

ОБЛІК ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИТРАТ НА ВИВЕДЕННЯ З ЕКСПЛУАТАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ВІДНОВЛЕННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК: МІЖНАРОДНИЙ І НАЦІОНАЛЬНИЙ АСПЕКТИ

У статті розкрито методику ведення обліку забезпечення витрат на виведення з експлуатації основних засобів та відновлення земельних ділянок з урахуванням міжнародного та національного досвіду. Застосування цієї методики обліку забезпечить реалізацію якісних характеристик фінансової звітності компаній нафтогазової промисловості у частині відображення інформації про даний об'єкт обліку.

Ключові слова: облік, забезпечення, компанії нафтогазової промисловості.

T. I. DOLISHNIA

Ivano-Frankivsk national technical university of oil and gas

ACCOUNTING OF COST PROVIDING FOR DECOMMISSIONING OF FIXED ASSETS AND GROUND RESTORATION: INTERNATIONAL AND NATIONAL ASPECTS

The objective of this article is to outline the method of costs accounting for removing assets from the operation and restoration of ground (deposits) in the oil and gas companies in the context of international and national standards. The article analyzes the basic requirements of the provisions of international and national standards according to accounting provisions. Accounting of providing method for decommissioning of fixed assets and ground restoration is recommended to use in practice. Applying of that accounting method will ensure the implementation of the qualitative characteristics of financial statements of companies in petroleum industry in part of displaying information about given accounting object.

Keywords: accounting, providing, company of petroleum industry.

Вступ

Сьогодні особливої актуальності набуває дослідження особливостей обліку в компаніях нафтогазової промисловості у контексті застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ (IFRS)), оскільки підприємства повинні складати фінансову звітність, застосовуючи міжнародні стандарти, які водночас не суперечать Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"[1] і офіційно оприлюднені на веб-сайті Міністерства фінансів України.

Дослідженню питань гармонізації обліку та фінансової звітності присвячені праці багатьох провідних вчених, зокрема таких, як Голов С.Ф., Костюченко В.М. [2] та інші.

Незважаючи на значні наукові напрацювання з цієї проблеми, недостатньо уваги приділено питанням ведення обліку забезпечення витрат на виведення з експлуатації основних засобів та відновлення земельних ділянок, його розрахунку та щорічного перегляду в компаніях нафтогазової промисловості.

Облік формування забезпечення витрат на виведення з експлуатації основних засобів та проведення робіт для відновлення земельних ділянок є однією з особливостей обліку, властивих компаніям нафтогазової промисловості. Необхідність розгляду саме цього об'єкту обліку обумовлюється також тим, що ні національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), ні міжнародні стандарти не дають детальних рекомендацій з його розрахунку та щорічного перегляду.

Мета статті – розкриття методики ведення обліку забезпечення витрат на виведення основних засобів з експлуатації та відновлення земельних ділянок компаніями нафтогазової промисловості в контексті міжнародних та національних стандартів для застосування в практичній діяльності, що, у свою чергу, дозволить забезпечити реалізацію якісних характеристик фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження

У відповідності до чинного законодавства, компанії, виводячи з експлуатації свердловини чи інші основні засоби, беруть на себе зобов'язання щодо відновлення земельних ділянок. Так, згідно із Постановою № 19 від 27.12.1989 р., забезпечення своєчасного і якісного виконання ізоляційно-ліквідаційних і рекультивувальних робіт, а також відповідальність за збереження гирл і стовбурів ліквідованих свердловин, періодичності їх обстеження покладається на виробничі об'єднання, які затвердили їх ліквідацію [3]. Більше того, стаття 54 Кодексу України "Про надра" [4] зобов'язує компанії приводити свердловини у стан, який гарантує безпеку людей, майна і навколишнього природного середовища.

Таким чином, питання щодо виведення з експлуатації основних засобів і відновлення земельних ділянок лежать в полі зору як компаній нафтогазової промисловості, так і держави, природоохоронних організацій, тобто мають загальнодержавне значення.

Для обліку витрат з метою виконання зобов'язань щодо виведення з експлуатації основних засобів і відновлення земельних ділянок компанії нафтогазової промисловості використовують міжнародні

стандарти, в тому числі міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО (IAS)) 37 “Забезпечення, умовні зобов’язання та умовні активи” [5].

Існує чотири основних варіанти обліку [6]:

- капіталізація у вартості активу;
- відображення витрат як витрат майбутніх періодів;
- відображення резерву як окремого активу;
- відображення витрат на резерв в якості витрат у період виникнення.

МСБО (IAS) 37 “Забезпечення, умовні зобов’язання та умовні активи” [5] не забороняє і не вимагає капіталізації витрат, визнаних у момент створення забезпечення.

Водночас, елементом собівартості активу, як вказано у МСБО (IAS) 16 “Основні засоби” [7], є первісно попередньо оцінені витрати на демонтаж, переміщення об’єкту та відновлення території, на якій об’єкт розташований, зобов’язання за якими суб’єкт господарювання бере на себе, коли використовує його впродовж певного періоду, які визнаються та оцінюються відповідно до МСБО (IAS) 37 “Забезпечення, умовні зобов’язання та умовні активи” [5].

В національному П(С)БО 11 “Зобов’язання” [8] дається посилання на дотримання вимог П(С)БО 7 “Основні засоби” [9], згідно з яким первісна вартість об’єкта основних засобів збільшується з одночасним створенням забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов’язання, що, відповідно до законодавства, виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об’єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема, на передбачену законодавством рекультивацию порушених земель) [9], тобто аналогічно до положень МСБО (IAS) 16 “Основні засоби” [7] передбачає капіталізацію витрат.

Забезпечення, відповідно до положень МСБО (IAS) 37 “Забезпечення, умовні зобов’язання та умовні активи” [5], визначається як зобов’язання з невизначеним строком або сумою. Зазвичай, у міжнародній практиці, у компаніях нафтогазової промисловості розраховують, виходячи з оцінки запасів нафти і газу та запланованого рівня видобутку на рік.

Забезпечення визнається, якщо:

а) внаслідок минулої події суб’єкт господарювання має теперішню заборгованість (юридичну чи конструктивну);

б) ймовірно, що для погашення заборгованості необхідне вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди;

в) суму заборгованості можна достовірно оцінити [5].

Таким чином, під забезпеченнями розуміють теперішню заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулої події, погашення якої, як очікується, призведе до вибуття з підприємства ресурсів, які втілюють економічні вигоди, а достовірна оцінка суми заборгованості здебільшого ґрунтується на попередніх оцінках, оскільки сума забезпечення є невизначеною.

Практично аналогічне тлумачення наведено в п. 14 П(С)БО11 “Зобов’язання” [8]. Проте в національному Положенні не виокремлюють такий вид забезпечень як забезпечення витрат на виведення з експлуатації основних засобів та відновлення земельних ділянок. На нашу думку, це вплинуло, у свою чергу, на положення облікової політики ВАТ “Укрнафта” за 2006 р. Цією обліковою політикою не передбачено формування забезпечення витрат на виведення з експлуатації основних засобів та відновлення земельних ділянок.

Відповідно до МСФЗ (IFRS) первісне визнання забезпечення витрат на виведення з експлуатації основних засобів та відновлення земельних ділянок недопустимо в момент початку промислового видобутку, оскільки зобов’язання щодо демонтажу виробничих споруд і відновлення земельних ділянок зазвичай виникає у процесі будівництва виробничих споруд, а в процесі видобутку з’являються деякі додаткові зобов’язання. Як результат, забезпечення витрат на виведення з експлуатації основних засобів та відновлення земельних ділянок потрібно визнавати впродовж етапу розробки або будівництва, тобто до початку процесу видобутку. А визнання додаткового забезпечення витрат на виведення з експлуатації основних засобів та відновлення земельних ділянок за необхідності під час видобутку.

Згідно із МСБО (IAS) 37 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи” [5] забезпечення повинно визнаватися, коли виникає юридичне або конструктивне зобов’язання, що може існувати на момент, коли свердловини чи інші активи, для прикладу, були придбані.

Таким чином, МСБО (IAS) 37 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи” [5] прискорює визнання забезпечення витрат на виведення з експлуатації основних засобів та відновлення земельних ділянок.

МСБО (IAS) 37 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи” [5] визначає суму забезпечення. Остання повинна бути найкращою попередньою оцінкою витрат, необхідних для погашення існуючого зобов’язання на кінець звітного періоду, або іншими словами, оцінка забезпечення повинна бути найкращою оцінкою майбутніх витрат, які пов’язані з припиненням експлуатації основних засобів та відновленням земельних ділянок.

Оцінка повинна ґрунтуватися на пропозиціях керівництва компанії з урахуванням досвіду інших

компаній з подібними нафтогазовими родовищами, оскільки витрати будуть змінюватися в залежності від місця знаходження родовища, використовуваних технологій видобутку та інших факторів, які впливають на виробничий процес, а за необхідності й висновків незалежних експертів.

З метою отримання найкращої оцінки забезпечення потрібно:

- Враховувати усі ризики та невизначеності, які обумовлені виведенням з експлуатації нафтогазових основних засобів.

- Дисконтувати очікувані витрати, так як вплив вартості грошей у часі є суттєвим (термін від початку освоєння родовища до завершення експлуатації свердловини доволі значний). При цьому ставка дисконтування повинна бути ставкою до оподаткування та відображати поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та ризики, які властиві зобов'язанню. Однак, не слід враховувати ризики, на які були скориговані оцінки майбутніх грошових потоків.

Відмітимо, що в п. 16 П(С)БО 11 “Зобов'язання” [8] рекомендується забезпечення довгострокових зобов'язань визнавати в сумі їхньої теперішньої вартості. Однак, вимоги щодо ставки дисконтування не розкриваються.

- Брати до уваги очікувані майбутні події щодо зміни технології видобутку нафти і газу, за умови достатності об'єктивних свідчень того, що такі події відбудуться. На практиці в більшості випадків, через неможливість, складність достовірно оцінити ці зміни, ефект від використання технологій не враховують.

- Не враховувати майбутні прибутки від очікуваного вибуття основних засобів;

- Враховувати суму компенсації від третіх сторін.

Оцінка забезпечення може змінюватися під впливом таких подій (причин):

- “зміни в оціненому відтоку ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди (наприклад, грошові потоки), необхідні для погашення зобов'язання;

- зміни в поточній ринковій ставці дисконтування, як визначено в п. 47 МСБО (IAS) 37 (це включає зміни вартості грошей у часі та ризики, характерні для зобов'язань);

- збільшення, що відображає плин часу (що також називається розгортанням дисконту)” [5].

Перераховані вище причини впливають на методику ведення обліку забезпечення, його формування. Окрім того, вона залежить від вибраної моделі оцінки основних засобів, а саме моделі собівартості (п.5 КТМФЗ (IFRIC) 1 [10]) або моделі переоцінки (п.6 КТМФЗ (IFRIC) 1 [10]).

З метою розкриття методики обліку формування забезпечення витрат на виведення з експлуатації основних засобів та відновлення земельних ділянок розглянемо умовний приклад. Припустимо, що компанія оцінила витрати на виведення з експлуатації основних засобів та відновлення земельних ділянок у 50 млн грн, термін розвідки та видобутку – 10 років, витрати на придбання і підготовку до експлуатації основного засобу – 200 млн грн.

У відповідності до МСБО (IAS) 37 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи” [5] потрібно дисконтувати суму забезпечення, так як вплив часової вартості грошей суттєвий, а також взяти до уваги вплив факторів ризику та невизначеності при оцінці резерву. Для цього використаємо безризикову до оподаткування ставку дисконтування, яка складе, припустимо, 5%.

Первісне визнання суми забезпечення в обліку буде відображено наступним записом

Д-т Основні засоби

К-т Забезпечення витрат на виведення з експлуатації основних засобів та відновлення земельних ділянок

на суму 30,7 млн грн $(\frac{50000000}{(1+0,05)^{10}})$.

Ця сума капіталізується у вартості основних засобів (первісна (валова балансова) вартість основних засобів на звітну дату складе 230,7 млн грн) та амортизується впродовж строку корисної експлуатації основних засобів.

Наступні роки забезпечення витрат на виведення з експлуатації основних засобів та відновлення земельних ділянок буде поступово збільшуватися на різницю, яка виникає між тією сумою, що була визнана у попередньому році та сумою, яка визнається у звітному році, аж до кінця терміну експлуатації.

У відповідності до п. 8 МСБО (IAS) 37 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи” [5] таке періодичне розгортання дисконту слід визнавати як фінансові витрати.

Тому в обліку відобразатимемо наступним записом:

Д-т Фінансові витрати

К-т Забезпечення на виведення з експлуатації основних засобів та відновлення земельних ділянок

на суму 1,5 млн грн (32,2 млн грн – 30,7 млн грн = 1,5 млн грн).

Упродовж наступних років забезпечення буде збільшуватися відповідно на 1,6 млн грн, 1,7 млн грн, 1,8 млн грн, 1,9 млн грн, 1,9 млн грн, 2,1 млн грн, 2,2 млн грн, 2,2 млн грн та 2,4 млн грн (разом на 19,3 млн грн).

Відмітимо, що у вищенаведеному прикладі причиною змін в оцінці забезпечення є плин часу (розгортання дисконту).

Якщо причиною зміни оцінки забезпечення є зміни сум очікуваних зобов'язань чи зміни ставки

дисконту, тоді суму зміни потрібно відносити на собівартість основних засобів таким записом (при використанні моделі собівартості):

- при зменшенні

Д-т Забезпечення на виведення з експлуатації основних засобів та відновлення земельних ділянок

К-т Основні засоби.

У випадку, коли сума змін перевищує балансову вартість об'єкта, різниця відображається в поточних доходах:

Д-т Забезпечення витрат на виведення з експлуатації основних засобів та відновлення земельних ділянок

К-т Доходи

- при збільшенні

Д-т Основні засоби

К-т Забезпечення витрат на виведення з експлуатації основних засобів та відновлення земельних ділянок.

У випадку, коли сума зміни призводить до перевищення вартості активу над його сумою, що очікується для відшкодування, то це перевищення відображається як зменшення корисності активу (знецінення) відповідно до МСБО (IAS) 36 "Зменшення корисності активів" [11].

Забезпечення на кожну звітну дату повинні переглядатися і коригуватися з метою відображення поточної найкращої оцінки (п.59, МСБО (IAS) 37 [5]). На перегляд оцінки забезпечення впливають вимоги стосовно переліку, обсягів та порядку проведення окремих робіт, які пов'язані з процесом виведення експлуатаційного основного засобу або родовища з розробки, період та ставка дисконтування, допущення та ризики, які були прийняті під час попередніх оцінок забезпечення.

Фактичні суми витрат і відтоку грошових коштів можуть відрізнятися від оціночних внаслідок змін законів і нормативних актів, суспільних очікувань, цінних показників, одержання додаткової інформації про стан родовищ та її аналізу і змін технології відновлення навколишнього середовища [12].

Насамкінець визнаються лише ті зобов'язання, які існували на звітну дату (п. 18, МСБО (IAS) 37 [5]), тобто виникають внаслідок минулих подій, незалежно від майбутніх дій суб'єкта господарювання. Тому суб'єкт господарювання визнає забезпечення на виведення з експлуатації нафтової установки чи іншого основного засобу у тій мірі, в якій суб'єкт господарювання зобов'язаний виправити вже завдану шкоду (п. 19, МСБО (IAS) 37 [5]), а в повній сумі – у момент виникнення зобов'язань щодо виведення з експлуатації основних засобів та відновлення земельної ділянки.

Висновки

Узагальнюючи викладений вище матеріал, ми можемо зробити наступні висновки:

1) Для ведення обліку забезпечення витрат на виведення основних засобів з експлуатації та відновлення земельних ділянок компанії нафтогазової промисловості повинні керуватися положеннями МСБО (IAS) 37 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи" [5] та тлумаченням КТМФЗ (IFRIC) 1 "Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведення з експлуатації, відновлення та подібних зобов'язань" [10]. Тому що, по-перше, в міжнародних стандартах, на відміну від національних положень (стандартів), широко наведено можливі альтернативні варіанти ведення обліку забезпечень, по-друге, це спростить складання фінансової звітності, згідно із вимогами чинного законодавства, за міжнародними стандартами, з однієї сторони, а з іншої, буде враховано всі вимоги національного положення (стандарту) 11. Останні, зазначимо, є доволі не чіткі і обмежені. У результаті ведення обліку формування забезпечення витрат на виведення основних засобів з експлуатації та відновлення земельних ділянок забезпечить реалізацію якісних характеристик фінансової звітності щодо відображення інформації про даний об'єкт обліку.

2) З урахуванням загальнодержавного значення, створення забезпечення витрат на виведення основних засобів з експлуатації та відновлення земельних ділянок є обов'язковим. У фінансовій звітності забезпечення потрібно відображати за теперішньою вартістю. При первісному визнанні забезпечення в активі балансу капіталізуються майбутні витрати в сумі дисконтованої величини забезпечення та показуються у складі нафтогазових активів. У подальшому створений актив амортизується, а зміни зобов'язання щодо формування забезпечення будуть відображатися як фінансові витрати поточного періоду. І, насамкінець, на момент виникнення у компанії зобов'язання щодо виведення основних засобів з експлуатації та відновлення земельних ділянок забезпечення буде повністю сформоване.

3) Сума забезпечення визнається тільки тоді, коли виникає юридичне чи конструктивне зобов'язання. Вона повинна постійно переглядатися з метою найкращої оцінки, а у випадку не підтвердження ймовірності вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди та є необхідними для погашення заборгованості, забезпечення потрібно сторнувати.

4) З метою подальшого розгляду цього питання предметом нашого дослідження буде методика ведення обліку забезпечення витрат на виведення з експлуатації основних засобів та відновлення земельних ділянок з урахуванням впливу подій, виокремлених КТМФЗ (IFRIC) 1 [10] за умови оцінки основних засобів за моделлю переоцінки.

Література

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон України № 996-XIV від 16 липня 1999 р. (зі змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : [практичний посібник] / Голов С.Ф., Костюченко В.М. – К. : Лібра, 2004. – 880 с.
3. Положення про порядок ліквідації нафтових, газових і інших свердловин і списання витрат на їх спорудження [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.1989 р. №19. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0019400-89/>.
4. Про надра [Електронний ресурс] : кодекс України 132/94-ВР від 27.07.1994 р. (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/132/94-%D0%B2%D1%80>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 “Забезпечення, умовні зобов’язання та умовні активи” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
6. Чая В.Т. Особенности учета в нефтегазовых компаниях [Електронний ресурс] / В. Т. Чая, В. В. Панкратова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №1. – Режим доступу : http://www.auditfin.com/fin/2010/1/02_06/02_06%20.pdf.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов’язання” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533.
10. Тлумачення КТМФЗ 1 “Зміни в існуючих зобов’язаннях з виведення з експлуатації, відновлення та подібних зобов’язань” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 “Зменшення корисності активів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408/.
12. Резерв на ликвидацию основных средств нефтегазовых предприятий и восстановление месторождений: учет и представление отчетности [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://gaap.ru/articles/rezerv_na_likvidatsiyu_osnovnykh_sredstv_neftegazovykh_predpriyatiy_i_vosstanovlenie_mestorozhdeniy_](http://gaap.ru/articles/rezerv_na_likvidatsiyu_osnovnykh_sredstv_neftegazovykh_predpriyatiy_i_vosstanovlenie_mestorozhdeniy/)

References

1. Zakon Ukrainy “Pro bukhgalterskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini” vid 16.07.1999 r. № 996-XIV. – Rezhym dostupu : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/> [in Ukrainian].
2. Holov S.F., Kostiuhenko V.M. Bukhgtalterskyi oblik ta finansova zvitnist za mizhnarodnymy standartamy: praktychnyi posibnyk, Libra, 2004, 880 p. [in Ukrainian].
3. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy “Polozhennia pro poriadok likvidatsii naftovykh, hazovykh i inshykh sverdlovin i spysannia vytrat na yikh sporudzhenia” vid 27.12.1989 r. №19. – Rezhym dostupu : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0019400-89/> [in Ukrainian].
4. Kodeks Ukrainy “Pro nadra” vid 27.07.1994 r. № 132/94-VR. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/132/94-%D0%B2%D1%80> [in Ukrainian].
5. Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 37 “Zabezpechennia, umovni zoboviazannia ta umovni aktyvy”. – Rezhym dostupu : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408 [in Ukrainian].
6. Chaya V.T., Pankratova V. V. Osobennosti ucheta v neftegazovykh kompaniyax, Audit i finansovyy analiz, 2010, №1. – Rezhym dostupa : http://www.auditfin.com/fin/2010/1/02_06/02_06%20.pdf [in Russian].
7. Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 16 “Osnovni zasoby”. – Rezhym dostupu : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408 [in Ukrainian].
8. Polozhennja (standart) bukhgalterskogo obliku 11 “Zoboviazannia”. – Rezhym dostupu: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533 [in Ukrainian].
9. Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 7 “Osnovni zasoby”. – Rezhym dostupu : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533 [in Ukrainian].
10. Tlumachennia KTMFZ 1 “Zminy v isnuuychyx zoboviazanniakh z vyvedennia z ekspluatatsii, vidnovlennia ta podobnykh zoboviazan”. – Rezhym dostupu: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408 [in Ukrainian].
11. Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 36 “Zmenshennia korysnosti aktyviv”. – Rezhym dostupu: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408/ [in Ukrainian].

12. Rezerv na likvidacziyu osnovnykh sredstv neftegazovykh predpriyatij i vosstanovlenie mestorozhdenij: uchyot i predostavlenie otchetnosti. – Rezhym dostupa: http://gaap.ru/articles/rezerv_na_likvidatsiyu_osnovnykh_sredstv_neftegazovykh_predpriyatij_i_vosstanovlenie_mestorozhdeniy_/.

Надійшла 21.04.2013; статтю представляє к. е. н. Орлова В. К.

УДК 657.47

К. С. ДРЕГВАЛЬ, Т. М. ЧЕБАН
Херсонський національний технічний університет

РОЗПОДІЛ НАКЛАДНИХ ВИТРАТ ДОПОМІЖНИХ ЦЕНТРІВ ПІДПРИЄМСТВА

В статті розглянуті методи розподілу накладних витрат центрів відповідальності великих промислових підприємств зі складною структурою управління. Проведено порівняльний аналіз методів прямого, послідовного, взаємного та одночасного розподілу, систематизовано їх переваги й недоліки; доведено доцільність використання не тільки кількісних, а й експертних методів, що дозволило сформувавши систему додаткових критеріїв оцінки та в результаті їх практичної апробації вибрати найбільш доцільний – метод взаємного розподілу. Використання методу взаємного розподілу в обліковій практиці дозволить підвищити точність калькуляційних розрахунків, відповідає внутрішньому економічному механізму підприємства та забезпечує формування інформаційної бази прийняття ефективних управлінських рішень.

Ключові слова: накладні витрати, центри відповідальності, методи розподілу, експертні оцінки, вибір найбільш доцільного методу.

K. S. DREGVAL, T. N. CHEBAN
Kherson National Technical University, Kherson, Ukraine

DISTRIBUTION OF THE OVERHEAD CHARGE OF THE AUXILIARY CENTERS OF THE ENTERPRISE

In article methods of distribution of an overhead charge of the large industrial enterprises with difficult structure of management are considered. The comparative analysis of methods for direct, sequential, reciprocal and simultaneous distribution systematized their advantages and disadvantages, the expediency of use not only quantitative but also expert methods, allowing the system to form additional evaluation criteria and as a result of their practical testing to select the most appropriate - a method of mutual distribution. Using method of mutual distribution of in accounting practice will improve the accuracy of calculation calculations, answers the internal economic mechanism of the enterprise and provides formation of information base of acceptance of effective administrative decisions.

Keywords: an overhead charge, the responsibility centers, distribution methods, expert estimations, a choice of the most expedient method.

Вступ

Складність управління економікою підприємств в умовах нестабільного середовища, в якому вони функціонують, потребує створення адекватної системи інформаційного забезпечення управління витратами виробничо-господарської діяльності, а отже пошуку раціональних підходів до вирішення проблеми вдосконалення обліку непрямих витрат промислових підприємств. Як зазначає К.В. Безверхий, у ринкових умовах господарювання стало очевидним, що найбільш керованими з позицій пошуку резервів економії, зростання прибутку та рентабельності підприємства, які визначають збутову і виробничу програму промислового підприємства, стають непрямі витрати [1, с.1]. Це пояснюється поступовим зростанням як абсолютної суми, так і питомої ваги непрямих витрат у собівартості продукції. За даними вітчизняних дослідників, частка накладних витрат у 2000 р. у порівнянні з 1970 р. зросла із 40% до 60% [2, с.152]. Особливої складності набуває проблема розподілу накладних витрат на великих промислових підприємствах зі складною ієрархією управління, функціонуванням центрів відповідальності (структурних підрозділів) різних типів, які в процесі господарської діяльності надають взаємні послуги один одному та основним центрам витрат.

В теорії управлінського обліку для вирішення проблеми розподілу накладних витрат між центрами відповідальності розроблено декілька методів: прямого, послідовного, одночасного та взаємного розподілу. Значну увагу даному питанню приділяють не тільки такі відомі вітчизняні фахівці, як С.Голов, О.Орлов, С.Рудніченко, В.Списак, А.Череп, М.Чумаченко, а й знані зарубіжні автори: А.Апчерч, К.Друрі, Р.Каплан, Ч.Хорнгрен та ін. Проте, незважаючи на значні здобутки науковців в площині розробки та удосконалення методики обліку і розподілу накладних витрат, поза їх увагою залишилася проблема вибору найбільш доцільного методу розподілу накладних витрат центрів відповідальності.

Метою статті є систематизація, порівняльний аналіз методів розподілу витрат допоміжних (обслуговуючих) центрів відповідальності та обґрунтування критеріїв вибору найбільш адекватного з них для практичного використання з метою більш достовірного калькулювання собівартості продукції.

Експериментальна частина

Накладні витрати – це витрати, не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення