

О.А. Сизоненко, к.е.н., доц.

Макіївський економіко-гуманітарний інститут

КРИТИЧНА ОЦІНКА ІСНУЮЧОЇ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ГАЗУ (МЕТАНУ) ВУГІЛЬНИХ РОДОВИЩ

На основі розробленої послідовності проведено критичну оцінку існуючої методики бухгалтерського обліку газу (метану) вугільних родовищ у розрізі його стадій та елементів. Запропоновано напрямки підсилення дієвості елементів методів обліку, що сприятимуть підвищенню інформаційної місткості відображення операцій з видобування та використання метану для прийняття ефективних управлінських рішень у цій сфері.

Ключові слова: *газ (метан) вугільних родовищ, методика бухгалтерського обліку газу (метану) вугільних родовищ, етапи та елементи методу обліку.*

Актуальність дослідження та постановка проблеми. Вугілля є базовим енергоресурсом України. У процесі видобутку кам'яного вугілля підземним способом виділяється метан – газова отруйна і вибухонебезпечна суміш, яка супроводжує вугільні пласти та вміщуючі породи. Це створює серйозні проблеми для безпеки праці. Безліч нещасних випадків на вугледобувних підприємствах є результатом запалення метану, що зібрався у вибухонебезпечній концентрації.

Окрім цього, метан є одним із шести основних парникових газів. Виділення метану у повітря через системи шахтної вентиляції та дегазації викликає значне погіршення стану навколишнього природного середовища.

Викиди метану в результаті діяльності шахт можуть бути зменшені за рахунок його вилучення та утилізації. Зарубіжний досвід показує широкі можливості в утилізації шахтного метану, зокрема: спалювання в котельних та повітрянагрівальних установках шахт, топках сушильних установок збагачувальних фабрик, використання у виробничому циклі металургійних заводів, заправка балонів високого тиску на спеціальних станціях для автотранспорту; застосування як пального для газотурбінних електростанцій; кільцювання як пального в дизельних електрогенераторах тощо [13].

Інтенсифікація операцій в сфері видобування та використання метану є перспективним напрямком отримання додаткового

екологічного, економічного та соціального ефекту на макро- і мікрорівні. Оцінити можливість, необхідність та ефективність таких операцій на конкретному підприємстві можливо тільки завдяки налагодженій системі бухгалтерського обліку, яка здатна комплексно характеризувати всі об'єкти обліку, у тому числі і такі специфічні, як газ (метан) вугільних родовищ.

Метою статті є критична оцінка існуючої методики бухгалтерського обліку газу (метану) вугільних родовищ за запропонованою послідовністю для розробки напрямів її вдосконалення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Головним чином сутність та доцільність видобування та використання метану як нетрадиційного газу розглядається через призму забезпечення енергоефективності в національних стратегіях [2], концепціях [4], доповідях [7], програмах [11]. Технічна складова цього питання розглянута досить широко в роботах І.Сергєєва, В.Забурдяєва, В.Рижкова [12], О.Алексієва, Е.Ульянова, І.Ковриги, І.Смоланова [3] та багатьох інших.

В цілому деякі питання особливостей обліку на підприємствах вугледобувної промисловості розкриваються О.Брадулом [1], Т.Корнеєвою [5], Л.Нападовською [6], В.Шишковою [15]. Дослідження О.Шатохіної, окрім обліку, поширюються і на аудит затрат виробничої діяльності підприємств вугледобувної промисловості [14]. Проте саме методика бухгалтерського обліку газу (метану) вугільних родовищ не розглядається жодним дослідником.

Викладення основного матеріалу дослідження. Розглянемо сучасну методику бухгалтерського обліку метану за послідовністю, запропонованою на рисунку 1, на прикладі шахт Донецької області.

На етапі спостереження відбувається документування господарських операцій. Існуюча система документування видобування метану на шахтах визначається специфікою технології.

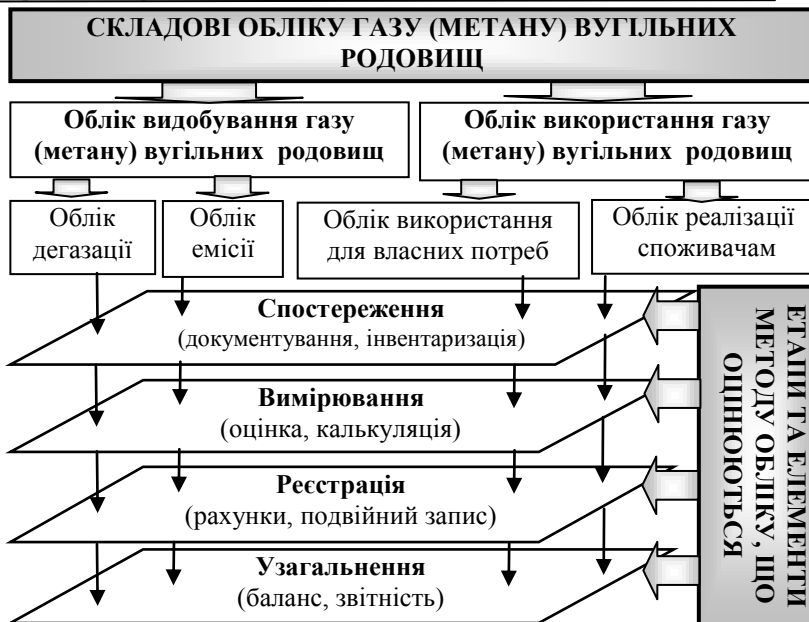


Рис.1. Послідовність оцінки існуючої методики бухгалтерського обліку газу (метану) вугільних родовищ (розроблено автором)

Облік дегазації та емісії метану ведеться шляхом заповнення технічної документації в натуральних показниках. Використання метану для власних потреб зазвичай фіксується в Акті вільної форми. Щодо реалізації метану споживачам, порядок її документального оформлення не відрізняється від загальноприйнятого.

Що ж стосується пов'язаних з процесами видобування та використання метану витрат, вони не документуються і не виокремлюються із загальної суми виробничих витрат.

Інвентаризація загальних обсягів метану на конкретному вугледобувному підприємстві та його емісії більш належить до технологічних завдань, ніж до завдань бухгалтерського обліку.

На етапі вимірювання здійснюється оцінка та калькуляція об'єктів обліку.

Практика шахт ДП «Макіїввугілля», які використовують добутий метан у власних котельнях, свідчить про те, що грошова оцінка добутого метану не здійснюється, а ефект від його використання розраховується тільки у перерахунку на економію твердого палива.

Тобто визначається, скільки вугілля могло би бути витрачено на отримання того ж обсягу теплової енергії. З урахуванням тактичних та стратегічних планів ДП «Макіїввугілля» стосовно активізації та розширення сфери використання метану (у тому числі і за рахунок реалізації стороннім споживачам у великих обсягах), стає очевидною недосконалість такої методики.

Існуюча методика бухгалтерського обліку на ПАТ «Шахта ім. О.Ф. Засядька», що здійснює реалізацію газу та його продуктів споживачам, передбачає оцінку та калькулювання собівартості метану вугільних родовищ як супутньої продукції.

Відповідно до загальноприйнятого визначенню супутня, продукція – це продукція, отримання якої супроводжує процес виробництва основної продукції, але не є основним завданням такого виробництва [8, С. 156]. Слід зазначити, що жоден офіційний правовий акт (в тому числі Положення (стандарт) бухгалтерського обліку та Податковий кодекс України) не надають визначення терміна «супутня продукція», що утруднює її калькулювання.

Для постановки правильного обліку метану як супутньої продукції, необхідно встановити, чи можна його взагалі визнати активом. Згідно з п. 5 П(С)БО 9, запаси визнаються активом, коли існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена [9]. На підставі цього можна стверджувати, що тільки та частина метану, що буде у подальшому використана, підлягає оцінці. Та ж частина добутого метану, що підлягає емісії чи спалюванню на факелі не визнається активом, а отже і не оцінюється.

Відповідно до пункту 11 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві [9].

Порядок визначення справедливої вартості активів наведено у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». Так, згідно з пунктом 4 цього Положення, справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснено обмін активу або сплату зобов'язання у результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Згідно з додатком до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19, справедливою вартістю готової продукції є ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку) виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції та товарів [9].

Викладене вище дозволяє скласти алгоритмічну послідовність оцінки газу (метану) вугільних родовищ як супутньої продукції (рис. 2).

Слід зазначити, що сучасна методика оцінки метану як супутньої продукції має певні недоліки. По-перше, багато дослідників вказують на те, що головною особливістю супутньої продукції є відсутність додаткових витрат на її виготовлення [Поліщук], чого не можна сказати про газ (метан) вугільних родовищ.

По-друге, виробнича собівартість основної продукції повинна зменшуватися на вартість супутньої продукції. Як відомо, підприємства гірничої промисловості здійснюють облік та калькулювання витрат за економічними елементами, зміст та грошове вираження яких за відповідний звітний період розкривається у формі №10-П «Звіт про собівартість готової вугільної продукції» та додатках до неї. Зазначена форма є головним інформаційним джерелом аналізу витрат вугледобувних підприємств, проте вона не передбачає виокремлення витрат на видобування та використання метану вугільних родовищ. Отже, можна зробити висновок, що фактично такі витрати не враховуються при калькулюванні собівартості вугілля, що призводить до її суттєвого завищення.

По-третє, метан як супутню продукцію окремо не калькулюють, що унеможливує процес розрахунку його реальної собівартості. У свою чергу, це не дозволяє встановлювати відповідні ціни на метан та продукти його переробки. Таким чином, вугледобувне підприємство може втрачати додаткові вигоди за рахунок відсутності релевантної інформації.

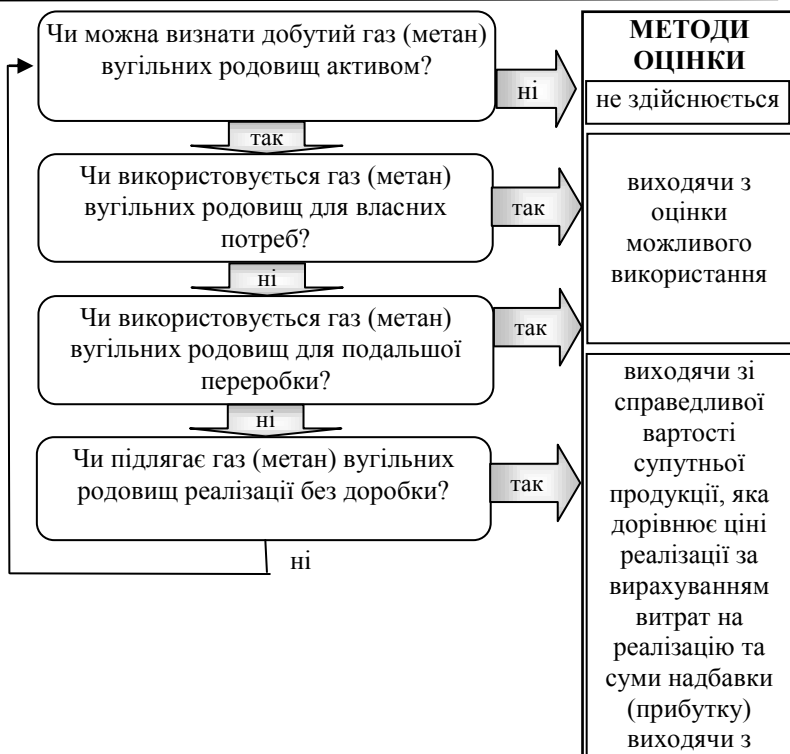


Рис. 2. Алгоритмічна послідовність оцінки газу (метану) вугільних родовищ як супутньої продукції (розроблено автором)

Не сприяє формуванню системи релевантної інформації стосовно видобування і використання газу (метану) вугільних родовищ і існуючий порядок реєстрації цих операцій. Аналіз практики діяльності шахт Донецької області (зокрема шахт ДП «Макіїввугілля») дозволяє стверджувати, що у робочому плані рахунків досліджених підприємств не передбачено ані синтетичних, ані аналітичних рахунків з обліку метану. Це добре видно з Журналу-ордеру № 5А.

Узагальнення операцій у бухгалтерському обліку здійснюється за допомогою методів баланс та звітність. Згідно із Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі. На жаль, щодо операцій шахт з

видобування та використання газу (метану) вугільних родовищ, цей принцип порушується, оскільки жодна форма фінансової чи іншої звітності такі операції не враховує.

Гостра необхідність у розробці звіту, в якому можна було б акумулювати доходи та витрати від операцій з метаном викликана нормами Податкового кодексу, перехідні положення якого передбачають тимчасове, до 1 січня 2020 року, звільнення від оподаткування прибутку підприємств, отриманий ними від господарської діяльності з видобування та використання газу (метану) вугільних родовищ, що здійснюється відповідно до Закону України «Про газ (метан) вугільних родовищ».

Цільове використання коштів, отриманих від провадження діяльності з видобування та використання газу (метану) вугільних родовищ і вивільнених у зв'язку з наданням пільги з податку на прибуток підприємств регулює відповідний Порядок [10]. Згідно з ним, вивільнені у зв'язку з наданням пільги кошти прирівнюються до цільового фінансування та відображають у бухгалтерському обліку на окремому субрахунку в установленому законодавством порядку. Ці кошти спрямовують винятково на збільшення обсягів виробництва, переоснащення матеріально-технічної бази, запровадження новітніх технологій видобування та використання газу (метану) вугільних родовищ та/або повернення кредитів, використаних на зазначені цілі, і сплату процентів за ними.

Платник податку за результатами кожного звітного (податкового) періоду складає звіт про використання вивільнених коштів за формою, затвердженою Державною податковою службою та подає до відповідного органу державної податкової служби зазначений звіт разом з декларацією з податку на прибуток підприємств за звітний (податковий) період. У разі порушення зазначених вимог, податкові зобов'язання з податку на прибуток підприємств збільшуються на суму податку, нарахованого на суму вивільнених коштів, що використані не за цільовим призначенням, у звітному (податковому) періоді, в якому порушені такі вимоги. При цьому пеня нараховується у розмірі і порядку, що встановлені законом. Отже, потреби податкового обліку вимагають вдосконалення обліку бухгалтерського.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, критична оцінка за розробленою послідовністю показала, що існуюча методика бухгалтерського обліку газу (метану) вугільних родовищ недосконала на всіх його етапах.

Серед основних напрямків підвищення дієвості елементів методів

обліку в розрізі відображення операцій з видобування та використання метну бачимо такі:

- розробка бланків форм первинної документації із метою відокремленого обліку операцій з видобування та використання метану. Вдосконалення існуючих бухгалтерських реєстрів шляхом доповнення їх відповідною інформацією;

- організація калькулювання метану як окремої корисної копалини;

- оптимізація стадій виробничого циклу; вибір такої структури витрат (сполучення витрат на видобуток вугілля та видобуток метану) і методу їх розподілу, щоб економічний результат був максимальним;

- опрацювання методів оцінки собівартості реалізованого метану та механізму формування ціни реалізації;

- розробка системи субрахунків для накопичення витрат (за елементами), пов'язаних з видобутком метану, а також для обліку операцій з використання метану для власних потреб, реалізації метану та продуктів з нього, цільового використання коштів, вивільнених у зв'язку з наданням пільги з податку на прибуток, реалізації квот на викиди метану в межах Кіотського протоколу;

- розробка форми внутрішньої звітності, які б дозволили отримувати інформацію про видобуток метану, формування його собівартості, використання для власних цілей та формування фінансового результату від реалізації.

Удосконалення існуючої методики бухгалтерського обліку метану за запропонованими напрямками дозволить калькулювати його реальну собівартість, встановлювати ефективну ціну реалізації, виявити резерви для зниження собівартості вугільної продукції, в цілому буде сприяти підвищенню інформаційної місткості обліку операцій з видобування та використання газу (метану) вугільних родовищ для прийняття ефективних управлінських рішень у цій сфері.

Перспективи подальших досліджень в даному напрямі полягають у розробці методики розподілу витрат на виробництво метану між спільними продуктами, а також форм внутрішньої управлінської звітності щодо операцій з видобування та використання газу (метану) вугільних родовищ.

Список використаної літератури:

1. *Брадул О.М.* Удосконалення обліку затрат і калькулювання собівартості в гірничодобувній промисловості в умовах ЕОМ / *О.М. Брадул // Економіка: проблеми теорії та практики : зб.*

- наук. пр. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2002. – Вип. 127. – С. 16–24.
2. Енергетична стратегія України на період до 2030 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/145-2006-%D1%80>.
 3. Исследование фазового состояния метана в углях / *А.Д. Алексеев, Е.В. Ульянова, Н.Н. Коврига, И.Н. Смоленов* // Физико-технические проблемы горного производства. – 2001. – Вып. 3. – С. 3–8. Ретроспективний аналіз операцій з видобування та використання газу (метану) вугільних родовищ на шахтах Донецької області.
 4. Концепція Державної цільової економічної програми видобування та використання газу метану вугільних родовищ як альтернативного енергоресурсу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1684-2009-%D1%80>.
 5. *Корнєєва Т.І.* Бухгалтерський та податковий облік витрат на природоохоронну діяльність підприємств вугільної промисловості / *Т.І. Корнєєва, Н.В. Рассулова* // Матеріали ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. «Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи», (Донецьк, 20–21 лист. 2009 р.). – Донецьк : ДонНУЕТ імені Михайла Туган-Барановського, 2009. – С. 272–275.
 6. *Нападовська Л.В.* Формування центрів відповідальності при побудові виробничого обліку затрат гірничорудних підприємств / *Л.В. Нападовська* // Придніпровський науковий вісник. – 1998. – № 107 (17). – С. 10–12.
 7. Переосмислення ступеня відповідальності перед майбутнім : Національна доповідь з питань реалізації державної політики у сфері енергоефективності за 2009 рік / *М.Пашкевич, В.Григорівський, В.Гавриленко, Л.Гальперіна, Д.Гулевець* та ін. – К. : НАЕР-НАУ, 2010. – 254 с.
 8. *Поліщук І.Р.* Розвиток методики бухгалтерського обліку процесу виробництва / *І.Р. Поліщук, О.В. Бондар* // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 3 (61). – С. 155–157.
 9. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo.htm>.
 10. Порядок цільового використання коштів, отриманих від провадження діяльності з видобування та використання газу (метану) вугільних родовищ і вивільнених у зв'язку з наданням пільги з податку на прибуток підприємств

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=600-2010-%EF>.
11. Програма енергоефективності Донецької області на 2010–2015 рр. – Донецьк : Донецька обласна рада, 2010. – 113 с.
 12. Руководство по дегазации угольных шахт / *И.В. Сергеев, В.С. Забурдяева, В.Г. Рыжков*. – К. : 2007. – 117–120 с.
 13. Угольный метан: перспективы добычи и использования [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.newchemistry.ru/printletter.php?n_id=6483.
 14. *Шатохіна О.І.* Бухгалтерський облік і аудит затрат виробничої діяльності підприємств вугледобувної промисловості : автореф. дис. ... к.е.н. : 08.06.04 / *О.І. Шатохіна* ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2006. – 20 с.
 15. *Шишкова В.С.* Оперативний облік в управлінні виробничими витратами гірничодобувного підприємства / *В.С. Шишкова* // Менеджер. – 2006. – № 2 (36). – С. 81–85.

СИЗОНЕНКО Олеся Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Макіївського економіко-гуманітарного інституту.

Наукові інтереси:

- облік і аудит операцій з видобування та використання газу (метану) вугільних родовищ;
- інформаційне забезпечення сталого розвитку підприємств;
- застосування інтерактивних методів навчання у викладанні облікових дисциплін.

Тел.: (06232)22–22–27.

E-mail: sizol@list.ru.

Стаття надійшла до редакції 10.03.2014