

**Удосконалення контролю та управління витратами металургійних підприємств**

*Анотація. Розкрито класифікаційні і методологічні аспекти формування собівартості продукції металургійного підприємства, з урахуванням діючої нормативно-правової бази щодо формування витрат.*

*Обґрунтовано необхідність калькулювання собівартості продукції отриманої одночасно з основним продуктом у металургійному циклі*

*Наведено напрямки вдосконалення бухгалтерського та податкового обліку продукції та відходів металургійного підприємства.*

*Ключові слова: облік, собівартість, відходи, витрати, калькуляція*

*Summary. It is opened classification and methodological aspects of making cost of metallurgical enterprise product taking into account real standard-legal base on planning expenses.*

*It is proved the necessity of calculating product cost received simultaneously with the main product in metallurgical cycle.*

*Directions of perfection of the accounting and tax account of production and wastes of the metallurgical enterprise are resulted.*

*Keywords: account, cost, wastes, expenses, calculation.*

**Постановка проблеми.** Ситуація на металургійному ринку в цілому, на даному етапі, характеризується як нестабільно-позитивна, однак це не результат ринкової діяльності підприємств, а збалансована політика держави

спрямована на стабілізацію ситуації в галузі і на поліпшення фінансово-економічного стану підприємств гірничо-металургійного комплексу.

Для докладнішого аналізу варто звернутися до даних більш раннього періоду. Так наприкінці 2008 року під впливом внутрішніх і зовнішніх факторів з'явилися спочатку локальні ознаки рецесії, що до вересня 2008 придбали системний характер. У жовтні 2008 року були цілком зупинені 16 доменних печей з 43; 24 сталеплавильних агрегату з 63; дев'ять прокатних станів з 64. У жовтні середньодобове виробництво готового прокату склало лише 56 тис. тонн проти 71 тис. тонн у вересні і 104 тис. тонн у першому півріччі 2008 року, тобто продовжувало скорочуватися. Пік кризи довівся на листопад минулого року, коли в Україні працювало тільки 18 доменних печей, 20 сталеплавильних агрегатів і 48 прокатних станів. Середньодобове виробництво готового прокату знизилося в листопаді 2008 року до 50,4 тис. тонн. При цьому слід зазначити, що в першій половині 2008 року відзначалася невиправдано висока динаміка росту цін у 1,5 – 1,8 разів. [1]

Як відомо основою для формування цінової політики підприємства, повинна служити собівартість виробленої продукції. Однак собівартість кардинально не змінилася, поряд з істотними коливаннями цінової політики підприємств.

Управління витратами підприємства являє собою складний процес. Воно означає по своїй суті керування всією діяльністю підприємства, тому що висвітлює всі сторони виробничих процесів, що здійснюються на підприємстві. І основні задачі цього управління сприяти зниженню витрат підприємства, особливо в частині собівартості продукції яка значно перевищує показники аналогічних закордонних підприємств. Вдосконалювати облікові та контрольні системи з метою підвищення прибутку за усіма видами діяльності підприємства.

У зв'язку з цим однією з актуальних проблем на сучасному етапі є розробка і використання в практиці обліку і контролю нових підходів до управління витратами підприємства.

**Аналіз останніх досліджень.** В економічній і бухгалтерській, вітчизняній і закордонній літературі існують різні підходи до теоретичних і практичних аспектів обліку і калькулювання собівартості, контролю за витратами підприємства.

Так Друрі К пропонує використання попроцесної калькуляції – яка може бути застосована на підприємствах що виробляють за звітний період велику кількість того самого виду продукції. За собівартість замовлення (витрати на замовлення) приймається середня собівартість кожної одиниці продукції, виробленої за період, помножена на кількість замовлених одиниць продукції [2]. Хорнгрен А., пропонує вести облік витрат по центрах відповідальності [3]. Чумаченко Н.Г. пов'язує калькулювання собівартості промислової продукції з питаннями управлінського обліку[4]. Мякота В. особливу увагу приділяє складу виробничих витрат і калькулюванню собівартості виробничої продукції [5]. Національні і Міжнародні Стандарти Бухгалтерського обліку дають визначення і структуру собівартості виробничої продукції, витрат підприємства.

Таким чином науковцями зроблено глибокий фундамент для вивчення питань формування витрат доменного виробництва на основі діючої нормативної бази. Однак поряд з цим, залишається ряд аспектів, що вимагають більш глибокого аналізу і висвітлення.

**Постановка завдання.** Для того що б мати достовірну інформацію про витрати підприємства, усі складові калькуляції повинні знаходити своє відображення в собівартості виробленої продукції, що, на жаль, не відповідає реальному стану справ на багатьох металургійних підприємствах, у частині відображення попутної продукції та відходів. Діючий синтетичний, аналітичний та податковий обліки також не враховує аспектів реалізації відходів з відвалів металургійних підприємств.

Мета даної статті – розкрити класифікаційні і методологічні аспекти формування собівартості продукції металургійного підприємства, з урахуванням діючої нормативно-правової бази щодо формування витрат.

Обґрунтувати необхідність калькулювання собівартості продукції отриманої одночасно з основним продуктом у металургійному циклі, що дасть достовірну інформацію як щодо обсягів реалізації підприємства, так і щодо правильності формування собівартості основного продукту металургійного виробництва. Вдосконалити бухгалтерський та податковий облік попутної продукції та відходів металургійного підприємства.

**Виклад основного матеріалу.** Практика вирахування собівартості металургійної продукції припускає використання попередільного методу. Більшість авторів при викладі принципів і методики калькулювання приділяють увагу формуванню витрат на випуск продукції в межах одного переділу, будь то чавун, сталь, лиття або прокат. При цьому не пов'язується формування витрат на окремих стадіях переділах у єдину калькуляцію, та не викладається методика подальшого розподілу собівартості між продуктами одного виробничого циклу.

Звичайно, питома вага перерахованої вище продукції в загальних обсягах реалізації і власного споживання, безсумнівно, доводить її первинність для підприємства. Але, поряд з основною продукцією, підприємства металургійної галузі споживають у власному виробництві і реалізують на сторону ряд продуктів, таких як – доменний і мартенівський шлак, скрап, обрізь, кінці, літники й ін. матеріали, методика формування витрат по яких, як і методика ціноутворення не знаходять свого відображення ні в нормативних актах, ні в наукових публікаціях. Це безсумнівно викривляє реальну собівартість основної продукції підприємства і процес формування валових доходів і валових витрат з погляду оподаткування.

Відповідно до методичних рекомендацій по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості №373 від 09.07.2007р. [6], і П(С)БУ №16 «Витрати» [7] підприємства можуть самостійно вибирати метод обліку витрат на виробництво і калькулювання продукції в залежності від виду продукції, робіт, послуг, її складності, типу, характеру технологічного процесу й організації виробництва.

Аналіз практики калькулювання собівартості на підприємствах металургійної галузі показує, що в дійсності калькулювання здійснюється складним комбінованим методом, що сполучає у собі елементи нормативного і попередільного методу з особливостями обліку витрат у комплексному виробництві.

Наявність систематичних відхилень фактичних витрат від діючих норм і заснованих на цьому виробничих рецептур, розрахунків планової собівартості, що є базою для облікового процесу підприємства (фактична калькуляція бере участь тільки в коректуванні відхилень, і аналізі плавки) є причиною висновків про нормативність методу калькулювання з наслідками, що звідси випливають (П(С)БУ №16) [7].

Але основна проблема складається не в вирішенні питання з визначенням методу калькулювання, але дійсно, в комплексності виробничого процесу та відображенні його в первинному, аналітичному, синтетичному та податковому обліку підприємства. Як уже говорилося раніше, поряд з випуском основної продукції підприємство одержує супутні продукти, не говорячи вже про те, що в процесі однієї плавки може бути отриманий основний продукт різної якості і різних технічних характеристик, що не є браком виробництва. Це призводить до формування різної ринкової ціни на кожен вид продукції. Саме це дає можливість говорити про металургійне виробництво як про комплексний.

Однак, в умовах комплексного виробництва відповідно до діючої нормативної бази можливе застосування трьох основних методів калькулювання витрат виробничого процесу:

- метод виключення витрат;
- метод розподілу витрат;
- комбінований метод.

Метод розподілу витрат не прийнятний для металургійного підприємства тому що виключає наявність супутньої продукції, на відміну від двох інших методів.

При наявності одного основного продукту в межах переділу і супутньої продукції, можливе застосування методу виключення витрат. Коли виробнича собівартість основного продукту визначається вирахуванням із загальної суми виробничих витрат вартості супутньої продукції.

На металургійному підприємстві при складанні фактичної калькуляції чавуна, доменний шлак прописується двома рядками: реалізований – із вказівкою обсягів випуску і ціни реалізації (при цьому механізм формування цієї ціни обмежується ринковими цінами на подібну продукцію), відвальний – показується тільки в кількісному вираженні. Хоча останній, так само потенційно може бути реалізований підприємством, та повинен приймати участь в розподілі витрат. Це приводить до необґрунтованого завищення собівартості основного продукту доменної плавки за рахунок відвального шлаку, тому що частина попутно отриманої продукції не віднімається із собівартості основної.

Відсутність бухгалтерської інформації щодо прибуткування даного виду запасів – відвальний шлак вивантажується у відвали без оформлення відповідної документації, що фактично суперечить Закону України про бух облік і фінансову звітність [8] – порушує основні принципи ведення обліку і механізм формування вартості і ціни реалізації, що є істотним недоліком організації обліку витрат металургійного підприємства.

Ще одним істотним недоліком в організації обліку витрат на металургійному підприємстві є законодавчо не врегульований перелік методів визначення вартості супутньої продукції.

Відповідно до ПСБУ №16 [7] вартість попутної продукції визначається:

- за справедливою реалізаційною вартістю, за умови її реалізації;
- за ціною можливого використання, при використанні на самому підприємстві.

При цьому варто відмітити, що сам механізм визначення справедливої вартості і ціни можливого використання П(С)БУ 16 [7] не визначений. Якщо проводити аналогію з П(С)БУ 9 [7], то собівартість реалізації буде включати

ряд факторів, передбачених при формуванні справедливої реалізаційної вартості запасів, але тут варто врахувати що П(С)БУ 9 [9], зовсім не містить поняття попутної продукції, яку не можна прямо ідентифікувати як запаси підприємства. Так само варто враховувати, що встановлені законодавчо методи не досконалі при калькулюванні вартості продукції, тому що вона іноді повинна пройти складний комплекс додаткової обробки для подальшого використання, як у власному виробничому процесі, так і для реалізації на сторону, що є важливим витратним моментом роботи металургійного підприємства. Наприклад, для доменного шлаку це процеси – обезсірювання, сепарації, грануляції, просівання, дробіння і т.д., які можна назвати окремими виробничими циклами. А, відповідно до діючих нормативних документів, кожен виробничий цикл вимагає калькулювання по основних елементах витрат.

Відповідно до Методичних рекомендацій, що діяли раніше, по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості №473 [10], супутня продукція самостійно не калькулювалась, а оцінювалась:

- за відпускними цінами за винятком планової суми прибутку і витрат на реалізацію;
- по плановій собівартості аналогічної продукції;
- за ціною можливого використання, що визначалася як різниця між ціною матеріалу, що заміщається супутнім продуктом і сумою додаткових витрат пов'язаних з підготовкою його до використання.

На практиці відповідно до приведених вище методів, попутна продукція реалізується за заниженими цінами, що встановлюються без достатнього економічного обґрунтування, а це приводить до перекручування собівартості основного продукту.

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373 від 09.07.2007р.[6], що замістили розглянуті вище, містять інформацію про особливості калькулювання попутної продукції отриманої в комплексному виробництві, а саме таким варто вважати металургійне.

Відповідно до даних рекомендацій оцінку попутної продукції пропонується здійснювати на основі нормативного калькулювання собівартості, для ефективного контролю за витратами і формування собівартості конкурентоздатної продукції. Що є абсолютно новим підходом до визначення вартості попутної продукції.

Однак механізм калькулювання собівартості попутної продукції, цими рекомендаціями так само не приводиться, а перелік попутних продуктів для металургійного виробництва обмежений тільки доменними шлаками: рідким, гранульованим і тим що не використовується, хоча останній потенційно може бути використан, одержання доходу від реалізації якого залежить тільки від ефективності діяльності маркетингової служби підприємства.

При формуванні такого механізму варто враховувати, що об'єктами калькулювання може виступати як продукт (напівфабрикат) так і переділ (стадія, фаза). При цьому для першого характерні такі калькуляційні одиниці як: вагарні одиниці в перерахуванні: на стандарт продукту, на прийнятий умовний стандарт, на інші натуральні одиниці (а саме зміст заліза, летучих поєднань, основності у попутному продукті та інші характеристики): вагарні одиниці в натурі: кілограм, тисяча кілограмів, тонна, тисяча тонн; натуральні одиниці: штука, тисяча штук, комплект, тисяча комплектів, метр, квадратний метр, кубічний метр, погонний метр, тисячі квадратних метрів, кубічних метрів, погонних метрів, літр, декалітр, рулон, пачка, умовна одиниця. Для другої групи об'єктів характерні такі калькуляційні одиниці як: стадія технологічного процесу, фаза технологічного процесу, напівфабрикат, продукт.

У такому випадку фактична калькуляція для визначення ціни продукції буде містити ті самі статті що рекомендовані для визначення собівартості основного продукту, а при наявності подальшої переробки додаткові витрати на її здійснення. Таким чином, наприклад фактична калькуляція собівартості з визначенням ціни, наприклад гранульованого шлаку буде окрім вартості доменного вогнерідкого шлаку містити інформацію по додаткових витратах



підприємства що до його гранулювання та сепарування та інших витратах передбачених законодавчо.

Отримані дані, стануть первинними для формування реалізаційної вартості гранульованого та відвального шлаку, а також приводом для зниження вартості основного продукту – чавуну на вартість відвального шлаку.

Передбачаючи таку методику обліку супутньої продукції постає ряд питань щодо відображення її в первинному, синтетичному, податковому обліку та в звітності підприємства.

Для попутної продукції що підлягає подальшій переробці питання обліку обмежуються віднесенням її до рах. 25 «Напівфабрикатів власного виробництва» з подальшим формуванням вартості готової продукції та відповідним обліком за аналогією з основним виробництвом.

Більш складним є облік супутніх продуктів, що на даний час не використовуються підприємством, враховуються як відходи, але можуть бути реалізовані через певний проміжок часу.

По-перше, ці ресурси практично не обліковуються, їх обсяги визначаються у відповідності до матеріально-сировинних балансів підприємств, синтетичний облік цих активів не ведеться;

По-друге, їх реалізація відбувається за ринковими цінами без визначення фактичної собівартості та вирахування реалізаційної вартості, що суперечить діючій нормативній базі, та порушує принципи ведення обліку;

По-третє, враховуючи ці ресурси, як відходи підприємства сплачують великі обсяги зборів, що не коригуються в подальшому на обсяги використаних активів.

В зв'язку з цим доцільно: в бухгалтерському обліку підприємства, попутно отримані продукти, що не підлягають подальшій переробці та реалізації підприємством, але потенційно мають такі якості, обліковувати за фактичною собівартістю з віднесенням на рахунки забалансового обліку. Для цього можна ввести додатковий рахунок аналітичного обліку 073 «Активи можливої реалізації» зі списанням на нього у вартісному та кількісному вимірі (в

аналітичних регістрах за цим рахунком) попутної продукції що накопичується у відвалах підприємства та з нього, активів що підлягають в подальшому реалізації, преробці, або іншому використанню.

При цьому списання активів з балансу підприємства повинно відбуватися проведенням Дт 943 (з передбаченим аналітичним рахунком) Кт 23 з одночасним відображенням в забалансовому обліку, реалізація відповідно з збільшенням операційних доходів підприємства Дт 36 Кт 712 в разі реалізації на сторону та у складі доходів від реалізації основного продукту при використанні у власному виробництві.

Це вирішить також проблему податкового обліку цієї продукції. На підприємствах металургійної галузі та на більшості промислових підприємств, податковий облік Збору за забруднення навколишнього середовища має досить не прозорий характер. Бухгалтерія отримує відомості від відділів технічного контролю та не оперує достовірною інформацією щодо руху відходів. Для розрахунку збору використовуються рекомендації надані в Законодавчій базі України [11], однак вона не враховує можливого зменшення відходів за рахунок їх подальшого використання та коригування податкового зобов'язання на обсяги зменшення розташованих відходів.

Ці коригування повинні відбуватися на підставі даних аналітичного обліку за забалансовими рахунками та аналітичного і синтетичного обліку щодо реалізації цих активів.

В такому випадку порядок розрахунку збору за розміщення відходів і-го виду, потрібно скорегувати на обсяг використаних відходів, зменшивши плату за забруднення навколишнього середовища пропорційно обсягам реалізації:

п

$$\text{Прв} = \sum_{i=1} (N_{pi} \times (M_{li} - Q_{rl}) \times K_t \times K_o) + (K_p \times N_{pi} \times (M_{pi} - Q_{rp}) \times K_t \times K_o) \quad (1)$$

де  $M_i$  - обсяг відходів  $i$ -того виду в межах ліміту (згідно з дозволами на розміщення), у тоннах (т);

$M_{pi}$  - обсяг понадлімітного розміщення відходів  $i$ -того виду, у тоннах (т);

$Q_{ri}$  – обсяг реалізації відходів  $i$ -того виду в межах ліміту, у тоннах (т)

$Q_{pi}$  - обсяг реалізації відходів  $i$ -того виду понад ліміту, у тоннах (т).

$N_{pi}$  - норматив збору за тонну відходів  $i$ -того виду в межах ліміту, у гривнях за тонну (грн/т) з урахуванням індексації;

$K_t$  - коригуючий коефіцієнт, який враховує розташування місця розміщення відходів;

$K_o$  - коригуючий коефіцієнт, який враховує характер обладнання місця розміщення відходів;

$K_p$  - коефіцієнт кратності збору за понадлімітне розміщення відходів

При цьому слід враховувати що в першу чергу, з загальних обсягів відходів, реалізації та списанню підлягають понадлімітні накопичення відходів, а потім відходи що розташовані в межах ліміту. Це дозволить ефективно знизити податкові зобов'язання підприємства у частині Збору за розташування відходів.

**Висновки.** У ході проведеного дослідження була проаналізована діюча нормативна база щодо формування вартості попутної продукції металургійного виробництва; обґрунтовано доцільність калькулювання собівартості попутно отриманої у виробничому процесі продукції; визначено принцип калювання собівартості металургійної продукції як комбінований, запропонована нова класифікаційна калькуляційна одиниця – переділ попутної продукції, або найменування продукту що калькулюється, визначено необхідність обліку попутної продукції що не використовується в звітному періоді на рахунках забалансового обліку, наведено методику обліку цих активів в бухгалтерському та податковому обліку підприємства, запропоновано коригування порядку обчислення збору за Забруднення навколишнього середовища у частині плати за розміщення відходів. Таким чином викладена методика дозволить докорінно

змінити методичні підходи щодо організації первинного, аналітичного, синтетичного та податкового обліку витрат промислових підприємств.

### Список використаних джерел

- 1 Грищенко С. Українська металургія-2008: успішний старт, криза і його уроки [Текст] /С.Грищенко// Дзеркало тижня – 2009 - №9 (737)
- 2 Друри К. Введение в управленческий и производственный учет [Текст]: Монография / К. Друри; 3-е издание. – К:"ЮНИТИ", 2002. - 783 с.
- 3 Хорнгрен Ч.Т. Управленческий учет [Текст]/Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж., Датар Ш.; пер. с англ. О.А.Пинус, М.М.Каверина, Е.С.Шумейко и др.; 10-е изд. - Питер Пресс, 2007.- 1008с.
- 4 Чумаченко Н.Г. Теория управленческих решений [Текст]: Учеб. пособ. / Чумаченко Н.Г., Заботина Р.И. - Киев: Высшая школа, 1981. - 248с.
- 5 Справжній бух облік [Текст] /Н. Білова, А. Бобро, Д. Вінокуров, В. Мякота та ін.; 2-е вид., переробл. та доповн. – Х:Фактор, 2008. – 1072с.
- 6 Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Затверджено наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. №373 [Текст]: - Вид. офіц. – Вперше. – К.: Державне Підприємство Державний Інститут Комплексних Техніко-економічних Досліджень Міністерства промислової політики України, 2007. – 311с.
- 7 Положення (стандарт) бухгалтерського 16 «Витрати» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року N 318 зі змінами й доп.) [Електронний ресурс]: База даних «Законодавство України»/ Веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: [www/URL: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00) - Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського ...| від 31.12.1999 № 318.
- 8 Закон України «Про бух облік і фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.99[Електронний ресурс]: База даних «Законодавство України»/ Веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: [www/URL:](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00)

<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. – Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні| від 16.07.1999 № 996-XIV.

9 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року N 246 (зі змінами й доп.) [Електронний ресурс]: База даних «Законодавство України»/ Веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: [www/URL: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99). - Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського ...| від 20.10.1999 № 246.

10 Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 26 квітня 1996 р. N 473 [Електронний ресурс]: База даних «Законодавство України»/ Веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: [www/URL: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=473-96-%EF&p=1247739834768563](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=473-96-%EF&p=1247739834768563). - Про затвердження Типового положення з пл...| від 26.04.1996 № 473 (Повний текст).

11 Інструкція про порядок обчислення та сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища. Затв. наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки України, Державної податкової адміністрації України від 19.07.99 N 162/379 [Електронний ресурс]: База даних «Законодавство України»/ Веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: [www/URL: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0544-99](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0544-99). - Про затвердження Інструкції про порядок ...| від 19.07.1999 № 162/379 (Повний текст).