

може включатися до складу нерозподіленого прибутку не лише при вибутті об'єкта основних засобів в результаті продажу, ліквідації тощо, а і, на розсуд підприємства, щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації з одночасним зменшенням додаткового капіталу. При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта слід включати залишок дооцінок, що відображений у складі додаткового капіталу за відповідним об'єктом основних засобів. Відомості про суму дооцінок, що включені до складу нерозподіленого прибутку, мають заноситися до реєстрів аналітичного обліку основних засобів. Таке рішення, із зазначенням періодичності списання (щомісяця, щокварталу або раз на рік), має наводитися в наказі про облікову політику підприємства.

З урахуванням особливостей та ґрунтуючись на стандартах обліку у даній статті автором сформовано методіку ведення бухгалтерського обліку власного капіталу, що підвищує інформативність обліку, контроль за ефективним використанням власного капіталу та оперативність прийняття управлінських рішень. Автором вперше запропоновано перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об'єкта основних засобів включати до складу нерозподіленого прибутку не лише при вибутті об'єкта основних засобів в результаті продажу, ліквідації тощо, а і, на розсуд підприємства, щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації з одночасним зменшенням додаткового капіталу. При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включатиметься залишок дооцінок, що відображений у складі додатк

Література

1. Указ Президента України «Про перехід України до загальноприйнятої в міжнародній практиці системи обліку та статистики»;
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87;
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92;
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291.
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561.

657.47 + 662.74

*Черникова Є.Г., асистент,
Донецького національного технічного університета*

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ КОКСОХІМІЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Коксохімічна промисловість України є складовою частиною горно-металургійного комплексу країни, а тому однією з пріоритетних галузей вітчизняної економіки. Кокс використовується як відновник, джерело тепла, розпушувач шихтових матеріалів в процесі виробництва металу киснево-конверторним та мартенівським способом. За останнє десятиліття виробництво коксу в країнах СНД зросло на 29 %. Україна серед найбільших світових виробників коксу впродовж цього часу незмінно посідала п'яте місце, поступаючись першістю Китаю, Японії, Росії, Індії та залишаючи після себе США, Південну Корею, Бразилію, Польщу та Німеччину [1]. Проаналізувавши результати роботи промислових підприємств за 2010 рік можна сказати, що світова економіка поступово виходить з кризи, у тому числі відновлюється виробництво чавуну та сталі, а відповідно і коксу. Для коксохімічних підприємств України першочергове завдання по ліквідації наслідків світової економічної кризи, полягає в забезпеченні переведення економіки підприємств галузі на ресурсозберігаючий напрям розвитку, а саме: напрям раціональнішого використання ресурсного потенціалу, економії всіх видів ресурсів та залучення до виробничого процесу поворотних відходів і супутньої продукції.

Останніми роками досягнуті значні результати в розробці однієї із найскладніших проблем в умовах комплексної переробки сировини – калькулювання собівартості продукції. Вирішенню цієї

проблеми присвячені праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, а саме: Валуєва Б.І., Пушкаря М.С., Нападівської Л.В., Рудницького В.С., Гуцайлюка З.В., Безруких П.С., Палія В.Ф., Івашкевича В.Б., Друрі К., Ентоні А. Проте з огляду на специфіку і сучасні умови діяльності коксохімічних підприємств проблеми організацій та методики обліку матеріальних витрат і калькулювання собівартості потребують додаткового дослідження.

Метою статті є впровадження найбільш ефективної системи обліку витрат на виробництво в умовах комплексної переробки сировини та розробка обґрунтованої калькуляції собівартості коксохімічної продукції.

Методику калькулювання собівартості продукції у коксохімічній промисловості було створено більше восьми десятиліть тому, так вона з деякими змінами існує до теперішнього часу [2]. Проте окремі положення цієї методики недосконалі і потребують суттєвих уточнень. Так, при калькулюванні собівартості продукції у коксохімічному виробництві найбільш дискусійними є наступні питання.

По-перше, за останні роки визначилася негативна тенденція до збільшення частки матеріальних витрат у структурі собівартості металургійного коксу. Якщо прослідити динаміку змін в її структурі за останні десять років, можна побачити, що на ряду зі збільшенням частки матеріальних витрат з 79,6 % до 92,8 % (рис. 1) [3], відбувалося поступове зменшення частки заробітної плати з 4,7 % до 2,1 % (рис. 2) [3].

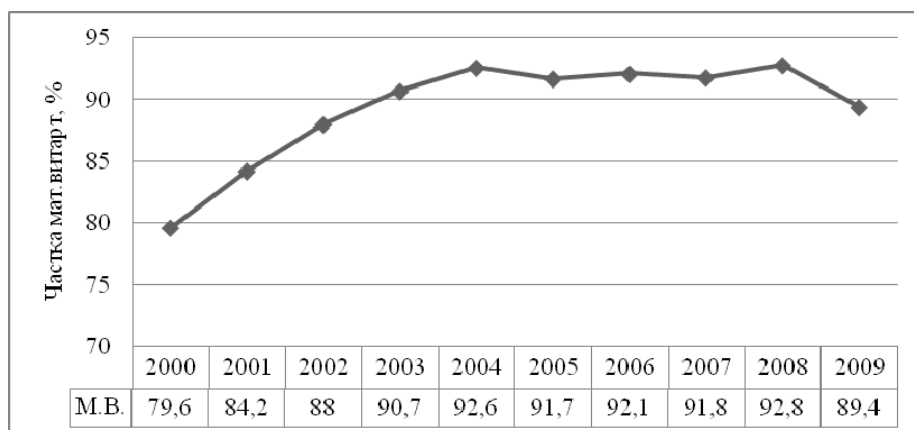


Рис. 1. Питома вага матеріальних витрат у структурі витрат на виробництво, %

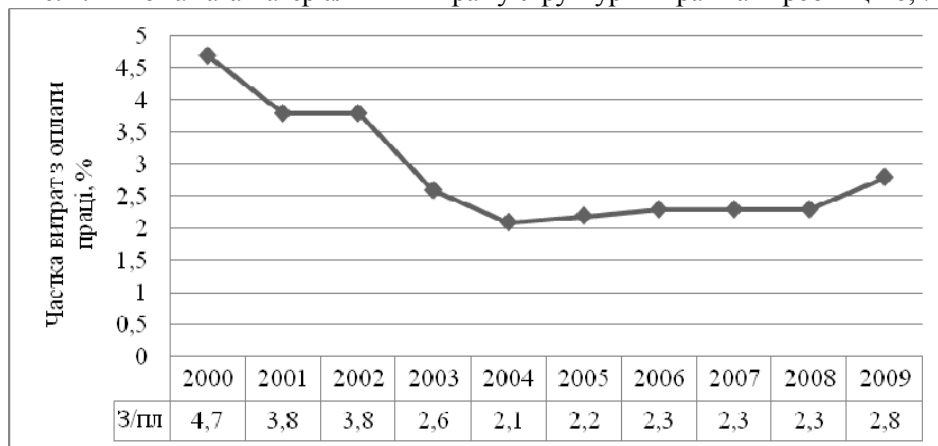


Рис. 2 Питома вага витрат на оплату праці у структурі витрат на виробництво, %

Треба зазначити, що така ситуація склалася на фоні зросту показника середньомісячної заробітної плати одного штатного виробничого робітника у коксохімічній галузі майже у шість разів – з 463 до 2723 грн. впродовж 2000-2009 рр. (табл. 1) [4].

Таблиця 1

Середньомісячна заробітна плата одного штатного працівника з виробництва коксу та продуктів нафто перероблення, грн.

Донецька область	Рік									
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Показник, грн.	463	555	630	782	1067	1392	1512	1949	2504	2723

Однак, треба брати до уваги, що стійким чинником зниження рівня заробітної плати в сучасних умовах виступає інфляція, яка скорочує купівельну спроможність грошей. До того ж, тенденція до зростання номінальної заробітної плати, що властива сучасній економіці, на сьогодні поєднується з падінням реальної заробітної плати, бо зростання цін випереджає збільшення номінальних доходів робітників вітчизняних підприємств. Тобто для працівника оплата праці важлива не сама по собі як грошова сума, а лише та кількість благ, яку можна придбати на неї. Для того щоб наблизити номінальну заробітну плату до реальної скористаємося показником прожиткового мінімуму [5] (рис. 3), що є соціальним стандартом, на основі якого формуються величини мінімальної заробітної плати, мінімальної пенсії і розміри інших соціальних виплат.

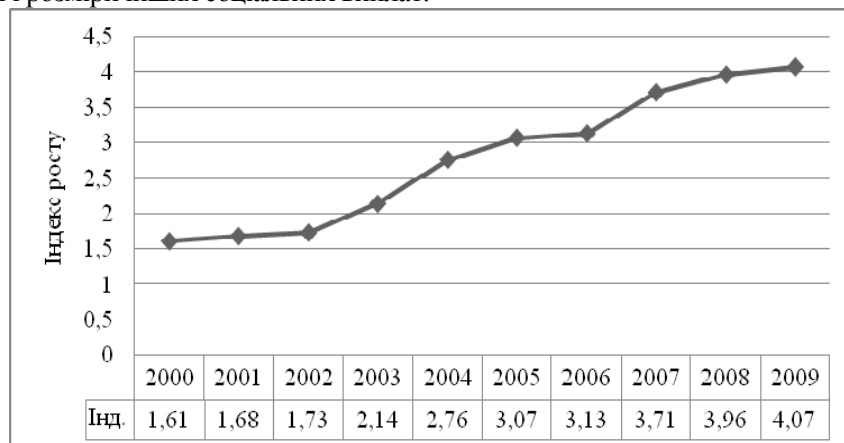


Рис. 3. Індекс росту середньомісячної заробітної плати одного штатного працівника з виробництва коксу по відношенню до прожиткового мінімуму для працездатних осіб

Аналогічна ситуація витікає з аналізу динаміки інших елементів собівартості. Тобто причина зросту частки матеріальних витрат у структурі собівартості металургійного коксу криється не у простому перерозподілі питомої ваги окремих її елементів через подорожчання сировини і матеріалів, як це здається на перший погляд.

Річ у тім, що в умовах існуючого механізму калькулювання в загальні витрати на виробництво включаються усі подорожчання викликані понаднормативними втратами сировини і готового продукту на всіх стадіях виробничого процесу. Як свідчать літературні джерела [6] на деяких підприємствах втрати шихти в процесі коксування коливаються від 1,5-1,8 % до 7-10 %, сирого коксового газу – від 0,8 до 5 % від первісного їх обсягу; мінімальні втрати металургійного і пекового коксу досягають 1,35 %, коксового газу на стадії коксування – 1,6 % від розрахункового розміру, а на стадії переробки – 0,8 % по відношенню до первісного його обсягу.

На практиці ж фактичні втрати у декілька разів перевищують наведені мінімальні параметри, що свідчить про нічим не обгрунтоване завищення втрат сировини і готової продукції [7]. Разом з тим, в умовах існуючої методики калькулювання зазначені втрати у повному обсязі включаються у собівартість виробництва металургійного коксу.

Проте при детальному вивченні цієї методики з таким підходом не можна погодитися з наступних причин:

1. Суму втрат ніхто контролює і не обліковує, а тому будь-яке їх завищення з різних причин призводить до завищення собівартості випуску готової продукції за елементом «Матеріальні витрати». Зрозуміло, що ці втрати на практиці навмисно відносяться до неврахованих і неминучих. Через що на виробництво металургійного коксу можна списувати необмежену кількість сировини і матеріалів у межах планових калькуляцій та відносити їх на витрати.

2. Можливим порушенням і зловживанням сприяє відсутність механізму визначення і перевірки реального розміру втрат сировини та пов'язаного з цим штучного завищення собівартості за статтею «Сировина і матеріали». Бо норми витрат матеріальних ресурсів на виробничий процес встановлюються на тривалий проміжок часу (календарний рік) та переважно для деяких середніх умов виробництва. Так на коксохімічних заводах сходу України витратний коефіцієнт шихти на одну тону металургійного коксу впродовж останнього десятиліття безпідставно збільшився на 15-35 %. Цьому сприяє той факт, що підприємства мають право самостійно визначати витратні коефіцієнти сировини і матеріалів на готовий продукт та припустимі норми технологічно неминучих втрат. Не «покращило» ситуацію, що склалася, і прийняття податкового кодексу, бо нормативно-законодавче

врегулювання цього питання у ньому відсутнє. До того ж норми розробляються тільки на основну продукцію, а матеріальні витрати на виробництво супутньої продукції взагалі не нормуються. Достовірний розрахунок норм витрат матеріальних ресурсів потребує розробки науково обґрунтованої методики обліку сировини і матеріалів, напівфабрикатів, відходів.

3. Не розроблено методику оцінки і обліку супутньої продукції та поворотних відходів, що може призводити до необґрунтованого завищення собівартості основного продукту – металургійного коксу.

В результаті таких маніпуляцій знижується оподатковуваний прибуток через включення до скоригованих валових витрат завищеного показника собівартості металургійного коксу, а також виводяться з господарського обігу зекономлені матеріальні ресурси.

Для усунення причин виникнення зазначеної ситуації необхідно змінити механізм первинного та синтетичного обліку витрат сировини і матеріалів та загальну методику калькулювання на основі складання матеріальних балансів. Основним недоліком існуючої на сьогодні практики обліку і калькулювання витрат є те, що в загальні витрати включаються усі подорожчання викликані понаднормативними втратами сировини на усіх стадіях виробничого процесу. Відсутність методики визначення таких подорожчань ускладнює формування калькуляцій, що призводить до прийняття неадекватних управлінських рішень.

Комплексний підхід у цьому питанні має будуватися на визначенні продуктивних витрат на виробництво усієї коксохімічної продукції і в тому числі металургійного коксу.

Продуктивні витрати на виробництво усієї коксохімічної продукції ($Z_{заг.}^{ф.прод.}$) визначаються шляхом вирахування із усіх витрат збитків або подорожчань, викликаних наднормативними втратами сировини на всіх стадіях виробничого процесу, тобто за формулою:

$$Z_{заг.}^{ф.прод.} = Z_{заг.}^{ф.} - \sum U_{в.в.(к)}^{н.н.} - U_{в.м.к.}^{н.н.} - U_{в.с.п.}^{н.н.} \quad (1)$$

де $Z_{заг.}^{ф.}$ – загальні фактичні витрати на виробництво усієї продукції коксохімічного заводу, грн.;

$\sum U_{в.в.(к)}^{н.н.}$ – загальний розмір економічного збитку від понаднормативних втрат вугілля і вугільного концентрату на стадіях транспортування, зберігання та формування шихти, грн.;

$U_{в.м.к.}^{н.н.}$ – подорожчання виробництва продукції від понаднормативних втрат металургійного коксу, грн.;

$U_{в.с.п.}^{н.н.}$ – подорожчання виробництва продукції за рахунок понаднормативних втрат супутньої продукції, грн.

Фактичні продуктивні витрати на виробництво металургійного коксу ($Z_{м.к.}^{ф.прод.}$) розраховуються вирахуванням із загальних продуктивних витрат на виробництво супутньої продукції, тобто за формулою:

$$Z_{м.к.}^{ф.прод.} = Z_{заг.}^{ф.прод.} - Z_{в.с.п.}^{норм.(ф)} \quad (2)$$

де, $Z_{в.с.п.}^{норм.(ф)}$ – нормативні витрати на виробництво фактичного обсягу супутньої продукції, грн.

$$Z_{в.с.п.}^{норм.(ф)} = 0,8 \times S_{р.с.п.}^{ф.} \quad (3)$$

де, $S_{р.с.п.}^{ф.}$ – фактична реалізаційна вартість супутньої продукції, грн.;

0,8 – нормативна частина витрат на виробництво супутньої продукції у загальній її реалізаційній вартості, грн.

Звідси фактична виробнича собівартість однієї тони металургійного коксу ($C_{м.к.}^{ф.вир.}$) буди мати вигляд:

$$C_{м.к.}^{ф.вир.} = \frac{Z_{м.к.}^{ф.вир.}}{Q_{м.к.}^{ф.}} \quad (4)$$

де, $Q_{м.к.}^{ф.}$ – фактичний обсяг виробництва металургійного коксу, грн.

Методику калькулювання собівартості коксохімічної продукції, як просту і що відображає особливості промисловості, необхідно зберегти, однак з тим, щоб у найкоротші строки можливо було внести ряд суттєвих змін і корегувань. До того ж застосування таких змін не буде потребувати суттєвого збільшення первинного обліку і обсягів робіт з калькулювання у порівнянні з існуючою на сьогодні практикою.

У таблиці 2 наведено можливі кореспонденції рахунків, які мають складатися на підставі балансу використання матеріальних ресурсів.

Таблиця 2

Рекомендовані кореспонденції рахунків з обліку витрат на виробництво металургійного коксу

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено в обліку загальні витрати на виробництво металургійного коксу	2311 «Виробництво металургійного коксу»	20 «Виробничі запаси» 66 «Розрахунки за виплатах робітникам» 65 «Розрахунки за страхуванням» 13 «Знос необоротних активів»
2	Відображено списання із загальних витрат збитків від понаднормативних втрат сировини на усіх стадіях виробничого процесу на рахунки:		
2.1	збитків від понаднормативних втрат концентрату на стадіях транспортування, складання, зберігання та ін.	2331 «Понаднормативні втрати концентрату»	2311 «Виробництво металургійного коксу»
2.2	збитків від понаднормативних втрат металургійного коксу	2332 «Понаднормативні втрати металургійного коксу»	2311 «Виробництво металургійного коксу»
2.3	збитків від понаднормативних втрат супутньої продукції	2333 «Понаднормативні втрати супутньої продукції»	2311 «Виробництво металургійного коксу»
4	Відображено списання витрат на виробництво коксу у порядку формування фактичної виробничої собівартості		
4.1	відображено списання витрат на виробництво супутньої продукції	2312 «Виробництво супутньої продукції»	2311 «Виробництво металургійного коксу»
4.2	відображено надходження із виробництва готової продукції – металургійного коксу	261 «Готова продукція – металургійний кокс»	2311 «Виробництво металургійного коксу»
4.3	відображено оприбуткування супутньої продукції	262 «Готова продукція – сирий коксовий газ, коксовий горішок, коксовий дріб'язок»	2312 «Виробництво супутньої продукції»
5	Списано збитки від понаднормативних втрат концентрату, металургійного коксу та супутньої продукції на інші витрати операційної діяльності	9471 «Нестачі і втрати від понаднормативних втрат концентрату» 9472 «Нестачі і втрати від понаднормативних втрат металургійного коксу» 9473 «Нестачі і втрати від понаднормативних втрат супутньої продукції»	2331 «Понаднормативні втрати концентрату» 2332 «Понаднормативні втрати металургійного коксу» 2333 «Понаднормативні втрати супутньої продукції»

Запропонований підхід є вельми дієвим та дозволяє виявити і реалізувати значні внутрішні резерви зниження собівартості продукції на коксохімічних підприємствах.

По-друге, питання щодо методу оцінки коксового газу. Чинна нині методика розподілу витрат на коксування полягає у тому, що вартість прямого коксового газу не калькулюється, а обліковується за твердою оцінкою. Розрахована у такий спосіб сума вартості прямого коксового газу виключається із загальної суми витрат і розподіляється у встановленій пропорції поміж продуктами уловлювання та зворотнім коксовим газом. Перш за все слід відмітити відсутність у галузевій інструкції з калькулювання собівартості яких-небудь вказівок про порядок розрахунку твердих оцінок вартості коксового газу. До того ж на практиці тверді ставки застосовуються для будь-якого складу шихти, ігноруючи марки вугілля з яких ця шихта складається. За такої ситуації калькуляція не може виступати у якості вимірника економічної ефективності роботи виробничих підрозділів підприємства. Хоча, відповідно до неофіційного положення «Про порядок визначення виробничої собівартості окремих продуктів» тверда оцінка на неочищений коксовий газ і встановлюється (як правило на календарний рік) виходячи з оцінки, затвердженої у попередньому плановому періоді, збільшеної (зменшеної) на коефіцієнт подорожчання (здешевлення) вартості вугілля у запланованому періоді, треба зазначити, що при цьому у собівартості продуктів коксування не знаходять необхідного

відображення зміни у часі впродовж року. Наприклад, зміна джерел постачання коксохімічного заводу вугіллям або суттєва зміна цін на вугілля впродовж року відбиваються тільки на собівартості коксу і не впливають на собівартість та ціну коксового газу. До того ж сучасні методи калькулювання собівартості коксу, газу і хімічних продуктів не відображають змін в асортименті продуктів коксування та ефективності їх використання. Тверда оцінка окремих продуктів комплексної переробки сировини має застосовуватися по відношенню до супутніх продуктів, які займають порівняно невелику питому вагу у відношенні до основного продукту. При сучасному ж рівні розвитку промисловості немає підстав розглядати коксовий газ лише як супутній продукт по відношенню до коксу. Такий метод оцінки не припустимий, бо коксовий газ може використовуватися у якості: висококалорійного палива, сировини для уловлювання цінних хімічних продуктів, для одержання пари та електроенергії.

По-третє, питання визначення рівня оцінки газу, що використовується у якості технологічного палива або сировини для вилучення хімічних продуктів. У першому випадку оцінка газу визначається значною мірою з урахуванням цін на інші види палива, зокрема, на природний газ. Оцінка коксового газу, що використовується у якості хімічної сировини, має визначатися у певній відповідності до вартості одержуваних з нього продуктів. Така оцінка буде стимулювати більш повне використання газу як хімічної сировини. На сьогодні ж ціна зворотного коксового газу економічно не обґрунтована. Вона не відображає дійсної його собівартості, не сприяє правильному руху облікової інформації між цехами і викривляє дійсну собівартість коксу. За такої методики калькулювання невірно розподіляються витрати між коксом, зворотнім коксовим газом та хімічними продуктами уловлювання. Бо усі коливання витрат виробництва відображаються лише на собівартості коксу.

По-четверте, питання визначення вартості поворотних відходів і супутньої продукції. Для виробництв коксохімічної промисловості, в яких виробляється один основний продукт та один чи кілька видів відходів або супутніх продуктів, слід використовувати метод «виключення» із загальної суми витрат певної вартості цих відходів чи супутніх продуктів.

По-п'яте, питання відірваності процесу планування і нормування витрат від калькулювання собівартості продукції в системі бухгалтерського обліку витрат на виробництво. Новий підхід що до цього має будуватися на виділенні із загальних витрат на випуск продукції непродуктивний витрат, втрат сировини та готового продукту на всіх стадіях виробничого процесу, а також розподілі вартості, що залишилася після вирахування зазначених витрат і втрат, поміж готовою продукцією і незавершеним виробництвом на підставі економічно обґрунтованих матеріальних балансів. В обліковій практиці досі не має необхідної ясності у питанні про те, яку частину витрат на сировину і переділ по коксовому цеху слід відносити на продукти уловлювання. Цей недолік може бути виправлений лише за умов, якщо коксовий газ буде розглядатися в обліку не тільки як технологічне паливо, а і як сировина для хімічного виробництва, виробництва пари та електроенергії. Таким чином, вирішення зазначених питань слід шукати не у перенесенні витрат з коксу на хімічну продукцію, а в загальному зниженні виробничих витрат. Шлях до цього лежить у розробці методики виявлення непродуктивний витрат і понаднормативних втрат сировини та готового продукту на всіх стадіях виробничого процесу. Наведені вище міркування дають підстави стверджувати про необхідність перегляду основних принципів калькулювання собівартості продукції коксохімічного виробництва, теоретичного їх обґрунтування і доведення до повної відповідності з вимогами практики. Найбільш важливою умовою підвищення ефективності виробництва є раціональне використання ресурсів. Для цього необхідно удосконалити систему обліку, цехової звітності економічного аналізу і контролю за правильним та ефективним витрачанням сировини, матеріалів, палива, енергії, забезпечити суворий облік усіх видів відходів і втрат.

Література

1. Рудька В.И., Малина В.П. Сталь, кокс, уголь в 2010 году и далее – состояние, посткризисные прогнозы и перспективы // Кокс и химия. – № 12. – 2010. – С. 2-11.
2. Справочник коксохимика. В 6-и томах. Том 6. Экономика, организация и управление коксохимическим предприятием / Под ред. А.М. Приступы, к.э.н. Е.И. Котлярова, В.А. Корниловой. – Х.: ИД «ИНЖЭК», 2010. – 320 с.
3. Статистичний щорічник України за 2009 рік. Державний комітет статистики України / За ред. О.Г. Ослоуленка. – К.: Видавництво «Консультант». 2010. – 566 с.
4. Промисловість донецької області у 2009 році. Статистичний збірник. Головне управління статистики в донецькій області / За ред. В.С. Стіхаря. – Донецьк, 2010. – 98 с.
5. Динамика изменения прожиточного минимума в Украине в 2000-2011 годах. – Режим доступа: <http://mojazarplata.com.ua/ru/main/minimum-wage/prozhitochnyi-minimum>.