

УДК 657.01

В.П. Онищенко, канд. екон. наук, доцент**Л.В. Бойко**, студент

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГАЗОТРАНСПОРТНОГО КОМПЛЕКСУ

Досліджені питання формування виробничої собівартості на підприємствах газотранспортного комплексу, надано пропозиції щодо вдосконалення ведення контролю за паливно-енергетичними ресурсами.

Постановка проблеми. Вирішення проблем ефективної діяльності та нарощування виробничого потенціалу підприємств газотранспортного комплексу вимагає раціонального управління витратами. Прийняття управлінських рішень для виконання поставлених завдань базується на всебічному, глибокому аналізі облікових даних і залежатиме від повноти і достовірності вихідної інформації про витрати. Підприємства газотранспортного комплексу вимагають побудови такої системи обліку і контролю, яка б враховувала їх особливості і давала, з одного боку, можливість нарощувати прибуток підприємства, а з другого – диверсифікувати його ризики [9]. Зокрема, дані виробничої собівартості використовуються для оцінки, аналізу, прийняття важливих рішень, починаючи від специфіки функціонування газотранспортної системи (ГТС) та закінчуючи формуванням цін, тарифів. Останні повинні забезпечувати покриття економічно обґрунтованих витрат виробництва [3].

Аналіз останніх досліджень та публікацій. З'ясуванню природи, умов виникнення, форм, видів, оцінки, механізмів формування і відображення в обліку витрат діяльності підприємств приділили значну увагу у своїх працях як вітчизняні, так і зарубіжні вчені. Зокрема, вагомий внесок у дослідження сутності, організації і методики обліку та аналізу витрат, управління ними здійснили українські вчені Ф. Бутинець, Б. Валусев, Я. Витвицький, С. Голов, М. Данилюк, З. Задорожний, Б. Литвин, В. Орлова, М. Пушкар, Н. Пилипів, С. Кафка, І. Перемозова, В. Рудницький, В. Сопко, М. Чумаченко, Ю. Цал-Цалко та ін., зарубіжні економісти О. Аксьоненко, І. Басманов, П. Безруких, К. Друрі, В. Івашкевич, Р. Мюллендорф, В. Палій, Дж. Ріс, Ч. Хорнгрен, А. Яругова та ін. [5; 9; 10].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. В системах обліку та аналізу витрат газотранспортних підприємств ще залишається низка невирішених проблем. Йдеться про ознаки класифікації витрат відповідно до завдань обліку й управління ними; методику обліку витрат і калькулювання собівартості продукції з урахуванням організаційно-технологічних особливостей; налагодження організації обліку витрат на газотранспортних підприємствах. У роботах учених були розглянуті основні питання організації облікового та контрольного процесів. Але дослідження в частині витрат стосувалися лише питань організації обліку витрат у системі управління підприємством, однак через зміну умов функціонування підприємств газової промисловості на етапі розвитку ринкових відносин виникла необхідність наукового дослідження особливостей організації обліку витрат.

Метою цієї статті є вироблення обґрунтованих рекомендацій щодо вдосконалення обліку й аналізу виробничої собівартості підприємств газотранспортного комплексу з урахуванням галузевої специфіки.

Виклад основного матеріалу. Собівартість виробництва продукції (робіт, послуг) з транспортування та постачання газу є одним з найважливіших показників, що характеризують якісний рівень роботи підприємств з газопостачання та газифікації. Метою обліку собівартості продукції (робіт, послуг) з транспортування та постачання газу споживачам є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з

постачанням, реалізацією газу, його транспортуванням до споживачів, обчислення фактичної собівартості, а також контроль за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів [3].

Теоретичні основи обліку витрат відображені в національних стандартах та галузевих методичних рекомендаціях. Зокрема, методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати визначаються П(С)БО 16 «Витрати», що затверджений наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31 грудня 1999 року, та Методичними положеннями з планування, обліку і калькулювання робіт (послуг) на підприємствах з газифікації та газопостачання, затвердженими наказом Міністерства палива та енергетики України № 394 від 20 жовтня 2006 року.

Для транспорту газу використовують поняття собівартості річного обсягу газу. Собівартість є якісним узагальнюючим показником, в якому відображаються практично всі сторони виробничо-господарської діяльності підприємства:

- використання основних фондів;
- використання палива, енергії, матеріалів, реагентів;
- рівень продуктивності праці;
- організація матеріально-технічного постачання і збуту;
- ефективність управління і т. д.

Основними виробничо-технологічними об'єктами ГТС є магістральні газопроводи різного призначення та продуктивності, компресорні станції, газорозподільні станції, підземні сховища газу, об'єкти інфраструктури, які забезпечують функціонування системи [6].

Величина собівартості значною мірою залежить від особливостей використовуваної техніки і технологій, рівня організації виробництва та праці. Впровадження у виробництво новітніх досягнень технічного прогресу, більш досконалих і наукових методів виробництва та праці створює об'єктивні передумови для зниження рівня витрат на виробництво продукції, що, в свою чергу, дозволяє зменшити собівартість транспортних послуг (наприклад, введення в дію електроприводних газоперекачувальних агрегатів) [6; 11]. Зниження собівартості транспортування газу дозволяє знизити ціну його реалізації споживачам. По-друге, зниження собівартості пов'язане з більш раціональним та економним використанням ресурсів, що має суттєве значення на сучасному етапі розвитку газотранспортної системи України.

Собівартість реалізованих послуг (продукції, робіт) з транспортування газу визначається, виходячи з виробничої собівартості послуг (продукції, робіт). Виробнича собівартість послуг (продукції, робіт) складається з прямих витрат на виробництво та загальновиробничих витрат. У зв'язку з прийняттям змін до П(С)БО 16 «Витрати» та Податкового кодексу України підприємства газотранспортного комплексу серед прямих витрат виробничої собівартості виділяють:

- матеріальні витрати, що утворюють основу наданої послуги (вартість природного газу, що використаний на технологічні потреби; технологічні витрати природного газу; вартість технологічної води, використаної на технологічні потреби; інші матеріальні витрати);
- прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у наданні послуг, виконанні робіт, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат);
- амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг;
- вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг;

- всі інші прямі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат [1; 2].

Оскільки, структура ГТС має географічно розгалужений характер – філії УМГ (управління магістральних газопроводів), ЛВУМГ (лінійно-виробниче управління магістральних газопроводів), ПСГ (підземні сховища газу), компресорні станції, то і склад прямих витрат виробничої собівартості визначається філіями та їх структурними підрозділами відповідно до вимог П(С)БО 16 та п. 138.8 ст. 138 ПКУ з урахуванням технологічного процесу надання послуг.

За економічними елементами розподіл виробничих витрат на послуги з транспортування природного газу магістральними трубопроводами містить окремі статті витрат на транспортування природного газу. Зокрема, до них включають: матеріали (використовуються на виробничо-експлуатаційні потреби), запчастини, електроенергія, газ на технологічні потреби, витрати на оплату праці, на соціальні заходи, амортизаційні відрахування від вартості основних фондів, витрати на пусконаладжувальні роботи, послуги зв'язку, послуги автотранспорту, авіапослуги, геофізичні дослідження, технологічну воду, податки та збори, ін.

У собівартість роботи трубопроводного транспорту газу не включають: вартість перекачаного газу; витрати на соціально-культурно-побутові потреби; витрати, що компенсуються з фондів економічного стимулювання й інших фондів, які утворюються з прибутку, а також цільових асигнувань та інших джерел; витрати підприємств на виконання робіт (послуг), непов'язаних з перекачкою.

Споживання енергетичних ресурсів є однією з основних статей витрат у виробничій діяльності газотранспортного підприємства. В останні роки енергозбереження стало практично невід'ємною частиною у виробничому процесі транспортування природного газу газотранспортною системою. Зокрема, це стосується зменшення витрат газу на виробничо-технологічні потреби, зниження витрат природного газу у виробничому процесі транспорту газу, економії значних обсягів паливно-енергетичних ресурсів.

Згідно з Концепцією розвитку, модернізації і переоснащення ГТС України на 2009-2015 роки економію природного газу та скорочення виробничо-технологічних витрат природного газу можна досягти внаслідок переведення газоперекачувальних агрегатів, які використовують як прилад, газотурбінні та поршневі двигуни, на електропривід, або використання комбінованого варіанта заміни ГПА на компресорних станціях ГТС, що може здійснюватись за умови визначення економічної доцільності [8].

В 2010 році для транспортування природного газу Дочірня компанія «Укртрансгаз» почала активно використовувати ГПА з електроприводом. Це дало змогу вивільнити орієнтовно 260 млн. м³ паливного газу, економічний ефект від заміни роботи ГПА на електроприводні ГПА склав близько 150 млн. грн [12].

Класифікація витрат дає можливість виокремити найбільш характерні ознаки їх групування за трьома напрямками:

- 1) витрати, які використовуються для калькулювання 1000 м³ газу (за статтями калькуляції та економічними елементами, технологічними процесами виробництва);

- 2) витрати на виробництво, дані про які є основою для прийняття рішень та аналізу (за калькуляційними статтями, економічними елементами, за співвідношенням до обсягів виробництва для прийняття управлінських рішень за їх варіантами);

- 3) витрати, які використовуються в системі планування та контролю (за центрами відповідальності, місцями виникнення витрат, калькуляційними статтями, економічними елементами) [9].

Оскільки на підприємствах із транспортування газу має місце накопичення витрат тільки в розрізі основного (витрати по транспортування газу, зберігання, постачання та ін.),

допоміжного (допоміжне будівельно-монтажне виробництво) і обслуговуючого виробництва (витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами і якістю послуг; витрати, пов'язані із забезпеченням правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог; витрати, пов'язані із забезпеченням працівників спеціальним одягом, форменим одягом, захисними пристроями), тому головна ланка, яка безпосередньо зайнята в процесі транспортування газу (бригади з експлуатаційного обслуговування та ремонту технологічного обладнання компресорних станцій, ремонту й обслуговування контрольно-вимірювальних приладів і автоматики, ремонту й обслуговування електрообладнання та лінійно-відновлювальні бригади), лишається поза увагою.

Недосконалість контролю на газотранспортних підприємствах полягає в тому, що контроль не поширюється на центри відповідальності й, відповідно, не виявляє причин і винуватців перевитрат матеріальних ресурсів [9].

До витрат, які використовуються в системі планування, відносять: матеріальні витрати – з урахуванням індексу оптових цін; витрати на оплату праці та відрахування на соціальний захист – з урахуванням індексу інфляції; окремі операційні витрати – відповідно змін нормативно-законодавчих актів України [4].

У цілому для трубопровідного транспорту характерним є велика частка матеріальних витрат і в першу чергу амортизації основних засобів, електроенергії на перекачку, газу на власні потреби. Групування витрат за економічними елементами, як правило, не дає уявлення про напрями, призначення і місце виникнення витрат. Такий спосіб групування не дозволяє визначити собівартість одиниці продукції (робіт, послуг). Тому важливого значення набуває інший спосіб групування витрат – за калькуляційними статтями.

Групування за статтями витрат дає можливість визначити собівартість окремих видів продукції (робіт, послуг), а також встановити, під впливом яких факторів сформувався існуючий рівень собівартості, в яких напрямках потрібно вести роботу по вишукуванню резервів її зниження.

З метою калькуляції (тобто розрахунку собівартості одиниці роботи трубопровідного транспорту), а також вияву природи витрат та шляхів їх зниження, всі витрати за способом їх віднесення на собівартість роботи поділяють на прямі і посередні.

Прямі витрати – безпосередньо пов'язані з транспортуванням і можуть бути безпосередньо віднесені на собівартість транспортування газу.

Посередні витрати – це витрати на утримання і експлуатацію обладнання допоміжних виробництв, загальногосподарські витрати і т. п., які включаються у собівартість транспортування не прямо, а за допомогою спеціальних розрахунків.

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), постачання і транспортування природного газу встановлюється підприємством самостійно згідно з вимогами П(С)БО 16 і затверджуються наказом про облікову політику підприємства.

На підприємствах із транспортування газу результати фінансово-господарської діяльності визначаються в цілому за ДК «Укртрансгаз» НАК «Нафтогаз України», а тому витрати на транспортування газу структурними підрозділами (ЛВУМГ) та філіями (УМГ) передаються через взаємні розрахунки (рахунок 68) на баланс дочірньої компанії щомісячно. При цьому собівартість транспортування 1 тис. м³ газу розраховується як частка від ділення суми витрат із транспортування газу на об'єм транспортованого газу [9].

Отже, до особливостей формування виробничої собівартості на підприємствах ГТС можна віднести:

1) визначення величини витрат на підприємствах з газопостачання та газифікації виконується для обчислення собівартості:

- транспортування природного газу;

- постачання природного газу;
- реалізації скрапленого газу;
- робіт (послуг) іншої діяльності.

2) витрати з експлуатаційної діяльності, що включаються до виробничої собівартості, розподіляються за об'єктами обліку витрат за видом діяльності;

3) особливістю загальновиробничих (накладних) витрат є те, що вони поділяються на постійні та змінні. До постійних загальновиробничих (накладних) витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом, які не змінюються у разі змін обсягів виробництва, а саме: амортизація виробничого обладнання, приміщень, орендна плата за основні засоби виробничого призначення, витрати на утримання будівель та обладнання цехів (дільниць, служб), опалення, освітлення цехів (дільниць, служб), витрати на управління виробництвом. Враховуючи специфіку роботи підприємств з газопостачання та транспортування природного газу, де базові показники мають стабільний характер, тобто загальновиробничі витрати належать до постійних витрат, поділяти загальновиробничі витрати на постійні і змінні недоцільно.

Висновки і пропозиції. На основі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Для удосконалення внутрішньогосподарського обліку витрат необхідно враховувати особливості підприємств із транспортування газу, у тому числі послідовність окремих технологічних процесів і виконавців, які безпосередньо пов'язані з транспортуванням газу. Удосконалення діючої практики обліку на підприємствах газотранспортного комплексу має здійснюватися в напрямі організації обліку витрат у розрізі центрів відповідальності (технологічних етапів транспортування природного газу, лінійних газопроводів, служб). Це дасть можливість підвищити рівень достовірності, аналітичності про кожну виробничу службу, кожен структурний підрозділ.

2. З метою чіткого відображення здійснених господарських операцій та контролю необхідно складовою вважатимуться окремі додатки до Положення про облікову політику. Ця методика є ефективною при прийнятті рішень щодо конкретних об'єктів ГТС (модернізація, реконструкція, залучення іноземних компаній до спільної діяльності з метою мінімізації витрат).

3. Використовуючи нововведені технології, доцільно деталізувати статтю «електроенергія» – на «витрати на придбання електроенергії для роботи газоперекачувальних агрегатів з електроприводом» та «інші витрати на електроенергію» (наприклад, для освітлення виробничих приміщень і промайданчиків компресорних та газорозподільних станцій, для роботи вентиляції, засобів автоматизації тощо).

Список використаної джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=38&nreg=2755-17>.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293878&cat_id=293533.

3. Методичні положення з планування, обліку і калькулювання робіт (послуг) на підприємствах з газифікації та газопостачання, затверджені Міністерством палива та енергетики України від 20 жовтня 2006 року № 394 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/log_c319d84e-cb5d-4a22-a9ffe091783469ba/FIN23911.html.

4. Методика розрахунку тарифів на послуги з транспортування природного газу магістральними трубопроводами: затверджена постановою Національної комісії регулювання електроенергетики України від 4 вересня 2002 р. № 984 (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0984227-02>.

5. Бухгалтерський облік: навчальний посібник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / В. Сопко, З. Гуцайлюк, М. Щирба, М. Бенько. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.
6. Говдяк Р. М. Підвищення енергоефективності газотранспортної системи / Р. М. Говдяк // Трубопровідний транспорт. – 2011. – № 5 (71). – С. 18-19.
7. Дзьоба О. Г. Економічні аспекти модернізації газотранспортної системи України / О. Г. Дзьоба // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 6 (109). – С. 102-106.
8. Концепція розвитку, модернізації і переоснащення газотранспортної системи України на 2009-2015 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KRO91417.html.
9. Пилипів Н. І. Концептуальні засади організації обліку витрат виробничо-комерційної діяльності на підприємствах нафтової і газової промисловості [Електронний ресурс] / Н. І. Пилипів // Науковий вісник Ужгородського університету. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/25.htm.
10. Пилипів Н. І. Вдосконалення методологічних основ обліку затрат на підприємствах нафтової і газової промисловості [Електронний ресурс] / Н. І. Пилипів // Науковий вісник Ужгородського університету. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vpu/Ekon/2009_7/62.pdf.
11. Степ'юк М. Д. Енергозбереження в УМГ «Прикарпаттрансгаз» – невід'ємна частина ефективного процесу транспортування газу / М. Д. Степ'юк, М. Б. Слободян // Трубопровідний транспорт. – 2009. – № 2 (56). – С. 16-17.
12. У першому кварталі «Укртрансгаз» заощадив майже 60 млн. грн за рахунок використання ЕГПА. Новини компанії та ринку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.utg.ua/wp-content/uploads/2010/10/2-68.pdf>.