**УДК 657.479:622.32**

**І.М. Єпіфанова,** канд. екон. наук, доц.,
**С.О. Боднарюк,** бакалавр,
Одес. нац. політехн. ун-т

# ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НАФТОГАЗОДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

*І.М. Епіфанова, С.О. Боднарюк.* **Шляхи вдосконалення управлінського обліку нафтогазодобувних підприємств**. Розглянуто один з основних напрямків оздоровлення стану нафтогазодобувного підприємства — аналіз і прогнозування собівартості продукції, пошук шляхів скорочення витрат. Відмічено важливість пооперaційного обліку в нафтогазодобувній галузі для формування цілісної системи управлінського аналізу.

*Ключові слова*: управлінський облік, нафтогазовидобувні підприємства, пооперaційний облік.

*И.Н. Епифанова, С.А. Боднарюк.* **Пути совершенствования управленческого учета нефтегазодобывающих предприятий.** Рассмотрено одно из основных направлений оздоровления состояния нефтегазодобывающего предприятия — анализ и прогнозирование себестоимости продукции, поиск путей сокращения расходов. Отмечена важность пооперационного учета в нефтегазодобывающей отрасли для формирования целостной системы управленческого анализа.

*Ключевые слова*: управленческий учет, нефтегазодобывающие предприятия, пооперационный учет.

*I.N. Yepifanova, S.A. Bodnariuk.* **Ways of improving the management accounting of oil-and-gas extraction enterprises.** One of the basic directions of improving the conditions of an oil-and-gas extraction enterprise, that of analysing and forecasting of the production price, searching for ways of reduction of expenses, is considered. The importance of step-by-step operational accounting in the oil-and-gas industry to form an integrated system of management analysis is noted.

*Keywords*: management accounting, oil-and-gas extraction enterprises, step-by-step operational accounting.

Розвиток ринкових відносин, конкуренції, зміна зовнішнього середовища визначають для промислових підприємств сучасні вимоги функціонування — необхідність інтенсивної, якісної і постійної роботи всередині підприємства.

В умовах кризи фінансове становище нафтогазовидобувних підприємств суттєво погіршилося, ефективне функціонування та забезпечення їхнього економічного розвитку стало неможливим. Обмеженість фінансування при централізованому розподілі фінансових ресурсів робить єдиним джерелом відновлення платоспроможності суб'єктів у нафтогазовидобуванні економію капітальних і поточних витрат. Забезпечення ефективного функціонування нафтогазовидобувних підприємств в умовах фінансової кризи потребує вдосконалення методів і техніки управління їх діяльністю, які б ґрунтувалися на основі ефективної системи обліку.

Управлінський облік впливає на всі аспекти підприємницької діяльності суб'єктів господарювання, на фінансові результати діяльності окремих підприємств та їх структурних підрозділів, а проблема забезпечення отримання достовірної інформації про формування витрат у нафтогазоконденсатовидобутку набуває особливої актуальності.

Відомо багато спроб вирішення проблеми обліку та аналізу витрат вітчизняними та зарубіжними вченими [1…3]. Проте всі вони мають свої переваги та недоліки, що значно обмежує сферу їх застосування. Особливості систем управлінського обліку, аналізу й управління витратами для суб'єктів інших галузей промисловості роблять неможливим їх використання у нафтогазовидобуванні. Відсутність обґрунтованого розподілу витрат з метою їх регулювання, недосконале інформаційне забезпечення та складність обліку, розподілу витрат за калькуляційними одиницями чи центрами відповідності (відповідальності) у нафтогазоконденсатовидобутку залишились поза увагою дослідників і потребують подальшого вивчення.

© І.М. Епіфанова, С.О. Боднарюк, 2011

ISSN 2076-2429 (print)
ISSN 2223-3814 (on line)

За цих умов актуальними є питання вдосконалення методики управління і організації обліку та аналізу господарської діяльності підприємств галузі з метою виявлення резервів підвищення рівня ефективності видобутку нафти та газу.

Система управлінського обліку об'єднує основні підсистеми: обліку витрат, аналізу витрат та управління ними. Зважаючи на особливості, характерні для виробничо-господарської діяльності, кожне підприємство самостійно обирає систему обліку та аналізу витрат. Традиційна система калькулювання собівартості на основі повного розподілу витрат, що використовується у виробничому та фінансовому обліку, не забезпечує дотримання принципу причинності витрат та спотворює інформацію про їх структуру. Дещо досконалішою у цьому плані є система калькулювання неповної собівартості, що передбачає поділ витрат на змінні й постійні, на прямі й непрямі (накладні), продуктивні й непродуктивні [4]. До них відноситься метод *Direct Costing* (метод калькуляції собівартості продукції, при якому всі витрати поділяються на постійні й змінні, і тільки змінні витрати відносяться на собівартість продукції), хоча, його значним недоліком є довільність розподілу непрямих витрат, оскільки визначальним чинником зміни витрат виступає обсяг випуску продукції.

Вітчизняними вченими розроблено алгоритм розподілу витрат на об'єкти нафтогазовидобутку, хоча бази розподілу не відображають і не передбачають пряме віднесення за видами продукції — здійснюється калькуляція для виробничих підрозділів [5]. Тому аналіз собівартості в нафтогазовидобувному підприємстві не дає повноти уявлень про формування операційних витрат. На нафтогазодобувних підприємствах використовується централізована — традиційна система обліку витрат .

Серед істотних недоліків цієї системи є включення накладних витрат в собівартість продукції. Спочатку витрати підсумовуються по виробничих підрозділах за статтею "накладні витрати" (перший етап розподілу), після чого включаються до собівартості видів продукції, що виробляються в даних підрозділах (другий етап розподілу). Основними базами розподілу накладних витрат на другому етапі в традиційних системах є або фінансові показники, такі як прямі витрати на оплату праці і вартість основних матеріалів, або об'ємні показники — людино-години і машино-години. Хоча такі бази відносно прості і доступні для використання, їх застосування часто призводить до помилкової оцінки витрат, що включаються до собівартості продукції. В умовах сучасного виробництва частка діяльності, не пов'язаної безпосередньо з виробництвом (НДДКР, налагодження устаткування та ін.), підвищується. Розподіл витрат на такі види діяльності пропорційно об'ємним показниками призводить до спотворення собівартості продукції. Ступінь спотворення залежить від частки подібних витрат у загальних витратах і від ступеня диверсифікованості (для видобутку різної сировини потрібні різні витрати в істотно різній кількості). Так, на продукцію, що видобувається великими обсягами, виявляються віднесеними завищені витрати, а на продукцію, що видобувається в невеликій кількості — занижені.

Зараз на нафтогазодобувних підприємствах визначальним чинником розподілу загальновиробничих витрат виступає валовий видобуток продукції, хоча для роботи в ринкових умовах більш доцільно розподіляти ці витрати за бізнес-процесами або нафтогазовидобувними об'єктами (свердловинами, покладами, родовищами). Така ситуація зумовлена різними природними, технічними та технологічними умовами експлуатації нафтогазовидобувних об'єктів [2].

Ще до недоліків цієї системи можна віднести відірваність контролю за місцем здійснення документування операцій, недостатність інформаційного забезпечення керівників середньої ланки (начальників цехів, служб, підрозділів) під час прийняття відповідних рішень або здійснення поточного контролю діяльності структурного підрозділу.

Нафтогазовидобувні підприємства здійснюють розробку нафтових та газових родовищ згідно з встановленими регламентами проведення робіт. В умовах обмеженого фінансування часто не виконуються проектні показники, тому розрізняють нормативні показники, які визначаються періодично у зв'язку зі зміною умов виробництва або з перевищенням проектних показників, вони також часто враховують певну допустиму частку непродуктивних витрат ресурсів.

На основі нормативних показників формують планові показники діяльності з урахуванням виробничих можливостей та наявних ресурсів для забезпечення виробничого процесу. Планові

показники витрат у нафтогазовидобутку формуються із врахуванням черговості і технологічної необхідності проведення окремих видів робіт, досліджень та їх забезпечення.

Отже, якщо планові показники витрат враховують нормативні, а також уточнення щодо умов організації нафтогазовидобувного виробництва у певному часовому інтервалі, то наднормативні витрати можна ототожнювати із перевищенням фактичних витрат над плановими, оскільки це пов'язано із недоліками в проходженні технологічного процессу виробництва.

Діюча методика дає змогу порівнювати питомі витрати із ринковою ціною енергоресурсів, але не дозволяє розробити методику планування собівартості, а також унеможливлює поетапний аналіз формування витрат з метою оцінки резервів зниження та доцільності експлуатації тих чи інших об'єктів нафтогазовидобутку.

На сучасному етапі розвитку економічної теорії і практики виявлені недоліки можна усунути. Дослідження свідчать, що сьогодні найбільшої популярності на Заході набуває пооперaційний облік, де аналіз витрат відбувається за внутрішньогосподарськими операціями або бізнес-процесами [6,7]. Застосування пооперaційного обліку дало можливість визначити ефективність та доцільність управлінських рішень не тільки при оперативному керівництві, а й при тактичному та стратегічному. Впровадження різних баз розподілу дало можливість простежувати формування собівартості продукції під впливом різних чинників. Компанії, які застосовували елементи системи процесно орієнтованого управління витратами, отримали змогу визначити величину перевитрат та вплив чинників, які це зумовили, що привело до оптимізації використання їх виробничої потужності. Дослідження питомих витрат за бізнес-процесами дозволяє проаналізувати ефективність і доцільність їх проведення, що робить можливим оперативне планування та управління питомими витратами, приводить до оптимізації виробничої потужності і структури підприємств, їх раціоналізації.

У нафтогазовидобутку не можна виділити класичні бізнес-процеси, оскільки отримується декілька видів продукції видобутку, що є результатом кількох технологічних процесів, які виконуються в певній послідовності. Проте, для нафтогазовидобувного виробництва характерною особливістю є багатофункціональність, і з укрупнених процесів досить часто слід виділяти функції або операції, за якими можна визначити проміжну продукцію, а, значить, і аналізувати формування витрат відносно них.

Удосконалити пооперaційну систему обліку витрат можна шляхом поділу витрат відносно центрів обліку на контрольовані і неконтрольовані, що дозволить їх закріпити за окремими підрозділами, які мають важелі впливу на їх зниження чи перезакріпити окремі статті за вищим рівнем [8].

На відміну від попередніх систем обліку, пооперaційний облік дозволяє виявити потенційні можливості скорочення не лише накладних витрат, а й споживання ресурсів, що уможливлює довгострокове прогнозування ефективності управлінських рішень.

Що стосується наднормативних витрат, пропонується виділяти їх по кожній операції, це дасть змогу уникнути наближеного розподілу за допомогою певних баз. При зміні умов виробництва чи технологічного процесу заходи щодо регулювання наднормативних витрат можуть бути неефективними або їх не можна впровадити впродовж певного періоду через законодавчі чи інші нормативні обмеження. Отже, виникає потреба у визначенні наднормативних витрат, яких можна уникнути вживанням певних організаційно-технічних чи економічних заходів або оптимізації їх величини.

Перевагою запропонованої системи обліку та аналізу витрат на нафтогазодобувних підприємствах є те, що пооперaційний облік дозволить довгострокове прогнозування ефективності управлінських рішень, а виявлення наднормативних витрат, яких можна уникнути, може стати джерелом підвищення ефективності діяльності нафтогазовидобувних підприємств.

**Література**

1. Данилюк, М.О. Управлінський облік та аналіз витрат на видобуток нафти і газу: навч. посіб. / М.О. Данилюк, В С. Лесюк. — Івано-Франківськ, 2000. — 122 с.

ISSN 2076-2429 (print)
ISSN 2223-3814 (on line)

2. Інструкція з планування, обліку і калькулювання собівартості видобутку нафти і газу / Центр організації, упр. і економіки нафтогаз. пром-сті М-ва палива та енергетики України. — Івано-Франківськ, 2003. — 152 с.
3. Майданчик, Б.И. Анализ и обоснование хозяйственных решений / Б.И. Майданчик. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 133 с.
4. Ткаченко, Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності: навч. метод. посіб. / Н.М. Ткаченко. — К.: ВТОВ "А.С.К", 1996. — 357 с.
5. Мазур, І.М. Методичні засади процесо-орієнтованого обліку та аналізу витрат у нафтогазоконденсатовидобутку / І.М. Мазур // Нафт. і газ. пром-сть. — 2005. — № 5. — С. 27 — 29.
6. Петрович, Й.М. Оптимізація використання виробничих потужностей підприємства на засадах реінжинірингу / Й.М. Петрович // Вісн. Хмельниц. нац. ун-ту. Екон. науки: в 4 т. — Хмельницьк, 2007. — Т. 1. — С. 118 — 113.
7. Данилюк, М.О. Організаційно-економічні основи реформування нафтогазового комплексу України / М.О. Данилюк. — К.: Манускрипт, 1998. — 237 с.
8. Мазур, І.М. Удосконалення системи обліку витрат нафтогазодобувних підприємств України / І.М. Мазур, І.В. Косик // Наук.-інформаційний вісн. — 2009. — № 2. — С. 35 — 41.

**References**

1. Danyliuk, M.O. Upravlinskyi oblik ta analiz vytrat na vydobutok nafty i hazu: navch. posib. [Management accounts and cost analysis in oil and gas extraction: tutorial] / M.O. Danyliuk, V.S. Lesiuk. — Ivano-Frankivsk, 2000. — 122 p.
2. Instruktsiia z planuvannia, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti vydobutku nafty i hazu [Instruction on planning, accounting and calculating the cost of oil and gas extraction] / Tsentr orhanizatsii, upr. i ekonomiky naftohaz. prom-sti M-va palyva ta enerhetyky Ukrainy [The centre of organizing, control and economy of oil and gas industry of the Ministry of Fuel and Power Engineering] — Ivano-Frankivsk, 2003. — 152 p.
3. Maydanchik, B.I. Analiz i obosnovanie khozyaystvennykh resheniy [Analysis and substantiation of economic solutions] / B.I. Maydanchik. — Moscow, 1991. — 133 p.
4. Tkachenko, N.M. Bukhhalterskyi oblik na pidpryiemstvakh z riznymy formamy vlasnosti: navch. metod. posib. [Business accounting at enterprises with different patterns of ownership: tutorial] / N.M. Tkachenko. — Kyiv, 1996. — 357 p.
5. Mazur, I.M. Metodychni zasady protseso-oriientovanoho obliku ta analizu vytrat u naftohazokondensatovydobutku [Methodological foundations of process-oriented accounting and cost analysis in oil and gas condensate recovery / I.M. Mazur // Naft. i haz. prom-st. [Oil and gas industry] — 2005. — # 5. — PP. 27 — 29.
6. Petrovych, Y.M. Optymizatsiia vykorystannia vyrobnychykh potuzhnostei pidpryiemstva na zasadakh reinzhynirynhu [Optimisation of using production facilities on the basis of reengineering] / Y.M. Petrovych // Visn. Khmelnyts. nats. un-tu. Ekon. nauky: v 4 t. [Herald of Khmelnytskiy national univ. of econ. sci.] — Khmelnytsk, 2007. — Vol. 1. — PP. 118 — 113.
7. Danyliuk, M.O. Orhanizatsiino-ekonomichni osnovy reformuvannia naftohazovoho kompleksu Ukrainy [Organizational-economical basis of Ukrainian oil and gas complex reformation]/ M.O. Danyliuk. — Kyiv, 1998. — 237 p.
8. Mazur, I.M. Udoskonalennia systemy obliku vytrat naftohazodobuvnykh pidpryiemstv Ukrainy [Improvement of cost analysis system of Ukrainian oil and gas extraction enterprises] / I.M. Mazur, I.V. Kosyk // Nauk.-informatsiinyi visn. [Sci.-inform. herald] — 2009. — # 2. — PP. 35 — 41.

Рецензент канд. екон. наук, проф. Одес. нац. політехн. ун-ту Поповенко Н.С.

Надійшла до редакції 18 травня 2011 р.