непрямих витрат не знайшло широкого відображення. Отже, це питання є актуальним для подальшого дослідження та проведення науково-практичних дискусій.

Мета дослідження. Метою даного дослідження є спроба розкрити організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств приладобудування та їх вплив на побудову обліку та контролю непрямих витрат.

Викладення основного матеріалу дослідження. Серед організаційних особливостей діяльності приладобудівних підприємств, що впливають на побудову обліку та контролю непрямих витрат, необхідно виділити організаційну структуру (модель) самого підприємства в залежності від його величини: велике, середнє чи мале, внутрішні зв'язки між функціональними підрозділами підприємства. Якщо розглядати розмір підприємства, то чим воно більше, тим різноманітнішою та досконалішою повинна бути його організаційна структура та місце в ній облікової служби. Так, коли загальна чисельність працюючих 20-30 осіб, тоді обліковий апарат може складатися із одного бухгалтера, а то й самого власника підприємства. І зовсім інша, коли працюючих більше, наприклад, 1000 осіб. Для організації їх роботи потрібна й інша організаційна структура, і відповідно бухгалтерська служба. Вона повинна мати певну форму організації обліку, зокрема форму організації обліку та контролю непрямих витрат підприємства.

Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" з цього приводу передбачає такі самостійні форми організації бухгалтерського обліку: введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; користування послугами фахівця з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець,

який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою; самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства [5]. В той же час, залежно від бухгалтерської служби, різними можуть бути підходи до формування облікової політики підприємства, яка обирається його керівником та головним бухгалтером. Отже, наведені приклади доводять, що такий чинник, як розмір підприємства, безпосередньо впливає на побудову обліку та контролю на підприємстві загалом, і зокрема, на побудову обліку непрямих витрат підприємства.

Також до організаційних особливостей діяльності приладобудівних підприємств, що впливають на побудову обліку та контролю непрямих витрат потрібно віднести організацію цехової структури основного, допоміжного, обслуговуючого виробництва (рис. 1), а також організацію безцехової структури виробництва (рис. 2) підприємств приладобудування. В структурі управління виробництвом приладобудівного підприємства, можна виділити, окремі структурні одиниці в середині цеху, які в свою чергу будуть впливати на побудову обліку та контролю непрямих витрат в розрізі цехів в залежності від його розміру (рис. 3, рис. 4).

Складність внутрішньовиробничих зв'язків належить до організаційних особливостей діяльності приладобудівних підприємств, а саме: чим складніше зв'язки, тим складніше процес визначення відхилень непрямих витрат від норм за центрами відповідальності. У цьому зв'язку необхідно визначити послідовність підготовки та узагальнення обліково-контрольної інформації щодо непрямих витрат на різних рівнях управління та здійснення порівняльного аналізу повної собівартості однорідної продукції на різних підприємствах з метою виявлення невикористаних внутрішніх резервів.

Приладобудування покликане задовольняти різноманітні потреби галузей економіки в різних приладах, засобах автоматизації, необхідних для підвищення технічного рівня матеріального виробництва. Поряд з великими вимогами до номенклатури приладів, галузі економіки чекають від приладобудування високоточної та якісної продукції, застосовної в умовах високого тиску та розрідження, надвисоких і наднизьких температур, агресивної і вибухонебезпечної середовища. Звідси складність і розгалуженість цієї галузі, що охоплює декілька підгалузей, кожна з яких випускає різноманітну номенклатуру приладів.

Внаслідок великої потреби в різних приладах і недостатнього рівня спеціалізації підприємства галузі випускають продукцію в основному дрібними серіями і навіть індивідуально. Майже на кожному підприємстві, що спеціалізується на випуску приладів контролю та регулювання технологічних процесів, виготовляється 80-100 і більше за найменуванням виробів, кожний з яких має декілька типорозмірів і модифікацій. Тим часом навіть прилади, що входять до однієї групи (наприклад, газоаналізатори), відрізняються конструктивними рішеннями, принципом дії і зовнішнім оформленням, що значно збільшує кількість найменувань і обумовлює дрібносерійне виробництво.

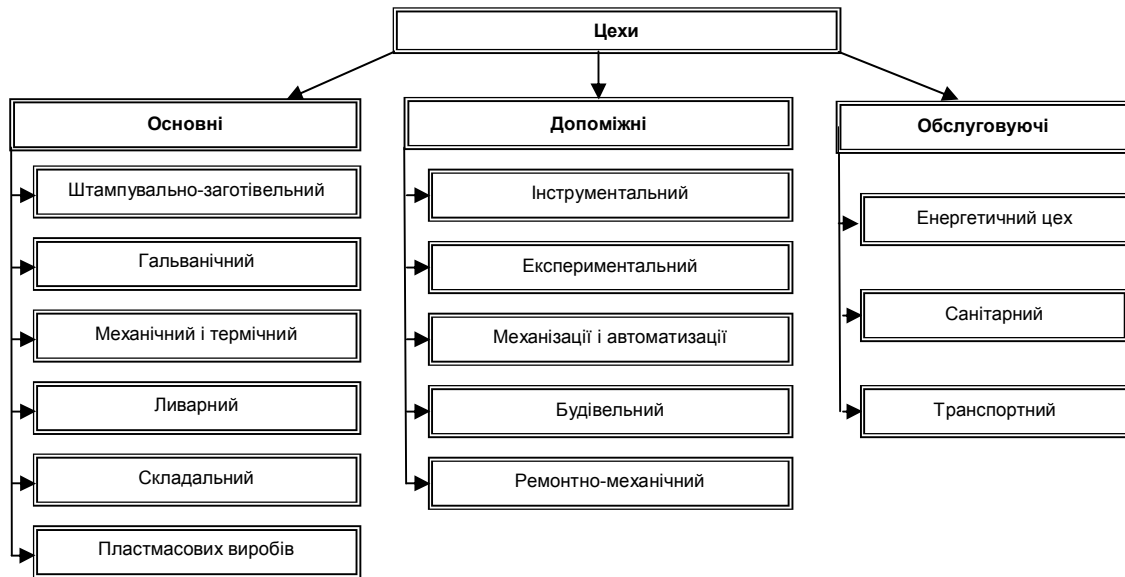


Рис. 1. Цехова структура управління виробництвом приладобудівного підприємства

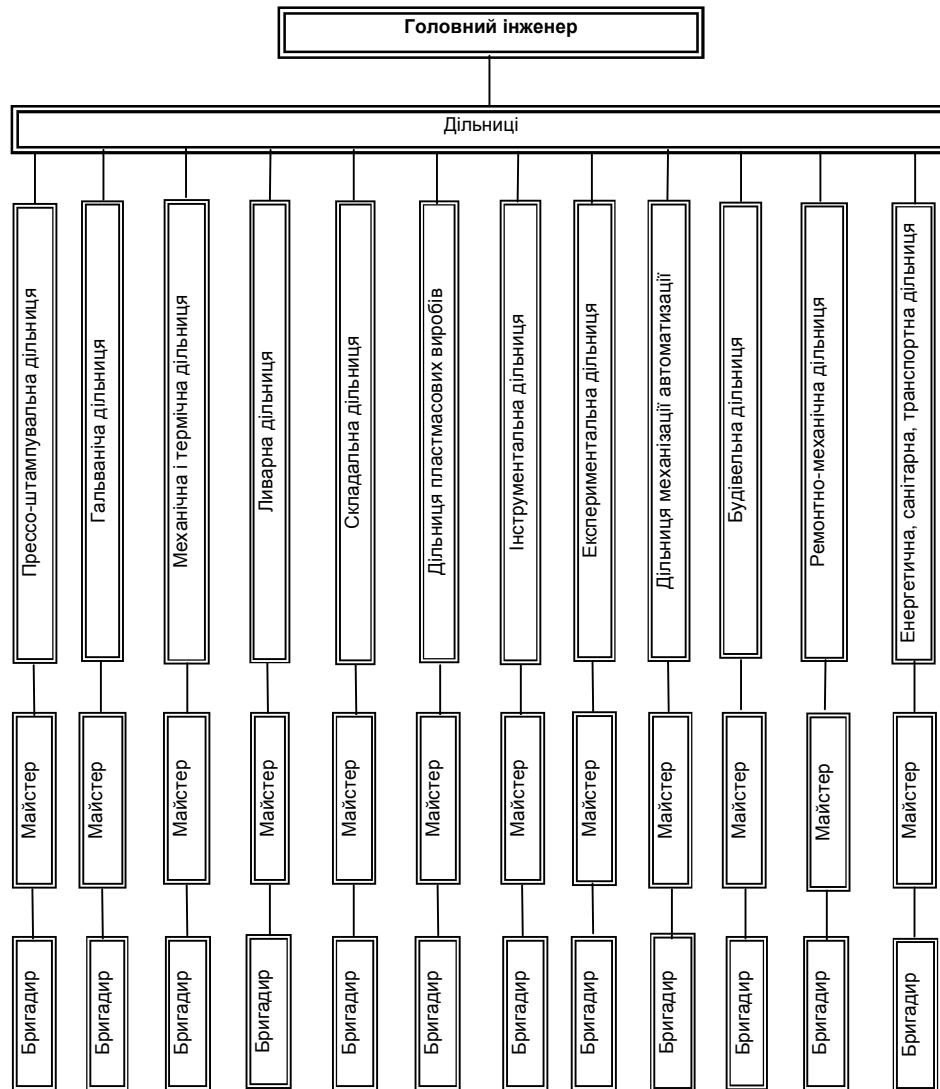


Рис. 2. Безцехове управління виробництвом приладобудівного підприємства

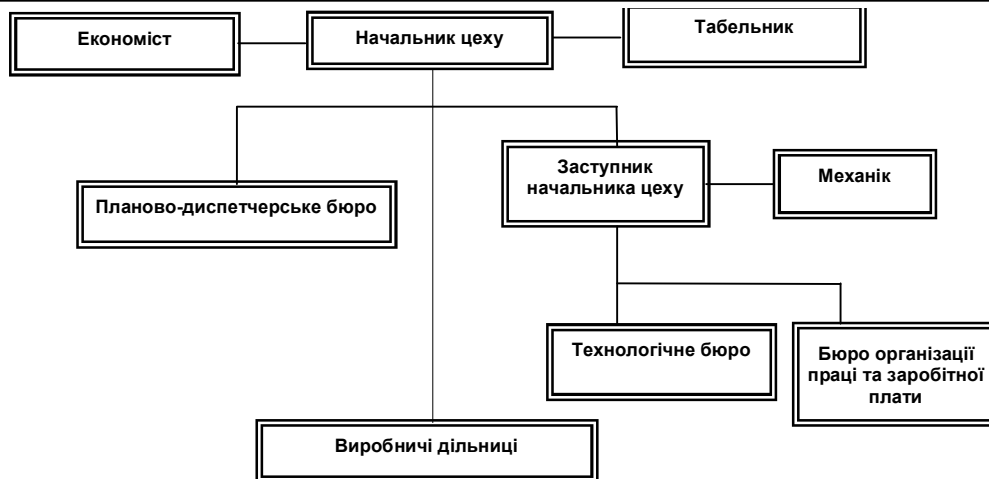


Рис. 3. Схема управління великим цехом приладобудівного підприємства

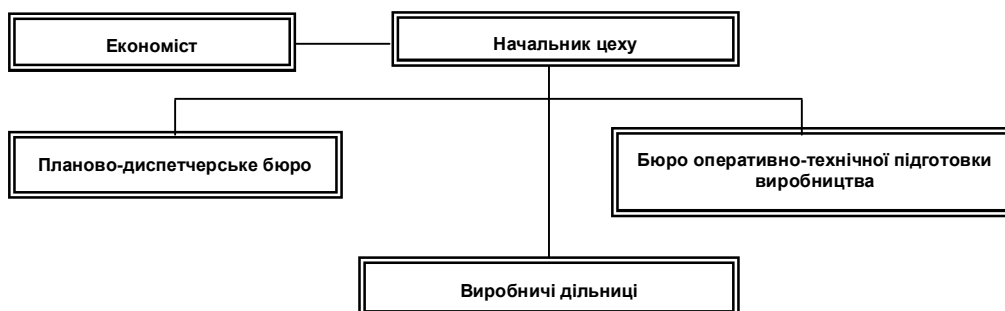


Рис. 4. Схема управління середнім цехом приладобудівного підприємства

Пристрої випускаються на одному підприємстві, значно відрізняються по структурі матеріальних і трудових витрат, за технологією виготовлення і вимагають різноманітного виробничого устаткування, великої номенклатури пристроїв та інструментів. Все це гальмує використання прогресивної техніки та технології та збільшує трудомісткість виготовлення. В той же час випуск багатоасортиментної різномірної продукції значно ускладнює виробничі зв'язки заводів-виробників з підприємствами-постачальниками сировини, матеріалів, напівфабрикатів і, як наслідок, приводить до перевитрат коштів на транспортування та зберігання вантажу, до нерационального використання оборотних коштів. В результаті зростають витрати як у сфері

виробництва, так і у сфері звернення та вжитку. Вирішення цієї проблеми полягає в розширенні спеціалізації та концентрації приладобудівних підприємств з одночасним збільшенням випуску продукції.

Крім того, важливе значення має номенклатура продукції, що виробляється (прилади). Чим більша номенклатура продукції, що виробляється, тим більша ймовірність того, що деякі основні витрати можуть бути непрямими і обліковуватися в складі загальноновиробничих витрат.

Виробництво основних видів продукції (приладів, машин, устаткування) приладобудівних підприємств у м. Києві за 2003-2009 роки за даними Головного управління статистики у м. Києві [6, с. 83-84] наведено в табл. 1

Таблиця 1. Виробництво основних видів приладів у м. Києві за 2003-2009 роки

№ з/п	Найменування видів приладів	Виробництво приладів за відповідні роки						
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1	Насоси для рідин та підйомники рідин, шт.	38467	38288	45005	47852	47962	13693	10585
2	Вентилятори, крім побутових, шт.	1038	1247	1215	1431	1928	1595	496
3	Устаткування для фільтрування та очищення води, шт.	1306	5418	36835	90474	8565	1707	7741
4	Устаткування для зважування, шт.	460	560	600	383	331	606	275
5	Устаткування для зварювання і паяння, шт.	260	1653	2450	4729	5149	4833	872
6	Електроприлади для опалювання приміщень та обігріву ґрунту, шт.	456	1176	3464	3925	4976	5234	1876
7	Апарати касові, шт.	5780	27483	31938	22716	27037	28841	24520
8	Прилади електричні охоронної та пожежної сигналізації, тис. шт.	274	267,1	279,3	353,3	79,5	99,4	34,0
9	Прилади напівпровідникові, млн. шт.	46,4	17,6	28,1	28,3	21,8	20,8	24,2
10	Прилади для вимірювання електричних величин та іонізуючих випромінювань, шт.	3584	6288	5946	5502	13200	15938	17097
11	Прилади для вимірювання фізичних і хімічних величин, шт.	8021	12943	15622	19503	52830	65579	37651
12	Машини та пристрої для випробування механічних властивостей матеріалів, шт.	563	420	682	473	525	269	150
13	Газоміри, включаючи калібрувальні, тис. шт.	237	332,2	341,1	358,4	317,8	264,3	131,4
14	Лічильники для рідин, включаючи калібрувальні, шт.	4818	20869	51051	100239	51081	14052	29337
15	Лічильники електроенергії, включаючи калібрувальні, тис. шт.	294,5	501,8	386,8	521,5	817,9	1154,2	1267,5
16	Прилади та апаратура для автоматичного регулювання та керування, тис. шт.	156,7	279,5	825,1	1252,4	1708,9	1558,7	266,8

До технологічних особливостей діяльності приладобудівних підприємств, необхідно віднести типи виробництв, такі як масове, багатосерійне, дрібносерійне й одиничне (індивідуальне). Вважається, що тип виробництва – це класифікаційна категорія, яка враховує такі його властивості, як широта номенклатури, регулярність, стабільність і обсяг випуску продукції. Кожен з

них характеризується сукупністю ознак, тому наявність лише однієї, наприклад, кількості випущених виробів, не дає підстави зробити висновок про існування того чи іншого типу виробництва. Таку сукупність ознак називають техніко-економічною характеристикою типу виробництва. Для різних типів виробництв ці характеристики відрізняються.

Для індивідуального (одиночного) виробництва:

- виготовлення приладів в одиночних примірниках або дрібними серіями (один – два десяткі штук на місяць) з великими перервами в часі;
- застосування універсального устаткування, універсальних пристроїв, різального та вимірювального інструменту загального призначення;
- групування робочих місць за принципом технологічно однорідних операцій;
- відсутність закріплення певних операцій за окремими робітниками;
- висока кваліфікація робітників, зважаючи на різноманітний характер виконуваних робіт;
- детального технологічного процесу виготовлення приладу не розробляють;
- об'єктом планування, нормування, обліку є цілий прилад або великі вузли (складові частини) його;
- підготовка виробництва нових приладів, як правило, не потребує великих затрат.

Об'єктом обліку витрат і калькулювання собівартості є окреме виробниче замовлення на окремі вироби, або декілька виробів. Окремі замовлення можуть відкриватися на демонтаж обладнання, яке за технічними умовами не передбачалося, а виконується за окремою вимогою; на виконання робіт шеф-монтажу обладнання виготовленого на підприємстві та багато інших різновидів замовлень.

Замовлення оформляються на підставі угод із зовнішніми замовниками або наказів (розпоряджень) на внутрішні замовлення. На кожне замовлення складається кошторис витрат. За діючими регламентаціями – це витрати на матеріали, на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи та загальновиробничі витрати за нормативами, що склалися на підприємстві стосовно видів виробів основного виробництва.

Після обґрунтування витрат замовлення підписується керівником і головним бухгалтером. Один примірник замовлення передається цеху-виконавцю (відповідальній особі), другий залишається як додаток до угоди на замовлення, третій знаходиться в бухгалтерії.

В умовах обліку витрат за центрами відповідальності, які в сукупності формують технологічну собівартість виробів (замовлень), витрати на матеріали обчислюються на основі фактичних витрат на матеріали в обсягах визначених кошторисом. Матеріали відпускаються з центрального складу на конкретні замовлення по накладній за номенклатурою та в кількості, передбачених кошторисом. Витрати на оплату праці формуються фактичні на фактичний обсяг робіт, передбачених кошторисом, з можливим відхиленням від кошторисних сум обумовлених змінами в оплаті праці та інших. В усіх первинних документах вказується шифр замовлення.

Витрати на засоби праці обчислюються фактичні на обсяг робіт, передбачених кошторисом на основі розрахунків витрат пов'язаних з використанням обладнання, інструментів, інших малоцінних необоротних матеріальних активів, а також інших витрат пов'язаних з використанням засобів праці на конкретне замовлення.

Таким чином, необхідно обчислити фактичну технологічну вартість (собівартість) замовлення як підсумок витрат на технологічні матеріали, на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи і на засоби праці.

Відповідальним за виконання замовлення наказом по підприємству або розпорядженням по цеху призначається працівник, який повинен забезпечити виконання замовлення в строк, і він же несе відповідальність за ефективне використання всіх виробничих ресурсів: на технологічні матеріали, на робочу силу і на засоби праці. Наявність інформації при такому групуванні витрат спрощує можливість контролю за витратами, сприяє їх мінімізації. В окремих випадках, при виконанні замовлень великих за обсягом можливий розподіл відповідальності за технологічні витрати кожного з центрів, і загальні по замовленню.

Фактична виробнича собівартість замовлення – це загальна сума технологічних витрат (технологічна собівартість) замовлення та загальновиробничі накладні

витрати, що входять до розподілу за прийнятою на підприємстві базою.

Для серійного виробництва:

- виготовлення приладів партіями, що періодично чергуються (близько кількох сотен за місяць – дрібносерійне, 2 – 5 тис. штук за місяць – багатосерійне);
- застосування універсального і спеціалізованого устаткування пристроїв, різального та вимірювального інструменту;
- групування робочих місць за технологічними та предметними принципами;
- за робочим місцем закріплюють обмежену кількість деталей-операцій;
- середня кваліфікація робітників;
- детальна розробка технологічного процесу;
- об'єктами планування, нормування, обліку є вузли і деталі приладу.

Для масового виробництва:

- виготовлення приладів у великих кількостях (6-10 тис. штук за місяць);
- застосування спеціалізованого і спеціального устаткування, пристроїв та інструменту;
- розміщення робочих місць за ходом технологічного процесу обробки виробів (предметний принцип);
- спеціалізація робочих місць для виконання однієї якоїсь операції;
- більш детальна розробка технологічного процесу;
- об'єктом планування, нормування, обліку є деталі, операції;
- підготовка виробництва нових приладів потребує найбільших затрат (порівняно з іншими типами виробництва).

У масових виробництвах визначають такий порядок відпуску матеріалів у виробництво, який був би наближеним до фактичного їх запуску у виробничий процес і пов'язують його з виготовленням (випуском) готових виробів чи напівфабрикатів. У інших випадках узагальнюють відпуск матеріалів – передачу у виробництво залежно від можливостей їх обробки на робочих місцях або на відповідальному устаткуванні. У деяких випадках доцільно вказувати в первинному документі – накладній чи забірній карті на відпуск матеріалів – час відпуску.

Це необхідно для того, щоб можна було фіксувати можливі відхилення від виробничого ритму, окремі факти виробничого браку або інші, які спричиняються до певних втрат тих чи інших технологічних матеріалів.

Фіксація цих фактів в первинних документах необхідно для того, щоб шукати винних і віднести подібні втрати матеріалів за їх рахунок, як це мало місце в радянський період. Відображення подібних фактів в первинних документах необхідне для того, щоб виявити причини відхилень і втрат, і по можливості попереджувати виробничі ризики та усувати подібні факти у майбутньому.

Порядок оформлення первинними документами відпуску матеріалів на виробництва і, якщо це потрібно, окремого оформлення запуску матеріалів у виробництво, визначають на підприємстві ті фахівці та відповідальні особи, які є відповідальними за витрати матеріалів. Цей порядок передбачається в заходах облікової політики та є обов'язковим до виконання.

В залежності від конкретних умов організації виробництва, від технології виробничих процесів, необхідно встановити порядок документального оформлення виробітку, оплати праці і нормування заробітної плати робітникам. Це може бути бригадна відрядна форма оплати праці, індивідуальна відрядна, а може бути і оплата за місячними ставками робітників.

Первинними документами з обліку праці у масових виробництвах можуть слугувати відповідні дані, приведені в первинних документах на витрачання матеріалів, а можуть оформлятися окремі первинні документи.

На деяких підприємствах приладобудування масового виробництва більшість деталей та інших складових виробів виготовляються на спеціальному обладнанні, роботу якого регулює спеціаліст. Тут виникає

питання, до яких витрат віднести роботу фахівця, який наглядає за роботою механізмів, що автоматично виготовляють деталі: до витрат на робочу силу чи до витрат на засоби праці – з огляду на механізми.

Такий підхід пояснюється тим, що в подібних виробництвах до засобів праці відносять специфічне устаткування, штампи та інші, що обумовлює необхідність відокремлення у виробничому обліку витрат на основні засоби окремих їх видів і груп, які використовуються для виготовлення конкретних виробів чи деталей.

Тип виробництва істотно впливає на його організаційно-технічну побудову й ефективність, виробничу структуру підприємства та його підрозділів, вибір технологічних процесів, устаткування й оснащення, методів організації виробництва та управління, а останні впливають на облікову політику підприємства, зокрема на побудову обліку та контролю непрямих витрат.

Із аналізу впливу типу та складності виробництва на стан системи бухгалтерського обліку підприємства, зокрема обліку непрямих витрат, можна побачити, що на простих виробництвах не можуть застосовувати ті ж методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, що й на складних. Так, на підприємствах, де технологічний процес не поділяється на стадії, використовують простий (однопредельний) метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. На тих же підприємствах, на яких сировина та матеріали, щоб дійти до готовності, проходять декілька закінчених стадій обробки (переділів), застосовують інший, більш складний метод обліку витрат – багатопредельний (попередельний). При попередельному методі обліку витрати обліковуються по переділах, фазах стадій, як правило, у відповідних цехах чи дільницях, в розрізі центрів витрат, з виділенням у кожному центрі необхідної номенклатури (переліку) статей витрат.

Об'єктами обліку та контролю витрат можуть бути витрати як на окремі види продукції, так і на групи та їх серії, як і в масових виробництвах, об'єднані за ознакою однорідності матеріалів. Цей метод застосовується в умовах, як правило, неперервного, короткострокового технологічного циклу або в послідовних технологічних процесах виготовлення виробів, в основному в ливарному та ковальсько-пресових цехах. В ливарному виробництві фактичні витрати матеріалів і технологічного палива визначаються на основі первинних документів на їх відпуск зі складів безпосередньо до процесу виробництва, а енергія відповідно до показників лічильників.

В окремих виробництвах як первинні документи використовують забірні відомості. На основі даних обліку та звіту про витрати матеріалів здійснюються записи в нагромаджувальну відомість витрат матеріалів і технологічного палива – витрат центру на технологічні матеріали.

Підсумки нагромаджувальної відомості за місяць – підстава для відображення витрат технологічних матеріалів і палива на рахунок бухгалтерського обліку 23 "Виробництво".

В нагромаджувальній відомості можна передбачити необхідну кількість граф для обліку та контролю витрат конкретних видів технологічних матеріалів, палива, енергії. Відповідно до тривалості виробничих циклів та інших особливостей визначаються дати (періоди) підрахунку проміжних внутрімісячних підсумків, витрат технологічних матеріалів, палива та енергії, необхідних для оперативного контролю та управління витратами центру технологічних матеріалів. Такі нагромаджувальні відомості складаються на кожному переділу окремо.

Облік витрат на робочу силу здійснюється на основі первинних документів з обліку виробітку або витрат часу. У ливарному виробництві підприємств приладобудування – це змінні або добові обсяги роботи, обумовлені технологічним процесом, а персональний склад робітників наводиться у таблиці.

При почасовій оплаті табель вважають єдиним первинним документом, за яким визначається сума заробітної плати, нарахованої кожному робітникові.

На основі зазначених первинних документів здійснюють записи в нагромаджу вальну відомість витрат на робочу силу.

Облік витрат на засоби праці при попередельному методі виробництва на приладобудівних підприємствах і в деяких інших галузях можна назвати складним. Виникає необхідність обліковувати витрати на засоби праці по кожному переділу, узагальнювати їх від робітників основного виробництва та від персоналу, зайнятого організаційно-управлінськими функціями цеху (дільниці), які відносяться до загальногосподарських витрат, а не до витрат на засоби праці. Первинні документи з обліку виробітку та оплати праці – рапорти, таблиці та інші – необхідно складати окремо: для робітників основного виробництва; персоналу, який обслуговує основні засоби та окремо для управлінського й обслуговуючого персоналу цеху (дільниці).

Необхідно чітко визначити персонал працівників, які зайняті на забезпеченні функціонування засобів праці, за функціональними обов'язками відділити їх від робітників основного виробництва та від персоналу, зайнятого організаційно-управлінськими функціями цеху (дільниці), які відносяться до загальногосподарських витрат, а не до витрат на засоби праці. Первинні документи з обліку виробітку та оплати праці – рапорти, таблиці та інші – необхідно складати окремо: для робітників основного виробництва; персоналу, який обслуговує основні засоби та окремо для управлінського й обслуговуючого персоналу цеху (дільниці).

Отже, як свідчить наведений приклад, від типу та складності виробництва прямо залежить вибір того чи іншого методу обліку та контролю витрат, про що відповідно вказується в Наказі про облікову політику підприємства.

Найбільш прогресивним є масове виробництво. У приладобудуванні переважають підприємства серійного виробництва, здебільшого дрібносерійного і одиничного виробництва. Проте, існують методи, що дають змогу застосовувати прийоми багатосерійного виробництва в дрібносерійному та індивідуальному. Одним з них є так званий груповий метод обробки деталей. Він полягає в тому, що технологічні процеси розробляють не на кожну деталь, як звичайно, а на групу деталей. У кожному групі об'єднують схожі за формою деталі, які можна обробити на однорідних верстатах. Для кожного типу устаткування встановлюють певну групу деталей.

За результатами проведених автором досліджень, виявлено для більшості українських підприємств приладобудування характерні дрібносерійні та одиничні виробництва, і це в свою чергу теж впливає на побудову обліку непрямих витрат.

Наступною технологічною особливістю діяльності приладобудівних підприємств є різноманітність приладів різних класів точності та принципів дії. Ця особливість зумовлює потребу організації процесів виготовлення деталей високого класу точності, проектування специфічних операцій складання (юстирування, балансування, регулювання, градування тощо). Урізноманітнення видів продукції приладобудівних підприємств призвело до необхідності застосування різних за номенклатурою статей витрат в конкретних виробництвах, але без групування витрат у групи за видами виробничих ресурсів.

Разом з цим досвід засвідчує можливість та необхідність об'єднання виробів в однорідні облікові групи лише за принципом економічності виробничих параметрів, і в першу чергу, матеріаломісткості та працємісткості.

В приладобудуванні необхідним є об'єднання застосовуваної номенклатури витрат в розрізі груп: на технологічні матеріали, паливо та енергію: на робочу силу та на засоби праці. Така інформація – не менш необхідна ніж деталізація обліку витрат за статтями витрат в розрізі кожної групи; виділення в окрему групу статей загальногосподарських витрат, вилучивши з них витрати, що стосуються утримання засобів праці.

Також до технологічних особливостей діяльності приладобудівних підприємств можна додати широкую номенклатуру застосування матеріалів, особливо кольорових і електроізоляційних матеріалів, причому в порівняно невеликих кількостях, що ускладнює забезпечення ними, призводить до зайвих запасів.

Тривалість виробничого циклу на підприємствах приладобудування також становить технологічну особливість їх діяльності, що впливає на побудову обліку та контролю непрямих витрат.

Застосування різних дорогих матеріалів зумовлює потребу впровадження різноманітних методів обробки їх, особливої уваги набувають методи без знімання стружки (прецензійне литво, штампування, пресування тощо), способи безвідходного штампування – все це вимагає спеціалізованого, часто досить складного устаткування та технологічної оснастки, що також відноситься до технологічних особливостей приладобудівних підприємств.

Трудомісткість виготовлення деталей приладів також належить до технологічних особливостей приладобудівних підприємств. Велика частка ручного часу під час виготовлення приладів ставить проблему підвищення продуктивності праці і, насамперед, за рахунок механізації та автоматизації ручних робіт під час обробки деталей особливо під час складання приладів.

Деякою технологічною особливістю, що впливає на облік та контроль непрямих витрат приладобудівних підприємств, є рівень уніфікації деталей та вузлів. Так, можна відмітити, що рівень уніфікації деталей достатньо великий та досягає на окремих підприємствах 50%. Частка покупних комплектуючих деталей в структурі виробу сягає також 50% всіх деталей.

Вплив виробничої програми на облік та контроль непрямих витрат різноманітний: завданням обліково-контрольного підрозділу підприємства є розробка системи підготовки обліково-контрольної інформації для прийняття рішень про корегування програми.

Час виробничого циклу в більшості приладобудівних підприємств сягає не більше одного місяця (від 7 до 30 днів, тобто підприємства мають короткий виробничий цикл, за виключенням виробництва електронних машин).

В технологічному процесі виробництва приладів беруть участь не більше 4-5 цехів (дільниць, переділів) основного виробництва. В їх число входять заготівельні, обробні, механічні та складальні цехи (дільниці, переділи).

Виробництво приладів характеризується високим ступенем автоматизації виробничого процесу, застосовується парк універсального обладнання, поширюється роботизація виробництва, в той же час значна доля складальних робіт виконується вручну.

Для складального виробництва характерний потоковий метод організації виробництва з вільним ритмом при бригадній організації праці.

Таким чином, до організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств приладобудування, що впливають на побудову обліку та контролю непрямих витрат, можна віднести такі (рис. 5).

В складі трудових операцій найбільшу частку займають операції різних видів обробки, деталей, складання вузлів і виробів.

І все ж, на нашу думку, превалюючим чинником, що впливає на побудову обліку та контролю непрямих витрат, є потреби управлінського персоналу в інформації про непрямі витрати для прийняття управлінських рішень. Адже саме керівництво визначає, з яким ступенем деталізації та аналітичності мають бути обліковані непрямі витрати в системі бухгалтерського обліку.

Так, в складі синтетичного рахунка 91 "Загальнопромислові витрати" для обліку та контролю загальнопромислових витрат можуть відкриватися субрахунки першого (другого і т.д.) порядку, виходячи із встановлених на підприємстві центрів

загальнопромислових витрат, або може здійснюватися облік та контроль таких витрат безпосередньо за синтетичним рахунком 91 "Загальнопромислові витрати". Оскільки згідно з п.11 П(С)БО 16 "Витрати" підприємство самостійно встановлює склад та перелік статей калькуляції, навіть на підприємствах однієї галузі, а саме на підприємствах приладобудування, склад та перелік статей непрямих витрат може суттєво відрізнятись.

Побудова обліку та контролю адміністративних витрат та витрат на збут може бути організована за однією з вищенаведених схем обліку загальнопромислових витрат. Але тут, в першу чергу, треба приділити увагу виділенню центрів витрат (центрів відповідальності) щодо чіткого розмежування адміністративних витрат та витрат на збут, виокремити статті, за якими вони будуть обліковуватися. Серед центрів (місць виникнення) адміністративних витрат можна виділити, наприклад, такі: дирекція, бухгалтерія, планово-економічний відділ, юридичний відділ тощо, а серед центрів (місць виникнення) витрат на збут можна виокремити, наприклад, відділ маркетингу, відділ збуту, відділ реклами, транспортний відділ, склад (комора) тощо.

Визначено, що до галузевих особливостей діяльності приладобудівних підприємств, які впливають на побудову обліку та контролю непрямих витрат, слід віднести: організаційні та технологічні особливості діяльності приладобудівних підприємств. А саме до організаційних особливостей діяльності приладобудівних підприємств необхідно віднести:

а) організаційну структуру (модель) самого підприємства в залежності від його величини: велике, середнє чи мале, внутрішні зв'язки між функціональними підрозділами підприємства. За результатами проведених автором досліджень, зроблено висновок, що для більшості українських підприємств приладобудування характерні дрібносерійні та одиничні виробництва, що в свою чергу теж впливає на побудову обліку та контролю непрямих витрат промислових підприємств;

б) організацію цехової структури основного, допоміжного, обслуговуючого виробництва, а також організацію безцехової структури виробництва підприємств приладобудування;

в) систему управління виробництвом, що впливає на схему побудови обліку та контролю непрямих витрат підприємства;

г) складність внутрішньовиробничих зв'язків;

г) невизначеність параметрів функціонування підприємства.

До технологічних особливостей діяльності приладобудівних підприємств, необхідно віднести:

а) типи виробництв, такі як масове, багатосерійне, дрібносерійне й одиничне (індивідуальне);

б) широку номенклатуру застосування матеріалів, особливо кольорових і електроізоляційних матеріалів, причому в порівняно невеликих кількостях, що ускладнює забезпечення ними, призводить до зайвих запасів;

в) трудомісткість виготовлення деталей приладів. Велика питома вага ручної праці під час виготовлення приладів становить проблему підвищення продуктивності праці і насамперед за рахунок механізації та автоматизації ручних робіт під час обробки деталей і особливо під час складання приладів;

г) ринкова орієнтація інноваційних технологій;

г) виробничі програми підприємства.

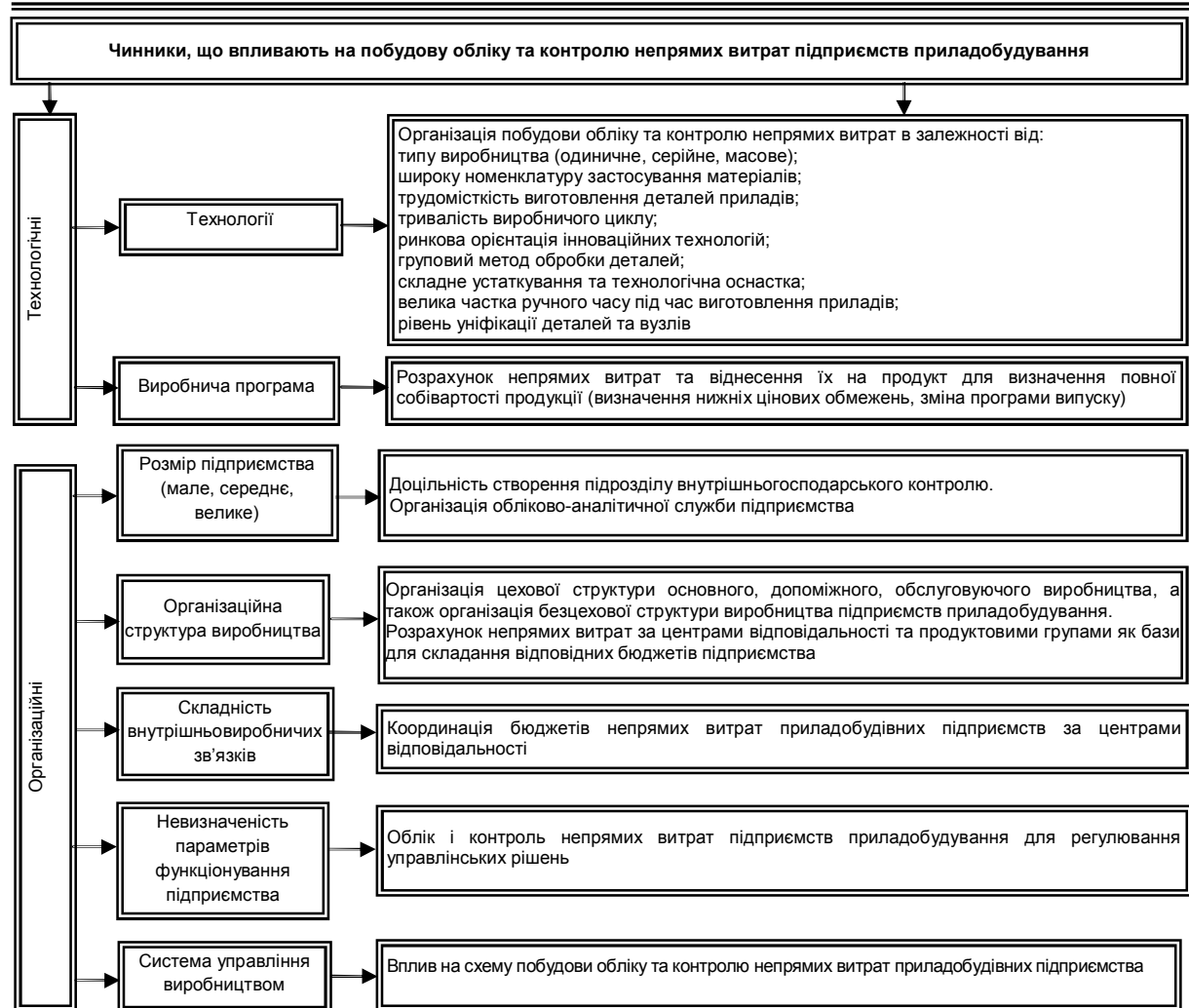


Рис. 5. Організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств приладобудування та їх вплив на побудову обліку та контролю непрямих витрат

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Проведене дослідження дає змогу констатувати, що перелічені організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств приладобудування чинять найбільш вагомий вплив на побудову обліку та контролю непрямих витрат приладобудівних підприємств, причому окремі з них мають спільні прояви впливу.

Список використаної літератури:

1. Чумаченко Н.Г. Нормативний учет производства в приборостроении / Н.Г. Чумаченко. – М.: Издательство "Машиностроение", 1966. – 207 с. 2. Гнилицька Л.В. Облік і аналіз витрат виробництва на основі принципів управлінського обліку (на прикладі підприємств приладобудування України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Л.В. Гнилицька. – Київ, 1998. – 17 с. 3. Панферова Л.В. Учет, контроль и анализ себестоимости продукции в приборо- и электроаппаратостроении: дис... канд. экон. наук: 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Л.В. Панферова. – Казань, 2003. – 192 с. 4. Безверхий К.В. Організаційно-технологічні особливості приладобудівної галузі та їх вплив на побудову обліку витрат / К.В. Безверхий // Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть: Тези доповідей VI Міжнародної науково-теоретичної

конференції студентів, аспірантів і молодих вчених. – Тернопіль, 2008. – С. 30-31. 5. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу до закону: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. 6. Статистичний щорічник м. Києва за 2009 р. / За редакцією Р.Г. Віленчук. – К.: Головне управління статистики м. Києва: Видавництво "Консультант", 2010. – 432 с.

БЕЗВЕРХИЙ Костянтин Вікторович – аспірант без відриву від виробництва кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК Державного вищого навчального закладу "Київський національний університет імені Вадима Гетьмана", головний бухгалтер ТОВ "Паріс-Мережі".

Наукові інтереси:

- проблеми обліку, аналізу, бюджетування та контролю непрямих витрат промислових підприємств;
- організаційно-методичні засади обліку та оподаткування в селянських господарствах;
- автоматизація обліку.

Стаття надійшла до редакції 07.10.11 р.