

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НАФТОГАЗОВИДОБУВНИЙ ПІДПРИЄМСТВ ТА ФАКТОРИ ВПЛИВУ НА ПРОЦЕС

Досліджено процес формування обліку витрат у нафтогазовидобувних підприємствах України, метою якого є виявлення ознак, які мають безпосередній та опосередкований вплив на формування даної категорії. Досягнення такої мети передбачає представлення відповідних рахунків бухгалтерського обліку, за використанням яких виконується умова відображення витрат в обліковому процесі та разом з тим представлення основних особливостей, переваг та недоліків у процесі, на підприємствах нафтогазовидобувної промисловості України.

Forming process of charges account in an extractive oil & gas companies of Ukraine was researched. The purpose of this process is exposure of signs, which have a direct and mediated influence on forming of this category. Achievement of such a purpose is foreseen by presentation of record-keeping accounts, after there achievement is using reflection of charges in accounting process and at the same time presentation of basic features, advantages and failings, in a process, on the extractive oil & gas companies.

Нафтогазовидобувна галузь народного господарства являється найважливішою складовою паливно-енергетичного комплексу, будь-якої держави, а особливо такої, як наша, що свої потреби у енергоносіях забезпечує на незначну частину, при цьому не маючи диверсифікованих шляхів постачання цього стратегічного продукту. Стабілізація та нарощування обсягів видобування нафти і газу має бути пріоритетним завданням для подальшого розвитку нашої держави. Видобування вуглеводнів є енергоємним, дорогим та складним процесом, при цьому Україна має складну тектонічну будову та велику глибину залягання покладів вуглеводнів, що до цього всього ще більше ускладнює процес видобутку нафти і газу. Розробка покладів, що зосереджені на території України, є дуже ризикованим процесом, який за кошти лише одного інвестора провести неможливо, та і між тим дослідно-промисловою розробка має бути не лише такою, щоб будь-якою ціною добути сировину, а, в першу чергу, економічно обґрунтованою, тому, що ні одна організація, ні один інвестор не захочуть вкладати свої кошти. Саме за таких складних умов держава має бути головним інвестором, але на даний момент, якщо така умова не виконується, вона має зро-

бити все, щоб полегшити податковий тягар на розвідувальні підприємства. Одна, дві невдалих свердловини і все, компанію можна об'являти банкрутом, така суворість дійсності у діяльності нафтогазовидобувних підприємств, перед такими надзвичайно високими витратами не встоїть ні одна вітчизняна компанія.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Процес адаптації обліку і контролю до сучасних умов на нафтогазовидобувних підприємствах істотно гальмується. Основними причинами такої затримки є: невідповідність використання інструментних і методичних матеріалів з організації обліку витрат, вимогам національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, недосконалість первинних документів і облікових реєстрів з обліку витрат у діяльності нафтогазовидобувних компаній; відсутність необхідного контролю і формальність планування витрат, що зменшує можливість у проведенні оцінки діяльності та стимулювання окремих підрозділів підприємств, що займаються відповідним видом діяльності; недостатня аналітичність облікових даних. Всі ці проблемні питання постають перед нами як наслідок невирішеного питання, яке заключається в тому, що не-

достатньо висвічується процес формування витратної частини нафтогазовидобувних підприємств, а особливо цікавим питанням в цьому є: які ж саме категорії впливають на утворення цих витрат та в якій мірі кожна з них проявляє свій вплив, чи можливе вирішення даного питання, шляхом впливу на чинники, що призводять до великої витратності у діяльності даних підприємств.

АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ З ПРОБЛЕМИ

Категорія витратності являється найбільш актуальним питанням при формуванні економічної системи на будь-якому рівні, чи то на невеличкому підприємстві, чи на середніх розмірів компанії, чи то на макроекономічному рівні де приймається до уваги вся економіка держави, скрізь переплітаються питання із виникненням понять витрати до розуміння сутності їх мінімізації.

На даний момент є доволі багато видатних науковців, які опрацювали велику кількість проблемних питань, є творцями цілої низки унікальних праць, які розглядають питання витратності, оглядають його з усіх сторін, висловлюють кожен свою особисту думку стосовно цього важливого питання. Вагомий внесок у розвиток обліку, аналізу та контролю витрат на підприємстві зробили вітчизняні вчені: М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, В.П. Завгородній, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінский, В.Г. Лінник, Є.В. Мних, Л.В. Нападівська, В.О. Озеран, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, а також зарубіжні вчені: П.С. Безруких, К. Друрі, А.С. Наринський, С.А. Ніколаєва, В.В. Палій, С.А. Стуков, Ч. Хорнгрен, Дж. Форстер, А.Д. Шеремет, А. Яругова та інші.

Інтерес до витрат можна схарактеризувати визначенням, поданим Й. Шумпетером, категорії "прибуток як винагороди за нововведення, впровадження інновацій" [1]. З огляду на найбільш поширені на даний момент підходи збільшення величини прибутку підприємства — технологічне удосконалення та допустима мінімізація рівня витрат — необхідно оцінити та визначити методи управління всіма видами витрат на підприємстві.

Опрацювання категорії витратності виробництва, на нафтогазовидобувних підприємствах в останній час широко почали опрацьовуватись іноземними науковцями, зокрема з пострадянського простору, цікавість та новизна викладеного матеріалу, пристосованість його до умов сучасності представлено в публікаціях Азербайджанських науковців. Така умова виконується як звичайна закономірність того, що в державі налагоджена дослідно-промислова розробка та промислова розробка родовищ вуглеводнів і при цьому, як і в інших нафтогазовидобувних країнах, головне питання на шляху до збільшення прибутковості даної галузі є витрати, які за особливостями економічної діяль-

ності є доволі значними. Зокрема М.І. Ісмайлов [2] представляє нове розуміння вдосконалення методики прогнозування та обліку витрат допоміжних виробництв у собівартості продукції нафтогазовидобувних підприємств.

Це ж саме питання по вдосконаленню економічного механізму управління витратами у нафтодобувних компаніях Азербайджана представляє С.Д. Зейнялова [3], але тут представляється матеріал у розрізі макроекономічних показників, та аналізу показників витратності по найбільшим нафтодобувних підприємствах цієї країни. Такі роботи для держави є дуже корисними, тому, що окрім сухої статистичної інформації вони демонструють різнопланові методи вирішення певних проблемних питань.

МЕТА СТАТТІ

Висвітлення процесу формування обліку витрат на нафтогазовидобувних підприємствах України, виявлення ознак, які мають безпосередній та опосередкований вплив на дану категорію, представлення відповідних рахунків бухгалтерського обліку, які беруть участь у відображенні витратної частини діяльності підприємств даної групи. Також метою даної статті є представити перелік регістрів в обліку витрат, якими користуються підприємства, що зайняті у нафтогазовидобувній діяльності, тобто, загалом, переслідується мета виявлення преференції та недоліків, які мають місце в обліку витрат компаній нафтогазовидобувного сектору.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Витрати підприємства на добування чи виготовлення та реалізацію продукції, представляються у грошовому виразі, при цьому утворюється категорія собівартості продукції. У ній відображаються витрати живої праці у вигляді заробітної плати та витрат уречевленої праці у вигляді витрачених оборотних засобів, а також зносу в процесі виробництва частини основних засобів.

Невпинне зниження собівартості продукції являється найважливішим завданням для формування економічно обгрунтованого продукту, особливо такого, як нафта та газ, корегування цін на які, прямо залежить від формування цінової політики на зовнішньому ринку, від якого ми так залежні. Зниження собівартості в кінцевому результаті призводить до більш ефективної діяльності підприємства, збільшення його дохідності, і тим самим збільшення величини його податкових відрахувань до бюджету, а для макроекономічного показника, дає деверсифіковану ціну з високим та низьким показником. Чим більша буде питома вага продукту з низькою ціною, тобто власного видобутку, тим більш буде знижуватись середня ціна на даний продукт, дана умова особливо актуальна коли мова іде про паливний комплекс нашої держави.

Основні форми капітальних витрат нафтогазовидобувних підприємств, без яких не може обійтись ні одне з них — це витрати на придбання нематеріальних активів, витрати на розвідку та подальшу розробку родовищ корисних копалин, проведення геологорозвідувальних робіт, експлуатаційне буріння, невиробничі витрати, зокрема, виділяють непромислове будівництво допоміжних структурних одиниць, які щільно залучені у процесі добування вуглеводнів. Серед витрат, пов'язаних з отриманням права на дослідження і в перспективі на розробку родовищ мінеральних ресурсів, є витрати на отримання ліцензії або придбання права на запаси іншим способом, плата державним органам за дозволи на використання родовищ, ліцензії, мита, орендні платежі, виплати юристам та інше.

Витрати на отримання права на дослідження та розробку нафтових родовищ капіталізуються, відносяться до складу нематеріальних активів та обліковуються в момент їх придбання на рахунок 15 "Капітальні інвестиції", субрахунок 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів".

Проте, не кожне родовище, на яке отримано право дослідження і розвідки, придатне до промислового видобутку нафти. Відповідно до п. 7 П(С)БО8 "Нематеріальні активи" [4], якщо не підтверджується можливість промислової експлуатації родовища, тобто відсутня можливість промислово-експлуатаційного видобутку, то витрати з придбання права на дослідження не визнаються нематеріальним активом і відповідно до п. 8 П(С)БО8 "Нематеріальні активи" відносяться до витрат звітного періоду. Якщо ж підтверджується можливість промислової експлуатації, то витрати на отримання прав зараховуються до складу нематеріальних активів.

Облік витрат, що формують собівартість продукції нафтогазовидобувних підприємств, являється одним із найбільш важливих ділянок бухгалтерського обліку. Основними завданнями обліку витрат на добування нафти і газу є: а) своєчасне, повне та достовірне відображення в обліку фактичних витрат на виробництво та збут продукції; б) контроль за виконанням нормативних витрат сировини, матеріалів, палива, енергії, а також установа фонду заробітної плати та кошторисних розрахунків витрат на обслуговування та управління виробництвом; в) стан калькуляційної собівартості окремих видів продукції; г) виявлення результатів діяльності підприємства та його підрозділів.

Процес виробництва продукції на будь-якому підприємстві супроводжується певними переліками у виробництві, де при проходженні всіх без винятку етапів отримується певний готовий продукт. На підприємствах нафтогазодобувного типу для отримання продукту у вигляді вуглеводнів, будівництва певного виробництва буде недостатньо, тут потрібно прикласти чимало зусиль для того, щоб спочатку відшукати відповідне ро-

довище з відповідними об'ємами покладів вуглеводнів. Від стадії дослідження родовища до кінцевого етапу збуту готової продукції підприємство має пройти надзвичайно довгий шлях: дослідження покладів залягання, далі розробка родовища з метою отримання необхідної інформації для подальшого освоєння родовища, якщо освоєння покаже перспективність даного покладу підприємство готує необхідне технологічне устаткування для подальшої промислової розробки родовища, де за допомогою цих технологій підприємство зможе реалізовувати кінцевий продукт у вигляді підготовленої нафти чи газу у відповідності до стандартів та нормативів вмісту різного роду домішок. На кожному етапі підприємство несе величезні витрати, починаючи від геологорозвідувальних робіт, які відносяться до основних об'єктів, тобто до свердловин, де вони з-поміж інших капітальних витрат групуються за статтею "Геологорозвідувальні роботи" у розрізі підрядників, що проводили дані роботи, закінчуючи сейсмозвідувальними роботами та іншими витратами, що будуть включені до складу інвентарної вартості свердловин, що вводяться в експлуатаційне використання. Якщо відповідне проведення робіт не буде пов'язуватись з будівництвом свердловин, витрати будуть відображатися на рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів" до відповідного завершення робіт на даному родовищі, та прийняття відповідного рішення стосовно подальшого використання чи консервування свердловини.

Узагальнене розуміння по проведенню робіт на свердловині може бути поділено на два етапи — дослідно-промислової та промислової експлуатації родовища. У відповідності до Постанови Кабінету Міністрів України № 608 від 17.06.2009 року "Про затвердження Порядку проведення у 2009 році аукціонів з продажу спеціальних дозволів на користування надрами" [5], спеціальні дозволи на користування надрами на геологічне вивчення, у тому числі на дослідно-промислової розробки родовищ видаються на термін, не більше ніж п'ять років, а на шельфі та морської економічної зони України — не більше як на 10 років. Для промислової розробки спеціальні дозволи видаються на термін, не більше як на 20 років, на шельфі — не більше як на 30 років.

Процес видобутку продукції підприємством проходить також певний перелік етапів: видобування продукції зі свердловини; підтримка пластового тиску; збір і транспортування нафти і газу; комплексна підготовка нафти та газу, що розуміється для нафти — це зневоднення, знесолоння, стабілізація з необхідними нормативними показниками, для газу — це усушка та відбензинення; підготовка та утилізація промислових стічних вод; транспортування нафти та газу до споживача.

З огляду на таку схему отримання продукції нафтогазодобувних компаній, їх витрати будуть

надзвичано високими, а галузь у цілому є дуже енергоємкою, індивідуальність кожної свердловини, тектонічна будова пластів вимагає також досвідчених фахівців та значний науковий потенціал для проведення відповідних робіт.

Значна витратність даної галузі народного господарства проявляється в усіх сегментах його роботи, особливо це проявляється в процесі будівництва свердловин, так як цей процес пов'язується зі створенням основного експлуатаційного обладнання, тому відноситься до складу капітального будівництва та створення основних виробничих фондів у нафтогазовидобутку. Ще більше на умови витратності впливають умови, в яких проводиться буріння свердловини, характеристика виконання основних технологічних процесів, які ніколи не бувають ідеальними, та залежать від умов тектонічної складності, які наперед знати неможливо. Кожна з таких умов проведення робіт призводить до тієї чи іншої величини витратності, яка має бути зафіксована та розподілена між відповідними об'єктами будівництва та відповідними етапами робіт, ось саме такі умови виконуються у процесі обліку.

Обліковування витрат на будівництво свердловин у складі капітальних інвестицій ведеться на рахунку 15 "Капітальні інвестиції", на відповідному субрахунку 151 "Капітальне будівництво", у обов'язковому порядку по кожному родовищу, по кожній свердловині у відповідності до отриманої продукції, нафти чи газу. Якщо нафтогазовидобувне підприємство своїми власними силами проводить певний перелік робіт по розвідці — такі витрати будуть обліковуватись на рахунку 151 "капітальне будівництво", в іншому випадку, де роботи проводяться підрядчиком — використовується рахунок 63 "Розрахунки з поставальниками", при цьому підставою для обліковування таких витрат будуть договори та акти виконаних робіт. Значимість даного сектору витрат надзвичайно велика, так як вже у процесі промислової експлуатації свердловини і поетапного нарахування амортизації, величина даних відрахувань включається до собівартості продукції формуючи показник, що наближається до 40% від загальної вартості одиниці продукції.

Специфічність даної галузі серед інших проявляється багато в чому, але одним із таких особливостей є те, що процес виробництва, іншими словами добування нафти чи газу на діючому родовищі не можна припинити без певних негативних наслідків для подальшого функціонування свердловини, тому процес видобутку не припиняється ні на хвилину, це у свою чергу призводить до безперервного процесу понесення певних витрат, що збільшують собівартість видобутку продукції та обліковуються на дебету рахунку 23 "Виробництво" та кредиту рахунків 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 24 "Брак у виробництві", 25 "Напівфабрикати", 39

"Витрати майбутніх періодів", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки з оплати праці", 91 "Загально виробничі витрати".

Окрім основних витрат, які безпосередньо можна віднести на той чи інший вид продукції, на будь-якому підприємстві має місце допоміжне виробництво, витрати якого потрібно чітко розподіляти та відображати у собівартості продукції. Витрати на утримання різного роду допоміжних цехів, обліковуються на дебету субрахунка "Допоміжне виробництво" рахунку 23 "Виробництво", з кредиту рахунків 13 "Знос необоротних активів", 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 24 "Брак у виробництві", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки з оплати праці" та інші, зі списанням на субрахунок 231 "Основне виробництво". Для розмежування витрат між допоміжними виробництвами, використовують шлях де ці витрати розподіляються між відповідними субрахунками рахунку 23.

Загалом структуризовану схему використання рахунків бухгалтерського обліку, можна представити у відповідності до складеної логічної ланцюгової схеми субрахунків, які можуть відкриватися підприємством у відповідності до галузі економічної діяльності, в якій воно зайняте, та найголовніше, у відповідності до ієрархічного принципу стосовно виділених центрів відповідальності на виробництві. Так, встановлений певний перелік рахунків:

- "Основне виробництво";
- "Допоміжне виробництво";
- "Витрати на утримання та експлуатацію обладнання";
- "Загальноцехові витрати";
- "Загальновиробничі витрати".

У розрізі відповідних субрахунків включаються витрати наступних виробничих підрозділів підприємства нафтогазовидобувного типу на рахунок "Основне виробництво":

- виробництво з добування нафти;
- виробництво з добування газу попутного;
- виробництво з добування газу прородного;
- цех підтримки пластового тиску;
- виробництво зі збору, зберігання та внутрішньовиробничого транспортування нафти;
- виробництво з зовнішнього транспортування нафти;
- виробництво з технологічної підготовки та стабілізації нафти;
- виробництво збирання та транспортування газу;

На рахунок "Допоміжне виробництво":

- Виробництво з ремонту експлуатаційного обладнання;

- виробництво з ремонту електрообладнання;
- виробництво з водопостачання;
- виробництво з парозабезпечення;
- виробництво з стиснутого газу;
- виробництво з стиснутого повітря;

- цех науково-дослідних та виробничих робіт;
- цех опресування труб;

На рахунок "Витрати на утримання та експлуатацію обладнання":

- цех підземного ремонту свердловини;
- виробничого прокату експлуатаційного обладнання;
- виробництво з використання електрообладнання;
- прокатно-ремонтний цех електрообладнання;
- цех автоматизації виробництва.

Відображення та групування витрат, для подальшого їх використання у формі калькулювання собівартості отриманої продукції, вимагає від бухгалтерського обліку ефективного використання синтетичних та аналітичних регістрів. Так, облік всіх витрат на підприємствах нафтогазовидобувного сектору ведеться в Журналі 5А. Форма Журналу 5А ідеально підходить виходячи з потреб управління і організаційно-технологічних особливостей. У даному регістрі витрати відображаються у розрізі економічних елементів, а також інших необхідних ознак для використання у відповідній галузі промисловості. Кожне підприємство також вправі використовувати свої власні регламентовані регістри, але вже для потреб управлінського обліку, інформація, що буде зазначатися у відповідних регістрах буде використовуватися лише для прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства.

Разом з відповідними витратами у нафтогазовидобувних підприємствах приділяють багато уваги такому поняттю, як виробничо-технічні витрати. У відповідності до Наказу Міністерства палива та енергетики України № 224 від 18.05.2005 року "Порядок ведення обліку нормативних витрат і виробничо-технічних витрат нафти, природного газу та газового конденсату під час їх видобування, підготовки до транспортування та транспортування" [6], надається перелік та форми регістрів, якими необхідно користуватись нафтогазовидобувним підприємствам для відображення відповідних нормативних витрат продукції, які виникають за технологією розробки родовищ вуглеводнів. Так, для фіксування відповідних витрат використовується затверджена форма Журналу первинного обліку витрат та виробничо-технологічних витрат, який використовується на рівні виробничих підрозділів із видобутку нафти, природного газу та газового конденсату та в розрізі кожного родовища.

ВИСНОВКИ

Інформація викладена у статті в певних найбільш важливих аспектах висвітлює процес відображення витрат в обліку підприємств нафтогазовидобувного сектору економіки України. Було представлено категорії, якими користуються при формуванні облікового процесу, та безпосередньо

ті, які формують саме розуміння витратності в даній галузі, певним чином із представлених чинників, які впливають та формують цінову категорію продукції. Було представлено перелік рахунків бухгалтерського обліку, які беруть участь в обліковому процесі відображення витрат, та відповідні регістри, використання яких допоможе згрупувати та в подальшому використати їх у визначенні калькуляційної собівартості виробленої продукції.

Представлений матеріал, в загальному дозволить зрозуміти головні особливості загальної схеми відображення сторони витратності нафтогазовидобувних компаній, у плані їх реєстрації та правильного відображення. Як вже було раніше підкреслено, актуальність сторони витрат галузей економіки стоїть дуже гостро, до того ж ця гострота в багатократному розмірі збільшується із настанням світової економічної кризи. У даному випадку необхідна цільова програма за допомогою якої і під егідою держави, підприємства даної галузі зможуть вийти на зовсім новий рівень мінімальної витратності. Разом з тим за прогнозами експертів, що проаналізувавши динаміку видобутку вуглеводнів зі світового резерву, дійшли висновку, що світова тенденція видобутку цього важливого продукту з кожним роком скорочуються в середньому на 6,7%. Наслідки цього ми зможемо відчути вже в 2010 році, коли почне проявлятися дефіцит на вуглеводні, особливо на нафту [7]. Тому, зважаючи на все це наша держава має зробити все можливе для того, щоб представити українські родовища у більш привабливому інвестиційному вигляді, все можливо зробити, було б бажання.

Література:

1. Шумпетер Й. Теория экономического развития. — М.: Прогресс, 1982. — 450 с.
 2. Исмаилов М.И. / Нефть, газ и бизнес. — № 3. — М., 2009. — С. 20
 3. Зейналова С.Д. / Нефть, газ и бизнес. — № 2. — М., 2008. — С. 17.
 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" / Наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242.
 5. Постанови Кабінету Міністрів України № 608 від 17.06.2009 року "Про затвердження Порядку проведення у 2009 році аукціонів з продажу спеціальних дозволів на користування надрами".
 6. Наказ Міністерства палива та енергетики України № 224 від 18.05.2005 року "Порядок ведення обліку нормативних витрат і виробничо-технічних витрат нафти, природного газу та газового конденсату під час їх видобування, підготовки до транспортування та транспортування".
 7. BP Statistical Review of World Energy June 2009/ Инвестгазета, 10—16.08.2009, с. 21.
- Стаття надійшла до редакції 28.08.2009 р.*