

*Мулінська Г.В.,
аспірант кафедри обліку і аудиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка*

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ НАФТОПРОДУКТІВ У ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація. Виокремлено основні компоненти первісної вартості нафтопродуктів, як основи для формування їх собівартості. Досліджено залежність первісної вартості нафтопродуктів від валютного курсу гривні у випадку імпорту товарів. З'ясовано умови виникнення монетарних статей під час придбання імпортованих товарів і вплив курсових різниць, за такими статтями, на собівартість придбаного товару. Відображено особливості формування собівартості нафтопродуктів за змінними витратами та загальної собівартості для ціноутворення.

Ключові слова: валютний курс, курсова різниця, монетарні статті, нафтопродукти, немонетарні статті, первісна вартість, роздрібна торгівля, собівартість.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Дослідження процесу формування собівартості нафтопродуктів (далі НП) набуває дедалі більшої актуальності в умовах здійснення торговельної діяльності. Актуальність питання зумовлена тим, що собівартість НП безпосередньо впливає на фінансовий результат діяльності підприємства у фінансовому обліку та на рентабельність НП в управлінському. З'ясування особливостей формування собівартості НП є визначальною передумовою для отримання аналітичної інформації про собівартість НП, економії витрат операційної діяльності та отримання конкурентних переваг на ринку НП України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Особливості обліку витрат операційної діяльності у роздрібній торгівлі НП такі науковці, як П. Й. Атамас, Н. Канарьова, О. В. Мурсалімова, І. Чернова, І. А. Веремченко, Л. Ю. Гальчинський, А. В. Свиденко здійснювали аналіз моделей і методів прогнозування цін на ринку НП. Торгівлю нафтою і НП у системі економічної безпеки держави досліджували О. В. Лапан, В. П. Оліфіров, А. М. Остапко. Морозов Г. В. вивчав правове регулювання ринку роздрібної торгівлі НП в Україні. Проте широке коло питань ще недостатньо висвітлене, зокрема проблематика формування собівартості НП у роздрібній торгівлі.

Формування мети статті. Мета нашого дослідження полягає у з'ясуванні особливостей формування собівартості НП, що дасть змогу запропонувати основні напрями економії витрат операційної діяльності.

Реалізувати мету дозволить вирішення таких завдань:

- виокремити основні компоненти первісної вартості НП;
- дослідити залежність первісної вартості НП від курсу гривні щодо іноземної валюти у випадку імпорту товарів;
- оцінити, за яких умов виникають монетарні статті під час придбання імпортованих товарів і чи впливає відображення курсових різниць за такими статтями на собівартість придбаного товару;
- з'ясувати особливості формування собівартості НП за змінними витратами та загальної собівартості для ціноутворення;

– запропонувати основні напрями економії витрат операційної діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Величина витрат операційної діяльності підприємств роздрібної торгівлі НП значною мірою залежить від величини собівартості НП, тому для пошуку напрямів економії витрат доцільно звернути увагу саме на процес формування собівартості НП, зокрема на основні компоненти первісної вартості НП, фактори впливу на ці компоненти з метою оцінки ступеня можливості управління ними, етапи формування собівартості НП.

Всі витрати, що включаються первісну вартість НП, акумулюються за дебетом рахунку 281 «Товари на складі».

Відвантаження НП від нафтобаз до торгових точок відображається на рахунках бухгалтерського обліку таким чином:

Дт рахунку 282 «Товари в торгівлі» Кт рахунку 281 «Товари на складі».

У момент продажу собівартість реалізованих НП відображається:

Дт рахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» Кт рахунку 282 «Товари в торгівлі».

Отже, витрати, які включаються у первісну вартість НП, формують собівартість їх реалізації у момент здійснення продажу.

Основними компонентами первісної вартості НП є:

- 1) Ціна постачальника.
- 2) Акцизний податок на НП (ставка акцизного податку на НП, окрім авіаційних бензинів, становить 171,50 євро за 1000 літрів, приведених до температури 15° С [1]).
- 3) Акцизний податок на роздрібний продаж НП (ставка акцизного податку з роздрібною продажу становить 0,042 євро за кожний літр реалізованого пального [1]).
- 4) Транспортні витрати (залізнодорожний тариф, фрахт (плата за перевезення морським транспортом), вартість вантажних перевезень НП до нафтобаз і автозаправних станцій).

У зв'язку з тим, що Україна не володіє великими запасами нафти та діючі вітчизняні нафтопереробні заводи є нерентабельними, український ринок нафтопродуктів є імпортозалежним. У 2015 р. співвідношення імпорту й власного виробництва становило 30 і 70% для бензину й 10 і 90% – для дизпалива. В імпорті нафтопродуктів лідером є Білорусь. Криза в Росії змусила білоруських постачальників зосередитися винятково на Україні та балтійських портах. У 2015 р. продовжили зміцнюватися позиції компанії «БНК-Україна», яка дедалі інтенсивніше концентрує у своїх руках розподіл білоруських ресурсів. Раніше множинні імпортери постачали нафтопродукти за схемою прямих контрактів. Характерною рисою 2015-го року стало суттєве збільшення імпорту дизельного палива за допомогою морського транспорту. Поставки морем зросли за рік на 70%, до 635 тис. тонн. Найбільшим постачальником морським

транспортном (понад 70% поставок) став швейцарський трейдер «Proton Energy», що співпрацює з ТОВ «ВОГ РІТЕЙЛ», оператором однойменної мережі АЗС. Ще одним іноземним постачальником нафтопродуктів є «Орлен», що експортує в Україну нафтопродукти з польського й литовського нафтопереробних заводів [2].

Залежність від імпорту негативно позначається на динаміці роздрібних цін палива в Україні, які стали більш чутливо реагувати на нестабільність валютного ринку. Значні коливання валютного курсу зумовлюють зростання цін, різкі зміни кон'юнктури роздрібною ринку НП.

У результаті значного зростання цін на НП торгові мережі з метою збереження обсягів реалізації змінюють цінові стратегії, що призводить до ускладнення моделювання прогнозу роздрібних цін.

І. А. Веремко, Л. Ю. Гальчинським запропоновано підхід до виявлення та узагальнення факторів, що впливають на процес ціноутворення на ринку НП України, який базується на виокремленні основних факторів, що впливають на роздрібні ціни на ринку НП, та виявленні коінтеграційної залежності між цими факторами [3].

Коінтеграційне рівняння для ринку НП України у загальному вигляді можна записати так:

$$A_1 = a_0 + a_1 \cdot Brent_1 + a_2 \cdot Ex_1 + \varepsilon_t \quad (1) [3]$$

де A – середня ціна на бензин марки «А95» в Україні;

$Brent$ – котирування цін на нафту марки «Brent» на європейському ринку;

Ex – курс НБУ (грн/дол. США);

ε_t – вектор нерегулярних компонент.

Звернемо увагу, що виділені фактори впливу на роздрібні ціни на ринку НП одночасно є факторами впливу на первісну вартість та собівартість НП.

Припустимо, що ціна постачальника 1 євро за літр палива.

З метою дослідження впливу валютного курсу вважаємо, що ціна іноземного постачальника є сталою величиною, хоча насправді вона перебуває у прямо пропорційній залежності від котирування цін на нафту марки «Brent» на європейському ринку.

Позначимо: x – валютний курс, грн за 1 євро;

y – первісна вартість 1 л. палива, грн.

Отримаємо лінійну функцію: $y = x + 0,1715 \times x + 0,042 \times x$.

Тоді, $y = 1,2135x$.

Графік даної функції зображено на рис. 1, який показує зміну первісної вартості 1 л. палива в грн в результаті зміни валютного курсу з 8 до 30 грн за 1 євро.



Рис. 1. Графік функціональної залежності первісної вартості палива від валютного курсу гривні щодо євро

Джерело: розроблено автором

Кутовий коефіцієнт 1,2135 показує на скільки одиниць зміниться первісна вартість 1 л палива у національній валюті, якщо валютний курс зміниться на одну одиницю.

Якщо у функціональній залежності врахувати ще й транспортні витрати у національній валюті (послуги автомобільного, залізничного транспорту чи інших видів транспорту, логістичні послуги), то функція набуде такого вигляду:

$$y = 1,2135x + a,$$

де a – транспортні витрати

Зауважимо, що у такому випадку, нахил прямої не змінюється, функція лише паралельно піднімається за віссю ординат на абсолютну величину транспортних витрат.

Зміни собівартості товару у національній валюті, зумовлені коливаннями валютного курсу, впливають і на кінцеву ціну НП на роздрібною ринку. Якщо порівняти графіки динаміки середнього офіційного курсу НБУ гривні щодо євро та динаміки середньої роздрібною ціни бензину А-95 в Україні у 2016 році, то вони розміщені приблизно паралельно один до одного, тобто демонструють аналогічні тенденції зміни (рис. 2).

Проте, простежити у кожному місяці 2016 року одночасне зростання чи падіння середнього валютного курсу і середньої роздрібною ціни на НП не вдасться, оскільки реакція продавців на зміну валютного курсу не завжди відображається у ціні того ж періоду, а здебільшого вже у наступному. Окрім цього, на роздрібною ціну реалізації впливає не тільки валютний курс, а й інші фактори.

Таким чином, стабільність ситуації на валютному ринку України має суттєве значення у процесі формування собівартості та роздрібною ціни продажу НП.

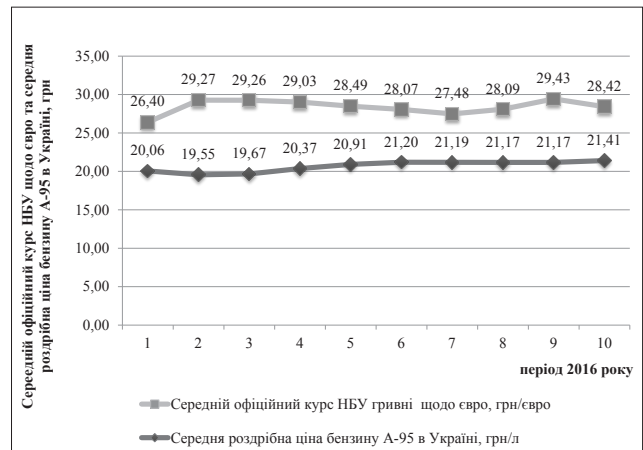


Рис. 2. Динаміка середнього офіційного курсу НБУ щодо євро та середньої роздрібною ціни бензину А-95 в Україні у 01–10 періодах 2016 року

Джерело: розроблено автором на основі [4; 5]

З огляду на часті та непередбачувані валютні коливання, підприємства роздрібною торгівлі НП, які здійснюють розрахунки з контрагентами-нерезидентами в іноземній валюті, відображають наслідки таких коливань, тобто курсові різниці, у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Згідно М(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» (далі М(С)БО 21), «курсова різниця – це різниця, яка є наслідком переведення визначеною кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами» [6].

Відомо, що статті балансу щодо операцій в іноземній валюті в М(С)БО 21 класифікують на монетарні та немонетарні.

«Монетарні статті – це утримувані одиниці валюти, а також активи та зобов’язання, що їх мають отримати або сплатити у фіксованій або визначеній кількості одиниць валюти. Курсові різниці виникають лише за монетарними статтями. Немонетарними вважаються статті, для яких непритаманні ознаки монетарних статей балансу» [5].

Розглянемо ситуації під час придбання імпортованих товарів, у яких виникають монетарні статті, і чи впливає відображення курсових різниць за такими статтями на собівартість придбаного товару:

Ситуація 1. Імпорт товару за умови попередньої оплати.

У цій ситуації виникає дебіторська заборгованість за виданими авансами, яка є немонетарною статтею. Таким чином, курсові різниці не виникають, а отже зміна валютного курсу, на дату оприбуткування товарів, не впливає на собівартість НП.

Ситуація 2. Імпорт товару за умови подальшої оплати.

За умови подальшої оплати виникає кредиторською заборгованістю за отриманий товар перед постачальником, яка є монетарною статтею балансу. У цій ситуації курсові різниці визначають на дату балансу та на дату здійснення господарської операції (оплати за товар).

Згідно М(С)БО 21, визнання курсових різниць не впливає на собівартість товарів, а лише на інші операційні доходи (субрахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці») чи інші витрати операційної діяльності (субрахунок 945 «Втрати від операційної курсової різниці»), проте підприємства, зазвичай, відносять валютні ризики на собівартість реалізації товарів [7].

Зауважимо, що для правильного ведення управлінського обліку повної собівартості НП важливо, щоб усі витрати, пов’язані з придбанням товару, у тому числі й курсові різниці, можна було ідентифікувати та віднести до конкретної партії товару.

Ситуація 3. Імпорт товару за умови часткової попередньої оплати.

Під час оприбуткування частини товарів, оплаченої авансом, курсові різниці не виникають аналогічно до ситуації 1.

Щодо цієї частини товарів, неоплаченої авансом, підприємства розраховують курсові різниці на дату балансу та на дату здійснення подальшої оплати за отримані товари аналогічно до ситуації 2.

Інші операційні доходи і витрати також виникають під час придбання іноземної валюти. Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291, додатну різницю між ціною придбання іноземної валюти та її балансовою вартістю відображають на субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти», а від’ємну різницю – на субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» [8].

На нашу думку, у випадку здійснення розрахунків різними видами іноземних валют облік курсових різниць доцільно вести за допомогою відкриття аналітичних рахунків відповідно за видами використовуваних валют. Таким чином, можна відслідковувати відображення в обліку доходів і витрат від зміни курсу кожного з видів, для оцінювання можливих ризиків щодо здійснення валютних операцій в майбутньому.

Формування первісної вартості НП здійснюється за такими етапами:

1. Закупівля НП.

2. Транспортування НП від постачальника до нафтобази та роздрібних точок (автозаправних станцій).

3. Зберігання НП.

Залежно від методу розрахунку, виокремлюємо такі види собівартості НП:

1. Собівартість за змінними витратами, яка ґрунтується на використанні інформації щодо змінних витрат. Усі витрати, які формують первісну вартість НП, можна віднести до прямих змінних витрат, оскільки вони перебувають у прямо пропорційній залежності від обсягів їх придбання.

2. Загальна собівартість для ціноутворення включає, окрім первісної вартості, такі збутові та адміністративні витрати:

- амортизація основних засобів, нематеріальних активів, малоцінних необоротних матеріальних активів;
- витрати на оплату праці (заробітна плата, відраджень, навчання, усі види додаткових виплат);
- витрати на зберігання НП та нестачі;
- оренда та обслуговування майнових комплексів (комунальні послуги, охорона, перевірка приладів, санітарно-екологічні витрати);
- податки, збори, державні дозволи, послуги розмитнення, сертифікації та стандартизації;
- послуги страхування, лабораторні, інформаційні, консультативні, аудиторські та інші види послуг;
- комісійна винагорода у випадку продажу НП через комісіонерів;
- матеріальні витрати (тара, будівельні матеріали, запчастини, малоцінні швидкозношувані предмети);
- пряма та непряма реклама, проведення PR-акцій, представницькі витрати.

Наведені витрати можна класифікувати, як постійні, оскільки їх величина, здебільшого, не залежить від обсягу реалізованих НП. При розрахунку середнього відсотку націнки до загальної собівартості НП для ціноутворення, треба зважати на покриття постійних витрат, оскільки ці витрати забезпечують процес операційної діяльності підприємств роздрібною торгівлі НП.

Якщо для підприємства характерний широкий спектр здійснюваних операцій, то деталізацію статей витрат доцільно забезпечити відкриттям аналітичних рахунків класу 8 «Витрати за елементами» [8]. Комбінацією елемента витрат та місця виникнення витрат (автозаправна станція, нафтобаза, лабораторія, відділи допоміжної та обслуговуючої діяльності, відділи управління) визначається рахунок витрат 9 класу «Витрати діяльності» [8] для періодичного закриття витрат за елементами.

Висновки з дослідження і перспективи подальших пошуків у даному науковому напрямку. Отже, основними компонентами первісної вартості НП є ціна постачальника; акцизний податок на НП; акцизний податок на роздрібний продаж НП; транспортні витрати.

Особливістю формування собівартості НП є визначальний вплив котирування цін на нафту марки «Brent» на європейському ринку та коливання валютного курсу. Оскільки ці фактори є зовнішніми, тому підприємства роздрібною торгівлі НП не мають можливості управління ними.

Таким чином, зменшення собівартості НП, а відтак і витрат операційної діяльності, можливе в результаті впровадження таких напрямів економії транспортних витрат:

- вибір раціональної транспортно-технологічної схеми;
- використання трубопровідного транспорту у процесі розроблення оптимального маршруту транспортування НП як найекономічнішого виду транспортування нафти і НП;

- запобігання понаднормовим витратам під час транспортування, приймання та зберігання НП;
- використання сучасного автопарку бензовозів з економічно вигідними експлуатаційними характеристиками.

З'ясовано, що, згідно М(С)БО, курсові різниці не впливають на собівартість товарів, а тільки на величину інших операційних доходів або витрат.

Перспективними напрямками для подальших досліджень є побудова схеми обігу первинних документів, які підтверджують відображення витрат, що формують собівартість НП; деталізація кожного з етапів формування собівартості з метою оцінювання можливості використання методу калькулювання за процесами.

Література:

1. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Ринок нафтопродуктів. Політ ненормальний [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://gazeta.dt.ua/energy_market/rinok-naftoproduktiv-polit-nenormalniy-_html.
3. Веремченко, І. А. Моделювання динаміки роздрібних цін на ринку нафтопродуктів України / Веремченко І. А., Гальчинський Л. Ю. // Бизнес Информ. – 2010. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Bi/2010_4_1/18-21.pdf.
4. Офіційний курс гривні щодо іноземних валют. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://bank.gov.ua/control/uk/curmetal/detail/currency?period=daily>.
5. Ціни на бензин, дизельне паливо, газ на заправках України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vseazs.com/>.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», Міжнародний документ від 01.01.2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_022.
7. Негоденко О. Коливання валютних курсів при експорті-імпорту товарів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://economist.net.ua/node/683>.
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства України

від 30 листопада 1999 р. № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

Мулинская Г.В. Особенности формирования себестоимости нефтепродуктов в учете расходов операционной деятельности торговых предприятий

Аннотация. Выделены основные компоненты первоначальной стоимости нефтепродуктов, как основы для формирования их себестоимости. Исследована зависимость первоначальной стоимости нефтепродуктов от валютного курса гривни в случае импорта товаров. Выявлены условия возникновения монетарных статей во время приобретения импортных товаров и влияние курсовых разниц, за такими статьями, на себестоимость приобретенного товара. Отражены особенности формирования себестоимости по переменным затратам и общей себестоимости для ценообразования.

Ключевые слова: валютный курс, курсовая разница, монетарные статьи, нефтепродукты, немонетарные статьи, первоначальная стоимость, розничная торговля, себестоимость.

Mulinska H.V. Features of formation of the cost of petroleum products in the cost accounting of operating activities of trade enterprises

Summary. Main components of the initial cost of petroleum products as the basis for the formation of their cost are allocated. The dependence of the initial cost of petroleum products from the exchange rate of the hryvnia in case of import of goods is investigated. The conditions of emergence of the monetary articles at the time of purchase of imported goods and the impact of exchange rate differences for such articles, the cost of the goods purchased, are clarified. The features of formation of the cost variable cost and total cost for pricing are reflected.

Keywords: cost, exchange rate, monetary items, non-monetary items, petroleum products, retail trade, initial cost.