

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МЕТАЛУРГІЙНОЇ ГАЛУЗІ З МЕТОЮ УПРАВЛІННЯ

Запорізька державна інженерна академія

В статье рассматривается практика организации учета расходов на предприятиях металлургической отрасли. Приведено обоснование модели усовершенствования организации учета расходов для повышения эффективности управления на металлургическом предприятии.

У статті розглядається практика організації обліку витрат на підприємствах металургійної галузі. Надається обґрунтування моделі удосконалення організації обліку витрат для підвищення ефективності управління металургійним підприємством.

Постановка проблеми. За сучасних умов різкого загострення конкуренції на світових ринках та вступу України до СОТ питання підвищення ефективності діяльності стає особливо актуальним для підприємств металургійної галузі. Зараз чотири з шістнадцяти металургійних заводів України вже офіційно заявили про готовність зупинити виробництво. Для країни, третю частину ВВП якої формували гірники та металурги, а 40% валюти надходили за продаж металу, це є майже убивчим ударом для економіки. Звичайно, для такого стану є суттєві зовнішні обставини, пов'язані з загальним обвалом світового ринку металів. Для виправлення ситуації уряд обіцяє металургам пільгові ціни на газ, електроенергію, транспорт, формування пакету держзамовлень на метал, підтримує сприятливу для експортерів девальвацію національної валюти тощо. Але, як показало наше дослідження, існують й об'єктивні внутрішні причини, пов'язані з недоліками організації управління витратами на металургійних підприємствах та її ключової частини – організації обліку витрат.

Загальні питання забезпечення управління належною інформацією щодо виробничих витрат викладено у роботах [1-9]. Проте питанням організації обліку витрат для цілей управління на металургійних підприємствах, які б враховували галузеві особливості, практично не приділяється уваги.

Постановка завдання. Метою запропонованої роботи є дослідження проблем організації обліку витрат на підприємствах металургійної галузі на матеріалами ВАТ «Металургійний комбінат «Запоріжсталь» та обґрунтування моделі удосконалення організації обліку витрат на металургійному підприємстві для підвищення ефективності управління.

Результати дослідження. Належна організація обліку на підприємстві забезпечує необхідний зв'язок в системі управління ним. Проведені нами дослідження витрат підприємств металургійної галузі засвідчили, що на підприємствах частка собівартості у вартості реалізованої продукції, робіт та послуг є досить значною та протягом останніх п'яти років коливається від 84 до 95% залежно від підгалузі. Отже, витрати є одним з вирішальних факторів впливу на фінансові результати суб'єктів господарювання, тому формування інформації щодо витрат займає центральне місце в системі підвищення ефективності діяльності як в цілому підприємства, так і кожного структурного підрозділу. Проте це важливе завдання, що постає перед керівництвом підприємств, не завжди сягається.

Як ілюстрацію причин такого стану розглядали більш докладно практику організації обліку витрат на підприємствах металургійної галузі на матеріалах ВАТ «Металургійний комбінат «Запоріжсталь».

Організація обліку на ВАТ «Металургійний комбінат «Запоріжсталь» організовано відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV, затверджених національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Наказу № 291 Міністерства фінансів України від 31 листопада 1999 р. «Про затвердження Плану рахунків і бухгалтерського обліку і інструкції з його використання» та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій. Щорічним рішенням Наглядової Ради ВАТ «Металургійний комбінат «Запоріжсталь» затверджуються елементи облікової політики. Найбільш важливими елементами облікової політики зазначеного підприємства, які стосуються обліку витрат, є наступні:

1. До складу основних засобів зачисляють матеріальні цінності, що використовують у господарській діяльності підприємства протягом року, який перевищує 365 календарних днів з дня введення до експлуатації таких матеріальних цінностей, вартістю за одиницю більше за 1000 грн., яка поступово зменшується у зв'язку із зношенням.

2. Нарахування амортизації головних засобів проводять згідно зі статтею Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.97 р. № 283/97.

3. До складу «Нематеріальних активів» зараховують такі активи, що не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані й утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях. Облік нематеріальних активів ведуть за такими групами:

- права використання природних ресурсів;
- права користування майном;
- права на товарні знаки;
- права на об'єкти промислової власності;
- авторські та суміжні з ними права;
- інші нематеріальні активи.

4. Нарахування амортизації нематеріальних активів проводиться рівномірно протягом всього строку використання, строк корисного використання нематеріальних активів визначається при зарахуванні його на баланс службами, що придбали вказаний нематеріальний актив.

5. До складу малоцінних необоротних активів включають предмети, строк корисного використання яких не більше одного року и вартістю до 1000 грн. (інвентар, прилади, інструмент). Також до складу малоцінних необоротних активів включають спеціальні інструменти (в тому числі змінне обладнання) незалежно від вартості, строк використання яких перевищує один рік.

6. Нарахування зношення малоцінних необоротних активів для цілей бухгалтерського обліку проводиться в розмірі 50% первинної вартості об'єкта під час передавання до експлуатації та 50% під час вибуття з експлуатації.

7. Обліковою одиницею запасів вважають конкретний вид (найменування) запасів.

8. Покупні запаси (товари) зараховують на баланс за фактичною собівартістю їх виготовлення.

9. Первісною вартістю незавершеного виробництва і інших запасів, використовуваних своїми силами, є собівартість їх виготовлення.

10. Під час відпуску запасів у виробництво, в продаж і при іншому вибутті їх оцінювання проводять за методом середньозваженої собівартості.

11. Собівартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, переданих до експлуатації, списують з балансу з організацією кількісного обліку таких предметів протягом строку їх фактичного використання.

13. Витрати відображають у балансі одночасно із зменшенням активів або з ростом зобов'язань, а в «Звіті про фінансові результати» відображають одночасно з доходами, для отримання яких вони були понесені.

14. Під час списання загальновиробничих витрат базою розподілу вважають запланований цехом обсяг випуску продукції (робіт, послуг).

15. Облік ведуть за єдиною журнально-ордерною формою обліку.

16. Первинний облік виробництва, стан технічних звітів про роботу агрегатів, рух незавершеного виробництва і напівфабрикатів, оформлення первинної документації проводять у бухгалтеріях цехів.

17. На підприємстві застосовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності» Плану рахунків бухгалтерського обліку, розрахунки класу 8 «Витрати за елементами» не відкривають.

На підставі типового плану рахунків з метою управління на підприємстві складають робочий план рахунків, який містить рахунки третього та четвертого порядку, наприклад: 200/08 - відхилення у вартості матеріалів (+ або -); 221/00 - МШП на складі до одного року експлуатації; 224/00 - змінне обладнання на складі до одного року експлуатації; 231/00 - основне виробництво; 232/00 - напівфабрикати власного виробництва; 631/04 - розрахунки з постачальниками і підрядниками по капремонту; 631/05 - розрахунки з постачальниками по електроенергії; 631/07 - розрахунки з постачальниками по природному газу; 132/06 - зношення тимчасових споруд, 977 - інші витрати тощо. Типова кореспонденція рахунків, яку використовують на ВАТ «Металургійний комбінат «Запоріжсталь» дозволяє формувати досить докладну управлінську інформацію.

Аналізуючи наведені аналітичні рахунки можна відмітити деякі помилки, які хоча і не впливають суттєво на управлінські рішення, але відображають загальний стан організації обліку. Так рахунок 132/01 називають «Зношення МШП строком експлуатації більше одного року експлуатації», тобто замість малоцінних необоротних матеріальних активів, використовують назву «МШП строком експлуатації більше одного року експлуатації», що є невірним, оскільки МШП є засобами праці, що відносяться до оборотних активів і використовують строком менше одного року; по-друге рахунок 132/02 має назву «Зношення змінного обладнання строком більше одного року експлуатації», що не може бути вірним, оскільки, відповідно до Наказу № 291 Міністерства фінансів України від 31 листопада 1999 р. «Про затвердження Плану рахунків і бухгалтерського обліку і інструкції з його використання» зношення такого об-

ладнання повинно обліковувати на рахунку 131. Сумнівним виглядає і доцільність використання рахунку 977 для обліку витрат майбутніх періодів. Проте, всі подібні облікові неточності не викривлюють розрахункову фактичну собівартість, адже управлінський облік на підприємстві побудовано відповідно до внутрішніх нормативних документів з розрахунку планової та фактичної собівартості.

До позитивних рис організації обліку витрат на підприємстві слід віднести активну автоматизацію різних ділянок обліку. Автоматизацією охоплені ділянки обліку матеріалів, виробництва, реалізації, відвантаження товарної продукції, розрахунок заробітної платні, а також розрахунок собівартості продукції. Обробку первинних документів проводиться у відділі ОАСУП, а також на АРМ бухгалтерів головної бухгалтерії.

У рамках автоматизованого комплексу обліку витрат та розрахунку фактичної собівартості продукції і послуг вирішено наступні задачі:

- аналітичний і синтетичний облік витрат на виробництво за всіма основними та допоміжними цехами;
- розрахунок собівартості енергетичних видів продукції та оцінка послуг енергетичних цехів;
- аналітичний і синтетичний облік адміністративних витрат; аналітичний і синтетичний облік витрат на збут;
- розрахунок і облік витрат від браку; розрахунок місячних сортових калькуляцій за основними цехами;
- розрахунок річних звітних калькуляцій за всіма переділами металургійного виробництва.

Автоматизований аналіз собівартості для основних і допоміжних цехів проводять за загальноприйнятою методикою. У відокремлених структурних підрозділах ВАТ «Металургійний комбінат «Запоріжсталь» працюють локальні АСУ та система «ІС-Бухгалтерія».

Щодо формування внутрішньої звітності стосовно собівартості продукції, то на зазначеному підприємстві складають звітні (або фактичні) калькуляції за даними бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво продукції за калькуляційними статтями витрат, передбачених планом, і відображають фактичну собівартість виробленої продукції чи наданих послуг.

Фактичні калькуляції відображають фактичний рівень собівартості за окремими видами витрат, вони є засобом контролю рівня собівартості продукції, дозволяють

оцінити прогресивність прогнозних і діючих норм витрачання ресурсів підприємства, а також є важливим джерелом інформації для планування й економічного аналізу.

Тотожність номенклатури статей витрат, а також калькуляційних груп сировини, матеріалів і покупних напівфабрикатів у планових і звітних калькуляціях, дозволяє забезпечити контроль над витратами.

Внутрішньої звітності витрат у цехах як такої не існує. Зворотній зв'язок забезпечують через передавання первісних даних, одержаних в цехах, до головної бухгалтерії де їх обраховують, складають оборотні відомості, а потім знову передають до цехів для внутрішнього користування.

Там чином, існуюча на підприємстві організація обліку витрат забезпечує керівництво досить розгалуженою та докладною інформацією. Разом з тим, за результатами вивчення організації обліку на ВАТ «Металургійний комбінат «Запоріжсталь»

нами виявлені і певні недоліки, пов'язані з тим, що управлінський облік на зазначеному підприємстві ведуть за центрами відповідальності, тоді як на такому підприємстві доцільніше впроваджувати функціонально-структурну організацію. Обґрунтуємо це.

Зменшення обсягів реалізації зумовлюють зростання частки накладних витрат у загальному обсязі витрат виробництва ВАТ «Металургійний комбінат «Запоріжсталь» та суттєво впливають на збільшення собівартості продукції. Одночасно, за теперішніх умов господарювання, коли економія на заробітній платні та матеріальних ресурсах майже неможлива (вичерпані можливості), системне управління накладними витратами - чи не єдиний шлях досягнення успіху у конкуренції.

За таких обставин зменшення частки накладних витрат - чи не єдиний спосіб зниження собівартості одиниці продукції (робіт, послуг), оскільки шляхи економії основних витрат (сировини, матеріалів, палива, заробітної платні головних працівників тощо) практично вичерпані. Через те, що впливати на вартість матеріальних цінностей складно, їх економію можна забезпечувати лише під час змінювання технології чи організації виробництва заводу. Для цього необхідно фінансувати капітальні вкладення, а комбінат не завжди має достатньо коштів для такого фінансування. Окрім того, підвищення вимог до зменшення шкідливих для довкілля викидів потребує додаткових вкладень, що також збільшує поточну собівартість.

Спираючись на це вважаємо за доцільне на ВАТ «Металургійний комбінат «Запоріжсталь» впровадити новий механізм управління накладними витратами підприємства. До його основи слід покласти загальні принципи формування організаційно-управлінських структур. Функції такого механізму мають реалізовуватися з урахуванням галузевих особливостей металургії і стратегічного курсу керівництва підприємства. Нову функціональну модель механізму управління накладними витратами можна подати у наступному вигляді (рис.1).

На етапі процесу розподілу за цільовим призначенням здійснюють розподіл витрат центрів витрат за продукцію або за іншими обраними цільовими витратами. Під час застосування традиційної системи відстеження накладних витрат здійснюють за видами продукції. При цьому використовують різні бази розподілу накладних витрат, таких як години праці головних робітників або години роботи укладання.

У функціональних системах під час розподілу витрат застосовують різні бази розподілу, в тому числі й не пов'язані безпосередньо з обсягами виробництва. Наприклад, кількість циклів обробки продукції під час її виробництва використовують для планування виробничої діяльності. Ще однією відмінною рисою є те, що традиційні системи розподіляють витрати на допоміжну діяльність за виробничими центрами. Такі витрати спільно з витратами самих виробництв входять до ставки накладних витрат виробничих центрів.

У функціональних системах витрати на допоміжні види діяльності за окремими базами розподілу відносять безпосередньо на цільові витрати без етапу перерозподілу їх на виробничі центри, тобто основна відмінність функціональних систем полягає в тому, що в них використовують більше центрів витрат і баз розподілу витрат на другому етапі. Таким чином, накладні витрати об'єднують у групи, кожна з яких є носієм витрат, котрий відрізняється від інших. Потім визначається задана ставка накладних витрат для кожної групи та кожного носія.

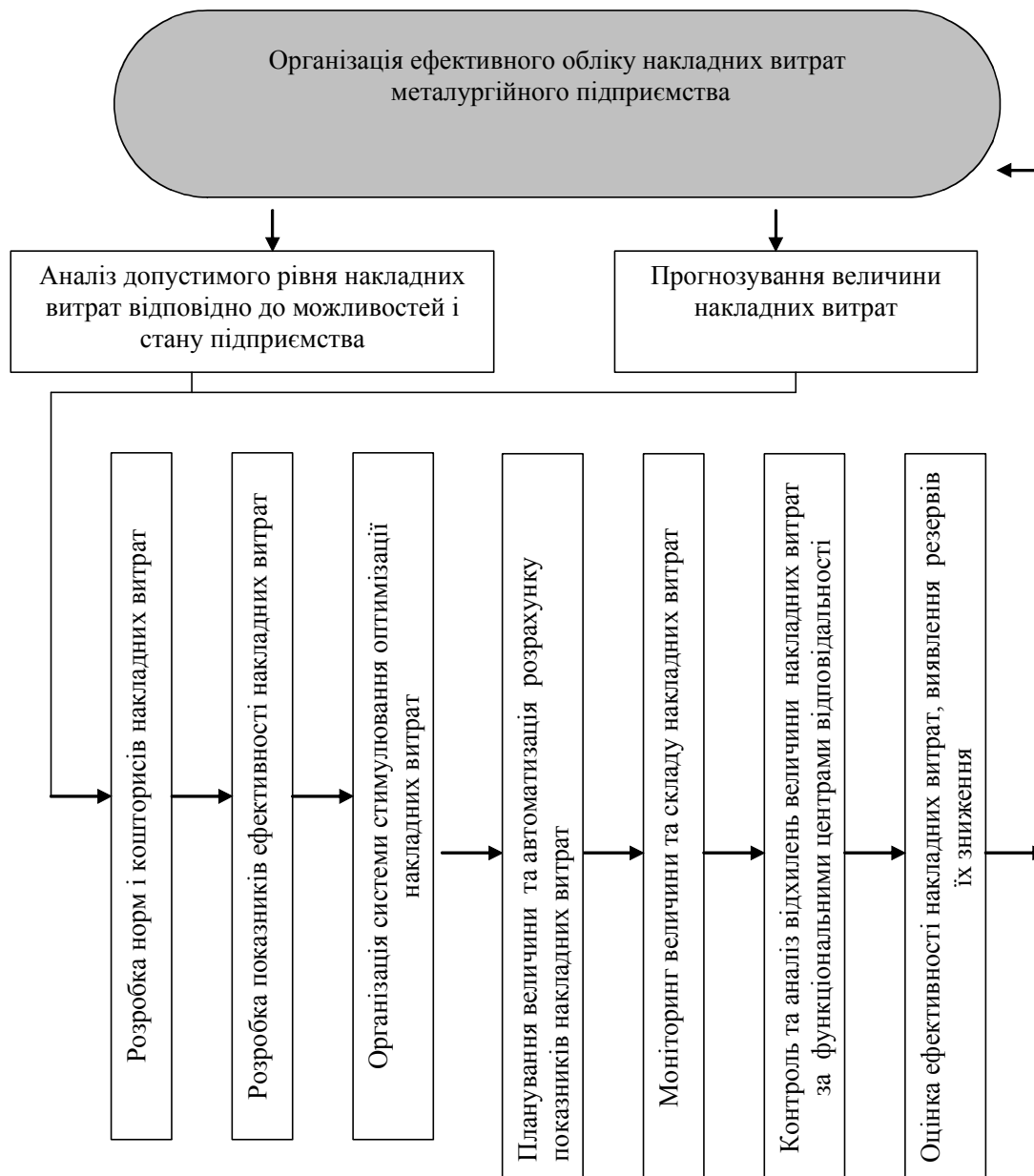


Рисунок 1 - Модель удосконалення організації обліку накладних витрат на металургійному підприємстві для цілей управління

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Загострення конкуренції на світових ринках металевої продукції вимагає від підприємств металургійної галузі удосконалювати системи управління витратами, в яких належна організація обліку накладних витрат є важним фактором забезпечення якості управлінського зв'язку.

Проблема управління накладними витратами на металургійному підприємстві полягає головним чином не в економії (на відміну від прямих витрат, особливо щодо економії енергоресурсів та кращого використання сировини), а в пошуку і досягнення їх оптимального рівня для кожного окремого підприємства. Надмірне скорочення накладних витрат призведе до негативних наслідків: зменшення мотивації персоналу; рівня автоматизації і комп'ютеризації їх роботи; зниження якості обслуговування виробництва тощо.

Існуюча на металургійному підприємстві практика організації обліку для визначення виробничої собівартості продукції недостатньо відповідає сучасним вимо-

гам через застарілу практику розподілу накладних витрат, а отже викривлений розрахунок собівартості продукції.

Для підприємств металургійної галузі використання функціональної системи розподілу витрат дозволить точніше виміряти ресурси, що припадають на цільові витрати.

Основними умовами ефективного функціонування механізму управління накладними витратами на металургійному підприємстві повинні стати:

- готовність керівництва підприємства до певних змін і роботи на новому етапі розвитку світових ринків;
- наявність кваліфікованих фахівців, які здатні результативно впровадити удосконалений процес управління накладними витратами;
- впровадження системи внутрішньої звітності та методологічної бази, що окреслювала би головні аспекти функціонування цього механізму.

Для подальшого вдосконалення моделі організації обліку витрат згідно з цілями управління на металургійних підприємствах авторами проводяться дослідження організації обліку витрат інших металургійних підприємств.

ПЕРЕЛІК ЛІТЕРАТУРИ

1. Белоусова И. Методы учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции // Бухгалтерский учет и аудит. - 2006. - № 9. - С.3-5.
2. Гришко Н. Місце процесу управління витратами в діяльності промислового підприємства // Економіст. - 2006. - № 11. - С.68-69.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. - М.: Аудит, 1997. - 560 с.
4. Ластовецький В.О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності. - Чернівці: Місто, 2003. - 156 с.
5. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента. - М.: Дело, 1995. - 702 с.
6. Маковеев П.С. Управление развитием промышленного производства: мотивационные механизмы. - Одесса: ОГПУ, 2000. - 340 с.
7. Пушкар М.С. Управлінський облік. - Тернопіль: «Поліграфіст» ЛТД, 1995. - 164 с.
8. Чумаченко Н.Г., Савченко А.П., Корнеев В.Г. Принятие решений в управлении производством. - Киев: Техніка, 2008. - 192 с.
9. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. - Киев: ЦУЛ, 2002. - 656 с.

Стаття надійшла до редакції 23.12.2008 р.

Рецензент, проф. Г.А.Семенов