Записки Ленинградского ордена Ленина и ордена Трудового Красного Знамени горного института, том XXX, вып. 3, 1955 г.

ОБ ОТЧЕТНОСТИ ШАХТ ПО СЕБЕСТОИМОСТИ

Доц. Г. Г. Бро

Себестоимость продукции в социалистическом народном хозяйстве, являясь важнейшим качественным показателем всей производственно-хозяйственной деятельности предприятия, отражает в денежном выражении всю совокупность затрат на изготовление продукции.

В связи с тем, что развитие социалистического народного хозяйства обеспечивается внутренними накоплениями, которые определяются снижением себестоимости, важность этого показателя чрезвычайно велика.

Особое значение имеет задача снижения себестоимости в настоящее время, когда Коммунистическая партия и Советское правительство продолжают развивать высокими темпами тяжелую промышленность и вместе с тем организуют крутой подъем сельского хозяйства и производства товаров народного потребления.

Чтобы борьба за выполнение и перевыполнение планов по себестоимости протекала успешно, необходимо организовать систематический и тщательный контроль за их выполнением. Важнейшим средством такого контроля является отчетность по себестоимости продукции.

В современной литературе по бухгалтерскому учету в угольной промышленности вопросам построения отчетности по себестоимости уделяется недостаточно внимания. В настоящей статье приводится ряд практических предложений по улучшению отчетности по себестоимости на угольных шахтах с целью улучшения контроля за выполнением и перевыполнением планов по снижению себестоимости угля.

Отчетность по себестоимости на угольных шахтах состоит из ежемесячной и годовой. В состав той и другой входят общепринятые формы отчетности по себестоимости и специальная отчетность по себестоимости угля.

Так, ежемесячно шахты составляют «Срочный ежемесячный отчет о выполнении плана по себестоимости товарной продукции» (ф. № 3П), «Отчетную калькуляцию себестоимости добычи угля» (ф. № 10П) и «Ведомость распределения затрат основного и вспомогательных производств и накладных расходов по элементам затрат» (ф. № П-5). Первые две формы используются не только на шахте, но и представляются вышестоящим организациям и органам ЦСУ.

Годовая отчетность угольных шахт по себестоимости подразделяется на общепромышленную и отраслевую. К общепромышленной отчетности относятся: «Себестоимость товарной продукции» (ф. № 6) и «Расходы по обслуживанию и управлению производством» (ф. № 7). Отраслевая отчетность по себестоимости за год представлена «Отчетной калькуляцией себестоимости добычи угля» (ф. № 10П).

Годовая общепромышленная отчетность представляется органам ЦСУ, а отраслевая является основным источником для контроля за себестоимостью на шахтах и в вышестоящих организациях Министерства угольной промышленности.

Таким образом, отраслевая отчетность по себестоимости угля представлена единственной формой — «Отчетной калькуляцией себестоимости добычи угля» (ф. № 10П), на основании которой и осуществляется контроль за выполнением планов по снижению себестоимости.

В форме № 10П («Отчетная калькуляция себестоимости добычи угля») себестоимость угля представлена по элементам затрат и процессам работ. Отчетная калькуляция по элементам затрат позволяет определить себестоимость по следующим экономическим элементам затрат: 1) материалам; 2) топливу; 3) электроэнергии со стороны; 4) заработной плате (основной и дополнительной); 5) начислениям на заработную плату; 6) амортизации; 7) прочим денежным расходам.

Как известно, отчетность составляется на основе данных текущего бухгалтерского учета. Текущий же учет затрат на производство ведется в шахтах на специальных бухгалтерских счетах по статьям, т. е. по целевому направлению затрат или их технико-экономическому назначению. При такой организации текущего учета заработная плата рабочих основного производства, например, будет отражена по статье заработной платы, а заработная плата работников общешахтного персонала — по статье общешахтных расходов.

При составлении отчетности по себестоимости по элементам все затраты по заработной плате будут показаны вместе, т. е. в виде одного элемента затрат. Однако на практике принято строить отчетность не только по элементам, но и по статьям затрат. В этом случае отчетность является естественным продолжением текущего бухгалтерского учета производства.

Так, например, построены общепромышленные формы по себестоимости — формы № 3П и 6.

Отчетная калькуляция по процессам производства до самого последнего времени отражала затраты по следующим процессам: 1) очистной выемке; 2) подготовительным работам; 3) подземной откатке по главным выработкам; 4) содержанию и ремонту выработок; 5) вентиляции общешахтной; 6) подъему; 7) водоотливу общешахтному; 8) откатке на поверхности; 9) прочим процессам производства; 10) подвозке материалов от складов к шахте и шурфам; 11) отбору породы и сортировке; 12) погрузке угля в вагоны; 13) содержанию участкового персонала; 14) прочим затратам; 15) общешахтным расходам. Эта отчетная калькуляция составлялась на основании данных постатейного учета затрат на производство.

Таким образом, по каждому процессу отражались затраты на заработную плату, материалы и т. д. В связи с тем, что учет всех затрат по процессам в системе текущего бухгалтерского учета не производился, калькуляция по процессам составлялась выборочным путем.

Специальная угольная отчетность по себестоимости не отражает особенностей отрасли и не служит средством контроля и анализа себестоимости угля.

Как указывалось выше, отчетность по затратам на производство промышленных предприятий строится по двум признакам: элементам и статьям затрат. Поэлементное построение отчетности по себестоимости применяется при составлении сметы затрат на производство и позволяет определить общую сумму затрат, необходимых для производства вало-

вой продукции, и структуру себестоимости. Постатейное построение отчетности дает возможность установить общую сумму затрат и раздельно показать как затраты, непосредственно связанные с изготовлением или добычей продукции, так и затраты на управление и обслуживание производства.

Отчетность о затратах на производство по элементам имеет очень важное значение при изучении показателей выполнения сметы производства и финансового плана. Однако она не обладает необходимой аналитичностью, так как не показывает направления затрат, включаемых в себестоимость продукции. Поэтому эта отчетность может быть использована для анализа себестоимости продукции в очень незначительной степени. Вследствие этого общепромышленная и отраслевая отчетности по себестоимости строятся обычно по так называемому калькуляционному признаку, т. е. по статьям затрат.

В связи с тем, что отраслевая отчетность по себестоимости на угольных шахтах построена по элементному признаку, она не позволяет установить, в каком звене производства допущены отклонения от плана по себестоимости, и тем не обеспечивает оперативного контроля за снижением себестоимости. [1]

Отчетная калькуляция по элементам не имеет большого аналитического значения, составление ее сложно, требует специальной выборки и суммирования одноименных затрат (например, по заработной плате, вспомогательным материалам), учитываемых на различных статьях счетов (основное производство, вспомогательное производство, общешахтные расходы). Эта отчетность связана с составлением различного рода дополнительных справок и расшифровок (например, справка о расходе материалов и электроэнергии, пара, сжатого воздуха, услуг транспорта и т. д.).

Поэтому от составления калькуляций по элементам затрат и расшифровок к ним следует отказаться и перейти к составлению отчетности по важнейшим статьям затрат. Этот вопрос может быть правильно решен на основе рационально организованного текущего бухгалтерского учета, рационализация которого связана, в частности, с разработкой номенклатуры статей расходов, включаемых в себестоимость продукции. В настоящее время эта номенклатура определена «Основными положениями по планированию, учету и калькулированию себестоимости промышленной продукции».

В связи с тем, что установленная номенклатура статей является общепринятой, отдельными отраслями промышленности в эту номенклатуру калькуляционных статей расходов могут быть по согласованию с Госпланом СССР и Министерством финансов СССР внесены изменения. Таким образом, имеется возможность совершенствовать существующий перечень статей по учету затрат основного производства на угольных шахтах и построить на этой основе отчетность по себестоимости.

Решение этого вопроса имеет большое практическое значение, так как позволит более полно и правильно контролировать затраты, включаемые в себестоимость, что будет способствовать усилению хозяйственного расчета и режима экономии.

---

[1] А. А. Зворыкин, Д. М. Киржнер и Б. М. Кундин. Экономика, организация и планирование угольной промышленности СССР. Углетехиздат, 1951; Ю. М. Рубинский. Контроль и анализ себестоимости угля. Углетехиздат, 1951; В. П. Будрин. Планирование в угольной промышленности. Углетехиздат, 1951.

В связи с этим следует существенно изменить действующий перечень затрат по учету себестоимости на угольных шахтах.

В настоящее время учет затрат на шахтах ведется на бухгалтерских счетах по следующему перечню статей: вспомогательные материалы, топливо, отклонения от плановых цен по материалам и топливу, электроэнергия со стороны, зарплата основная и дополнительная, начисления на зарплату, амортизация основных средств, погашение износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов, текущий ремонт основных средств, охрана труда, услуги вспомогательных цехов, общешахтные расходы, прочие денежные расходы.

Приведенный перечень не в полной мере отражает особенности формирования себестоимости угля, не отвечает требованиям контроля за выполнением планов по себестоимости и нуждается в улучшении. Он должен быть дополнен рядом статей: 1) горноподготовительные расходы; 2) амортизация горных выработок; 3) текущий ремонт и содержание горных выработок; 4) услуги подземного транспорта; 5) расходы по освоению; 6) потери от брака работ; 7) участковые расходы.

Какие же соображения должны быть положены в основу такого расширения перечня? Как показывают данные обследований Министерства угольной промышленности СССР, шахты допускают нарушения планов развития горных работ и, в частности, проводят горные выработки для нарезки внеплановых лав, ведут проходку ненужных подготовительных выработок или нарезают лавы меньше плановой длины и пр. Наконец, часть выработок проводится с нарушением технических паспортов. Все это приводит к удорожанию себестоимости угля.

Современное состояние бухгалтерского учета на шахтах не позволяет достаточно эффективно контролировать затраты, связанные с ведением горноподготовительных работ некапитального характера, так как в перечне затрат основного производства нет специальной комплексной статьи, на которой собирались бы все затраты, связанные с ведением горноподготовительных работ. Отсутствие такого учета лишает шахты и вышестоящие организации возможности вести контроль рублем за соблюдением установленных планов горноподготовительных работ.

Поэтому все затраты, связанные с ведением горноподготовительных работ, следует собирать на специальном счете по статье «Горноподготовительные расходы» и учитывать их по отдельным элементам: заработной плате, вспомогательным материалам, энергии и т. д. Существующий порядок включения этих расходов в себестоимость должен быть сохранен: расходы по горноподготовительным работам должны списываться на себестоимость в том месяце, когда они произведены. Однако списание этих затрат должно производиться путем резервирования.

При применении этой методики учета ежемесячно на себестоимость относятся среднемесячные плановые суммы затрат. Таким образом начисляется резерв, за счет которого покрываются фактические расходы. Резервированием устраняются помесячные колебания затрат, а разница между суммой затрат, отнесенная на себестоимость по плану, и фактической суммой найдет отражение в среднегодовой себестоимости продукции.

Применение этой методики учета приведет к упрощению планирования затрат, так как в этом случае планировать нужно лишь годовую сумму горноподготовительных расходов. Резервирование, кроме того, не будет лимитировать шахту в случае необходимости перевыполнения плана по подготовительным работам некапитального характера, так как на себестоимость текущего месяца попрежнему будет отнесена среднеме-

сячная сумма затрат по плану, а не фактическая, за счет которой мог быть допущен перерасход против установленной плановой себестоимости.

Невыполнение планов по освоению производственной мощности шахты, несвоевременное погашение отработанных капитальных горных выработок, поддерживаемых в расчете на отработку в будущем ранее вскрытых запасов, приводит к удорожанию себестоимости по статье амортизации основных средств. Объясняется это тем, что горные выработки капитального характера включаются в состав основных средств.

По существующим же правилам бухгалтерского учета с первоначальной стоимости основных средств ежемесячно начисляется амортизация, которая относится к себестоимости продукции. Следовательно, несвоевременное погашение этих выработок, т. е. оставление их на балансе, приведет к необходимости начисления амортизационных отчислений с их стоимости, за счет чего и будет происходить удорожание себестоимости угля. Установить причины такого перерасхода по данным учета очень трудно, так как в настоящее время на бухгалтерском счете по этой статье учитывается амортизация всех основных средств (кроме амортизации общешахтных зданий и инвентаря, которая отражается на общешахтных расходах). Поэтому необходимо, чтобы в действующем перечне затрат было две статьи, одна из которых будет отражать выполнение плана амортизации по горным выработкам, а другая — выполнение плана амортизации по машинам, что при наличии на многих шахтах неиспользуемых машин будет иметь также большое значение.

Известно, что многие шахты не выполняют указания министерства о ликвидации разбросанности горных работ. Это приводит к увеличению затрат по заработной плате подсобных рабочих, к понижению производительности труда рабочего по эксплуатации и удорожанию себестоимости угля. В известной степени это связано с отсутствием систематического контроля за затратами на поддержание горных выработок и их текущий ремонт.

В настоящее время текущий ремонт всех основных средств отражается на одном счете по статье «Текущий ремонт основных средств», а данные о затратах на текущий ремонт по отдельным группам основных средств, в частности по ремонту горных выработок, могут быть получены только дополнительно из аналитического учета. Это приводит к тому, что при анализе калькуляций указанная группа затрат остается по существу без контроля. Поэтому расходы по текущему ремонту и поддержанию горных выработок также должны быть отражены в калькуляции в виде самостоятельной статьи.

Подземный транспорт является очень важным участком современной угольной шахты. Он представляет самостоятельное хозяйство, состоящее из парка транспортного оборудования, сети рельсовых путей, гаражей, подстанций, специальных мастерских и т. д., и его содержание занимает сравнительно большое место в себестоимости угля. В ряде случаев расходы по содержанию подземного транспорта повышаются вследствие несовершенного использования подземной откатки.

Все это обязывает осуществлять систематический учет затрат по подземной откатке и калькулировать себестоимость единицы работы подземного транспорта. Между тем действующие инструкции по учету не предусматривают калькулирования себестоимости этого вида затрат.

Поэтому следует собирать все затраты, связанные с подземной откаткой, на отдельном счете по статье «Услуги подземного транспорта», учитывать их по таким элементам, как заработная плата, материалы,

энергия, амортизация, текущий ремонт и другие, и систематически определять себестоимость единицы работы подземного транспорта.

Внедрение комплексной механизации, автоматизации, новых видов крепления, нового оборудования и новых материалов требует известных затрат. Однако применяемая практика планирования и учета всех этих затрат не позволяет определить их экономичность. Например, эффективность внедрения металлического крепления можно определить в настоящее время только путем выборки данных из различных статей.

Кроме того, все расходы по осуществлению мероприятий, связанных с механизацией, внедрением нового вида крепления и т. д., списываются на себестоимость в том месяце, когда они произведены, и это приводит к колебанию себестоимости.

Поэтому следует ввести специальную статью по расходам на освоение нового оборудования, новых материалов, новых видов крепления и т. д. и списывать затраты, учитываемые на отдельном счете по этой статье, на себестоимость угля по частям, т. е. в порядке планового погашения.

Одно из условий, способствующих повышению производительности труда рабочего шахты, — неукоснительное применение инструкции Министерства угольной промышленности о приемке и браковке работ и о браковке угля с повышенной зольностью. Строгое применение этой инструкции позволит снизить себестоимость, в частности за счет удержания стоимости брака с виновных лиц. Как показывают наблюдения, эти удержания не только не получают отражения в системе бухгалтерского учета шахты, но очень часто и не взыскиваются. Это, конечно, наносит ущерб шахте и ослабляет действенность инструкции.

Для ликвидации этого недостатка в систему статей основного производства следует включить специальную статью потерь от брака работ, на которой и учитывать начисленные и удержанные суммы за брак работ и брак угля на специальном счете.

Наконец, необходимо ввести специальную статью участковых расходов, которая должна учитывать общие расходы эксплуатационных участков. Участки являются основными производственными единицами и значительная часть затрат, включенных в себестоимость продукции, в той или иной степени связана с работой участков и эффективностью использования материальных средств и трудовых ресурсов, предоставленных в их распоряжение.

Контроль за себестоимостью по участкам в настоящее время ведется внесистемно и не связан с текущим бухгалтерским учетом, в результате чего из сферы этого контроля выпадает расход запасных частей, кабеля, транспортерной ленты (и ряда других материалов), энергии, расход заработной платы обслуживающего персонала и пр.

Необходимо, чтобы начальник участка полностью отвечал за все затраты на своем участке. Для этого следует перейти к отражению на счетах бухгалтерского учета затрат каждого участка в отдельности.

В настоящее время по участкам осуществляется лишь учет затрат по некоторым статьям (материалы, заработная плата и др.). Понятно, что составление участковых калькуляций потребует выделения в учете общеучастковых затрат, которые и должны быть представлены в калькуляциях отдельной статьей. Для этого должна быть разработана номенклатура статей общеучастковых расходов, например: основная и дополнительная заработная плата участкового персонала, начисления на нее, расходы по охране труда, расходы по рационализации, оплата простоев и др. В калькуляции должны получить отражение все статьи затрат,

учтенные по счету основного производства. Для этого в состав перечня статей должна быть включена статья участковых расходов.

Таким образом, учитывая предлагаемые дополнения, перечень затрат, включаемых в себестоимость угля, должен быть построен следующим образом: 1) вспомогательные материалы; 2) топливо; 3) отклонения от плановых цен по материалам и топливу; 4) электроэнергия со стороны; 5) зарплата основная и дополнительная; 6) начисления на зарплату; 7) амортизация машин и оборудования; 8) амортизация горных выработок; 9) погашение износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов; 10) текущий ремонт основных средств; 11) текущий ремонт и содержание горных выработок; 12) услуги вспомогательных цехов; 13) услуги подземного транспорта; 14) охрана труда; 15) расходы по освоению; 16) горноподготовительные расходы; 17) потери от брака работ; 18) участковые расходы; 19) общешахтные расходы; 20) прямые денежные средства.

Существующая система учета затрат путем составления специальных журналов по расходу материалов, заработной платы и некоторых других элементов облегчает переход к организации текущего бухгалтерского учета по отдельным участкам. Правда, это вызовет некоторое увеличение учетных работ. Но, как показывает опыт, реальным средством преодоления этой трудности является механизация учета. В данном случае документация, подлежащая машинной обработке, имеет необходимые для этого данные — массовость и однотипность.

Принятие изложенных вкратце замечаний и предложений по улучшению текущего учета и отчетности позволит перейти к составлению постатейных калькуляций, повысит их аналитичность и обеспечит более полный и оперативный контроль за выполнением планов по себестоимости угля. Однако составления калькуляций по шахте и участкам для контроля себестоимости недостаточно, необходимы также калькуляции по процессам добычи угля.

Современная литература по горной экономике и планированию уделяет большое внимание составлению плановых калькуляций, но не рассматривает вопросов бухгалтерского учета и отчетности по процессам. Между тем отчетные калькуляции в том виде, в каком они составляются, не полностью удовлетворяют насущным требованиям контроля за себестоимостью по процессам.

Как указано выше, структура попроцессной калькуляции сводилась к составлению отчета по 12 процессам, но по каждому из процессов определялась не полная себестоимость, а лишь затраты по некоторым элементам. Заработная плата участкового персонала, прочие производственные, а также общешахтные расходы показывались отдельно и не отражались в себестоимости отдельных процессов.

Если подсчитать затраты, распределяемые и не распределяемые по процессам, то, согласно данным, полученным нами по 42 калькуляциям различных шахт, затраты, распределяемые по процессам, составят 56%, а не распределяемые по процессам — 44%. Следовательно, только 56% всех затрат планировались и распределялись по процессам, т. е. практически изучались.

Кроме того, для отчета по себестоимости составлялось 8 сложных журналов распределения израсходованных материалов, заработной платы и других расходов, что было связано с большой и кропотливой счетной работой. Не следует также забывать, что требующее большой трудоемкости распределение затрат по процессам носит выборочный характер и не контролируется средствами бухгалтерского учета.

Наконец, методика планирования затрат по процессам не отличалась необходимой точностью, поэтому очень часто в отчете графа, отражающая плановые затраты на тонну, оказывалась незаполненной или заполнялась неточными данными, что понижало значение отчета.

Поэтому попроцессные калькуляции в том виде, в каком они составлялись, не отвечали задаче контроля за снижением себестоимости по процессам и нуждались в улучшении.

Улучшить калькуляции можно, если составлять их только по важнейшим процессам, а внутри — по всем статьям затрат.

По данным тех же 42 шахт, на очистную выемку приходится 51% затрат, распределяемых по процессам, на подготовительные работы — 19%, на подземную откатку и содержание выработок — 15%, на прочие процессы — 15%.

Целесообразно отказаться от составления калькуляций по 12 процессам и калькулировать только два важнейших процесса: очистную выемку и подготовительные работы. Чтобы калькуляции таких процессов, как очистная выемка и подготовительные работы, были продолжением текущего бухгалтерского учета, калькулировать себестоимость этих процессов следует по всем видам затрат, т. е. по всем статьям, а не выборочно, как это делается в настоящее время.

Затраты же по подземной откатке и по содержанию выработок, как предложено выше, надо включить в калькуляцию в качестве самостоятельных статей, что позволит достаточно подробно изучать себестоимость по этим процессам. В связи с этим отпадает необходимость составлять по ним попроцессную калькуляцию.

Затраты на прочие процессы (общешахтную вентиляцию, водоотлив, откатку на поверхности) отличаются известной стабильностью и не нуждаются в систематическом изучении.

Известный интерес представляет изучение расходов по водоотливу, которые могут отклоняться от плана (особенно за счет расхода электроэнергии). Но в данном случае можно отказаться от составления попроцессной калькуляции и ограничиться включением этих расходов в виде самостоятельной комплексной статьи в действующий перечень затрат.

Таким образом, предполагаемая перестройка попроцессной калькуляции группирует затраты по очистным и подготовительным работам по каждому процессу в отдельности с разбивкой на статьи (заработная плата, материалы и т. д.). По остальным же процессам затраты будут группироваться лишь по статьям.

По иному пути пошла бухгалтерия Министерства угольной промышленности, полностью исключившая из формы № 10П попроцессную калькуляцию. Это решение несомненно понижает аналитическое значение калькуляции и поэтому не может быть признано правильным и отвечающим делу усиления контроля за формированием себестоимости на угольных шахтах.

Поэтому этот вопрос должен быть пересмотрен либо в том направлении, которое предлагается в данной статье, либо в другом рациональном направлении.

Анализ состояния отчетности на участках шахты вызывает необходимость следующих преобразований:

1) отказ от составления калькуляций по элементам затрат и переход к составлению калькуляций по важнейшим статьям затрат;

2) существенное изменение действующего перечня затрат по учету себестоимости и дополнение его рядом статей, отражающих особенности себестоимости на шахтах;

3) переход к учету на счетах бухгалтерского учета затрат по процессам и каждому участку в отдельности;

4) отказ от составления калькуляций по всем процессам и переход к составлению калькуляций только по двум важнейшим процессам — очистным и подготовительным работам.

Решение как затронутых в данной статье, так и других вопросов учета производства на шахтах является неотложным делом. Изложенные предложения, как нам представляется, будут способствовать улучшению и упрощению бухгалтерского учета себестоимости и планирования затрат по добыче угля.

Поступило
8. III. 1954 г.