

відношення до змін зовнішнього середовища, що потребує розробки і впровадження відповідних заходів щодо покращення такої ситуації.

**Література:**

1. Грішнова О. А. Людський капітал : формування в системі освіти і професійної підготовки : монографія / О. А. Грішнова. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2001. – 254 с.
2. Давидюк Т. В. Формування, використання та відтворення людського капіталу в бухгалтерському обліку: співвідношення понять «витрати» та «інвестиції» / Т. В. Давидюк, С. Г. Оганджян // Міжнародний збірник наукових праць “Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу”. – 2009. – Випуск 3(15). – с.114
3. Захарова О. В. Управління інвестуванням у людський капітал: методологія, оцінка, планування : монографія / О. В. Захарова. – Донецьк : «ДВНЗ ДонНТУ», 2010. – 378 с.
4. Павлючук Ю. Н. Управление формированием и определением стоимости персонала в условиях перехода к рыночным отношениям / Ю. Н. Павлючук, А. А. Козлов // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – № 5. – С. 39 – 48.
5. Кибанов А. Я. Управление персоналом организации. Учебник / Под ред. А. Я. Кибанова. – 3-е изд., доп. и перераб. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 638 с.
6. Армстронг М. Практика управления человеческими ресурсами / М. Армстронг; перев. с англ. под ред. С. К. Мородовина; 8-е изд. – СПб. : Питер, 2004. – 832 с.
7. Фитценц Як. Рентабельность инвестиций в персонал: измерение экономической ценности персонала / пер. с англ.: Меньшикова- М.С., Леонова Ю.П.; под общ. ред. В.И. Ярных. М.: Вершина, 2006 - 320 с.
8. Гавкалова Н. Л. Процедура оптимізації витрат на персонал / Н. Л. Гавкалова, А. С. Криворучко // Теорія та практика державного управління. – 2011. – № 4 (35). – С. 156–161.
9. Криворучко А. С. Комплексна оцінка управління витратами на персонал / А. С. Криворучко // Вісник Хмельницького національного університету. Серія : Економічні науки. – Хмельницький : ХНУ, 2011. – № 5. – Т. 2. – С. 185–189.
10. Колот А. М. Соціально-трудові відносини: теорія і практика регулювання: монографія / А. М. Колот – К. : КНЕУ, 2005. – 230 с.
11. Камінська І. Б. Моделювання оцінки ефективності управління витратами на працівників на підприємствах нафтогазового комплексу / І. Б. Камінська // Моделювання регіональної економіки. Збірник наукових праць. – Івано-Франківськ: Плай, 2013. – № 1 (21). – С.490–499.
12. Камінська І. Б. Управління витратами на працівників з використанням системи підтримки прийняття рішень / І. Б. Камінська // Науковий вісник Херсонського держ. університету. Серія «Економічні науки». – 2014. – Вип. 9, Ч. 7. – С. 108–111.

Стаття надійшла до редакції 20.09.2015р.

Рекомендовано до друку к.е.н., проф. Орловою В.К.

УДК 658.5.621

## **ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НАФТОГАЗВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

*Кафка С. М., Степанюк О. С.*

*Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу, Україна, 76019,  
м. Івано-Франківськ, вул. Карпатська, 15, e-mail: Kafka@i.ua*

**Анотація.** В умовах зростаючих викликів до енергетичної безпеки України особливого значення набуває налагоджена робота всіх елементів системи управління витратами нафтогазовидобувних підприємств для ефективної їх роботи. Тому, досліджено систему та елементи процесу управління витратами на підприємстві, які необхідні для формування баз даних з необхідною інформацією для розробки варіантів ефективного управління витратами. Встановлено, що для контролю витрат виробництва, їх деталізації й групування вирішальне значення мають місця виникнення витрат, тому розвиток обліку за цими об'єктами визначає сьогодні головний напрям удосконалення виробничого обліку, контролю та управління формуванням витрат виробництва. Запропоновані три підходи до управління витратами (створення робочих груп з вирішення конкретних проблем з витратами, делегування повноваженням особам повноважень з управління витратами, створення «проблемної групи»), які дозволяють здійснювати управління витратами виключно на основі співставлення матеріальних і фінансових потоків, що зроби його результати зрозумілими менеджерам всіх рівнів.

**Ключові слова:** нафтогазовидобувне підприємство, витрати, управління витратами, місце виникнення витрат.

**Анотація.** В условиях растущих вызовов энергетической безопасности Украины особое значение приобретает налаженная работа всех элементов системы управления затратами нефтегазодобывающих предприятий для эффективной их работы. Поэтому исследованы системы и элементы процесса управления затратами на предприятии, которые необходимы для

формирования баз данных с необходимой информацией для разработки вариантов эффективного управления затратами. Установлено, что для контроля издержек производства, их детализации и группировки решающее значение имеют места возникновения затрат, поэтому развитие учета по этим объектам определяет сегодня главное направление совершенствования производственного учета, контроля и управления формированием издержек производства. Предложены три подхода к управлению затратами (создание рабочих групп по решению конкретных проблем с затратами, делегирование уполномоченным лицам полномочий по управлению затратами, создание «проблемной группы»), которые позволяют осуществлять управление расходами исключительно на основе сопоставления материальных и финансовых потоков, что делает его результаты понятными менеджерам всех уровней.

**Ключевые слова:** нефтегазодобывающее предприятие, затраты, управление затратами, место возникновения затрат.

**Annotation.** In the face of growing challenges in Ukraine's energy security the smooth operation of all elements in the cost management system of oil and gas companies is acquiring a particular importance for their effective work. Therefore, the system and elements of the cost management process at the enterprise, which are necessary for the formation of databases with the necessary information for the developing effective cost management options, have been investigated. It is established, that for the control of production costs, their detailing and grouping, the spots of expenses appearance are of crucial importance, so the development of accounting for these features determines today the main direction of the cost accounting improvement, control and management of the production costs formation. Three approaches to the cost management have been proposed (creation of working groups to solve particular cost problems, commission of the authorized persons on cost management, creation of "problem groups") that will allow to manage the costs solely on the basis of a comparison of material and financial flows that will make the results understandable for managers of all levels.

**Keywords:** the oil and gas company, costs, cost management, a spot of expenses appearance.

**Вступ.** Нафтогазова галузь економіки України досить тривалий час знаходиться в умовах роздоріжжя, марнуючи свій значний невикористаний потенціал в умовах зростаючих викликів, коли конче потрібні глибокі ринкові перетворення й модернізація інфраструктури нафтогазової промисловості, що забезпечить енергетичну безпеку, диверсифікацію поставок, збільшення власного видобутку вуглеводнів і зниження енергоємності економіки [1]. Негативний вплив зовнішніх та внутрішніх політико-економічних факторів на розвиток підприємств паливно-енергетичного комплексу України, перш за все ефективна диверсифікація нафтогазових ресурсів в умовах реального скорочення їх видобування через економічну кризу та військових дій на Сході країни, підтримання працездатності газо- та нафтотранспортної системи України, криза неплатежів в газовому секторі, зобов'язує формувати таку систему управління, яка забезпечувала б досягнення основної цілі – це здобуття Україною незалежної сильної позиції як на ринку газу так і на ринку нафти, перш за все, за рахунок збільшення власних обсягів виробництва або спрямування управлінських рішень на зниження витрат.

Управління витратами підприємства є динамічним процесом, що включає в себе управлінські дії прямого і зворотного зв'язку для досягнення високого економічного результату діяльності. Ефективність управління витратами в цілому, та виробничими зокрема, досягається в умовах комплексного підходу до проблем господарської діяльності підприємства, адже при їх вирішенні забезпечується управління як на рівні виробництва (управління технологіями, ресурсами), так і на рівні взаємовідносин з партнерами, постачальниками, споживачами, державою. Управління витратами забезпечується на системній основі управління господарською діяльністю – це гармонійне поєднання управління доходами та витратами підприємства. При цьому ефективність діяльності послідовно забезпечується ступенем задоволення споживача виробленою продукцією (її функціональними властивостями), ефективністю технологій, що використовуються, оптимальною структурою залучених ресурсів, ефективністю господарських процесів, системи управління та організаційної структури підприємства. Комплексність підходу передбачає управління витратами підприємства не тільки на стадії вивчення ринків збуту, але й за всіма етапами життєвого циклу продукції.

**Аналіз сучасних закордонних і вітчизняних досліджень і публікацій.** Напрями розв'язання проблем щодо формування системи управління витратами та її елементів визначено в працях: С. Бороненкової [2, с. 261-264], М. Вахрушиної [3, с. 219-237, 298-346], В. Герасимчука [4, с. 164], К. Друрі [5, с. 13-42], В. Івашкевича [6, с. 239-243, 255-277], Р. Каплана, Д. Нортонга [7], В. Лебедева, Т. Дроздової, В. Кустарева, А. Асаула, І. Осорьєвої [8], А. Міцкевича [9, с. 148-175], М. Пушкара [10, с. 95-115], В. Палія, Р. Вандер Віла [11, с. 356-379], А. Шеремета [12, с. 58-72, 140-145, 209-242]. Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Однак, віддаючи належне доробкам зазначених науковців, залишається не в повній мірі вирішення раціональної послідовності системи управління витратами нафтогазовидобувних підприємств, що відповідає особливостям діяльності та впливає на її ефективність.

**Цілі статті** – дослідження та систематизація основних завдань ефективного управління витратами, розв'язання яких дасть можливість встановити принципи та основні складові системи управління витратами, розробити їх основні організаційні варіанти, виокремити особливості місць виникнення витрат в системі їх управління. В цілому дослідження дасть можливість розробити пропозиції щодо раціональної організації системи управління витратами на нафтогазовидобувних

підприємствах.

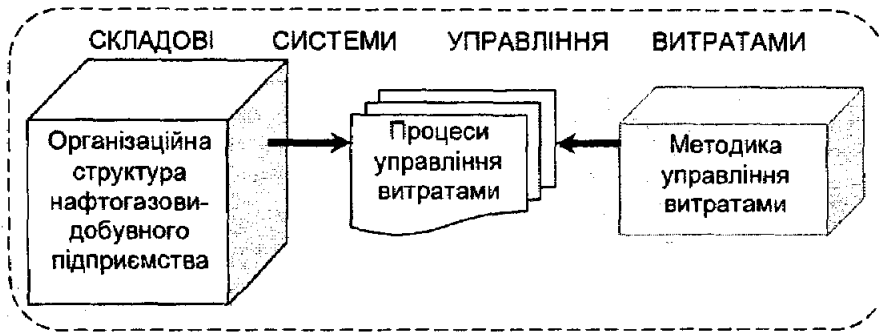
**Основний матеріал дослідження.** Основними завданнями ефективного управління витратами є:

1) забезпечення процесу управління витратами необхідною інформацією, її обробка та підготовки різноманітних варіантів управління ними. Наприклад, щоб сформулювати необхідні функціональні якості продукції слід мати інформацію про структуру та обсяги ринку, об'єми видобутку нафти, вміст води, домішок, а щоб забезпечити ефективність придбання – інформацію про ймовірних постачальників;

2) здійснення управління витратами шляхом провадження управлінських впливів з метою їх зниження. В цілому цей аспект полягає в реалізації тих програм, які розробляються на стадії забезпечення.

Поєднання обох аспектів у функціях одного підрозділу практично є недоцільним. В першу чергу це обумовлено тим, що всі сторони господарської діяльності підприємства взаємопов'язані між собою, і спроба передати функції забезпечення управління витратами однієї з будь-яких структур може призвести до некоректного вирішення проблеми, що виникла. З іншого боку, на підприємстві фактично немає підрозділу, який здатен був би ефективно вирішувати завдання по забезпеченню та управлінню витратами, тобто аналіз ситуації і розробка варіантів вирішення проблеми. Вважаємо, що найбільш оптимальним є використання груп, що складаються з технологів, технічних менеджерів, економістів, фінансистів, математиків, спеціалістів з дослідження операцій тощо.

Проблема управління витратами займає центральне місце в системі обліку витрат та калькулюванні собівартості продукції. Слід розглянути систему управління витратами нафтогазовидобувних підприємств за її базовими елементами: організаційна структура, процеси управління та методика управління (рис. 1).



**Рисунок 1 - Запропоновані елементи системи управління витратами \***

\* Джерело: власне розроблення.

Першим базовим елементом запропонованої системи є організаційна структура управління витратами. Це новостворений або традиційний підрозділ з розширеними повноваженнями, до завдань якого входить забезпечення структури управління витратами необхідною вихідною інформацією та безпосереднє управління ними. В умовах діяльності нафтогазовидобувних підприємств доцільним є дослідження наступних організаційних варіантів управління витратами:

Перший варіант – створення робочих груп з вирішення конкретних проблем, є найбільш розповсюджений з існуючих сьогодні організаційних схем управління витратами. Даний підхід найбільш прийнятний для малих підприємств, але недоцільний на середніх і великих підприємствах. По-перше, необхідно збирати й аналізувати великий обсяг інформації, що призводить до створення додаткових інформаційних потоків, адже чим більше сфера діяльності підприємства, тим більше ймовірність появи кризових ситуацій. При такому організаційному підході робочі групи формуються часто і в великій кількості, що істотно знижує швидкість та ефективність прийняття рішень. По-друге, при формуванні фінансових потоків виникає потреба приймати рішення, які обмежують інтереси того чи іншого підрозділу, відповідно знижується об'єктивність прийнятих рішень.

Другому варіанту - делегування необхідних повноважень управління підрозділом групам уповноважених осіб, властиві недоліки, оскільки не кожен підрозділ може мати висококваліфікованого аналітика чи групи аналітиків.

За третього варіанту - всі альтернативи рішення аналізуються координаційною радою та рекомендуються до використання керівництву підприємства, а управління витратами здійснює безпосередньо підрозділ, що відповідає за той чи інший вид витрат.

Проблемна група формується на постійній основі зі спеціалістів основних функціональних напрямів підприємства: технологи, менеджери, фінансисти, економісти, аналітики, а також спеціалісти в області дослідження операцій. Чисельність групи залежить від особливостей підприємства. Основними завданнями є збір, аналіз необхідної інформації, розроблення різноманітних варіантів управління витратами, моніторинг відхилень витрат від запланованого рівня, підготовки і аналіз оперативних рішень функціональним підрозділом. Координаційна

рада формується на тимчасовій основі з провідних спеціалістів функціональних підрозділів. Їх завдання полягає в аналізі базового варіанту розвитку, запропонованого проблемною групою. Перевагою такого підходу є тісні взаємозв'язки між підрозділами, адже інколи стратегічні та оперативні напрями визначаються одним підрозділом, а реалізується іншим.

В цих умовах використовується так званий проектний підхід до розв'язання проблемних питань. Проект включає комплекс взаємопов'язаних організаційних, технічних, фінансових, економічних, екологічних заходів з вирішення поставленого питання. Наприклад, при вирішенні проблеми освоєння нових родовищ нафти та газу створюються проблемні групи, до функцій яких входить облік, контроль та планування з метою управління проектом.

Головним завданням групи є забезпечення рентабельності видобутку нафти. Забезпечення контролю, обліку та планування в межах проектів призводить до постійного моніторингу рентабельності окремих родовищ, здійснення якого входить до функцій координаційної ради. В результаті інвестор має повну прозорість всього ланцюга інвестицій: фінанси-технології, ресурси-збільшення видобутку нафти, повернення позикових коштів - чи реінвестування. Тобто така проектна структура є своєрідною перехідною формою від централізованого інтеграційного варіанту управління витратами до розроблення та вибору варіанту рішення на базі конкретного підрозділу, що забезпечує їх обґрунтованість та виваженість, а в результаті фінансову стійкість підприємства. Отже, це є найбільш доцільний варіант організації управління витратами нафтогазовидобувних підприємств.

Другим елементом, запропонованої системи управління витратами є процеси управління ними. Під процесами управління розуміємо систему дій, що призводить до найбільш ефективного використання ресурсів. В рамках одного виробничого циклу у загальному вигляді цей процес представлено наступними елементами (рис. 2).

Призначення процесу управління витратами полягає у зборі та формуванні баз даних інформації для розроблення варіантів управління витратами, формування підсистем управління: нормування, прогнозування та планування, облік витрат, калькулювання собівартості, аналіз витрат і собівартості, контроль і регулювання процесу управління витратами. Крім цього, під процесами управління можна розглядати і безпосереднє забезпечення управління витратами окремими функціональними підрозділів, наприклад, оперативний аналіз технічних, технологічних рішень, що приймаються, моніторинг і оперативне коригування різних показників діяльності.

Формування систем обліку та контролю витрат господарської діяльності повинно базуватися на гнучкій основі. В нафтогазовидобувній промисловості найбільша перевага видобутку нафти і газу доцільно надавати багатим ресурсним родовищам. Такий перерозподіл обумовлює необхідність використання гнучкої системи управлінського обліку витрат. Другою причиною необхідності гнучкого обліку є багатоетапність життєвого циклу продукції, де пріоритети за витрато-утворюючими факторами змінюються залежно від етапу розробки родовища: на стадії освоєння родовища - це різноманітні витратні показники трубопровідного, дорожнього будівництва на стадії експлуатації - витрати, пов'язані з використанням прогресивних методів інтенсифікації нафтовидобутку.

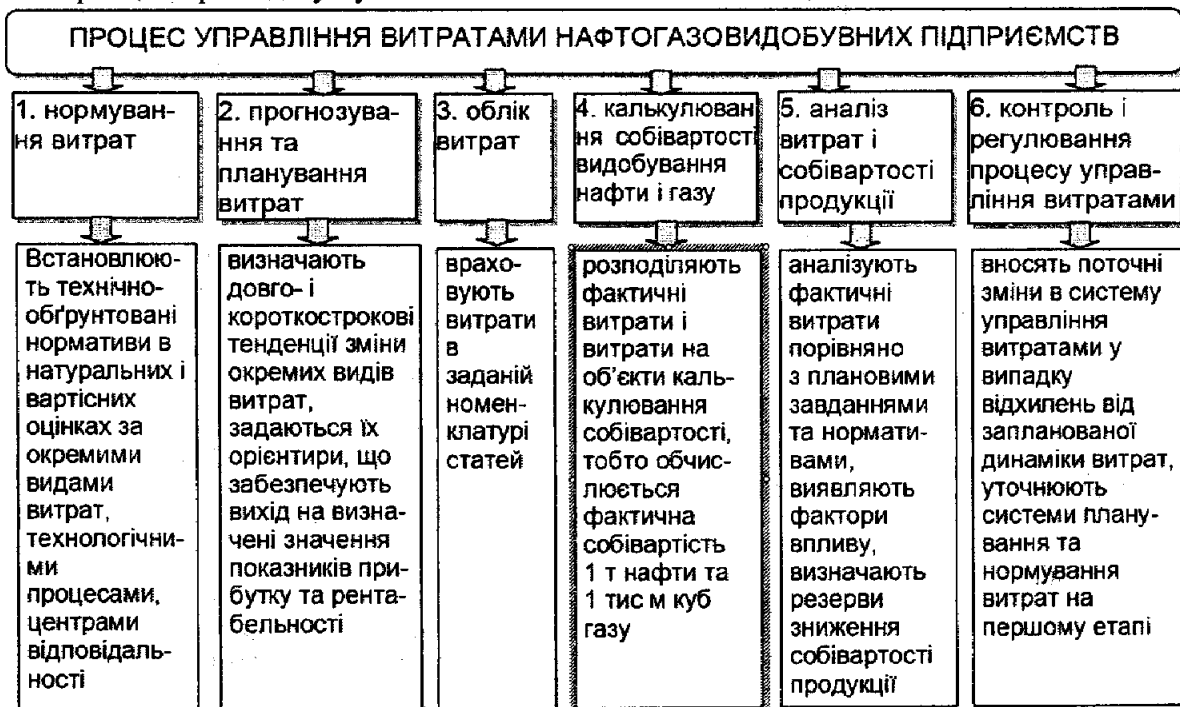


Рисунок 2 - Основні елементи процесу управління витратами нафтогазовидобувних підприємств\*

\* Джерело: власне розроблення

Окрім стандартних підсистем управління – обліку, контролю, планування, використовується оперативний моніторинг рівня витрат загалом, за окремими статтями витрат, а також в межах методики управління витратами доцільно забезпечувати і процеси управління ризиками господарської діяльності, надаючи такі повноваження організаційній структурі, що розглянута вище.

Важливу роль для прийняття правильних управлінських рішень відіграє інформаційна база. Наведемо основні джерела інформації для управління витратами (табл. 1).

**Таблиця 1 - Джерела інформації для управління витратами на нафтогазовидобувних підприємствах\***

Група	Джерела інформації
1. Первинні документи	акти-вимоги, акти на списання палива, енергії, акти-вимоги на заміну (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно-забірні картки, матеріальні звіти, акти виконаних робіт, наряди, таблиці обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати, посвідчення про відрядження, авансові звіти, довідки та розрахунки бухгалтерії, накладні, рахунки тощо
2. Рахунки бухгалтерського обліку	80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», 85 «Інші затрати», 23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Витрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток»
3. Облікові реєстри	Журнал 5, 5А, журнал – ордер 10, 10/1, машинограми
4. Фінансова звітність	ф. № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)”, ф. № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”, ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”
5. Статистична звітність	ф. № 1-ПВ “Звіт з праці”, ф. № 5-с “Звіт про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг)” ін.
6. Інші джерела	Наказ про облікову політику, калькуляції, видобуток нафти, нафтового газу і природного газу, видобуток нафти та нафтового газу за родовищами, виконання плану з видобутку нафти, баланс календарного часу діючого фонду нафтових свердловин, розподіл експлуатаційного фонду свердловин по глибинах, баланс календарного часу бригад капітального ремонту свердловин, виконання плану з праці, показники продуктивності праці за підприємством (товарна продукція, чисельність персоналу, виробіток одного працівника, темп росту продуктивності праці, середній фонд нафтових свердловин, питома чисельність на одну нафтову свердловину, темпи зниження питомої чисельності), витрати паливно-енергетичних ресурсів за рік та їх економія, кошторис витрат на виробництво товарної продукції, розрахунки витрат на сировину і матеріали, допоміжні матеріали, паливо тощо, довідка списання витрат на непродуктивні рахунки, витрачання нафти та газу на технологічні цілі, сума витрат на енергію з видобутку нафти, розшифрування статей витрат зі збільшення віддачі пластів тощо

Метою створення системи обліку витрат є одержання точної, оперативної та достовірної інформації для оперативного контролю й аналізу рентабельності окремих видів продукції, процесів. Визначеним цілям служить і загальна система управління витратами, покликана управляти всіма ресурсами і видами діяльності підприємства, у процесі яких ці ресурси споживаються.

При управлінні витратами важливо визначити, коли саме здійснювати контроль за витратами. Вважаємо, що витрати виробництва найкраще контролювати за умов виробничого споживання ресурсів, тобто там, де відбувається виробничий процес або процес його обслуговування. В зв'язку з цим для деталізації й групування витрат вирішальне значення набувають такі об'єкти їх обліку як місця виникнення витрат.

Місцями виникнення витрат є структурні підрозділи підприємства (цехи чи виробничі дільниці), що виділяються в самостійні об'єкти обліку. Такий підхід дозволяє вже на початковому етапі обліку класифікувати витрати, що виникають у цехах нафтогазовидобувного підприємства, і забезпечувати диференційований розподіл понесених витрат на одиницю продукції, який є необхідним для точного калькулювання її собівартості. За місцями виникнення витрат організовують процеси планування, нормування й облік витрат з метою контролю і управління витратами виробничих ресурсів.

Місця виникнення витрат є об'єктами аналітичного обліку витрат виробництва за елементами та статтями собівартості. Структурні підрозділи, певним чином, субпідрядні, наприклад “цех – дільниця – бригада”, тому й аналітичний облік за місцями виникнення витрат повинен будуватися

за ієрархічним принципом. За відношенням до процесу виробництва розрізняють виробничі, обслуговуючі й умовні місця витрат.

До виробничих відносяться цехи, ділянки, бригади; до обслуговуючих – відділи та служби управління, склади, лабораторії тощо. В умовних місцях виникнення витрат виникають не пов'язані з конкретними структурними підрозділами витрати, які варто групувати як самостійні об'єкти обліку; це, наприклад, та частина загальновиробничих витрат, що не відноситься до конкретних управлінських служб цеху.

Місця виникнення витрат визначають відповідно до наступних вимог (рис. 3).

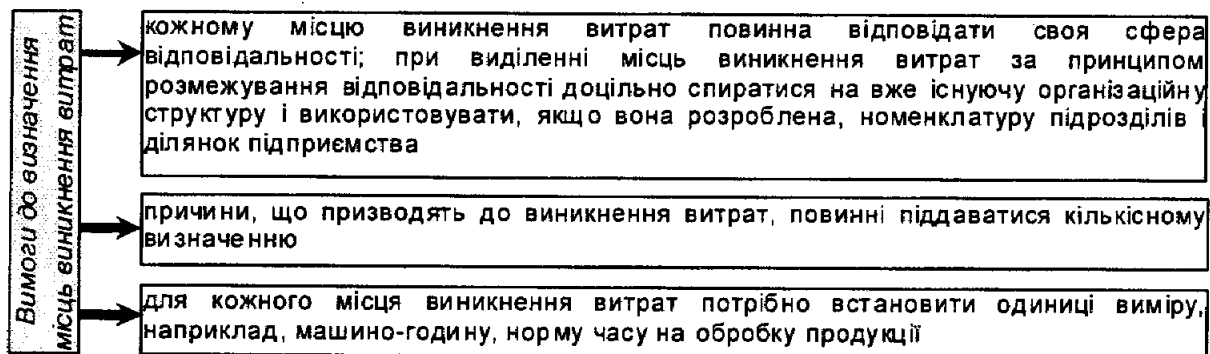


Рисунок 3 - Вимоги до визначення місць виникнення витрат\*

\* Джерело: власне розроблення.

Методика управління витратами є третім запропонованим елементом системи управління витратами і передбачає послідовність застосування методів збору, формування інформації, розроблення різних варіантів рішень, що забезпечують ефективні напрями зниження витрат.

На нафтогазовидобувних підприємствах підвищення ефективності управління витратами завжди є доцільним при формуванні річного бюджету. В загальному вигляді інтенсифікація видобутку нафти може забезпечуватися різними способами: буріння свердловин, використання різних методів збільшення нафтовіддачі пластів, капітальний ремонт свердловин, гідророзрив пластів, розконсервація свердловин тощо. Кожен із способів передбачає від 2-3-х до десятку варіантів реалізації. Так, буріння може здійснюватись скісними та горизонтальними свердловинами, нарізанням інших стволів, налічується багато методів збільшення нафтовіддачі. Всі ці способи відрізняються за ефективністю (добовий дебіт свердловин, збільшення видобутку нафти, відновлений видобуток), строками, періодичністю та тривалістю впливу, розмірами інвестицій, поточними витратами, а також строками повернення. Найбільш важливим моментом при оцінці використання тієї чи іншої технології є стратегічний аспект, адже бурові роботи забезпечують довгостроковий режим видобутку нафти, в той час як, наприклад, різні методи інтенсифікації – від 6 місяців до 1,5 року.

Визначимо основні принципи, при дотриманні яких, досягається ефективно застосування методики управління ними (рис. 4).

На основі наведених принципів управління витратами визначаємо методику управління ними: пропонуємо методику управління витратами виробництва для нафтогазовидобувних підприємств, що ґрунтується на використанні комплексу складових, що описують практично всю господарську діяльність:

- 1) повний виробничий цикл (або життєвий цикл продукції) – від видобутку продукції (нафти і газу), виробничої експлуатації, до утилізації відходів;
- 2) повний організаційний цикл – від функціональних властивостей продукції, необхідних ресурсів, технологій, процесів, системи управління до організаційної структури підприємства;
- 3) повний цикл ефективності господарської діяльності – від відповідності функціональної властивості продукції запитам споживача до фінансової ефективності підприємства.

Наявність першої складової означає, що запропонована методика передбачає і враховує основні особливості життєвого циклу продукції: дослідний видобуток, підготовку видобутку, видобуток, збут, обслуговування, утилізацію відходів. Ця обставина є особливо важливою на нафтогазовидобувних підприємствах, оскільки вартість продукції фактично визначається ще на стадії проектування її видобутку.

Друга складова означає, що дотримується логічна послідовність організаційного циклу (представленого об'єктами управління витратами) (рис. 5). Адже за результатами вивчення ринку формуються основні параметри функціональних властивостей продукції, які визначають необхідну технологію її видобутку. На цій основі визначаються основні та допоміжні бізнес-процеси підприємства, необхідні для реалізації технології виробництва та забезпечення діяльності підприємства загалом-це забезпечення процесу закупівлі, оновлення обладнання, процеси планування, обліку та контролю.

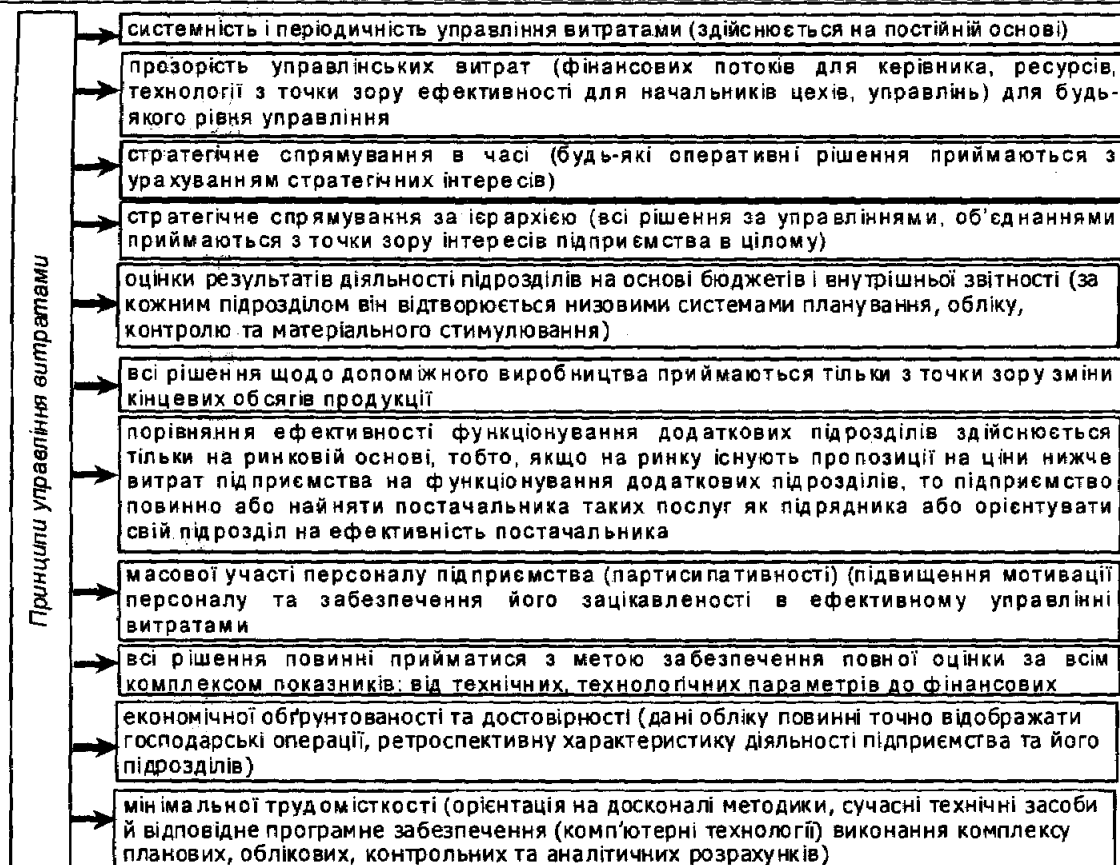


Рисунок 4 - Принципи управління витратами\*

\*Джерело: власне розроблення.

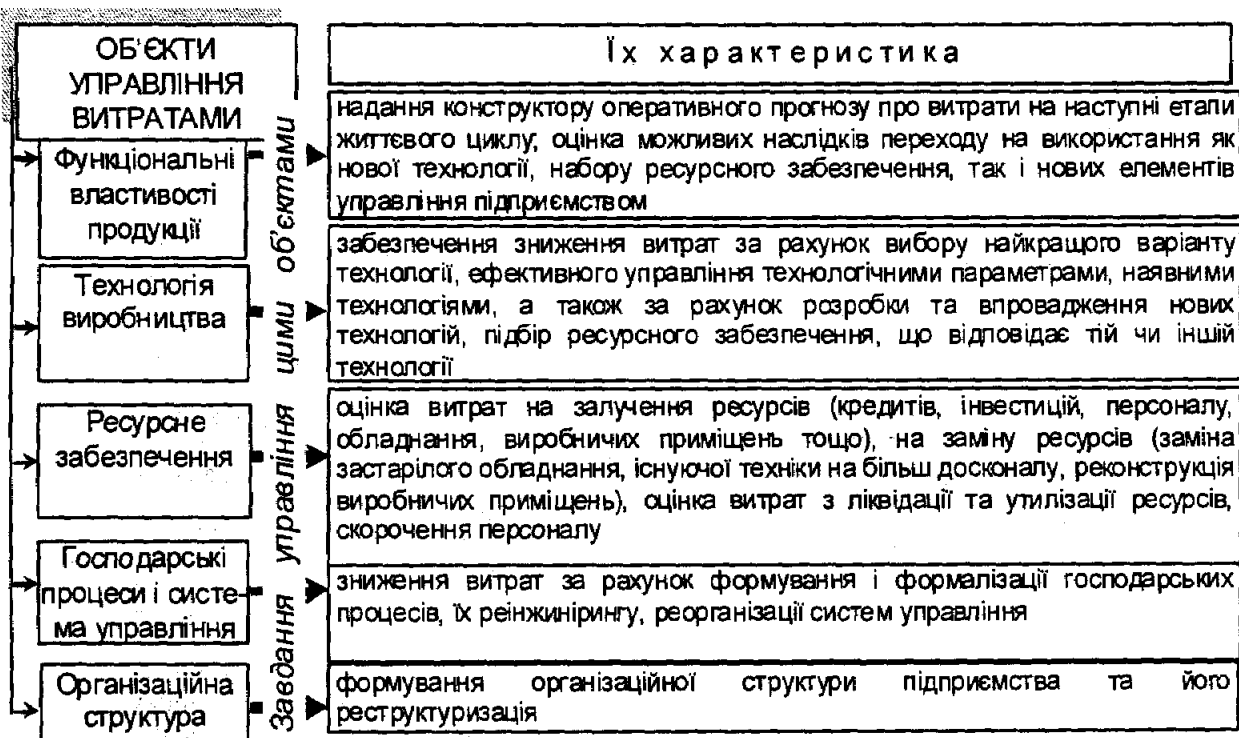


Рисунок 5 - Об'єкти і завдання управління витратами\*

\*Джерело: розроблено автором на основі [13, С.192-200].

Функціональні властивості продукції об'єднують її виробництво та потреби потенційного споживача. Даний об'єкт передбачає оцінку можливостей зниження витрат (з метою забезпечення контролю) за рахунок пошуку та реалізації компромісу між складовими функціональної властивості продукції: здатність досягати певних завдань, простота досягнення завдань і низькі

витрати на її видобуток. Специфіка галузі полягає в тому, що управляти якістю нафти можливо лише на стадії її підготовки, сепарації в зв'язку з її природним походженням. Основні напрямки побудови системи управління якістю підприємств нафтогазовидобувної промисловості передбачає наявність наступних елементів: стандартизація - всі основні вимоги до якості продукції і функції системи регламентуються та забезпечуються стандартами, нормативно-технічною документацією; системність-питання якості вирішуються комплексно, з позиції системного аналізу; динамічність - система безперервно удосконалюється з урахуванням досягнень науково-технічного прогресу; зворотній зв'язок - якість продукції та праці постійно контролюються і на цій основі приймаються управлінські рішення; оптимальність - поставлені перед системою завдання вирішуються при оптимальних затратах на її розробку та максимальному ефекті функціонування.

Наявність трьох складових формування методики управління витратами (рис. 1) означає, що ефективність процесу зниження витрат на підприємстві забезпечується послідовно ефективністю виробництва (ступенем відповідності функціональних властивостей продукції запитам клієнта), ефективністю технологій виробництва, ресурсного забезпечення, системи управління, організаційної структури підприємства та фінансово економічною ефективністю в цілому.

З метою успішного впровадження запропонованої методики рекомендуємо здійснювати наступні заходи:

1. Підтримка системи управління керівництва підприємством і готовність, здатність менеджерів забезпечувати ефективне управління.

2. Мотивація персоналу до управління витратами. Паралельно впровадженню системи управління витратами повинна вводитися система заохочень персоналу, що передбачає не тільки компенсації за виконані та перевиконані плани з видобутку, але й за зекономлені ресурси, впровадження нових технологій.

3. Правильно сформована група "впровадження". Над впровадженням системи управління витратами повинна працювати група, що складається не тільки з економістів, бухгалтерів, але й технологів, технічних робітників, керівників виробництв, керівників тих структур, які будуть забезпечувати формування необхідної інформації. Останнє особливо важливе, так як саме виробничий персонал забезпечує управління базовими об'єктами – продукцією, технологією, ресурсами.

4. Необхідність зміни та удосконалення форм звітності, які повинні містити основні параметри витрат діяльності.

5. Процес моніторингу та планування витрат на основі аналізу моделей повинен стати невідокремленою частиною процесу планування діяльності підприємства.

Для підприємств нафтогазовидобувної промисловості запропонована методика дає можливість оцінки та оперативного управління фінансовими потоками, в тому числі й витратами виробництва протягом життєвого циклу родовища від розвідки, будівництва свердловин до його експлуатації та консервації.

З метою оперативного управління витратами складається програма, що передбачає зниження витрат або підтримання їх на визначеному рівні на всіх етапах життєвого циклу продукції, яка включає всі перераховані вище об'єкти організаційного циклу (табл. 2).

Таблиця 2 - Характеристика об'єктів системи управління витратами

Назва розділу програми (об'єкт)	Характеристика
1. Функціональні властивості продукції	Яким чином в стратегічній перспективі повинна змінитися продукція, при цьому основне завдання – максимальне задоволення потреб споживача за мінімальних витрат на видобуток нафти
2. Технологія видобутку	Яким чином повинна змінитися технологія видобутку для того, щоб забезпечити необхідні функціональні властивості продукції
3. Ресурсне забезпечення	Як повинні змінитися ресурси, як в якісному, так і в кількісному виразі, для забезпечення сукупності всіх технологій видобутку
4. Господарські процеси	Як зміниться співвідношення технології виробництва і залучених ресурсів
5. Організаційна структура	Передбачає всі необхідні зміни в організаційній структурі підприємства

Отже, основним завданням методики є інтенсифікація нафтогазовидобування через скорочення витрат на здійснення технологічних операцій на основі управління технологічними параметрами та режимом видобутку.

Одним із найбільш доцільних варіантів реструктуризації є виділення та ранжування найбільш ефективних підрозділів нафтогазовидобувного підприємства – буріння, інтенсифікації видобутку нафти, капітального ремонту свердловин, фінансово-економічна оцінка модернізації та оновлення техніки і технології на основі комплексної оцінки технологічної ефективності виконуваних операцій і з огляду на територіальне розміщення, а також існуючу інфраструктуру підприємства.

У системі управління основна роль приділяється розробці та впровадженню елементів системи обліку витрат за видами діяльності – калькулювання на основі діяльності (система АВС), адже, традиційні методи обліку мають ряд істотних недоліків щодо формування інформації про



витрати: дані виробничого обліку про собівартість одиниці продукції або про відхилення від норм витрат, яку зазвичай отримують по завершенню звітнього періоду, не завжди відповідає вимогам управління. Виникає потреба в інформації, що дозволить приймати правильні управлінські рішення щодо запобігання відхилень. Крім того, методи обліку витрат і калькулювання собівартості застосовуються лише на етапі видобутку вуглеводневої продукції, а витрати на освоєння нових родовищ, методів видобутку, підготовку виробництва залишаються поза увагою.

Тому найважливішою перевагою АВС-системи є те, що вона створює механізм для управління витратами в перспективі через контроль діяльності, що виступає причиною витрат. Погоджуємось з В. Лебедевим, Т. Дроздовою, В. Кустаревим, А. Асаулом, І. Осорьєвою [8, с. 168-169] в тому, що спираючись на дані АВС-калькуляції, можна приймати більш правильні розрахунково-обґрунтовані управлінські рішення з управління якістю продукції, призведе до оптимізації виробничого процесу в результаті управління тими видами діяльності, які не підвищують цінності нафти (транспортування, складування).

Таким чином, з метою побудови ефективної системи обліку витрат в сучасних умовах необхідним є: по-перше, переосмислення сутності, ролі та значення невиробничих витрат; по-друге, їх розмежування на дві групи залежно від того, беруть вони участь у створенні доданої вартості чи ні. Перша – це витрати, які необхідні для здійснення тих видів діяльності, в результаті яких формується додана вартість новоствореного продукту (збутові, маркетингові). Ці витрати відшкодовуються заробленим доходом, який виникає під час реалізації новоствореної вартості, і формують фінансовий результат. Друга група – це витрати, які не створюють доданої вартості, а здійснюються в порядку використання (споживання) новоствореної вартості (витрати на наукові дослідження та утримання об'єктів соціальної інфраструктури). Таке розмежування повинно бути елементом облікової політики підприємства та вирішуватися виключно на рівні суб'єкта підприємницької діяльності.

Надані рекомендації можуть бути використані під час побудови обліку і управління на нафтогазовидобувних підприємствах.

Отже, в якості критеріїв оцінки діяльності підприємств використовуються не тільки показники обсягів видобутку та рентабельності, а й характеристики витрат діяльності. Управління витратами (облік, контроль і планування) необхідно здійснювати по всій вертикалі підприємства.

Впровадження системи управління витратами передбачає використання широкого спектру об'єктів: продукція-технологія-ресурси-процеси-організаційна структура підприємства, а фінансово-облікові показники виступають в якості вихідних параметрів управління ними. При цьому внутрішньо-бухгалтерська звітність для кожного рівня управління повинна формуватися виходячи з пріоритетності показників: для бригадирів цехів, начальників цехів, управлінь - це технологічні, технічні показники, економічні; для керівництва підприємств - фінансово-економічні. Сформовані напрямки формування інформації для управління витратами слід реалізовувати при побудові корпоративних інформаційних систем.

**Висновки.** Особливого значення дедалі більше набуває налагоджена робота всіх елементів системи управління витратами нафтогазовидобувних підприємств. Тому, по-перше, запропоновано елементи процесу управління витратами, які необхідні для формування баз даних інформації для розроблення альтернативних варіантів управління витратами. З метою контролю витрат виробництва, для деталізації й групування витрат вирішальне значення мають такі об'єкти обліку, як місця виникнення витрат. Розвиток обліку за цими об'єктами визначає сьогоденні головний напрям удосконалення виробничого обліку, контролю та управління формуванням витрат виробництва. По-друге, запропоновані підходи до управління витратами дозволяють здійснювати їх аналіз виключно на основі співставлення матеріальних і фінансових потоків, що зробить його результати зрозумілими менеджерам всіх рівнів управління.

#### **Література**

1. Розвиток газового сектору України в контексті Євроінтеграції, Київ. - 2014 // [http://www.gazumkov.org.ua/upload/1392734130\\_file.pdf](http://www.gazumkov.org.ua/upload/1392734130_file.pdf)
2. Бороненкова С. А. Управленческий анализ: учеб. пособ. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 384 с.
3. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. - 533 с.
4. Герасимчук В. Г. Стратегічне управління підприємством. Графічне моделювання: навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2000. – 360 с.
5. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учеб. пособ. для вузов: пер. с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
6. Ивашкевич В. Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1974. – 160 с.
7. Robert S. Kaplan, Devid P. Norton Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System // Harvard Business Review. – 1996. – January-February. – 76 p.
8. Лебедев В. Г., Дроздова Т. Г., Кустарев В. П., Асаул А. Н., Осорьева И. Б. Управление затратами на предприятии: учеб. пособ. – 2-е изд., переаб. и доп. / под общ. ред. Г. А. Краюхина.- СПб.: Изд. дом «Бизнес-пресса», 2003.- 256 с.
9. Мишкевич А. Управление затратами и прибылью. – М.: ОЛМА-ПРЕСС Инвест: Институт экономических стратегий, 2003. – 192 с.

10. Пушкар М. С. Управлінський облік. – Тернопіль: Карт-бланш, 1998. – 163 с.  
 11. Палий В., Вандер Вил Р. Управленческий учет под ред. Палий В. – М.: Инфра-М, 1997. – 480 с.  
 12. Шеремет А. Управленческий учет: учеб. пособ. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512 с.  
 13. Кафка С. М. Формування облікових даних для управління витратами // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону: Науковий збірник / За ред. І. Г. Ткачук. – Івано-Франківськ: ВДВ ЦТ Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника, 2011. – Вип. VIII. – Т.1.- С. 192-200.

Стаття надійшла до редакції 30.09.2015р.  
 Рекомендовано до друку д.е.н., проф. Гораль Л.Т.

УДК 657.4

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ НАФТОГАЗОВОГО КОМПЛЕКСУ

Коцкулич Т.Я.

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу, 76019, м. Івано-Франківськ, вул. Карпатська, 15, e-mail: kotskulich.tania@yandex.ru

**Анотація.** У статті досліджено нормативно-законодавче регулювання обліку трансакційних витрат, можливі підходи до організації обліку, висвітлені у працях вітчизняних та зарубіжних вчених, охарактеризовано їх переваги та недоліки. Розроблено модель управлінського обліку трансакційних витрат, яка не суперечить вимогам існуючого законодавства. Окреслено ключові особливості діяльності підприємств нафтогазового комплексу, які можуть мати вплив на організацію обліку трансакційних витрат.

**Ключові слова:** трансакційні витрати, синтетичний облік, аналітичний облік, управлінське рішення, центр відповідальності.

**Аннотация.** В статье исследованы нормативно-законодательная база регулирования учета трансакционных издержек, возможные подходы к организации учета, которые раскрыты в трудах отечественных и зарубежных ученых, охарактеризованы их сильные и слабые стороны. Разработана модель управленческого учета трансакционных издержек, которая не противоречит требованиям действующего законодательства. Описаны ключевые особенности деятельности предприятий нефтегазового комплекса, которые могут иметь влияние на организацию учета трансакционных издержек.

**Ключевые слова:** трансакционные издержки, синтетический учет, аналитический учет, управленческое решение, центр ответственности.

**Abstract.** The legislative basis of transaction costs accounting, possible ways of accounting organization which were revealed in works of domestic and foreign scientists were investigated in the article, their strong and weak sides were characterized. The model of managerial accounting of transaction costs which does not conflict with demands of valid legislative was worked out. The key peculiarities of the oil and gas industry enterprises which could effect on transaction costs accounting were described.

**Key words:** transaction costs, synthetic accounting, analytic accounting, managerial decision, center of responsibility.

**Вступ.** Концепції трансакційних витрат останнім часом часто обговорюються у економічних колах дослідників, оскільки їх питома вага у сукупних витратах невинно зростає. Проте питання організації фінансового та управлінського обліку трансакційних витрат практично не піднімається. Це пов'язано перш за все із неврегульованістю даного питання у вітчизняному законодавстві, а також тим, що досить часто трансакційні витрати носять неявний характер, їх важко виокремити та здійснити оцінку.

**Аналіз сучасних закордонних і вітчизняних досліджень і публікацій, в яких започатковано вирішення даної проблеми.** Теоретико-методологічні основи обліку трансакційних витрат розглядалися у працях таких вітчизняних та зарубіжних науковців, як Гончарової Н.О., Замазій О. В., Кірейцев Г. Г., Корнеєвої Т.А., Костирко І.Г., Литвиненко В.С., Матвеевої О.Л., Очеретью Л.М., Панженської І. Г., Сапожнікової Н.Г., Шигун М. М., Ющак Ж. М. та ін., у працях яких міститься аналіз можливих підходів до вирішення поставленої проблеми, проте пропозиції, викладені ними, здебільшого носять описовий характер, недостатньо або взагалі не розкриті. Що стосується особливостей нафтогазової галузі, то таких досліджень не було здійснено.

**Метою написання статті є** дослідження стану нормативно-законодавчого регулювання обліку трансакційних витрат та пошук оптимального способу їх відображення для підвищення рівня інформованості керівництва нафтогазових підприємств.

**Виклад основного матеріалу.** Незважаючи на зростаючу необхідність управління трансакційними витратами для підвищення конкурентоспроможності підприємств, у зарубіжному