

О. С. Ткачук,
здобувач, Київський національний економічний університет імені В. Гетьмана

СУТНІСТЬ, ПІДХОДИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ В ОБЛІКУ НАФТОГАЗОВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Досліджено шляхи проведення класифікації витрат на підприємствах нафтогазовидобувної промисловості, що має за мету продемонструвати, які особливості існують та як це відображається на представленні переліку витратних статей. Дослідження цієї мети передбачає представлення процесу групування витрат за економічними елементами, що для підприємств даного типу є необхідністю у процесі управління та прийняття економічно обґрунтованих рішень.

Researched the ways of charge's classification for extractive oil & gas companies that have to show what features exist and how it influences on representation of list of the expense articles. Research of this purpose aimed on the presentation of process of charges grouping by economic elements, that for enterprises of this type is a necessity in the process of management and taken economic decisions.

ВСТУП

Кожна галузь народного господарства характеризується певним видом економічної діяльності, певним обсягом виробництва та реалізації своєї продукції, але будь-яке виробництво розпочинається з певної кількості витраченої сировини, вкладених коштів та затраченої праці, одним словом понесення певної кількості витрат.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Витрати як чинник діяльності розглядається протягом всього розвитку світової економіки, з кожним витком нового стрімкого розвитку прогресивних технологій виникають свої власні тлумачення та пояснення цього поняття. Чим складніша та важливіша галузь для країни тим більш пильне слідкування за витратною частиною та класифікацією цих витрат. Різного роду витрати по-різному класифікуються та обліковуються у розрізі окремих статей: сировина та матеріали, оплата праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних засобів, паливо та енергія на технологічні потреби, витрати на ремонт основних засобів та інше. Тому постає проблемне питання, яке заключається в тому, що дослідження проблеми витратності нафтогазовидобувних підприємств України, та відображення процесу в практиці вітчизняного обліку та контролю було недостатньо представлене у публікаціях, наукових працях, слід виразніше виокремити особливості та провести більш деталізований розбір витратності даної галузі.

АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ З ПРОБЛЕМИ

Питанням витрат на підприємствах різних галузей національної економіки займалось та займається доволі багато учених, всі вони без винятку зробили надзвичайно великий внесок у визначення сутності, аналізу, обліку та контролю цього поняття в економіці. До таких видатних українських учених належать: Ф. Бутинець, Б. Валуєв, Я. Витвицький, С. Голов, М. Данилюк, З. Задорожний, Б. Литвин, В. Орлова, М. Пушкар, Н. Пилипів, В. Рудницький, В. Сопко, М. Чумаченко, Ю. Цал-Цалко та інші, серед зарубіжних видатних економістів, що приділили витратам велику увагу є: О. Аксьоненко, І. Басманов, П. Безруких, К. Друрі, В. Івашкевич, Р. Мюллендорф, В. Палій, Дж. Ріс, Ч. Хорнгрен, А. Яругова та інші.

Що характерно: дивлячись на таку направленість, доволі багато вчених по-різному давали визначення поняттю "витрати" та приділяли велику увагу розділенню поняття "витрати-затрати". Хоча в українському законодавстві і застосовується поняття витрати, як єдине у плані визнання його згідно П(с)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", де дається визначення лише категорії "витрати — це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками)", класифікуючи їх за періодами виникнення: в звітному періоді, в май-

бутніх періодах.

Але, все ж не дивлячись на дане визначення багато вчених по-різному розуміють ці два поняття і кожен з них підтримує ту чи іншу точку зору, зокрема такі вчені, як, А. Загородній, Т. Смовженко [1, с. 428], М. Молдованов, В. Пипко, Б. Райзберг, О. Стародубцева, В. Сопко [2, с. 341] та інші доводять, що ці два поняття являються тотожними, у прив'язці із собівартістю, де витрати це перетворена форма суспільних відносин і виокремлена частина вартості продукту, яка відображається затратами виробництва і заробітної плати на створення собівартості та забезпечує відтворення у подальшому процесі "виробництва". Саме таку думку висловлюють і П. Безруких, І. Комісарова, В. Івашкевич, В. Індукаєв, І. Мацкевічус, В. Палій, М. Дем'яненко та інші.

Метою статті є висвітлення особливостей, які мають місце при визначенні сутності, проведення класифікації витрат в обліку у нафтогазодобувній промисловості на теперішній момент часу в даній галузі господарства України для повномасштабного представлення всієї картини витратних статей, що в подальшому допоможе удосконалити процес обліку витрат, а разом з тим виявлення нових шляхів для зниження рівня витрат, що мають місце в процесі економічної діяльності суб'єктів господарювання.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Згідно українського законодавства, склад витрат, які відносяться до собівартості виготовлення продукції у бухгалтерському обліку, регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", а у податковому обліку — Законом України "Про оподаткування прибутку підприємства" (у редакції Закону № 283/97 від 22.05.1997 р. зі змінами і доповненнями).

Звертаючи увагу на те, що П(С)БО 16 "Витрати" має досить концептуальний характер і не враховує особливості кожної галузі виробництва, міністерствам та відомствам дозволено розробляти методичні рекомендації з питань організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції у відповідних галузях. Однією із галузей, яка найбільше потребує детального вивчення витрат діяльності, являється нафтогазодобувна промисловість.

Видобування вуглеводнів, розвиток галузі та супутніх до неї, має бути стратегічним завданням для будь-якої країни, а особливо для такої, як наша, що в плані енергозабезпеченості являється залежною від імпортерів і особливо пильний контроль і увага мають приділятися питанню витратності в галузі, виявлення можливостей їх зниження. Хоча програми по додатковим заходам стабілізації та нарощуванню обсягів видобування нафти і газу в Україні і розроблені, але ефективної роботи по ній проведено доволі мало, про що свідчить надзвичайно низький сти-

муляційний рівень цієї діяльності, хоча таке має бути, враховуючи дороговизну проведення всіх процедур по ефективній діяльності підприємств даної галузі. Держава має розробити дотаційну стратегію суб'єктів діяльності, тому що витратність та ризикованість діяльності даних надзвичайно висока, про це свідчить та інформація, що при бурінні однієї скважини, вартість якої за теперішніми мірками може складати від 20 до 35 млн грн., приймаючи до уваги середні по Україні проектні глибини буріння свердловин, так при не отриманні припливу вуглеводнів всі витрати будуть понесені підприємством-розробником, яке іде на ризик для того, щоб розвідати нові поклади вуглеводнів, а для невеликих компаній такий крок може стати згубним без вчасного залучення нового інвестора.

Хоча це лише найбільш наглядний приклад виникнення витрат підприємства, у процесі ж роботи підприємства у добуванні нафти та газу перед ним постають інші статті витрат, які пов'язані з використанням у процесі добування і підготовки нафти і газу, основних фондів, матеріалів, палива та електроенергії, праці та інших витрат на виробництво та реалізацію.

За класичним визначенням, метою обліку витрат являється економічне обґрунтування та виявлення собівартості продукції, достовірне представлення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції, підрахування фактичної собівартості добування нафти, газу та всієї продукції, а також контроль за використанням матеріальних ресурсів та грошових коштів. Інформація обліку витрат використовується для оцінки та визначення результатів діяльності нафтогазовидобувних підприємств, визначення фактичних ефективних організаційно-технічних заходів по розвитку та вдосконаленню виробництва в аналітичних розрахунках. Економічне обґрунтування калькуляційної собівартості та обліку добування нафти і газу мають бути орієнтовані на систему техніко-економічних норм витрат у нафтогазовидобувній промисловості.

Собівартість добування нафти і газу складається з витрат, пов'язаних з використанням в процесі добування і підготовки нафти і газу, основних фондів, матеріалів, палива та електроенергії, праці та інших витрат на виробництво та реалізацію. У відповідності до цього, у собівартість добутого нафти і газу включають:

а) витрати безпосередньо пов'язані з добуванням та підготовкою нафти і газу, використані технології та організації виробництва, включаючи витрати на управління;

— Національна програма збільшення видобутку нафти і газу в Україні до 2030 року.

б) витрати пов'язані з удосконаленням технології та організації виробничого процесу та покращення якості нафти;

в) затрати на працю, на покращення умов праці та техніки безпеки, покращення кваліфікації працівників;

г) витрати на приведення виділених земельних ділянок у відповідний стан, необхідний для використання, в тому числі витрати на рекультивацию земель, шар яких був зіпсований у процесі проведення робіт;

д) податки та відрахування у відповідності до діючого законодавства;

е) витрати на геологічне вивчення;

Представлений перелік витрат можна було б презентувати дещо по-іншому, з більш розмежованими та структуризованими статтями:

1) матеріали (матеріали на видобуток нафти, матеріали на штучну дію на пласт, матеріали на підготовку нафти);

2) транспортно-заготівельні витрати;

3) паливо та енергія на технологічні цілі (електрична енергія на видобуток нафти, енергія на газліфтну експлуатацію родовищ, електрична енергія на штучну дію на пласт, електрична енергія на збирання і транспортування нафти, тепла енергія на транспортування нафти, електрична енергія на підготовку нафти, тепла енергія на підготовку нафти, паливо на збирання і транспортування нафти, паливо на підготовку нафти);

4) витрати на транспортування енергії;

5) прямі витрати на оплату праці (заробітна плата на видобуток нафти, заробітна плата на штучну дію на пласт, заробітна плата на збирання і транспортування нафти, заробітна плата на підготовку нафти, непродуктивні виплати, додаткова заробітна плата);

6) відрахування на соціальні заходи (відрахування на соціальні заходи з заробітної плати з видобутку нафти, відрахування на соціальні заходи з заробітної плати з штучної дії на пласт, відрахування на соціальні заходи з заробітної плати з збирання і транспортування нафти, відрахування на соціальні заходи з заробітної плати з підготовки нафти);

7) втрати продукції;

8) послуги виробничого характеру;

9) збір на геологорозвідувальні роботи;

10) рентна плата;

11) інші прямі витрати;

12) витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання (витрати на ремонт експлуатаційного обладнання, витрати на ремонт електрообладнання, витрати на ремонт контрольно-вимірювальних приладів, витрати на прокат експлуатаційного обладнання, амортизація свердловин та інших основних засобів, витрати на ремонт свердловин та інших основних засобів);

13) інші загальновиробничі витрати.

Було представлено лише декілька прикладів того, як можна класифікувати витрати у нафтогазовидобувній промисловості, кожен вчений, дотримуючись основних понять та основних ста-

тей витрат, може і має право представляти на огляд свою класифікацію та структурування, але всі ці заходи спрямовані з однією метою: глибше вивчити розуміння витрат та посилити контроль за ними, що дасть можливість оперативніше проводити аналіз виробництва з групуванням даних витратних статей.

Доречі, класифікація витрат може бути проведена за різними параметрами та напрямками отримання даної інформації. Багато вчених наголошують на тому, що при класифікації має бути врахована мета отримання інформації, М. Пушкар: "одні і ті ж витрати групуються за різними ознаками залежно від мети користувачів цієї інформації. У одних випадках витрати групують, наприклад, за статтями витрат — для визначення собівартості продукції, в других — за постійними і змінними витратами — для знаходження точки беззбитковості, у третіх — за нормами і нормативними витратами — для визначення ефективності використання факторів виробництва" [5]. Натомість інші науковці пропонують власні ознаки класифікації витрат. Так, Я. Соколов [6, с. 421] пропонує класифікувати витрати: 1) за типом фактів господарської діяльності (операції і події); 2) за періодами (минулі, поточні, майбутні); 3) щодо балансу (капіталізовані і не капіталізовані); 4) за еластичністю (змінні і постійні); 5) за методикою розподілу (комплексні і ідентифіковані); 6) за очікуванням (ординарні і екстраординарні); 7) за стадіями виробництва, обігу, розподілу, споживання; 8) за видами витрат (матеріали, заробітна плата, амортизація, накладні витрати); 9) за відношенням до грошових коштів (монетарні і немонетарні); 10) за значущістю (істотні і неістотні).

Таких подібних класифікацій витрат можна представляти безліч, але для нафтогазових компаній має бути дещо інша класифікація, яка відображала б сутність та переділи виробництва даної галузі. Прийнятною може бути наступна класифікація витрат:

— за місцем виникнення витрат (промисел добування нафти і газу, допоміжні виробництва та інші підрозділи нафтогазовидобувних підприємств);

— за видами продукції (нафта, включаючи газовий конденсат, газ попутний, газ природний, роботи та послуги);

— за видами витрат (статтями та елементами витрат).

У процесі обліку витрат нафтогазовидобувних підприємств найчастіше застосовують групування витрат по їх складу, призначенню, місцю виникнення витрат, по об'єму обліку та об'єму калькулюванню.

За складом витрати на виробництво групують за економічними елементами і статтями калькуляції.

Елементами витрат на добування нафти і газу являється: допоміжні матеріали, електроенергія, амортизація основних засобів, заробітна плата

працівників та службовців, відрахування на соціальне страхування, інші грошові витрати.

За наведеним переліком витратних статей по елементам витрат створюються калькуляційні відомості на виробництво та звіт про їх використання.

За призначенням витрат на виробництво вони поділяються на основні та накладні.

Облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості добування нафти, попутного та природного газу здійснюється в переліку статей:

- 1) витрати на енергію по добуванні нафти;
- 2) витрати на штучну дія на пласт;
- 3) основна заробітна плата працівників зайнятих у виробництві;
- 4) додаткова заробітна плата працівників зайнятих у виробництві;
- 5) відрахування на соціальне страхування;
- 6) амортизація скважин;
- 7) витрати на збирання та транспортування нафти;
- 8) витрати по технологічній підготовці нафти;
- 9) витрати на підготовку та освоєння виробництва;
- 10) витрати на утримання та використання обладнання;
- 11) загально виробничі витрати;
- 12) інші виробничі витрати;
- 13) невиробничі витрати.

Групування витрат за економічними елементами та калькуляційними статтями у нафтогазовидобувній промисловості дає можливість виявляти склад витрат на виробництво та їх роль у процесі нафтогазовидобування. Для управління даного виду підприємством необхідна інформація про місця виникнення витрат у процесі добування нафти і газу, їх допоміжного виробництва та інших відділів і структурі підприємства, по об'єктам обліку витрат і об'єктам калькуляції.

Вибір об'єктів обліку витрат залежить від особливостей технологічного процесу, масштабів та структури організаційної моделі виробництва, номенклатури виробленої продукції. Ось чому одним із найважливіших питань, пов'язаних з організацією правильного обліку витрат на нафтогазовидобувних підприємствах, є правильне визначення об'єктів обліку витрат на виробництво і об'єктів калькулювання собівартості виготовленої продукції.

Групування витрат на виробництві по об'єктам обліку являється методом розмежування витрат по видам продукції. У тих галузях промисловості, де виробляється один вид продукції, об'єктом обліку в такому випадку являється все виробництво на підприємстві загалом. У нафтогазовидобувній промисловості є три види продукції — нафта, газ попутний та газ природний. Ось саме з цієї причини перелік об'єктів обліку витрат, використовується в даній галузі, виявляє величину витрат по кожному із видів продукції.

У даній галузі промисловості об'єктом обліку тих витрат, які в прямому порядку можуть бути віднесені на певний вид продукції, являється вид продукції, а об'єктом обліку непрямих та більшості комплексних витрат, розподіляються між місцями їх виникнення.

Витрати на добування нафти і газу розподіляють також за характером виробництва (основного виробництва, допоміжного виробництва та інших виробничих підрозділів).

До основного відноситься промисел добування нафти, газу. Допоміжні виробництва виробляють продукцію, або надають послуги для внутрішніх потреб підприємства. До допоміжного виробництва у нафтогазовидобувній промисловості відносяться: виконання ремонту експлуатаційного обладнання; проведення ремонту електричного обладнання; забезпечення електропостачання; забезпечення водопостачання; забезпечення пара; забезпечення стиснутого газу; забезпечення стиснутого повітря та іншого.

За характером зв'язку всі витрати поділяються на умовно-постійні та змінні.

Змінними витратами називаються такі, величина яких знаходиться упрямій залежності від об'єма виробленої продукції. У нафтогазовидобувній промисловості — це витрати на енергію по добуванні нафти, на допоміжні матеріали та реагенти притехнологічній підготовці та стабілізації нафти, вартість нафти, газу та інших видів палива, що витрачаються на виробничо-технологічні потреби та інше.

До умовно-постійних витрат відносять такі витрати, які при зміні об'єма добування нафти і газу залишаються майже незмінними, а їх величина витрат на одиницю виробленої продукції, добутих вуглеводнів, змінюється. До них відносять загально виробничі витрати, амортизація основних засобів та інше. До умовно-постійних витрат у нафтодобувній промисловості відносять і заробітну плату персоналу, що зайнятий на виробництві з витратами на соціальне страхування, якщо приріст добування нафти і газу на підприємстві не супроводжується збільшенням фонду скважин, і не викликає збільшення чисельності працівників.

З наведеного переліку статей витрат ми можемо бачити, що у нафтогазовій промисловості відсутня стаття витрат на "Сировину та основні матеріали". Це можна пояснити тим, що в цій галузі народного господарства, як і в інших добувних галузях, предмет праці не являється результатом минулої витраченої праці. Запаси вуглеводній — це дар природи. Нафтогазові поклади не мають ні вартості, ні грошового вираження у вигляді витрат на сировину, ось чому витрати на сировину у собівартості продукції відсутні.

Особливістю являється також те, що нафта прямує від пласта до скважини під дією пластового тиску, тобто певної енергії, яка утримаєть-

ся у нафтовому пласті. У міру отримання припливу нафти пластовий тиск поступово знижується. Тому, щоб забезпечити постійний приплив вуглеводнів на певному рівні тиску, використовують штучну дію на пласт шляхом закачування в нього великих об'ємів води або нагнітання стиснутого газу чи повітря. Проведення цих недешевих процедур викликає понесення значних витрат, які і вимагають включення в перелік витратних статей на основне виробництво статті під назвою "Витрати на штучну дію на пласт".

У процесі добування нафти і газу користуються різними способами експлуатації нафтових скважин: глибинними шланговими насосами, електрозанурюючими насосами, компресорами і фонтанним способом. При використанні фонтанного способу добування нафти на поверхність скважини виконується під дією тиску пласта. Якщо ж енергія пласта недостатня, то переходять на механізовані способи експлуатації скважин, що призводить до високої енергозатратності у добуванні нафти. При цьому різні механізовані способи експлуатації скважин, потребують різного роду енергії. При методах добування глибинними штанговими насосами і електрозанурюючими насосами, витрачається велика кількість електроенергії, а при компресорному способі витрачається стиснуте повітря чи газ. Ось чому в номенклатурі статей витрат на основне виробництво виділяють статтю "Витрати на енергію по добуванню нафти".

Інші особливості нафтодобувної промисловості, окрім перерахованих вище, також необхідно включити до номенклатури статей переліку інших витрат, таких, як "Витрати по збору та транспортуванню нафти" та інші, які наявні лише в даній галузі промисловості.

Завершальним етапом процесу обліку витрат на будь-якому виробництві є складання калькуляційних відомостей собівартості продукції. Основним завданням калькуляційних відомостей є визначення фактичної собівартості продукції та порівняння з нормативними показниками витрат у даній галузі, згідно з інструкціями державних установ та департаментів.

У зв'язку з тим, що у нафтогазовидобувній промисловості відсутнє поняття незавершеного виробництва, витрати, що були понесені за певний період часу у виробництві не потрібно розподіляти між випуском продукції та незавершеним виробництвом.

Внутрішньофірмова звітність у формі калькуляційних відомостей для визначення собівартості видобутої нафти і газу складається по установленій формі за місяць, квартал і рік. Разом з тим, технологічні ресурси, що використовуються на сучасних підприємствах нафтогазовидобувної промисловості, дають можливість калькулювати собівартість отриманої продукції у будь-

який момент необхідний для прийняття управлінських рішень.

ВИСНОВКИ

Отже, представлений матеріал дає нам в повному обсязі картину того, як виглядає система направленості витрат в умовах діяльності в нафтогазовидобувній галузі. Характерна особливість класифікації витрат присутня в будь-якій галузі, тому в кожній є свої особливості та специфіка. Витрати мають розглядатися в аспекті їх вивчення та знаходження шляхів по їх мінімізації, але все це неможливо без повномасштабного переліку витрат підприємства, визначення суті кожної статті, шляхів формування даних витрат, та проведення подальшого аналізу кожної. Ці всі заходи в обліку на підприємстві націлені на одне: виявити резерви та мінімізувати витрати. Таке завдання зараз має стояти як перед кожним нафтогазовидобувним підприємством, так і перед кожною державною структурою, що має якимось відношенням до даного напрямку мінімізації витрат, будуть вивільнені певні кошти, які можна перерозподілити на даслідно-промислому розробку нових родовищ та площ, що буде більш ефективним, але все це залежить в більшій мірі від держави, чи буде вона в змозі провадити відповідну політику.

Література:

1. Загородній А. Г. Фінансовий словник / А. Г. Загородній, Г. А. Вознюк, Т. С. Смовженко. — 2-ге вид., доп. — Львів: Вид-во "Центр Європи", 1997. — 576 с.
2. Сопко В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. — 3-тє вид., перероб. і доп. — К.: КНЕУ, 2000. — 578 с.
3. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати",
4. Законом України "Про оподаткування прибутку підприємства" (у редакції Закону № 283/97 від 22.05.1997 р. зі змінами і доповненнями).
5. Пушкар М. С. Управлінський облік. — Тернопіль: Карт-бланш, 1998. — 163 с.
6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 496 с.
7. Чукаєва І.К. Проблеми та перспективи розвитку нафтогазового комплексу України // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць Вип. 6 (85) / наук.ред. І.К. Бондар. — 2008. — 160 с.
8. Исмаилов М.И. Вопросы совершенствования прогнозирования и учета затрат вспомогательных цехов в себестоимости продукции // Нефть, газ и бизнес — № 3, 2009.
9. Зенайлова С.Д. Совершенствование экономического механизма управления затратами в нефтедобывающей промышленности Азербайджана // Нефть, газ и бизнес — № 2, 2008.

Стаття надійшла до редакції 28.08.2009 р.