

О.В. Маркус, к.е.н., доц.

*Східноєвропейський національний університет
імені Лесі Українки*

ОСОБЛИВОСТІ БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТУ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА РЕМОНТИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

Досліджено особливості застосування бюджетування як методу контролю витрат, пов'язаних з ремонтом, реконструкцією та модернізацією основних засобів підприємства. Рекомендовано впроваджувати його на рівні структурних підрозділів підприємства. Розкрито можливість застосування системи планово-попереджувальних ремонтів, що сприятиме підвищенню ефективності ремонтних робіт, зниженню їх собівартості. Запропоновано заходи з автоматизації планово-попереджувальних ремонтів на базі використання сучасних засобів обчислювальної техніки, що сприятиме підвищенню оперативності та ефективності контролю без збільшення трудомісткості робіт. Внесені пропозиції щодо удосконалення системи управлінського обліку з використанням методу бюджетування, для контролю витрат на ремонт основних засобів. Ефективний прогноз, контроль витрат на ремонт, що полягає у порівнянні фактичних показників із бюджетними, та аналіз виявлених відхилень дозволяє своєчасно визначити проблемні сфери й пропонувати обґрунтовані дії щодо ліквідації слабких місць. Це також надасть змогу підприємствам отримувати додаткові конкурентні переваги і забезпечувати вищу ефективність використання фінансових ресурсів.

Ключові слова: *основні засоби; витрати на ремонт основних засобів; бюджетування; система технічного обслуговування і ремонту; система планово-попереджувальних ремонтів.*

Постановка проблеми. Низькі темпи оновлення об'єктів основних засобів, особливо неактивної групи, зумовлюють необхідність відтворення або заміни спрацьованих конструктивних елементів до того часу, поки кожен з цих об'єктів стане непридатним для подальшого використання. Поліпшення стану основних засобів є важливим резервом підвищення ефективності діяльності господарюючих суб'єктів. Часткове відновлення потребує періодичного їх ремонту. Недостатність витрат на ремонт основних засобів

призводять до регулювання результатів діяльності підприємств без урахування економічної суті ремонту.

Натомість ефективний прогноз, контроль витрат на ремонт, що полягає у порівнянні фактичних показників із бюджетними, та аналіз виявлених відхилень дозволять своєчасно знаходити проблемні сфери й пропонувати обґрунтовані дії щодо ліквідації слабких місць. Це також надасть змогу підприємствам отримувати додаткові конкурентні переваги і забезпечувати вищу ефективність використання фінансових ресурсів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми теорії, методики та організації обліку та контролю витрат на ремонт основних засобів висвітлювалися у працях В.П. Астахова, П.Й. Атамаса, М.Т. Білухи, Л.В. Борисенко, Ф.Ф. Бутинця, Ю.А. Вериги, С.Ф. Голова, Г.М. Давидова, А.С. Консона, М.В. Кужельного, О.В. Лишиленка, С.В. Мочерного, С.В. Покропивного, С.В. Свірко та інших авторів. Більшість із них зосереджує увагу на класифікації ремонтів, джерелах їх відшкодування, загальній методиці обліку, контролю і аналізу витрат на ремонт. У той самий час питання контролю витрат на ремонт, організації його з використанням бюджетування, порядок визначення зміни економічних вигод під впливом ремонту, методики обліку витрат на ремонт із застосуванням автоматизованої форми обліку досліджені недостатньо.

Мета статті. Розробити рекомендації щодо вдосконалення методики обліку і контролю витрат на ремонт основних засобів підприємства для забезпечення ефективного впливу на фінансові результати господарюючих суб'єктів, шляхом організації управлінського обліку і бюджетування.

Викладення основного матеріалу. Витрати на ремонт є ключовим елементом у структурі складових визначення фінансового результату підприємства, який знаходить своє відображення майже в усіх формах звітності, що складаються підприємством і подаються до податкових та статистичних органів, та на який управлінський персонал підприємства повинен звертати увагу, в першу чергу, при плануванні своєї діяльності в перспективі.

Цілком очевидним є те, що фінансовий результат діяльності підприємства прямо залежить від того, якими будуть визнані витрати, пов'язані з ремонтом, реконструкцією та модернізацією основних засобів, і яким чином їх буде списано. Або віднімаючи з доходу всю суму витрат на реконструкцію відразу після завершення робіт (включення їх до складу витрат періоду), або віднімаючи її

поступово, в міру амортизації об'єкта, протягом певної кількості років [4, с. 18]. На рисунку 1 представлена детальна класифікація ремонтів основних засобів.

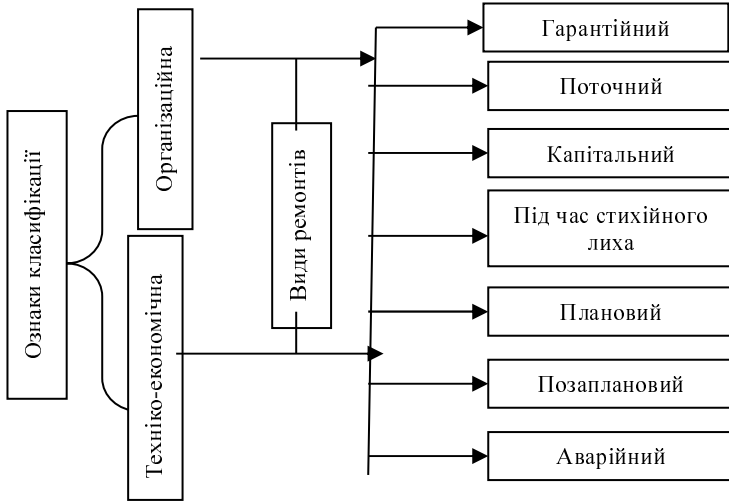


Рис. 1. Ознаки класифікації ремонтів основних засобів

Для стабільного, спрямованого на перспективу розвитку, підприємства створюється економічно обґрунтована система управління, в якій центральне місце займає бюджетування – складова частина управлінського обліку. Бюджет – це фінансовий документ, що стосується конкретного напрямку діяльності, в якому узгоджуються та фіксуються за обсягами та розподілом у часі надходження й витрати грошових коштів, доходи та витрати структурного підрозділу чи підприємства в цілому. Він є інструментом координації, регулювання, адаптації, стимулювання, оцінки керованої системи. Бюджетування – це стандартизований процес визначення обсягу і складу витрат, пов'язаних із діяльністю окремих структурних одиниць і підрозділів та забезпечення покриття цих витрат ресурсами підприємства. Бюджетування створює можливість експрес-аналізу та контролю за виробничими витратами, що дозволяє оцінити діяльність підприємства, визначити ефективність і результативність управлінських рішень. Бюджетне планування дозволяє зменшити витрати часу та аналіз відхилень від заданої програми.

Впровадження бюджетування витрат на ремонт основних засобів варто здійснювати з метою оптимізації процесу прийняття управлінських рішень. Завдяки бюджетуванню витрат на ремонт досягається їх мінімізація, а також зменшення нераціональних витрат, оскільки аналізуються не лише досягнуті результати і понесені витрати, але й здійснюється попередній їх контроль.

Для підвищення ефективності попереднього та оперативного контролю витрат на проведення ремонту об'єктів основних засобів на основі складання бюджетів, у складі витратної частини окремою статтею повинні виділятися витрати на проведення вказаних вище робіт, а також подаватися звіти про їх виконання та своєчасне проведення. Це дає можливість впливати на розмір прибутку підприємства в цілому [5, с. 3].

Економія матеріальних, трудових і фінансових ресурсів на проведення ремонту основних засобів дозволяє підвищити ефективність діяльності суб'єктів господарювання і збільшити їх прибуток. У зв'язку з цим собівартість є одним із основних економічних показників, що ставить у пряму залежність витрати структурних підрозділів підприємства від одержуваних ними доходів. Належний контроль за собівартістю ремонтів можливий за умови планування та обліку.

Для забезпечення ефективності контролю за витратами на ремонт об'єктів основних засобів та сприяння досягнення його стратегічної мети, необхідно детально аналізувати постачальників ресурсів, підрядчиків та підприємств, що надають ремонтні послуги.

За М.Портером, даний аналіз названий аналізом ланцюжка цінностей. На рисунку 2 наведено модель ланцюжка формування витрат на ремонт основних засобів.

Аналіз навколишнього підприємницького середовища надасть можливість суб'єктам господарювання здійснювати контроль за достовірністю понесених витрат та ефективністю прийнятих управлінських рішень щодо вибору підрядчиків і постачальників матеріальних ресурсів.

У зв'язку з сучасним визначенням ринкової вартості на основі різних видів цін (табл. 1), доведено необхідність їх використання як джерела нормативної інформації для контролю собівартості ремонту. Так довідкові ціни слід застосовувати як орієнтир для ефективності укладання договорів з підрядчиками. Водночас, вони не завжди відіграють визначальну роль у контролі собівартості ремонтів.

Їх основне призначення – використання для довідкового аналізу та обґрунтування прямих замовлень певних видів матеріальних ресурсів без посередників. Результатом їх впливу є зниження витрат на придбання ресурсів для проведення ремонту [3, с. 67].

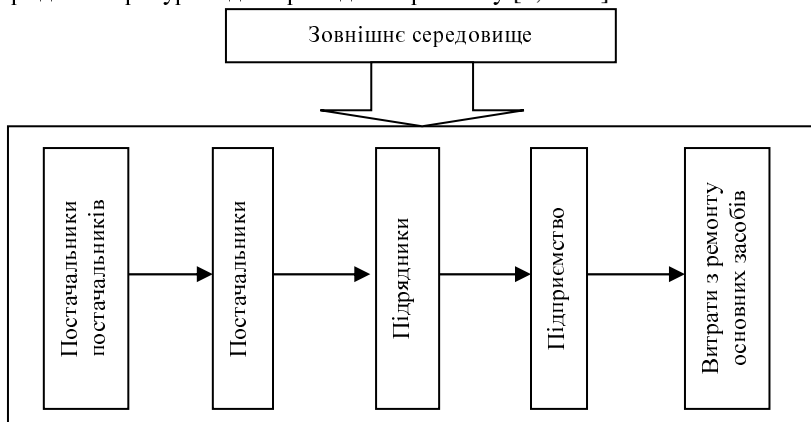


Рис. 2. Ланцюжок формування витрат на ремонт основних засобів

Ціни фактичних операцій, що використані структурними підрозділами, особливо усередині підприємства, є оптимальним орієнтиром визначення рівня ціни на проведення ремонтних робіт.

Таблиця 1

Зміст та використання різних видів цін для контролю собівартості ремонту основних засобів

Вид ціни	Можливість використання для контролю
Довідкові ціни	Як довідкова інформація з метою контролю укладених договорів постачань та визначення вартості ремонтних робіт
Ціни тендерних торгів	Для контролю конкурсного розміщення замовлень на проведення ремонтних робіт
Ціни пропозицій	Для контролю ефективності укладених договорів з підрядниками та визначення ефективності цін постачань на матеріальні ресурси
Ціни фактичних	Для аналізу управлінських рішень щодо ефективності вибору підрядника

угод	
------	--

Таким чином, для досягнення стратегічних і тактичних цілей бюджетування витрат на ремонт об'єктів основних засобів необхідно:

– для контролю за формуванням собівартості ремонтних робіт застосувати різні види цін: довідкові ціни, ціни тендерних торгів, ціни пропозицій, ціни фактичних угод;

– здійснити аналіз навколишнього підприємницького середовища (постачальників ресурсів, постачальників підрядників та підприємств, які надають ремонтні послуги), в якому відбувається процес перетворення матеріально-технічних ресурсів у загальний розмір матеріальних витрат;

– здійснити перехід на систему планово-попереджувальних ремонтів.

Схематично процес бюджетування ремонтів, що склався сьогодні на багатьох виробничих підприємствах, виглядає таким чином.

План фінансування ремонтів складається, виходячи з накопиченої за попередні періоди потреби в ремонтах. Суми на ремонт, зазначені в заявках ремонтних служб, часто ними завищуються.

У результаті фактичні витрати коштів є менші за план, тому він на наступний період коригується у бік зменшення. Це призводить до неправильної ідеології проведення ремонтних робіт: обладнання ремонтується лише в аварійних ситуаціях. Цю проблему можна вирішити шляхом переходу на систему планово-попереджувальних ремонтів [7, с. 19].

Система планово-попереджувальних ремонтів основних засобів є сукупністю організаційно-технічних заходів щодо нагляду за спорудами і обладнанням та всіма видами ремонту, що здійснюються періодично за заздалегідь складеним планом, з метою попередження передчасного зносу й аварій та забезпечення безперебійного виробництва [7, с. 20].

Процес впровадження системи контролю витрат на ремонти необхідно розпочати з поділу обладнання на групи, керуючись вартістю обслуговування та ремонту і важливістю обладнання для нормальної роботи виробництва.

За цими групами устаткування технологічні служби готують графіки планово-попереджувальних ремонтів на рік. Ремонти найбільш значущих видів обладнання та значні за вартістю ремонти плануються детально: зазначаються сума, терміни проведення ремонтних робіт, найменування ремонтованих вузлів. Ремонт менш

значущого, з точки зору технологічного процесу, майна планується на підставі статистики, накопиченої за попередні періоди.

Наприклад, якщо мова йде про офісні меблі, то немає сенсу детально планувати їх ремонт, а можна закласти в бюджет приблизну суму ймовірного ремонту. Графіки планово-попереджувальних ремонтів захищаються на технічній раді підприємства. Фахівці підрозділу, який експлуатує той чи інший вид обладнання, зобов'язані довести обґрунтованість заявлених міжремонтних пробігів і обсяг виконуваних робіт.

Наступним кроком у процесі розробки системи контролю витрат на ремонти стає розробка таких документів, як «Стандартна відомість дефектів» і «Стандартний кошторис на ремонт».

Під час визначення трудовитрат на ремонт та переліку робіт у стандартному кошторисі використовується накопичена статистика ремонтів обладнання, а також технічні паспорти верстатів і машин. Стандартний кошторис на ремонт складається лише на ті види поломок, що відбуваються систематично, а також на регулярне техобслуговування. Не проведені ремонти попередніх періодів при цьому не враховуються.

За підсумками затверджених графіків ремонтів і роботи технічної ради буде створена формалізована система технічного обслуговування і ремонту. Вона містить документи, що обґрунтовують ремонтні роботи і підтверджують їх виконання (відомості дефектів і стандартні кошториси ремонтів, заявки на платіж із придбання запасних частин, акти здачі приймання ремонтних робіт тощо). Система технічного обслуговування і ремонту є базою як для бюджетування ремонтів і складання заявок на оплату запасних частин, так і для роботи технічних служб із проведення ремонтів (на підставі стандартних кошторисів на ремонт складається бюджет ремонтів на рік) [7, с. 21].

На нашу думку, під час переходу на планово-попереджувальні ремонти необхідно бути готовим до того, що запланована вартість може перевищити витрати за попередні звітні періоди у кілька разів. Це пов'язано з тим, що в бюджеті будуть враховані раніше невиконані ремонтні роботи.

Виділяють два можливі варіанти вирішення цієї проблеми.

Перший передбачає виділення необхідних ресурсів на квартал, контроль їх витрачання, і в разі виконання такого бюджету, за підсумками одного кварталу виділяється фінансування до кінця року. В результаті обладнання буде працювати без збоїв і з більшою ефективністю.

Другий варіант – констатувати, що необхідних коштів виділити не вдасться, і продовжувати працювати в режимі планування «від досягнутого».

Щоб уникнути нестачі коштів на фінансування запланованих робіт, цільова група устаткування, до якої застосовувалася нова система, має бути звужена. Це дозволить профінансувати ремонти в повному обсязі, переконатися в ефективності процесу, а потім застосовувати цей досвід щодо інших груп устаткування.

На перших етапах упровадження системи планово-попереджувальних ремонтів на підприємстві можливе виникнення наступних проблем, пов'язаних із бюджетуванням витрат на ремонти [2, с. 284]:

- графіки планово-попереджувальних ремонтів періодично порушуються;
- матеріальні ресурси перерозподіляються на обладнання, що не ввійшло в систему технічного обслуговування і ремонту;
- фактично здійснені витрати на ремонти значно перевищують ті, що були заплановані в кошторисах.

Але навіть після переходу на ремонти за графіками і при достатньому фінансуванні можлива ситуація, коли витрати зростуть, а аварійність залишиться на колишньому рівні або збільшиться. Цього можна уникнути таким чином:

- посилити контроль проведення ремонтних робіт;
- забезпечити такі умови роботи, щоб обладнання, яке планується відремонтувати, підлягало саме ремонту, а не заміні або серйозній модернізації;
- стежити, щоб кваліфікація персоналу була адекватною поставленим завданням.

Для забезпечення нормальної роботи системи технічного обслуговування і ремонту на підприємствах мають бути вжиті такі заходи. Введено правило, згідно з яким заявки на придбання товарно-матеріальних цінностей для ремонтів обладнання прив'язуються до інвентарного та заводського номера об'єкта основних засобів. Це дозволить виявити факти неякісно проведених ремонтних робіт. Для кращого контролю над виконанням планово-попереджувальних ремонтів щоквартально експлуатаційні та ремонтні служби мають подавати звіти про дотримання графіків планово-попереджувальних робіт із зазначенням відремонтованих об'єктів і вартості ремонту.

Одна зі складових ефективного контролю витрат на ремонти – інформаційна система, що дозволяє значно зменшити трудовитрати на

планування і контроль ремонтних робіт. Систему управління ремонтами доцільно автоматизувати шляхом створення модуля ERP-системи на базі Oracle e-Business Suite. Такий модуль дозволяє вирішувати наступні завдання:

- планувати графіки ремонтів у розрізі окремих одиниць обладнання;
- планувати потреби в матеріальних ресурсах на підставі стандартної відомості дефектів і стандартного кошторису на ремонт;
- вести пооб'єктний облік фактичних витрат;
- контролювати періодичність ремонтів і обґрунтованість понесених витрат.

Планування має здійснюватись на підставі технологічних карт, що описують послідовність виконаних ремонтних дій. Використання технологічних карт дає можливість точніше планувати трудові ресурси і скласти графіки ремонтів.

Інформацію по технологічних картах, відомостях дефектів і кошторисах на ремонт у програму повинні вносити технологи, а дані про проведені ремонти – механіки. Це дасть можливість додатково контролювати роботу механіків і мотивувати технологів на безаварійну роботу устаткування [1, с. 272].

Впровадження такої системи для всього обладнання підприємства, на нашу думку, невиправдано тому, що витрати на планування ремонтів малозначимого обладнання не окупляться.

Бюджети ремонтних робіт створюються і затверджуються відповідно до існуючої схеми документообігу в межах управлінського обліку: кошторис формує підприємство, потім передає на узгодження в керівну компанію, де вони коректуються і лише після цього затверджуються.

Всі витрати на ремонти мають контролюватися щодня за рахунок затвердження керівною компанією заявок на оплату робіт і матеріалів. Основна мета цієї процедури – максимально скоротити витрати, для чого аналізується можливість використання поточних складських запасів на проведення ремонту або отримання необхідних матеріалів по бартеру (шляхом укладання бартерної угоди з іншими підприємствами холдингу, а також шляхом зниження вартості за рахунок використання системи централізованих закупівель матеріалів). У заявці мають зазначитися типи обладнання та робіт, їх вартість та обґрунтування. Наприкінці тижня готується звіт по складу, де вказуються інвентарні номери обладнання, що було замінено та оприбутковано на складі [6, с. 379].

Створення системи управлінського обліку, що сприяє контролю витрат на проведені ремонти, і чітке планування ремонтних робіт дозволяють значно знизити витрати в цілому по підприємству.

Висновки. Отже, застосування методу бюджетування витрат на ремонт об'єктів основних засобів має передбачати систему мотивацій як одного з напрямів удосконалення контролю. Рекомендовано впроваджувати його на рівні структурних підрозділів підприємства.

Впровадження системи планово-попереджувальних ремонтів сприяє підвищенню продуктивності праці при виробництві ремонтних робіт, зниженню їх собівартості, а також здійснюваних послуг.

Організація планово-попереджувальних ремонтів має здійснюватися на базі використання сучасних засобів обчислювальної техніки, що сприяє підвищенню оперативності та ефективності контролю без збільшення трудомісткості робіт.

Запровадження системи планово-попереджувальних ремонтів має особливо важливе значення в умовах використання на підприємствах автоматизованих систем управління. Інформація отримана за допомогою комп'ютерів, дуже оперативно може надати керівникам, спеціалістам ремонтних підприємств та фахівцям їх структурних підрозділів необхідні дані про ті чи інші об'єкти.

Список використаної літератури:

1. Інформаційні системи бухгалтерського обліку : навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець та ін. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 544 с.
2. Бюджетирование: шаг за шагом : навч. посібник / Е.Ю. Добровольский, Б.М. Карбанов, П.С.Боровков та ін. – М. : Питер, 2009. – 448 с.
3. Карпова Т.П. Учёт затрат и калькулирование себестоимости ремонтов основных средств : учеб. пособие / Т.П. Карпова, Л.И. Плешкова. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 118 с.
4. Кириченко В.В. Актуальні питання з обліку і контролю витрат на ремонт основних засобів / В.В. Кириченко / Наука та підприємництво : зб. пр. міжнар. симпоз. – Вінниця ; Кам'янець-Подільський, 2003. – С. 18–22.
5. Куцунатрий М. Облік затрат на ремонти основних засобів / М.Куцунатрий, Ю.Знайко // Все про бухгалтерський облік. – 1998. – № 63 (245). – С. 11.
6. Хруцкий В.Е. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования / В.Е.

Хруцкий, Т.В. Сизова, В.В. Гамаюнов. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 400 с.

7. *Чибисов А.В. Бюджетирования ремонтов / А.В. Чибисов // Финансовый директор. – 2005. – № 10. – С. 42.*

МАРКУС Ольга Віталіївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки.

Наукові інтереси:

- економіко-теоретичні основи бухгалтерського обліку;
- бюджетування.

Тел.: (095)510–36–04.

E-mail: oreola9@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 16.10.2014.