

УДК 657.42

Зеновій-Михайло ЗАДОРЖНИЙ, Софія КАФКА

ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ НАФТОГАЗОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Розглянуто особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості, які впливають на облік необоротних матеріальних активів: залежність від природних чинників, неоднорідний склад робіт з буріння свердловин, розроблення надр корисних копалин, нерухомість процесу видобування, довготривалість видобування, технологічний процес видобування одночасно декількох видів продукції, відсутність незавершеного виробництва, послідовне здійснення та безперервність основних виробничих процесів та інші. Встановлено, що основними методами нарахування амортизації щодо основних засобів, як основної складової необоротних матеріальних активів, на підприємствах галузі є прямолінійний і виробничий; щодо буферного газу, як об'єкту необоротних активів, амортизація не нараховується; серед необоротних матеріальних активів відсутні довгострокові біологічні активи; підприємства несуть значні витрати на ремонт і обслуговування магістральних трубопроводів та інші. Отримано результати дослідження, які спрямовано на підвищення достовірності, оперативності й аналітичності обліку, що сприятиме посиленню ефективності всіх видів діяльності та управління необоротними матеріальними активами підприємств нафтогазової промисловості.

Ключові слова: нафтогазова промисловість, необоротні матеріальні активи, облік, основні засоби, амортизація, капітальні інвестиції.

JEL: M 40, M 41

Постановка проблеми. Нафтогазова промисловість є однією з основних бюджетоутворюючих галузей вітчизняної економіки та з огляду на необхідність енергетичної безпеки – найважливішою для сталого розвитку країни, адже Україна традиційно використовує для власних потреб джерела енергії нафту, природний газ, вугілля, які сумарно становлять понад 60% енергетичного балансу [1].

Відповідно до розробленої “Нової енергетичної стратегії України до 2035 р.”, у вітчизняному нафтогазовому секторі мають бути здійснені: нарощення власного видобутку природного газу, оптимізація його споживання, підвищення ефективності експлуатації газорозподільних мереж, магістральних мереж газотранспортної системи, інфраструктури підземних сховищ газу, стимулювання розробки покладів із важковидобувними та виснаженими запасами нафти шляхом активного застосуванню прогресивних методів і технологій підвищення нафтовіддачі пластів та практичної реалізації у виробництві інших

© Зеновій-Михайло Задоржний, Софія Кафка, 2017.

наукових надбань, пошуку та освоєння нових нафтогазових родовищ, диверсифікації джерел енергоресурсів ін. [2, с. 24].

Для виконання поставлених завдань необхідна об'єктивна, достовірна, своєчасна, повна інформація, основним джерелом якої є система бухгалтерського обліку. Тому вдосконалення обліку необоротних матеріальних активів (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, капітальних інвестицій, інвестиційної нерухомості, довгострокових біологічних активів) з видобутку вуглеводнів, їх перероблення, транспортування, перерозподілу і використання є актуальним на сучасному етапі розвитку економіки України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Багато аспектів з обліку необоротних матеріальних активів зумовлюють необхідність їх розгляду в працях провідних учених. Значний внесок у розвиток обліку таких активів зробили: А. А. Белоусов [3], О. П. Гаценко [4], О. О. Горошанська [5], А. Ф. Гуменюк [6], Я. Д. Крупка [7], М. Р. Лучко, О. М. Десятнюк [8], В. М. Диба [9], Л. Т. Богуцька, Л. Г. Семеген [10], М. М. Зюкова [11], В. П. Карев [12], В. К. Орлова, С. В. Хома [13], Н. І. Пилипів [14], С. В. Свірко [15] та інші вітчизняні й зарубіжні вчені-економісти. Отримані ними результати у вигляді теоретичних і практичних розробок з удосконалення обліку необоротних матеріальних активів мають велике значення для вирішення проблем ефективного їх використання. Аналіз літературних наукових джерел свідчить, що актуальними залишаються дослідження впливу особливостей діяльності підприємств нафтогазової промисловості на організацію та методику обліку необоротних матеріальних активів. Вимагають додаткових досліджень питання вдосконалення діючої моделі обліку таких активів для прийняття ефективних управлінських рішень.

Постановка мети і завдань. Метою даного дослідження є вивчення особливостей діяльності підприємств нафтогазової промисловості та встановлення їх впливу на організацію та методику обліку необоротних матеріальних активів, щоб створити передумови для подальшого розвитку системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємствами галузі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Нафтогазова промисловість України сьогодні представлена найбільшою групою компаній України ПАТ "Національна акціонерна компанія "НАФТОГАЗ УКРАЇНИ", яка охоплює нафтовий і газовий бізнес від видобування до реалізації вуглеводнів та за низкою показників, зокрема за виручкою та вартістю активів перевищує всі інші промислові групи в Україні.

ПАТ "НАК "НАФТОГАЗ УКРАЇНИ" належать пакети акцій компаній, які є значними учасниками ринку нафти і газу, де кожен напрям бізнесу обслуговують окремі компанії (рис. 1).

В нафтовій, газовій, нафтопереробній і нафтохімічній галузях залучена значна частка необоротних матеріальних активів промисловості України. Кожне підприємство галузі використовує велику кількість таких активів, різних за видами та способом використання, які відрізняються один від одного не лише зовні, за своїм натуральним виглядом, але й за ступенем участі та взаємозв'язку у процесі виробництва. Ця особливість суттєво впливає на використання методу нарахування амортизації, щодо таких активів, частоту заміни їх на нові, а отже на суму поточних і капітальних витрат.

ПАТ "УКРТРАНСГАЗ" оперує газотранспортною системою з пропускною здатністю на вході 302,1 млрд. куб. м/рік, а на виході в напрямку європейських країн – 178,5 млрд. куб. м/рік.

| НАФТА | ГАЗ |
|--|--|
| розвідка та буріння <i>ПАТ "Укрнафта"</i> | розвідка та буріння <i>ПАТ "Укргазвидобування"</i> |
| видобування <i>ПАТ "Укрнафта", ЗАТ "Закордоннафтогаз", ПАТ "Укргазвидобування", ПАТ "Чюноморнафтогаз"</i> | видобування <i>ПАТ "Укргазвидобування", ПАТ "Укрнафта", ПАТ "Чюноморнафтогаз"</i> |
| транспортування <i>ПАТ "Укртранснафта", ПАТ "Чюноморнафтогаз"</i> | транспортування <i>ПАТ "НАК НАФТОГАЗ УКРАЇНИ", ПАТ "Укртрансгаз", ПАТ "Укрнафта", ПАТ "Укрспецтрансгаз"</i> |
| зберігання <i>ПАТ "Укрнафта", ПАТ "Укртранснафта"</i> | зберігання <i>ПАТ "Укртрансгаз", ПАТ "Укрнафта"</i> |
| переробка <i>ПАТ "Укргазвидобування", ПАТ "Укрнафта", ПАТ "Укртатнафта"</i> | переробка <i>ПАТ "Укргазвидобування", ПАТ "Укрнафта"</i> |
| торгівля <i>ПАТ "Укргазвидобування", ПАТ "Укрнафта", ПАТ "Чюноморнафтогаз"</i> | розподіл <i>ПАТ "Івано-Франківськгаз", ВАТ "Кіровоградгаз", ПАТ "Тернопільгаз" та ін. регіональні газові компанії</i> |
| | торгівля та постачання <i>ПАТ "НАК НАФТОГАЗ УКРАЇНИ", ДП "Укравтогаз"</i> |

Рис. 1. Склад та основні напрямки діяльності підприємств нафтогазової промисловості України [16]

Річний обсяг транзиту газу до Європи у 2015 р. склав 67,1 млрд. куб. м, у 2016 р. – 82,2 млрд. куб. м. ПАТ "УКРТРАНСГАЗ" також є оператором найбільшого в Європі комплексу з 12 підземних газосховищ із загальною ємністю близько 31 млрд. куб. м.

ПАТ "Укргазвидобування" є найбільшою в Україні компанією за обсягом видобування природного газу. В 2015 р. загальний обсяг видобутку дорівнював 14,5 млрд. куб. м газу, або 76% всього видобування в Україні, в 2016 р. – 14,6 млрд. куб. м або 73%. ПАТ

“Укргазвидобування” і ПАТ “Укрнафта” забезпечують близько 90% обсягів видобутку нафти і газового конденсату в Україні. У 2016 р. ці показники становили близько 68% та 22% відповідно. При цьому ПАТ “Укргазвидобування” здійснює переробку нафти і газового конденсату на власних виробничих потужностях, а ПАТ “Укрнафта” реалізовує нафту і газовий конденсат власного видобутку на аукціонах [1, 17].

За останні роки через низький рівень інвестицій у буріння нових свердловин та проведення капітальних ремонтів, на об’єктивному фоні природного спаду продуктивності родовищ корисних копалин, суттєвого рівня податкового навантаження ПАТ “Укрнафта” скоротила видобуток нафти і конденсату в 2016 р. на 10%, а ПАТ “Укргазвидобування” – на 5%. Окрім того, зменшились обсяги видобутку нафти та конденсату іншими приватними компаніями в Україні на 15% [1, 17].

Отже, питання ефективного управління основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами в нафтогазовій промисловості треба вирішувати негайно за умов якісної організації обліку таких активів, оскільки саме облік є інформаційним джерелом про їх стан, використання та рух.

В табл. 1 наведена структура необоротних активів ПАТ “НАК “НАФТОГАЗ УКРАЇНИ” за 2014–2016 рр. У 2016 р. необоротні матеріальні активи займали 83% в сукупних активах підприємства, з них 81% – основні засоби. Тому вдосконалення теорії, методології та організації обліку основних засобів в нафтогазовій промисловості як інформаційного джерела для ефективного управління ними є необхідним.

Для нафтогазової галузі характерними є велика частка машин та обладнання в структурі основних засобів – до 20%, при цьому трубопроводи і супутнє обладнання складає 38%, а нафтогазовидобувні активи – до 14%, буферний газ, бурове і розвідувальне обладнання та інші основні засоби – по 1% відповідно (рис. 2). Таке співвідношення пояснюється значними капітальними інвестиціями, які необхідні для розвитку нафтової та газової промисловості, та відносно значними розмірами основних засобів, які припадають на одну гривню готової продукції, порівняно з іншими галузями промисловості України.

Забезпечення основними засобами в процесі господарювання здійснюється шляхом формування довгострокових капітальних інвестицій у формі нового будівництва, реконструкції, розширення, технічного переозброєння об’єктів, в тому числі, проведення геолого-розвідувальних та проектно-пошукових робіт, будівництво та облаштування свердловин, розконсервування старих свердловин та інтенсифікації видобування з них, шляхом придбання нових будівель, споруд, машин, обладнання, об’єктів природокористування, отримання основних засобів як внески до статутного капіталу чи безкоштовно та ін.

Структура виробничих основних засобів відображає особливості нафтогазової галузі промисловості країни. Вартість основних засобів ПАТ “НАК “НАФТОГАЗ УКРАЇНИ” за 2016 р. за господарськими сегментами (рис. 2) структурована таким чином, що найбільшу їх частку зосереджено у системі транспортування та розподілу природного газу – майже 48%, для зберігання природного газу – 34%, виробництво та продаж природного газу – 12%, а решта припадає на господарську діяльність, пов’язану з нафтою: виробництво сирової нафти і газового конденсату, транспортування сирової нафти. Тому дослідження про необоротні матеріальні активи доцільно вести саме за напрямками, які пов’язані з транспортуванням, розподілом та зберіганням природного газу й видобуванням та транспортуванням сирової нафти.

**Склад і структура необоротних активів ПАТ “НАК “НАФТОГАЗ УКРАЇНИ”
за 2014–2016 рр., млн. грн***

| Основні показники групи | 2014 р. | Структура, % | 2015 р. | Показники 2015 р. | | | 2016 р. | Показники 2016 р. | | |
|------------------------------------|----------------|--------------|----------------|--|--|--------------|----------------|--|--|--------------|
| | | | | Абсолютне відхилення 2015 р. до 2014 р., млн. грн. | Відносне відхилення, 2015 р. до 2014 р., % | Структура, % | | Абсолютне відхилення 2016 р. до 2015 р., млн. грн. | Відносне відхилення, 2016 р. до 2015 р., % | Структура, % |
| ВСЬОГО АКТИВІВ | 506 620 | 100 | 660 895 | 154 275 | 23,3 | 100 | 704 589 | 43 694 | 6,2 | 100 |
| Необоротні активи, з них | 460 519 | 90,9 | 571 383 | 110 864 | 19,4 | 86,5 | 570 047 | -1 336 | -0,2 | 80,9 |
| Основні засоби, в т. ч. | 438 078 | 95,1 | 549 121 | 111 043 | 20,2 | 96,1 | 540 165 | -8 956 | -1,7 | 94,8 |
| Трубопроводи і супутнє обладнання | 165 426 | 37,8 | 210 782 | 45 356 | 21,5 | 38,4 | 191 074 | -19 708 | -10,3 | 35,4 |
| Нафтогазовидобувні активи | 30 668 | 7,0 | 53 405 | 22 737 | 42,6 | 9,7 | 52 342 | -1 063 | -2,0 | 9,7 |
| Машини та обладнання | 68 827 | 15,7 | 75 920 | 7 093 | 9,3 | 13,8 | 106 818 | 30 898 | 28,9 | 19,8 |
| Будівлі | 46 147 | 10,5 | 62 392 | 16 245 | 26,0 | 11,4 | 34 411 | -27 981 | -81,3 | 6,4 |
| Буферний газ | 120 754 | 27,6 | 142 140 | 21 386 | 15,0 | 25,9 | 153 566 | 11 426 | 7,4 | 28,4 |
| Бурове і розвіду-вальне обладнання | 317 | 0,1 | 582 | 265 | 45,5 | 0,1 | 952 | 370 | 38,9 | 0,2 |
| Інші основні засоби | 5 939 | 1,4 | 3 900 | -2 039 | -52,3 | 0,7 | 1 002 | -2 898 | -289,2 | 0,2 |
| Капітальні інвестиції | 6 999 | 1,5 | 10 675 | 3 676 | 34,4 | 1,9 | 11 496 | 821 | 7,1 | 2,0 |
| Довгострокові фінансові інвестиції | 9 761 | 2,1 | 1 548 | -8 213 | -530,6 | 0,3 | 1 328 | -220 | -16,6 | 0,2 |
| Відстрочені податкові активи | 1 195 | 0,3 | 1 317 | 122 | 9,3 | 0,2 | 7 732 | 6 415 | 83,0 | 1,4 |
| Інші необоротні активи | 4 486 | 1,0 | 8 722 | 4 236 | 48,6 | 1,5 | 9 326 | 604 | 6,5 | 1,6 |

Джерело. Сформовано авторами на основі [18].

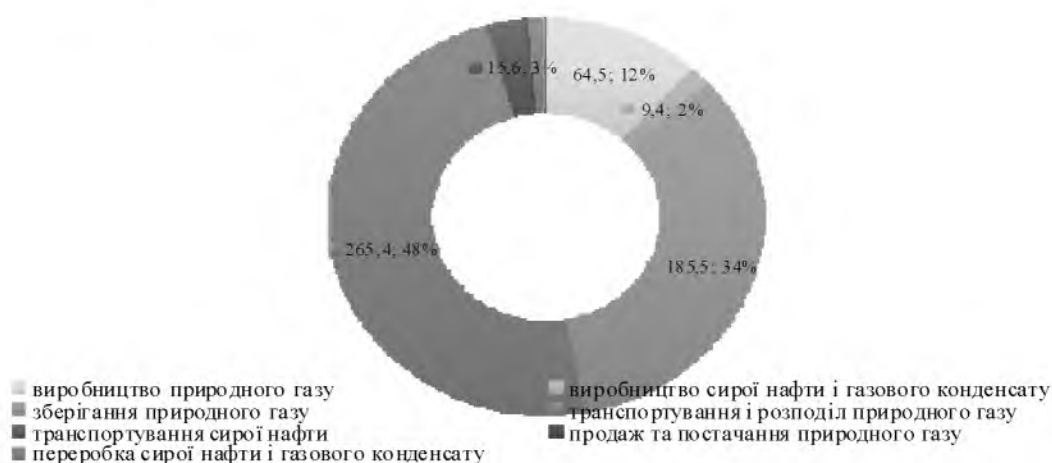


Рис. 2. Вартість та структура основних засобів за господарськими сегментами ПАТ «НАК «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ» у 2016 р., млрд. грн., % [16]

Склад основних засобів видобувних підприємств відрізняється від складу цих засобів на нафтопереробних заводах. Для перших характерні галузеві особливості добувної промисловості зі значними обсягами робіт, пов'язаних з розкриванням пластів корисних копалин, для других – хімічне виробництво зі значною вартістю устаткування та іншого виду обладнання. Тому розглянемо особливості складу основних засобів та їх економічну характеристику за різними напрямками господарської діяльності в нафтогазовій промисловості. При чому акцентуємо увагу на тих напрямках, що мають значну вагу в нафтогазовій промисловості України: нафтогазодобування, транспортування природного газу, його зберігання та розподіл (рис. 2).

Для нафтогазовидобувних підприємств характерним є висока питома вага споруд, які займають більше двох третин в складі основних засобів. При цьому свердловини займають 60–70%, робочі машини і обладнання – 10–15%, передавальні пристрої – майже 15%, будівлі, силове обладнання та транспортні засоби – від 1 до 3%.

Підприємства, основним видом діяльності яких є видобування нафти та газу, можуть проводити самостійно чи з залученням сторонніх організацій на умовах договорів підряду роботи, які пов'язані з розвідкою запасів нафти, проектуванням розробки та облаштування покладів корисних копалин, бурінням та розробкою нафтових покладів, будівництвом та ремонтом свердловин та інших промислових споруд. Для таких підприємств характерними є значні обсяги капітальних інвестицій у структурі необоротних матеріальних активів, в порівнянні з іншими підприємствами галузі.

Відповідно до правил розробки нафтових і газових родовищ [19], поклади розробляються згідно з проектом дослідно-промислової розробки родовищ, який разом з технічними даними визначає систему облаштування родовища. Облаштування нафтового родовища включає в себе систему проектних, вишукувальних, будівельних робіт, які необхідно виконати для введення нового родовища в промислову (дослідно-промислову) розробку, або нове будівництво, розширення, реконструкцію і технічне переоснащення на діючих (облаштованих) родовищах. До них належать спорудження нафтогазопромислу,

до складу якого входять наземні споруди (автоматизовані установки, сепаратори, водоочисні споруди ін.), установки підготовки нафти і газу, нафтові резервуари, промислові резервуари, промислові трубопроводи, що транспортують продукцію свердловин на площі нафтового родовища, спеціальні споруди (підземні сховища конденсату нафти і нафтопродуктів, автомобільні дороги, земляні вали, дамби, аварійні ємності ін.), об'єкти соціальної сфери (польові та пересувні містечка) тощо.

Основним елементом системи облаштування є свердловини. Буріння свердловин відносять до будівництва. Воно характеризується тим, що результат виробничого процесу, його готова продукція – свердловина, яка має різко виражені індивідуальні особливості за геолого-технічними показниками (глибина, кількість, діаметр, довжина спущених обсадних колон, висотою підйому цементного розчину, геологічними умовами буріння, розташуванням на місцевості, способом і ціллю буріння ін.). Кожна з цих складових має значний вплив на витрати зі спорудження свердловин, а отже, – і на склад та величину витрат, які формують їх первісну вартість. Облік витрат на буріння має бути організований за кожною свердловиною, адже при однакових умовах вартість глибокої свердловини більша малої, а вартість експлуатаційної – нижча розвідувальної свердловини.

Важливою особливістю буріння є неоднорідність робіт з будівництва свердловин, які включають підготовлювані до будівництва роботи, облаштування під'їзних шляхів до бурової, розчищення площадки для будівництва свердловини, прокладання трубопроводів для проведення води і пару, проведення світлової та силової електроенергії; будівництво вишки, інших споруд і будівель (викопати котлован, спорудження фундаменту, облаштування системи циркулювання, встановлення ємкості для води, глиняного розчину тощо), а також їх розбірку після закінчення буріння свердловини; монтаж і демонтаж бурового обладнання (ротора, лебідки, бурових насосів, двигунів, кран-блоків і т. п.); буріння і кріплення свердловини, електрометричні роботи, випробування колони на герметичність, її перфорація та інші роботи, пов'язані з бурінням і кріпленням свердловини; випробування свердловини на продуктивність.

Склад робіт визначає організацію бухгалтерського обліку витрат на будівництво свердловин не тільки за окремими свердловинами, а й за окремими видами робіт.

В бурінні місця проведення бурових робіт визначаються сіткою розміщення свердловин на родовищі. Одночасно споруджують декілька свердловин, які можуть знаходитися на значних відстанях одна від одної, тому роботи є рухомими. Після закінчення буріння однієї свердловини, бурові роботи переносяться на іншу свердловину-точку, яка закріплена за певною бригадою. Така рухомість бурових робіт має значний вплив на структуру витрат на буріння – великі транспортні витрати ін.

Видобування нафти і газу характеризується віддаленістю предмета праці від працівників, а працівники діють на нафтогазові поклади з поверхні через нафтогазові свердловини. Свердловини є важливим, але не єдиним видом основних засобів, який бере участь у процесі вилучення нафти і газу з пласту на поверхню.

Для вилучення нафти на поверхню свердловини оснащують підземним і наземним обладнанням. У зв'язку з технічними особливостями, витрати на ремонт цих видів обладнання різняться організацією, технікою, обсягом і складністю ремонтних робіт, що вимагає їх належного обліку. Технологічно нафта поступає з пласту в свердловину під дією гідродинамічних сил самого пласту, але в міру нафтовилучення з пласту його

гідродинамічні сили слабнуть, пластовий тиск падає, притік нафти в свердловину зменшується, а отже, дебіт свердловини зменшується. Щоб не допустити цього, в нафтоносний пласт через нагнітальні свердловини закачують воду чи газ, тим самим досягають підтримання чи відновлення природної енергії пласту і стабільність дебіта свердловини. Інколи забій свердловини піддають спеціальній обробці, щоб зменшити опір породи притоку нафти в свердловину, а відповідно – збільшити віддачу пласту.

Газові свердловини експлуатуються тільки фонтанним способом, тому вони не потребують енергетичних витрат та додаткового обладнання для вилучення на поверхню. Проте газ, який виходить на поверхню, містить крапельки води, пари, кристали солей та інші домішки, тому перед подачею газу в магістральні трубопроводи його слід очистити в спеціальних сепараторах, піддати дегідрації, осушуванню, очистці, що вимагає спорудження на газових промислах спеціальних установок. Таке спорудження вимагає здійснення капітальних інвестицій, а утримання таких установок – понесення поточних витрат, які повинні підлягати обліку.

Територіальна розпорошеність основних виробничих об'єктів – нафтових і газових свердловин зумовлює необхідність використання дороговартісної системи зберігання і транспортування нафти та газу в складі необоротних активів.

В бурових підприємствах склад основних засобів є іншим, зокрема, в складі машин та обладнання окремо виділяють бурове обладнання (бурові металічні вишки, бурові станки, лебідки, ротори, бурові насоси, турбобури, електробури ін.), будівельні машини і механізми (рухомі транспортери, бетономішалки, асфальтобетонні змішувачі тощо).

На підприємствах нафтогазодобування до споруд відносять нафтові та газові свердловини, нафтоналивні естакади, резервуари, водонапірні вежі та інші об'єкти, які створюють умови для здійснення процесу видобування чи інших технічних функцій. До складу обладнання входять підземне і наземне обладнання нафтових та газових свердловин, апаратура та обладнання нафтопереробних установок тощо.

На підприємствах з транспортування нафти і газу до складу передавальних пристроїв входять трансмісії, пристрої з транспортування рідких і газоподібних речовин від одного об'єкта до іншого. Магістральні нафтогазопроводи обліковуються в складі транспортних засобів.

Бухгалтерський облік необоротних матеріальних активів має забезпечити управлінський персонал інформацією про наявність, надходження, вибуття, переміщення таких активів, нарахування та облік амортизації, облік витрат на ремонт та інше поліпшення й сприяти контролю за ефективністю їх використання.

Отже, розглянувши особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та характерне для них обладнання, визначимо, як все це впливає на облік необоротних матеріальних активів (рис. 3).

Насамперед треба мати на увазі, що облік на підприємствах нафтогазової промисловості ведуть за міжнародними стандартами обліку і фінансової звітності.

Найбільша група необоротних активів на підприємствах нафтогазової промисловості – основні засоби.

Справедлива вартість основних засобів базується на результатах оцінок, проведених зовнішніми незалежними оцінювачами. Періодичність проведення переоцінок залежить від зміни справедливої вартості активів, які оцінюються.

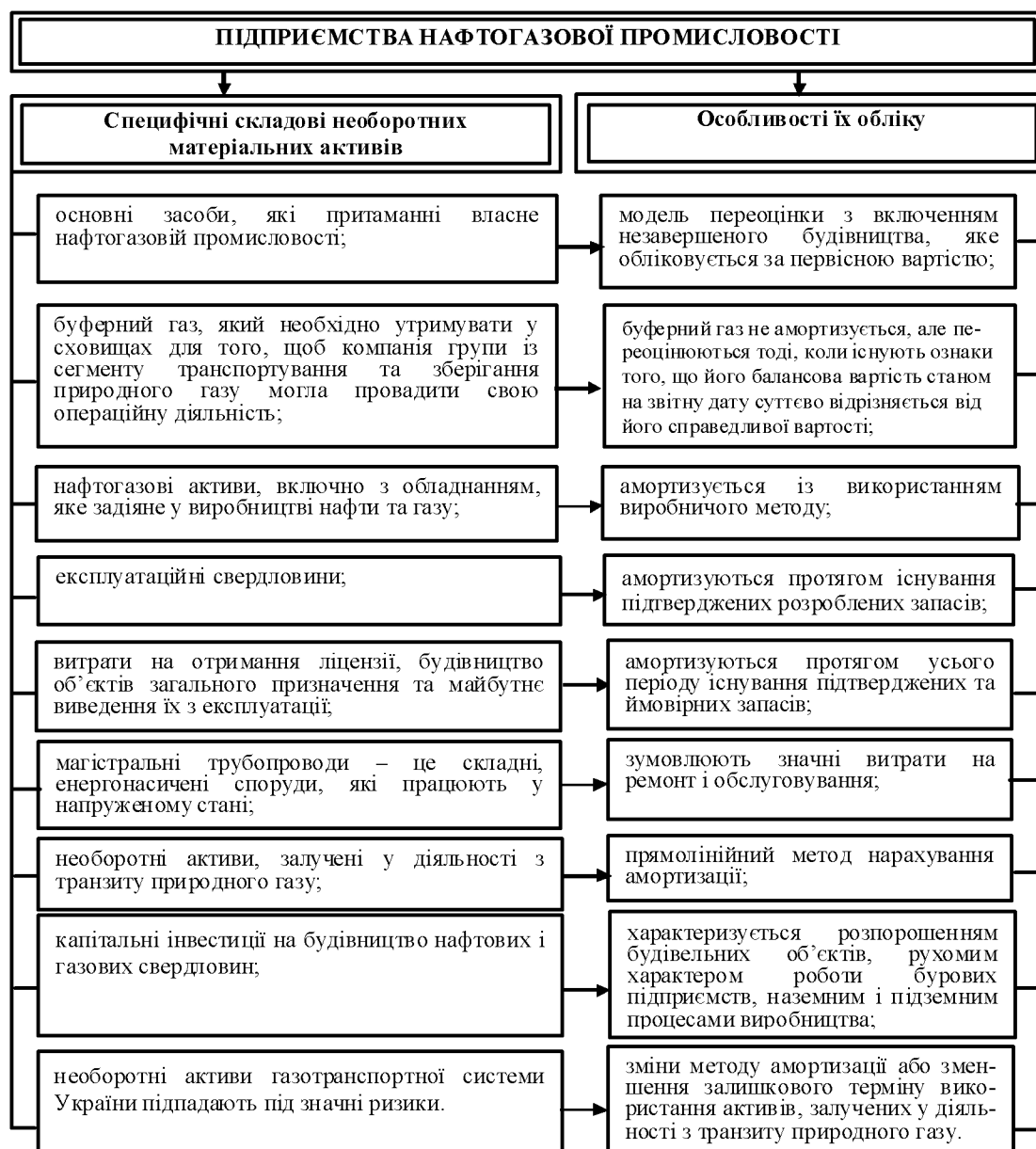


Рис. 3. Специфічні складові необоротних матеріальних активів підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік

Джерело. Складено авторами.

Основні засоби підприємств галузі, за виключенням нафтогазових активів, амортизуються із використанням прямолінійного методу протягом очікуваних строків їх корисного використання, які базуються на бізнес-планах найвищого управлінського персоналу та операційних оцінках. Знос нараховується для розподілу вартості окремих

активів до їх ліквідаційної вартості протягом їхніх очікуваних строків корисного використання. Нарахування зносу починається із моменту введення в експлуатацію, у випадку зі створеними власними силами активами – з моменту, коли актив завершений і готовий до використання.

Вартість експлуатаційних свердловин амортизується протягом терміну існування підтверджених розроблених запасів. Зміни в оцінках стосовно обсягів видобування, підтверджених розроблених запасів та загальних доведених запасів у сторону зменшення або збільшення, можуть призвести до зміни в обліку терміну використання відповідних активів. Зменшення доведених розвіданих запасів у результаті майбутніх досліджень і розрахунків призведе до збільшення витрат на амортизацію. Інші основні засоби амортизуються на прямолінійній основі протягом очікуваних строків їхнього корисного використання.

Амортизація активів, залучених у діяльності з транзиту природного газу, та знос і виснаження нафтогазових активів мають значні особливості, пов'язані з особливостями цієї діяльності. Оскільки нафтогазові активи з часом виснажуються, тому вони амортизуються із використанням виробничого методу. Вартість експлуатаційних свердловин амортизується протягом існування підтверджених розроблених запасів. Витрати на отримання ліцензії, будівництво об'єктів загального призначення та майбутнє виведення з експлуатації амортизуються протягом усього періоду існування загальних доведених запасів.

Підприємство переглядає очікувані строки корисного використання основних засобів на кінець кожного річного звітного періоду. Перегляд базується на поточному стані активів та очікуваному періоді, протягом якого вони продовжуватимуть приносити економічні вигоди. Будь-які зміни очікуваних строків корисного використання або залишкової вартості відображаються на перспективній основі від дати зміни.

Основні засоби включають буферний газ, який необхідно утримувати у сховищах для того, щоб підприємства транспортування та зберігання природного газу здійснювали свою операційну діяльність. Буферний газ призначений для підтримання тиску у підземних сховищах групи і захисту їх від затоплення. Буферний газ на основі інженерного аналізу вважається таким, який можна повністю викачати, та таким, що у будь-який момент закриття сховища буде доступний для продажу або іншого використання. Буферний газ переоцінюється тоді, коли існують ознаки того, що його балансова вартість станом на звітну дату суттєво відрізняється від його справедливої вартості. Буферний газ не амортизується.

Капітальні інвестиції як складова необоротних матеріальних активів займають в структурі необоротних активів ПАТ «НАК «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ» незначну частку – лише 0,2% у 2016 р. Динаміка їх зміни (табл. 1) у 2015 р., порівняно з 2014 р., свідчить про те, що їх величина зросла на 76% та складала 6,5 млрд. грн. Пріоритетним напрямком капітальних інвестицій є видобуток природного газу. В 2015 р. від загального обсягу капітальних інвестицій інвестиції у видобуток природного газу склали 4,2 млрд. грн. або 64%. У 2016 р., порівняно з 2015 р., обсяг капітальних інвестицій у видобуток природного газу збільшився на 1,6 млрд. грн. або зріс в 1,6 рази. Основними напрямками капітальних вкладень в сфері видобування природного газу є розвідувальне та експлуатаційне буріння вуглеводневих покладів. Головним резервом для збільшення фінансування капітальних вкладень майже вдвічі, порівняно з 2014 р., стали власні ресурси підприємства, однак їх недостатньо і це не забезпечило навіть мінімального розміру ресурсів для фінансування діяльності, який би стабілізував видобуток власного газу.

Різні способи здійснення капітальних інвестицій на підприємствах галузі впливають на їх оцінку, особливо в частині виконаних будівельно-монтажних робіт. При підрядному способі їх проведення капітальні інвестиції оцінюються за договірною ціною за мінусом ПДВ, а при господарському – за фактичною собівартістю.

До числа особливостей підприємств нафтогазової промисловості в частині обліку необоротних матеріальних активів можна віднести також відсутність такої складової, як довгострокові біологічні активи.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підсумовуючи все вищезазначене, можна зробити такі висновки:

1. Основними організаційно-технологічними особливостями діяльності нафтогазових підприємств, які впливають на методику і організацію обліку необоротних матеріальних активів, слід вважати: залежність від природних чинників; неоднорідний склад робіт з буріння свердловин, розроблення надр корисних копалин; нерухомість процесу видобування; довготривалість видобування; технологічний процес видобування одночасно декількох видів продукції; відсутність незавершеного виробництва; послідовне здійснення та безперервність основних виробничих процесів та інші.

2. До основних особливостей обліку необоротних матеріальних активів підприємств нафтогазової промисловості потрібно відносити: використання в основному прямолінійного і виробничого методів нарахування амортизації щодо основних засобів; віднесення до необоротних матеріальних активів буферного газу і відсутність нарахування амортизації по ньому; різний обсяг капітальних інвестицій на будівництво свердловин в залежності від місця їх розташування і глибини залягання покладів нафти; значні витрати на обслуговування та ремонт трубопроводів; значні транспортні витрати при переміщенні техніки від однієї свердловин до іншої; відсутність у складі необоротних матеріальних активів довгострокових біологічних активів; включення амортизації свердловин одночасно в собівартість декількох видів продукції.

3. Особливості обліку необоротних матеріальних активів необхідно враховувати при розробці облікової політики підприємствами нафтогазової промисловості, а також програм автоматизації цього обліку з метою забезпечення ефективного управління цими активами.

Список використаних джерел

1. За даними Державної Служби Статистики України // База даних "Публікація документів Державної Служби Статистики України", "Енергетичний баланс України за 2015 р." / ДСС України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukrstat.org>. (дата звернення: 30.08.2017).
2. Нова Енергетична стратегія України до 2035 року: безпека, енергоефективність, конкурентоспроможність: Міністерство енергетики та вугільної промисловості України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://mre.kmu.gov.ua/minugoi/doccatalog/document?id=245213112> (дата звернення: 30.08.2017).
3. Белоусов А. А. Облік і внутрішній аудит основних засобів в портах морського транспорту : дис. канд. екон. наук : 08.06.04/ Анатолій Анатолійович Белоусов. – К., 2003. – 167 с.
4. Гаценко О. П. Облік необоротних активів в умовах формування ринкових відно-

- син : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / О. П. Гаценко. – К., 2000. – 20 с.
5. Горошанська О. О. Облік і аналіз відтворення основних засобів підприємств харчування : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.06.04 / Горошанська Олена Олександрівна ; Харківська держ. академія технології та організації харчування. – Х., 1999. – 18 с.
 6. Гуменюк А. Ф. Бухгалтерський облік та аудит відтворення основних засобів: теорія і практика : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / А. Ф. Гуменюк ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2010. – 20 с.
 7. Крупка Я. Д. Облік інвестицій: моногр. / Я. Д. Крупка. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – 302 с.
 8. Лучко М. Р Основні засоби: облік, контроль та аналіз / М. Р Лучко, О. М. Десятнюк. – Тернопіль. – 1986. – 50 с.
 9. Диба В. М. Облік та аналіз необоротних активів: моногр. / В. М. Диба. К. : КНЕУ, 2008. – 288 с.
 10. Задорожний З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів: моногр. / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 37 с.
 11. Зюкова М. М. Удосконалення обліку та аналізу основних засобів (на матер. хлібопекарських підприємств Полтавської обл.) : автореф. дис. на здобут. наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / М. М. Зюкова. Харків, 2004. – 21 с.
 12. Караєв В. П. Облік, контроль і аналіз основних засобів: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / В. П. Караєв ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2006. – 16 с.
 13. Орлова В. К. Бухгалтерський облік на підприємствах нафтогазової промисловості: навч. посіб. / В. К. Орлова, С. М. Кафка. – Івано-Франківськ : Нова Зоря, 2013. – 783 с.
 14. Пилипів Н. І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах: моногр. – Івано-Франківськ : ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.
 15. Свірко С. В. Необоротні активи бюджетних установ в вітчизняній та міжнародній обліковій практиці: характеристика та порівняльний аналіз / С. В. Свірко // Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні. – Вип. 15. – Ч.2. – Львів : Інтереко, 2005. – С. 270–277.
 16. За даними ПАТ "НАК "НАФТОГАЗ УКРАЇНИ" // База даних "Діяльність" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.naftogaz.com/www/3/pakweb.nsf/0/74B2346ABA0C6C69C22570D80031A365?OpenDocument>. (дата звернення: 31.08.2017).
 17. За даними Міністерства енергетики та вугільної промисловості України // База даних "Нафтогазова та нафтопереробна промисловість" / Міненергосугілля. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://mpe.kmu.gov.ua/minugol/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=35016. (дата звернення: 27.08.2017).
 18. За даними фінансової звітності ПАТ "НАК "НАФТОГАЗ УКРАЇНИ" // База даних "Фінансова звітність" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://>

[www.naftogaz.com/files/Zvity/ Naftogas_16fs_ Consolidated_UKR.pdf](http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Naftogas_16fs_Consolidated_UKR.pdf). (дата звернення: 25.08.2017).

19. Правила розробки нафтових і газових родовищ: Мінприроди України; Наказ, Правила № 118 від 15.03.2017 р. // База даних “Законодавство України” / ВР України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0692-17>. (дата звернення: 22.08.2017).

References

1. Za danymy Derzhavnoi Sluzhby Statystyky Ukrainy [According to the State Statistics Service of Ukraine]. Baza danykh “Publikatsiia dokumentiv Derzhavnoi Sluzhby Statystyky Ukrainy” (Enerhetychnyi balans Ukrainy za 2015 r.) – Database “Publication of documents of the State Service of Statistics of Ukraine” (Energy balance of Ukraine for 2015), from <http://ukrstat.org> [in Ukrainian].
2. Nova Enerhetychna stratehiia Ukrainy do 2035 roku: bezpeka, enerhoefektyvnist, konkurentospromozhnist: Ministerstvo enerhetyky ta vuhilnoi promyslovosti Ukrainy [The New Energy Strategy of Ukraine until 2035: Security, Energy Efficiency, and Competitiveness. The Ministry of Energy and Coal Industry of Ukraine], from <http://mpe.kmu.gov.ua/minugol/doccatalog/document?id=245213112> [in Ukrainian].
3. Bielousov A. A. Oblik i vnutrishnii audyt osnovnykh zasobiv v portakh morskoho transportu: dys.kand. ekon. nauk: 08.06.04 [Accounting and internal audit of fixed assets in ports of maritime transport: dissertation for the academic degree of Candidate of Economics in the specialty 08.06.04]. Kyiv, 2003, 167 p. [in Ukrainian].
4. Hatsenko O. P. Oblik neoborotnykh aktyviv v umovakh formuvannia rynkovykh vidnosyn: avtoref. dys. na zdobuttia nauk. stupenia kand. ekon. nauk: spets. 08.06.04 “Bukhhalterskyi oblik, analiz i audit” [Accounting of non-current assets under conditions of market-driven economic relations: extended abstract of dissertation for the academic degree of Candidate of Economics in the specialty 08.06.04 “Accounting, analysis and auditing”], Kyiv, 2000, 20 p. [in Ukrainian].
5. Horoshanska O. O. Oblik i analiz vidtvorennia osnovnykh zasobiv pidpriemstv kharchuvannia: avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.06.04 [Accounting and analysis of reproduction of fixed assets in food industry enterprises: extended abstract of dissertation for the academic degree of Candidate of Economics in the specialty 08.06.04]. Kharkiv, 1999, 18 p. [in Ukrainian].
6. Humeniuk A. F. Bukhhalterskyi oblik ta audyt vidtvorennia osnovnykh zasobiv: teoriia i praktyka: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.09 [Accounting and audit of reproduction of fixed assets: theory and practice: extended abstract of dissertation for the academic degree of Candidate of Economics in the specialty 08.00.09]. Kyiv, 2010, 20 p. [in Ukrainian].
7. Krupka Ya. D. Oblik investytsii: monohr. [Investment accounting: a monograph]. Ternopil: Ekonomichna dumka, 2001, 302 p. [in Ukrainian].
8. Luchko M. R., Desiatniuk O. M. Osnovni zasoby: oblik, kontrol ta analiz [Capital assets: accounting, control and analysis]. Ternopil, 1986, 50 p. [in Ukrainian].
9. Dyba V. M. Oblik ta analiz neoborotnykh aktyviv: monohr. [Accounting and analysis of non-current assets: a monograph]. Kyiv: KNEU, 2008, 288 p. [in Ukrainian].

10. Zadorozhnyi Z.-M. V., Semehen L.H., Bohutska L.T. Aktualni pytannia oblikovoi polityky pidpryiemstv shchodo neoborotnykh aktyviv: monohr. [Current issues of accounting policies related to non-current assets of enterprises: a monograph]. Ternopil: TNEU, 2012, 37 p. [in Ukrainian].
11. Ziukova M. M. Udoshkonalennia obliku ta analizu osnovnykh zasobiv (na materialakh khlibopekarskykh pidpryiemstv Poltavskoi obl.) avtoref. dys. na zdobut. nauk. stupenia kand. ekon. nauk: spets. 08.06.04 "Bukhhalterskyi oblik, analiz i audit" [Improvement of accounting and analysis of fixed assets (based on the practices of bakery enterprises in Poltava region: extended abstract of dissertation for the academic degree of Candidate of Economics in the specialty 08.06.04 "Accounting, analysis and auditing"]. Kharkiv, 2004, 21 p. [in Ukrainian].
12. Karaiev V. P. Oblik, kontrol i analiz osnovnykh zasobiv: Avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.06.04 [Accounting, control and analysis of capital assets: extended abstract of dissertation for the academic degree of Candidate of Economics in the specialty 08.06.04]. Kyiv, 2006, 16 p. [in Ukrainian].
13. Orlova V. K., Kafka S. M. Bukhhalterskyi oblik na pidpryiemstvakh naftohazovoi promyslovosti: navch. posib. [Accounting in oil and gas enterprises: a study guide]. Ivano-Frankivsk: Nova Zoria, 2013, 783 p. [in Ukrainian].
14. Pylypiv N.I. Oblik i kontrol zatrat na hazotransportnykh pidpryiemstvakh: monohrafiia [Accounting and control of costs in gas transportation enterprises: a monograph]. Ivano-Frankivsk: VDV TsIT, 2007, 364 p. [in Ukrainian].
15. Svirko S. V. Neoborotni aktyvy biudzhethnykh ustanov v vitchyzniani i ta mizhnarodnii oblikovii praktytsi: kharakterystyka ta porivnialnyi analiz [Non-currents assets of budget-funded entities in national and foreign accounting: characteristic and comparative analysis]. *Oblikovo-analitychni systemy subiektiv hospodarskoi diialnosti v Ukraini – Accounting and analytical systems of entities in Ukraine*, 2005, Issue 15, Part 2, pp. 370-277 [in Ukrainian].
16. Za danymy PAT NAK NAFTOHAZ UKRAINY [According to NJSC Naftogaz of Ukraine], from <http://www.naftogaz.com/www/3/nakweb.nsf/0/74B2346ABA0CBC69C225> [in Ukrainian].
17. Za danymy Ministerstva enerhetyky ta vuhilnoi promyslovosti Ukrainy [According to the Ministry of Energy and Coal Industry of Ukraine]. Baza danykh "Naftohazova ta naftopererobna promyslovist" [Database of "Oil and gas industry of Ukraine"], from http://mpe.kmu.gov.ua/minugol/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=35016 [in Ukrainian].
18. Za danymy finansovoi zvitnosti PAT NAK NAFTOHAZ UKRAINY [According to NJSC Naftogaz of Ukraine]. Baza danykh "Finansova zvitnist" [Database "Financial statements"], from http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Naftogas_16fs_Consolidated_UKR.pdf [in Ukrainian].
19. Pravyla rozrobky naftovykh i hazovykh rodovyshch: Minpryrody Ukrainy; Nakaz, Pravyla vid 15.03.2017 № 118 [The Rules for Development of Oil and Natural Gas Fields: the Ministry of Ecology and Natural resources of Ukraine, the Ministry's Order, No. 118, dated 15 March 2017], from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0692-17> [in Ukrainian].

Редакція отримала матеріал 23 травня 2017 р.