

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

В.А. ГАВРИЛЕНКО, д.е.н., профессор,
О.В. БИЧКОВА,
Донецкий национальный технический университет

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ В УМОВАХ ДОМЕННОГО ВИРОБНИЦТВА

Економічна криза, яка охопила світову економіку, безпосередньо торкнулася і металургійної галузі. Зважаючи на те, що за обсягами виробництва чавуну та сталі Україна посідає сьоме місце в світі, а гірничо-металургійний комплекс забезпечує близько 27 відсотків товарного виробництва та понад 40 відсотків валютних надходжень України [1], чорна металургія займає одне з провідних місць у національній економіці країни. Наряду з цим металургійна галузь є однією з найбільш матеріаломістких галузей промисловості. У відповідності до державної програми реформування гірничо-металургійного комплексу, одним з основних напрямків ефективного використання наявного потенціалу металургійних підприємств є зниження трудових, матеріальних та енергетичних витрат, а також забезпечення скорочення відходів виробництва. Однак вдосконалення ресурсозбереження не можливо без ретельної організації облікових процесів на підприємствах.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємств усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [2]. Однак

цей стандарт не враховує галузевих особливостей формування витрат. У металургійній промисловості, де застосовано попередільний метод калькулювання собівартості, таких особливостей багато. Аналіз витрат допомагає визначити їх ефективність, а тому дає змогу регулювати ці витрати, планувати рівень прибутку, виявити перспективність підприємства, визначити резерви зниження собівартості.

Механізм, інструментарій, методи та підходи в обліку та аналізі витрат підприємства слід адаптувати до складних умов управління собівартістю в умовах багата стадійної виробничої структури.

Урядом розроблено ряд нормативних актів, що регламентують порядок організації технологічного обліку у доменному виробництві, однак методичні рекомендації з формування собівартості продукції металургійного виробництва датуються 70-80 роками, що складає, як мінімум, 30 річну давність.

Статистичні данні за 1999-2006рр [3] наведені у табл.1, свідчать про досить високий рівень виходу шлаку на металургійних заводах України у порівнянні з Європейськими підприємствами.

Таблиця 1

Вихід шлаку на 1 тону чавуну

Рік	1999	1999	1999	1998	1999	1999	2003	2003	2003	2006
Країна	Франція	Швеція	Австрія	Італія	Бельгія	Фінляндія	Англія	Японія	Україна	Україна
Вихід шлаку	233,00	153,00	265,00	205,00	239,00	174,00	268,00	270,00	389,00	402,00

Існує дві можливі групи причин таких розбіжностей – це недостатньо високий технічний рівень організації виробництва, або спроба вивести з обігу частину

готової продукції за рахунок втрат у процесі виробництва. Використання балансо-

© В.А. Гавриленко, О.В. Бичкова, 2008

вого методу обліку витрат дозволяє виявити причини втрат заліза та дослідити причинно-наслідкові зв'язки, що виникають при збільшенні виходу шлаку.

Методика балансування була запропонована ще у 1981р. [4], однак підприємства, додержуючись загальних принципів цієї методики, відхилилися від сутності – контролю за схоронністю ресурсів. У зв'язку з цим саме ця тематична робота є актуальною, має велике теоретичне та практичне значення. За допомогою глибинного аналізу реально діючого підприємства, вивченню його специфіки в контексті сучасної нормативної та законодавчої бази, галузевих особливостей можливе поліпшення облікових процесів на його подібних підприємствах.

Загалом вивчення цього напрямку бухгалтерського обліку, враховуючи специфіку виробництва, має дуже низький рівень розробки. Це обумовлено, насамперед, відсутністю регулювання обліку на державному рівні: інструкцій та галузевих положень, хоча багато як вітчизняних, так і зарубіжних вчених присвятило свої роботи організації обліку витрат підприємства за передільним методом виробництва. Цими проблемами у різні періоди займалися багато науковців [5-7] та інш. Так у роботах Мар'їна Н.К., Кондратьєва В.Г., Белянського В.П. [7] – докладно викладено методологічні засади формування та організації обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємствах чорної металургії. Виділено формування витрат за переділом та способи їх включення до собівартості продукції. Немінуцій І.І. [6] присвятив багато уваги питанням планування собівартості продукції та прибутку на підприємствах чорної металургії; висвітлив техніко-економічні фактори, що впливають на планування та зниження собівартості продукції. Аптекарь С.С., Краснова В.В., Амоша А.І. [5] розглянули теоретичні, методичні та практичні питання планування та системного аналізу вартісних показників на металургійних підприємствах з використанням економіко-математичних методів, приділили увагу питанням зниження собівартості

продукції, розробили рекомендації з втілення сучасних методів підвищення використання зворотних відходів та надали оцінку їх фінансовій доцільності.

Окрім застосування методів математичного моделювання у відповідності до інструкції з калькулювання собівартості продукції багатьма авторами робиться спроба контролювати витрати у процесі доменного виробництва за допомогою балансового методу.

Таким чином науковцями зроблено глибокий фундамент для вивчення питань формування собівартості продукції доменного виробництва на основі діючих інструкцій та положень. Однак відсутній балансовий зв'язок між калькуляційними статтями та запропонованими методиками балансування, не відстежується можливість викривлення результатів за причин неточності та недосконалості як методів калькулювання, так і методів балансування.

Задля ліквідації цих недоліків потребується принципово новий підхід щодо обліку виробничого процесу. Таким чином метою цієї статті є розробка методики організації обліку витрат на готову, супутню продукцію та відходи в умовах доменного виробництва

Загалом, у відповідності до діючої законодавчої бази основними продуктами доменної плавки є рідкий чавун, скрап, рідкий шлак, пил та колошниковий газ. Чавун являє собою багатокомпонентний сплав на основі заліза, що містить вуглець, кремній, марганець, сірку, фосфор та обліковується як готова продукція. Шлак та доменний газ обліковується у калькуляції як побічна продукція, а скрап, колошниковий пил, брак та угар металошихти обліковуються як відходи. Однак, це суперечить діючому законодавству з огляду на те, що скрап, колошниковий пил та продукція що не відповідає якісним характеристикам готової продукції, реалізується та використовується у власному виробництві.

Ці ж статті калькуляції повинні використовуватися і при складанні балансу заліза, однак в реальності статті відрізняються за своїм змістом, що ставить під сумнів саму доцільність такого формального ба-

лансування.

За інструкцією „З організації технологічного обліку в доменних цехах” металургійні підприємства повинні скласти баланс заліза, однак інструкція не надає

детальної інформації, як саме повинно підприємство визначати статті цього балансу.

Баланс чавуну в умовах доменного виробництва повинен мати наступний вигляд:

$$\sum_{j=1}^n Q_{жсj}^{\phi} \delta_{жсj}^{\phi} (1 - \kappa_n^H) = \sum_{j=1}^k Q_{цj}^{\phi} \delta_{жсj}^{\phi} + \sum_{j=1}^l Q_{ожj}^{\phi} \delta_{жсj}^{\phi} + \Delta Q_{жс}^{сн} \quad (1)$$

де, Q – обсяг j-го виду, т;
 $\Delta Q_{жс}^{сн}$ – обсяг понаднормових втрат заліза, т;
 j – вид матеріального ресурсу
 n, k, l – кількість видів
 δ – відсоткова кількість заліза у j –

му виді сировини;

κ_n^H – коефіцієнт нормативних втрат

На основі такого методу балансування можна виділити саме понаднормативні втрати заліза в процесі виробництва

$$\Delta Q_{жс}^{сн} = \sum_{j=1}^n Q_{жсj}^{\phi} \delta_{жсj}^{\phi} (1 - \kappa_n^H) - \sum_{j=1}^k Q_{цj}^{\phi} \delta_{жсj}^{\phi} - \sum_{j=1}^l Q_{ожj}^{\phi} \delta_{жсj}^{\phi} \quad (2)$$

$$\Delta Q_{жс}^{сн} = \frac{\Delta Q_{жс}^{сн}}{\delta_{жс}^{\phi}} \quad (3)$$

Така методика дозволить більш ефективно контролювати втрати заліза в процесі доменної плавки, здійснювати процес планування кількості заліза та дослідити економічний ефект з ліквідації цих втрат.

Аналітичний облік процесу виробництва чавуну з означенням виходу заліза в умовах ВАТ „ДМЗ” має форму, наведену у таблиці 2.

Приблизно за такою ж формою з деякими відмінностями складають баланс заліза в умовах ЗАО „ММЗ” та на ряді інших підприємств металургійної галузі.

Однак, по-перше, форма має ряд недоліків, що не дозволяють здійснювати фактичне балансування: форма містить у собі сукупність як нормативних, так і фактичних величин. Це призводить до нереальності даних з балансування. Пропонується у статтях витрат до фактичних показників віднести:

- чавун придатний
- колошниковий пил
- шлак газоочисників
- шлак
- скрап ливарного двору і розл. ма-

шин

До нормованих величин відносять:

- угар
- втрати на міксері
- пил та просип.

По-друге, ці данні не надходять до бухгалтерії підприємства, що не дозволяє здійснювати фактичний контроль за станом витрат

У такий спосіб доцільніше було б скласти баланс з відокремленням фактичних та нормованих величин, нев’язку балансу слід розбити по групах з метою поглиблення аналітики, вдосконалення аналізу, попередження зловживань і виявлення можливих резервів зниження втрат заліза, а облікова аналітична форма в такому разі буде мати наступний вигляд (табл.3).

Сутність балансування полягає у тому, щоб кількість заданого, будь то матеріали, залізо, газ, тепло та ін., дорівнювала кількості отриманого з виробництва. Якщо використовувати наведену методику балансування, це значно спростить складання планових та фактичних калькуляцій про-

дукції, а також попередить їх необґрунтоване відхилення. У відповідності до цього слід декілька змінити форму калькуляцій-

ного листа з врахуванням розподілу отриманого в результаті плавки.

Таблиця 2

Баланс заліза в умовах ВАТ „ДМЗ”

Статті приходу	Витрата во-лог., кг/т.	Зміст вологи, %	Витрати сухо-го кг/т.	Зміст заліза		Статті витрат	Кількість, кг/т	Зміст заліза	
				%	кг/т			%	кг/т
Руда	10	2	9,8	54	5,3	Чавун придатний	1000	94,5	945
Агломерат	685		685	54,1	370,6	Відходи: Угар		0,1	0,95
Аглокатиші	32		32	56	17,9	Колошниковий пил	45	40	18
Окатиші	963		963	61,3	590,3	Втрати на міксері	12	0,3	3,81
Усього з/р сировини	1690		1689,8	58,24	984,1	Шлам газооч.	45	28	12,6
Окалина	8	1,5	7,9	68	5,4	Шлак	402,3	1,7	6,84
Підсипка подин	5		5	54	2,7	Скрап лив. двору та розл. машин	5	94,5	4,73
Зварювальний шлак	8		8	68	5,4	Пил та просип (1,5%)	1689,8	58,24	17,71
Мп руда	0	1,5		0,9		Усього відходів			64,63
Металодобавка:						Використано відходів:			
Скрап	2	3	1,9	80	1,6	Колошниковий пил	45		18
Лом чавуну	0			80		Скрап літ. двора та розлив. машин	5		4,73
Стружка ст.	0	4		83		Видобуто металу з шлаку	402,3	0,4	1,61
Стружка чав	0	3		80		Усього використано			24,33
Усього м/добавки	2		1,9	80	1,6	Втрати заліза			
Усього мет. шихти	1713			58,33	999,2	Кг/т			40,3
Сепар. шлак	0	1		15		%			4,03
Вапняк	152	1	150,5	0,2	0,3	Нев'язка			
ЧДУ	0	3		0,2		Кг/т			-0,14
МОД	0			0,7		%			-0,01
Кокс скип	442	5	49,5	16	7,9				
ПВП	126	0,8	15	14	2,1				
Усього завантажено заліза					1009,5	Коеф. використання заліза			93,61

Такий підхід дозволить підприємству, здійснюючи аналіз, орієнтуватися на оптимальні режими плавки, а бухгалтеру більш ефективно калькулювати собівартість продукції.

Вищезгаданою інструкцією передбачається складання балансу доменного газу та шлаку, що доцільно розраховувати за наступною методикою

$$(\sum Q_c^{\phi} - \sum Q_i^{\phi} - \sum Q_{ож}^{\phi} - \sum Q_{дг}^p) = Q_{ш}^p \quad (4)$$

$$Q_{ш}^p (1 - \kappa_{ш}^n) = Q_{ш}^{\phi} + \Delta Q_n^{ch} \quad (5)$$

де, Q^{ϕ} – фактичний обсяг сировини, чавуну, відходів, доменного газу та шлаку відповідно, т.;

$Q_{ш}^p$ – розрахунковий обсяг шлаку, т.

ΔQ_n^{ch} – обсяг понаднормових втрат, т.;

$\kappa_{ш}^n$ – коефіцієнт нормативних втрат шлаку

Таблица 3

Фактичний баланс заліза

Статті надходження	Витрата, т $Q_{жс}^{\phi}$	Зміст заліза		Статті витрат	Кількість продукції Q_n		Зміст заліза			
		%	т		Норма	факт	факт		норма, т	Відхилення, кг/т
							%	т		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Руда				Готова продукція:						
Агломерат				Чавун передільний						
Аглоокатиші				Чавун ливарний та ін						
Окатиші та ін.				Відходи:						
Усього з/р сировини				Колошниковий пил						
Окалина				Шлам газооч.						
Підсіпка подин				Шлак						
Зварювальний шлак				Скрап за видами та ін						
Мп руда				Використано відходів:						
Металодобавка:				Колошниковий пил						
Скрап				Скрап за видами та ін						
Лом чавуну				Нев'язка:						
Стружка ст..				Угар						
Стружка чав. та ін.				Втрати на міксері						
Усього м/добавки				Пил та просип						
Усього мет. шихти				Ін.						
Сепар. шлак										
Вапняк										
ЧДУ										
МОД										
Кокс скип										
ПВП та ін.										
Усього завантажено заліза				Усього отримано заліза						
				Коеф. використання заліза						

$$Q_{\text{дг}}^p = \sum Q_{\text{сj}}^{\phi} \delta_{\text{дг}}^{\phi} \quad (6)$$

$$Q_{\text{дг}}^p (1 - \kappa_{\text{ндг}}^n) = Q_{\text{дг}}^{\phi} + \Delta Q_{\text{дг}}^{\text{сн}} \quad (7)$$

де, $Q_{\text{дг}}^p$ – розрахунковий обсяг доменного газу, т;

$Q_{\text{сj}}^{\phi}$ – сумарний фактичний обсяг газифікованої суміші, т;

$\delta_{\text{дг}}^{\phi}$ – фактична місткість летючих речовин доменного газу

$\kappa_{\text{ндг}}^n$ – коефіцієнт нормативних втрат

доменного газу

$Q_{\text{дг}}^{\phi}$ – фактичний обсяг доменного газу, т;

$\Delta Q_{\text{дг}}^{\text{сн}}$ – обсяг понаднормових втрат доменного газу, т.

Відповідно до цього можливо розрахувати понаднормові втрати шлаку та доменного газу:

$$\Delta Q_n^{\text{сн}} = Q_{\text{ш}}^p (1 - \kappa_{\text{ш}}^n) - Q_{\text{ш}}^{\phi} \quad (8)$$

$$\Delta Q_{O_2}^{cn} = Q_{O_2}^p (1 - K_{ндO_2}^H) - Q_{O_2}^f \quad (9)$$

Інформація по понаднормативним втратам заліза, шлаку та доменного газу, а також відходам цих основних матеріалів, що мають певне цінове визначення, у розрізі причин їх формування дозволить при організації облікового процесу відповідно віднести ці втрати на рахунки витрат підприємства чи виявити винні особи та відшкодувати надані підприємству збитки за рахунок цих осіб.

Зміни, які запропоновані у формуванні балансів, повинні знайти відображення і в бухгалтерських регістрах та проведеннях. Однак це не можливо без чіткого визначення об'єктів обліку.

В основі калькуляції як метода бухгалтерського обліку, як системи безперервного відображення та узагальнення об'єктів обліку за якісно однорідними ознаками, повинен лежати матеріальний баланс, мета якого – контроль використання матеріальних ресурсів. Однак складання такого балансу неможливе без чіткої класифікації його складових, що відсутня на даному етапі.

Відповідно необгрунтоване виведення з процесу виробництва заліза, шлаку, або доменного газу слід враховувати на 94 рахунку, як нестачу з відкриттям відповідних субрахунків та викладенням методики організації обліку та відшкодування наведених втрат.

При цьому увагу також слід приділити невиробничим витратам матеріалів, які не повинні відбиватися у податковому обліку підприємства та призводити до завищення оподаткованого прибутку підприємства.

Особливості виробничого процесу у металургійній галузі спричиняють і особливості калькулювання собівартості продукції.

До таких особливостей відноситься застосування попередільного методу калькулювання продукції. Ознакою цього методу є те, що об'єктом обліку витрат на виробництво є технологічний переділ, а усередині переділу – визначені види продукції, об'єднані в єдині калькуляційні

групи за принципом однорідності основних матеріалів, а також по складності їхньої обробки. Якщо з одного й того ж виду сировини одночасно виготовляються кілька видів продукції, таке виробництво є комплексним - виробництво в якому при єдиному технологічному процесі (у єдиному агрегаті – печі) з одного виду сировини виготовляється кілька видів продукції, що має різну споживчу цінність отже і різну вартість.

Відповідно до рекомендацій Типового положення №473 [8] в умовах комплексного виробництва, а саме таким і є доменне, пропонується два основних методи калькулювання витрат: метод виключення витрат і комбінований метод розподілу витрат. Для доменного виробництва доцільно використовувати метод виключення витрат, тому що його рекомендується застосовувати для виробництв, де один продукт є чітко вираженим основним, а інші – супутні займають незначну питому вагу. Виробнича собівартість основного продукту визначається вирахуванням із загальної суми виробничих витрат вартості супутньої продукції.

Відповідно до п.90 Типового положення №473, побічна (супутня) продукція – це продукція отримана одночасно з основним (цільовим) продуктом, тобто в одному технологічному процесі. Ця продукція по якості відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, приймається відділом технічного контролю і призначається для подальшої переробки або відпуски стороннім підприємствам. Також додатками до цього типового положення приведений перелік побічної продукції в залежності від галузі промисловості. Для металургійної галузі, доменного виробництва до побічної продукції відносять: шлак рідкий, шлак гранульований і шлак не використовуваний, однак це не відповідає даним наведеним у калькуляціях підприємств.

Вартість супутньої продукції може визначатися в наступному порядку, відповідно до типового положення 473, однак у частині не суперечному чинному законодавству:

1) по плановій собівартості аналогічної продукції;

2) за відпускнуою ціною супутньої продукції

3) за ціною можливого використання супутньої продукції

4) за ціною реалізації за мінусом планової суми прибутку

Пунктом 11 ПСБУ №16 «Витрати», передбачена оцінка: по справедливій вартості – при її реалізації та за ціною можливого використання – при її використанні на підприємстві.

Справедлива вартість у цьому випадку дорівнює справедливій ринковій ціні (п. 1.20.1 «Закону про прибуток») [9].

При цьому не варто плутати поняття супутньої продукції і відходів, супутня продукція не є відходами виробництва, тому що має інші властивості і може бути потенційно реалізована.

Відходи – це будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворюються в результаті людської діяльності і не мають подальшого використання по місцю утворення або виявлення і від яких їхній власник позбавляється, має намір або повинен позбутися шляхом утилізації або видалення, у відповідності зі ст. 1 Закону України «Про відходи» [10]. При цьому поворотними відходами вважаються, залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв і інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), що втратили цілком або частково споживчі властивості вихідного ресурсу (хімічними і фізичні) і тому використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються по прямому призначенню, (у чорній металургії до відходів відносять – літники, прибуткову частину, кінці, скрап, обрєзь)

До поворотних відходів не відносять залишки матеріальних ресурсів, що відповідно до встановленої технології передаються в інші цехи, підрозділи як повноцінний матеріал, для виробництва інших видів продукції (робіт, послуг), і побічна продукція, що одержується одночасно з цільовим (основним) продуктом у єдиному тех-

нологічному процесі.

На виробничих підприємствах, що мають поворотні відходи, матеріальні витрати зменшуються на справедливую вартість можливого використання, якщо відходи використовуються на самому підприємстві. При цьому облік відходів варто вести як по кількості, так і по вартості.

Відходи, що не використовуються на підприємстві і не реалізуються на сторону, враховуються тільки в кількісному вираженні, й у чорній металургії ця категорія відходів називається – угар, однак законодавчими актами це поняття не закріплене.

На виробничу собівартість відповідно до п.12 ПСБУ №16, впливають тільки поворотні відходи, на їхню вартість зменшуються прямі виробничі витрати, однак їхня оцінка визначається не по ПСБУ №9 [11], тому що відходи не є запасами, а згідно п.197 Рекомендацій №47 [12] і пунктом 11 ПСБУ №16 «Витрати»:

– за ціною можливого використання (тобто за зниженою ціною вихідного матеріалу запасу), якщо вони використовуються для основного виробництва, але з підвищеною витратою (або зниженням виходу готової продукції), для потреб допоміжного виробництва в тім порядку, в якому враховую сировину й основні матеріали;

– по справедливій вартості реалізованих відходів (ринковій ціні)

При цьому оприбуткування поворотних відходів прийнято відбивати по субрахунку 209 «Інші матеріали», а їхня реалізація збільшує валові доходи підприємства. Реалізація при цьому відбивається групою проведень:

Дт 377 Кт 719 – відбита реалізація поворотних відходів;

Дт 719 Кт641 – відбиті податкові зобов'язання

Дт 943 Кт 209 – списана собівартість реалізованих поворотних відходів, з наступним списання доходів і витрат на фінансовий результат підприємства.

Як згадувалося раніше, однією зі складових відходів на металургійному підприємстві вважають угар.

Угар знаходить своє відображення в статті калькуляції «відходи виробництва»,

при цьому порушується вимога вести облік відходів як у кількісному, так і у вартісному вираженні, тому що угар враховується тільки у кількісному вимірнику та враховується з кількості заданого у виробництво. Дотримуючи рекомендацій ПСБУ №16, на наш погляд, доцільніше буде враховувати угар по середньозваженій вартості заданої сировини.

Однак включати угар у статтю витрат – відходи, так само не обґрунтовано, тому що відповідно до закону «Про відходи» – угар не попадає в категорію відходів, більш доцільно ув'язати його з поняттям «технологічно неминучого браку» і додати відповідний рахунок для обліку угару у вартісному вираженні. У такому випадку змінюється і сам механізм обліку угару. Враховуючи діючу нормативну базу угар потрібно виключатися із собівартості та відноситься на витрати поточного періоду за аналогією з технологічно неминучим браком.

Браком вважається продукція, технічні показники якої не відповідають по своїй якості, розмірам, формі, вазі, обробці, стандартам і т.ін.) і яка не може бути використана по своєму прямому призначенню або може бути використана лише після виправлення. Брак у виді технологічних утрат – це виробу які не відповідають вимогам нормативно-технічної документації, що виникають унаслідок недостатньої керованості окремими операціями технологічного процесу, пов'язаного з недостатнім знанням фізико-хімічних властивостей використовуваних матеріалів і напівфабрикатів, що виготовляються і поставляються відповідно до діючої нормативно-технічної документації, оптимальним вимогам виробництва. Оцінка технологічних втрат у прямих витратах на виробництво здійснюється по діючих нормативних калькуляціях на початок поточного місяця на підставі ПСБУ №16 і п.283 Рекомендацій №47. При цьому вартість угару як технологічно неминучого браку повинна відбиватися в обліку проводкою Дт 949 Кт 24, з наступним віднесенням на фінансовий результат Дт 791 Кт 949.

Крім того підприємства можуть ко-

ристуватися галузевими інструкціями з урахуванням норм, установлених ПСБУ. На підприємствах чорної металургії такою інструкцією є „Інструкція з планування, обліку і калькулюванню собівартості продукції на підприємствах чорної металургії”[13]. Відповідно до цього документа розроблені підгалузеві інструкції з видів виробництв: доменного, мартенівського, прокатного, коксохімічного і т.д., у яких дані вказівки калькулювання, що стосуються особливостей, у підгалузях. Однак це ще більш ускладнює методіку обліку відходів, побічної продукції, угару, браку, тому що більш рання методика суперечить діючим нормативам і стандартам, а інструкції, яка б відповідала ПСБУ, – не існує.

Металургійні підприємства реалізують колошниковий пил, шлак і скрап, кисень і азот, одержувані з доменного газу, в зв'язку з цим виникає питання, чи доцільно враховувати ці продукти плавки як відходи, чи не краще буде враховувати їх як побічну (супутню) продукцію.

Відповідно до законодавства відходи не мають подальшого використання по місцях виникнення, власник повинний позбутися них шляхом утилізації або видалення. Однак саме реалізація є одним з основних напрямків використання даної продукції в умовах підприємства.

Зважаючи на це, при організації обліку, необхідно враховувати колошниковий пил, шлак, скрап, доменний газ – як побічну продукцію, а угар як технологічно неминучий брак і відповідно відбивати їх на рахунках. Використовувати балансовий метод при формуванні собівартості продукції та відображати в обліку відхилення отриманих розрахунковим методом величин від калькуляційних даних. Привести форми фактичної та планової калькуляції у відповідність до запропонованих методик балансування і обліку.

Таким чином викладена методика дозволить докорінно змінити методичний підхід щодо організації первинного, аналітичного та синтетичного обліку витрат доменного виробництва.

Література

1. Постанова Кабінету Міністрів України „Про затвердження Державної програми розвитку та реформування гірничо-металургійного комплексу на період до 2011 року” №967 від 28 липня 2004р. \\
www.zakon1.rada.gov.ua
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 „Витрати”, затверджене наказом МФУ від 31.12.99р. №318 \\
Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №12 – С. 145-155.
3. Ярошевский С.Л., Ковалев А.И. и др. Перспективные режимы доменной плавки с применением ПУТ для технологических условий доменных цехов Украины \\
Науківі праці ДонДТУ, Металургія. Випуск 31. – Донецьк ДонДТУ. – 2001. – С.23-29
- 4 Инструкция по организации технологического учёта в доменных цехах, показателей работы доменных печей и цехов и ведению единой формы технических отчетов о работе доменных цехов МЧМ СССР. – г.Москва, 1981г. – 54с.
5. Экономические проблемы черной металлургии Украины Монография Аптекарь С.С., Амоша А.И. – Донецк: ДонГУЭТ. – 2005. – 383с.
- 6.Неминуший И.И. Планирование себестоимости продукции и прибыли в черной металлургии. – М: Металлургия. – 1971 – 160с.
7. Н.К. Марьин, В.Г. Кондратьев. Бухгалтерский учёт в черной металлургии. –М: Металлургия. Справочник.– 1988. – 578.
8. Типовое положение по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности, утвержденная постановлением КМУ №473 от 26.04.96г. // www.zakon1.rada.gov.ua
9. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” №283/97-ВР від 22.05.97р. // www.zakon1.rada.gov.ua
10. Закон України „Про відходи” №187/98-ВР від 05.03.98р. // Відомості Верховної Ради України від 25.09.98р. – 1998. – №36. – С. 242.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №9 „Запаси”, затверджене Наказом МФУ від 20.10.99р. №446 \\
Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №12 – С. 86 – 94.
12. Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности, утвержденные приказом Госкомпромполитики №47 от 02.02.2001// www.zakon1.rada.gov.ua
13. Інструкція з планування, обліку і калькулюванню собівартості продукції на підприємствах чорної металургії затверджена листом Мінчермета від 04.01.79 №17-36/25-7/1// www.zakon1.rada.gov.ua
14. Рыженков А.Н., Ярошевский С.Л. и др. Исследование технологии доменной плавки при вдувании в горн пылеугольного топлива, природного газа и дутья обогащенного кислородом \\
Металург.– 2006. – №5. – С.19-23.
15. Очистка доменного газа, Особенности технологии переработки доменных и сталеплавильных шламов, Особенности доменного процесса и состав выбросов (Цинк ухудшает качество чугуна. Способы переработки доменных пылей и шламов.) \\
www.act.metal.ru
16. Буторина Н.В., Харазашин П.С., Сущенко А.В. Пути снижения энергоёмкости металлургических процессов на предприятиях Украины. // Сталь. – 2003. – №7. – С. 17-21.
17. Курунов И.Ф., Титов В.Н., Большакова О.Г. Анализ эффективности альтернативных путей рециклинга железосодержащих металлургических отходов. \\
Металург. – №11. – 2006. –с.39-42.

Статья поступила в редакцию 20.10.2008