

національних стандартів бухгалтерського обліку, формальний підхід, тобто формування облікової політики тільки задля обліку, потребують суттєвого підвищення кваліфікаційного рівня бухгалтерів. Фахівці з обліку повинні не тільки керуватися основними принципами обліку, а й брати участь у розробці стратегічних управлінських рішень. Тому дослідження підприємством принципів формування облікової політики та розробка найоптимальніших шляхів їх використання повинно стати основним напрямком при її формуванні та веденні.

Отже, облікова політика є важливим інструментом організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Вдало, попередньо глибоко проаналізована комбінація можливих варіантів облікової політики дає змогу підприємству ефективно здійснювати господарську діяльність.

### Література

1. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні / Т.В. Барановська // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.dissert.com.ua>
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Швець В.Г. Облікова політика підприємства / В.Г. Швець // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://books.efaculty.kiev.ua>
4. Андрющенко Г. Актуальні питання формування облікової політики підприємств / Г. Андрющенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №11. – С. 10-14.
5. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://ekonomika.kiev.ua>

Надійшла 23.05.2009

УДК 33.658+330.138.11

Л. З. ГОЛУБОВСЬКИЙ

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

## ОСОБЛИВОСТІ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА НАФТОГАЗОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

*У статті досліджено особливості економічного аналізу витрат на нафтогазових підприємствах, врахування яких забезпечує оптимальне використання ресурсів при досягненні стратегічних цілей їх розвитку.*

*In the article the features of economic analysis of charges on oil and gas enterprises, the account of which provides the optimum use of resources at achievement of strategic aims of their development, are explored.*

*Ключові слова: нафтогазові підприємства, оптимальне використання ресурсів.*

**Вступ.** Управління витратами на підприємствах повинно здійснюватись на етапах їхнього планування, обліку, аналізу і контролю. Практично на кожному із зазначених етапів мова йде про визначення або оцінку в грошовій (вартісній) формі розміру спожитих (запланованих для закупівлі та наступного споживання), різних за своїми видами, ресурсів, за певний плановий (звітний) період, при здійсненні основних і допоміжних видів діяльності [1 – 3].

Резерв скорочення (досягнення оптимального рівня) витрат можна визначити як різницю між запланованим (фактично досягнутим) рівнем витрат і рівнем, що міг би бути досягнутий за інших умов. Відповідно, метою процесу виявлення резервів, в рамках системи управління витратами на різних його етапах, є визначення чинників і умов, що впливають на досягнутий (запланований) рівень витрат в плановому або звітному періодах, і визначення способів впливу на них з метою їх зниження або утримання на оптимальному рівні.

У зв'язку із досліджуваною проблемою економічного аналізу витрат на нафтогазових підприємствах відзначимо роботи таких вітчизняних і зарубіжних вчених, як М.О. Данилюк, В.С. Лесюк [4], О.С. Думенець [5], Буш Дж., Джонстон Д. [6], Л.Г. Злотникова, В.А. Колосков, В.Р. Матвеев [7], А.В. Пчелинцев [8], М.І. Трубочкіна [9].

**Постановка завдання.** Метою статті є виявлення особливостей економічного аналізу витрат на нафтогазових підприємствах, врахування яких сприятиме формуванню додаткових інструментів для підвищення внутрішньої виробничої ефективності й дозволить домогтися оптимального використання ресурсів при досягненні стратегічних цілей розвитку підприємств.

**Виклад основного матеріалу.** Методика виявлення резервів скорочення витрат, визначення їх оптимального рівня є певним способом, послідовністю дій з метою досягнення вказаних цілей. Інакше кажучи, її можна представити як інструмент, побудований на основі детально визначеного переліку методів управління витратами (рис. 1).

Одним з основних методів виявлення резервів із зниження витрат є аналіз, який дозволяє зробити

висновок про минулий, теперішній і майбутній стани економічної діяльності підприємств. Аналіз проводиться з використанням форм звітності, спеціальних досліджень, необхідних баз даних та інших джерел інформації.

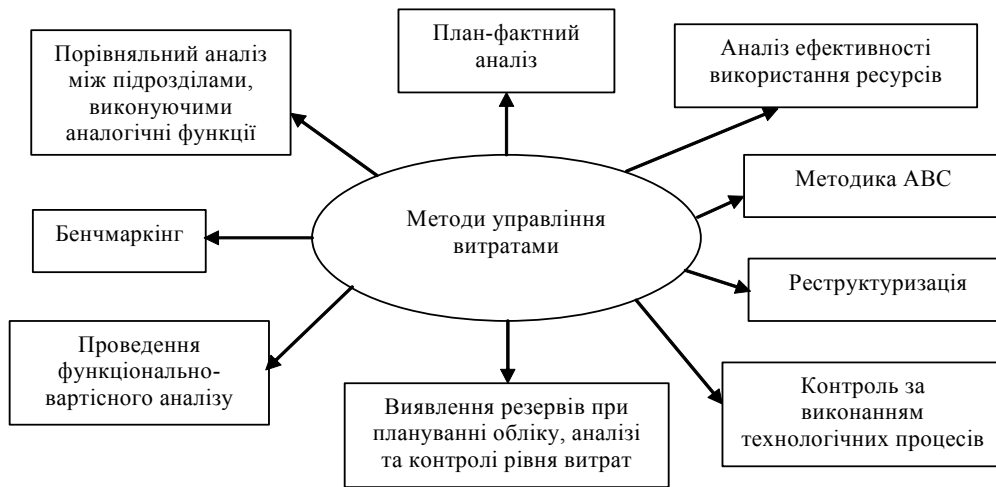


Рис. 1. Методи управління витратами



Рис. 2. Схема проведення порівняльного аналізу

Для проведення аналізу, що базується на фінансових документах, прийнято виділяти декілька видів: горизонтальний (часовий), вертикальний (структурний), трендовий, порівняльний і факторний аналізи.

Одним із методів виявлення резервів досягнення оптимального рівня витрат є проведення порівняльного аналізу між окремими підрозділами, що виконують аналогічні функції, під якими будемо розуміти реалізацію підрозділами ідентичних бізнес-процесів або їх операцій (рис. 2).

Суть методу полягає в проведенні аналізу витрат порівняльних структурних підрозділів. Потім проводиться визначення бізнес-процесів і їх операцій і будується їх «ідеальна» модель, згідно з якою буде зроблений розрахунок оптимального рівня витрат на їх реалізацію. Наступним кроком такого аналізу є визначення чинників, які сприяють досягненню оптимального рівня витрат при дотриманні всіх вимог

технології виробничого процесу з урахуванням особливостей зовнішнього середовища.

За результатами аналізу виробляються рекомендації щодо досягнення оптимального рівня витрат у даному підрозділі при здійсненні конкретних видів діяльності (виробництва) і розробляється модель діяльності підрозділу з визначенням ключових чинників витрат, що впливають на його рівень. Після здійснення зазначеного аналізу проводиться екстраполяція (тиражування) розробленої моделі на ідентичні виробничі підрозділи.

При застосуванні зазначеного методу появляється можливість визначення мінімального рівня витрат по конкретному бізнес-процесу з урахуванням норм і нормативів, а також визначення чинників, які дозволяють досягти мінімального рівня, поширення досвіду на інші підрозділи. В ідеалі можна припустити можливість розробки моделі типового виробничого підрозділу, однак на існуючому рівні управління витратами вирішення такого завдання є малоймовірним.

Незважаючи на те, що дотримання правил здійснення технологічного процесу є ключовим завданням виробничого персоналу підприємства, досить часто можуть виникати ситуації, що призводять до збільшення витрат, які є невиробничими. Прикладами таких витрат можуть бути як явні втрати – дефіцит виробництва, наднормативні втрати, втрати робочого часу, тощо, так і приховані втрати, які можуть бути знижені шляхом цілеспрямованого контролю за дотриманням технологічних процесів. Прикладом прихованих втрат може бути збільшення робочого часу управлінського персоналу понад установлені норми в результаті неефективної організації діяльності або несвоєчасної її реорганізації при істотній її зміні або збільшенні. Даний метод виявлення резервів по досягненню оптимального рівня витрат має низку обмежень і вимог, що носять об'єктивний характер.

Одним із них є комплексність і масовість контролю, який повинен проводитися у всіх ключових бізнес-процесах діяльності. При його здійсненні необхідно також контролювати суміжні з основними процеси, що мають істотний вплив на виробничу діяльність підприємства. Проте низка технологій не дозволяє точно визначити відповідні витрати. В такому випадку вони визначаються розрахунковим шляхом. Зазначена обставина вимагає економічно обгрунтованого розрахунку доцільності зміни технології процесу або організаційної структури. Забезпечення контролю також повинне бути підкріплене наявністю норм витрат тих або інших ресурсів, а також системою обліку, що дозволяє визначати нормативні і наднормативні витрати ресурсів на виконання технологічного процесу.

Аналіз ефективності використання ресурсів (трудових, матеріальних і інших ресурсів) по всіх видах основної діяльності повинен бути спрямований на визначення оптимального рівня витрат і підвищення на цій основі ефективності виробництва.

Статистичні дані по продуктивності праці, які використані в даний момент для аналізу, безумовно, є ефективною інформацією для прийняття стратегічних управлінських рішень. Тим часом, скорочення прямих витрат праці на одиницю продукції ще не свідчить про те, що зазначений показник є об'єктивним, так як в даному показнику не знаходиться відображення нераціональне використання сировини, матеріалів, палива, енергії.

На наш погляд, аналіз ефективності використання ресурсів можна здійснювати з використанням багатofакторної моделі продуктивності, що, зокрема, дозволяє:

- 1) оцінювати і аналізувати використання всіх видів ресурсів;
- 2) аналізувати динаміку продуктивності і вимірювати ступінь впливу змін продуктивності на прибуток з урахуванням зміни цін на продукцію й використовувані ресурси;
- 3) оцінювати рівень прибутку організації з позицій можливостей росту продуктивності.

Метод виявлення резервів при здійсненні нормування матеріально-технічних ресурсів (МТР) і праці ґрунтується на розробці прогресивних норм і створенні єдиної бази норм із щорічним моніторингом з використанням бенчмаркінга в частині нормування, відстеження появи нових технологій, що вимагають перегляду норм, виявлення матеріальних ресурсів, які можна замінити на аналоги, що мають менші витрати або вартість, тощо.

При розробці нових технологій і нових видів устаткування, проведенні інвестиційної політики, капітальних ремонтів з метою "здешевлення" реалізації окремих технологічних функцій як метод виявлення резервів зі зниження витрат можна розглядати використання функціонально-вартісного аналізу.

Як відомо, функціонально-вартісний аналіз (ФВА) – це методологія безперервного вдосконалення продукції, виробничих технологій, організаційних структур. Завданням ФВА є досягнення найвищих споживчих властивостей продукції при одночасному зниженні всіх видів виробничих витрат, або іншими словами – знаходження оптимального співвідношення між корисністю продукту і витратами на його створення і використання.

Особливо актуальним стає використання даного аналізу на стадії інвестиційної діяльності: наприклад, при створенні проектів на розробку нових родовищ, оскільки здійснення діяльності за існуючими технологіями і з наявними видами устаткування призведе до більш високої собівартості газу, що добувається.

Так само використання даного методу можна рекомендувати на стадії здійснення капітального ремонту. Проведення ремонту і використання оновленого устаткування буде сприяти досягненню

поставленого завдання зниження виробничих витрат при здійсненні заданих обсягів діяльності. Функціонально-вартісний аналіз необхідно проводити в декілька етапів (рис. 3).

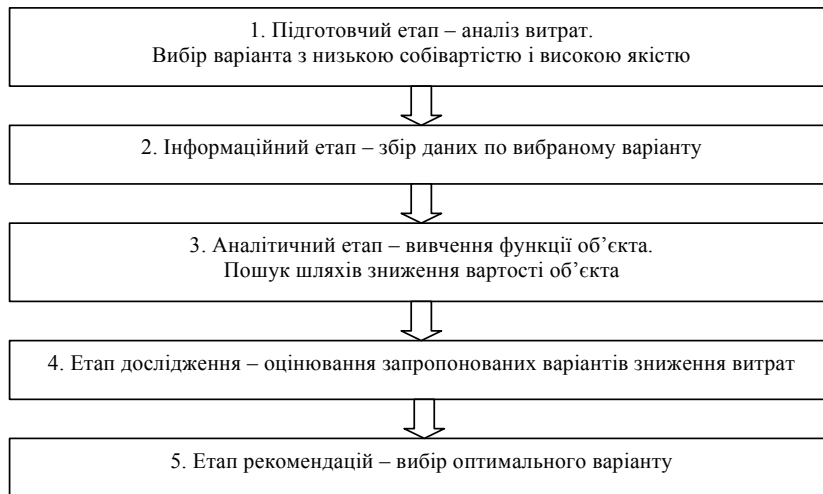


Рис. 3. Етапи проведення функціонально-вартісного аналізу

На першому, підготовчому етапі необхідно уточнити об'єкт аналізу – носій витрат. Як уже говорилося, метою аналізу може бути як створення нових об'єктів, так і вдосконалення вже наявних. Це є особливо актуальним при обмеженості ресурсів виробника. Даний етап завершується, якщо знайдено варіант із низькою в порівнянні з іншими собівартістю і високою якістю.

На другому, інформаційному етапі необхідна інформація по даному варіанту (призначення, техніко-економічні характеристики, що становлять його компоненти, деталі функції, матеріали, собівартість). Вона надходить декількома потоками за принципом відкритої інформаційної мережі з конструкторських, економічних підрозділів підприємства від постачальників до керівників відповідних служб. Вихідні дані повинні оброблятися, адаптуватися у відповідні показники якості й витрат, проходячи всі зацікавлені підрозділи, після чого вони надходять до керівника проекту.

На третьому, аналітичному етапі необхідно детально вивчити функції об'єкта (їхній склад, ступінь корисності), його вартість і можливості зменшення шляхом відсікання непродуктивних функцій. Це можуть бути не тільки технічні, але й органолептичні, естетичні й інші функції об'єкта або його деталей, вузлів.

Далі будуватиметься таблиця вартості складових компонентів по кошторису або найбільш важливих його статтях і оцінюється корисність кожної компоненти у взаємозв'язку з витратами на її забезпечення. Це дозволяє виявити можливі напрямки зниження витрат шляхом внесення змін у конструкцію об'єкта, технологію виробництва, заміни частин об'єкту іншими комплектуючими, заміни одного виду ресурсу іншим, більш дешевим або економічним в обробці, зміни постачальника ресурсу, розміри поставок тощо.

Групування витрат за функціями і по чинниках виробництва дозволяють виявити першочерговість напрямків зниження вартості виробу. Такі напрямки доцільно деталізувати, рангувати по корисності, обумовленої експертним шляхом, і, зіставляючи з витратами, вибирати шляхи здешевлення даної продукції.

Результатом проведеного функціонально-вартісного аналізу є варіанти рішень, у яких необхідно згрупувати сукупні витрати на всі використовувані об'єкти для здійснення певного виду діяльності, з якою-небудь базою. Цією базою можуть служити, наприклад, мінімальні витрати на здійснення даного виду діяльності в іншому виробничому підрозділі.

На четвертому етапі проводиться оцінка запропонованих варіантів розробки проекту.

На п'ятому, рекомендаційному етапі, відбираються найбільш прийнятні для даного об'єкту варіанти розробки.

З урахуванням корисності об'єкту і рівня витрат, визначається його вартість.

Таким чином, використання функціонально-вартісного аналізу дозволяє проводити пошук нових рішень, що приводять до «здешевлення» реалізації окремих технологічних функцій як шляхом створення нових об'єктів, так і шляхом удосконалення використовуваних технологій.

В сучасних економічних умовах, що характеризуються загостренням конкуренції і жорсткістю державного регулювання природних монополій, одним із пріоритетних завдань для господарюючого суб'єкта є підвищення внутрішньої виробничої ефективності і раціональне використання ресурсів, що знаходить своє відображення в галузевій політиці керування витратами.

Найбільш перспективною із систем управління витратами є системи побудована на принципах процесно-орієнтованого обліку витрат, під якими розуміється формування вартості продукції відповідно до ланцюжків створення вартості як в основний, так і в допоміжній діяльності.

Окремим випадком ідеології процесно-орієнтованого обліку можна вважати метод обліку витрат за

місцем їх виникнення, що має на увазі:

1) збір і віднесення первинних витрат (споживаних ресурсів) на окремі об'єкти обліку витрат (технологічна установка, операція, відділ, ділянка, бригада, тощо);

2) перерозподіл витрат на інші об'єкти або готову продукцію, роботи або послуги відповідно до ланцюжка створення вартості на підставі чинників витрат, що об'єктивно відображають внутрішній стан товару, послуг або ресурсів.

3) для впровадження цієї системи на підприємствах необхідно розробити і впровадити єдині стандарти в частині обліку витрат і калькулювання собівартості, які визначають:

4) класифікацію витрат і рахунків обліку витрат, у тому числі аналітичних;

5) склад об'єктів калькулювання собівартості з урахуванням специфіки різних видів витрат - поточних і капітальних;

6) економічні об'єкти обліку витрат, а саме перелік технологічних і організаційних одиниць і виробничих заходів, в яких враховуються як прямі витрати (споживані підприємством ресурси), так і витрати на внутрішнє споживання матеріальних ресурсів і послуг власного виробництва відповідно до ланцюжків створення вартості;

7) уніфіковані і стандартизовані форми первинних облікових документів;

8) регламент збору й облік витрат у бухгалтерських службах філій відповідно до функціонального розподілу обов'язків між працівниками підрозділу.

Таким чином, можна говорити про розвиток функцій економічної служби підприємства в частині формування методичних вимог і контролю коректності обліку витрат по статтях витрат, економічним елементам і місцям виникнення.

Застосування цього підходу дозволяє:

1) визначити реальну собівартість продукції (робіт, послуг) газотранспортного підприємства; точне віднесення витрат на різні види діяльності дозволить відповісти на запитання: яка ж реальна собівартість основного виду діяльності газотранспортного підприємства і яка структура витрат у транспорті газу?;

2) управляти витратами. Реальна картина витрат підприємства дозволяє визначити можливості росту внутрішньої виробничої ефективності;

3) визначити обґрунтовані ціни реалізації. Точне визначення собівартості продукції, робіт або послуг дозволить приймати обґрунтовані рішення відносно тарифів на послуги газотранспортного підприємства;

4) управляти портфелем продукції й послуг по неосновній діяльності. Буде створена база для ухвалення рішення відносно окремих видів продукції або послуг по неосновній діяльності (здійснювати або припинити виробництво, оптимізувати виробництво або залишити всі «як є», робити самим або закуповувати на стороні).

**Висновки.** Таким чином, одержання реальної картини, її аналіз і визначення чинників, що впливають на собівартість продукції, робіт і послуг підприємства, надасть керівництву додаткові інструменти для підвищення внутрішньої виробничої ефективності й дозволить домогтися оптимального використання ресурсів при досягненні цільових показників діяльності.

### Література

1. Риполь-Сарагоси Ф.Б. Комментарий к составу затрат. Анализ и оценка финансового результата: Учеб. – практич. пособие. – М.: «Издательство ПРИОР», 2000. – 224 с.
2. Хаммидулина Г.Р. Управление затратами: планирование, учет, контроль и анализ издержек обращения – М.: Экзамен, 2004. – 352 с.
3. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами: Новые методы увеличения конкурентоспособности / – СПб.: Бизнес Микро, 1999. – 240 с.
4. Данилюк М.О., Лесюк В.С. Управлінський облік та аналіз витрат на видобуток нафти і газу: Навч. посібник / – ІваноФранківськ, 2000. – 122 с.
5. Думенець О.С. Прогнозування витрат підприємства // Фінанси України. – 1999. – № 2. – С. 111-114.
6. Буш Джеймс., Джонстон Даниел. Управление финансами в международной нефтяной компании / – М.: ЗАО Олимп-Бизнес, 2004. – 432 с.
7. Анализ хозяйственной деятельности предприятий нефтяной и газовой промышленности / Злотникова Л.Г., Колосков В.А., Матвеев В.Р. и др. – 3-е изд. – М.: Недра, 1980. – 203 с.
8. Пчелинцев А.В. Управление затратами нефтегазовых предприятий: от отдельных мероприятий к комплексному управлению – М.: Газоил пресс, 2005. – 236 с.
9. Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия: Учеб. пособие – М.: ИНФРА-М, 2004. – 218 с.

Надійшла 02.06.2009