

УДК 657.47

Хмелюк А.В., кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів та обліку
Дніпровський державний технічний університет, м.Кам'янське

ORCID ID: 0000-0001-7367-4928

e-mail: dstukhmelyuk@gmail.com

Khmelyuk Alona, PhD, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor
of Department of Finance and Accounting

Dniprovsk State Technical University, Kamianske

ORCID ID: 0000-0001-7367-4928

e-mail: dstukhmelyuk@gmail.com

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА МЕТАЛУРГІЙНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

ACCOUNTING ORGANIZATION AND ALLOCATION OF PRODUCTION COSTS OF METALLURGICAL ENTERPRISE

Розглянуто основні принципи та нормативно-правове регулювання організації управлінського (внутрішньогосподарського) обліку та особливості формування та відображення загальновиробничих витрат. Встановлено, що організація управлінського (внутрішньогосподарського) обліку взагалі, в тому числі і загальновиробничих витрат не регулюється і не регламентується державними органами. Його організують керівники на основі загальних принципів, виходячи з внутрішніх потреб керівництва. Доведено, що складовими облікової політики витрат є: методи калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг; перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат; бази розподілу загальновиробничих змінних і розподілених постійних витрат. Відмічені різні підходи до вибору системи калькулювання виробничої собівартості продукції. Підтверджено доцільність застосування попроцесного (попередільного) методу калькулювання собівартості продукції. Визначено алгоритм калькулювання собівартості куль (прокату). Здійснено оцінку відображення загальновиробничих витрат в системі рахунків обліку на металургійному підприємстві. Запропоновано ефективні методи удосконалення обліку загальновиробничих витрат на металургійному підприємстві.

Ключові слова: управлінський (внутрішньогосподарський) облік; витрати; калькулювання собівартості прокату; виробнича собівартість продукції; попроцесний (попередільний) метод; реєстри обліку.

The article considers basic principles and normative legal regulation for the organization of managerial (domestic) accounting and peculiarities of formation and reflection of overhead costs. It is established that the organization of management (internal) accounting in the whole, including general production costs is not regulated or governed by state bodies. It is organized by executives based on general principles, based on the internal needs of management. The main internal governing document for the organization of accounting of expenses at the enterprise is the Order on the organization of accounting and accounting policy. It is proved that the components of accounting cost policy are: methods of calculating manufacturing cost of production, works, services; list and composition of articles of calculation of manufacturing cost of production (works, services); list and composition of variable and fixed overhead costs; bases of distribution of production variables and distributed fixed costs. Different approaches to the choice of the system of calculation of production cost of production are noted. It is proved that the main factor in the choice of the calculation system is the industry peculiarities. The expediency of using the process (preliminary) method of calculating production costs is confirmed. The algorithm for calculating the cost of balls (hire) has been

determined. The estimation of general expenses in the system of accounts of accounting at the metallurgical enterprise is estimated. Accounting violations have been established in terms of generating overhead costs and production costs. Effective methods of improvement behind accounting of overall costs of the metallurgical enterprise are offered.

To evaluate the current regulatory approaches to the organization of managerial (domestic) accounting in Ukraine, to present the features of forming accounting information on costs at metallurgical enterprises, to develop recommendations for improving the methodological aspects of accounting and distribution of overhead costs of metallurgical enterprises.

The peculiarities of the organization of accounting of expenses including general expenses and display in the system of accounts and in the registers of accounting are established; analysis of the current methodology of organization of cost accounting at the metallurgical enterprise; an algorithm for calculating the cost of rolling a ball is presented; improvement for the organization of accounting of general expenses for the purpose of adherence to uniform methodological approaches to keeping accounting expenses is offered.

Key words: *management accounting; costs; cost of rental; manufacturing cost of production; procedural (preliminary) method; accounting registers.*

JELclassification: *L41; L49; M41*

Постановка проблеми. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» регламентує державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності шляхом створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, які є обов'язковими для всіх підприємств [1]. Що до питань організації обліку на підприємстві, то вони відносяться до компетенції власника та передбачають певну самостійність у питаннях формування облікової політики, вибору форми обліку як певної системи реєстрів, визначення доцільності застосування міжнародних стандартів та розробки системи і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій. Отже, з метою провадження господарської діяльності кожне підприємство як самостійний суб'єкт має одночасно дотримуватись єдиної методики ведення обліку (фінансового обліку) та розробити систему виробничого обліку. Безумовно, вибір системи виробничого (управлінського) обліку, в першу чергу для промислових підприємств, залежить від технології і організації виробництва [6]. Будь-яке підприємство має можливість використовувати різні системи управлінського обліку та відображувати їх як елементи облікової політики. Такий підхід передбачає: вивчення організаційної структури підприємства; формування документопотоків; вибір певної системи калькулювання продукції; підхід до загальновиробничих витрат та вибір відповідного методу контролю витрат.

Кожне підприємство має власну організаційну структуру, яка є визначальною точкою для побудови системи управлінського обліку, адже саме вона встановлює контрольованість витрат та порядок групування витрат за центрами відповідальності, що в перспективі встановлює поведінку витрат [9]. Наступним ключовим етапом формування управлінського обліку є вибір системи калькулювання продукції, головною проблемою якої є віднесення непрямих (загальновиробничих постійних) до відповідних об'єктів витрат. Особливої актуальності набувають питання вибору системи калькулювання та розподілу загальновиробничих витрат для великих промислових підприємств з складними технологічними процесами виробництва продукції, а саме металургійних підприємств. Тому, саме оптимальний вибір системи калькулювання і має забезпечити процес управління витратами.

Безумовно, вагомий внесок у дослідження методологічних підходів організації управлінського обліку здійснили вітчизняні вчені: Атамас П.Й., Бутинець Ф.Ф., Герасим П.М., Гнилицька Л.В., Голов С.Ф., Давидович І.Є., Іванюта П.В., Лень В.С., Лишиленко О.В., Малюга Н.М., Огійчук М.Ф., Пушкар М.С., Цал-Цалко Ю.С. та інші. Але питання організації обліку та розподілу загальновиробничих витрат на металургійних підприємствах досліджені не

достатньо та потребують більш детального вивчення, особливо в частині формування виробничої собівартості металургійної продукції та відповідно розподілу непрямих (загальновиробничих постійних витрат).

Формування цілей статті. Метою статті є дослідження діючих нормативно-законодавчих підходів організації управлінського (внутрішньогосподарського) обліку в Україні та розробка рекомендацій з удосконалення методичних аспектів обліку та розподілу загальновиробничих витрат металургійних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Організацію управлінського (внутрішньогосподарського) обліку регламентують: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996 [1]; Податковий кодекс України; П(С)БО 16 «Витрати»[2]; Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості №373 [3]. Кожне підприємство будує систему обліку витрат шляхом формування власної облікової політики, основними елементами, якої є складові обліку витрат, а можливість вибору їхніх варіантів залежить від галузевих особливостей. Дослідження способів формування облікової політики в частині обліку та розподілу загальновиробничих витрат здійснено за даними бухгалтерської (реєстрів обліку), фінансової звітності та внутрішніх розпоряджень металургійного підприємства ПАТ «Дніпровський меткомбінат».

ПАТ «Дніпровський меткомбінат» – підприємство з повним металургійним циклом. Виробничі потужності комбінату за умови стабільного енергетичного і матеріального забезпечення призначені для щорічного випуску 3,9 млн. т. агломерату; 3,5 млн. т. чавуну; 2,8 млн. т. сталі з розливанням 1,4 млн. т. на машинах безупинного лиття заготовівель і 1,4 млн. т. з розливанням у злитки; 3,8 млн. т. товарного прокату за умови завантаження станів замовленнями у випуску сортової продукції відповідно до затвердженої спеціалізації [5].

ПАТ «Дніпровський меткомбінат» є єдиним в Україні виробником шпунтових паль типу Ларсен, контактних рейок для метрополітену, сталевих катаних куль високої твердості, робить понад 80% трубної заготовки великих діаметрів для випуску труб нафтогазового і казанового сортаменту[5].

Організація обліку на підприємстві ПАТ «Дніпровський меткомбінат» здійснюється за трьома основними аспектами, що сприяють ефективному управлінню обліком як системою: організація роботи облікового апарату; принципи організації та методи обліку на підприємстві; документування операцій, форма обліку. На досліджуваному підприємстві щорічно видається Наказ про облікову політику й організації бухгалтерського обліку, у якому віддані вказівки про ведення облікової політики на підприємстві. Насамперед вони стосуються застосування робочого плану рахунків. Наказом визначено застосування робочого плану рахунків у відповідності з діяльністю підприємства, розроблений на основі Плану рахунків, затвердженого Міністерством фінансів України від 30.11.99р № 291. Положення про облікову політику ПАТ «Дніпровський меткомбінат» затверджено у відповідності до П(С)БО та з урахуванням положень міжнародних стандартів фінансової звітності МСФЗ.

Особливості технологічних процесів металургійного виробництва передбачають застосування попереднього методу калькулювання собівартості продукції. Готовий виріб, який включає в себе результати попередніх переділів (включаючи собівартість напівфабрикатів виготовлених у попередньому цеху), отримують наприкінці останнього переділу. Тобто, собівартість продукції складається з понесених витрат і собівартості напівфабрикатів, виготовлених на попередньому етапі (переділі) виробництва [9].

У загальному вигляді стандартний процес виробництва на підприємствах чорної металургії складається з трьох основних технологічних переділів, в результаті проведення яких сировина перетворюється на готову продукцію. Проміжна продукція, така як чавун і сталь, також може реалізовуватись на ринках металургійної продукції, але найбільший прибуток підприємство отримує від готового прокату, тому його виробництво є найбільш перспективним для підприємства [5].

При розподіленні виробничих витрат застосовуються показники нормальної потужності (заданий випуск продукції), розроблені плановим відділом підприємства за напрямом основного виробництва. Встановлено, що загальне виробництво товарної продукції не повинно

бути менше 310,0 тис. тон металопродукції. Тому загальновиробничі витрати розподіляються тільки на собівартість товарної металопродукції пропорційною до обсягів її виробництва з урахуванням виконання нормальної потужності.

Групування витрат операційної діяльності на меткомбінаті здійснюється за елементами з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами» на рахунках класу 9 «Витрати діяльності» з розподілом витрат за елементами і статтями витрат на постійні та змінні. Отже, собівартість 1 т прокату складає 6207,41 грн., в тому числі 4350,08 грн. складають змінні витрати і 1857,33 грн. – постійні загальновиробничі витрати. Зауважимо, що згідно до Наказу про облікову політику меткомбінату при рівні нормальної потужності розподіл постійних загальновиробничих витрат має складати не більше 1500 грн. на 1 т. Тому в подальшому дослідженні розглянемо методику обліку відображення та розподілу загальновиробничих витрат.

Слід зауважити, що на досліджуваному підприємстві для відображення господарських операцій застосовують журнально-ордерну форму обліку. Журнально-ордерна форма обліку ґрунтується на принципі накопичення [4]. Теоретично дана форма обліку передбачає використання тільки журналів-ордерів, тобто реєстрів систематичного запису, призначених для відображення кредитових оборотів. Але в практиці металургійного комбінату в журналах – ордерах відображують і аналітичний облік. Бухгалтерський облік витрат на виготовлення металургійної продукції відображають в журналі-ордері №10. За даними реєстру було сформовано журнал господарських операцій з обліку загальновиробничих витрат (табл. 1).

Таким чином, в результаті здійснених бухгалтерських записів встановлено алгоритм формування та розподілу загальновиробничих витрат на ПАТ «Дніпровський меткомбінат» (рис. 1).

Таблиця 1. Облік відображення та розподілу ЗВВ ПАТ «Дніпровський меткомбінат»

Зміст господарських операцій	Бухгалтерський запис		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1. Віднесено витрати допоміжного виробництва ремонтно-сервісного центру до складу загальновиробничих витрат:			
- охорона праці	91030	23201	357541,38
- транспортні витрати	91040	23201	1324062,00
- обслуговування основного виробництва	91050	23201	260381,00
- технічне обслуговування необоротних активів	91070	23201	1762217,00
2. Віднесено витрати з надання робіт та послуг між цехами до складу загальновиробничих витрат:			
- поточний ремонт	91110	23501	1272694,00
- капітальний ремонт	91120	23501	74660,00
- охорону праці	91130	23501	3628521,29
- транспортні витрати	91140	23501	15766140,0
- технічне обслуговування необоротних активів	91170	23501	26457547,0
3. Віднесено витрати на поточний ремонт загальновиробничого призначення до складу витрат основного виробництва	23101	91010	23457,52
4. Віднесено витрати з охорони праці загальновиробничого призначення до складу витрат основного виробництва	23101	91030	1847609,11
5. Відображено загальновиробничі витрати з транспортування у складі витрат виробництва	23101	91040	12097882,1
6. Віднесено витрати з обслуговування процесу виробництва загальновиробничого призначення до складу витрат основного виробництва	23101	91050	3491774,38
7. Віднесено загальновиробничі витрати з страхування громадянської відповідальності до складу витрат виробництва	23101	91060	10656,43

Продовження табл.1

1	2	3	4
8. Віднесено витрати з технічного обслуговування необоротних активів загальнопромислового призначення до складу витрат основного виробництва	23101	91070	2598692,57
9. Віднесено витрати поточного ремонту загальнопромислового призначення до складу витрат основного виробництва	23101	91110	6479326,26
10. Віднесено витрати капітального ремонту загальнопромислового призначення до складу витрат основного виробництва	23101	91120	2067706,98
11. Віднесено витрати поточного ремонту загальнопромислового призначення до складу витрат допоміжного виробництва	23201	91110	1387220,34
12. Віднесено витрати капітального ремонту загальнопромислового призначення до складу витрат допоміжного виробництва	23202	91120	2498553,10
13. Віднесено на собівартість реалізованої продукції нерозподілені постійні ЗВВ:			
- поточний ремонт	90601	91010	2366,00
- охорону праці	90601	91030	186307,00
- транспортні витрати	90601	91040	1219910,00
- обслуговування процесу виробництва	90601	91050	352098,00
- зі страхування громадянської відповідальності	90601	91060	1074,00
- основної діяльності підрозділів	90150	91050	457980,00
- зі страхування громадянської відповідальності	90150	91060	1361,00
- з технічного обслуговування необоротних активів	90150	91070	262044,00
- капітального ремонту	90150	91120	631134,00

Джерело: розробка автора

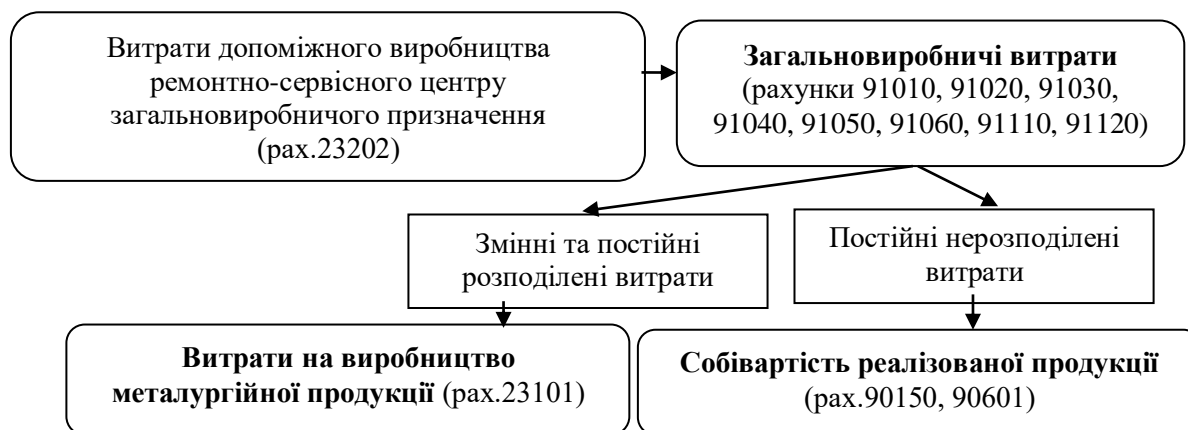


Рис.1 Формування та розподіл загальнопромислових витрат ПАТ «Дніпровський меткомбінат»

Джерело: розробка автора

Висновки. Управлінський (внутрішньогосподарський) облік не передбачає державне регламентування та регулювання. Власники (керівники) підприємств приймають рішення щодо його організації обліку на основі загальних принципів, виходячи з внутрішніх потреб керівництва. Принципи і методи внутрішньогосподарського обліку розробляються міжнародними та національними професійними організаціями бухгалтерів. Управлінська

інформація не підлягає публічності та розголошенню, як правило складає комерційну таємницю, а її користувачами є управлінський персонал.

Апріорний аналіз відображення витрат в обліку досліджуваного підприємства ПАТ «Дніпровський меткомбінат» дозволив виявити їхні особливості, які пов'язані з утворенням обліково-аналітичної інформації та її нормативно-правовим регулюванням. Встановлено, що основним нормативно-правовим документом, який регламентує ведення внутрішньогосподарського обліку є Наказ про облікову політику підприємства. Підтверджено, що використання різних методологічних підходів щодо калькулювання собівартості продукції впливає на об'єктивне відображення витрат. У результаті доведено, що для виробництва металургійної продукції найбільш доцільним є застосування попроцесного (попередільного) методу калькулювання собівартості продукції, який передбачає розрахунок виробничої собівартості за кожним переділом. Виробнича собівартість продукції формується на основі системи калькулювання повних витрат та передбачає включення до складу виробничої собівартості всіх виробничих витрат. На ПАТ «Дніпровський меткомбінат» до складу виробничої собівартості продукції включають прямі витрати на сировину і матеріали, оплату праці, відрахування та інші прямі витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом металургійної продукції, та змінні загальновиробничі витрати і постійні, розподілені у відповідності до нормальної потужності виробництва. Такий підхід до формування інформації про витрати є традиційним для вітчизняних підприємств, він не суперечить діючим принципам організації та ведення управлінського обліку.

Проте, вивчення методологічних підходів відображення загальновиробничих витрат металургійного комбінату в системі рахунків бухгалтерського обліку дозволило встановити, що вона суперечить існуючим вітчизняним та міжнародним підходам ведення управлінського (внутрішньогосподарського) обліку. Так, детальний аналіз журналу-ордеру №10 в частині обліку загальновиробничих витрат свідчить, що формування витрат здійснюється за дебетом рахунка 23202 та списується до загальновиробничих витрат. Потім зі складу загальновиробничих витрат змінні витрати в повному обсязі відносяться на виробництво продукції 23101 з додаванням постійних розподілених, а нерозподілені переносяться на собівартість реалізованої продукції, тобто кожна гривня загальновиробничих витрат обліковується подвійно. Окреме ведення «регулюючого» рахунку 23202 порушує загальноприйняті єдині правила ведення обліку. З метою удосконалення організації обліку загальновиробничих витрат пропонуємо керівництву підприємства переглянути діючу методiku обліку загальновиробничих витрат на металургійному підприємстві; облік загальновиробничих витрат здійснювати на окремих аналітичних рахунках синтетичного рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» та перерозподіляти їх на рахунок 23 «Виробництво» у відповідності до П(С)БО 16 «Витрати». Такий підхід забезпечить застосування єдиних методологічних підходів до ведення обліку витрат та надання об'єктивної інформації про витрати для прийняття управлінських рішень.

Список використаної літератури

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України №996-XIV URL:<http://zakon4.rada.gov.ua/show/996-14>.
2. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 URL:<http://zakon4.rada.gov.ua/show/z0027-00>.
3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Наказ Міністерства промислової політики від 09.07.2007 р. №373 URL:<https://zakon.rada.gov.ua/show/v033581-07>
4. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2000р. № 356 URL:<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00>
5. Офіційний сайт ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» URL:<http://www.dmkd.dp.ua/>

6. Голов С. Ф. Управлінський облік. Київ: Лібра, 2003. 704 с.
7. Іванюта П. В., Лугівська О. П. Управління ресурсами і витратами. Київ: ЦУЛ. 2011. 320 с.
8. Огійчук М. Ф. Практикум з фінансового та управлінського обліку. Київ: Алерта. 2013. 608 с.
9. Хмелюк А. В. Організація обліку витрат на виробництво металургійної продукції. Вісник Хмельницького національного університету. 2016. Т.1. №3. С.112-116.
10. Цал-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю., Цегельник Н. І. Управлінський облік. Житомир: Рута. 2015. 632 с.

References

1. The Law of Ukraine On Accounting and Financial Reporting in Ukraine (1999) dated 16.07.1999, No.996. Kyiv: Rada.
2. Accounting Regulations (Standard) 16 “Expenses” (1999) dated 31.12.1999, No.318. Kyiv: Rada.
3. Methodical recommendations for the formation of the cost of production (works, services) in industry (2007) dated 09.07.2007, No.373. Kyiv: Rada.
4. Methodical recommendations for the use of accounting registers (2000) dated 29.09.2000, No.356 Kyiv: Rada.
5. The official site of the public corporation «DMKD» (2018).
6. Golov S. F. (2003) Managerial Accounting. Kyi: Libra.
7. Ivanyuta P. V., Lugivska OP (2011) Resource and cost management. Kyiv: TsUL.
8. Ogiychuk M. F. (2013) Workshop on Financial and Management Accounting. Kiev: Alerta.
9. Khmelyuk A. V. (2016) Organization of cost accounting for production of metallurgical products. Khmelnytsk: KhNU.
10. Tsal-Fulko Yu. S., Moroz Yu. u., Cegelnik N. I. (2015) Managerial Accounting. Zhytomyr: Ruta.