

М.С.Орлів, к.е.н.,
Івано-Франківський національний технічний університет
нафти і газу,
м. Івано-Франківськ

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОТОЧНОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ У НАФТОГАЗОВІЙ ГЕОЛОГОРОЗВІДЦІ

У статті розглянуто особливості поточного обліку виробничих витрат в нафтогазовій геологорозвідці та запропоновано підходи щодо його удосконалення з метою забезпечення достовірності та обґрунтованості звітних показників, а також відповідності облікової інформації потребам управління.

In the article the features of current accounting of production costs were considered in oil and gas geological exploring and offered the approach to its improvement to provide the authenticity and validity of reports indexes, and also accordance accounting information to management necessities.

В умовах застосування прогресивних комп'ютерних програм ведення бухгалтерського обліку значно спрощується. Однак великі виробничі підприємства з метою поєднання синтетичного і аналітичного обліку, забезпечення найбільшої відповідності облікової інформації про витрати підприємства цілям їх контролю і аналізу продовжують застосовувати журнально-ордерну форму.

Проте типові форми журналів-ордерів для обліку витрат діяльності (№5 і №5А) можуть використовуватись на підприємствах різних галузей винятково для потреб складання фінансової звітності. Щодо підприємств нафтогазової геологорозвідки, то вони не можуть формувати інформацію, необхідну для ефективного управління витратами, оскільки не передбачають:

• узагальнення облікової інформації за об'єктами геологорозвідувальних робіт (замовленнями) залежно від джерел їх фінансування;

• відображення витрат у розрізі підрозділів допоміжних виробництв, частина яких не тільки обслуговує потреби основного виробництва, а також надає ремонтні, транспортні та інші послуги для сторонніх організацій;

• формування інформації про загальновиробничі витрати відповідно до потреб аналізу їх структури та виявлення відхилень від нормативних показників;

• обліку витрат майбутніх періодів, безпосередньо пов'язаних з виконанням замовлень (збір геологічної інформації, експертиза робочого проекту і кошторису та інші роботи, які проводяться до укладання договору), в розрізі об'єктів геологорозвідувальних

робіт;

Ї наочності облікової інформації, оскільки на одному розвороті регістру дебетуються усі рахунки витрат операційної діяльності.

Зрозуміло, що будова журналу-ордера не може передбачати групування витрат за всіма ознаками, необхідними для управління, проте він не повинен бути лише проміжним регістром, в якому інформація узагальнюється винятково для потреб складання фінансової звітності. Тому ми погоджуємось з думкою П.Я.Хомина про те, що актуальність наукових розробок, спрямованих на вдосконалення журнально-ордерної форми обліку, враховуючи певні невирішені аспекти її практичного застосування, не викликає сумнівів [2, с.36].

Мета статті – розробити схему технологічного процесу поточного обліку виробничих витрат підприємств нафтогазової геологорозвідки та запропонувати підходи до їх відображення у журналі-ордері №5 відповідно до інформаційних потреб ефективного управління.

Збір та узагальнення інформації про виробничі витрати слід розглядати як технологічний процес, що складається з етапів первинного, поточного та узагальнюючого (підсумкового) обліку, які є його функціональними підсистемами і при формуванні інформації використовують різні елементи спостереження та методи.

На першому етапі обліку здійснюється не тільки вимірювання витрат у натуральному і вартісному вираженні та фіксування їх у носіях облікової інформації, а ще й контроль законності, доцільності та відповідності обсягів використання ресурсів встановленим нормам, планам та кошторисам (для держбюджетних геологорозвідувальних робіт). Тому формування первинних даних, вимірювання та оцінка витрат включає низку технологічних, економічних, правових питань, вирішення яких виходить за межі власне обліку та потребує відповідної організації і регламентації.

Інформація про виробничі витрати геологорозвідувального підприємства формується на різних топологічних ділянках обліку. В першу чергу, це облік використання товарно-матеріальних цінностей, трудових ресурсів і основних засобів. Залежно від видів і застосовуваних методів геологорозвідувальних робіт, а

також обсягу підрядних робіт, питома вага матеріальних, трудових і амортизаційних витрат у загальній їх структурі становить від 79% до 93%. Відповідно організація обліку витрат починається від визначення облікової політики стосовно порядку документування та методів списання вартості товарно-матеріальних цінностей, нарахування амортизації необоротних активів, аналітичності розрахунків з оплати праці. Отже, достовірність інформації про витрати виробництва, забезпечення точності калькуляцій собівартості геологорозвідувальних робіт та інших послуг, що виконуються досліджуваними підприємствами, зумовлені ефективністю організації обліку таких операцій.

Облік використання виробничих запасів повинен бути організований залежно від особливостей сировини, матеріалів та напівфабрикатів, технологічного процесу виробництва та характеру втрат, що виникають.

З метою формування достовірної інформації про рух і використання виробничих запасів, а також малоцінних та швидкозношуваних предметів, доцільно здійснювати кодування аналітичних рахунків за схемою, наведеною на рис. 1.

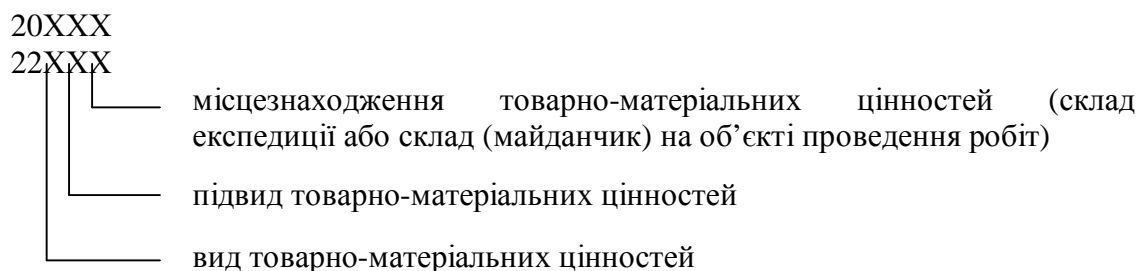


Рис. 1. Схема кодування рахунків аналітичного обліку товарно-матеріальних цінностей

При виборі методу оцінки товарно-матеріальних цінностей слід враховувати, по-перше, необхідність коригування кошторисної вартості геологорозвідувальних робіт та внесення відповідних змін до бюджетів витрат при різких змінах ціни на основні матеріали, що спостерігається протягом останніх років, по-друге, велику тривалість геологорозвідувального циклу. Тому для оцінки вибуття товарно-матеріальних цінностей доцільно використовувати 2 методи: ідентифікованої та середньозваженої собівартості. Перший метод – для списання змінного обладнання, яке використовується у виробництві як пристосування до основних засобів, другий – для усіх інших матеріальних витрат,

що забезпечить співставлення показників собівартості геологорозвідувальних робіт на різних об'єктах геологічних досліджень.

Аналітичний облік розрахунків з оплати праці, перш за все, повинен забезпечувати контроль за використанням робочого часу. Тому його слід організовувати в розрізі структурних підрозділів за видами нарахувань з відокремленням виплат польового забезпечення робітникам польових бригад, непродуктивних витрат на оплату праці, пов'язаних із простоями, та додаткової заробітної плати. Така аналітичність обліку не тільки сприятиме точності розподілу непрямих витрат, а й ефективному аналізу продуктивності праці та формуванню інформаційного забезпечення бюджетування і нормування трудових витрат.

Для достовірного розподілу витрат на оплату праці між об'єктами обліку необхідно на усіх первинних документах з нарахування заробітної плати (табелях обліку робочого часу, нарядах, маршрутних листах, розрахунково-платіжних відомостях та ін.) вказувати шифр структурного підрозділу та код об'єкту (замовлення), якщо витрати можна віднести прямо.

Основною особливістю використання основних засобів у нафтогазовій геологорозвідці, яка має вирішальне значення при нарахуванні амортизації, – польові умови їх експлуатації та зношення не тільки під час роботи, а також при їх перевезенні та простоюванні на базах та об'єктах проведення пошуково-розвідувальних робіт. Відповідно питома вага непродуктивних амортизаційних витрат на досліджуваних підприємствах в окремих випадках складає 20%, що свідчить про нераціональне використання техніки, неефективність планування виробничої діяльності.

На дочірніх підприємствах НАК “Надра України” використовують податковий метод нарахування амортизації, що, по-перше, не враховує умови експлуатації необоротних активів, по-друге, не забезпечує співставимість кошторисних та фактичних показників за цією статтею, оскільки норми амортизаційних витрат при визначенні кошторисної вартості геологорозвідувальних робіт розраховуються, виходячи із цін на придбання необоротних активів, очікуваного нормативного фонду робочого часу, з урахуванням змінності, сезонності геологорозвідувальних робіт і можливості використання

необоротних активів протягом року на кількох об'єктах. Пропонуємо диференційований підхід до нарахування амортизації необоротних активів, представлений у вигляді матриці (табл. 1).

Слід звернути увагу, що в нафтогазовій геологорозвідці амортизація основних засобів (у тому числі бурового обладнання) – витрати, залежні від тривалості робіт. Відповідно її розрахунок слід здійснювати на підставі балансу використання основних засобів (або робочого часу).

Таблиця 1

Методи амортизації необоротних активів геологорозвідувальних підприємств

Місцезнаходження та факт використання	Необоротні активи на складі експедиції	Необоротні активи на об'єкті проведення робіт, які тимчасово не експлуатуються	Необоротні активи в експлуатації
Види			
Основні засоби: - активні - пасивні	не амортизуються	прямолінійний прямолінійний	виробничий прямолінійний
Малоцінні необоротні матеріальні активи	не амортизуються	прямолінійний	100%
Інші необоротні матеріальні активи - бурині труби - інші активи	не амортизуються	прямолінійний прямолінійний	виробничий прямолінійний
Нематеріальні активи	-	прямолінійний	прямолінійний

Аналітичний облік нарахування амортизації необоротних активів доцільно організовувати за місцем їх знаходження, матеріально відповідальними особами, видами необоротних активів.

Вважаємо, що основним принципом будови реєстрів поточного обліку витрат геологорозвідувального підприємства є формування усієї необхідної інформації у зручній для користувача, наочній формі за замовленнями і структурними виробничими підрозділами (для допоміжних виробництв) у журналах-ордерах та її деталізація за центрами відповідальності – у аналітичних відомостях.

Отже, для забезпечення аналітичності обліку виробничі витрати у облікових реєстрах слід класифікувати за такими ознаками:

- за замовленнями;
- за центрами відповідальності;
- за економічними елементами;
- за відношенням до виробничого процесу;
- за відношенням до собівартості геологорозвідувальних робіт;

- Ї за видами і методами геологорозвідувальних робіт;
- Ї за доцільністю;
- Ї залежно від дати підписання договору;
- Ї за наявністю надзвичайних подій.

Для складання журналу-ордера №5 інформацію про виробничі витрати на підставі первинних документів необхідно систематизувати у відомостях з використання виробничих запасів, розрахунків з оплати праці, амортизації необоротних активів та інших регістрах. Від їх аналітичності залежить точність калькуляцій, достовірність та адекватність інформації потребам управління.

При удосконаленні використовуваних на досліджуваних підприємствах форм облікових регістрів, перш за все, необхідно:

- Ї забезпечити відображення облікової інформації відповідно до потреб факторного аналізу обсягу і структури витрат, ефективності використання ресурсів, бюджетування і нормування показників, а також управління господарською діяльністю в цілому;

- Ї внести зміни в аналітичні відомості для отримання проміжної інформації про напрями використання ресурсів у розрізі центрів відповідальності, що підвищить ефективність контролю за їх витрачанням;

- Ї розмежувати витрати на проведення безпосередньо геологорозвідувальних і супутніх робіт, а також продуктивні та непродуктивні витрати (пов'язані із простоями, ліквідацією аварій, геологічних ускладнень) у розрізі замовлень для кожного виду ресурсів;

- Ї забезпечити достовірне формування показників технологічної і повної виробничої собівартості геологорозвідувальних робіт.

Особливості групування виробничих витрат в аналітичних відомостях та розроблення їх форм відповідно до інформаційних потреб управління розглянуто в статті «Організація обліку накладних виробничих витрат у нафтогазовій геологорозвідці» [1, с.850]. Зараз детальніше зупинимось на будові регістру синтетичного обліку – журналу-ордера №5.

Для забезпечення аналітичності та наочності інформації про виробничі витрати підприємств нафтогазової геологорозвідки в розділі III “Витрати діяльності” журналу-ордера №5 основне

виробництво доцільно розділяти на групи: роботи, що виконуються за бюджетні, власні кошти та на підставі договорів з іншими організаціями.

На досліджуваних підприємствах витрати на проведення усіх договірних робіт (буріння свердловин, надання автопослуг, проведення ремонтних робіт та інше) відображаються на одному аналітичному рахунку 23.05 “Договірні роботи”, незважаючи на те, що значна їх частина виконується підрозділами допоміжного виробництва.

На нашу думку, оскільки послуги допоміжних виробництв стороннім організаціям, як правило, включаються у виробничу програму геологорозвідувального підприємства з метою завантаження потужностей таких підрозділів, аналітичний облік витрат, пов’язаних з їх наданням, слід вести на відповідному субрахунку витрат допоміжного виробництва (ремонтно-механічної майстерні, автотранспортного підрозділу, складського господарства та ін.). Це також дозволить виокремити витрати на виконання геологорозвідувальних робіт із загального обсягу договірних робіт.

Таким чином, на відміну від діючої форми журналу-ордера №5, де аналітичний облік витрат ведеться в розрізі замовників, пропонуємо його організувати за виробничими структурними підрозділами, а потім деталізувати за замовниками. З метою забезпечення розмежування виробничих витрат, пов’язаних із проведенням різних видів та методів геологорозвідувальних робіт, пропонуємо здійснювати кодування рахунку 23 “Виробництво” як показано на рис. 2.

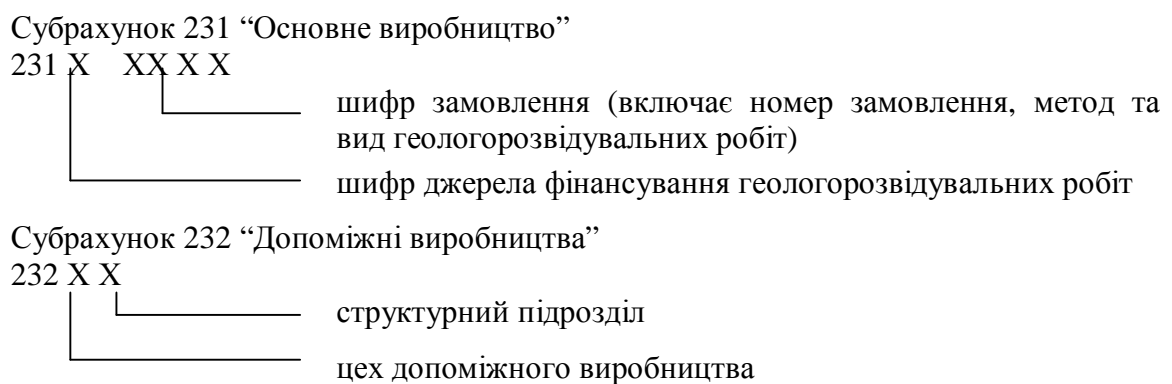


Рис. 2. Схема кодування рахунку 23 “Виробництво”

Номенклатуру аналітичних рахунків відповідно до запропонованої схеми наведено в табл. 2.

Для відображення інформації про загальновиробничі витрати геологорозвідувальних підприємств, що обліковуються на однойменному рахунку 91, у розділі III журналу-ордера №5 пропонуємо їх класифікувати на аналітичних рахунках залежно від призначення таких витрат [1, с.851]. Для більш точного розподілу за кожним їх видом доцільно виділяти прямі (що безпосередньо відносяться на об'єкти обліку) і непрямі загальновиробничі витрати.

Узагальнюючи всевище сказане, відобразимо схематично технологічний процес поточного обліку виробничих витрат геологорозвідувального підприємства (рис. 3).

Після формування облікових регістрів інформацію про витрати слід узагальнювати в управлінській звітності про фактичну собівартість геологорозвідувальних робіт (за їх видами та способом виконання із розмежуванням продуктивних та непродуктивних витрат).

Таблиця 2

Номенклатура аналітичних рахунків для обліку виробничих витрат геологорозвідувальних підприємств

Номенклатура аналітичних рахунків	
на ДП "Кримгеологія"	запропонована
1	2
23.01 – держбюджетні роботи	23.1 – основне виробництво:
23.02 – виготовлення основних засобів і необоротних активів	23.11 – держбюджетні ГРР
23.03 – ремонт основних засобів	23.12 – ГРР для спільної діяльності
23.04 – складські витрати	23.13 – ГРР за власні кошти
23.05 – договірні роботи	23.14 – інші підрядні ГРР
23.06 – виготовлення матеріалів та МШП	23.15 – виготовлення промислової продукції
23.07 – послуги підрозділам підприємства, виділеним на окремий баланс	23.2 – допоміжні виробництва:
23.08 – виготовлення промислової продукції	23.21 – механічна майстерня
23.09 – транспортно-заготівельні витрати	23.211 – ремонт
23.10 – оренда	23.212 – виготовлення активів
23.11 – пральня	23.22 – трубний цех
23.12 – вантажний транспорт	23.23 – автотранспортний цех
23.13 – вахтовий транспорт	23.231 – вантажний транспорт
23.14 – механізми	23.232 – вахтовий транспорт
23.15 – спец транспорт	23.233 – механізми
23.16 – легковий транспорт	23.234 – спецтранспорт
	23.235 – легковий транспорт
	23.24 – складське господарство
	23.25 – пральня
	23.26 – тампонажний цех
	23.27 – вежомонтажний цех

Така інформація необхідна для аналізу виконання планових показників та оцінки економічної ефективності геологорозвідувальних робіт.

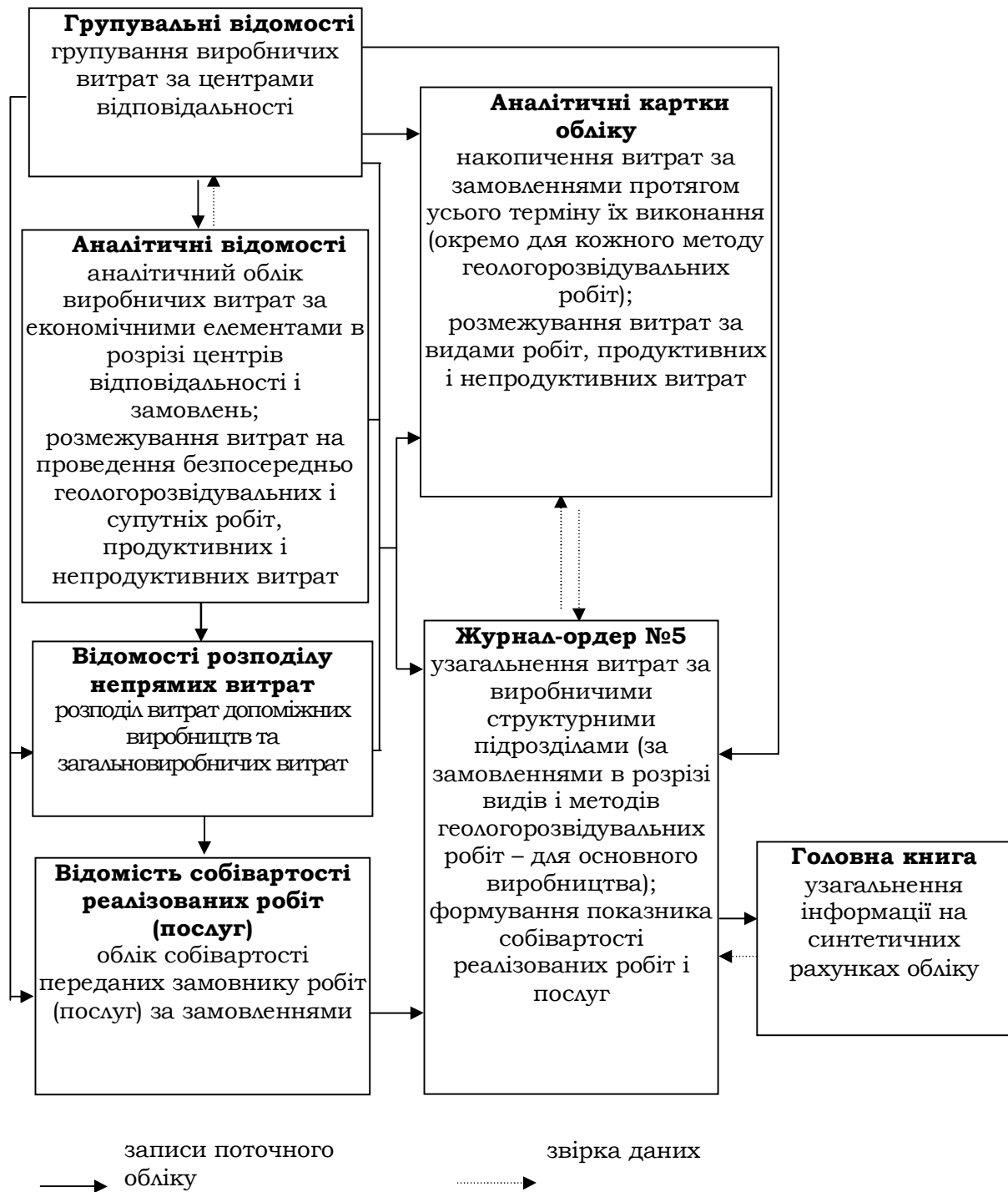


Рис. 3. Технологічний процес поточного обліку виробничих витрат геологорозвідувального підприємства

Основним принципом будови реєстрів поточного обліку витрат геологорозвідувального підприємства є формування усієї необхідної інформації у зручній для користувача, наочній формі за структурними виробничими підрозділами і замовленнями у журналах-ордерах та її деталізація за центрами відповідальності – у аналітичних відомостях. Аналітичний облік виробничих витрат

доцільно організовувати на субрахунках 231 “Основне виробництво” за видами і методами геологорозвідувальних робіт у розрізі джерел фінансування і замовлень та 232 “Допоміжні виробництва” – за структурними підрозділами допоміжних виробництв.

Використання запропонованого у статті підходу до поточного обліку виробничих витрат у нафтогазовій геологорозвідці забезпечує розмежування витрат на проведення безпосередньо геологорозвідувальних і супутніх робіт, достовірне визначення обсягу і структури непродуктивних витрат.

Список використаних джерел:

1. Орлів М. Організація обліку накладних виробничих витрат в нафтогазовій геологорозвідці // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць: У 4 т. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2007. – Вип. 228. – Т.4. – С.846-853.

2. Хомин П. Облік витрат виробництва за журнально-ордерною формою має відповідати вимогам фінансової і внутрішньої звітності // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – №6. – С.36-41.