

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА»**

На правах рукопису

МАТЮШІНА ЮЛІЯ ІВАНІВНА

УДК 657.471:338.3 (477) (043.5)

**ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ
В УПРАВЛІННІ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:
Свідерський Євген Іванович,
кандидат економічних наук, доцент

Київ 2015

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ І ОСОБЛИВОСТІ ЇХ ФОРМУВАННЯ НА НАФТОГАЗОВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ	12
1.1. Економічна сутність витрат виробництва, їх склад та класифікація.....	12
1.2. Особливості формування собівартості продукції на підприємствах нафтогазовидобування.....	33
1.3. Організаційно-технологічні особливості виробництва нафтогазовидобувних підприємств та їх вплив на формування витрат.....	48
Висновки до розділу 1	60
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ	63
2.1. Організація обліку витрат за центрами відповідальності.....	63
2.2. Організаційно-методичні підходи до обліку прямих та непрямих витрат виробництва.....	92
2.3. Методи обліку витрат виробництва в управлінні підприємством та шляхи їх удосконалення.....	110
Висновки до розділу 2	145
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ	149
3.1. Загальні засади організації внутрішнього контролю витрат виробництва в управлінні підприємством	149
3.2. Організація та методика проведення внутрішнього контролю витрат виробництва в системі управління на підприємствах нафтогазовидобування	166
Висновки до розділу 3	183
ВИСНОВКИ	186
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	190
ДОДАТКИ	211

ВСТУП

Актуальність теми. Серед складових вітчизняного паливно-енергетичного комплексу економіки України визначна роль належить нафтогазовій промисловості. Підприємства цього комплексу, займаючись виробничо-комерційною діяльністю, відіграють також важливу соціальну роль, забезпечуючи населення, бюджетні установи та комунальних споживачів природним газом. На сьогодні в Україні розробляється 350 родовищ, зокрема: 78 нафтових; 89 газових; 111 газоконденсатних; 59 нафтоконденсатних; 13 газонафтових і нафтогазових¹. За величиною запасів виокремлюють 5 великих родовищ, 26 середніх, 319 дрібних². Незважаючи на велику кількість родовищ, більшість з них малопотужні і їхня частка у загальному обсязі видобутку вуглеводнів досить низька. За офіційними даними НАК «НафтогазУкраїна», видобуток природного газу у 2014 році склав 20,5 млрд м³ при річній потребі 55–65 млрд м³, відтак, Україна може забезпечити себе газом лише на третину³. Схожа ситуація спостерігається і у видобутку нафти. При потребі у 30 млн т Україна видобула лише 3,3 млн т, що становить 11 %⁴.

Управління нафтогазовидобувного підприємства є складною системою, ключове місце в якій займає облік витрат на виробництво продукції, інформація котрого використовується у процедурах контролю за ефективним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Реструктуризація підприємств нафтогазовидобувної промисловості на фоні процесу реформування бухгалтерського обліку підприємств та організацій в Україні зумовлює необхідність окреслити чіткі завдання стосовно формулювання сутності та класифікації витрат виробництва, визначення механізмів розподілу загальновиробничих витрат, запровадження нових методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції нафтогазовидобутку і посилення внутрішнього контролю за витратами виробництва на підприємстві.

¹ За даними інформаційного ресурсу: Офіційний сайт НАК «Нафтогаз України». [Електронний ресурс]. – // Режим доступу: <http://www.naftogaz.com>

² Там же.

³ Там же.

⁴ Там же.

Проблеми обліку і контролю витрат виробництва в управлінні підприємством розглядалися в працях відомих вітчизняних учених-економістів: Атамаса П. Й., Барановської Т. В., Бутинця Ф. Ф., Валусьва Б. І., Голова С. Ф., Гнилицької Л. В., Герасимовича А. М., Гуцайлюка З. В., Євдокимова В. В., Єфіменка В. І., Мниха Є. В., Кірейцева Г. Г., Кужельного М. В., Линника В. Г., Пилипів Н. І., Рудницького В. С., Савченка В. Я., Свідерського Є. І., Свірко С. В., Сопко В. В., Чумаченка М. Г. Вагомий внесок у розвиток методологічних питань обліку витрат виробництва зробили зарубіжні вчені: Басманов І. А., Безруких П. С., Друрі К., Карпова Т. П., Палій В. Ф., Нідлз Б., Фостер Дж., Фрідман П., Хорнгрен Ч. Т., Яругова А.

Вивчення економічної літератури з досліджуваної тематики показало, що серед наявних наукових видань з обліку і контролю витрат виробництва в управлінні підприємством практично відсутні напрацювання, присвячені нафтогазовидобувній промисловості. Загалом, процеси управління витратами таких виробництв поки що залишаються недосконалими. У них недостатньо враховано організаційно-технологічні особливості нафтогазовидобувних підприємств, які суттєво впливають на побудову обліку і контролю витрат. Водночас багато нафтогазовидобувних підприємств у своїй практиці використовують інструктивні матеріали з планування, обліку і контролю витрат та калькулювання собівартості продукції, які потребують доопрацювання з урахуванням специфіки виду виробництва. Зазначене визначає актуальність дисертаційної роботи в теоретичному і науково-практичному аспектах.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану наукових досліджень кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за темами «Удосконалення обліку і контролю в галузях економіки» (державний реєстраційний номер 0108U001858) та «Удосконалення обліку, аналізу та аудиту в умовах інноваційного розвитку економіки» (державний реєстраційний номер 0113U004263). Особисто автором у межах наукової програми розроблені пропозиції з удосконалення обліку і контролю витрат виробництва на нафтогазовидобувних підприємствах.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розвиток теоретичних засад, удосконалення методичних і організаційних положень обліку й контролю витрат виробництва в управлінні нафтогазовидобувними підприємствами для забезпечення їх ефективної діяльності за сучасних умов ведення бізнесу.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначено такі взаємопов'язані завдання:

– дослідити й уточнити економічну сутність витрат виробництва та розширити їх класифікацію з урахуванням специфіки діяльності підприємств нафтогазовидобування;

– розглянути й обґрунтувати особливості формування собівартості продукції на підприємствах нафтогазовидобування;

– визначити вплив організаційно-технологічних особливостей діяльності нафтогазовидобувних підприємств на формування складу витрат виробництва;

– дослідити особливості організації обліку за центрами відповідальності на підприємствах нафтогазовидобування з метою закріплення персоніфікованої відповідальності за збереження та раціональне використання виробничих ресурсів;

– систематизувати теоретичні й дослідити практичні засади відображення в обліку прямих та непрямих витрат; проаналізувати склад і порядок формування номенклатури непрямих витрат та удосконалити перелік статей калькуляції непрямих витрат з метою підвищення точності при обчисленні собівартості продукції нафтогазовидобувного підприємства;

– розробити пропозиції з удосконалення методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на вітчизняних підприємствах нафтогазовидобування та обґрунтувати доречність використання альтернативних підходів;

– визначити загальні засади організації внутрішнього контролю виробничих витрат на нафтогазовидобувних підприємствах;

– дослідити та узагальнити порядок організації внутрішнього контролю витрат виробництва на підприємствах нафтогазовидобування, визначити методику його проведення.

Об'єктом дослідження є процес обліку і контролю виробничих витрат на нафтогазовидобувних підприємствах України.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і організаційних положень обліку та контролю витрат виробництва на промислових підприємствах.

Методи дослідження. У процесі дослідження обліку та контролю витрат виробництва на підприємствах нафтогазовидобування використано комплекс загальнонаукових та специфічних методів: метод класифікації – під час розгляду складу витрат виробництва, видів собівартості продукції, центрів відповідальності, видів калькуляції, методів калькулювання; метод економіко-статистичного аналізу при дослідженні організаційно-технологічних особливостей діяльності нафтогазовидобувних підприємств та визначенні їх впливу на побудову обліку витрат виробництва; метод спостереження – для збору аналітичних даних про витрати виробництва продукції нафтогазовидобувних підприємств; табличний і графічний методи – для наочної ілюстрації наведеної інформації. У дисертації опрацювання фактичного і теоретичного матеріалу здійснено із використанням системного підходу, логічного аналізу, моделювання, порівняльного аналізу, групування, оптимізації, синтезу.

Інформаційну основу дослідження склали праці провідних вітчизняних та зарубіжних науковців із питань бухгалтерського обліку й економічного аналізу витрат виробництва, законодавчі, нормативно-правові та інструктивні документи Верховної Ради України, Постанови Кабінету Міністрів України, дані періодичних видань з регулювання обліку витрат виробництва суб'єктів господарювання, статистична і фінансова звітність, інформація первинних і зведених облікових реєстрів, реєстрів синтетичного й аналітичного обліку, показники оперативної та управлінської звітності нафтогазовидобувних підприємств України.

Наукова новизна одержаних результатів проведеного дослідження полягає у розроблених рекомендаціях і пропозиціях щодо вдосконалення організації й методики обліку і контролю витрат виробництва та формування собівартості продукції нафтогазовидобувних підприємств у системі управління підприємством.

За підсумками дослідження отримано такі наукові результати:

удосконалено:

– організаційно-методичні положення управлінського обліку витрат через формування фрагменту робочого плану рахунків у частині витрат та кореспонденції до нього, що побудовані з урахуванням видів виробництва, особливостей технологічного процесу нафтогазовидобувних підприємств, на основі опрацювання підходів до визначення центрів відповідальності загалом та центрів витрат зокрема. Їх застосування забезпечує достовірність відображення в обліку понесених витрат за центрами витрат основного та допоміжного виробництв і визначення фактичного обсягу витрат на видобуток нафти, газу та газового конденсату;

– зміст, структуру та порядок формування бюджетів та внутрішньої звітності в розрізі центрів витрат, яка відображає роботу усіх сегментів діяльності нафтогазовидобувних підприємств. Упровадження запропонованого пакета звітності уможливить підвищення ефективності формування показників управлінського обліку за рахунок подання форм звітності керівниками виробничих підрозділів за ієрархічною системою у розрізі контрольованих витрат для забезпечення контролю за дотриманням норм витрачання ресурсів, виявлення винуватців та ефективності прийнятих управлінських рішень;

– номенклатуру загальновиробничих витрат у нафтогазовидобувній промисловості із поділом їх на постійну та змінну складові з урахуванням технологічних особливостей, а також розвинуто порядок їх розподілу через уточнення баз розподілу за їх видами та методів розподілу послуг допоміжних виробництв, що сприятиме підвищенню точності обчислення собівартості продукції нафтогазовидобувного підприємства;

– організаційно-методичні положення внутрішнього контролю витрат виробництва нафтогазовидобувних підприємств через визначення та обґрунтування організаційної побудови технології внутрішнього контролю витрат; формування програми проведення внутрішнього контролю, функціональної структури автоматизованої інформаційної системи внутрішнього контролю; розбудову алгоритму завдання з автоматизації внутрішнього контролю витрат виробництва з

метою одержання достовірної інформації, що суттєво підвищить ефективність контрольних процедур та оптимізує їх види;

набули подальшого розвитку:

– теоретичні засади обліку і контролю виробничих витрат нафтогазовидобувних підприємств через уточнення понять: витрати виробництва нафтогазовидобувного підприємства як використані за певний період ресурси підприємства у грошовому вимірі, необхідні для здійснення господарської діяльності; собівартість продукції нафтогазовидобувного підприємства як сума витрат виробництва та реалізації продукції звітного періоду в грошовій формі, а також опрацювання класифікації витрат у контексті специфіки діяльності нафтогазовидобувної галузі з виокремленням витрат для цілей: визначення планової та фактичної собівартості продукції; управління прибутком; контролю і регулювання. Запропонована класифікація загалом охоплює усі сфери діяльності нафтогазовидобувних підприємств та найбільш точно узагальнює витрати, що дозволить підприємствам підвищити ефективність управління ними, посилити контроль за витратами та надасть можливість виявити резерви підвищення результативності діяльності, а також належним чином удосконалити організацію та методичку обліку витрат нафтогазовидобування;

– характеристика факторів з урахуванням особливостей діяльності нафтогазовидобувних підприємств, котрі впливають на структуру витрат і склад собівартості їх продукції через класифікацію у розрізі таких ознак: природні, техніко-технологічні, організаційно-економічні, що дало змогу сформулювати єдину номенклатуру статей витрат, спрямовану на підвищення інформативності облікових даних та ефективності контрольних процедур;

– теоретико-організаційні положення управлінського обліку витрат нафтогазовидобувних підприємств через уточнення таких понять, як: центр відповідальності нафтогазовидобувного підприємства, під яким пропонується розуміти структурну одиницю підприємства, очолювану керівником, котрий несе відповідальність за надані у його розпорядження ресурси в процесі господарської діяльності; центр витрат нафтогазовидобувного підприємства як центр

відповідальності, керівник якого здійснює планування, нормування та облік витрат нафтогазовидобутку з метою контролю та управління ними, а також обґрунтування підходів до виокремлення центрів витрат та ідентифікацію центрів відповідальності та центрів витрат нафтогазовидобувних підприємств, що забезпечує контроль за ефективною роботою окремих підрозділів при співставленні отриманих доходів і витрат по кожному з них та підвищення точності і ступеня деталізації облікових даних для процесу калькулювання собівартості продукції;

– організаційно-методичні підходи до використання методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції нафтогазовидобувних підприємств (нормативного методу, директ-костингу, АВС) і переваг їх застосування через запровадження нормативного методу витрат з метою визначення переліку робіт, розподілу обов'язків з формування нормативів витрат, а також взаємозв'язку між структурними підрозділами нафтогазовидобувного підприємства в процесі обліку витрат, що дозволить усунути причини перевитрат; використання системи директ-костинг з метою проведення порівняльного аналізу поведінки собівартості продукції нафтогазовидобування при зміні обсягу видобутку, що сприятиме прийняттю оперативних управлінських рішень; запровадження етапів побудови методу АВС на підприємствах нафтогазовидобування для достовірного обчислення собівартості продукції нафтогазовидобутку та підвищення об'єктивності оцінки рентабельності;

– теоретичні положення внутрішнього контролю витрат виробництва нафтогазовидобувних підприємств: уточнено сутність об'єкта, суб'єкта та завдання внутрішнього контролю витрат з урахуванням галузевих особливостей; розширено коло вимог до організації внутрішнього контролю; виокремлено етапи організації його впровадження. Це забезпечить комплексне вирішення завдань внутрішнього контролю та оптимізації витрат виробництва нафтогазовидобування.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розвитку та поглибленні окремих положень методики обліку і контролю витрат виробництва нафтогазовидобувних підприємств з урахуванням специфіки їх діяльності з метою раціонального використання виробничих ресурсів та забезпечення оперативного

контролю за формуванням собівартості продукції за місцями виникнення витрат у розрізі центрів витрат і центрів відповідальності.

Результати проведеного дослідження можуть бути використані при розробленні галузевої інструкції з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах нафтогазовидобувної промисловості та побудові їх облікової політики.

Запропоновані результати прийняті до реалізації в практичній діяльності ГПУ «Полтавагазвидобування» (довідка № 43/875 від 15 квітня 2014 року) та ТОВ Фірма «ХАС» (довідка № 2015/05/22-1 від 22 травня 2015 року). Результати наукових досліджень також використовуються в навчальному процесі кафедри обліку і аудиту Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка при підготовці навчально-методичних документів з дисциплін «Бухгалтерський облік» та «Управлінський облік» (довідка № 71-11-1476 від 18 червня 2015 року).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є результатом самостійного наукового дослідження. Теоретичні узагальнення, висновки, рекомендації і пропозиції розроблені автором на підставі узагальнення результатів досліджень вітчизняних та зарубіжних вчених з питань обліку і контролю витрат виробництва нафтогазовидобувних підприємств України. Аналітична частина роботи опрацьована з використанням облікової інформації досліджуваних підприємств. У дисертаційній роботі автором використано лише ті ідеї і розробки, які є результатом власного наукового внеску в публікаціях та роботах, виданих у співавторстві.

Апробація результатів дисертації. Основні теоретичні положення дисертаційної роботи пройшли апробацію на наукових конференціях: «Сучасна економічна наука: теорія та практика» (м. Полтава, 17–18 листопада 2011 р.); «Інформаційно-аналітичне забезпечення стратегії інноваційного розвитку» (м. Полтава, 5–6 квітня 2012 р.); «Проблеми та перспективи розвитку нафтогазового комплексу» (м. Полтава, 26–28 вересня 2012 р.); «Інформаційно-аналітичне забезпечення стратегій інноваційного розвитку» (м. Полтава, 4–5 квітня 2013 р.); «Проблеми обліку та аудиту в менеджменті підприємств в умовах глобалізації»

(м. Алчевськ, 17–18 квітня 2014 р.); «Інноваційна економіка, інтелектуальна власність та трансфер технологій» (м. Дніпропетровськ, 16–18 квітня 2014 р.); «Проблеми інформаційно-аналітичного забезпечення управління економічною безпекою підприємства, регіону, країни» (м. Полтава, 13–14 травня 2014 р.); «Сучасні інноваційно-інвестиційні механізми розвитку національної економіки» (м. Полтава, 9 жовтня 2014 р.); «Розвиток національної економіки: теорія і практика» (м. Івано-Франківськ, 3–4 квітня 2015 р.); «Проблеми управління економічною безпекою підприємства, регіону, країни» (м. Полтава, 13 травня 2015 р.); «Теорія і практика стратегічного управління розвитком галузевих і регіональних суспільних систем» (м. Івано-Франківськ, 20–22 травня 2015 р.).

Публікації. За темою дисертації опубліковано 18 наукових праць загальним обсягом 3,9 друк. арк., із них 5 – у наукових фахових виданнях, 1 – у зарубіжному виданні, 12 – в інших виданнях.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ І ОСОБЛИВОСТІ ЇХ ФОРМУВАННЯ НА НАФТОГАЗОВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

1.1. Економічна сутність витрат виробництва, їх склад та класифікація

Процес виробництва займає центральне місце в діяльності підприємства і являє собою сукупність технологічних операцій, що пов'язані зі створенням готової продукції, виконанням робіт, наданням послуг. Саме ж виробництво обумовлено взаємодією трьох основних факторів: робочої сили, засобів праці та предметів праці. Участь цих факторів у виробництві вимагає відповідних витрат. Витрати – це одна з найважливіших економічних категорій, яка дозволяє оцінити ефективність діяльності підприємства, впливає на рентабельність виробництва та конкурентоспроможність продукції. Вміле управління витратами на основі якісної обробки даної інформації сприяє росту ефективності діяльності господарюючого суб'єкта і підвищенню конкурентоспроможності економіки країни в цілому.

Діяльність промислових підприємств України вказує на те, що витрати розглядаються як об'єкт обліку, тоді як ринкові умови потребують обов'язкового аналізу їх і як об'єкта управління. Управління витратами – це важливий елемент управління господарством, який має сприяти прийняттю обґрунтованих управлінських рішень про припинення виробництва нерентабельної продукції, встановлення цін на окремі вироби, побудову системи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Ефективне управління витратами на підприємстві потребує їх достовірної оцінки, своєчасного відображення та ретельного аналізу.

Необхідність вивчення економічної сутності, складу, обліку витрат виробництва зумовлена тим, що донині в економічній літературі по-різному трактуються складові витрат виробництва, собівартості продукції, структура та

методика їх обчислення, що пов'язано, насамперед, із відсутністю єдиної думки щодо питань розуміння економічної сутності цих понять.

Перші спогади про витрати сягають ще давніх часів. Так, у період царювання вавилонського царя Хаммурабі сумлінно визначалися всі витрати домашнього господарства: результат господарської діяльності формувався шляхом порівняння всіх витрат з доходами, відбувалося нормування витрат [29, с. 28]. Ще однією із стародавніх згадок про витрати є Біблія, в якій описано витрати, які були понесені на будівництво скинії заповіту [81, с. 98]. А в книзі «Розысканія о финансахъ Древней Россіи», відображено, які витрати здійснювалися для утримання княжих дружин і війська до і після прийняття християнства [218, с. 35]. Тобто, в даний період витрати обліковувалися і контролювалися через публічну звітність.

Проте, вагомий внесок у розвиток знань про витрати здійснили праці класиків політекономії А. Сміта та Д. Рікардо. Засновник англійської класичної школи політичної економії Адам Сміт під витратами виробництва розумів заробітну плату, прибуток і ренту та вперше застосував поняття абсолютних витрат [169, с. 65]. При цьому Давид Рікардо відповідно говорив «Під витратами я незмінно розумію заробітну плату і прибуток. У витратах виробництв не закладається рента». Він також зазначав, що «у вартість виробленої продукції повинна входити не лише праця, яка затрачена на її виробництво, але і засоби виробництва» [158, с. 50]. Вагомим внеском Рікардо є розробка теорії порівняльних витрат.

Подальший розвиток знань про витрати втілено у працях економістів «нової хвилі»: Сея, Мальтуса, Мілля та інших. У цей час теорія витрат виробництва, витісняє «чисту теорію трудових витрат» і стверджує, що праця – це лише один із чинників вартості. Так, наприклад, французький економіст Ж. Б. Сей визначав, що витратами виробництва продукту, окрім праці є також земля і капітал [180, с. 54].

Інший погляд на витрати виробництва було сформульовано К. Марксом, який намагався визначити суть капіталістичного виробництва як боротьбу між двома класами (капіталісти і робітники). Відповідно до цього, витрати виробництва – це сума затрат уречевленої та частки живої праці, що необхідна для виготовлення

певного виду товару належної якості при досягнутому рівні розвитку виробництва, які виступають відповідно постійним і змінним капіталом [21, с. 151].

Ряд нових концептуальних підходів до трактування витрат формується в кінці XIX століття. Так, представники австрійської школи (маржиналісти) досліджували витрати як корисність. Зокрема, Ф. Візер пояснював витрати «як цінність найкращої втраченої альтернативної можливості, від якої довелося відмовитися в процесі вибору». Пізніше це визначення отримало назву концепції альтернативних витрат [20, с.131]. Неокласик А. Маршалл (засновник кембриджської економічної школи) у своїй синтетичній теорії здійснив спробу поєднати елементи теорії граничної корисності та трудової теорії, сформувавши теорію цін. Під витратами виробництва він розумів витрати таких факторів виробництва як земля, праця, капітал і підприємницькі здібності [21, с. 82]. Представники інституціональної теорії витрат Дж. К. Кларк і Дж. А. Гобсон в основному розглядали питання накладних витрат та систематизування видів витрат [21, с. 146].

Із проведеного автором дослідження можна зробити висновок, що як для теорії трудової вартості, так і для теорії граничної корисності спільним є визначення виробничого процесу як взаємодії трьох основних факторів, і, як результат, складу витрат, що виникають в його процесі.

Варто зазначити, що на початку XX століття розвиток поняття «витрати» характеризується використанням виробничої функції, основна ідея якої полягала у визнанні того, що економіка функціонує за принципом порівняння витрат і результатів, визначаючи витрати як суму постійних і змінних витрат на придбання факторів виробництва. У зв'язку з різноманітністю варіантів організації і технології виробництва виділяють наступні різновиди виробничої функції:

- класична виробнича функція (закон доходу);
- неокласична виробнича функція (Кобба-Дугласа);
- виробничі функції Леонтьєва, Гутенберга, Хайнена, Клота та інші [190, с. 96].

Ці функції описують взаємозв'язки між затратами факторів виробництва (виробничих ресурсів) та обсягами кінцевої продукції, а також дають можливість

визначити, за якої комбінації факторів отримується максимальна кількість продукції.

Слід відмітити, що протягом часу реформування бухгалтерського обліку в Україні негативним є залучення іноземних термінів та невідповідний переклад фахової літератури без її відповідного аналізу. Проблема полягає у тому, що:

1) російськомовна економічна література користується такими термінами, як «издержки» «затраты» «расходы», при перекладі яких на українську мову мають невідповідність;

2) відсутній єдиний підхід відносно застосування в економічній літературі одночасно двох термінів «витрати» і «затрати»;

3) як в економічній літературі, так і на практиці поряд з термінами «витрати» та «затрати» застосовуються і такі, як «видатки», «збитки», «втрати», що визначаються як їх синоніми.

Вивчаючи поняття «витрати», перш за все, необхідно розібратися із термінологією: чим відрізняються затрати і витрати («издержки» – російською мовою) і з'ясувати сутність витрат у значенні видатки («расходы» – російською мовою). На думку Н. В. Прус «дані терміни слід розмежовувати, щоб уникнути ряду широко поширених помилок в підході до управління витратами» [156, с. 215]. Так, наприклад, контролювання витрат на основі даних зі звіту про прибутки і збитки не є процесом управління витратами: збільшення запасів готової продукції і паралельне зменшення продажів вказують на зменшення витрат та збільшення затрат підприємства. Проте керівництво може невчасно звернути увагу на таку обставину.

Виділяють різноманітні визначення терміну «витрати». Так, «Сучасна економічна енциклопедія» дає наступне визначення [27, с. 88]: «Витрати – 1) виражені в грошовій формі витрати («издержки» – російською мовою) на щонебудь; 2) ресурси, які «знищуються» в процесі виробництва в цілях отримання певної продукції (товарів і послуг); 3) включають вартість сировини, основних і допоміжних матеріалів, закуплених напівфабрикатів, амортизаційні відрахування, заробітну платню і відрахування на соціальне страхування, адміністративно-господарські та інші накладні витрати і збитки, віднесені на загальні витрати».

Вахрушина М. поділяє витрати на «вхідні» і «минулі»: «вхідні витрати (синонім «затрат») – це ті засоби, ресурси, які були придбані, є в наявності і, як очікується, мають принести доходи в майбутньому». Минулі витрати рівнозначні терміну «витрати» («расходы» – російською мовою) і становлять собою «витрачені протягом звітного періоду ресурси, які втратили здатність приносити дохід надалі» [25, с. 48].

Автори Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов та інші припускають, що передумовою розмежування понять «затрати» й «витрати» є виокремлення вхідних і минулих витрат. Витрати варто аналізувати як неминулі затрати підприємства, що виникли раніше й трансформувалися на минулі в цьому звітному періоді. Після закінчення періоду неминулі затрати підприємства залишаються, а витрати списуються. За результатами такого порівняння витрат і доходів формується фінансовий результат періоду [77, с. 14].

Окремі вчені [36, с. 25] під затратами розуміють «явні (фактичні) витрати («расходы» – російською мовою) підприємства, які прямо пов'язані з фактом використання сировини, матеріалів, сторонніх послуг для випуску продукції, робіт, послуг і їх реалізації. Лише у момент реалізації, коли підприємство одержує і визначає свої доходи, воно визначає свої витрати, пов'язані з отриманням цих доходів».

На думку І. П. Денисової «затрати – вартісний вираз використаних в господарській діяльності організації за звітний період матеріальних, трудових, фінансових і інших ресурсів» [49, с. 7].

Саfoxіна М. А. підкреслює, що «затрати» відображають процес виробництва продукції; цільове використання ресурсів; вартісну оцінку неоднорідних видів виробничих ресурсів [161, с. 23].

Варто зазначити, що основна частина витрат одночасно є затратами, іншими словами, витрати і затрати збігаються один з одним, що і визначає цільові витрати (накопичені затрати, які направлені на визначення собівартості продукції, та витратами у момент отримання доходу від реалізації). Утім частина затрат не є витратами – це нейтральні затрати, у формулювання яких закладено властивість їх зв'язку з виробничими ресурсами, тобто використання фінансових ресурсів

затратами не є. Тому, частина затрат може у цілому не призводити до витрат (альтернативні затрати).

Чітке розмежування поняттям «витрати» та «затрати» надає В. В. Сопко, який визначає, що витрати це «процес перетворення грошей на ресурси», а затрати «це переміщення активу з одного місцезнаходження на підприємстві (склад) до іншого (цех)», тобто «процес використання (перетворення) речовин і сил природи у процесі діяльності» [172, с. 241]. Такий розподіл хоча і суперечить нормативно-правовій базі (П(С)БО 16), проте за словами В. В. Сопко дозволяє уникнути «плутанини». Автор зазначає, що «визначення витрат і доходів у П(С)БО є неточними: витрати у момент вибуття і надходження при відображенні в активі та пасиві – це тільки потенційні об'єкти, які можуть привести до збільшення або зменшення власного капіталу. Тобто можуть (!), але ще не приводять» [172, с.241]. Відповідно до цього вони мають різний економічно-правовий характер, що характеризують процес простого збільшення стану, надходження (активу), набуття права власності (пасиву) або процес простого зменшення активу та пасиву.

Автори А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило характеризують термін «затрати» (cost) як такі, що мають стосунок до всякого використання ресурсів, зокрема, і на придбання активів, тоді як термін «витрати» (expense) стосується використання лише тих ресурсів, які під час визначення прибутку господарського суб'єкта за цей період часу ставляться у відповідність доходам [188, с. 59].

Іншу думку має російський вчений П. Я. Юцявичене [219, с. 42], який розглядає витрати як «спожиті затрати, тобто збільшення зобов'язань чи зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу (фінансового результату) звітного періоду».

Ознаки розмежування категорій «витрати» і «затрати» наводить О. Г. Шпикуля [212, с. 260], які можна згрупувати наступним чином (табл. 1.1).

Окремої уваги заслуговує і термін «витрати» в російськомовному значенні «издержки». Витрати (рос. – «издержки») – розповсюджене економічне поняття, щодо формулювання якого існує декілька варіантів, що пов'язано з відсутністю законодавчого закріплення даного твердження.

Таблиця 1.1

Розмежування категорій «витрати» і «затрати»

Ознаки	Категорія	
	Витрати	Затрати
Показник	Вартісний	Натурально-речовий
Джерела виникнення	Ресурси і активи	Вартість одиниці ресурсів і активів, вкладених у виробництво
Рівень	Визначається технологією і організацією виробництва	Визначається вартістю, ціною вхідних ресурсів
Вплив	Продуктивність виробництва, конкурентоспроможність продукту	Прибутковість бізнесу і конкурентоспроможність товару
Мінімізація	Покращення техніко-технологічного оснащення і організація праці	Оптимізація затрат і постачання ресурсів за прийнятими цінами

З точки зору Н. В. Прус витрати (рос. – «издержки») – це узагальнюючий показник, що складається із вартості всіх видів матеріалів (витрачених в процесі виробництва) та виконаних послуг. В інших випадках витрати» (рос. – «издержки») розглядаються як частина видатків, або як грошовий вираз витрат, необхідних для здійснення підприємством тільки своєї виробничої діяльності [156, с. 267].

Доречно визначити, що ж включають такі витрати (рос. – «издержки»). Деякі економісти [27, 36, 161] розділяють їх на виробничі витрати (безпосередньо пов'язані з виробництвом товарів або послуг) та витрати обігу (пов'язані із збутом і придбанням товарів, з їх просуванням у сфері обігу). Окремі автори [180, с. 62] визначення «витрати виробництва» і «витрати» вважають рівнозначними. Розбіжність полягає лише у формулюванні поняття «витрати обігу»: коли витрати розглядаються як використання ресурсів на виробництво та реалізацію (у вузькому значенні), та коли витрати є більш загальним поняттям, тобто включають і витрати виробництва, і обігу, тоді як «витрати виробництва» охоплюють тільки виробничу діяльність.

Значно різниться від попередніх бачення А. Яругової. Вона вважає, що «рос. издержки» поняття значно ширше, ніж витрати, так як до їх складу входять й інші витрати ресурсів, які не спрямовані на створення цінностей або послуг, наприклад, втрати від стихійного лиха [220, с. 38].

З точки зору С. Котлярова, термін «издержки» варто застосовувати для характеристики витрат на реалізацію якої-небудь функції, тобто витрати є ширшим поняттям, ніж «рос. – издержки» [84, с. 29].

Різноманітність підходів до формулювання поняття витрат можна підкреслити висловом А. Паркінсона: «істинних витрат не існує, оскільки визначення витрат включає (для всіх витрат, за винятком безпосередніх операцій з виробництва товару або виконанню послуги) цілу серію припущень, наприклад, в тій частині, яку необхідно віднести до накладних витрат у витратах на виробництво товару (виконання послуг)» [138, с. 48].

Вивчаючи різні підходи до трактування поняття «витрати», варто дослідити і підхід щодо визначення витрат в процесі прийняття управлінських рішень. Управління витратами доречно розглядати в контексті економічного і бухгалтерського визначення витрат підприємства, а саме: витрати, відповідно до бухгалтерського підходу – це використання факторів виробництва для виготовлення продукції; в економічному аспекті витрати виробництва розглядаються через призму рідкості ресурсів і можливих шляхів їх альтернативного використання, а, отже, витрати будь-якого ресурсу, використаного для виробництва продукції, становлять його вартість у грошовому вимірі при оптимальному з усіх ймовірних варіантів його використання. Такі витрати розглядаються як явні (англ.–explicit costs), та неявні (англ.–implicit costs). Альтернативні витрати, які при придбанні ресурсів (наприклад, заробітна плата робітників, транспортні витрати) відображені у формі явних грошових платежів, називаються явними. Стосовно неявних, то до них відносять альтернативні витрати використання ресурсів, що належать власникам підприємства, які недоотримані в обмін на явні (грошові) платежі. У бухгалтерській статистиці неявні витрати не відображаються. Такі витрати доречно поєднати з наступними показниками: обсяг виробництва, реалізація, прибуток [55, с. 327]. Тобто, на думку Н. В. Прус «в економічному сенсі при плануванні, координуванні та контролі витрат необхідно враховувати структурні взаємозв'язки між різними видами явних та неявних витрат, які впливають на фінансовий результат не менше, ніж сама сума витрат. Наприклад, складний взаємозв'язок між трансакційними та

трансформаційними витратами підприємства, що обумовлює «ефект впливу зміни структури» при зміні абсолютних сум цих витрат» [156, с. 215].

Слід відмітити, що теорія трансакційних витрат, яка є результатом праці неоінституціоналістів, в останні роки набуває популярності. До трансакційних витрат відносять витрати обігу, тобто витрати, що пов'язані з реалізацією продукції (реклама, маркетингові витрати тощо). Поняття таких витрат введено в економічний обіг американським вченим Р. Коузом, який зазначає, що розмежування трансакційних та трансформаційних витрат є важливим питанням в системі сучасного управління витратами підприємства. Встановлення їх структурних взаємозв'язків є перспективним напрямом до оптимізації сум цих витрат [85, с. 23].

Стосовно визначення трансакційних та трансформаційних витрат, то найбільш вдало їх охарактеризував Д. Норт: «Трансакційні витрати складаються з витрат на вимірювання цінних атрибутів того, що обмінюється, витрат на захист прав, нагляд за дотриманням угод і забезпечення їх виконання. Трансформаційні витрати – це витрати, що пов'язані з перетворенням фізичних якостей або атрибутів різноманітних благ [131, с. 85]. Д. Норт трансформаційні витрати визначив як «витрати з перетворення витрат на готову продукцію, витрати щодо здійснення трансформаційної функції». За словами Д. Норта, рівень трансформаційних витрат визначається технологічними чинниками [131, с. 86].

Через складнощі щодо розмежування трансакційні і трансформаційні витрати (як то при зниженні ефективності в результаті організаційних рішень зростають трансформаційні витрати) останні досить часто розглядаються як взаємозв'язані поняття. Відмітимо, що саме застосування функціонального підходу до витрат (віднесення витрат до того чи іншого виду відбувається залежно від сфери-джерела виникнення витрат – виробничій чи невиробничій) призводить до таких ускладнень [156, с. 215]. В той же час зазначимо, що як рішення в невиробничій сфері можуть зумовлювати виникнення виробничих витрат, так і виробничі рішення обумовлюють зростання трансакційних витрат. Втім, класифікування трансакційних витрат не функціонально, а за структурою дозволить вирішити цю проблему [156, с. 216].

Проведене автором дослідження підтверджує, що в економічній літературі зустрічається багато різноманітних формулювань терміна «витрати», які доречно розподілити на дві частини:

- 1) визначення витрат з точки зору економічної теорії;
- 2) визначення витрат з точки зору бухгалтерського обліку (Додаток А).

Різниця між даними двома групами полягає в тому, що визначення з точки зору економічної теорії в повній мірі розкривають економічний зміст категорії, а з бухгалтерського обліку – вказує на економічні наслідки виконання витрат після завершення виробничого процесу.

Розглядаючи наведені у Додатку А визначення сутності витрат, варто зауважити, що дослідники облікового напрямку притримуються тлумачення, яке наведене в П(С)БО 16 та характеризує наслідки збільшення витрат. Іншими словами, дане трактування відображає зміст витрат діяльності, які наведені в Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Проте не розкриває категорію «витрати виробництва» на рівні виробничого процесу, тому що відпуск сировини і матеріалів у виробництво не супроводжується зміною розміру а ні активів, а ні пасивів, а призводить до змін у структурі активів підприємства [187, с. 86].

Розбіжність тлумачення поняття «витрати» з точки зору економічної теорії та бухгалтерського обліку полягає також і у меті формування інформації про них [187, с. 86]:

- витрати з точки зору економічної теорії створюються з метою надання інформації для прийняття управлінських рішень щодо їхнього планування, аналізу та ціноутворення;

- витрати з точки зору бухгалтерського обліку висвітлюють інформацію про діяльність підприємства, яка відображається в фінансовій звітності.

Кожна група також відрізняється і за часом виникнення витрат. Часом виникнення витрат з точки зору економічної теорії є момент реального споживання ресурсів, виконання робіт чи послуг, що супроводжується відтоком коштів з підприємства. Витрати з точки зору бухгалтерського обліку виникають у момент

документального оформлення подій зменшення активів або збільшення зобов'язань [96].

Досліджуючи процес виробництва у вартісному виразі, відображаються ресурси (робоча сила, засоби виробництва), а «на виході» з системи виробництва – вироблений продукт. Іншими словами, результатом створення продукту є об'єднання засобів виробництва з робочою силою, що витрачає працю в процесі виробництва [187, с. 87].

Проведене дослідження щодо вищевказаної дефініції свідчить про відсутність єдності в трактуванні такої складної економічної категорії якою є «витрати», а також дозволяє зробити висновок, що відсутність єдиного загальноприйнятого підходу стосовно визначення поняття «витрати» полягає у наступному:

- по-перше, ринок безперервно оновлюється новими продуктами та послугами, які кардинально можуть відрізнитися від своїх попередників як за споживчими властивостями, так і за технологією виготовлення або надання послуг;

- по-друге, виникнення нових витрат є результатом їх систематичної видозміни під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів.

Звертаючись до предмету даного дослідження, варто зазначити, що підприємства нафтогазовидобування відіграють значну роль не тільки в економічній, а й у політичній системі України, оскільки є невід'ємними складовими механізму економічної безпеки будь-якої країни [37, с. 5]. Зауважимо, що облік виробничих витрат підприємств нафтогазовидобування дійснюється у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [65], Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [127], Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [150] та Закону України «Про нафту і газ» [66].

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [127], витрати – це зменшення економічної вигоди у звітному періоді у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком розподілу капіталу між учасниками

(акціонерами) чи вилучення) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

За даними обліку ГПУ «Полтавагазвидобування» витрати виробництва групуються за такими статтями калькулювання: матеріали; транспортно-заготівельні витрати; паливо та енергія на технологічні цілі; витрати на транспортування енергії; прямі витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; втрати продукції; послуги виробничого характеру; збір за геологорозвідувальні роботи; рентна плата; інші прямі витрати; витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання; інші загальновиробничі витрати [177].

Не визнаються витратами нафтогазовидобувного підприємства й не включаються до звіту про фінансові результати, згідно П(С)БО 16 [150]:

1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.

2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

3. Погашення одержаних позик.

4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у П(С)БО 16.

5. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

6. Балансова вартість валюти.

За результатами проведеного дослідження, враховуючи обліковий та економічний підходи, а також нормативну базу, стосовно сутності терміну «витрати», у даній роботі пропонується наступне визначення терміну «витрати виробництва» (рис 1.1).

Даний підхід базується на твердженнях науковців В. В. Сопка [172, с. 65], та В. Ф. Палія [136, с. 78], які розглядають процес виробництва, як систему виробничого споживання і як процес створення нового продукту в натурально речовій формі та у вартісному виразі на рівні підприємства.



Рис. 1.1. Сутність витрат виробництва для підприємств нафтогазовидобування (встановлено автором)

Зважаючи на характерні особливості нафтогазовидобувної галузі можна виділити ряд специфічних витрат, які в першу чергу необхідно враховувати і класифікувати в процесі формування бухгалтерської і управлінської звітностей (наприклад, витрати на експлуатацію нафтогазопромислового і енергетичного обладнання, технологічні втрати нафти, газу, витрати, що пов'язані з ліквідацією прориву трубопроводу тощо).

Для створення впорядкованої структури витрат підприємства здійснюють економічно обґрунтовану їх класифікацію за окремими ознаками, в залежності від мети, яка має бути досягнута з її допомогою. При цьому для правильної класифікації витрат необхідно чітко ідентифікувати їх в межах відповідних напрямів системи управління витрат: саме така класифікація сприятиме забезпеченню якості рішень,

що приймаються в частині раціоналізації витрат (затрат) і відповідно прибутку підприємства [83, с. 72].

В цілому під класифікацією розуміють систему підпорядкованих деякій спільній ознаці понять (класів) у певній галузі знань або діяльності людини, використовувану як засіб для встановлення взаємозв'язків між цими поняттями (класами): чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання досліджуваних явищ, процесів, об'єктів та можливостей управління ними [45, с. 219]. Розрізняють натуральну класифікацію, коли за ознаку класифікації беруть істотні ознаки понять, що класифікуються (наприклад, класифікація за об'єктами), і штучну класифікацію, коли для неї використовуються несуттєві ознаки (наприклад, класифікація в алфавітному порядку). Залежно від того, з якою метою потрібно виконати натуральну класифікацію, обирають ту чи іншу класифікаційну ознаку.

Класифікація витрат є основою їх обліку, контролю та планування на підприємстві, яка допомагає оцінити здійснені витрати, визначити можливі способи їх підвищення ефективності і прийняти правильні рішення щодо управління ними.

Проблемі класифікації витрат значна увага почала приділятися починаючи з XIX століття, коли виникла теорія обліку витрат.

Англійські вчені Дж. М. Фелс та Еміль Гарке в 1887 р. висунули пропозицію поділяти всі витрати на фіксовані (зараз прийнято називати умовно-постійними) та змінні (умовно-змінні). Термін «прямі та непрямі витрати» вперше був уведений Е. Е. Фельдгаузенем [20, с. 162].

Одним із перших, у радянській літературі, наукову класифікацію витрат на виробництво сформував В. І. Стоцький, розподіливши їх на такі види: основні та накладні, прямі та непрямі, змінні та постійні, пропорційні та фіксовані [20, с. 138].

Вагомість необхідності класифікації витрат підкреслює і Ф. Ф. Бутинець, який зазначає, що «велике значення класифікації витрат полягає в управлінні ними і, перш за все, для здійснення калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління підприємства» [21, с. 67].

Белебега І. О. відмічає, що класифікація виробничих витрат – це «необхідний науковий елемент пізнання всіх витрат, які існують на підприємстві, і частини тих, що забезпечують створення продукції» [11, с. 84].

Давидович І. Є. досліджує класифікацію витрат як «зведення за визначеними ознаками всієї різноманітності витрат на виробництво і реалізацію продукції в економічно обґрунтовані групи, які включали б однорідні витрати» [47, с. 10].

Проведене автором дослідження дозволяє зробити висновок, що в теорії та практиці пропонуються і використовуються найрізноманітніші класифікації витрат, кожна з яких залежить від призначення інформації (для внутрішніх чи зовнішніх користувачів), різних цілей таких класифікацій і напрямлень систем планування, обліку, аналізу і контролю витрат.

Грицай О. І. зазначає, що єдиної класифікації, яка б задовольнила всіх дослідників та практичних працівників, досі не сформовано: різні класифікації витрат вирішують переважно аналогічні завдання управління, при цьому акцентується увага тільки на окремих витратах та залишаються поза увагою інші види та їхня роль в ефективному управлінні діяльністю, що можна розглядати як недолік цих підходів [45, с. 219].

Проблема полягає в тому, що для будь-якого підприємства необхідно обрати таку класифікацію витрат, методи їх обліку і розрахунку, які повністю відповідатимуть завданням дослідження та напрямкам їх формування в системі управління ефективністю виробництва. Тому, за словами В. М. Панасюка, враховуючи специфіку діяльності промислових підприємств, варто обґрунтовувати різні підходи до вибору складу витрат, методів їх обчислення та форм представлення результатів [137, с. 29].

Так, наприклад, Л. О. Меренкова групує витрати з метою [114, с. 8]:

1) визначення собівартості та фінансового результату (основні, накладні; прямі, непрямі; вхідні, вихідні; витрати на продукцію, витрати періоду);

2) стратегічного і поточного планування діяльності підприємства (обов'язкові, дискреційні; напівпостійні, напівзмінні; загальні, питомі; релевантні, нерелевантні; реальні, альтернативні, маржинальні, інкрементні, витрати, що не повертаються);

3) планування поточних витрат (постійні, змінні, змішані; по елементах, по статтях калькуляції; одноелементні, комплексні);

4) контролю поточних витрат (контрольовані, неконтрольовані; регульовані, нерегульовані).

Для досягнення управлінських цілей Є. В. Мних систематизує витрати наступним чином [122, с. 246]:

1. Для визначення собівартості продукції (робіт, послуг) і розрахунку фінансових результатів виокремлює:

- вичерпані та невичерпані;
- на продукцію і витрати періоду;
- прямі та непрямі;
- основні та накладні.

2. Для раціоналізації витрат та їх планування поділяє на:

- релевантні та нерелевантні;
- дійсні та можливі;
- маржинальні та середні;
- постійні та змінні.

3. Для контролю і регулювання витрат за центрами відповідальності виділяє:

- контрольовані та неконтрольовані.

Тарасюк Г. М. з метою планування виокремлює наступні види витрат [181, с. 158]:

- за місцем виникнення витрат на підприємстві: витрати по цехах, дільницях, центрах відповідальності, структурних підрозділах та загалом по підприємству;

- за об'єктами господарської діяльності: продукція, роботи, послуги;
- за характером виробництва: основне виробництво та допоміжне виробництво;
- за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат: постійні, змінні;
- за економічним змістом: за елементами витрат;
- за цільовим призначенням: за статтями калькуляції витрат;
- за можливістю регулювання: регульовані, нерегульовані;

- за видами діяльності: витрати виробничої, невиробничої, промислової, непромислової діяльності;

- за єдністю складу: одноелементні і комплексні;

- за терміном обчислення: капітальні, поточні;

- відносно чинних норм: нормовані, ненормовані.

Враховуючи, що попит визначає верхній рівень ціни, а її мінімальну величину – витрати, можна зазначити, що витрати також виступають інструментом цінової політики підприємства. Тому, аналізуючи витрати, з метою визначення ціни продукції, в системі управління маркетинговою діяльністю, їх класифікують за такими ознаками [34, с. 540]:

- 1) залежно від функціональних видів діяльності, з якими пов'язані витрати: виробничі; невиробничі (загальнофірмові);

- 2) залежно від можливості простежити витрати до конкретного товару: прямі; непрямі;

- 3) залежно від ступеня усереднення витрат: повні; витрати, які входять до середньої собівартості;

- 4) залежно від динаміки, яка відповідає функціональним змінам: змінні; постійні (фіксовані); валові; змішані.

Невиробничі (загальнофірмові) витрати розподіляються на [34, с. 540]:

- торгові (витрати на виготовлення реклами, виплату комісійних);

- загальні та адміністративні витрати (для здійснення загальних та адміністративних функцій – оклади керівників, судові витрати тощо).

Ластовецький В. Є. пропонує класифікувати витрати у відповідності з виробничими факторами і з урахуванням призначення окремих видів затрат по відношенню до способів застосування ресурсів, які забезпечують основу для управління витратами і калькулювання собівартості продукції [92, с. 148].

Палій В. Ф. радить групувати витрати за ступенем впливу об'єму виробництва (постійні, змінні), за способом віднесення на собівартість (прямі та накладні), за періодичністю вкладень (поточні та одночасні), за відношенням до виробничого

процесу (виробничі та невиробничі), за часом розрахування (фактичні та планові), за ступенем агрегування (сумарні, на одиницю продукції) [136, с. 94].

Новіченко П. П. критично відноситься до групування витрат на основні та накладні у зв'язку з відсутністю великого пізнавального значення через необґрунтованість вибору критерію. Він відмічає, що якщо його проводити за ознакою їх участі в утворенні суспільного продукту, то ці витрати являються грошовим виразом відповідно виробничих і невиробничих витрат [126, с. 176].

Професор Я. В. Соколов групує витрати за типом факторів господарського життя (дії, події), за визнанням (нараховані та оплачені), по відношенню до грошей (монетарні, немонетарні), по відношенню до балансу (ті, що капіталізуються та некапіталізовані), за очікуванням (ординарні та екстраординарні), за оцінкою (нормативні та планові) тощо [171, с. 103].

Слушною є думка авторів В. В. Бабіч та С. В. Сагової про те, що витрати на виробництво різні за своїм економічним змістом, напрямками використання, місцем виникнення та іншими ознаками [8, с. 237]. І, як справедливо зазначає Л. В. Нападовська, «ознак класифікації має бути рівно стільки, щоб можна було з їх допомогою отримати найбільш повну інформацію з метою задоволення потреб різних груп споживачів» [126, с. 144].

За результатами проведеного аналізу вітчизняного і зарубіжного досвіду стосовно питання класифікації витрат автором визначено основні її критерії:

- орієнтація на визначений клас (групу) управлінських задач;
- відображення галузевої специфіки;
- врахування характеру, організаційної і фінансової структури виробництва та управління;
- єдність класифікацій для цілей планування, обліку, аналізу і контролю витрат;
- взаємозв'язок класифікаційних ознак між собою;
- комплексне використання в управлінні витратами всіх класифікаційних ознак.

Аналіз критеріїв класифікації витрат, за словами О. І. Грицай, дає змогу стверджувати [45, с. 219]:

- науковою є та класифікація витрат, яка зручна в практичному використанні;

- класифікація сукупності витрат повинна здійснюватись згідно тих завдань, що виникають перед управлінцями;

- виокремлення нових критеріїв не перешкоджає використанню раніше запропонованих, а удосконалює їх.

Тобто, науково обґрунтована класифікація витрат необхідна для удосконалення всього господарського механізму, який включає не лише облік і аналіз, але і контроль, організацію виробництва, його стимулювання, удосконалення виробничих відносин у самому підприємстві та інше. Як зазначалось раніше, найбільш прийнятною класифікацією є та, що відповідає запитам управління конкретного підприємства, а тому оцінка на предмет правильності класифікацій є некоректною і недоцільною [83, с. 72].

На основі проведеного аналізу існуючих підходів до класифікації витрат [34, с. 540; 92, с. 148; 136, с. 94; 125, с. 176; 171, с. 103; 126, с. 144] та враховуючи специфіку діяльності нафтогазовидобувної галузі [177], у дисертації запропоновано використовувати наступні елементи групування витрат для підприємств нафтогазовидобування: витрати на визначення планової та фактичної собівартості продукції; витрати для цілей управління прибутком в ринкових умовах; витрати для ефективного контролю і регулювання (рис. 1.2).

«Класифікація витрат на визначення планової та фактичної собівартості продукції» дозволяє задовольнити як зовнішні, так і внутрішні потреби у складанні звітності та одержати оцінку вартості запасів і визначити прибуток. Метою запропонованої класифікації для підприємств нафтогазовидобування є накопичення інформації за двома основними напрямками:

- 1) по окремому продукту – оцінка вартості запасів;
- 2) по підрозділам підприємства (центрам відповідальності) – контроль за рівнем витрат.

Таким чином, за допомогою даної класифікації можна розрахувати кошторис витрат та визначити завдання по зниженню собівартості продукції.

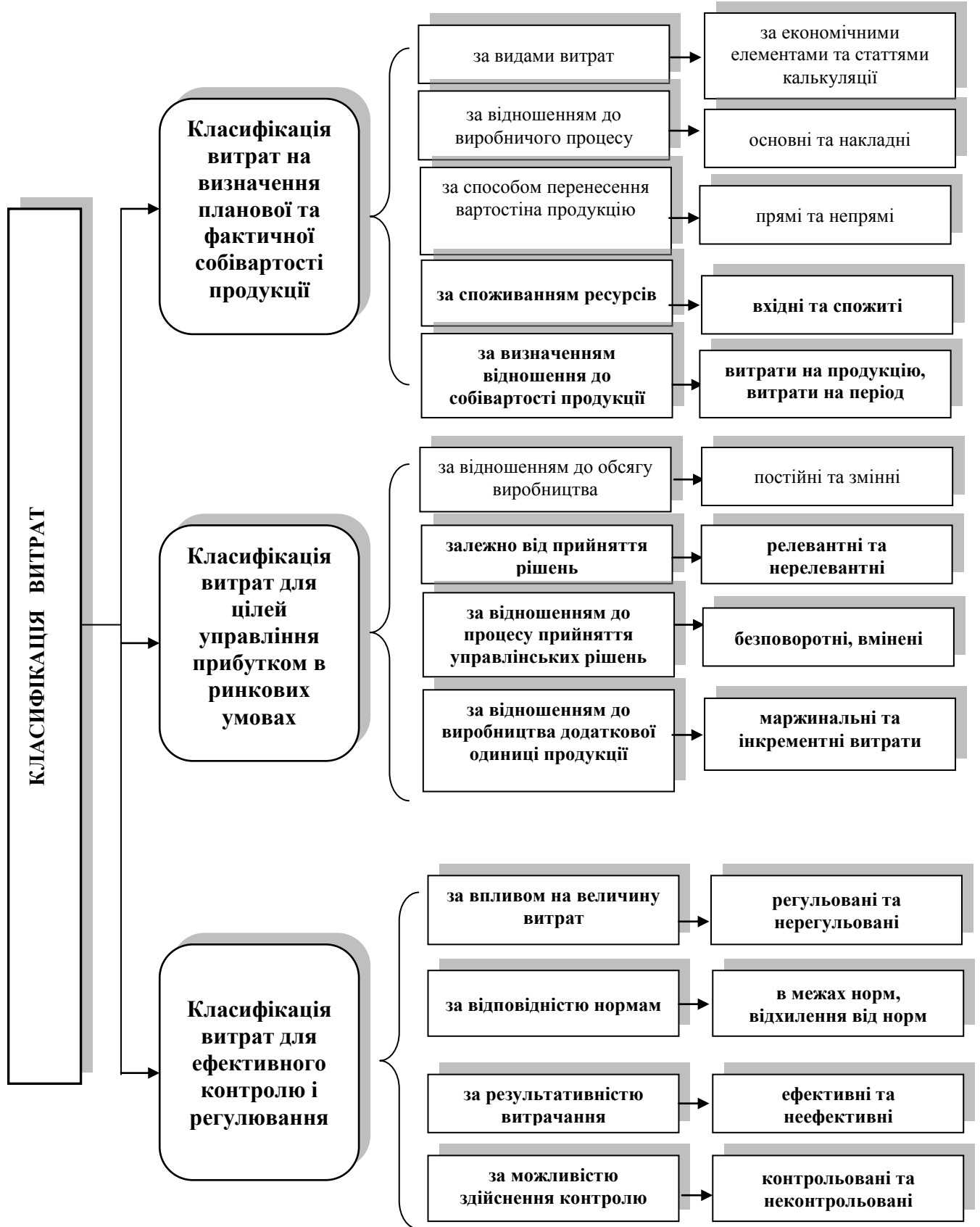


Рис. 1.2. Класифікація витрат (узагальнено автором)

Примітка. Шрифтом виділено запропоновані ознаки і види витрат для підприємств нафтогазовидобувної галузі

За допомогою «Класифікації витрат для цілей управління прибутком в ринкових умовах» нафтогазовидобувному підприємству можна визначити рентабельність виробництва, здійснити аналіз можливих наслідків різних змін об'ємів виробництва, доходів, витрат, прибутку. Дана класифікація передбачає визначення релевантних витрат з метою одержання інформації, яка допомогла б керівникам різних рівнів управління приймати зважені й обґрунтовані рішення.

«Класифікації витрат для ефективного контролю і регулювання» спрямована на облік відповідальності, за якого основна увага надається як фінансовій, так і нефінансовій інформації, що пов'язана з формуванням витрат і доходів по кожному центру відповідальності.

Групування витрат за допомогою «Класифікації витрат для ефективного контролю і регулювання» дозволить:

- визначити ефективність роботи підрозділів (центрів відповідальності) шляхом оцінки відповідності фактичних витрат нормативним (плановим) чи фактичної собівартості її нормативному (плановому) показнику;
- надати прогноз майбутнім витратам, який використовується для прийняття управлінських рішень;
- розробити контрольну схему, спрямовану на виявлення операцій, які не відповідають плану.

В результаті проведеного дослідження встановлено, що запропоновані напрямки класифікації в цілому охоплюють усі сфери діяльності нафтогазовидобувних підприємств та найбільш точно узагальнюють витрати, що дозволить підприємствам підвищити ефективність управління ними, підсилити контроль за витратами та надасть можливість виявити резерви підвищення результативності діяльності підприємств, а також належним чином удосконалити організацію та методику обліку витрат нафтогазовидобування.

1.2. Особливості формування собівартості продукції на підприємствах нафтогазовидобування

В умовах розбудови ринкових відносин в межах вітчизняної економіки собівартість продукції є найважливішим показником всіх економічних суб'єктів держави, оскільки він є основоположним в процесі: оцінки виконання плану по даному показнику і його динаміки; визначення цін на продукцію; встановлення рентабельності виробництва і окремих видів продукції; виявлення резервів зниження собівартості продукції; розрахунку економічної ефективності впровадження новацій; визначення національного доходу в масштабах країни [12, с. 14]. Управління собівартістю продукції підприємства є плановим процесом, що передбачає формування витрат на виробництво всієї продукції і собівартості окремих виробів, контроль за виконанням завдань по зниженню собівартості продукції, виявлення резервів її зниження, при цьому основними елементами системи управління собівартістю продукції є прогнозування та планування, нормування витрат, облік і калькулювання, аналіз і контроль, які функціонують в тісному взаємозв'язку між собою [139, с. 28].

Основними завданнями обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції на підприємствах нафтогазовидобування – є облік об'єму, асортименту і якості виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) та контроль за виконанням плану за даними показниками; облік фактичних витрат на виробництво продукції і контроль за використанням сировини, матеріальних, трудових та інших ресурсів, за дотриманням встановлених кошторисів витрат по обслуговуванню виробництва і управління ним; калькулювання собівартості продукції і контроль за виконанням плану по собівартості; виявлення результатів діяльності структурних підрозділів та інших центрів витрат по зниженню собівартості продукції; виявлення резервів зниження собівартості продукції. Тому, дослідження і обґрунтування формування собівартості продукції підприємств нафтогазовидобувної галузі є актуальним завданням.

Термін «собівартість» виник у 1912 році в працях О. П. Рудановського, М. П. Тер-Давидова, Н. Ф. фон Дітмара замість чотирнадцяти різновидів синонімів, які використовувалися у той період часу з метою визначення сутності вищезазначеного економічного поняття [182, с. 124].

У той період часу вагомий внесок у розвиток теорії калькулювання здійснили О. Рудановський (1863-1934 рр.), який вважав доцільним розраховувати два різновиди собівартості – за фактичними та нормативними затратами та О. Галаган (1879-1938 рр.) – прикладав творчі зусилля щодо ліквідації непрямих витрат шляхом трансформації у прямі.

В обліку 30-40 років ХХ століття мали місце три підходи щодо калькулювання собівартості продукції. На першому етапі собівартість визначалась без безпосереднього зв'язку з даними бухгалтерського обліку. Починаючи з 1934 року, її почали визначати за даними бухгалтерського обліку, а протягом 1938-1940 років була впроваджена жорстка бухгалтерська калькуляція [170, с. 347].

У 30-ті роки виник нормативний облік і почала розраховуватися нормативна собівартість, теоретичні засади визначення якої були зроблені Е. Г. Ліbermanом і М. Х. Жебраком [182, с. 154].

Протягом 70-90-х років ХХ століття для визначення собівартості продукції, робіт, послуг використовувалися галузеві інструкції загальносоюзного спрямування. Планові служби радянських підприємств розраховували планові, нормативні та фактичні калькуляції. Фактичні дані підпорядкованих підприємств і організацій узагальнювались, розраховувалися середньогалузеві калькуляції окремих видів продукції, робіт, послуг [182, с. 198].

На підприємствах країн постсоціалістичного простору облік витрат і калькулювання собівартості здійснювалась у калькуляційних бухгалтеріях. При цьому формування собівартості мало дві тенденції розвитку. Перший напрям передбачав складання максимально докладних калькуляцій (НДР, СРР, ПНР); другий – прагнув мінімізувати затрати і кількість статей калькуляції та отримати максимум інформації з метою управління підприємством (наприклад, в УНР до

складу собівартості включались тільки прямі витрати, а постійно заводські витрати списувалися у дебет рахунку Збитків і прибутків).

У багатьох соціалістичних країнах (НДР, НБР, УНР, ЧССР) облік витрат вівся за центрами витрат і центрами відповідальності. У країнах з розвинутими ринковими відносинами калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) відноситься до сфери управлінського обліку і є комерційною таємницею компанії.

У ході вивчення літературних джерел визначено різні точки зору зарубіжних та вітчизняних науковців відносно сутності категорії «собівартість» (дод. Б).

Досліджуючи погляди вітчизняних та зарубіжних вчених встановлено однаковість думок з приводу того, що собівартість продукції – це грошовий еквівалент, сплачений за продукцію, товари чи послуги, які повинні принести поточні чи майбутні вигоди для підприємств. Проте, спостерігається різниця в назвах понять, а саме: деякі науковці [123, с. 213; 208, с. 324; 198, с. 176] виділяють поняття «собівартість виробництва», інші [54, с. 214; 172, с. 245; 107, с. 23; 154, с. 43; 195, с. 312; 204, с. 187; 144, с. 211; 30, с. 56; 157, с. 203] – «собівартість продукції». Виявлена подвійність термінів пов'язана з різною складовою витрат, які формуватимуть собівартість, оскільки її величина буде залежати від цілей розрахунку, тобто, її виду.

Характеризуючи окремі визначення, слід відмітити трактування наступних вітчизняних науковців. Зокрема В. Сопко [172, с. 245], П. Харів [195, с. 312], Ю. Цал-Цалко [198, с. 176], Т. Примак [154, с. 43], А. Шегда [208, с. 176], Й. М. Петрович [144, с. 211] наводять визначення собівартості, яке практично відсутнє в зарубіжній літературі з економічної теорії. Воно більш характерне для бухгалтерської термінології. Варто зазначити, що найбільш ґрунтовним, на сьогодні, можна вважати визначення В. М. Пархоменко [143, с. 112].

Також необхідно зауважити, що в Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) наведене визначення даної категорії абсолютно не розкриває її сутність. У МСФЗ наведено термін «доцільна собівартість» (англ. – deemed cost), суть якого залишається неясною навіть після визначення: «сума, яку використовують як заміник собівартості чи амортизованої собівартості на певну

дату. Подальша амортизація припускає, що суб'єкт господарювання первісно визнав актив або зобов'язання на певну дату та що його собівартість дорівнювала доцільній собівартості» [121].

Проаналізувавши підходи до визначення економічної сутності собівартості продукції, в дисертаційній роботі пропонується наступне тлумачення даного терміну. Собівартість продукції нафтогазовидобувних підприємств – це сума витрат виробництва та реалізації продукції звітного періоду в грошовій формі.

Дане визначення сформовано на підставі тверджень, що в процесі виробництва продукції витрачається праця, використовуються засоби та знаряддя праці (ресурси). І тому, величина грошових коштів, яка понесена на виробництво продукції, складе витрати виробництва. У свою чергу прямі витрати будуть включені до собівартості прямих підрахунком загальної величини, а непрямі витрати частково враховуються методом розподілу за видами продукції.

Використані в процесі видобутку природні ресурси, реагенти, матеріали, паливо, енергія, амортизація основних засобів, трудові ресурси у вартісному вираженні складають собівартість видобутку нафти, газу та газового конденсату; калькуляційними одиницями собівартості видобутку 1 т нафти, 1000 м³ газу попутного і 1000 м³ газу природного [177].

Слід зауважити, що на практиці планування, обліку та контролю продукції на підприємствах нафтогазовидобування використовують різні види собівартості, класифікацію яких подано в Додатку В.

Залежно від призначення витрат розрізняють собівартість планову, фактичну, нормативну та кошторисну. Планову собівартість визначають перед початком планового року на основі прогресивних норм витрат усіх видів ресурсів на одиницю продукції, цін на сировину, тарифів та ставок, які діють на момент розробки плану. Фактична собівартість – це виражені в грошовій формі індивідуальні витрати підприємства за даних умов діяльності підприємства. Вона визначається після завершення певного періоду роботи підприємства [123, с. 163].

При визначенні собівартості видобутку нафти, газу та газового конденсату (планової і фактичної) у бухгалтерії необхідно скласти наступні документи:

1. Кошторис витрат на виробництво (табл. 1. 2).
2. План зниження собівартості за рахунок техніко-економічних факторів.
3. Калькуляцію собівартості видів продукції.

Таблиця 1.2

**Кошторис витрат на виробництво по ГПУ «Полтавагазвидобування» за
2014 рік, тис. грн. (розроблено автором)**

Елементи	План	Звіт	Економія (-), перевитрати (+)	
			абсолютна	відносна
1.Матеріальні витрати	138 747	132 298	-6 449,00	95,35
2.Витрати на оплату праці	146 354	143 490	-2 864,00	98,04
3.Витрати на соціальні нарахування	54 238	52 705	-1 533,00	97,17
4.Амортизація	420 527	429 547	9 020,00	102,14
5.Інші витрати, в т.ч.:	544 259	485 029	-59 230,20	89,12
-податки, збори та платежі:	310 276	306 674	-3 602,30	98,84
6. Всього витрат на виробництво	1 304 125	1 243 069	-61 056,20	95,32
7.Собівартість готової продукції	1 255 423	1 193 179	-62 244,00	95,04
в тому числі: - газ природний	931 506	882 328	- 49178	94,72
- конденсат газовий	145 621	134913	- 10708	92,64
- нафта	70 814	85 641	14827	120,93
- ШФЛВ	35 551	23 508	- 12043	66,12
- скраплений газ	66 272	62 617	- 3655	94,48
-ДЕПБК	4 477	2 961	- 1516	66,13
- пропилент вуглеводневий	1 182	1 211	29	102,45

З метою визначення загальних витрат, враховуючи специфіку діяльності підприємств нафтогазовидобування, кошторис витрат на виробництво по ГПУ «Полтавагазвидобування» доречно розраховувати за економічними елементами (див. табл. 1.2).

Проведене дослідження підтверджує, що економічні елементи характеризують напрямки витрачання грошових засобів. До елементів витрат відносять матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію та інші витрати. В свою чергу, матеріальні витрати включають сировину і основні матеріали, допоміжні матеріали, паливо, енергію, транспортні послуги сторонніх організацій з перевезень в середині підприємства, вартість покупної води. Вартість

матеріальних ресурсів формується виходячи із цін на їх придбання (без ПДВ), націнок, комісійних винагород, що сплачуються постачальникам. Проте, слід відмітити, що вартість повернених матеріалів не включається до собівартості. Нормативна собівартість виражає витрати на виробництво, розрахунок яких здійснюється на підставі норм використання ресурсів [55, с. 143].

Кошторисна собівартість розкриває інформацію про витрати на одиницю продукції або замовлення, які здійснюють разово [93, с. 95]. За результатами дослідження встановлено, що кошторисна собівартість на досліджуваних підприємствах нафтогазовидобування розраховується за такими статтями калькуляції:

1. Вартість основних та допоміжних матеріалів.
2. Витрати на електроенергію та паливо.
3. Заробітна плата робітників основного виробництва.
4. Відрахування на соціальне страхування.
6. Амортизаційні відрахування.
7. Інші виробничі витрати.

У залежності від послідовності формування витрат і місця виникнення виділяють наступні види собівартості: технологічну, цехову, виробничу та повну.

Технологічна (пряма) собівартість – це витрати, безпосередньо пов'язані із технологією виробництва продукції, що включають: витрати сировини і матеріалів; витрати енергії на технологічні цілі; витрати на основну заробітну плату виробничих робітників; відрахування на соціальне страхування; витрати на утримання та експлуатацію обладнання; інші виробничі витрати.

Цехова собівартість – це вся сума витрат у грошовому виразі на виробництво продукції у даному цеху (сума технологічної собівартості та загальноцехових витрат, за статтею загальновиробничі витрати). Варто підкреслити, що цехова собівартість використовується з метою аналізу – для визначення частки цехів у загальній сумі витрат на виріб. Цехові витрати на підприємствах нафтогазовидобування включаються в собівартість окремих видів продукції через розподіл їх пропорційно сумі заробітної плати робітників.

Виробнича собівартість – це сукупність усіх витрат в грошовому виразі на виробництво продукції на підприємстві.

Враховуючи специфіку нафтогазовидобувних підприємств та використовуючи дані Положення про класифікацію доходів та витрат ПАТ «Укргазвидобування» НАК «Нафтогаз України» [134], автором встановлено, що розрахунок виробничої собівартості видобутку нафти, газу та газового конденсату базується на:

- затверджених проектах розробки родовища;
- нормативних витратах, установлених підприємством на одиницю видобутої нафти, газу чи газового конденсату;
- свердловинах діючого фонду;
- нормах обслуговування;
- тарифних угодах по оплаті праці;
- нормах амортизаційних відрахувань тощо.

За результатами проведеного дослідження встановлено, що виробнича собівартість видобутку нафти, газу чи газового конденсату включає [186, с. 124]:

1) витрати, безпосередньо пов'язані з видобутком і промисловою підготовкою нафти і газу, що обумовлені технологією і організацією виробництва;

2) платежі за видобуток корисних копалин, витрати на рекультивацію земель, плата за деревину, плата за воду, платежі за забруднення навколишнього середовища;

3) витрати на підготовку і освоєння виробництва: витрати на підготовчі роботи, пов'язані з організацією нових газовидобувних управлінь на нововведених в розробку територіях; очистку території в зоні відкритих гірничих робіт;

4) витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організації виробництва;

5) витрати на обслуговування виробничого процесу:

- щодо забезпечення виробництва матеріалами, паливом, енергією, інструментом тощо;

- з підтримання основних виробничих фондів у робочому стані (проте, модернізація обладнання, а також реконструкція об'єктів основних фондів

здійснюється за рахунок капітальних вкладень і витрати на їх проведення в собівартість видобутку не включаються);

6) витрати із забезпечення нормальних умов праці і техніки безпеки;

7) поточні витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення: очисні споруди тощо;

8) витрати, пов'язані з управлінням виробництвом:

- утримання працівників апарату управління, матеріально-технічне та транспортне обслуговування об'єднань та їх структурних підрозділів;

- витрати на відрядження, пов'язані з виробничою діяльністю;

9) витрати, пов'язані з підготовкою та перепідготовкою кадрів:

- виплата працівникам підприємства середньої заробітної плати за основним місцем роботи під час їх навчання з відривом від роботи;

- оплата праці кваліфікованих робітників, не звільнених від основної роботи з навчання учнів;

- оплата відпусток із збереженням заробітної плати особам, що навчаються в заочних навчальних закладах;

10) витрати, пов'язані із здійсненням робіт вахтовим методом;

11) платежі за кредитами банків і відсотків по кредитах постачальників за придбання товарно-матеріальних цінностей;

12) оплата послуг банків по здійсненню торгово-комісійних операцій;

13) відрахування в спеціальні централізовані фонди, встановлені законодавством;

14) витрати на відтворення основних фондів, що включаються в собівартість у формі амортизаційних відрахувань на повне відновлення їх вартості;

15) знос нематеріальних активів;

16) податки, збори, платежі та інші обов'язкові відрахування, встановлені чинним законодавством.

Повну собівартість видобутку нафти, газу чи газового конденсату характеризує уся сума витрат, а не тільки на виробництво (сума виробничої собівартості), але й на збут готової продукції підприємства (невиробничих витрат): витрати на утримання

підрозділів підприємства, ремонт та експлуатацію основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів, транспортування, рекламні заходи, податки та збори встановлені законодавством України, пов'язані зі збутом продукції (податок на додану вартість).

Залежно від рівня формування (ступенем узагальнення) підприємств розрізняють індивідуальну, середньогалузеву та галузеву собівартість продукції.

Індивідуальна собівартість продукції характеризує витрати окремого нафтогазовидобувного підприємства на виробництво та реалізацію продукції.

Середньогалузева собівартість характеризує рівень витрат на продукцію у середньому за сукупністю підприємств нафтогазовидобувної галузі. Її визначають як середньозважену величину, де вагою є обсяг випуску продукції на підприємствах галузі.

Галузева собівартість відбиває сукупні витрати на виробництво та реалізацію продукції всіх нафтогазовидобувних підприємств галузі, тобто являє собою середню собівартість продукції по галузі, що визначається за формулою [6, с. 214]:

$$S_{cg} = \frac{\sum_{i=1}^n S_i * N_i}{\sum_{i=1}^n N_i}, \text{ грн.}, \quad (1.1)$$

де S_{cg} – середня собівартість продукції по галузі;

S_i – собівартість певного виду продукції на i -му підприємстві, грн.;

N_i – кількість виготовленої продукції певного виду на i -му підприємстві, натур, один.;

n – кількість підприємств у галузі, що виготовляють даний вид продукції. У залежності від складу продукції, розрізняють собівартість товарної продукції, валової, реалізованої та незавершене виробництво.

Залежно від об'єкта калькулювання розрізняють собівартість товарної продукції, собівартість валової продукції, собівартість реалізованої продукції та незавершене виробництво.

Враховуючи специфіку діяльності підприємств нафтогазовидобування собівартість валової продукції обчислюється на основі елементів витрат (матеріальних, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, амортизації та інших витрат), що відображаються в кошторисі (див. табл. 1.2), з подальшим їх коригуванням на величину витрат, які не включені у виробничу собівартість продукції та врахуванням зміни залишків витрат майбутніх періодів і резервів наступних витрат [18, с.98]. Варто зауважити, що собівартість валової продукції як показник застосовується для внутрішніх потреб підприємства (аналізу, контролю), на яких величина залишків незавершеного виробництва не є стабільною. Після коригування собівартості валової продукції на зміну залишків незавершеного виробництва одержується виробнича собівартість товарної продукції за формулою [6, с. 215]:

$$S_{VT} = S_V \pm NB, \quad (1.2)$$

де S_{VT} – виробнича собівартість товарної продукції;

S_V – собівартість валової продукції;

NB – залишки незавершеного виробництва.

Слід відмітити, що саме собівартість валової продукції разом із сумою невиробничих витрат становить повну собівартість товарної продукції [18, с. 123]:

$$S_{TP} = \sum_{i=1}^n S_{i\text{прод}} * N_i, \quad (1.3)$$

де S_{TP} – собівартість товарної продукції;

n – кількість найменувань продукції;

$S_{i\text{прод}}$ – собівартість одиниці i -тої продукції;

N_i – виробництво i -тої продукції у натуральному вимірі.

Собівартість товарної продукції, обчислена виходячи із загальної суми витрат на виробництво, дорівнює собівартості, підрахованій виходячи з планових калькуляцій окремих видів продукції і їх товарного випуску.

В результаті проведеного дослідження та враховуючи елементи витрат (табл. 1.3, п. 1 – п. 6), які використовуються на нафтогазовидобувних підприємствах [175], автором удосконалено порядок розрахунку показників собівартості товарної продукції на нафтогазовидобувних підприємствах через доповнення схеми розрахунку показниками (табл. 1.3, п. 7 – п. 12), що забезпечує ефективне управління витратами виробництва.

Таблиця 1.3

Доповнена схема розрахунку показників собівартості товарної продукції по ГПУ «Полтавагазвидобування»

Елементи витрат і показники собівартості	Метод визначення
1. Матеріальні витрати: - сировина і основні матеріали; - допоміжні матеріали; - паливо; - енергія; - вода.	Визначається за нормативами на одиницю продукції, об'єму робіт тощо
2. Фонд оплати праці	Визначення середньої заробітної плати за категоріями робітників та їх чисельності
3. Відрахування на соціальні заходи	Визначається відповідно до нормативів фонду оплати праці
4. Амортизація	Визначається відповідно до нормативів середньорічної вартості основних засобів
5. Інші витрати, в тому числі: - адміністративно-господарські; - загальновиробничі; - послуги інших підприємств; - податки і відрахування в складі собівартості.	Складаються кошториси витрат за нормативами
6. Всього витрат на виробництво (Вв)	$Вв = \text{ряд. 1} + \text{ряд. 2} + \text{ряд. 3} + \text{ряд. 4} + \text{ряд. 5}$
7. Витрати на послуги, що не включаються у вартість валової продукції (Впос)	Визначаються виходячи із об'єму робіт і установлених цін, на окремі види робіт
8. Внутрішньовиробничий оборот (Ов)	Визначаються виходячи із об'єму робіт
9. Виробнича собівартість товарної продукції (Св.тов)	$Св.тов = Вв - Впос - Ов$
10. Позавиробничі витрати (Вп)	Витрати по реалізації готової продукції
11. Собівартість товарної продукції (Сп.тов)	$Сп.тов = Св.тов + Вп$
12. Витрати на 1 грн. товарної продукції, (Вт, грн./грн)	$Вт = Сп.тов / Q_t$, Q _t – об'єм товарної продукції, що визначається як вираження товарної продукції в натуральних одиницях і ціни реалізації даної продукції

* - сірим кольором виділена авторська пропозиція

Окрім того, у зв'язку з відсутністю на підприємствах нафтогазовидобування чіткої послідовності розрахунку показників собівартості товарної продукції з урахуванням техніко-економічних факторів, автором пропонується наступна схема:

1. Визначається розрахункова товарна собівартість (Ст.р) шляхом множення об'єму товарної продукції, періоду що розглядається (Qп), на витрати на одну гривню товарної продукції за базовий рік (Зб.р):

$$\text{Ст.р} = Q_{\text{п}} * \text{Зб.р} \quad (1.4)$$

2. Визначається зниження (підвищення) витрат, які включені до собівартості, що зумовлено впливом окремих техніко-економічних факторів:

$$\Delta Z = \sum_{i=1}^N \Delta z_i, \quad (1.5)$$

де Δz_i - зміна витрат при використанні i -го фактору;

N – кількість факторів, вплив яких враховано в плановому році.

3. Визначається собівартість товарної продукції в досліджуваному році:

$$\text{Сп.тов} = \text{Ст.р} \pm \Delta Z \quad (1.6)$$

4. Зниження (підвищення) собівартості товарної продукції розраховується і % як відношення зміни витрат за техніко-економічними факторами до собівартості товарної продукції базового року:

$$\Delta \text{Сп.тов} = \Delta Z / \text{Ст.р}_{\text{баз}} * 100 \quad (1.7)$$

При розрахунку впливу на собівартість товарної продукції техніко-економічних факторів і зміни геологічних умов розробки нафтових та газових родовищ необхідно виділити наступні групи факторів:

- підвищення технічного рівня виробництва;
- покращення організації виробництва і праці;
- зміна структури і об'єму продукції, що виробляється;
- зміна способів та природних умов видобутку нафти і газу тощо.

Результати розрахунків, відповідно до запропонованої автором схеми, доречноузагальнити в зведеному розрахунку зниження (підвищення) собівартості за техніко-економічними факторами (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

**Зведений розрахунок зниження собівартості по ГПУ
«Полтавагазвидобування» на 2014 рік (розроблено автором)**

Показник	Порядок розрахунку
1. Об'єм товарної продукції періоду, в звітному періоді	Qп
2. Товарна продукція в цінах попереднього періоду	Qпбаз
3. Витрати на 1 грн. товарної продукції в базовому (попередньому) році	Зб.р
4. Собівартість товарної продукції (Ст.р)	Ст.р = Qп* Зб.р.
5. Зниження (-) або збільшення (+) витрат в звітному періоді по факторах:	
- підвищення технічного рівня виробництва;	ΔZ_1
- покращення організації виробництва і праці;	ΔZ_2
- зміна структури і об'єму продукції, що виробляється;	$\pm \Delta Z_3$
- зміна способів та природних умов видобутку нафти і газу;	$\pm \Delta Z_4$
- інші фактори	$\pm \Delta Z_5$
6. Всього зниження (-) або збільшення (+) витрат	$\Delta Z = \Delta Z_1 + \Delta Z_2 + \pm \Delta Z_3 + \pm \Delta Z_4 + \pm \Delta Z_5$
7. Собівартість товарної продукції у звітному періоді	Сп.тов = Ст.р $\pm \Delta Z$.
8. Витрати на 1 грн. товарної продукції в звітному періоді	Зб.р = Сп.тов/ Qп
9. Зміни витрат в порівнянні з базовим роком	$\Delta \text{Сп.тов} = \Delta Z / \text{Ст.рбаз} * 100$.

Згідно Стандарту організації України «Видобуток газу, газового конденсату і нафти. Облік та калькулювання собівартості» повна собівартість товарної продукції на підприємствах нафтогазовидобування складається з виробничої собівартості і комерційних витрат [177].

З метою визначення собівартості видобутку газу, газового конденсату і нафти шляхом розподілу по кожній калькуляційній статті між даними видами продукції автором запропонована наступна схема (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

**Схема розподілу витрат на собівартість видобутку нафти і газу по
ГПУ «Полтавагазвидобування» (розроблено автором)**

Статті витрат	Розподіл на собівартість	Принцип розподілу
1. Витрати на енергію по вилученню нафти	Нафти	Пропорційно валовому видобутку
2. Витрати по штучному впливу на пласт	Нафти	Пропорційно валовому видобутку
3. Витрати на оплату праці виробничих робітників	Газу природного і нафти Нафти і газу попутного	Пропорційно скв.-міс. число (за діючими скважинами) Пропорційно валовому видобутку
4. Відрахування на соціальні заходи	Нафти і газу	Пропорційно витратам на оплату праці
5. Амортизація свердловин: - нафтових; - газових.	Нафти і газу попутного Газу природного	Пропорційно валовому видобутку
6. Витрати по збору і транспортуванню: - нафти; - газу.	Нафти Газу	Пропорційно валовому видобутку
7. Витрати на технологічну підготовку нафти	Нафти	Пропорційно валовому видобутку
8. Витрати на підготовку і освоєння виробництва	Нафти і газу попутного	Пропорційно валовому видобутку
9. Витрати на утримання і експлуатацію свердловин	Нафти і газу попутного Нафти і газу природного	Пропорційно валовому видобутку Пропорційно видобутку
10. Податок на видобуток	Нафти і газу природного	За нормами до об'єму товарної продукції
11. Цехові витрати	Нафти і газу природного	Пропорційно витратам на оплату праці виробничих працівників
12. Загальнопромислові витрати		
13. Інші виробничі витрати	Нафти і газу природного	Пропорційно валовому видобутку
14. Комерційні витрати	Нафти	Пропорційно валовому видобутку

Також, необхідно зауважити, що відповідно до Стандарту організації України «Видобуток газу, газового конденсату і нафти. Облік та калькулювання собівартості» собівартість реалізованої продукції обчислюється коригуванням собівартості товарної продукції на зміну залишків нереалізованої продукції [177]:

$$Sp. n = Stп + (Sc. n - Sc. к), \quad (1.8)$$

де $Sp.n$ – собівартість реалізованої продукції;

S p.n, Sc.k. – собівартість залишків готової продукції на складі на початок і кінець розрахункового періоду.

Що стосується собівартості реалізованої продукції нафтогазовидобувного підприємства, то її визначення та відображення в бухгалтерському обліку здійснюється у відповідності з П(С)БО 16 «Витрати» [150], згідно якого вона складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізовано протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Таким чином, на підприємствах нафтогазовидобування показники собівартості можуть бути використані для:

- планування обсягів виробництва продукції в цілому по підприємству та на рівні структурних підрозділів, а також собівартості окремих видів продукції, оскільки планування собівартості продукції є частиною загального плану діяльності;
- контролю за дотриманням планової величини загальних витрат і собівартості одиниці продукції;
- контролю за ефективністю витрачання різних ресурсів;
- прийняття короткострокових управлінських рішень, пов'язаних із визначенням обсягу реалізації, асортименту продукції, а також формування цінової політики підприємства;
- оцінки рівня господарювання підприємства та його структурних підрозділів;
- визначення економічної ефективності інвестиційної та інноваційної діяльності, впровадження заходів щодо забезпечення більш ефективного технологічного процесу господарювання;
- розробки і встановлення цін на продукцію (роботи, товари і послуги);
- визначення економічної доцільності та вигідності здійснення підприємницької діяльності за різними об'єктами господарювання.

1.3. Організаційно-технологічні особливості виробництва нафтогазовидобувних підприємств та їх вплив на формування витрат

Серед складових вітчизняного паливно-енергетичного комплексу економіки України визначальна роль належить нафтогазовій промисловості. Підприємства цього комплексу, займаючись комерційною діяльністю, відіграють також важливу соціальну роль, забезпечуючи населення, бюджетні установи та комунальних споживачів природним газом.

В енергетичному балансі України провідне місце посідає природний газ. Його частка становить 44 %, що приблизно вдвічі перевищує середні показники по країнах Європи (21 %) та в світі загалом (23 %). Найбільшим споживачем газу є промисловість та населення – 50,4 % та 34,5 % відповідно [134].

За офіційними даними НАК «НафтогазУкраїна» видобуток природного газу у 2014 році склав 20,5 млрд. м³ при річній потребі 55-65 млрд. м³. Тобто, Україна може забезпечити себе газом лише на третину. Схожа ситуація спостерігається і у видобутку нафти. При потребі у 30 млн. т Україна видобула лише 3,3 млн. т, що становить 11 % [134].

На даний час в Україні розробляється 350 родовищ, зокрема 78 нафтових; 89 газових; 111 газоконденсатних; 59 нафтоконденсатних; 13 газонафтових і нафтогазових. За величиною запасів виокремлюють 5 великих, 26 середніх, 319 дрібних [134]. Незважаючи на велику кількість родовищ, більшість з них малопотужні, а їхня частка у загальному обсязі видобутку вуглеводнів досить низька. Значна частина видобутку (24%) припадає на газопромислове управління «Полтавагазовидобування», яке у 2014 році здійснювало видобуток вуглеводнів на території дев'яти областей України: Полтавської, Харківської, Сумської, Дніпропетровської, Львівської, Івано-Франківської, Волинської, Чернівецької та Закарпатської.

Витрати на облаштування і введення в експлуатацію дрібних родовищ не дуже відрізняється від вартості введення в експлуатацію великих родовищ. Саме тому

дуже часто розвідувати та облаштовувати нові родовища нафти чи газу просто недоцільно з економічної точки зору.

Більшість родовищ знаходяться на завершальній стадії розробки. Нафтогазовою промисловістю видобуто 85 % розвіданих запасів нафти і 77 % газу [134].

Характерною ознакою нафтогазового комплексу України є відсутність конкуренції між підприємствами цієї галузі. Практично весь видобуток нафти і газу контролюється безпосередньо державою в особі НАК «Нафтогаз України» і саме вона займається реалізацією нафтопродуктів споживачам. Компанія «Нафтогаз України» є вертикально-інтегрованою нафтогазовою компанією, яка здійснює повний цикл операцій з розвідки та розробки родовищ, експлуатаційного та розвідувального буріння, транспортування та зберігання газу, постачання природного і скрапленого газу споживачам [134]. З одного боку, це є позитивним моментом, адже держава зайняла стратегічну галузь економіки, що дає їй змогу в повному обсязі контролювати і регулювати всі відносини у цій сфері, починаючи від розробки окремих проектів нових родовищ та консервації старих до реалізації продукції населенню. Проте, з іншого боку, такий контроль не завжди сприяє розвитку цих підприємств, адже їх обмежено у прийнятті рішень, зокрема щодо модернізації, інвестування тощо. Структуру НАК «НафтогазУкраїни» зображено в Додатку Д.

Обсяги видобування нафти (в т. ч. газового конденсату) та природного газу в Україні, зокрема по газопромисловому управлінню «Полтавагазвидобування», що входить до складу НАК «Нафтогаз України», у 2005-2014 рр. наведені на рис. 1.3 та 1.4 відповідно [134].

Ефективне використання і перерозподіл виробничих та фінансових ресурсів у процесі господарської діяльності на різних її стадіях, які безпосередньо здійснюються апаратом управління, враховуючи оптимальний рівень витрат на виробництво, визначають успішний економічний розвиток нафтогазовидобувного підприємства [73, с. 180]. Вивчення організаційно-технологічних особливостей виробництва підприємств нафтогазовидобування, які впливають на формування складу витрат виробництва є важливою складовою в системі управління ними.

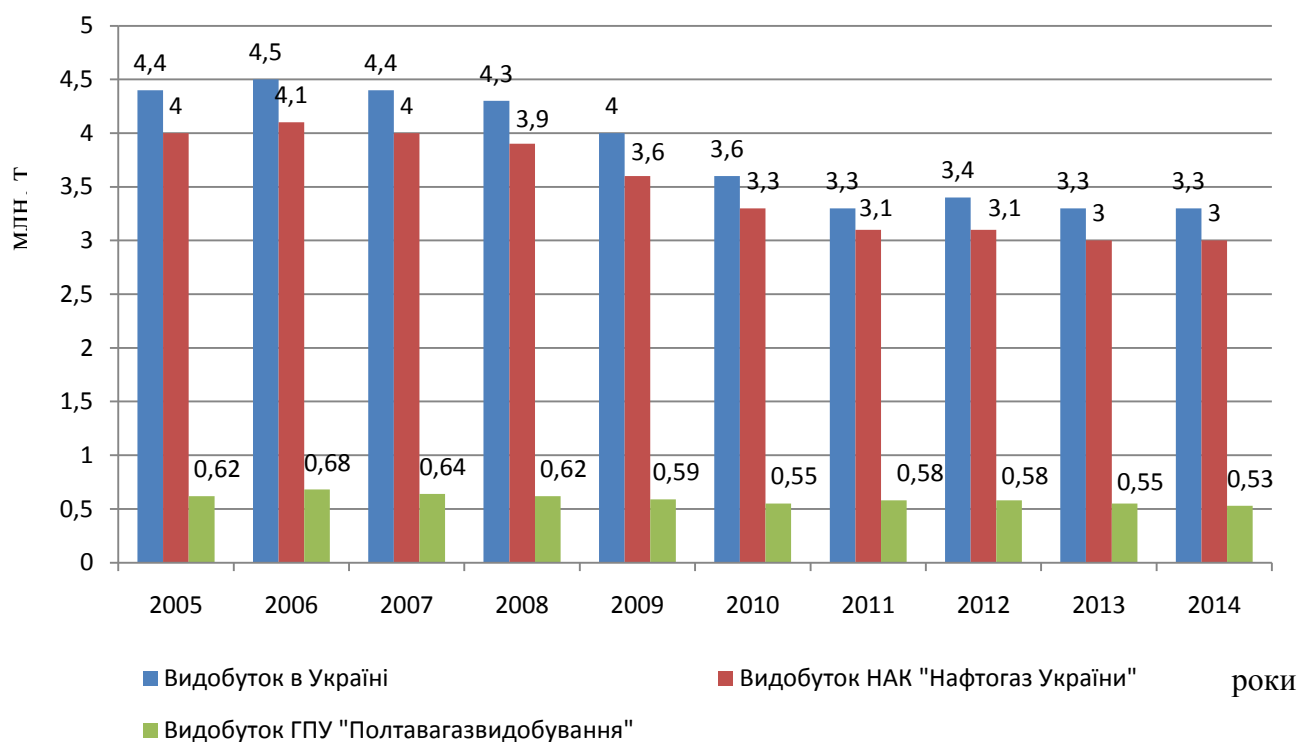


Рис. 1.3. Обсяг видобутку нафти в Україні у 2005-2014 роках, млн. т

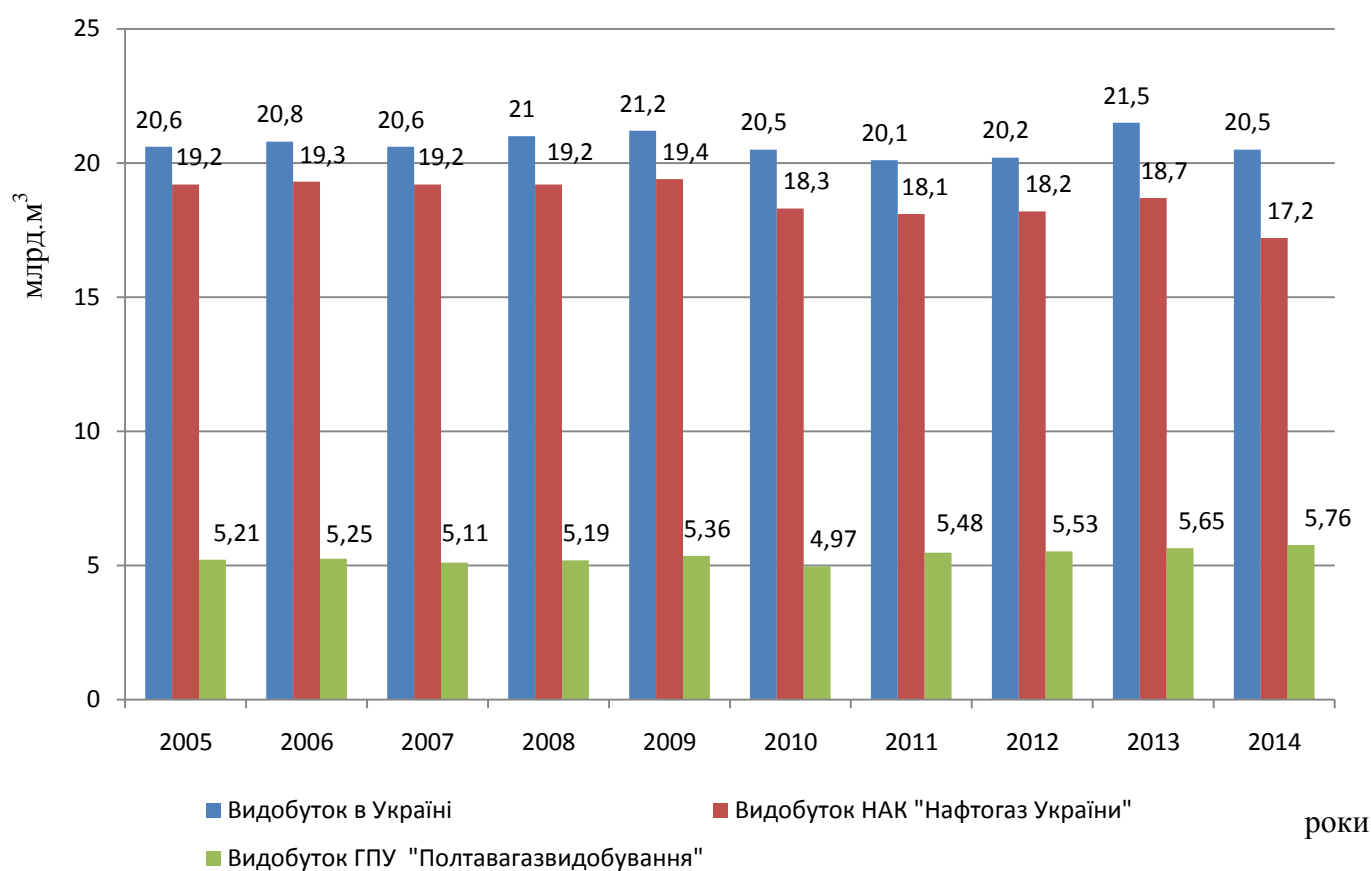


Рис. 1.4. Обсяг видобутку газу в Україні у 2005-2014 роках, млрд. м³

Нафтова і газова промисловість являє собою складну виробничу систему, в якій здійснюється весь комплекс (цикл) робіт з освоєння нафтогазових ресурсів (від відтворення їхніх запасів до реалізації газу, нафти, нафтопродуктів):

- 1) власне видобуток нафти, газу і конденсату (подача вуглеводневої продукції на об'єкти підготовки);
- 2) комплексна підготовка нафти і газу;
- 3) подача підготовленої вуглеводневої продукції в комунікації споживачів;
- 4) капітальний ремонт свердловин;
- 5) дослідження свердловин і пластів;
- 6) монтаж та демонтаж технологічного обладнання.

Процес власне видобутку нафти, газу і газоконденсату – це основний виробничий процес. Він пов'язаний з виконанням робіт з раціональної розробки всього пласта і родовища в цілому у відповідності з проектом, а також обслуговування основного виробництва різними видами послуг та постачання енергією, транспортом, ремонтом, матеріалами, інструментом.

Виробничий процес нафтогазовидобутку має ряд особливостей, що впливають на організацію виробництва, а також склад та формування витрат [175, с. 25]:

1. Предметом праці нафтогазовидобуткує родовище, що містить нафту і газ (продукт праці), що не є результатом минулої праці і не має вартості. Тому, як в будь-якій видобувній галузі, у нафтогазовидобувній промисловості відсутні витрати на сировину, що впливає на структуру, рівень і планування деяких техніко-економічних показників.

2. На нафтогазовидобувних підприємствах предмет праці територіально закріплений. Звідси – залежність вибору місця для проектування і організації виробництва і праці на ньому від місцевих умов (рельєф місцевості, її пересіченість, кліматичні умови, наявність лісу, промислових споруд, житла тощо).

3. Предмет праці обробляється безперервно, тому необхідний цілодобовий контроль за технологією та організацією виробництва силами спеціальних оперативних служб.

4. Віддаленість предмета праці і підземної частини експлуатаційного обладнання від безпосереднього спостереження і впливу, що обумовлює особливий характер технології процесу видобутку нафти, газу чи газового конденсату, коли людина повинна впливати на предмет праці не безпосередньо, а через нафтові та газові свердловини. До того ж необхідно постійне і безперервне відтворення виробничих об'єктів свердловин – з тим, щоб, з одного боку, компенсувати виснаження пластів, а з іншого боку, забезпечити постійне розширення фонду експлуатаційних свердловин і нарощування виробничих потужностей.

Варто зауважити, що віддаленість предмета праці і підземної частини експлуатаційного обладнання від безпосереднього спостереження і впливу викликає необхідність організації і планування спеціальних дослідницьких робіт (дослідження пластів і свердловин), а також поточних і капітальних підземних ремонтів свердловин з характерним для них спускопідйомними операціями.

Все це обумовлює специфічну організацію виробництва на підприємствах нафтогазовидобування і витрати у вигляді спеціальних статей в собівартості нафти і газу: поточні підземні ремонти, амортизаційні відрахування по свердловинах.

5. Територіальна відособленість і закріпленість виробничих об'єктів (свердловин), їх індивідуальність і залежність організації промислового господарства від системи розробки родовища. Тому необхідним є своєчасне проектування раціональної системи розробки родовища та наявність генерального плану його розробки. Це ж визначає особливості організації основного виробництва, які полягають в обслуговуванні свердловин, регулюванні їх технологічного режиму і підтримці в працездатному стані фонду свердловин.

6. Специфікою нафтогазовидобутку також є обмежений фіксований обсяг продукції: сумарний відбір нафти і газу відповідно до проекту розробки родовища.

7. Нафтогазовидобувна промисловість дає тільки готову продукцію. Тут немає ні незавершеного виробництва, ні напівфабрикатів.

Слід відмітити, що кожне нафтогазовидобувне підприємство, як основна ланка виробництва, має самостійний баланс, володіє власним майном і повноваженнями, укладає договори, відповідає за прийняті на себе зобов'язання.

Основу діяльності підприємств нафтогазовидобування складає виробничий процес – сукупність взаємопов'язаних процесів праці і природних процесів, направлених на перетворення предмета праці в продукт праці, тобто на видобуток продукції або виробництво її із добутої сировини і матеріалів.

Проведений аналіз наукової літератури дозволяє зробити висновок, що виробничі процеси, які використовуються на різних ланках підприємств нафтогазовидобувного комплексу складні і багатогранні, вони відрізняються за функціями і цільовим призначенням, ступенем механізації і автоматизації, методами організації тощо (Додаток Е).

За функціями у виготовленні продукції виробничі процеси поділяються на основні та допоміжні.

До основних відносяться процеси, що безпосередньо направлені на перетворення предмету праці в продукт праці, тобто на виробництво характерної для даного підприємства (цеху) продукції (наприклад, безпосередній видобуток нафти, газу, газового конденсату).

До допоміжних відносяться виробничі процеси, що створюють необхідні умови для нормально перебігу основних процесів (наприклад, процеси, що направлені на підтримку в працездатному стані засобів праці, транспортування предметів праці тощо).

Виробничі процеси (основні та допоміжні) залежно від виду використовуваних знарядь праці можна поділити на такі групи: ручні, ручні-механізовані, машинно-ручні, машинні, автоматизовані та апаратурні.

За своїм змістом виробничі процеси поділяються на механічні та фізико-хімічні.

Виробничі процеси за характером перебігу у часі поділяються на безперервні та перервні. Перервним виробничим процесам властива досить часта повторюваність однорідних операцій з чітко визначеною циклічністю робіт при незначній тривалості циклу. В свою чергу безперервні виробничі процеси, забезпечують повне використання основних засобів, зниження собівартості продукції та підвищення рентабельності виробництва.

На нафтогазовидобувних підприємствах, організація виробничого процесу ґрунтується на раціональному поєднанні в часі та просторі основних та допоміжних процесів. Форми і методи такого поєднання різноманітні в залежності від різних умов. Разом з тим організація виробничих процесів базується на визначених принципах: безперервності, ритмічності, пропорційності, автоматичності [56, с. 298].

Аналіз вітчизняної та іноземної літератури дозволяє виділити три форми організації виробничого процесу: послідовну, паралельну та паралельно-послідовну.

При послідовній формі організації виробничого процесу кожен наступну виробничу операцію виконують лише після завершення попередньої. Наприклад, при встановленні установки по підготовці газу та нафти необхідно виконувати в суворій послідовності спочатку операції по підготовці площадки для установки, потім операцій по її облаштуванню та підключенню.

При послідовній формі організації виробничого процесу час, що витрачається на вирішення виробничої задачі, виконання одиниці роботи чи виробництво одиниці продукції, буде більш довготривалим. Недосконалість даної форми організації виробничого процесу очевидно, тому на ГПУ «Полтавагазовидобування» та інших підприємствах нафтогазовидобування її практично не використовують.

Паралельна форма організації виробничого процесу характеризується повним суміщенням в часі виробничих операцій, що становлять процес. Необхідні умови для використання даної форми – однакова тривалість і можливість виконання на окремому робочому місці кожної виробничої операції. Оскільки це важко організувати, то практичне використання паралельної форми виробничого процесу підприємствами нафтогазовидобувного комплексу дуже обмежене.

В свою чергу, при паралельно-послідовній формі організації виробничого процесу частина операцій виконується послідовно, а частина – паралельно. Наприклад, при встановленні установки по підготовці газу та нафти такі процеси як «операції по підготовці площадки для установки» та «операцій по облаштуванню та підключенню установки» виконують послідовно. А більшу частину операцій, які входять в ці процеси – паралельно.

Проведений аналіз форм організації виробничого процесу, дозволяє зробити висновок, що на підприємствах нафтогазовидобування (в тому числі і ГПУ «Полтавагазовидобування») використовують паралельно-послідовну форму організації виробничого процесу.

Таким чином, поєднання всіх стадій отримання готової продукції утворюють структуру виробничого процесу, а період часу від запуску виробництва до отримання готової продукції – виробничий цикл.

Необхідно підкреслити, що повний виробничий цикл на підприємствах нафтогазовидобування (в тому числі і ГПУ «Полтавагазовидобування») включає складний комплекс взаємопов'язаних операцій і процесів. В таблиці 1.6 автором узагальнено склад і приблизну структуру виробничого циклу видобутку газу.

Таблиця 1.6

**Склад виробничих процесів видобутку газу ГПУ «Полтавагазовидобування»
станом на 2015 рік (встановлено автором)**

№ п.п.	Склад виробничих процесів видобутку газу	Структура циклу видобутку, %
1	Підготовчі роботи по облаштуванню площадки для установки	9,5
2	Будівельно-монтажні роботи по облаштуванню та підключенню установки	12,5
3	Процес видобутку	73,5
4	Демонтажні роботи	4,5
Всього		100

Кожен цикл можна розділити на час виконання виробничих операцій, тобто робочий період і час перерв. Перерви можуть бути:

- 1) при переході від одного завершеного повного циклу до іншого;
- 2) при переході від одного завершеного елементарного циклу до іншого;
- 3) внутрішньо циклові перерви, що пов'язані з режимом роботи підприємства (неробочі дні, перерви на обід, відпочинок), організаційними причинами (недоліки в організації виробництва, матеріально-технічного забезпечення) та кліматичні умови.

Перерви чи простой можуть бути пов'язані з технологічно необхідними зупинками чи режимом роботи підприємства.

Повторюваність виробничих процесів – визначальна ознака типу виробництва. В науковій літературі розрізняють виробництво трьох основних типів: одиничне, серійне і масове [192, с. 94]:

1. Одиничне (дослідне) виробництво характеризується різноманітною і непостійною номенклатурою продукції, виготовленої в індивідуальному порядку або в невеликій кількості за окремими замовленнями. Це обумовлює часту зміну виробничих процесів. На підприємствах одиничного виробництва робочі місця, як правило, пристосовані для виконання різноманітних виробничих операцій, застосовується унікальне обладнання, відсутній глибокий поділ праці, продукція (виконувані роботи), що виходить має відносно високу собівартість і трудомісткість. Наприклад, до одиничних виробництв на підприємствах нафтогазового комплексу відносяться геологорозвідувальні дослідження, будівельно-монтажні роботи тощо.

2. При серійному (груповому) виробництві продукція випускається періодично повторюваними серіями. Кожна серія включає в себе однорідну продукцію. Залежно від величини серії розрізняють дрібно-, середньо- і великосерійне виробництво. Величина серії визначає також періодичність зміни виробничих процесів. Робочі місця на підприємствах серійного виробництва певною мірою спеціалізовані. При цьому в більшості випадків застосовується предметна спеціалізація робочих місць, тобто за кожним з них постійно закріплено кілька операцій, обробка яких ведеться партіями. Цей тип виробництва має більш високі техніко-економічні показники в порівнянні з одиничним. Підприємства серійного виробництва виготовляють долота, геофізичну апаратуру, електродвигуни, насоси тощо.

3. Підприємства масового (потокowego) виробництва випускають продукцію вузько обмеженої номенклатури, але у великій кількості. Виробництво цього типу характеризується стабільністю виробничого процесу і вузькою спеціалізацією робочих місць (як правило, на кожному робочому місці виконується одна, постійно закріплена за ним, операція). Виробництво масового типу найбільш досконале. Воно створює максимальні можливості для механізації та автоматизації виробничих процесів і досягнення високих техніко-економічних показників. Прикладом підприємств масового виробництва можуть служити підприємства, які виготовляють

бурильні й обсадні труби, підприємства по видобуванню газу, нафти та газового конденсату тощо.

В результаті проведеного дослідження встановлено, що підприємствам нафтогазовидобувного комплексу властиве масове виробництво, а характер продукції (видобуток нафти, газу і конденсату) дозволяє використовувати потокові методи.

Також слід зазначити, що важливою умовою ефективного процесу виробництва є завчасна й всебічна його підготовка, що є комплексом взаємопов'язаних заходів техніко-технологічного організаційного змісту.

Виділяють наукову, технічну, організаційну та матеріальну підготовку виробництва.

Наукова підготовка полягає у проведенні наукових досліджень з фундаментальних напрямів розвитку національного господарства країни (наприклад, в галузі енергетики, екології та ін.)

Технічна підготовка базується на результатах, отриманих на етапі наукової підготовки, і включає три стадії:

- дослідницьку (прогнозування попиту на продукцію, проведення прикладних наукових досліджень, постановка експериментів і т.д.);
- проектно-конструкторську (розробка документації, конструювання нових виробів, виготовлення дослідних зразків тощо);
- технологічну (створення нових і вдосконалення діючих технологічних процесів, технологічного оснащення, засобів контролю якості, вдосконалення організації виробництва і т.д.)

У Додатку Е наведено запропонований автором комплекс робіт з технічної підготовки виробництва підприємствах нафтогазовидобування на прикладі досліджуваного ГПУ «Полтавагазвидобування».

Організаційна підготовка виробництва включає в себе комплекс заходів щодо зміни організаційно-виробничої структури підприємства:

- перегляд виробничої структури, підприємства в цілому, окремих його цехів і служб;

- зміна виробничих потужностей цехів і підприємства;
- зміни в побудові системи управління;
- нову розстановку кадрів у керуючої і керованої системах;
- зміна складу і змісту первинної документації, зміна процедур її обробки.

Матеріальна підготовка включає в себе комплекс заходів щодо забезпечення початку виробництва матеріально-технічними ресурсами: сировиною, основними і допоміжними матеріалами, паливом, енергією, інструментами і пристосуваннями.

Практика свідчить, що основне завдання підготовки виробництва в нафтовій і газовій промисловості – забезпечення раціональних темпів відтворення мінерально-сировинної бази, внутрішніх та експортних потреб у нафті, газі та продуктах їх переробки.

В результаті проведеного дослідження встановлено, що відповідальність за порядок організації виробничого процесу та його контроль, а також розробку технічної документації та інноваційної стратегії розвитку, бухгалтерський облік та збут продукції, покладено на органи управління нафтогазовидобувного підприємства.

Проте, проведені дослідження показали, що на більшості підприємств нафтогазовидобування, (в тому числі і ГПУ «Полтавагазовидобування»), спостерігається низька ефективність процесів управління, їх слабкий вплив на складові господарської діяльності, що не забезпечує належний облік та контроль даних. Недосконалість управлінського обліку спричиняє непропорційне завантаження виробничих потужностей, що призводить до неможливості планування виробничої діяльності в цілому.

Організація обліку виробничих витрат визначається особливостями технології й організації виробничого процесу, характером продукції, що випускається на підприємстві. На сьогодні підприємствами нафтогазового комплексу сформовано різні переліки статей витрат, які опосередковано впливають на вибір методів обліку й калькулювання собівартості видобутку нафти, газу та газового конденсату [72, с. 899].

При визначенні витрат щодо формування собівартості продукції на підприємствах нафтової і газової промисловості потрібно враховувати вплив різноманітних факторів [56 с. 298, 132 с. 157, 182 с. 86], які пропонується класифікувати наступним чином (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Класифікація факторів, що впливають на структуру витрат і склад собівартості продукції на нафтогазовидобувних підприємствах

Класифікація факторів					
Природні		Техніко-технологічні		Організаційно-економічні	
Наземні	Підземні	Технічні	Технологічні	Організаційні	Соціально-економічні
Метеорологічні умови	Місця пролягання різних комунікацій	Рівень модернізації обладнання	Рівень технології	Рівень організації виробництва, праці, управління	Система економічного стимулювання
	Текучість і сипучість порід	Рівень механізації	Рівень застосування нового обладнання		
	Глибина промерзання ґрунту	Ефективність застосування нового обладнання	Величина витрат технологічного характеру	Режим роботи підприємства	Соціально-психологічні відносини в колективі
	Глибина прокладання газопроводів, глибина будівництва свердловин	Рівень автоматизації	Обсяги проведення робіт	Рівень нормування	
		Рівень придатності основних фондів	Режим технологічних процесів	Рівень прогнозування	Загально-освітній рівень кадрів

В результаті дослідження встановлено, що зазначені фактори впливають на побудову єдиної номенклатури статей витрат досліджуваних підприємств, що дає можливість розробляти шифри статей витрат для калькулювання собівартості продукції, а саме: природні фактори мають вплив на виробничо-комерційну діяльність підприємств нафтогазовидобування шляхом територіального розміщення та величину освоєваних родовищ; технічні фактори на всіх стадіях виробничого процесу вимагають відповідного рівня параметрів виробничого устаткування і агрегатів, зокрема, прогресивність використовуваних технологій суттєво впливає на

повноту видобутку нафти і газу, а також зниження втрат на всіх стадіях виробництва; організаційні фактори є важливою умовою стійкого розвитку підприємства [72].

Дослідивши організаційно-технологічні особливості виробництва нафтогазовидобувних підприємств, встановлено, що з метою удосконалення обліку й внутрішнього контролю в системі управління необхідним є відображення інформації в розрізі центрів відповідальності та центрів витрат. Варто зазначити, що дана система, в межах дії окремих структурних підрозділів і відповідальних осіб забезпечить відображення, накопичення, оперативний аналіз, контроль і представлення інформації про витрати та результати діяльності, дозволить оцінити діяльність менеджерів і трудового колективу в цілому з метою зниження непродуктивних витрат та перевитрачання ресурсів.

Висновки до розділу 1

1. Враховуючи різні підходи вітчизняних та зарубіжних науковців до трактування поняття «витрати», а також нормативну базу, стосовно сутності терміну «витрати», з метою формування інформації про витрати на підприємствах нафтогазовидобування, автором пропонується наступне визначення терміну: «витрати виробництва нафтогазовидобувного підприємства» – це використані за певний період ресурси підприємства у грошовому вимірі, які необхідні для здійснення господарської діяльності.

2. Існуючі класифікації витрат різні за своїм економічним змістом, напрямками використання, місцем виникнення та іншими ознаками. Враховуючи специфіку діяльності нафтогазовидобувної галузі, запропоновані наступні елементи групування витрат для підприємств нафтогазовидобування: витрати на визначення планової та фактичної собівартості продукції; витрати для цілей управління прибутком в ринкових умовах; витрати для ефективного контролю і регулювання. Ця класифікація витрат дозволяє охопити усі сфери діяльності нафтогазовидобувних

підприємств та найбільш точно узагальнити витрати виробництва, підвищити ефективність управління ними, підсилити контроль за витратами, а також належним чином удосконалити організацію та методику обліку витрат нафтогазовидобування.

3. В результаті аналізу нормативно-законодавчої бази, економічних підходів до визначення сутності «собівартість продукції», а також враховуючи специфіку діяльності підприємств нафтогазовидобувного комплексу, пропонується наступне визначення: собівартість продукції нафтогазовидобувного підприємства – це сума витрат виробництва та реалізації продукції звітного періоду в грошовій формі.

4. З метою удосконалення порядку розрахунку показників собівартості товарної продукції на нафтогазовидобувних підприємствах автором доповнено схему розрахунку наступними показниками: внутрішньовиробничий оборот (Ов), виробнича собівартість товарної продукції (Св.тов), позавиробничі витрати (Вп), собівартість товарної продукції (Сп.тов), витрати на 1 грн. товарної продукції, (Вт, грн./грн), що дозволить забезпечити ефективне управління витратами виробництва.

5. На підприємствах нафтогазовидобування виробничий процес видобутку нафти, газу і конденсату представляє собою комплекс різноманітних виробничих процесів: власне видобуток нафти, газу і конденсату (подача вуглеводневої продукції на об'єкти підготовки); комплексна підготовка нафти і газу; подача підготовленої вуглеводневої продукції в комунікації споживачів; капітальний ремонт свердловин; дослідження свердловин і пластів; монтаж та демонтаж технологічного обладнання. На підставі даних ГПУ «Полтавагазовидобування» проведена характеристика окремих виробничих процесів, що надасть можливість нафтогазовидобувним підприємствам виявити недоліки в організації виробничого процесу та підвищити рентабельність виробництва.

6. Виробничий процес нафтогазовидобутку має ряд особливостей, які впливають на організацію виробництва і побудову підприємства: у нафтогазовидобуванні предметом праці є родовище, що містить нафту і газ, та не є результатом минулої праці і не має вартості; на нафтогазовидобувних підприємствах предмет праці територіально закріплений; предмет праці обробляється безперервно, тому необхідний цілодобовий контроль за технологією та організацією виробництва

силами спеціальних оперативних служб; віддаленість предмета праці і підземної частини експлуатаційного обладнання від безпосереднього спостереження і впливу, що обумовлює своєрідний характер технології процесу видобутку нафти, коли людина змушена впливати на предмет праці не безпосередньо, а через нафтові та газові свердловини. Врахування зазначених особливостей в процесі обліку і контролю витрат виробництва дозволить забезпечити пропорційне завантаження виробничих потужностей.

7. Основною проблемою на більшості підприємств нафтогазовидобування є низька ефективність процесів управління та їх слабкий вплив на складові господарської діяльності, що не забезпечує належний облік та контроль даних. В результаті опрацювання особливостей діяльності нафтогазовидобувних підприємств запропонована наступна характеристика факторів, які впливають на структуру витрат і склад собівартості їх продукції через формування їх класифікації в розрізі таких ознак: природні, техніко-технологічні, організаційно-економічні, що уможливить підвищення інформативності облікових даних та ефективності контрольних процедур.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [13, 51, 103, 106, 108, 109, 111, 112, 117, 120].

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

2.1. Організація обліку витрат за центрами відповідальності

Процес реструктуризації нафтогазовидобувних підприємств призвів до зміни розмірів підприємств та їх структури, збільшення об'ємів оперативної інформації, необхідності приймати велику кількість адміністративних рішень, створивши при цьому перешкоди на шляху їх подальшого розвитку. З метою вирішення зазначених проблем необхідним є перехід на децентралізовану систему управління, що дозволить менеджеру самостійно приймати рішення в певних питаннях, без погодження з керівництвом. Окрім того, процес децентралізації дозволить розподілити між менеджерами відповідальність в частині планування і контролю витрат, а також результати діяльності відповідного підрозділу [87, с. 119]. На основі досліджень А. Д. Шеремета [210, с.432], В. Е. Керімова [74, с. 172], В. С. Леня [97, с. 145] можна відокремити такі переваги та недоліки децентралізації управління підрозділами підприємства (рис. 2.1).

Окрім того, А. Д. Шеремет [210, с. 296] відмічає, що «...децентралізація управлінського обліку вимагає більш формалізованого підходу до організаційної структури підприємства, яка б охоплювала всі структурні одиниці зверху до низу і яка б визначала місце кожної структурної одиниці (підрозділу, відділу, сегменту) з точки зору делегування їй відповідних повноважень і відповідальності. Таким узагальнюючим поняттям став «центр відповідальності». Тобто, організаційну структуру управління нафтогазовидобувного підприємства необхідно представити у вигляді сукупності різних центрів відповідальності, що пов'язані між собою [159, с. 254].

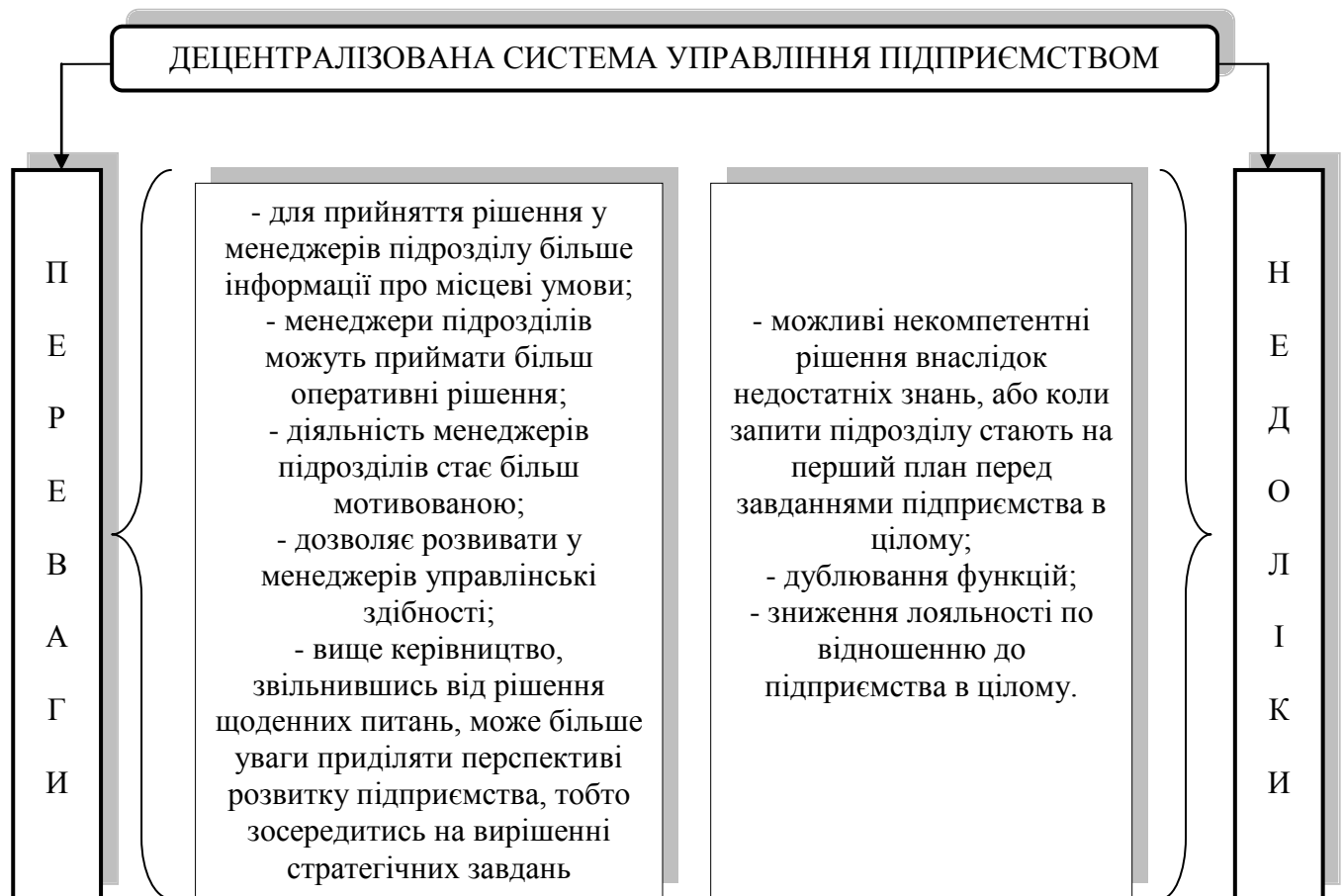


Рис. 2.1. Переваги та недоліки децентралізованої системи управління

Варто зазначити, що перша спроба створення прототипу системи обліку за центрами відповідальності датується кінцем XVI століття, коли італійський купець Анжело ді Піетро, розвиваючи ідеї виробничого обліку, вимагав, щоб на всіх виробничих ділянках відповідальні особи обов'язково вели спеціальні прибутково-видаткові книги, які по закінченню місяця повинні були передаватися до бухгалтерії [125, с. 78].

В результаті опрацювання нормативно-правових документів з обліку витрат (Додаток Ж) встановлено, що законодавство визнає існування поняття «центр відповідальності», про що свідчать згадки у наведених документах, але затвердженого визначення поняття на сьогодні не має. І хоча це є певним недоліком нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в цілому, ця прогалина дає змогу керівнику підприємства бути вільним у визначенні центрів

відповідальності, тобто виділяти їх враховуючи специфіку діяльності свого підприємства [176, с. 98].

В економічній літературі відсутнє однозначне трактування терміну «центр відповідальності» (Додаток 3). Проте, трактування понять суттєво не різняться, оскільки в основу кожного покладено функція відповідальності за окремою ділянкою підприємства.

Так, на думку В. Ф. Палія [136, с. 234] «вся діяльність компанії, всі її напрямлення, як основні, так і допоміжні, повинні бути покриті центрами відповідальності, пов'язані між собою лініями відповідальності та забезпечені необхідною інформаційною інфраструктурою».

Згідно К. Друрі [55, с. 323] «облік за центрами відповідальності здійснюється за принципом визнання зон індивідуальної відповідальності», які виділяються на основі функцій, закріплених за окремими керівниками (менеджерами), тобто за базу береться організаційна структура організації».

Проаналізувавши роботи провідних вчених основних економічних напрямків визначено, що центр відповідальності – це підрозділ підприємства, за яким акумулюється бухгалтерська інформація про його діяльність, керівник якого наділений певними повноваженнями, делегованими йому вищим керівництвом, та несе відповідальність за досягнення планових показників і використання ресурсів.

Враховуючи останні дослідження вітчизняних та зарубіжних науковців [54, с.432; 25, с. 172; 67, с. 15], а також специфіку діяльності нафтогазовидобувних підприємств, пропонується центр відповідальності розглядати як структурну одиницю системи управління підприємства, очолювану керівником, який наділений певними повноваженнями, делегованими йому вищим керівництвом, та відповідальний за досягнення планових контрольних показників та використання ресурсів, якими розпоряджається (матеріальними, трудовими, фінансовими).

Проведене автором дослідження, дозволяє зробити висновок, що центр відповідальності нафтогазовидобувного підприємства – це структурна одиниця підприємства, очолювана керівником, який несе відповідальність за надані у його розпорядження ресурси в процесі господарської діяльності.

На практиці планування, обліку та контролю витрат виробництва виокремлюють різні види центрів відповідальності (рис. 2.2).

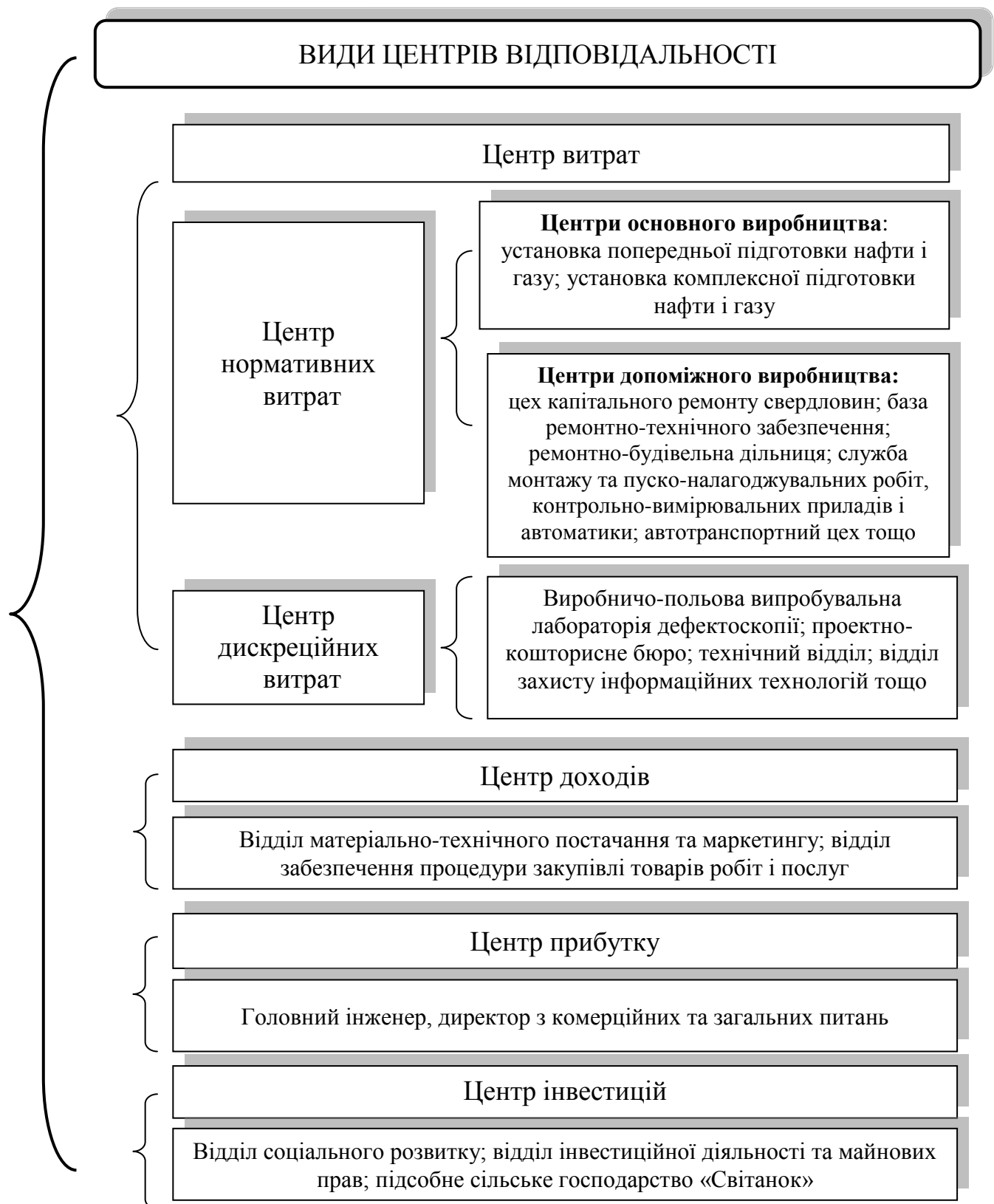


Рис. 2.2. Класифікація центрів відповідальності ГПУ «Полтавагазвидобування» (розроблено автором на основі [30, с. 126])

Як правило, центри відповідальності визначаються підприємствами у залежності від розміру підприємства, виду промислового виробництва, характеру промислових процесів і організаційної структури [4, с. 320].

Враховуючи специфіку діяльності нафтогазовидобувних підприємств, облік витрат за центрами відповідальності не варто плутати з системою калькулювання собівартості. У першому випадку збір і розподіл витрат здійснюються для розрахунку показників, за які відповідає конкретний керівник. У другому – витрати збираються в цілях визначення собівартості продукції, що випускається. На практиці така розбіжність виражається в наступному (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Відмінність обліку за центрами відповідальності від системи калькулювання собівартості (розроблено автором на основі [30, с. 126])

Критерії порівняння	Облік за центрами відповідальності	Система калькулювання собівартості
Мета збору витрат	Визначення фактичного значення показника витрат, встановленого для конкретного керівника	Калькулювання собівартості виробленої продукції (робіт, послуг)
Об'єкт збору витрат	Центр витрат – підрозділ, керівник якого відповідає за витрачені ресурси	Місце виникнення витрат – підрозділ (об'єкт), де здійснюється первинне споживання ресурсів, незалежно від системи закріплення відповідальності
Склад витрат	Регульовані витрати – витрати, які знаходяться в зоні впливу керівника	Всі витрати, які були прямо чи опосередковано спожиті в донному місці їх виникнення

Так, наприклад, ГПУ «Полтавагазвидобування» самостійно для власних потреб виробляє тепло та електроенергію. Виробництво зазначених продуктів здійснює парогенераційна установка – підрозділ допоміжного виробництва, що має в своєму складі три цехи: котельний, турбінний і електроцех. Використовуючи дані таблиці 2.1, відмінність обліку за центрами відповідальності від системи калькулювання по ГПУ «Полтавагазвидобування» можна відобразити наступним чином (табл. 2.2).

Відмінність обліку за центрами відповідальності від системи калькулювання

ГПУ «Полтавагазвидобування» (розроблено автором)

Критерії порівняння	Облік за центрами відповідальності	Система калькулювання собівартості
Мета збору витрат	Формування бюджету центру відповідальності – для керівника парогенераційної установки поставлено завдання не перевищувати плановий рівень витрат при заданому обсязі виробництва	Збір витрат здійснюється з метою калькулювання собівартості тепло- і електроенергії
Об'єкт збору витрат	В якості центру відповідальності виділена парогенераційна установка, яка є допоміжним виробництвом нафтогазовидобувного підприємства	Збір витрат здійснюється за місцями їх виникнення: котельний цех, турбінний цех, електроцех, об'єкти загальновиробничого призначення парогенераційної установки
Склад витрат	До бюджету парогенераційної установки не належать витрати, на рівень яких не може впливати керівник центру відповідальності: з капітального ремонту обладнання, оскільки за них несе відповідальність головний механік, амортизація	У витрати цехів включаються прямі витрати, включаючи витрати на ремонт, а так само загальновиробничі витрати – витрати об'єктів загальновиробничого призначення

Також варто зазначити, що облік за центрами відповідальності на підприємствах нафтогазовидобування доцільно застосовувати не тільки як інструмент внутрішнього контролю діяльності окремих підрозділів, але і для здійснення оцінки роботи підприємства в цілому. Так, кожен тип центра відповідальності може бути представлений окремими невеликими центрами, при цьому кожен такий центр відповідальності варто відображати через сукупність центрів витрат, які мають охоплювати у тому числі і витрати, які не мають чітко вираженого місця формування [31, с. 287].

Межа розгалуженості центрів відповідальності є індивідуальною для різних підприємств, їх розмір залежить від мети і завдань керівником щодо контролю витрат, закріплених за ними, але чим вище рівень центру відповідальності, тим вище рівень відповідальності керівника і навпаки [44, с. 54].

В наукових дослідженнях існують розбіжності у визначенні поняття місця виникнення і центру витрат. Місце виникнення витрат необхідно розглядати як сукупність первинних центрів виникнення витрат у сфері виробництва.

Місце і центр витрат можуть співпадати лише в окремих випадках, коли неможлива або недоцільна детальніша диференціація витрат, наприклад в передільних виробництвах, очисних і гірничопідготовчих ділянках добувної промисловості і тому подібне, де одночасно виконується комплекс залежних один від одного робіт і операцій на різному устаткуванні.

У зарубіжній літературі з обліку часто рекомендується відособлювати центри витрат не тільки виходячи з місця виробництва і управління, але і зважаючи на цільове призначення тих або інших витрат в ширшому сенсі [1, с. 432; 39, с. 216; 197, с. 312; 116, с. 278].

Аналіз як вітчизняної, так і зарубіжної літератури дозволяє зробити висновок, що групування витрат за центрами споживання матеріальних, трудових і грошових ресурсів призначене для вирішення двох основних завдань:

1. Забезпечення контролю за економічністю роботи окремих підрозділів підприємства, для зіставлення отриманих результатів і витрат виробництва за кожним з них.

2. Підвищення точності і ступеня деталізації калькуляції собівартості продукції, особливо в складних, неоднорідних виробництвах, що випускають великий асортимент виробів [119, с. 175; 179, с. 112].

Диференціація витрат виробництва і звернення за місцями і центрами витрат дає змогу активно здійснювати керівництво процесом їх формування, забезпечує працівників підприємства детальною інформацією для оперативного управління і контролю, дозволяє виявити економію або перевитрату матеріальних, трудових і грошових ресурсів по залежних і незалежних від конкретних виконавців причинах.

У випадку коли між витратами і виробництвом продукції відсутня безпосередня залежність (витрати відносяться на собівартість конкретних виробів і послуг тільки непрямым шляхом розподілу пропорційно умовному базису), особливо необхідними є планування і облік за центрами витрат [201, с. 28].

Проведене автором дослідження підтверджує, що виходячи з цільового призначення групування витрат на підприємствах нафтогазовидобування основними умовами для їх визначення за центрами витрат є [67, с. 17]:

1. Територіальна відособленість. З метою уникнення ускладнень в процесі контролю за економічністю виробництва і управління центр витрат повинен знаходитися в єдиному комплексі в межах певної території підприємства і його підрозділів. Порушення даної умови призведе до неточностей при калькуляції собівартості і умовності самого угруповання, так як більша частина витрат виявиться суміжною для різних центрів витрат.

2. Функціональна однорідність. Для визначення єдиних методів розподілу витрат за об'єктами калькуляції, забезпечення правильної зіставленості витрат з об'ємами виробництва окремих підрозділів підприємства і з нормативними витратами у відповідному центрі витрат, необхідно виконувати однаково за змістом або за призначенням роботу, використовувати однотипне обладнання з приблизно рівними витратами на одиницю відпрацьованого часу.

3. Встановлення персональної відповідальності за рівнем витрат відповідного центру витрат. Межа відповідальності окреслюється керівництвом відповідно до організаційної системи адміністративного і виробничого управління та залежить від ступеня диференціації відповідальності за витратами в кожному підрозділі підприємства.

4. Відповідність єдиній обраній для підприємства методикі калькуляції собівартості продукції. Використання зазначеної умови дозволить здійснювати розмежування витрат за встановленими статтями калькуляції, використовувати при калькуляційних розрахунках економічно-обґрунтовані методи розподілу витрат.

Враховуючи різні точки зору, поняття «центри витрат» можна трактувати як центри відповідальності за використанням активів на підприємстві, які виділяють з метою планування та формування витрат, аналізу відхилень та виявлення резервів. Створення центрів витрат є засобом деталізації виробничих витрат, їх локалізації за місцем виникнення з метою організації поточного контролю й достовірного калькулювання собівартості продукції [47, с. 175].

З метою визначення економічної категорії «центр витрат» у Додатку К наведено різні точки зору науковців, стосовно даного поняття.

Дослідивши наукову літературу, встановлено, що ряд науковців: Білоусова І. [16, с. 158], Голов С. Ф. [38, с. 354], Нападовська Л. В. [126, с. 112], Палій В. Ф. [136, с. 213], Шеремет А. Д. [210, с. 432], Чумаченко М. Г. [202, с. 307] поєднують центри відповідальності і центри виникнення витрат, тоді як інші розрізняють їх, зокрема Ананькіна Є. А., Данилочкіна С. В. [1, с. 43], Ковальчук Т. М. [76, с. 96], Друрі К. [54, с. 286].

Таким чином, якщо порівнювати визначення термінів «центр відповідальності» та «центр витрат», стає очевидним той факт, що і центр витрат і центри відповідальності – це структурні одиниці підприємства, тільки виокремлені за різними класифікаційними ознаками. Інакше кажучи, центр витрат – це структурна одиниця, яка розглядається з точки зору використаних цією структурною одиницею ресурсів, а центр відповідальності – це структурна одиниця, яка розглядається з точки зору прав на використання ресурсів і відповідальності за результати їх використання.

Із урахуванням вищенаведених понять, пропонується наступне тлумачення терміну «центр витрат». Центр витрат нафтогазовидобувного підприємства – це центр відповідальності, керівник якого здійснює планування, нормування та облік витрат нафтогазовидобутку з метою контролю та управління ними.

Варто зазначити, що і центри витрат, і центри відповідальності досить різноманітні, що в свою чергу потребує їх систематизації й ув'язки із загальною системою управлінського обліку [5, с. 451]. Основою систематизації є функціональна побудова центрів відповідальності підприємства, заснована на їхньому поділі за функціями управління (функціонально орієнтовану) чи видам діяльності.

Будь-яке промислове підприємство повинно обрати таку систему управління, яка відповідає економічним умовам бізнес-середовища, в якому воно функціонує [21, с. 73]. Зокрема, враховуючи специфіку діяльності нафтогазовидобувних підприємств (праця у стабільному середовищі зі стандартизованою продукцією та

процесами, незначна конкуренція) раціональним є застосування функціонально орієнтованої системи обліку відповідальності [43, с. 247].

Прикладом реалізації першого принципу може бути виділення на підприємстві окремих організаційних (функціональних) одиниць: цехів виробництва, планової служби, служби внутрішнього аудиту (контролю), маркетингу тощо. У такому випадку відповідальність покладено на посадову особу, конкретного підрозділу [43, с. 247].

В результаті проведеного дослідження встановлено, що з метою побудови системи організаційного забезпечення функціонального управління на підставі центрів відповідальності на підприємствах нафтогазовидобувного комплексу доречно виокремити основні стадії [48, с. 56]:

1. Вивчити особливості діяльності окремих структурних підрозділів: їх вплив на формування та використання фінансових, матеріальних, трудових та інших ресурсів.

2. Визначити основні типи центрів відповідальності відповідно до структурних підрозділів підприємства.

3. Сформуванати систему прав, обов'язків і відповідальності керівників структурних підрозділів, які визначені як центри відповідальності.

4. Розробити та довести до центрів відповідальності планові (нормативні) фінансові завдання у вигляді поточних чи капітальних бюджетів.

5. Забезпечити контроль виконання поставлених завдань центрами відповідальності за допомогою отримання відповідної інформації (звітів), її аналізу з метою встановлення причин відхилень.

Враховуючи дослідження вітчизняних та зарубіжних науковців, у Додатку Л (табл. Л.1) наведено переваги (висока компетентність спеціалістів, які відповідають за здійснення конкретних функцій управління; можливість функціональної служби здійснювати всю технічну підготовку виробництва та варіанти вирішення питань, які пов'язані з керівництвом процесу виробництва; вивільнення лінійних керівників від планування, фінансових розрахунків тощо) та недоліки (неспроможність безпосередньо впливати на виконавців; підготовка рішення для лінійного керівника,

який здійснює прямий адміністративний вплив на виконавців) організаційних структур функціонального типу управління підприємством. Проте значно ефективнішим є облік відповідальності на основі діяльності [56, с. 94].

Для будь-якого промислового підприємства потрібен індивідуальний підхід з метою визначення необхідної кількості центрів відповідальності та їх структури. Для забезпечення виконання встановлених керівництвом завдань та розроблення пропозицій стосовно підвищення ефективності формування та використання фінансових ресурсів, в межах відповідного підрозділу, очолювати центри відповідальності повинні кваліфіковані менеджери [67, с. 17].

Організаційну структуру підприємства можна охарактеризувати як сукупність центрів відповідальності за видами діяльності, за умови, що підрозділ є центром відповідальності [172, с. 345]. За словами В. С. Леня облік за центрами відповідальності «забезпечує відображення, накопичення, аналіз і представлення інформації про витрати та результати і дає змогу оцінювати діяльність окремих центрів відповідальності та їх керівників» [98, с. 149].

Групування витрат за сукупними центрами витрат і центрами відповідальності дозволяє об'єднати різноманітні за економічним змістом витрати в єдині за цільовим призначенням комплекси.

На облік витрат за місцями і центрами у виробничій сфері впливає багато факторів: виробнича структура підприємства, особливості технологічного процесу, рівень технічної оснащеності і організації праці тощо. Формування витрат відбувається у цехах, які в свою чергу, складаються з ділянок та утворюють загальний підрозділ виробничої сфери за центрами витрат. Якщо у цехах (ділянках) переважає ручна праця, то центри витрат варто розділяти за групами однорідного технологічного устаткування. Що стосується автоматизованих виробництв – необхідно враховувати витрати по автоматичній лінії в цілому [71, с. 142].

Сучасні запити управління потребують внесення змін в організаційну структуру досліджуваного ГПУ «Полтавагазвидобування». У зв'язку з цим виникає потреба у реформуванні відповідальності окремих менеджерів з функціонального аспекту управління на управління за видами діяльності. Організаційна структура

управління ГПУ «Полтавагазвидобування», після переформування відповідальності, матиме наступний вигляд (рис. 2.3, табл. 2.3).

Зміни, які внесені в управлінську структуру ГПУ «Полтавагазвидобування» забезпечують встановлення відповідальності за трьома основними видами (напрямами) діяльності: загальне адміністративне керівництво підприємства; виробництво продукції та технічне обслуговування основного виробництва; реалізація продукції. Звідси, відповідальність розподіляється наступним чином:

1. Загальне адміністративне керівництво підприємством будуть здійснювати заступник директора з безпеки та правових питань, головний бухгалтер та головний економіст. До їх компетенції перейде відповідальність за діяльність таких структурних підрозділів як юридичний відділ, служба безпеки, відділ кадрів, лікувально-оздоровчий пункт, бухгалтерія, фінансовий, планово-економічний відділ.

2. Процес виробництва продукції та технічного обслуговування основного та допоміжного виробництва буде контролювати головний інженер, заступник директора з капітального будівництва та заступник директора з буріння та капітального ремонту свердловин. До функцій головного інженера ввійде контроль за процесом виробництва продукції (відповідальність за діяльність всіх основних виробничих цехів та ділянок відповідно) та організацію допоміжного господарства. Крім того, йому буде підпорядкований заступник головного інженера з охорони праці та промислової безпеки, який, в свою чергу, здійснює керівництво відповідними відділами. Заступник директора з капітального будівництва й заступник директора з буріння та капітального ремонту свердловин несуть відповідальність за технічного обслуговування основного та допоміжного виробництва.

3. За процес реалізації продукції ГПУ «Полтавагазвидобування» покупцям буде нести відповідальність заступник директора з комерційних та загальних питань. Удосконалена структура управління не вплине на компетенцію даного керівника.

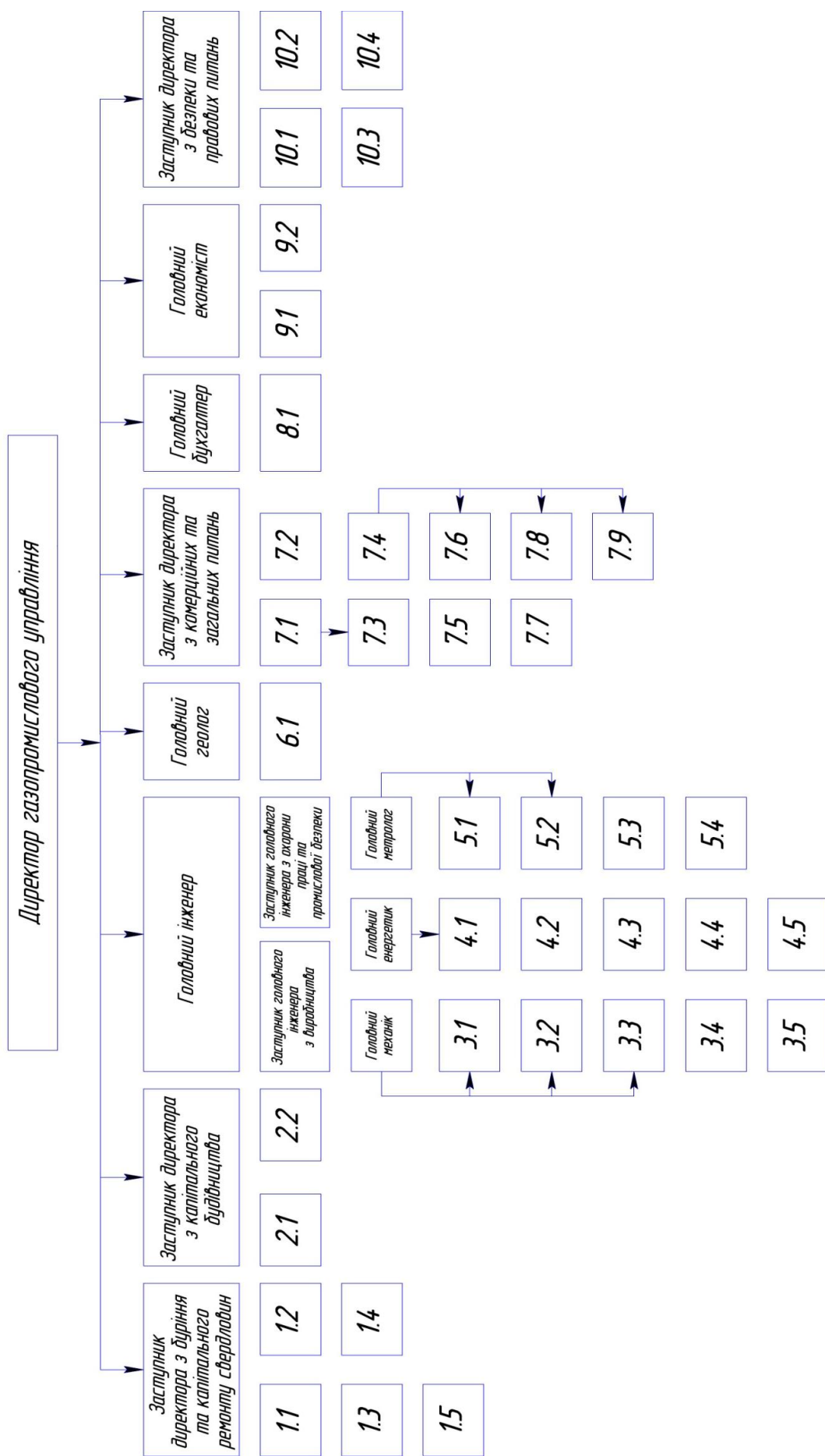


Рис. 2.3. Організаційна структура управління ГПУ «Полтавагазвидобування» (розроблено автором)

Таблиця 2.3

Організаційна структура управління ГПУ «Полтавагазвидобування»

Заступник директора з буріння та капітального ремонту свердловин	
1.1	Відділ інтенсифікації видобутку та капітального ремонту свердловин
1.2	Відділ з контролю за будівництвом свердловин
1.3	Цех капітального ремонту свердловин
1.4	База ремонтно-технічного забезпечення
1.5	Автотранспортний цех
Заступник директора з капітального будівництва	
2.1	Виробничий відділ облаштування родовищ
2.2	Ремонтно-будівельна дільниця
Головний інженер	
Головний механік	
3.1	Відділ головного механіка
3.2	Служба з обслуговування і ремонту обладнання компресорних станцій
3.3	Виробничо-польова випробувальна лабораторія дефектоскопії
3.4	Відділ охорони праці
3.5	Проектно-кошторисне бюро
Головний енергетик	
4.1	Відділ головного енергетика
4.2	Технічний відділ
4.3	Виробничий відділ з видобування газу, газового конденсату і нафти
4.4	Відділ екологічної та техногенної безпеки
4.5	Центральна хіміко-аналітична лабораторія
Головний метролог	
5.1	Відділ автоматизації виробничих процесів і метрології
5.2	Служба монтажу та пуско-налагоджувальних робіт контрольно-вимірювальних приладів
5.3	Диспетчерська служба
5.4	Лінійно-експлуатаційна служба
Головний геолог	
6.1	Геологічний відділ
Заступник директора з комерційних та загальних питань	
7.1	Відділ матеріально-технічного постачання та маркетингу
7.2	Відділ забезпечення процедури закупівлі товарів, робіт і послуг
7.3	Центральний склад
7.4	Відділ соціального розвитку
7.5	Відділ інвестиційної діяльності та майнових прав
7.6	Відділ громадського харчування та торгівельного обладнання
7.7	Канцелярія
7.8	Медсанчастина
7.9	Підсобне сільське господарство «Світанок»
Головний бухгалтер	
8.1	Бухгалтерія
Головний економіст	
9.1	Планово-економічний відділ
9.2	Відділ організації праці та заробітної плати
Заступник директора з безпеки та правових питань	
10.1	Відділ безпеки та охоронної діяльності
10.2	Юридичний відділ
10.3	Відділ захисту інформаційних технологій
10.4	Відділ контрольно-ревізійної роботи

За результатами проведеного дослідження встановлено, що запропонована система управління за видами діяльності ГПУ «Полтавагазвидобування» (див. рис. 2.2) надасть можливість скористатися всіма вигодами децентралізованого управління:

1. Прийняття компетентніших рішень, оскільки управлінці на місцях більш інформовані, часто краще розуміють проблему.

2. Можливість оперативно, а отже, й своєчасно приймати рішення на відповідних рівнях управління.

3. Посилення мотивації та управлінський розвиток керівників середньої і нижньої ланок.

4. Здійснювати контроль завдяки персоніфікації відповідальності.

5. Підвищити точність обчислення витрат за носіями.

Запропонована схема в цілому не відображає всі взаємозалежності між центрами витрат, проте враховуючи однорідність виконуваних функцій, показує, що всі центри витрат підпорядковані між собою та є підставою для групування виробничих витрат у витрати сфери виробництва. При цьому з метою калькулювання їх доречно розподілити на основні та допоміжні цехи (ділянки). Враховуючи, що ступінь деталізації витрат за місцями і центрами витрат є індивідуальною для кожного підприємства, основними критеріями її обґрунтування можна виділити: кількість статей або елементів витрат за видами, частоту отримання даних, точність і вартість інформації. Зазначені обмеження можуть діяти в різних напрямках. Таким чином, тільки після детального аналізу конкретних умов і потреб управління виробництвом в тому або іншому підрозділі можна знайти оптимальне рішення [79, с. 150].

Враховуючи специфіку діяльності нафтогазовидобувних підприємств склад витрат виробничого центру можна представити наступним чином [4, с. 151]:

1. Усі витрати центру є витратами, пов'язаними з даним підрозділом виробництва. Використовуючи даний спосіб, існує можливість здійснювати контроль за витратами виробництва і управлінням, впливати на формування показників собівартості усередині підприємства. Недоліком запропонованого

варіанту є неможливість складання точної калькуляції собівартості окремих видів продукції, оскільки він вимагає розподілу всіх без виключення витрат пропорційно умовним базам. Такий розподіл завжди пов'язаний з допущенням неточностей в калькуляції.

2. Витратами центру є тільки прямі витрати. Запропонований варіант найбільш простий в застосуванні, проте не забезпечує повного контролю витрат за місцями формування і центрах відповідальності. Прямі витрати у такому випадку визначаються складом продукції і технологією її виготовлення, яка залежить від використовуваного обладнання.

3. Витратами центру є тільки непрямі витрати, а прямі витрати включаються безпосередньо до собівартості продукції. Даний спосіб дає змогу підвищити точність калькуляції собівартості продукції і послуг, оскільки для розподілу залишається менша частина витрат, проте значна частина витрат залишається поза контролем за центрами формування і центрах відповідальності.

Запропоновані варіанти мають як переваги, так і недоліки. Їх застосування можливе після проведення аналізу організаційних і методологічних особливостей обліку і калькуляції витрат виробництва на конкретному підприємстві [84, с. 73].

На основі проведеного дослідження встановлено, що оскільки облік витрат за центрами служить, перш за все, цілям контролю витрат по виробничих і збутових центрах підприємства, то немає необхідності відносити до них накладні витрати. Таким чином, для виробничих підрозділів виділяють витрати, які функціонально пов'язані з об'ємом виконаної ними роботи, а для відділів і служб управління – безпосередньо залежні від їх діяльності витрати [126, с. 117]. Окрім того, за умови нормування цих витрат можна системним шляхом виявити відхилення їх від фактичного рівня і на цій основі оцінити економічність роботи тих або інших підрозділів організації, використання ними виробничих можливостей і ресурсів.

Враховуючи особливості виробничого процесу промислових підприємств можна вибрати найбільш прийнятний варіант складу витрат внутрішніх підрозділів та здійснювати їх регулювання. Високо механізовані й автоматизовані сучасні

підприємства нафтогазовидобування надають перевагу третьому варіанту, при використанні якого менше облікової роботи [141, с. 49].

Визначаючи фактичну величину витрат на досліджуваних підприємствах нафтогазовидобування за центрами їх виникнення і центрами відповідальності, автором пропонується розробити єдину систему кодування класифікаційних ознак: групування облікових даних проводити на підставі первинних документів з вказівкою в останніх центру витрат та центру відповідальності, їх кодів (шифру) [178, с. 97].

Варто зазначити, що групування витрат за центрами їх формування доцільно здійснювати одним з двох основних способів [67, с. 15-18]:

1. Шляхом застосування принципу подвійного запису і послідовного перерозподілу витрат з первинних на проміжні і кінцеві місця формування витрат.

2. На основі використання спеціальних реєстрів (зведених відомостей) і розрахунків, узагальнювати види витрат за місцями їх виникнення.

Побудова ієрархічної системи центрів відповідальності на підприємствах нафтогазовидобування дозволили запропонувати на її основі комплексну методику бухгалтерського обліку, що потребує внесення змін до чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій (табл. 2.4).

За дебетом відповідних рахунків, протягом звітнього періоду, будуть відображатися понесені витрати центрів витрат при видобуванні нафти, газу чи газового конденсату. За кредитом – їх списання за видами продукції.

Запропонований план рахунків за центрами витрат може бути прив'язаний до плану рахунків бухгалтерського обліку витрат, що діє на підприємстві, а може орієнтуватися на застосування спеціальних рахунків управлінської бухгалтерії. Але це важливо тільки для позначення перших двох-трьох знаків, кодів того або іншого центру витрат. Далі йде нумерація шифру самого центру витрат.

При групуванні витрат за центрами вся їх різноманітність розподілена на основні й допоміжні, первинні й вторинні центри витрат. Основними центрами

витрат є виробничі підрозділи. Допоміжні центри витрат обслуговують процес виробництва.

Таблиця 2.4

**Фрагмент робочого Плану рахунків за центрами витрат ГПУ
«Полтавагазвидобування» (розроблено автором)**

23 Виробництво	
231 Основне виробництво	
231.1	Установа попередньої підготовки нафти і газу
231.2	Установа комплексної підготовки нафти і газу
232 Допоміжне виробництво	
232.1	Цех капітального ремонту свердловин
232.2	База ремонтно-технічного забезпечення
232.3	Ремонтно-будівельна дільниця
232.4	Служба монтажу та пуско-налагоджувальних робіт контрольно-вимірювальних приладів і автоматики
232.5	Служба енерго-, паро-, водопостачання
232.6	Енерголабораторія
232.7	Автотранспортний цех
232.8	Служба з послуг по наливу
232.9	Центральна хіміко-аналітична лабораторія
232.10	Лінійно-експлуатаційна служба
232.11	Диспетчерська служба
232.12	Служба з дефектоскопії
232.13	Калібрувальна лабораторія
232.14	Метрологічна служба
232.15	Геологічна служба

У Додатку М (табл. М.1) наведено рекомендовану кореспонденцію рахунків з обліку процесу виробництва продукції, використовуючи запропоновані рахунки.

Відомість зведеного обліку витрат відображає основні центри витрат через цехи основного виробництва, а допоміжні – за допомогою загальних допоміжних центрів витрат (будівлі і споруди), підготовчих і обслуговуючих виробництв (ремонтні майстерні) матеріального господарства (склади) [142, с. 47].

Враховуючи специфіку діяльності нафтогазовидобування, у зведеній відомості варто розмежовувати центри витрат сфери управління і сфери збуту.

Особливістю центрів витрат є їх взаємозв'язок з визначеними видами продукції і послуг. В свою чергу, якщо витрати не пов'язані з процесом виробництва та відносяться на собівартість продукції тільки шляхом розподілу, то їх варто віднести до допоміжних центрів витрат [184, с. 73].

Таким чином, перший етап групування передбачає розподіл первинних витрат між основними та допоміжними центрами їх виникнення, а другий – визначає розподіл по основних центрах витрат пропорційно об'єму використання їх робіт і продукції вторинних витрат, які зібрані в розрізі допоміжних центрів витрат [197, с. 211].

Групування витрат за центрами витрат і центрами відповідальності дозволяє об'єднати різні за економічним змістом витрати в єдині за цільовим призначенням комплекси, що значно полегшує і спрощує систему регулювання, контролю і обліку витрат. Тому для сучасних нафтогазовидобувних підприємств, що мають значні розміри виробництва таке групування є просто необхідним.

Інформація про результати діяльності кожного центру відповідальності періодично узагальнюється у звіті центру відповідальності, які складають менеджери відповідних центрів, тим самим інформуючи керівництво про відхилення від кошторисів на закріплених за ними ділянках.

Звіт центру відповідальності – це інформація, що відображає діяльність, контрольовану персоналом відповідного центру, яка виражена в грошовому вимірнику, а також містить негрошові (нефінансові) показники. Використання керівником центру відповідальності такого звіту дозволить здійснювати планування, контроль, приймати управлінські рішення, та здійснювати оцінку діяльності кожного підпорядкованого підрозділу. При цьому важливо розрізняти результати діяльності керівника та економічні результати діяльності [4, с. 134].

Правильно організований порядок формування та подання звітності за центрами відповідальності надасть інформацію, необхідну для розставлення пріоритетів у діяльності підприємства та планування подальшої діяльності, дасть базу для оцінки перспективності можливостей, що відкриваються, і забезпечить методами контролю за виконанням прийнятих рішень.

Окрім того, основною метою формування показників звіту є забезпечення керівництва компанії інформацією, необхідною для прийняття рішень та ефективного управління. При цьому сформована звітність за центрами вирішує такі завдання:

– показує результати роботи окремих сегментів (види діяльності, групи товарів або інші елементи залежно від специфіки бізнесу) незалежно від того, як ці сегменти розподілені між юридичними особами, що входять у компанію;

– надає можливість здійснювати контроль над витратами шляхом їх обліку за видами і центрами відповідальності;

– дозволяє формувати беззбитковий портфель товарної продукції та послуг;

– надає можливість здійснювати моніторинг доходів і витрат підприємства в певному розрізі та виявляє загальні тенденції;

– надає можливість здійснювати планування та контролює виконання бюджету як окремими центрами відповідальності, так і компанією в цілому;

– залежно від системи збору даних дозволяє проводити оцінку діяльності компанії не тільки за фінансовими показниками, але й за якісними показниками, а також показниками оцінки привабливості компанії для покупців і показниками оцінки діяльності менеджерів.

Результати діяльності керівника характеризують його здатність забезпечувати повсякденне ефективне управління діяльністю, що перебуває під його контролем. Економічні результати діяльності характеризують успішність діяльності підрозділу як економічної одиниці.

Щоб оцінити роботу керівництва та підпорядкованих підрозділів необхідно використовувати різноманітні показники, які враховують розбіжності в меті оцінювання. З метою врахування таких розбіжностей в практичній діяльності промислових підприємств до звітності по центрах відповідальності використовують два підходи [217, с. 15]:

1. Формування одного звіту за центром відповідальності в якому контрольовані та неконтрольовані витрати і доходи будуть відображатися окремо.

2. Складання двох звітів: у першому навести всі витрати та доходи підрозділу, у другому відобразити тільки контрольовані керівником витрати та доходи відповідного підрозділу.

З метою контролю керівник центру відповідальності кожного місяця повинен формувати звіт за центром відповідальності, за допомогою якого можна буде

виявити та дослідити відхилення від бюджету до їх включення до звіту, встановити причини відхилень та здійснити відповідні корегування. З одного боку це дозволить врахувати причини, які спричинили відхилення, а з іншого надати роз'яснення чому ці питання не були або не можуть бути розв'язані [5, с. 582].

Інформацію про зіставлення фактичних результатів з показниками гнучкого бюджету розкривають звіти центрів відповідальності середнього та нижчого рівня, за допомогою яких існує можливість оцінити ефективність та результативність роботи менеджерів. Таким чином, керівництво має змогу отримати звіти, де показники генерального бюджету будуть порівнюватися з фактичними результатами, що дозволить у повному обсязі провести оцінку відхилень фактичних результатів від очікуваних [126, с. 112].

Так як рівень деталізації інформації у звітах для менеджерів різних рівнів визначається з урахуванням конкретних умов, особливої уваги варто приділити змісту контрольних звітів, зокрема ступеню деталізації даних. Формат звітів і особливо їх зміст залежить від особливостей центру відповідальності та показників їх оцінювання: чим нижчий рівень керівників у службовій ієрархії, тим детальнішими повинні бути складені для них звіти (тоді їх реакція буде більш дієвою); чим вищий рівень відповідальності менеджера, тим інформація має бути більш стислою й узагальненою. Тобто, така ієрархічна підпорядкованість відображає своєрідну піраміду відповідальності, де дані звітів центрів відповідальності середнього рівня є узагальненими результатами діяльності підпорядкованих їм підрозділів, а звіт центру відповідальності найвищого рівня є підсумком роботи всіх підпорядкованих йому центрів відповідальності [126, с. 124].

На підприємствах нафтогазовидобування, включаючи досліджувані, організація обліку витрат за центрами відповідальності здійснюється на підставі внутрішніх форм звітності. Оскільки, основним завданням формування внутрішньої звітності є представлення даних про відхилення від встановлених норм, своєчасне виявлення таких відхилень і причин їх виникнення дасть можливість оперативно їх позбутися. З метою удосконалення та підвищення ефективності успішного формування

управлінської системи внутрішньої звітності ГПУ «Полтавагазвидобування» пропонується розроблений автором наступний поетапний порядок їх формування:

I. З метою детального визначення завдань, які вирішують менеджери на рівнях управління, та виявлення інформаційних потреб, які залежать від повноважень щодо прийняття конкретних управлінських рішень, необхідно скласти картки основних показників діяльності, які містили б потрібну для використання інформацію структурними підрозділами (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Картка основних показників діяльності для підрозділів ГПУ
«Полтавагазвидобування» (розроблено автором)**

Основне виробництво													
Центри відповідальності та центри витрат	Установка попередньої підготовки нафти і газу						Установка комплексної підготовки нафти і газу						
Тип даних	Кількісні, вартісні												
Основні показники діяльності	Відпрацьовано людино-годин, кількість використаних матеріалів, завантаженість потужностей, обсяг виробництва												
Періодичність складання	Щозміни												
Допоміжне виробництво													
Центри відповідальності та центри витрат	Цех капітального ремонту свердловин	База ремонтно-технічного забезпечення	Ремонтно-будівельна дільниця	Служба монтажу та пусконаладжувальних робіт	Служба енерго-, паро-, водопостачання	Енерголабораторія	Автотранспортний цех	Служба з послуг по наливу	Центральна хіміко-аналітична лабораторія	Лінійно-експлуатаційна служба	Диспетчерська служба	Служба з дефектоскопії	Калібрувальна лабораторія
Тип даних	Кількісні, вартісні												
Основні показники діяльності	Витрати на проведення капітального ремонту свердловин	Витрати на поточний ремонт	Витрати на будівництво	Відпрацьовано машино-годин	Енерговитрати	Витрати палива, відпрацьовано людино-годин	Відпрацьовано людино-годин, витрати на дослідження	Відпрацьовано людино-годин	Відпрацьовано людино-годин, витрати на дослідження				
Періодичність складання	Щомісяця												

Крім того, необхідно скласти графік документообігу, в якому передбачались би виконавці вихідної інформації, терміни, періодичність підготовки та подання форм

внутрішньої звітності й відповідальних за це осіб. У табл. 2.6 наведено розроблений автором графік документообігу, який рекомендований для використання центрами відповідальності ГПУ «Полтавагазвидобування».

Таблиця 2.6

**Графік документообігу з обліку витрат для центрів відповідальності
ГПУ «Полтавагазвидобування» (розроблено автором на основі [126, с. 45])**

Назва документа		Табель обліку використання робочого часу	Картка виробітку	Розрахункова відомість по зарплаті	Акт на списання матеріальних цінностей	Акт переробки	Лімітно-забірна картка	Розрахунок амортизації основних засобів	Накладна на відпуск ТМЦ	Накладна-вимога на відпуск матеріалів	Матеріальний звіт	Калькуляція витрат за елементами
Кількість примірників		1	1	1	1	1	2	1	2	2	2	2
Створення документа (відповідальні в ЦВ)	за випуску	майстер установки	майстер установки	бухгалтер	інвентаризаційна комісія	економіст	комірник цеху	бухгалтер	комірник цеху	комірник цеху	комірник цеху	бухгалтер
	за оформлення	Планово-економічний відділ		Бухгалтерія								
Перевірка документа	Виконавець	Бухгалтер відповідного сектору										
	Строк	У кінці місяця										
Обробка документа	Виконавець	Бухгалтер відповідного сектору										
	Строк	У кінці звітного періоду										
Передача документа до архіву	Виконавець	Бухгалтер відповідного сектору										
	Строк	У кінці року										

За результатами дослідження встановлено, що облік відповідальності здійснюється на основі звітності, яка складається у чітко визначені терміни.

Окрім того, дана звітність містить інформацію про відхилення фактичних показників від кошторису, за які відповідає керівник конкретного центру.

II. Подання різних форм звітності керівниками виробничих підрозділів, за ієрархічною системою, тобто включення до відповідальності менеджера конкретного центру відповідальності лише тих ділянок роботи, на які він зможе вплинути. Це можна забезпечити шляхом виключення зі звіту неконтрольованих статей, уточнення сфери відповідальності менеджера, або розрахунку впливу неконтрольованих ділянок, з метою відображення у звітах різниці між контрольованими і неконтрольованими статтями. Проте, на практиці впровадження даного порядку неможливе, так як сфери діяльності розподілити на контрольовані і неконтрольовані досить складно [44, с. 39]. Вони, як правило, є частково контрольованими. В ідеалі звіти, які подаються керівникам підзвітними центрами відповідальності, повинні були б містити тільки ті показники, які прямо і повністю підконтрольні центру відповідальності. Але на практиці у звітах завжди є статті, на які відповідальні особи не можуть впливати таким чином, щоб ними управляти, або ж управління якими взагалі є сумнівним.

Таким чином, визначати рівень деталізації інформації у звітах для менеджерів різних рівнів необхідно з урахуванням конкретних умов, окрім того в основу всіх форм звітності нафтогазовидобувного підприємства повинні бути включені певні положення:

1. Інформація в звітах, які подаються для вищих рівнів управління повинна бути стислою, узагальненою і стосуватися результатів центрів відповідальності, про які менеджер центру доповідає своєму керівнику.

2. Звіти повинні містити інформацію про заплановані (бюджетні) та фактичні показники, а також відхилення від гнучкого бюджету з урахуванням сприятливих та несприятливих (позитивних і негативних) відхилень.

3. Статті, які підконтрольні менеджерам на даному рівні управління, слід наводити окремо від тих, які підлягають контролю лише частково (або не контролюються взагалі).

За результатами проведеного дослідження встановлено, що форма звітів і особливо їх зміст залежить від особливостей центру відповідальності та показників її оцінювання.

Враховуючи специфіку діяльності підприємств нафтогазовидобувного комплексу, з метою систематизації центрів витрат і центрів відповідальності в ієрархічній підпорядкованості для цілей обліку і внутрішнього контролю витрат виробництва автором запропонована наступна ієрархічна структура (рис. 2. 4).

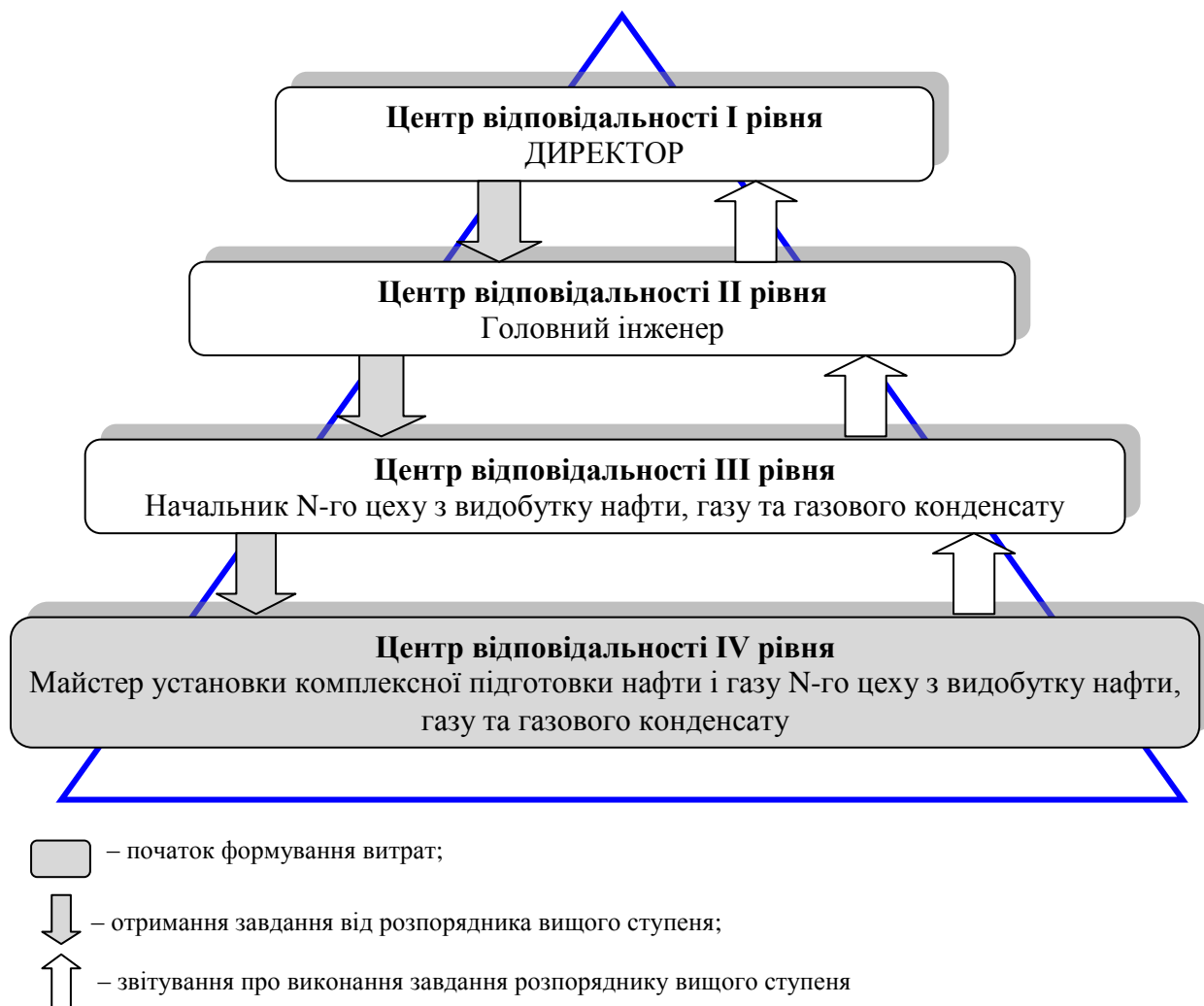


Рис. 2.4. Систематизація центрів відповідальності на підприємствах нафтогазовидобування (розроблено автором)

З метою забезпечення ефективного управління витратами виробництва в системі обліку і внутрішнього контролю на підприємствах нафтогазовидобування, із урахуванням запропонованої ієрархічної структури (див. рис. 2.4) та використовуючи бюджетні дані досліджуваного ГПУ «Полтавагазвидобування» (табл. 2.7–2.9), автором розроблено систему звітів за центрами відповідальності в розрізі контрольованих витрат (табл. 2.10–2.12).

Таблиця 2.7

**Бюджет витрат виробництва у розрізі цехів
ГПУ «Полтавагазвидобування» за I квартал 2015 року, грн.**

Краснокутський цех з видобутку нафти, газу та конденсату	9271511
Яблунівський цех з видобутку нафти, газу та конденсату	8532614
Машівський цех з видобутку нафти, газу та конденсату	15634510
Гадяцький цех з видобутку нафти, газу та конденсату	10764300
Солохівський цех з видобутку нафти, газу та конденсату	17184310
Ремонтно-технічне господарство	2798431
Автотранспортний цех	1444000
Обслуговуюче господарство	4020000
Заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу	904300
Загальновиробничі витрати	8317415

Таблиця 2.8

Бюджет витрат виробництва Краснокутського цеху з видобування нафти, газу та конденсату ГПУ «Полтавагазвидобування» за I квартал 2015 року, грн.

Березівська установка комплексної підготовки нафти і газу	1568591
Степова установка комплексної підготовки нафти і газу	1883400
Коломацька установка комплексної підготовки нафти і газу	960320
Східно-Березівська установка попередньої підготовки нафти і газу	1250310
Кисівська установка попередньої підготовки нафти і газу	818340
Цехові витрати	
- комунальні послуги	20000
- амортизація обладнання	1389700
- заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу	124350
- поточний ремонт	56000
- інші витрати цеху	1200500

Таблиця 2.9

Бюджет витрат виробництва Березівської установки комплексної підготовки нафти і газу ГПУ «Полтавагазвидобування» за I квартал 2015 року, грн.

Основні матеріали	538747
Заробітна плата	54635
Відрахування на соціальні заходи	10423
Амортизація	420527
Інші контрольовані витрати	544259

Варто зазначити, що зменшення витрат у процесі виробництва є основним завданням виробничого підрозділу [55, с. 315]. Тому з метою забезпечення ефективного контролю за дотриманням норм та нормативів витрачання різних видів ресурсів; якістю прийнятих рішень (на основі аналізу наслідків, отриманих внаслідок прийнятих рішень) на підприємствах нафтогазовидобування, автором

запропоновано форму звіту про виконання планової собівартості конкретного виду продукції (табл. 2.13).

Таблиця 2.10

Звіт про витрати виробництва у розрізі цехів
ГПУ «Полтавагазвидобування»
 (назва структурного підрозділу)

І квартал 2015 року
 (період)

Контрольні витрати	План, грн.	Фактично, грн.	Відхилення		
			Сума, грн.	Темп росту, %	Економія (перевитрати)
Краснокутський цех з видобутку нафти, газу та конденсату	9271511	9217606	- 53905	99,42	0,58
Яблунівський цех з видобутку нафти, газу та конденсату	8532614	8371490	- 161124	98,11	1,89
Машівський цех з видобутку нафти, газу та конденсату	15634510	15594600	- 39910	99,74	0,26
Гадяцький цех з видобутку нафти, газу та конденсату	10764300	10698317	- 65983	99,39	0,61
Солохівський цех з видобутку нафти, газу та конденсату	17184310	17562513	- 331797	98,15	1,85
Ремонтно-технічне господарство	2798431	2834560	36129	101,29	(1,29)
Автотранспортний цех	1444000	1456800	12800	100,89	(0,89)
Обслуговуюче господарство	4020000	4035000	15000	100,37	(0,37)
Заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу	904300	906820	2520	100,28	(0,28)
Загальновиробничі витрати	8317415	8335600	18185	100,22	(0,22)
Всього	79581391	79013306	- 568085	99,29	0,71
Головний інженер	Бухгалтер				

В результаті проведеного дослідження встановлено, що аналіз собівартості продукції на основі запропонованих звітів уможливорює оцінити роботу керівників структурних підрозділів і виконавців та допомагає визначити причини відхилень [12, с. 41].

Таким чином, запропонована автором система внутрішньої звітності виробничих підрозділів за центрами витрат відображає роботу усіх сегментів діяльності підприємств нафтогазовидобувного комплексу для досягнення однієї загальної цілі – росту прибутковості, що забезпечить фінансову стабільність підприємства.

Таблиця 2.11

Звіт про витрати виробництва
Краснокутського цеху з видобування нафти, газу та конденсату
(назва структурного підрозділу)

І квартал 2015 року
(період)

Контрольні витрати	План, грн.	Фактично, грн.	Відхилення		
			Сума, грн.	Темп росту, %	Економія (перевитрати)
Березівська установка комплексної підготовки нафти і газу	1568591	1511493	-57098	96,36	3,64
Степова установка комплексної підготовки нафти і газу	1883400	1870600	-12800	99,32	0,68
Коломацька установка комплексної підготовки нафти і газу	960320	954327	-5993	99,38	0,62
Східно-Березівська установка попередньої підготовки нафти і газу	1250310	1232644	-17666	98,59	1,41
Кисівська установка попередньої підготовки нафти і газу	818340	814592	-3748	99,54	0,46
Цехові витрати					
- комунальні послуги	20000	21000	1000	105	(5,0)
- амортизація обладнання	1389700	1389700	0	100	0
- заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу	124350	124350	0	100	0
- поточний ремонт	56000	58000	2000	103,57	(3,57)
- інші витрати цеху	1200500	1240900	40400	103,37	(3,37)
Всього	9271511	9217606	-53905	99,42	0,58
Начальник Краснокутського цеху з видобування нафти, газу та конденсату			Бухгалтер		

Таблиця 2.12

Звіт про витрати виробництва
Березівської установки комплексної підготовки нафти і газу
(назва структурного підрозділу)

І квартал 2015 року
(період)

Контрольні витрати	План, грн.	Фактично, грн.	Відхилення		
			Сума, грн.	Темп росту, %	Економія (перевитрати)
Основні матеріали	538747	532298	-6449	95,35	4,65
Заробітна плата	54635	54349	-286	99,47	0,53
Відрахування на соціальні заходи	10423	10270	-153	98,53	1,47
Амортизація	420527	429547	9020	102,14	(2,14)
Інші контрольовані витрати	544259	485029	-59230	89,12	10,88
Всього	1568591	1511493	-57098	96,36	3,64
Майстер Березівської УКПГ			Бухгалтер		

Таблиця 2.13

Звіт про виконання плану собівартості фактично видобутих нафти, газу та конденсату ГПУ «Полтавагазвидобування» за I квартал 2015 року, тис. грн.

Статті витрат	План	Фактично	Відхилення (перевитрата +; економія -;)	Винуватці/ заходи	Причина/ пояснення
Сировина і матеріали	5508	5493,8	-14,2	Відділ матеріально-технічного забезпечення	Помилка при складанні калькуляційної картки
Паливо та енергія на технологічні цілі	524,9	524,9	0	-	-
Основна заробітна плата робітників основного виробництва	2884,1	2744,1	-140	Відділ праці та заробітної плати/-	Помилка при виконанні робіт
Додаткова заробітна плата робітників основного виробництва	1626,5	1540,7	-85,8		
Відрахування на соціальні заходи	2381,9	2267,0	-114,9		
Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	2021,4	2011,0	-10,4	Відділ матеріально-технічного забезпечення	Помилка при складанні калькуляційної картки
Загальновиробничі витрати	2721,2	2731,2	+10	Начальник Краснокутського цеху з видобування нафти, газу та конденсату/матеріальне стягнення	Відхилення від робочого проекту/недотримання технології виконання робіт
Інші виробничі (цехові) витрати	1525,8	1525,6	-0,2	Відділ матеріально-технічного забезпечення	Помилка при складанні калькуляційної картки
Виробнича собівартість	19193,8	18838,3	-355,5	х	х

За результатами проведеного дослідження автором сформовано основні вимоги до обліку й внутрішнього контролю витрат виробництва за центрами відповідальності в системі управління на підприємствах нафтогазовидобування [20, с. 220]:

- керівника центру відповідальності потрібно завчасно забезпечувати оперативною достовірною інформацією, особливо про наявні ресурси;
- під час здійснення центром відповідальності кожної господарської операції проводити вимірювання, реєстрацію інформації про використання ресурсів;
- своєчасно здійснювати обробку, накопичення та передачу інформації про результати діяльності центру вищого рівня;
- з метою прийняття об'єктивних рішень на кожному рівні управління створити відповідні передумови.

Проведене автором дослідження підтверджує, що організація обліку й внутрішнього контролю на підприємствах нафтогазовидобування за центрами відповідальності і центрами витрат забезпечить контроль за ефективною роботою окремих підрозділів для співставлення отриманих доходів і витрат по кожному з них, а також покращить точність та ступінь деталізації облікових даних в процесі калькулювання продукції нафтогазовидобутку.

2.2. Організаційно-методичні підходи до обліку прямих та непрямих витрат виробництва

В сучасних умовах виробництва продукції, питання обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції відносять до найважливіших у системі економічних досліджень, оскільки їх вирішення спрямоване на підвищення ефективності виробництва. За ознакою включення витрат до собівартості продукції їх поділяють на прямі, які безпосередньо відносять до об'єкта калькулювання, та непрямі, які не можуть бути віднесені до собівартості в момент їх виникнення.

У періодичних спеціалізованих виданнях подаються різні тлумачення даних термінів (Додаток Н). Слід відмітити, що всі вчені намагаються знайти логічне обґрунтування взаємозв'язку між непрямыми витратами та технологічними процесами виробництва, адже існуюча практика обліку і розподілу не дозволяє

точно визначити собівартість реалізованої продукції і, як наслідок, фінансовий результат діяльності підприємства.

Проаналізувавши роботи провідних вчених основних економічних напрямків, можна зробити висновок, що кожен із авторів правильно трактує сутність прямих та непрямих витрат, використовуючи власні знання та власний досвід. Прямі та непрямі витрати є основним показником, від якого залежить прибуток підприємства. Тому при аналізі даних витрат, визначають резерви зниження собівартості продукції, від якої безпосередньо залежать ціни, за якими буде реалізовуватися продукція. Варто підкреслити, що при визначенні сутності прямих та непрямих витрат необхідно зосередити увагу на тому, що прямі витрати не залежать від зміни обсягу виробництва продукції, а от на непрямі витрати обсяг продукції має прямий вплив. Тому, при зменшенні собівартості продукції найбільш ефективним способом є збільшення обсягів продукції, при чому непрямі витрати збільшуються, а прямі залишаються на попередньому рівні.

Необхідно зауважити, що аналогічні підходи спостерігаються і в зарубіжних системах бухгалтерського обліку. Наприклад, англійська Асоціація дипломованих сертифікованих бухгалтерів АССА розподіл витрат на прямі та непрямі теж пов'язує з можливістю віднесення виробничих витрат до об'єкта калькуляції [21, с. 225].

Для будь-якого промислового підприємства розподіл витрат на прямі та непрямі є індивідуальним, при цьому умовою такого розподілу є можливість віднесення певного виду витрат до об'єкта калькулювання, що випускає підприємство. Вочевидь, зрозумілим є й те, що при здійсненні такого розподілу підприємство має передусім, керуватись підходами до формування та обліку витрат, що представлені у П(С)БО 16 «Витрати» [36, с. 411].

Згідно П(С)БО 16 «Витрати» [150], витрати виробництва продукції поділяють прямі та непрямі витрати.

До прямих витрат належать витрати на виробництво, безпосередньо пов'язані з виготовленням певного виду продукції. Суму таких витрат можна визначити прямим підрахунком в залежності від обсягу виготовленої продукції.

До непрямих витрат, в першу чергу, належать загальновиробничі витрати. Загальновиробничі витрати як складова частина виробничої собівартості продукції не мають безпосереднього зв'язку з технологічним процесом структурних підрозділів підприємства, а пов'язані лише з його організацією й обслуговуванням і створенням для підрозділів необхідних умов виробництва та здійсненням управління [150].

Враховуючи специфіку діяльності підприємств нафтогазовидобувного комплексу, встановлено, що облік загальновиробничих витрат на підприємствах нафтогазовидобування здійснюють за статтями, зазначеними в дод. П (табл. П.1). Порядок розподілу таких витрат залежить від їх виду: змінні чи постійні (дод. П, табл. П.2-П.6).

В результаті дослідження встановлено, що на підприємствах нафтогазовидобування витрати на обслуговування і управління виробництвом, які змінюються прямо (майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності відносяться до змінних загальновиробничих витрат, які, виходячи з фактичної потужності звітного періоду, розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу [198, с. 384]. Окрім того, змінні загальновиробничі витрати прямо і повністю відносяться на виробничу собівартість виробленої продукції. Що стосується постійних загальновиробничих витрат, то до них відносяться витрати на обслуговування та управління виробництвом, які залишаються незмінними (майже незмінними) із зміною обсягу діяльності та розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності.

Проведене автором дослідження стосовно обліку витрат на підприємствах нафтогазовидобування дозволяє зробити висновок, що основною проблемою є розподіл загальновиробничих витрат.

Розподілити витрати на постійні і змінні повністю неможливо, адже є витрати, які включають до свого складу постійну і змінну частини, тобто такий розподіл є умовним. Так, оплата праці апарату управління виробництвом може включати в себе постійну частину – оклад і змінну частину – винагороди (премії) за збільшення

обсягів виробництва тощо. Крім того, витрати, які для одного підприємства є постійними, для іншого можуть бути змінними [119, с. 110].

У фаховій літературі виділяють різні способи поділу непрямих витрат на постійну та змінну складові. Так, Ананькіна Є. А [2, с. 435] виділяє 2 методи: аналітичний і статистичний. Яругова А. [220, с. 187] виділяє три методи: технологічний, безпосередньої оцінки і статистичний. Гнилицька Л. В. [37, с. 42] та Голов С. Ф. [38, с. 321] виділяють наступні методи їх визначення: метод технологічного аналізу; метод аналізу розрахунків; метод візуального пристосування; метод аналізу діапазону обсягів діяльності; регресійний аналіз (статистичний метод) та інші.

Узагальнюючи погляди науковців, у даному дисертаційному дослідженні пропонується усі методики визначення функцій витрат, класифікувати за трьома основними напрямками:

- аналітичні методи (метод технологічного аналізу; метод аналізу рахунків);
- економіко-статистичні методи (регресійний аналіз; спрощений статистичний аналіз; метод вищої-нижчої точки);
- графічні методи (метод візуального пристосування).

Визначення складу загальновиробничих витрат та їх поділ на постійні і змінні підприємство здійснює самостійно, оскільки така робота тісно пов'язана з технологічними особливостями його діяльності (витрати однакового виду в різних структурних підрозділах можуть бути і змінними і постійними).

Враховуючи специфіку практичної діяльності підприємств нафтогазовидобування та використовуючи дані досліджуваного ГПУ «Полтавагазвидобування», автором встановлено номенклатуру статей, зміст та характеристику загальновиробничих витрат (дод. П, табл. П.7).

За результатами розрахунку складу загальновиробничих витрат ГПУ «Полтавагазвидобування» з'ясовано, що більшість статей формуються на підставі далеко неоднорідних витрат виробництва, а окремі, взагалі, не мають відношення до виробничого процесу. А саме: стаття «Цехові витрати», крім виробничих витрат, враховує різні види податкових платежів, які, згідно П(С)БО 16 «Витрати» [150],

повинні бути включені до складу операційних витрат підприємства. Окрім того, різні за характером витрати (витрати на ремонт, техніку безпеки, утримання основних виробничих фондів) доцільніше було б об'єднати в окремі статті. Витрати на послуги відділу «Охорона» не мають зв'язку з виробничим процесом, оскільки даний відділ в цілому здійснює охорону підприємства. Недоліком формування статей є і те, що до їх складу не включено витрати від простоїв, псування матеріальних цінностей та нестач, в межах норм природного убутку. Таким чином, з метою підвищення аналітичності та достовірності відображення в обліку вартості загальновиробничих витрат на підприємствах нафтогазовидобування пропонується їх облік вести відповідно до запропонованої автором номенклатури в розрізі 7-ми груп (табл. 2.14).

За результатами дослідження встановлено, що на аналізованих нафтогазовидобувних підприємствах відсутня методика чіткого поділу витрат на змінні і постійні. Варто зазначити, що їх розподіл досить суб'єктивний і визначається переважно конкретною ситуацією або проблемою щодо прийняття того чи іншого управлінського рішення на підприємстві. Підприємства аби уникнути додаткової, на їх погляд роботи, ігнорують виконання цього завдання, вважаючи, що всі загальновиробничі витрати є змінним, тобто всі вони включаються до виробничої собівартості продукції, а це призводить до завищення в деяких періодах собівартості, що є негативним як для підприємства, адже це перешкоджає визначенню реальних результатів її виробництва, так і для споживачів його продукції. Так, у наказі про організацію обліку та облікову політику не наводиться склад постійних та змінних витрат.

Деякі нафтогазовидобувні підприємства (ТОВ «ХАС» та ГПУ «Шебелинкагазовидобування») поділяють постійні витрати на значні за сумами групи, не враховуючи при цьому, що окремі елементи таких груп мають різну залежність від обсягу продукції. Однак, таке групування не дозволяє застосовувати при розподілі різну базу, а тому не надає реальну інформацію про витрати на виробництво певного виду продукції [214, с 128].

Таблиця 2.14

**Номенклатура загальнопромислових витрат для підприємств
нафтогазовидобування (розроблено автором)**

<p align="center">1. Витрати на утримання виробництвом та обслуговування виробничого процесу</p> <ul style="list-style-type: none"> - оплата праці та відрахування на соціальні заходи професіоналів, фахівців та технічних службовців цехів, дільниць тощо; - витрати на оплату службових відряджень працівників основного виробництва в межах норм, встановлених законодавством; - амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів; - витрати на утримання, експлуатацію, технічне обслуговування, обстеження, діагностику технічного стану та ремонт основних засобів та інших необоротних активів загальнопромислового призначення; - витрати на транспортне обслуговування загальнопромислового характеру; - використання та обслуговування технічних засобів управління; - витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг; - супроводження програмного забезпечення загальнопромислового призначення; - витрати пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом; - витрати по пуско-налагоджувальних роботах на існуючих об'єктах.
<p align="center">2. Витрати на утримання приміщень, будівель і споруд та інвентарю витрати</p> <ul style="list-style-type: none"> - витрати на опалення, водопостачання, водовідведення та інше утримання приміщень підрозділів основного виробництва; - витрати на утримання приміщень громадського харчування, що розташовані на підрозділах основного виробництва; - суми орендної плати за користування основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами та нематеріальними активами.
<p align="center">3. Витрати на вдосконалення організації, технології виробництва та обслуговування технологічного процесу</p> <ul style="list-style-type: none"> - витрати на придбання спеціалізованої літератури для інформаційного забезпечення виробничої діяльності цеху, дільниці; - витрати на навчання та підвищення кваліфікації працівників підрозділів основного виробництва; - витрати на послуги наукових організацій; - витрати з обов'язкового та добровільного страхування майна, автотранспорту, вантажів, персоналу.
<p align="center">4. Витрати на податки, збори та інші обов'язкові платежі</p> <ul style="list-style-type: none"> - плата за землю на якій розміщені об'єкти основного виробництва; - податок з власників транспортних засобів загальнопромислового призначення; - збір за забруднення навколишнього середовища; - місцеві податки та збори.
<p align="center">5. Витрати на охорону праці та техніку безпеки</p> <ul style="list-style-type: none"> - витрати на забезпечення дотримання правил техніки безпеки праці, охорони праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог; - витрати на проведення попереднього і періодичних медоглядів працівників; - витрати на забезпечення працівників спецодягом, спецвзуттям, миючими засобами, лікувально-профілактичним харчуванням тощо; - витрати на пожежну та сторожову охорону загальнопромислових об'єктів; - витрати на телекомунікаційні послуги.
<p align="center">6. Витрати на охорону навколишнього середовища</p> <ul style="list-style-type: none"> - витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення
<p align="center">7. Інші загальнопромислові витрати підрозділів основного виробництва</p>

Необхідно зауважити, що недостовірність подальших розрахунків поділу постійних загальновиробничих витрат посилюється тим, що їх рекомендується розподіляти пропорційно нормальній потужності підприємства, розрахунок якої на підприємствах не ведеться. Це викликає необхідність внесення змін до методики розподілу непрямих витрат підприємства, передбаченої П(С)БО 16 «Витрати» [150].

Таким чином, на основі досліджень наукових підходів і сучасних тенденцій, вивчення національних і міжнародних стандартів та організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств нафтогазовидобування, в табл. 2.15 наведено рекомендований перелік постійних та змінних загальновиробничих витрат.

Таблиця 2.15

Рекомендований перелік постійних та змінних загальновиробничих витрат для підприємств нафтогазовидобувного комплексу (розроблено автором)

Постійні загальновиробничі витрати
1. Витрати на службові відрядження працівників апарату управління виробничими дільницями
2. Витрати на освітлення та опалення приміщень загальновиробничого призначення
3. Заробітна плата загальновиробничого персоналу, згідно посадових окладів
4. Нарахування на заробітну плату загально виробничого персоналу
5. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного) призначення
6. Нестача матеріальних цінностей у цеху у межах норм природного убутку
7. Вартість послуг за участь у семінарах, що проводиться з метою підвищення професійного рівня робітників, зайнятих управлінням процесом виробництва продукції
8. Витрати на водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень
9. Витрати на охорону праці та техніку безпеки
10. Технічний контроль
11. Медичне страхування робітників і апарату управління виробництвом
Змінні загальновиробничі витрати
1. Витрати на матеріали, комплектуючі вироби, паливо, енергію та інші предмети праці, які були використані для вдосконалення технології та організації виробництва
2. Технічний догляд, ремонт машин та обладнання
3. Заробітна плата робітникам, які здійснюють ремонт обладнання
4. Нарахування на заробітну плату працівників, які здійснюють ремонт обладнання
5. Премія, заохочення, компенсаційні виплати працівникам загальновиробничого персоналу
6. Вартість послуг допоміжних виробництв
7. Вартість послуг сторонніх організацій
8. Витрати на телекомунікаційні послуги

Дослідження, проведені на підприємствах нафтогазовидобування (ГПУ «Полтавагазвидобування», ТОВ «ХАС», ГПУ «Шебелинкагазвидобування»)

дозволяють зробити висновок, що підприємства для розподілу загальновиробничих витрат користуються базою, яка слугувала кілька десятиліть – пряма заробітна плата виробничих робітників. Проте, цей показник, не є оптимальним, тому що веде до віднесення непрямих витрат на трудові процеси виробництва. Окрім того, розподіл непрямих витрат з використанням однієї бази розподілу як для змінних та і для постійних витрат може спричинити викривлення даних про витрати.

Враховуючи специфіку виробничого процесу нафтогазовидобувних підприємств, доцільним є застосування різних показників для розподілу: кількість годин роботи працівників, кількість годин роботи обладнання, обсяг роботи тощо. Проте, слід наголосити, що вибір невідповідної бази розподілу буде означати, що суми загальновиробничих витрат, які віднесуть на окремі види продукції, неточно відобразять фактично понесені витрати.

В результаті дослідження встановлено, що з метою достовірності обліку і контролю непрямих витрат на підприємствах нафтогазовидобування рекомендовано застосовувати різні бази розподілу, при виборі яких слід звернути увагу на те, що між зміною загальновиробничих витрат і, відповідно, зміною бази розподілу існувала б пропорційна або майже пропорційна залежність.

Враховуючи організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств нафтогазовидобування, розподіл загальновиробничих витрат доцільно здійснювати відповідно до наступних баз, відповідного виробничого процесу (рис. 2.5).

За результатами проведених досліджень виробничої діяльності підприємств нафтогазовидобувного комплексу встановлено, що до непрямих витрат, крім загальновиробничих, які виникають в ході діяльності основних виробничих підрозділів, до собівартості виготовленої продукції повинні бути включені непрямі витрати допоміжних виробництв, які надають послуги основним підрозділам і створюють умови для нормального перебігу виробничого процесу. На підприємствах нафтогазовидобування до допоміжних виробництв належать: цех капітального ремонту свердловин, база ремонтно-технічного забезпечення, ремонтно-будівельна дільниця, служба монтажу та пуско-налагоджувальних робіт, служба енерго-, паро-, водопостачання, енерголабораторія, автотранспортний цех,

служба з послуг по наливу, центральна хіміко-аналітична лабораторія, лінійно-експлуатаційна служба, диспетчерська служба, служба з дефектоскопії, калібрувальна лабораторія.



* – кольором виділені діючі бази розподілу на нафтогазовидобувних підприємствах

Рис. 2.5. Рекомендовані бази розподілу загальновиборничих витрат для підприємств нафтогазовидобування (встановлено автором)

Питання розподілу та включення витрат допоміжних підрозділів є досить проблематичним, оскільки діяльність даних підрозділів не має безпосереднього зв'язку з випуском продукції, тому базу розподілу непрямих витрат на окремі види

продукції визначити досить складно. Крім того питання розподілу таких витрат ускладнюється, коли йде мова про надання ними взаємних послуг [15, с. 111].

Аналіз методик розподілу непрямих витрат допоміжних підрозділів нафтогазовидобувних підприємств показав, що це досить трудомістка процедура, а достовірність результатів розподілу викликає сумніви.

Таким чином, з метою отримання достовірних даних про розподіл витрат допоміжних виробництв на підприємствах нафтогазовидобування, пропонується такий розподіл здійснювати за наступними стадіями [43, с. 124]:

I стадія. Провести накопичення витрат, які пов'язані з роботою окремого допоміжного підрозділу в розрізі центрів витрат.

II стадія. Оцінити роботу допоміжного виробництва, тобто калькулювання собівартості послуг, що надаються допоміжним підрозділам.

III стадія. Розподілити послуги допоміжних підрозділів між основними в міру їх споживання останніми.

На I-й стадії розподілу, витрати допоміжних підрозділів необхідно обліковувати за центрами витрат (цехами), кожний з яких виконує певні послуги. Протягом звітного періоду такі витрати потрібно збирати на окремому субрахунку 232 «Допоміжне виробництво» рахунка 23 «Виробництво».

В результаті дослідження встановлено, що прямі витрати підрозділу визначаються шляхом використання даних первинних документів: табелів обліку робочого часу, маршрутних листів, лімітно-забірних карток, накладних на відпуск тощо [43, с. 126]. В свою чергу, непрямі (спільні) витрати, які споживають одночасно кілька підрозділів, розподіляються відповідно бази розподілу, яка обирається підприємством самостійно.

На ГПУ «Полтавагазовидобування» за базу розподілу береться заробітна плата працівників основного виробництва. Як зазначалося раніше, даний показник не завжди є доцільним. На рис. 2.6 наведено запропоновані автором бази розподілу, які пропонуються для використання при розподілі непрямих (спільних) витрат між окремими підрозділами.



Рис. 2.6. Рекомендовані бази розподілу непрямих витрат між підрозділами ГПУ «Полтавагазвидобування» (розроблено автором на основі [73])

II-га стадія передбачає здійснення калькулювання собівартості послуг допоміжних виробництв. Необхідно зазначити, що відповідно до останніх досліджень вітчизняних та закордонних науковців розрізняють два варіанти розрахунку собівартості послуг на рівні витрат: фактичних та нормативних.

Формування собівартості продукції на рівні фактичних витрат слугує вагомим джерелом інформації щодо оцінки ефективності роботи окремого менеджера. Проте даний спосіб дозволить визначити фактично понесені витрати лише в кінці звітної періоду. Надані послуги протягом звітної періоду необхідно оцінити у натуральному вираженні в кінці звітної періоду, коли фактичну собівартість одиниці вже визначено.

Свої переваги має і калькулювання собівартості на рівні нормативних витрат. Так як послуги допоміжних підрозділів в подальшому будуть споживатися основним виробництвом, то менеджери основних підрозділів не повинні нести відповідальність за допущені прорахунки керівниками допоміжних виробництв.

Крім того, при нормативному калькулюванні існує можливість на рівні нормативної собівартості встановлювати нормативну ціну. Враховуючи те, що послуги допоміжних виробництв можуть бути реалізовані на сторону, їх відпуск за стабільними цінами суттєво полегшує роботу обліковців.

III-тя стадія передбачає розподіл витрат допоміжних виробництв між основними та іншими допоміжними підрозділами. Варто підкреслити, що основними завданнями, які виконуються на даному етапі є: визначення найточнішої бази та методу розподілу [178, с. 11].

Бази розподілу непрямих витрат допоміжних виробництв кожне підприємство обирає на власний розсуд. Головною вимогою є те, щоб вона найточніше відображала та вимірювала діяльність, яку здійснює даний допоміжний підрозділ. Використовуючи дані господарської діяльності ГПУ «Полтавагазвидобування», автором запропоновано більш ефективні бази розподілу (окрім прямих витрат на оплату праці) з метою підвищити точність обчислення собівартості продукції нафтогазовидобувного підприємства (рис. 2.7).

Проаналізувавши роботи провідних вчених основних економічних напрямків [217, с. 489; 197, с. 283; 215, с. 417; 38, с. 340] визначено також існування різних методів розподілу непрямих витрат допоміжних підрозділів.

В результаті дослідження встановлено, що на аналізованих нафтогазовидобувних підприємствах при калькулюванні собівартості продукції використовується прямий метод розподілу, який рекомендований до застосування багатьма науковцями.

Проведене автором дослідження підтверджує, що використання прямого методу розподілу зумовлено простотою свого застосування, адже витрати допоміжних виробництв розподіляються лише між цехами основного виробництва, при цьому ігноруючи взаємні послуги обслуговуючих підрозділів один одному.

Таким чином, на основі запропонованих автором баз розподілу (див. рис. 2.7) та використовуючи інформацію табл. 2.16 про розподіл непрямих витрат (до перерозподілу взаємних послуг), та табл. 2.17, де наведено вихідні дані про надання послуг цехам основного виробництва та взаємні послуги один-одному, в табл. 2.18

наведено методику прямого розподілу витрат допоміжних виробництв, який здійснюється на ГПУ «Полтавагазвидобування».



Рис. 2.7. Рекомендований перелік баз розподілу послуг допоміжних підрозділів ГПУ «Полтавагазвидобування» (розроблено автором)

Таблиця 2.16

**Розподілені непрямі витрати понесені кожним підрозділом ГПУ
«Полтавагазвидобування» за вересень 2015 року**

Підрозділ	Сума, грн.
Основне виробництво	
Установка попередньої підготовки нафти і газу	2 035 139
Установка комплексної підготовки нафти і газу	2 027 329
Усього:	4062468
Допоміжне виробництво	
Автотранспортний цех	1120840
База ремонтно-технічного забезпечення	207750
Служба енерго-, паро-, водопостачання	687450
Усього:	2016040
Разом:	6078508

Таблиця 2.17

**Інформація для розподілу витрат допоміжних виробництв ГПУ
«Полтавагазвидобування» за вересень 2015 року**

Підрозділи, які споживають послуги	Підрозділ, що надає послуги та база їх розподілу					
	Автотранспортний цех		База ремонтно-технічного забезпечення		Служба енерго-, паро-, водопостачання	
	км пробігу транспорту	питома вага у складі послуг, %	кількість годин ремонту	питома вага у складі послуг, %	м ³ використаної води	питома вага у складі послуг, %
Установка попередньої підготовки нафти і газу	24360	7	1856	10	315	7
Установка комплексної підготовки нафти і газу	243600	70	16704	90	3870	86
Автотранспортний цех	x	x	x	x	90	2
База ремонтно-технічного забезпечення	62640	18	x	x	225	5
Служба енерго-, паро-, водопостачання	17400	5	x	x	x	x
Разом	348000	100	18560	100	4500	100

Таблиця 2.18

**Методика прямого розподілу послуг допоміжних підрозділів ГПУ
«Полтавагазвидобування» за вересень 2015 року**

Показник	Установка попередньої підготовки нафти і газу	Установка комплексної підготовки нафти і газу	Транспортний цех	Ремонтне господарство	Енергетичні установки	Разом
Розподілені витрати (до перерозподілу взаємних послуг), грн.	2035139	2027329	1120840	207750	687450	6078508
Розподіл послуг:						
Автотранспортного цеху	101894,5	1018945,5	(1120840)	x	x	x
База ремонтно-технічного забезпечення	20775	186975	x	(207750)	x	x
Служба енерго-, паро-, водопостачання	51743,5	635706,5	x	x	(687450)	x
Разом	2209552	3868956	x	x	x	6078508

В результаті проведених розрахунків встановлено, що при визначенні бази розподілу послуг автотранспортного цеху, до уваги береться лише кількість кілометрів пробігу транспорту, під час обслуговування основних підрозділів, тобто 267960 км пробігу (24360+243600), що приймається за 100 %, при цьому нехтується 80040 км (62640+17400), виконаних при наданні послуг допоміжним виробництвам.

Звідси, сума витрат транспортного цеху, віднесених на установку попередньої підготовки нафти і газу складає 101894,5 грн. (24360 км : 267960 км *1120840 грн.) або 9 % загальних послуг; відповідно витрати, віднесені на установку комплексної підготовки нафти і газу становлять 1018945,5 грн. (243600 км : 267900 км *1120840 грн.) або 91 %.

Варто зазначити, що аналогічні розрахунки здійснюються і при розподілі витрат служби енерго-, паро-, водопостачання, при цьому за базу розподілу прийнявши кількість кіловат енергії, наданої основним цехам 4185 м³ (315 м³ + 3870 м³):

- на установку попередньої підготовки нафти і газу списано 51743,5 грн. ($315 \text{ м}^3 : 4185 \text{ м}^3 * 687450$ грн.);

- на установку комплексної підготовки нафти і газу списано 635706,5 грн. ($3870 \text{ м}^3 : 4185 \text{ м}^3 * 687450$).

Для розподілу витрат бази ремонтно-технічного забезпечення база розподілу не коригується, так як послуги даного цеху протягом звітного періоду надавалися виключно основному виробництву. В результаті:

- на установку попередньої підготовки нафти і газу списано 20775 грн. ($207750 * 0,1$);

- на установку комплексної підготовки нафти і газу списано 186975 грн. ($207750 * 0,9$).

За результатами проведеного дослідження, можна зробити висновок, що проведені розрахунки за прямим методом розподілу не враховують існуючих чітких зв'язків між допоміжними підрозділами ГПУ «Полтавагазвидобування», які використовують послуги один одного: служба енерго-, паро-, водопостачання поряд з поданням води на основне виробництво обслуговує також автотранспортний цех та базу ремонтно-технічного забезпечення. Окрім того, база ремонтно-технічного забезпечення здійснює технічне обстеження обладнання як основних, так і допоміжних цехів. Таким чином, ігноруючи такі зв'язки, розподіл непрямих витрат є неточним.

У зв'язку з цим для ГПУ «Полтавагазвидобування» рекомендовано використовувати метод взаємного розподілу послуг допоміжних підприємств. Використовуючи аналітичні дані підприємства (див. табл. 2.16), розрахунок за методом взаємного розподілу буде наступним:

I етап: витрати допоміжних виробництв розподіляються між собою.

II етап: витрати допоміжних виробництв розподіляються між основними виробничими підрозділами.

Варто підкреслити, що черговість розподілу витрат допоміжних виробництв при використанні даного методу значення не має, адже кожен із них має право віддавати свої послуги та отримувати послуги інших допоміжних підрозділів.

Результати розрахунків за методом взаємного розподілу послуг допоміжних виробництв наведено в табл. 2.19.

Таблиця 2.19

**Методика взаємного розподілу послуг допоміжних виробництв
ГПУ «Полтавагазвидобування» за вересень 2015 року**

Показник	Установка попередньої підготовки нафти і газу	Установка комплексної підготовки нафти і газу	Транспортний цех	Ремонтне господарство	Енергетичні установки	Разом
Розподілені витрати (до перерозподілу взаємних послуг), грн.	2035139	2027329	1120840	207750	687450	6078508
Розподіл взаємних послуг допоміжних виробництв:						
Автотранспортного цеха	x	x	(257793,2)	201751,2	56042	–
Служби енерго-, паро-, водопостачання	x	x	13749	34372,5	(48121,5)	–
Разом	2035139	2027329	876792,8	443873,7	695370,5	6078508
Розподіл послуг допоміжних виробництв на основні підрозділи						
Транспортного цеха	79708,4	797084,4	(876792,8)	x	x	–
Бази ремонтно-технічного забезпечення	44387,37	399486,33	x	(443873,7)	x	–
Служби енерго-, паро-, водопостачання	52339,7	643030,8	x	x	(695370,5)	–
Разом	2211574,47	3866930,53	–	–	–	6078508

Відповідно до I-го етапу необхідно: 1) розмежувати витрати автотранспортного цеху на витрати бази ремонтно-технічного забезпечення та служби енерго-, паро-, водопостачання, відповідно до кількості кілометрів пробігу транспорту, в результаті надання послуг останнім. На базу ремонтно-технічного забезпечення буде віднесено 201751,2 грн. ($1120840 \cdot 0,18$), а на службу енерго-, паро-, водопостачання 56042 грн. ($1120840 \cdot 0,05$); 2) розподілити витрати служби енерго-, паро-, водопостачання: на автотранспортний цех припадає 13749 грн. ($687450 \cdot 0,02$), на базу ремонтно-

технічного забезпечення – 34372,5 грн. $(687450 \cdot 0,05)$, виходячи із спожитих м³ води.

На II-му етапі розподілу витрат допоміжних виробництв між основними виробничими підрозділами набуті витрати автотранспортного цеху складуть: 876792,8 грн. $(1120840 + 13749 - 201751,2 - 56045)$. Дані витрати необхідно розподілити між установкою попередньої підготовки нафти і газу та установкою комплексної підготовки нафти і газу методом прямого розподілу. При цьому потрібно скоригувати базу і взяти до уваги сумарну частку послуг, що надаються основним підрозділам. Звідси, сума витрат автотранспортного цеху, отриманих на установку попередньої підготовки нафти і газу становитиме 79708,4 грн. $(876792 \cdot (0,07 : 0,77))$, і, відповідно – на установку комплексної підготовки нафти і газу 797084,4 грн. $(876792 \cdot (0,7 : 0,77))$.

Витрати служби енерго-, паро-, водопостачання складають 695370,5 грн. $(687450 + 56042 - 13749 - 34372,5)$. Їх необхідно розподілити між основними цехами наступним чином:

- на установку попередньої підготовки нафти і газу: 52339,7 грн. $(695370,5 \cdot 0,07 : 0,93)$;

- на установку комплексної підготовки нафти і газу: 643030,8 грн. $(695370,5 \cdot 0,86 : 0,93)$.

Витрати бази ремонтно-технічного забезпечення складуть 443873,7 грн. $(207750 + 201751,2 + 34372,5)$, і розподіляться в сумі:

- 44387,37 грн. $(443873,7 \cdot 0,1)$ на установку попередньої підготовки нафти і газу;

- 399486,33 грн. $(443873,7 \cdot 0,9)$ на установку комплексної підготовки нафти і газу.

Порівняння результатів одержаними за двома методиками (прямого розподілу та розподілу взаємних послуг) наведено в таблиці 2.20.

Таблиця 2.20

**Порівняння результатів розподілу витрат послуг допоміжних виробництв
ГПУ «Полтавагазвидобування», здійснених прямим та методом взаємного
розподілу**

Метод	Сума непрямих витрат, віднесених на основне виробництво, грн.	
	Установка попередньої підготовки нафти і газу	Установка комплексної підготовки нафти і газу
Прямого розподілу	2209552	3868956
Розподілу взаємних послуг	2211574,47	3866930,53

Таким чином, результати досліджень підтверджують доцільність використання методу взаємних послуг при розподілі витрат допоміжних виробництв в практичній діяльності нафтогазовидобувних підприємств. Тобто витрати такої кількості допоміжних підрозділів, які характерні даному виду економічної діяльності, можливо достовірно розподілити, тільки враховуючи всі зв'язки між ними та використовуючи дану методику.

2.3. Методи обліку витрат виробництва в управлінні підприємством та шляхи їх удосконалення

Сучасні літературні джерела з бухгалтерського та управлінського обліку, як в теорії, так і на практиці, ототожнюють поняття методу обліку та способи обчислення собівартості продукції. У вітчизняній практиці методом обліку витрат і калькулювання є сукупність прийомів і способів збору, нагромадження і систематизації інформації з метою обчислення собівартості продукції і контролю витрат. Користуючись різними способами, можна одержати різну величину собівартості певного виду продукції, при цьому загальна сума витрат залишиться незмінною, тому варто чітко розрізняти методи обліку витрат на виробництво і методи калькулювання собівартості продукції [12, с. 19].

Варто зазначити, що вибір та визначення оптимальних методів обліку витрат залежить, в першу чергу, від технологічних та організаційних особливостей виробництва. Обрані до застосування методи повинні відображати процес формування витрат в конкретних умовах виробництва, забезпечувати фактичне обчислення собівартості продукції, допомагати ефективно управляти виробництвом [12, с. 19].

Метод обліку витрат на виробництво продукції – це сукупність способів та прийомів, у процесі яких здійснюється групування й розподіл виробничих витрат за об'єктами калькулювання (носіями витрат) для обчислення собівартості окремих видів та одиниць продукції.

На думку деяких авторів [20, с. 123; 24, с. 86] метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції – це сукупність прийомів документування і відображення виробничих витрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції: сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за об'єктами обліку витрат і прийомів розрахунку калькуляційних одиниць.

Проаналізувавши роботи провідних вчених основних економічних напрямків, під методом обліку витрат слід розуміти також сукупність способів побудови аналітичних рахунків з формування витрат з метою обґрунтованого калькулювання собівартості продукції і управління ними. Вибір методу залежить від особливостей виробництва, технологічного процесу, призначення калькуляцій підприємства тощо [19, с. 4].

Традиційно, метод калькулювання представляє собою групування витрат за об'єктами обліку витрат як засіб обчислення собівартості одиниці продукції.

Аналіз вітчизняної та іноземної літератури дозволив узагальнити класифікацію основних методів калькулювання (Додаток Р).

Залежно від повноти охоплення витрат розрізняють два методи калькулювання: за повними витратами; за неповними витратами.

Метод калькулювання витрат за повними витратами передбачає, що всі види витрат, які стосуються виробництва та реалізації продукції, робіт, послуг,

відображаються у калькуляції, тобто включаються до собівартості продукції повністю. Це дозволяє визначити рентабельність кожного виробу, який виготовляє підприємство, встановити ціну, виходячи з повної собівартості. Однак застосування даного методу має певні недоліки:

- неточність обчислення собівартості окремого виробу в багатопродуктовому виробництві внаслідок неможливості точного розподілу непрямих витрат;
- трудомісткість калькулювання, що зумовлено застосуванням складних методів розподілу витрат;
- неповне покриття виручкою позавиробничих витрат (адміністративних та витрат на збут) певного періоду у випадку, коли не всю вироблену продукцію реалізовано і її залишки на складі зростають.

Метод калькулювання за неповними витратами полягає в тому, що до собівартості продукції включаються не всі витрати. Це значно спрощує процес калькулювання і робить його оперативнішим. За цим методом не тільки операційні витрати (адміністративні, витрат на збут тощо), а й постійні виробничі витрати розглядаються як витрати періоду і до собівартості виробництва не входять.

За оперативністю обліку розрізняють калькулювання за фактичною (тобто тією, що виникла при виготовленні продукції) та нормативною (такою, що визначена на підставі встановлених на підприємстві норм витрат) собівартістю.

За об'єктом обліку витрат вітчизняні промислові підприємства використовують такі методи: простий, позамовний, попередільний, нормативний та комбінований. Варто зауважити, що усі перераховані методи мають однакову мету – зібрати, а потім розподілити між об'єктами обліку витрати. Розрізняють наступні об'єкти обліку витрат: деталь, виріб, вузол, група однорідних виробів, замовлення, процес, переділ.

Простий (попроцесний, повирібний, подетальний, продуктовий) метод обліку витрат використовується в тих виробництвах, де технологічний процес не складний, з невеликою номенклатурою продукції та кількістю незавершеного виробництва або відсутніми залишками. До виробництв, які використовують попроцесний метод обліку витрат, належать ті, що займаються виготовленням одного виду продукції, і

ті, на яких відсутні запаси напівфабрикатів (готової продукції) або з незначною їх кількістю [198, с. 218]. Особливістю цього методу є те, що витрати на виробництво узагальнюються в цілому за процесом без калькулювання собівартості продукції кожного процесу. Відповідно розподіл витрат здійснюють шляхом оцінки залишків незавершеного виробництва на кінець місяця за нормативними або плановими витратами, а решту витрат списують на випуск продукції.

Дослідивши порядок обліку витрат та калькулювання собівартості продукції за простим (попроцесним) методом встановлено, що точність калькуляційних розрахунків буде досягнуто тільки в тих випадках, коли даний метод буде застосовуватися лише у виробництвах зі стійкою номенклатурою виробів, що є характерним для підприємств нафтогазовидобування.

Що стосується попередільного методу, то його використання можливе у тих випадках, коли технологічний процес чітко поділяється на окремі переділи (фази), кожен з яких складається із сукупності операцій, таким чином, виробнича собівартість продукції визначається на кожному переділі окремо в міру виготовлення продукції, надання послуг, виконання робіт. Результатом даного методу є напівфабрикат, призначений для реалізації або для використання наступними переділами [198, с. 221]. При використанні попередільного методу узагальнення витрат відбувається за встановленою номенклатурою статей по фазах, стадіях, переділах, а не за видами продукції, навіть, за наявності кількох їх видів в одному переділі [48, с. 84].

Таким чином, попередільний метод характерний для масових виробництв в умовах безперервного й нетривалого технологічного процесу. Виділяють наступні способи попередільного методу:

1. Простий однопредільний (одноступінчастий) спосіб.
2. Багатопредільний (багатоступінчастий, складний) спосіб.
3. Спосіб еквівалентних одиниць.
4. Спосіб вилучення та розподілу (для комплексних виробництв).

Встановлено, що даний метод є характерним для таких підприємств, де технологія виробництва складається із кількох стадій, характерним є постійна зміна

залишків незавершеного виробництва і готової продукції, використовується спосіб складного калькулювання. При цьому облік витрат здійснюється за кожним видом продукції, застосовуючи аналітичні рахунки.

Окрім того, за допомогою попередільного методу керівництво забезпечене інформацію стосовно формування собівартості продукції в розрізі структурних підрозділів, що дає змогу здійснити оцінку діяльності кожного з них та визначити резерви виробництва [198, с. 223].

Проведені дослідження щодо порядку обліку та калькулювання собівартості продукції дозволили встановити, що на нафтогазовидобувних підприємствах використовується простий (однопередільний) метод калькулювання собівартості продукції, при якому облік ведеться в цілому по підприємству, а собівартість готової продукції визначається сумою всіх витрат звітного періоду.

Позамовний метод характерний для індивідуальних і дрібносерійних виробництв з механізованими процесами обробки матеріалів, де виготовляються неповторювальні або рідко повторювальні екземпляри продукції складних видів, а також підприємств, що випускають дослідні зразки продукції. Крім того, дану систему калькулювання застосовують на підприємствах, де надають послуги на замовлення, наприклад, послуги аудиторських фірм, проектних організацій тощо. Він використовується для калькулювання собівартості складних продуктів, які включають різні елементи. Сутність позамовного методу пролягає в тому, що прямі витрати обліковуються за окремими виробничими замовленнями, а решта (непрямі) обліковуються за місцями виникнення і включаються у собівартість окремих замовлень відповідно до бази розподілу. До повного виконання замовлення всі витрати, що відносяться до нього, вважаються незавершеним виробництвом [92, с. 34]. Особливістю калькулювання собівартості на замовлення є те, що витрати на одне замовлення відрізняються від витрат на інше і повинні відстежуватися окремо.

На промислових підприємствах замовлення оформляють на підставі угод із зовнішніми замовниками, наказів чи розпоряджень на внутрішні замовлення. Під час оформлення замовлень здійснюють попередні розрахунки витрат технологічних

матеріалів, на робочу силу і на застосування виробничого обладнання, обчислюється кошторисна (планова) собівартість і ціна реалізації.

Варто підкреслити, що позамовне калькулювання витрат ускладнюється необхідністю:

1. Щомісячної оцінки вартості незавершеного виробництва.
2. Заповнення великої кількості первинних документів відповідно до кожного замовлення.

Сучасні економічні умови значно розширюють сферу застосування позамовного методу за рахунок спрямованості підприємства-виробника на задоволення індивідуальних потреб споживача: перехід від масового випуску продукції, яка враховує запити споживача, до дрібносерійного або індивідуального замовлення малої групи людей, окремих осіб чи суб'єктів господарювання [54, с. 238].

Разом з тим, відносна простота даного методу сприяла його розширенню за межі індивідуальних виробництв. Зокрема, він широко застосовується у серійному і, навіть, у крупносерійному виробництвах.

За результатами проведеного дослідження встановлено, що вітчизняні нафтогазовидобувні підприємства не застосовують позамовний метод калькулювання, так як на даних підприємствах відсутнє поняття індивідуального виробництва.

Особливої уваги заслуговує нормативний метод обліку витрат, який об'єднує у собі процедури з планування, нормування, відпуску матеріалів у виробництво, складання внутрішньої звітності, калькулювання собівартості продукції, здійснення економічного аналізу і контролю на основі норм витрат [54, с. 248].

Дієвість нормативного методу проявляється в тому, що він виступає активним засобом ресурсозбереження і надає можливість виявити як зовнішні, так і внутрішні резерви зниження витрат виробництва. Це метод щоденного поточного внутрішнього контролю і виявлення нових резервів економії, що виконує роль методу зниження собівартості продукції та підвищення рентабельності виробництва.

Система нормативного обліку є універсальною, так як не суперечить сформованим методам обліку витрат і калькулювання продукції, а визначає необхідність групування витрат за об'єктами обліку (переділами, процесами, замовленнями тощо) [54, с. 250].

Однією з основних проблем, які пов'язані з розробкою нормативів для складання нормативної калькуляції, є визначення типу нормативів, що розробляються. Аналіз вітчизняної та іноземної літератури дозволяє зробити висновок, що в міжнародній практиці використовують чотири основних типи нормативів: базові, ідеальні, досяжні, поточні.

1. Базові нормативи відносяться до довгострокових і слугують індикаторами довготривалих тенденцій складу витрат відповідної їм технології виробництва. Тому при зміні технології виробництва, рівня цін тощо, дані нормативи не можуть використовуватися для контролю за поточними витратами і становищем в межах витрат виробництва, так як вони не відображають реальної вартості у визначений (конкретний) момент часу. На практиці даний метод зустрічається досить рідко.

2. Ідеальні нормативи використовуються за наявності наступних умов:

- а) відсутність перевитрат матеріалів та інших запасів;
- б) відсутність непродуктивної праці;
- в) відсутність аварій, псування та інших причин простою обладнання;
- г) відсутність простоїв у виробничому процесі.

Перераховані категорії відносяться до категорії нереальних (ідеальних), а тому практично не використовуються у виробництві.

3. Досяжні являють собою нормативи, що відображають витрати, які повинні бути сформовані при ефективній організації виробництва, але при використанні факторів, що впливають на випуск продукції (виконання робіт, надання послуг). Такі нормативи досить широко використовуються на практиці, так як в самих нормативах закладені корегування на допустимі перевитрати матеріалів, допустимі витрати часу на обробку продукції, допустимий вихід з ладу обладнання тощо. Практичне використання подібних нормативів утворює базу для виміру відхилень,

що виникають в процесі виробництва. Іншими словами досяжні нормативи являють собою той рівень нормативних витрат, який повинен бути досягнутий.

Зазвичай, такі нормативи розробляються в два етапи:

1) на першому етапі встановлюється рівень змінних витрат, тобто рівень витрат праці виробничих працівників, основних матеріалів і змінних виробничих накладних витрат;

2) на другому етапі встановлюється рівень невиробничих витрат на одиницю продукції, наприклад, при складанні кошторису визначаються показники витрат на звітний період: витрати на оренду, оплати праці управлінського персоналу, об'єм виробництва тощо [183, с. 97].

4. Поточні – являють собою діючі нормативи, які функціонують в умовах, коли звичайні досяжні нормативи не можуть бути реалізовані в силу відхилень протягом виробничого процесу. Наприклад, через несправність обладнання тимчасово, до моменту ліквідації несправності, працює не на повну потужність.

Варто зауважити, що правильно організований оперативний облік зміни норм дозволяє керівництву підприємств внутрішньо контролювати виконання планів щодо: організаційно-технічних заходів, впровадження нової техніки і технології, підвищення продуктивності праці, а також приймати ефективні управлінські рішення, оперативно вирішувати у випадку збільшення витрат. Оформлення зміни норм складають у вигляді повідомлення [55, с. 417]:

1) технічним відділом – при витрачанні матеріалів;

2) планово-економічним відділом – при зміні ціни на матеріальні ресурси;

3) відділом праці та заробітної плати – при зміні норм часу, виробітку, обслуговування і розцінок;

4) відділом матеріально-технічного забезпечення – при зміні використання деталей, вузлів тощо;

5) службою головного енергетика – при зміні норм витрат палива і енергії тощо.

До технічної та технологічної документації зміни норм заносяться у момент надходження повідомлень, в той час як щодо нормативних калькуляції такі зміни

відбуваються на початок наступного місяця після отримання зміни. Кодування причин змін здійснюється у розрізі основних груп техніко-економічних показників, на основі яких здійснюється розрахунок зниження собівартості продукції [55, с. 259]:

- I. Підвищення технічного рівня виробництва і праці.
- II. Покращення організації виробництва і праці.
- III. Зміна об'ємів і структури виробництва.
- IV. Покращення використання природних ресурсів.
- V. Розвиток виробництва.

Для розробки нормативних калькуляцій на підприємстві необхідно створити нормативне бюро (група) при планово-економічному відділі, до якого надходять норми і нормативи із відповідних підрозділів. На основі отриманої інформації складаються нормативні калькуляції, звіти про зміни норм, розрахунок і аналіз відхилення від норм.

Дані нормативних калькуляцій, які складаються на деталі, вузли і вироби, використовуються також для визначення фактичної собівартості конкретних видів виробів, для здійснення оцінки незавершеного виробництва і собівартості браку продукції; розрахунок нормативних калькуляцій на деталі та вузли здійснюється тільки за прямими витратами (матеріали, заробітна плата), на виріб в цілому – за всіма статтями виробничої собівартості [12, с. 24].

Враховуючи специфіку діяльності підприємств нафтогазовидобувного комплексу та використовуючи дані організаційної структури управління ГПУ «Полтавагазвидобування» (див. рис. 2.3), автором запропоновано наступний перелік робіт і розподіл обов'язків між відділами ГПУ «Полтавагазвидобування» з метою розроблення та ведення обліку витрат на виробництво за нормативним методом (рисунок 2.8, таблиця 2.21).

При використанні нормативного методу обліку витрат на виробництво підприємства користуються плановою, нормативною та звітною калькуляціями, які за складом повинні бути ідентичними і відповідати типовій номенклатурі, що передбачена в галузевих інструкціях по плануванню і обліку собівартості.

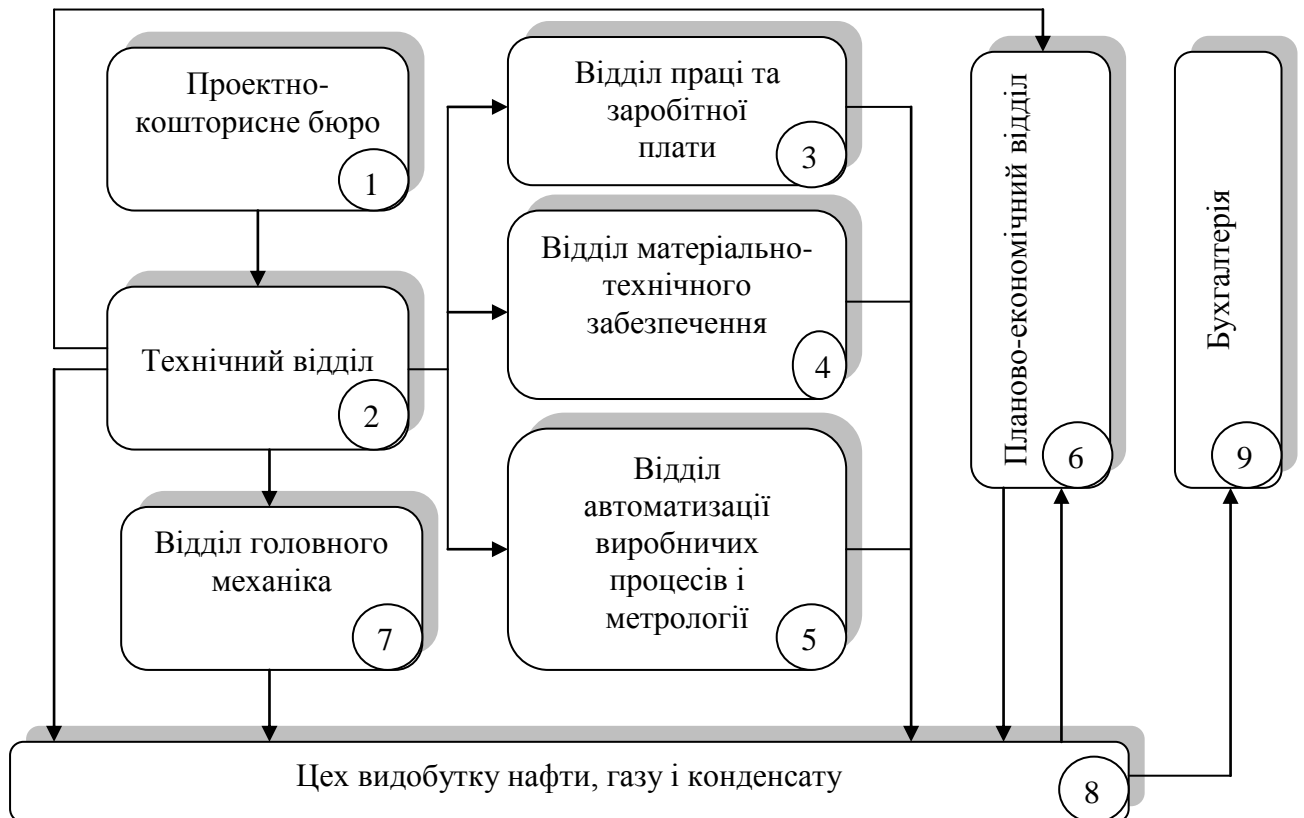


Рис. 2.8. Схема взаємозв'язків між відділами ГПУ «Полтавагазвидобування» при нормативному методі обліку (розроблено автором на основі [201, с. 84])

Здійснення контролю за використанням встановлених на виробництві норм при виготовленні продукції відбувається за допомогою бухгалтерського обліку, за рахунок суворо встановленої документації із оформлення витрат за нормами, за відхиленням від норм та за змінами норм [210, с. 144].

Таким чином, особливістю використання нормативного методу на підприємствах нафтогазовидобування є можливість поточного і попереднього контролю за витратами:

- по одним документам відбувається відпуск матеріалів, сировини, палива, нараховується заробітна плата за встановленими нормами витрат (лімітно-забірні картки, маршрутні листи, наряди, в яких проставляються ліміти, норми витрат матеріалів, нормування часу і розцінки на оплату праці);

- по іншим – відпуск цінностей зі складу, нарахування заробітної плати у випадках перевищення діючих норм (вимоги, наряди з відміткою «відхилення від норми»).

Таблиця 2.21

Розподіл обов'язків між відділами ГПУ «Полтавагазвидобування» за нормативним методом обліку (розроблено автором на основі [201, с. 84])

Назва відділу	Обов'язки відділу
Проектно-кошторисне бюро	Розробка деталювальних і збірних креслень: карти взаємозаміни деталей, специфікація деталей. Складення відповідного кошторису
Технічний відділ	Розробка маршрутів проходження деталей; видів обладнання; норм витрат сировини, матеріалів і комплектуючих виробів; встановлення розряду роботи, складання технологічних карт. При даному відділі необхідно створити групу по розрахунках матеріальних нормативів, яка розроблятиме норми витрат на видобуток нафти чи газу, визначатиме потребу в різних видах матеріалів, встановлюватиме норми витрат на видобуток нафтогазопродуктів, коди причин, винуватців, ініціаторів зміни норм і відхилень від них.
Відділ праці та заробітної плати	Розробка операційно-нормувальних карт за часом і розрядом роботи, розцінок, нормативів чисельності, штатів. При відділі необхідно створити групу по розрахунках трудових нормативів, що розроблятиме нормативи зарплати за виробами в цілому та коди причин змін і відхилень від норм
Відділ матеріально-технічного забезпечення і маркетингу	Забезпечення безперебійного ритмічного постачання необхідних товарно-матеріальних цінностей. Виписка лімітно-забірних карткок. Забезпечення нормальної роботи складів та їх оснащення вимірювально-ваговими приладами. Розробка номенклатури-цінників на матеріали
Відділ автоматизації виробничих процесів і метрології	Здійснення вхідного контролю за якістю сировини, матеріалів, розробка кодів причин браку, винуватців.
Планово-економічний відділ	Розробка планових калькуляцій за виробами, номенклатур-цінників на матеріали (спільно з бухгалтерією та відділом матеріально-технічного забезпечення і маркетингу), розрахунок відсотків непрямих витрат. При ньому необхідно створити групу за розрахунками зведених нормативів, що розроблятиме калькуляції за всіма установленими статтями калькуляції; аналізуватиме суми та причини допущених відхилень від норм і зміну норм; спільно з іншими відділами і службами на підприємстві складатиме нормативні калькуляції на наступний звітний місяць
Відділ головного механіка	Розробка норм витрат палива і енергії всіх видів; нормативів витрат інструментів; кодів причин змін і відхилень від норм
Цех з видобутку нафти, газу і конденсату	Забезпечується технічною документацією, усіма видами сировини, товарно-матеріальними цінностями, інструментами, обладнанням по нормам, штатам, заробітною платою по нормі, нормами затрат за непрямыми витратами. Передає документацію по виробничим витратам і нарахованій заробітній платі в бухгалтерію підприємства, складає матеріальний звіт
Бухгалтерія	На основі первинних документів здійснює облік витрат на виробництво за нормами, відхиленням від норм та змінами норм. Розраховує індекси відхилень і зміни норм, складає звітні калькуляції по виробам. Приймає участь у складанні номенклатури-цінника на матеріали, в розробці нормативних калькуляцій, а також аналізує собівартість

Вище зазначені документи до здійснення операцій повинні бути додатково підписані особами, які контролюють процес виробництва та його витрати (керівник підрозділу, головний інженер).

В них обов'язково проставляються коди причин і винуватців відхилень від норм. Розмір економії як відхилення від норми бухгалтерія виявляє після закриття лімітно-забірних карт, при розподілі нарахованої заробітної плати, загальновиробничих, загальногосподарських та інших витрат, пов'язаних з управлінням виробництва.

Необхідно також підкреслити, що відхилення від норм відображає дотримання технології виготовлення продукції, норми використання матеріалів, сировини, витрат праці тощо. Вони поділяються на позитивні (які означають економію на витратах, що досягається при повному використанні сировини з найменшими відходами, при підвищенні продуктивності праці, скороченні часу на обробку деталей та їх збір) і негативні, що викликають їх збільшення (додаткове використання сировини, матеріалів понад установленої норми, збільшення відходів, так як на складі були відсутні матеріальні цінності необхідного профілю, збільшення заробітної плати через відсутність відповідної наладки обладнання, при наявності технологічних операцій, що не передбачені нормативами) [1, с. 34].

Таким чином, використовуючи наявні в документах на відхилення норм кодів причин, ініціаторів та винуватців відхилень, працівники бухгалтерії за затвердженими термінами протягом місяця складають рапорти про відхилення від норм для керівництва підприємства з метою прийняття мір по усуненню причин перевитрат [4, с. 139].

Автором встановлено, що маючи нормативні калькуляції, документи або звіт документів на відхилення від норм в поточному місяці та їх зміни, володіючи інформацією про кількість випущеної продукції, бухгалтерія нафтогазовидобувного підприємства має змогу здійснювати розрахунок фактичних витрат (затрат) звітного місяця.

Розрахунок фактичної собівартості здійснюється за наступною формулою:

$$\Phi_c = H_c \pm V_n \pm Z_n, \quad (2.1)$$

де Φ_c – фактична собівартість;

H_c – нормативна собівартість;

V_n – відхилення від норми (економія чи перевитрата);

Z_n – зміна норми (збільшення чи зменшення).

Використання даного методу на підприємствах нафтогазовидобування передбачає дотримання певної послідовності (етапів) [211, с. 43; 31, с. 52; 46, с. 68]:

1. На першому етапі необхідно розробити і скласти нормативні калькуляції (як засоб обліку, планування, контролю) на початок звітного періоду за кожним видом продукції, за допомогою впровадження у виробництво прогресивних норм і організаційних заходів.

2. На другому етапі потрібно організувати поточний облік за нормами та відхиленнями від них.

3. Третій етап передбачає постійний та своєчасний облік зміни норм, а також визначення впливу цих змін на собівартість продукції.

4. Четвертий етап характеризується попереднім контролем витрат на основі первинних документів з фіксацією відхилень від норм в момент їх виникнення з одночасним виявленням їх складу, місця виникнення, винуватців та причин для глибшого дослідження можливостей впливу на їх величину.

5. На п'ятому етапі здійснюється калькулювання фактичної собівартості груп однорідної продукції виходячи з їх нормативної собівартості та відхилень від норм.

6. Заключний, шостий етап, передбачає щомісячний (щоквартальний) облік внесених змін у встановлені норми, що дає можливість оперативно управляти процесом виконання організаційно-технічних заходів.

В результаті проведеного дослідження з'ясовано, що на ГПУ «Полтавагазовидобування» діючі норми розробляються на кожен вид вузла, блоку, виробу за досягнутим підприємством рівнем технології, організації виробництва і праці, окрім того повідомлення виписуються на всі зміни поточних норм, що відбуваються на підприємстві [31, с. 52]. Перелік причин зміни норм здійснюється

за основними напрямками техніко-економічних чинників. Перелік таких чинників повинен бути повним, охоплювати всю сукупність умов, що спричинили зміни витрат, які формують собівартість продукції. Основними чинниками, які необхідно враховувати при зміні норм на підприємствах нафтогазовидобування є:

- зміна обсягу виробництва;
- зміна відносних розмірів амортизаційних відрахувань;
- зміна структури (номенклатури та асортименту) продукції;
- зміна технічного рівня виробництва;
- зміна організації виробництва та умов праці;
- інші чинники.

Проведені дослідження підтверджують, що при співставленні фактичних витрат виробництва на одиницю продукції з нормативними витратами створюється система контролю. Тобто, визначення фактичної собівартості, яке ґрунтується на балансовій рівності витрат, може використовуватись для контролю правильності калькуляційних розрахунків нормативним методом. Розрахунок фактичної собівартості продукції здійснюється за рахунок додавання до нормативної собівартості або віднімання від неї виявлених у звітному періоді відхилень від норм [46, с. 68].

В цілому нормативна система обліку і калькулювання собівартості продукції універсальна і може використовуватися на підприємствах будь-якого виду діяльності. Однак, як зазначає К. Друрі [55, с. 356], систему калькулювання за нормативними витратами не можна застосувати до різних видів діяльності, оскільки за своєю природою вони не повторюються постійно і, відповідно, норми витрат для них будуть різними, що свідчить про неможливість встановлення єдиних норм витрат.

Результати проведених досліджень підтверджують позитивну сторону використання нормативного методу обліку та калькулювання собівартості продукції на підприємствах нафтогазовидобування, який надає можливість здійснювати щоденний внутрішній контроль, безперервний оперативний облік та контроль за поточними витратами на виробництво продукції. Проте, поряд з цим, здійснення

контролю витрат не в контексті видів ресурсів у натуральних вимірниках, а у вигляді статей калькуляції у вартісному вимірі є значним недоліком даного методу [211, с. 43]. Недосконалість методу посилюється неможливістю охопити контролем витрати ресурсів допоміжних виробництв, оскільки собівартість цих ресурсів значно коливається за місяцями.

Проаналізовані методи калькулювання собівартості продукції свідчать про те, що всі вони мають переваги і недоліки, тому жоден із них не має абсолютної точності та залежить від конкретної ситуації, специфіки технологічного процесу та цільової спрямованості інформації для вирішення конкретних завдань.

Узагальнену характеристику традиційних методів калькулювання собівартості продукції підприємства представлено в табл. 2.22.

Здійснивши аналіз використання розглянутих методів на підприємствах нафтогазовидобування встановлено, що найбільш розповсюдженим у застосуванні є попроцесний та нормативний метод.

Актуальним в умовах сьогодення для нафтогазовидобувних підприємств стає застосування комбінованого методу калькулювання, який представляє собою поєднання кількох методів. Комбінований метод використовується у випадку отримання, в комплексному виробництві декілька основних і попутних продуктів. Даний метод здатний забезпечити підвищення достовірності процесу калькулювання собівартості продукції й характерний переважно для комплексних виробництв.

Оцінити витрати підприємства, які формують собівартість продукції дозволяє процедура калькулювання. Калькулювання – це визначення у вартісному виразі розміру витрат, які здійснюються для виробництва однієї калькуляційної одиниці (одиниці продукції чи послуги). Для кожного об'єкта калькулювання обирається калькуляційна одиниця, яка повинна бути точним відображенням характеру продукції (послуг), на яку розподіляються витрати. Якщо калькуляційна одиниця визначена неправильно (або неточно), то виникає ймовірність, що і витрати будуть розподілені неправильно.

Таблиця 2.22

Характеристика традиційних методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (встановлено автором)

Характеристика методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції			
(Простий) попроцесний	Попередільний	Позамовний	Нормативний
Характер виробництва			
Виробництво однорідної продукції	Технологічний процес утворює сукупність окремих переділів(фаз)	Індивідуальне, дрібносерійне виробництво	Масове та багатосерійне виробництво
Вид виробництва			
Цехи допоміжного виробництва	Цехи основного та допоміжного виробництва	Цехи основного виробництва	Цехи основного та допоміжного виробництва
Об'єкт обліку			
Одиниця продукції	Технологічна операція, фаза, стадія виробництва	Замовлення	Вид продукції
Об'єкт калькулювання			
Одиниця продукції	Напівфабрикат	Замовлення	Вид продукції
Калькуляційна одиниця			
Умовні одиниці	Натуральні одиниці	Умовні одиниці, деталь, виріб	Укрупнені одиниці
Підхід до розподілу накладних витрат			
Метод вищої-нижчої точки	Графічний метод або спрощений статистичний аналіз	Метод найменших квадратів	Метод найменших квадратів
Розрахунок собівартості одиниці продукції			
$S=B/V$, де B – витрати підприємства, V – обсяг продукції	$S=(B_1+B_2+\dots+B_n)/V$, де $B_1+B_2+\dots+B_n$ – витрати на окремих переділах, n – кількість переділів, V – обсяг продукції	$S = ПН+НВ/ЗБР*БР_3$, де $ПВ$ – прямі витрати на замовлення, $НВ$ – непрямі витрати, $ЗБР$ – загальна база розподілу, $БР_3$ – база розподілу за замовленням	$S = S_H \pm \Delta S_H$, де S_H – нормативна собівартість, ΔS_H – відхилення від діючих норм витрат,

Неправильний розподіл витрат може мати серйозні наслідки, особливо у випадку, коли ціна продажу ґрунтується виключно на величині собівартості одиниці продукції [90, с. 38].

Калькулювання дає змогу вирішити такі економічні завдання:

- з'ясувати величини витрат на одиницю продукції;
- визначити рентабельність виробництва окремих видів продукції;

- оцінити ефективність різних організаційно-економічних заходів.

Важливим питанням при калькулюванні є з'ясування виду калькуляції, який залежить від особливостей її формування. Залежно від мети та завдань, на практиці найчастіше розробляють калькуляції, класифікація яких наведена в Додатку С.

За результатами дослідження визначено, що на підприємствах нафтогазовидобування використовують директивні та звітні. Директивні калькуляції дозволяють обґрунтувати та вдосконалити нормативи витрат виробництва, ціни, граничні трудові і матеріальні витрат за статтями калькуляції з урахуванням конкретних умов виробництва і технології виготовлення продукції.

Розрізняють планові, проектно-кошторисні та нормативні директивні калькуляції.

Планова калькуляція розробляється за кожним видом продукції до початку звітного періоду (року, кварталу, місяця) і передбачає лише продуктивні витрати. Така калькуляція показує скільки планує витратити підприємство на виробництво одиниці даного виду продукції. Планові калькуляції зазвичай складаються на усі види продукції, передбачені в річному плані виробництва і реалізації підприємства.

Розробка планових калькуляцій собівартості окремих видів продукції припускає використання прогресивних нормативів витрат таких виробничих ресурсів, як сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо і енергія на технологічні цілі, трудові витрати і тарифні ставки та інших. На основі планових калькуляцій окремих виробів розробляється план собівартості продукції, що випускається.

Проектно-кошторисна калькуляція складається в нових чи змінених технічних умовах продукції попередніх випусків і при освоєнні нового виробництва.

Проведене автором дослідження підтверджує, що на підприємствах нафтогазовидобувного комплексу, нормативні калькуляції розробляються на базі встановлених норм витрачання ресурсів і є основою планування, обліку витрат та здійснення оперативного контролю з метою визначення фактичної собівартості продукції у вигляді суми нормативної собівартості та виявлених за звітний період,

зміни норм та відхилень від них; результатів господарської діяльності цехів та дільниць; оцінки незавершеного виробництва, браку тощо [79, с. 106].

Методика складання нормативної калькуляції залежить від особливостей виробництва. У нафтогазовидобувній промисловості джерелом формування нормативної калькуляції є технічно-обґрунтовані норми витрат матеріалів і трудових витрат, стандарти та технічні умови, встановлені для відповідного виду продукції, які розраховуються на основі діючих (або очікуваних) на початок планового періоду нормативів, враховуючи економічну ефективність розроблених заходів з метою подальшого покращення виробничого процесу [177].

Враховуючи специфіку діяльності на підприємствах нафтогазовидобування, для зниження трудомісткого процесу складання нормативної калькуляції, пропонується складання відомості нормативного набору витрат по цехах. Така відомість характеризує частку цеху в витратах на відповідну продукцію. При цьому вона складається лише з прямих витрат, а непрямі витрати визначаються в цілому.

Звітна (фактична) калькуляція відображає фактичні витрати на виробництво та реалізацію продукції протягом звітного періоду і на відміну від планової включає й непродуктивні витрати. Фактична собівартість продукції визначається за даними бухгалтерського обліку. Виробничо-технологічні підрозділи використовують дані аналітичного обліку за окремими видами робіт. Як правило, фактична собівартість відрізняється від планової за рахунок впливу факторів, що не піддаються нормуванню й плануванню [79, с. 128].

За рівнем охоплення витрат на підприємствах нафтогазовидобування розрізняють калькуляції повних та змінних витрат. Обидві калькуляції включають прямі змінні матеріальні витрати та витрати на оплату праці, інші прямі змінні виробничі витрати та загальновиробничі витрати.

Відмінність між даними видами калькуляцій полягає в тому, що калькуляція повних витрат включає всі загальновиробничі витрати (як змінні, так і постійні), а калькуляції змінних витрат – лише змінні загальновиробничі витрати [142, с. 85].

Таким чином, калькулювання є невід'ємною частиною процесу управління витратами підприємства. Однак варто відзначити, що в сучасних умовах значно

погіршилася робота з нормування, планування, калькулювання, прогнозування витрат на підприємствах нафтовидобувної галузі.

Аналізуючи сучасний стан калькулювання собівартості продукції на вітчизняних нафтогазовидобувних підприємствах встановлено, що більшість працівників економічних, планових відділів та бухгалтерії здійснюють неправильні, а відповідно, недостовірні розрахунки показників собівартості, не розуміючи економічної сутності окремих їх категорій, обираючи неправильні калькуляційні одиниці, методи калькулювання та бази розподілу для непрямих витрат. У зв'язку з цим, дані про витрати виробництва, можливі економічні вигоди та фінансові результати є викривленими. Виникають труднощі при розрахунках можливої економії витрат та пошуках резервів для зниження собівартості продукції.

Варто зазначити, що за умов планової економіки калькуляційний процес постійно контролювався державою. З переходом до ринкової економіки її організація стала цілковитою прерогативою власника підприємства, оскільки саме в його інтересах правильно визначити витрати та намагатися їх зменшити. Проте, на більшості підприємств не проводиться планування і аналіз витрат, не розробляються планові та фактичні калькуляції, відсутній ретельний контроль за дотримання норм. Певною мірою таке становище викликане відсутністю конкретних рекомендацій з організації обліку, аналізу, контролю витрат на підприємстві в сучасних умовах, існуючими протиріччями між діючими нормативними документами, що регулюють окремі питання з цього напрямку економічної роботи. Відсутність кваліфікованого, системного обліку і аналізу витрат на підприємстві завдає чималої шкоди не лише його власнику, а й інвесторам, партнерам, фінансовим органам, і в решті решт країні. У зв'язку з чим проблема організації постійного, послідовного, безперервного, ефективного обліку витрат на кожному підприємстві має бути якомога швидше вирішена. З цією метою необхідно, перш за все, розробити галузеві положення про калькулювання собівартості продукції, які б узгоджувалися з вимогами П(С)БО і містили б методичку обліку і розподілу витрат підприємства з урахуванням особливостей технологічного процесу.

Дослідивши методику обліку та калькулювання собівартості продукції на нафтогазовидобувних підприємств встановлено, що використання зазначених методів призводить до:

- неможливості точного розподілу накладних витрат, понесених в процесі виробництва та визначення собівартості продукції. Нафтогазовидобувне виробництво характеризується значною кількістю допоміжних підрозділів, витрати яких є непрямими, так як діяльність даних виробництв не пов'язана безпосередньо, з випуском продукції;

- неможливості простеження шляху конкретного елемента непрямих витрат у процесі виробництва окремого продукту;

- зменшення точності визначення собівартості продукції внаслідок постійного зростання питомої ваги непрямих витрат у загальній структурі витрат підприємства.

У зв'язку з цим, необхідним є використання в обліку альтернативних методів калькулювання собівартості продукції.

У відповідності до національних П(С)БО, на вітчизняних підприємствах застосовують систему повного калькулювання, яка ґрунтується на припущенні, що випуск продукції завжди пов'язаний з виникненням непрямих витрат, і тому їх потрібно включати до собівартості продукції. Таким чином, калькулювання виробничої собівартості базується на функціональній класифікації витрат, за якою усі витрати, які пов'язані з виробництвом продукції відносяться до собівартості продукції, а невиробничі витрати визнають витратами звітного періоду. Накладні витрати розподіляли між продукцією виходячи із обраної бази розподілу, пов'язаної із обсягом виробництва. Проте, суттєві зміни в організації та технології виробництва: розвиток техніки, упровадження гнучких технологій, зростання рівня автоматизації, спричинили істотне зростання питомої ваги накладних витрат у складі собівартості продукції. Тобто, традиційні методи мають певні вади, що обмежують їх застосування за сучасних умов господарювання.

Останнім часом в літературі з управлінського обліку пропонується низка альтернативних методів калькулювання собівартості продукції (Додаток Т).

Нетрадиційною системою одержання інформації про витрати є система «директ-костинг». Варто зазначити, що даний метод калькулювання собівартості базується на поділі витрат на змінні і постійні, оскільки до собівартості продукції включають змінні витрати виробництва, а постійні виробничі витрати визнають витратами звітного періоду. Дане формулювання пояснюється тим, що постійні витрати, такі як орендні, тарифні і страхові платежі, пов'язані не з обсягом випуску продукції, а з часовим періодом. Звідси запаси незавершеного виробництва, готової продукції, реалізованої продукції оцінюють за змінними витратами [90, с. 174].

Порядок формування собівартості продукції за системою директ-костинг розглянуто в значній кількості праць відомих науковців [90, с. 174; 96, с. 345; 71, с. 245; 79, с. 95; 139, с. 43; 92, с. 35; 93, с. 78; 155, с. 143; 143, с. 176]. Хоча такий підхід не відповідає загальноприйнятим стандартам складання фінансової звітності, окремими фахівцями (К. Друри [54, с. 142], А. Апчерч [3, с. 187], Ч. Хорнгрен [197, с. 297] припускається, що його застосування є більш корисним для складання внутрішніх звітів про прибуток, хоча й має певні недоліки.

Слід підкреслити, що у Стандарті організації України «Видобуток газу, газового конденсату, нафти. Облік та калькулювання собівартості» [177] визначається, що застосування методу управлінського обліку витрат неповної собівартості дозволяє вирішувати такі задачі:

- визначення мінімальної ціни продукції (дорівнює змінним витратам);
- проведення порівняльного аналізу прибутковості різних видів продукції;
- визначення оптимального асортименту випуску і реалізації продукції;
- вибору між власним виробництвом продукції і її закупівлею на стороні;
- вибору оптимальної з економічної точки зору технології виробництва;
- визначення точки беззбитковості і запасу безпеки підприємства.

Проаналізувавши роботи провідних вчених основних економічних напрямків, у Додатку У наведено порівняльну характеристику методів обліку за повною та неповною собівартостями.

Необхідно зауважити, що головною особливістю директ-костингу є поділ витрат на постійні та змінні, залежно від зміни обсягу виробництва, та

калькулювання собівартості продукції лише за змінними витратами. Постійні ж витрати обліковуються на окремих рахунках залежно від напрямів їх утворення і списуються у кінці звітнього періоду на фінансові результати [16, с. 92].

Основною метою системи директ-костинг є розподіл витрат, а вже потім – оцінка запасів. Тому, основна увага приділяється впливу директ-костингу на прибутки та збитки [116, с. 98].

Система «директ-костинг» дозволяє отримати новий показник результату діяльності, який розраховується як різниця між відпускнуою вартістю реалізованої продукції та змінними витратами – маржа із змінної собівартості; якщо з даного показника вирахувати постійні витрати – отримаємо кінцевий фінансовий результат (прибуток або збиток); досягнення фінансовим результатом значення нуля свідчить про те, що досягнуто точки критичного обсягу виробництва – маржа із змінних витрат тільки відшкодовує суму постійних витрат [96, с. 345].

Розрізняють дві моделі визначення фінансового результату: французька та американська (табл. 2.23).

Таблиця 2.23

Моделі визначення фінансового результату відповідно до системи «директ-костинг» (розроблено автором на основі [54, с. 92])

Європейська (французька) методика	Американська методика
Дохід від реалізації (-)	Обсяг реалізації (Дохід від продажу) (-)
Змінна виробнича собівартість та реалізації продукції (=)	Змінна виробнича собівартість проданої продукції (=)
Маржинальний дохід (маржа із змінних витрат, сума покриття) (-)	Виробничий маржинальний дохід (-)
Постійні витрати періоду (=)	Змінні витрати реалізації (=)
Фінансовий результат (прибуток/збиток).	Маржинальний дохід від реалізації. (-)
	Постійні витрати періоду (виробництва, реалізації, управління). (=)
	Фінансовий результат (прибуток/збиток).

Специфічні принципи розрахунку фінансових результатів на основі директ-костингу, що формуються за названими методиками, представлено в табл. 2.24 за даними нафтогазовидобувного підприємства ГПУ «Полтавагазвидобування».

Таблиця 2.24

**Розрахунок фінансового результату діяльності ГПУ «Полтавагазвидобування»
за 2014 рік за французькою та американською методиками**

Європейська (французька) методика		Американська методика	
Показник	Сума, грн.	Показник	Сума, грн.
Виручка від реалізації	857512600	Виручка від реалізації	857512600
Змінні витрати виробництва та на збут продукції	705953161	Змінні виробничі витрати	673809640
Сума покриття	151559439	Сума покриття -1 (виробничий результат)	183702960
		Змінні витрати на збут	32143521
		Сума покриття - 2 (торговельний результат)	151559439
Постійні витрати	59267754	Постійні витрати: Виробничі витрати	34771273
		Витрати на збут	14926196
		Адміністративні витрати	9570285
Фінансовий результат	92291685	Фінансовий результат	92291685

За результатами проведених автором розрахунків (див. табл. 2.24), відповідно до запропонованих моделей (див. табл. 2.23), встановлено, що позитивними сторонами французької методики є максимальна простота та наочність. До переваг американської методики необхідно віднести той факт, що при першочерговому покритті витрат, аналіз покриття змінних витрат на виробництво і реалізацію продукції можна провести більш детально, а також більшій деталізації підлягають постійні витрати порівняно з французькою.

Особливістю системи «директ-костинг» є те, що вона може застосовується як у межах автономної системи управлінського обліку, так і в інтегрованій системі обліку, що важливо для її впровадження на вітчизняних підприємствах.

Це дає можливість поєднати позитивні риси директ-костингу з елементами обліку попередільного методу обліку виробничих витрат.

Таким чином, актуальним завданням даного дослідження є встановлення доцільності застосування методу «директ-костинг» на вітчизняних нафтогазовидобувних підприємствах для прийняття управлінських рішень.

Ефективність даного методу може бути доведена за допомогою наступних розрахунків (табл. 2.25).

Таблиця 2.25

Порівняльний аналіз поведінки собівартості продукції при збільшенні обсягу видобування на 1 т газового конденсату за традиційною системою обліку повних витрат та системою директ-костинг, грн.

Статті витрат	Планова собівартість	Традиційна система обліку		Система директ-костинг	
		факт	відхилення	факт	відхилення
1	2	3	4	5	6
Сировина та матеріали	16,82	16,82	-	16,82	-
Паливо та енергія на технологічні цілі	25,51	25,51	-	25,51	-
Основна заробітна плата виробничих робітників	15,74	15,49	-0,25	15,49	-0,25
Додаткова заробітна плата	6,52	6,52	-	6,52	-
Відрахування на соціальні заходи	9,34	9,34	-	9,34	-
Амортизація машин і устаткування	60,27	60,27	-	60,27	-
Інші витрати	183,64	183,14	-0,5	183,24	-0,4
Виробнича собівартість видобутку	317,84	317,09	0,75	317,19	0,65

Дослідження автора показали, що застосування традиційної методики обліку витрат свідчать про економію по виробничій собівартості продукції порівняно з планом на 0,75 грн., тоді як система директ-костинг свідчить про зниження виробничої собівартості продукції порівняно з планом лише на 0,65 грн.

Дана ситуація виникла в результаті штучного підвищення планової суми непрямих витрат, як результат збільшення обсягу видобування на 1 т газового конденсату продукції, оскільки планові витрати не мають впливу на зміну обсягу виробництва.

Таким чином, система директ-костинг дає точну характеристику стану виробничих витрат і головну увагу зосереджує на впливі обсягу виробництва на величину змінних витрат.

Відповідно до останніх досліджень вітчизняних та закордонних науковців можна зазначити, що система директ-костинг базується на таких принципах:

- спрямованість обліку на кінцевий результат: на визначення маржі за виробами, центрами відповідальності та фінансового результату в цілому по підприємству;

- ведення обліку і калькулювання за видами продукції здійснюється виключно за змінними витратами;

- відображення в обліку постійних витрат у цілому по підприємству з їх подальшим відшкодуванням за рахунок маржинального доходу;

- визначення маржі за видами продукції як основної бази оперативного управління цінами та ціноутворення [16, с. 102].

Так як система директ-костинг виступає альтернативою традиційним системам обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, то використовуючи дані табл. 2.26, у табл. 2.27 та 2.28 здійснено порівняння їх аналітичних можливостей.

Таблиця 2.26

**Інформація про видобування газу природного по ГПУ
«Полтавагазвидобування» за I квартал 2015 року**

Показник	Січень	Лютий	Березень
1	2	3	4
Видобуто одиниць (млрд. м ³)	0,46	0,415	0,445
Реалізовано (млрд. м ³)	0,46	0,415	0,445
Ціна за одиницю, грн.	389	389	389
Змінні витрати виробництва, грн./тис.м ³			
прямі витрати матеріалів	14,21	14,21	14,21
пряма заробітна плата	11,23	11,23	11,23
Змінні витрати на управління та збут, грн./тис.м ³	0,46	0,46	0,46
Постійні витрати, тис. грн.			
виробничі	28567	28567	28567
на управління та збут	1866,3	1866,3	1866,3

Проведені автором розрахунки дозволяють зробити висновки про те, що за досліджуваний період (січень-березень 2015 року) прибуток, як за традиційною методикою, так і за системою директ-костинг, однаковий і становить 136592,7 тис. грн., 120253,2 тис. грн., 13116,2 тис.грн. відповідно, проте простежується простота розрахунків саме за системою калькулювання повних витрат.

Таблиця 2.27

**Звіт про прибуток за системою калькулювання змінних витрат видобування
газу природного по ГПУ «Полтавагазвидобування»
за I квартал 2015 року, тис. грн.**

Показник	Січень	Лютий	Березень
1. Дохід від реалізації	178940	161435	173105
2. Змінні виробничі витрати	11702,4	10557,6	11320,8
3. Собівартість реалізованої продукції	460*(14,21+11,23) =11702,4	415*(14,21+11,23) =10557,6	445*(14,21+11,23) =11320,8
4. Виробничий маржинальний дохід (1-2)	167237,6	150877,4	161784,2
5. Змінні операційні витрати підрозділу (на управління та збут)	211,6	190,9	204,7
6. Загальний маржинальний дохід по підрозділу (4-5)	167026	150686,5	161579,5
7. Постійні витрати	30433,3	30433,3	30433,3
8 Операційний прибуток (6-7)	136592,7	120253,2	131146,2

Таблиця 2.28

**Звіт про прибуток за системою калькулювання повних витрат видобування
газу природного по ГПУ «Полтавагазвидобування»
за I квартал 2015 року, тис. грн.**

Показник	Січень	Лютий	Березень
1. Дохід від реалізації	178940	161435	173105
2. Собівартість виготовленої продукції	40269,4	39124,6	39887,8
3. Собівартість реалізованої продукції	40269,4	39124,6	39887,8
4. Валовий дохід (1-2)	138670,6	122310,4	133217,2
5. Витрати на управління та збут (змінні і постійні)	2077,9	2057,2	2071
6. Операційний прибуток (4-5)	136592,7	120253,2	131146,2

Варто зазначити, що очевидною причиною даних розбіжностей є зміна обсягів виробництва та реалізації в зазначених періодах, що призвело до необхідності коригування собівартості реалізованої продукції на величину зміни залишків. Такий спосіб коригування дає можливість узгодити виручку і витрати, здійснені для її одержання в середині одного періоду.

Таким чином, одержання різних результатів дослідження пояснюється різною методикою оцінки залишків запасів. Із табл. 2.27 та 2.28, видно, що методика визначення прибутку відрізняється підходами до виробничих накладних витрат.

Отже, при повному калькулюванні збільшення запасів звітного періоду призведе до того, що частина витрат звітного періоду, капіталізована в оцінці запасів до їх списання з балансу в момент реалізації, буде віднесена до витрат майбутніх періодів. У протилежному випадку (скорочення запасів протягом звітного періоду при використанні системи повного калькулювання) буде списана більша сума витрат минулих періодів ніж при калькулюванні за системою директ-костинг. Аналогічна динаміка буде спостерігатися із сумою прибутку.

Проведені дослідження дозволяють стверджувати, що основна перевага системи директ-костинг полягає в тому, що на основі отриманої інформації, можна приймати різні оперативні рішення з управління підприємством.

Необхідно зауважити, що у першу чергу це стосується можливостей проводити ефективну політику цін. Із обліком за системою директ-костинг також пов'язана можливість проведення політики розрахунку і вибору різних комбінацій ціни на товар і обсягів його реалізації: за наявності облікових даних про обмежену собівартість і суми покриття (маржинального доходу) за виробами, підприємство має змогу оптимізувати асортимент продукції, що випускається, налагодити самостійне виробництво комплектуючих чи їх закупівлі, визначити оптимальний розміру партії або серії продукції, здійснювати вибір і заміну обладнання [71, с. 245].

Тобто, якщо обмежити собівартість продукції тільки змінними витратами, підприємство матиме змогу спростити нормування, планування, облік і контроль шляхом різкого зменшення числа статей витрат, собівартість стає більш «доступною для огляду», а окремі витрати – краще контролюються. Це пов'язано з тим, що зростання кількості контрольованих об'єктів спричиняє розсіювання уваги між ними і послаблює контроль [79, с. 95].

Збільшення питомої ваги постійних витрат підвищує вимоги до обґрунтованості планування і нормування їх величини. За допомогою системи

директ-костинг, яка в процесі контролю за собівартістю використовує нормативні витрати або гнучкі кошториси, існує можливість більш оперативно контролювати постійні затрати [201, с. 84]. Окрім того, при системі обліку повної собівартості частина нерозподіленої суми непрямих витрат переходить з одного періоду в інший, тому контроль за ними слабшає. Система директ-костинг допомагає зменшити трудомісткість розподілу непрямих витрат.

Враховуючи специфіку діяльності підприємств нафтогазовидобування, встановлено, що організація виробничого обліку за системою директ-костинг на досліджуваних підприємствах, пов'язана з проблемами, що впливають з особливостей, властивих їй [139, с. 43]:

- виникають труднощі під час поділу витрат на постійні і змінні, оскільки чисто постійних чи чисто змінних витрат не так вже багато. В основному витрати напівзмінні, а виникають труднощі з їх класифікацією. Крім того, в різних умовах ті самі затрати можуть поводитися по-різному;

- постійні витрати також беруть участь у виробництві продукції і, отже, повинні бути включені до її собівартості. Оскільки система директ-костинг не забезпечує інформацією щодо повної собівартості та вартості кінцевого продукту, у діяльності потрібен додатковий розподіл умовно-постійних витрат, з метою визначення повної собівартості готової продукції;

- ведення обліку витрат за скороченою номенклатурою статей не відповідає вимогам обліку, які полягають у складанні точних калькуляцій.

Таким чином, з метою усунення недоліків в отриманні вичерпної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та посилення контролю за витратами, розроблено альтернативну систему калькулювання собівартості продукції на основі діяльності – методу ABC (англ. Activity-Based Costing), що дає змогу суттєво знизити рівень інформаційного вакууму у процесі прийняття відповідних управлінських рішень. Метод калькулювання ABC застосовується великою кількістю компаній в усьому світі. Специфіка застосування даного методу зазвичай відрізняється на кожному підприємстві, виходячи із виду діяльності.

Даному методу у своїх дослідженнях приділили значну увагу такі вчені як К. Друрі [55, с. 356], Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер [197, с. 219], Р. Ентоні [217, с. 342], М. А. Вахрушина [24, с. 149], В. Б. Івашкевич [67, с. 15], О. Н. Волкова [30, с. 75], Л. В. Нападовська [125, с. 236], М. І. Скрипник [165, с. 176] та багато інших.

Особливістю методу ABC є управління витратами з метою їх зниження за рахунок скорочення та удосконалення діяльності, що в результаті підвищує цінність продукції. Таким чином, здійснюючи розрахунок суми використаних ресурсів для забезпечення виконання тієї чи іншої роботи або реалізації процесу виробництва продукції, даний метод, виконує функції планування, контролю та аналізу собівартості продукції, робіт та послуг [55, с. 356]. Окрім того, цей метод дозволяє найбільш точно вимірити вартість та ефективність операцій процесу, розпізнати причинно-наслідковий зв'язок між чинниками формування собівартості й процесами.

Проаналізувавши роботи провідних вчених основних економічних напрямків встановлено, що система ABC забезпечує облік витрат за видами продукції та на кожній фазі виробничого циклу формує основу для управління витратами по виробничим центрам, за допомогою підсумкового аналізу собівартості конкретних виробів, що в свою чергу призводить до зменшення тривалості виробничого циклу в результаті управління видами діяльності, які не підвищують вартості виробу [197, с. 219]. За результатами проведеного аналізу системи ABC, автором розроблено алгоритм побудови методу ABC на нафтогазовидобувному підприємстві (рис. 2.9).

Таким чином, об'єктом обліку витрат при методі ABC є окремий вид діяльності (функція, операція), а об'єктом калькулювання – вид продукції. Даний метод є ефективним для підприємств із високим рівнем накладних витрат [24, с. 152].

На відміну від традиційної системи калькулювання, побудованої за принципом, що для виробництва продукції використовуються ресурси, використання методу калькулювання на основі діяльності обумовлюється тим, що технологічний час складає, найчастіше, не більше ніж 15% процесу виробництва, а решту складають операції (транспортування, збереження, контролю тощо), які, безумовно, збільшують витрати. Припущення, на якому ґрунтується система ABC, полягає у

тому, що діяльність споживає ресурси, а продукти у свою чергу, споживають діяльність.

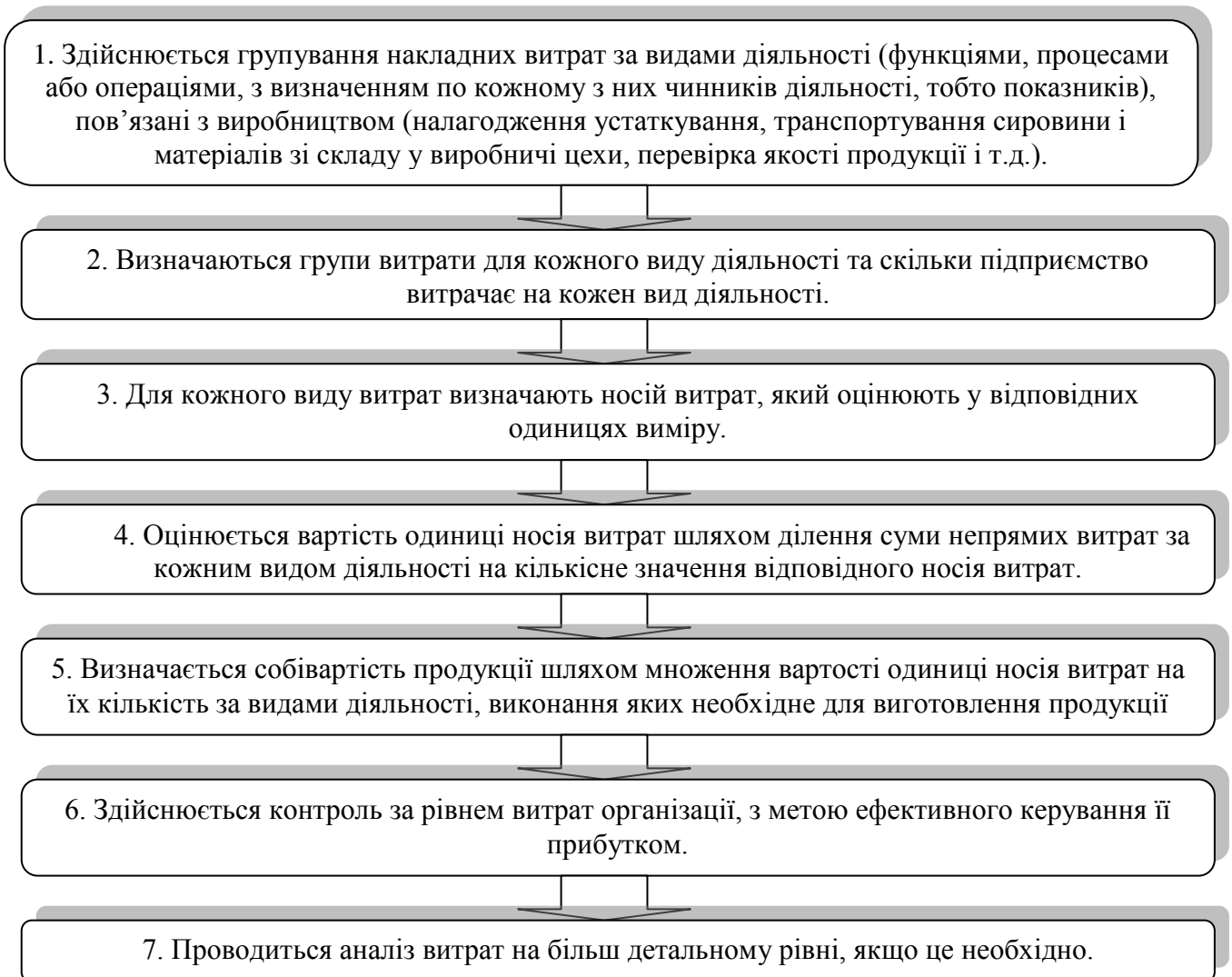


Рис. 2.9. Етапи побудови методу ABC на нафтогазовидобувному підприємстві (розроблено автором на основі [20, с. 152].)

Отже, процес калькулювання за системою ABC так само складається із двох стадій, як і за традиційних методів калькулювання, які деякі автори: Дон. Р. Хенсен, М. Мерієн, С. Небіл, У. Девіт, ідентифікують у якості системи функціонально орієнтованого калькулювання (ФОК) [116, с. 316]. Проте, система ABC особливу увагу приділяє прямому простеженню витрат за допомогою причинно-наслідкових зв'язків, тоді як ФОК є розподільчою системою, ігноруючи причинно-наслідкові зв'язки. Відмінності двох названих систем наведено у Додатку Ф.

Таким чином, враховуючи специфіку діяльності підприємств нафтогазовидобувного комплексу, послідовність планування та контролю витрат за методом ABC у системі управління витратами підприємства представлена в Додтку Х.

Необхідно зауважити, що умови для застосування ABC-методу можна створити, якщо на підприємстві:

- наявні процеси (види діяльності), які повторюються з певною періодичністю;
- процеси підлягають виділенню, ідентифікації та формалізації;
- результати процесів підлягають ідентифікації та вимірюванню за допомогою певних показників.

У залежності від галузевої належності підприємств розрізняють різні види діяльності (процеси). На підприємствах нафтогазовидобування виділяють наступні види діяльності: експлуатація основного обладнання; використання робочої сили; транспортування сировини та матеріалів; приймання та переміщення матеріалів; контроль якості продукції; збереження продукції; експлуатація допоміжного виробництва; керівництво підрозділами виробництва; календарне планування; витрати для обробки інструменту; доставка продукції.

Враховуючи організаційно-технологічні особливості нафтогазовидобувних підприємств, розглянемо порядок формування виробничої собівартості продукції використовуючи метод ABC за даними ГПУ «Полтавагазвидобування».

В табл. 2.29 проведено розрахунок обсягів видобутку газу природного та газу попутного по ГПУ «Полтавагазвидобування» у січні 2015 року та прямих витрат, що пов'язані з виробництвом. Використовуючи дані ГПУ «Полтавагазвидобування», встановлено, що загальновиробничі витрати за аналізований період склали 40316 тис. грн.

Використовуючи дані організаційної структури управління ГПУ «Полтавагазвидобування» за видами діяльності та враховуючи специфіку виробничого процесу підприємства, виділено 5 видів виробничої діяльності: експлуатація основного обладнання, використання робочої сили, налагоджування

обладнання, контроль якості продукції, експлуатація допоміжного обладнання, кожному з яких відповідає свій носій витрат (табл. 2.30).

Таблиця 2.29

Розрахунок прямих витрат, пов'язаних із видобутком продукції

ГПУ «Полтавагазвидобування», січень 2015 р.

Вид продукції	Газ природний	Газ попутний	Усього
1. Кількість одиниць продукції, млн.м ³	460	1,5	461,5
2. Прямі трудо-витрати в розрахунку на тис.м ³ продукції, год.	0,61	1,02	х
3. Загальний час (1*2), год.	280600	1530	282130
4. Прямі матеріальні витрати на тис.м ³ продукції, грн.	14,21	32,15	х
5. Усього прямих матеріальних витрат (1*4), тис. грн.	6536,6	48,23	6584,83
6. Прямі витрати на оплату праці на тис.м ³ продукції, грн.	11,23	10,15	х
7. Усього прямих витрат на оплату праці (1*6), тис. грн.	5165,8	15,23	5181,03
Усього відрахування на соціальні заходи, грн.	1033,16	3,05	1036,21

Таблиця 2.30

Види діяльності нафтогазовидобувного підприємства і відповідні їм носії витрат, січень 2015 р.

Вид діяльності	Витрати, тис. грн.	Носій витрат	Значення носія витрат	У тому числі за видами продукції	
				Газ природний	Газ попутний
Експлуатація основного обладнання	30405	Маш.-год.	74400	74090	310
Використання робочої сили	1752	Люд.-год.	262350	261330	1020
Налагоджування обладнання	1230	Кількість операцій	450	435	15
Контроль якості продукції	219	Кількість операцій	2480	2335	145
Експлуатація допоміжного обладнання	4710	Маш.-год.	15760	15670	90
Усього	40316	Х	Х	Х	Х

У табл. 2.31 загальновиробничі витрати ідентифіковані із кожним видом діяльності, визначено їх суми і розраховано вартість одиниці носія шляхом ділення загальновиробничих витрат на значення носія витрат. Наприклад, контроль якості

продукції потребує витрат на суму 219 тис. грн., що викликано необхідністю здійснювати 2480 операції контролю за місяць. Таким чином вартість одиниці носія витрат становить: $219 \text{ тис. грн.} : 2480 \text{ операції} = 88,31 \text{ грн./контроль}$.

Таблиця 2.31

Розрахунок вартості одиниці носія витрат за видом діяльності

Вид діяльності	Витрати, тис. грн.	Значення носія витрат (кількість операцій)	Вартість одиниці носія витрат (величина витрат на одну операцію)
Експлуатація основного обладнання	30405	74400	408,67 грн./маш.-год.
Використання робочої сили	3752	262350	14,30 грн./люд.-год.
Налагоджування обладнання	1230	450	2733,33 грн./операція
Контроль якості продукції	219	2480	88,31 грн./контроль
Експлуатація допоміжного обладнання	4710	74400	298,86 грн./маш.-год.

Використовуючи обрані бази розподілу, визначено собівартість одиниці носія витрат для кожного виду діяльності. Розраховані норми, у свою чергу, використані для обчислення витрат видів діяльності за видами продукції (табл. 2.32).

Таблиця 2.32

Розподіл загальновиробничих витрат за видами продукції, січень 2015 р.

Вид діяльності	Вартість одиниці носія витрат (величина витрат на одну операцію)	Газ природний		Газ попутний	
		Значення носія витрат	Вартість, тис. грн.	Значення носія витрат	Вартість, грн
Експлуатація основного обладнання	408,67 грн./маш.-год.	74090	30278,36	310	126,69
Використання робочої сили	14,30 грн./люд.-год.	261330	3737,02	1020	14,59
Налагоджування обладнання	2733,33	435	1189	15	41
Контроль якості продукції	88,31 грн./контроль	2335	206,2	145	12,8
Експлуатація допоміжного обладнання	298,86 грн./маш.-год.	15670	4683,14	90	26,9
Усього загальновиробничих витрат	x	x	40093,72	x	221,98
Кількість виготовленої продукції, млн.м ³	x	x	460	x	1,5
Загальновиробничі витрати на одиницю продукції	x	x	87,16	x	147,99

В результаті проведених розрахунків, за даними табл. 2.32 визначено, що собівартість одиниці продукції включає 87,16 грн. загальновиробничих витрат для газу природного, а для газу попутного – 147,99 грн. Отримані результати співставленні з даними простого методу калькулювання, який використовується на підприємстві. У табл. 2.33 представлено витрати, пов'язані з виробництвом продукції за фактичними даними по ГПУ «Полтавагазвидобування». Даний метод для розподілу загальновиробничих витрат використовує лише одну базу, на аналізованому підприємстві такою базою є прямі витрати на заробітну плату робітників основного виробництва.

Таблиця 2.33

Витрати виробництва продукції за січень 2015 р., тис. грн.

Вид витрат	Вид продукції		Усього витрат
	Газ природний	Газ попутний	
1	2	3	4
1. Прямі матеріальні витрати	6536,6	48,23	6584,83
2. Прямі витрати на плату праці	5165,8	15,23	5181,03
3. Відрахування на соціальні заходи	1033,16	3,05	1036,21
4. Загальновиробничі витрати	X	X	40316
Усього	X	X	53118,07

Враховуючи те, що загальновиробничі витрати нафтогазовидобувного виробництва складають 40316 тис. грн., а загальна вартість прямих трудовитрат 282130 год., ставка розподілу загальновиробничих витрат підприємства складе 142,9 грн./год.

Величина загальновиробничих витрат, яка включена до складу собівартості окремого виду продукції, розрахована як добуток ставки та бази розподілу окремого виду продукції, а саме: для продукції газ природний загальновиробничі витрати дорівнюють 87,17 грн., а до собівартості газ попутний включено 145,76 грн. загальновиробничих витрат.

Як свідчать результати проведених розрахунків, на підприємствах зі складним технологічним циклом, де неможливо встановити точний вплив чинників при розподілі накладних витрат, варто застосовувати метод ABC, оскільки він враховує

вплив різних чинників. Саме до таких підприємств належить підприємства нафтогазовидобування.

Таким чином, використання методу ABC надає можливість контролю витрат на стадії їх виникнення, дозволяє приймати більш ефективні рішення в області маркетингової стратегії та прибутковості продукції. Метод ABC спрямований на виявлення найбільш продуктивних видів діяльності, доцільність здійснення яких є економічно виправданою. Особливістю методу є те, що при визначенні сукупних витрат виробництва, які розподіляються між виробами, використовують різні вимірники діяльності як бази розподілу, що в свою чергу, призводить до більш точного визначення собівартості виробництва.

За результатами вищепроведених досліджень встановлено, що за допомогою використання методу ABC на підприємствах нафтогазовидобування з'являється можливість розглядати витрати з точки зору не тільки собівартості кінцевих продуктів, але і як витрати на виконання окремих функцій та дій. Це дає додаткові можливості для контролю витрат особами, що їх здійснюють. Впровадження даного методу надасть можливість підприємствам нафтогазовидобувної галузі узагальнити комплексні витрати за центрами відповідальності, а потім розподілити їх (витрати діяльності) відповідно до обсягу випуску виробів або послуг, на які були використані ці витрати.

Слід відмітити, що метод ABC являє собою технологію, що виходить за рамки просто обліку витрат і перетворюється в ефективну технологію управління витратами, оскільки забезпечує формування точної і детальної інформації про собівартість окремих видів продукції та напрямків діяльності, представляє ефективну можливість покращення собівартості, здійснює активний вплив на ведення обліку, планування та розвиток інформаційної системи, сприяє розвитку системи мотивації персоналу, направлених на оптимізацію витрат.

Безумовно, на практиці виникають труднощі із впровадження в систему обліку і калькулювання нафтогазовидобувного підприємства методу ABC. Зокрема, це пов'язано з тим, що на сьогодні немає практичних рекомендацій із застосування даного методу.

За результатами дослідження встановлено, що для запровадження методики ABC калькулювання на підприємствах нафтогазовидобування необхідно:

1. Розробити спеціальні довідники із переліком та описом основних видів діяльності, що здійснюються на підприємстві.
2. Визначити чинники витрат діяльності, що ідентифікують зв'язок між видами діяльності та об'єктами витрат (продукція, послуги, клієнти).
3. На основі встановленого зв'язку всі витрати об'єднати в однорідні групи.
4. Визначити ставку розподілу непрямих витрат шляхом ділення величини витрат, попередньо згрупованих в групу (пул), що стосується певного виду діяльності на кількісний показник чинника таких витрат.

Використання методу ABC вимагає конструктивного управлінського мислення і стратегічних ініціатив, що є проблемним питанням вітчизняної практики менеджменту. Також, ведення методу ABC наражається на опір з боку працівників підприємства, адже до них висуваються нові вимоги, встановлюються інші критерії оцінювання якості та ефективності діяльності передбачається перекваліфікація персоналу, скорочення непродуктивних робочих місць, збільшення обсягу роботи безпосередньо при виконанні поставлених завдань.

Впровадження системи ABC у практику роботи вітчизняних нафтовидобувних підприємств надасть можливість структуровано та більш точно відтворити ланцюг формування вартості продукції і надати інформацію в різноманітних розрізах (за підрозділами, операціями тощо); дозволить об'єктивніше оцінювати ефективність процесів, які відбуваються на підприємстві, а головне – забезпечить достовірне обчислення собівартості продукції конкретних видів продукції, що значно підвищить об'єктивність оцінки рентабельності продукції.

Висновки до розділу 2

1. Збільшення розмірів підприємств, розгалуження їх структури, зростання потоків оперативної інформації та необхідності приймати значну кількість адміністративних рішень створюють певні перешкоди на шляху їх подальшого

розвитку. Виходячи з практики роботи нафтогазовидобувних підприємств, пропонується як організаційну одиницю системи управління, розглядати центр відповідальності, який доцільно застосовувати не тільки як інструмент внутрішнього контролю діяльності окремих підрозділів, а й використовувати його як основу для оцінки діяльності підприємства в цілому.

Використовуючи вище наведене обґрунтування, пропонується наступне трактування даного поняття: – це структурна одиниця підприємства, очолювана керівником, який несе відповідальність за надані у його розпорядження ресурси в процесі господарської діяльності.

2. Різноманітність центрів витрат і центрів відповідальності потребує їх систематизування в системі управлінського обліку з метою організації поточного контролю й достовірного калькулювання собівартості продукції. З урахуванням існуючих теоретичних та практичних підходів запропоноване власне трактування поняття центру витрат нафтогазовидобувного підприємства як центру відповідальності, керівник якого здійснює планування, нормування та облік витрат нафтогазовидобутку з метою контролю та управління ними, що дозволить органам управління підвищити ефективність формування та використання фінансових ресурсів в межах контрольованої ними діяльності. Пропонується також центри витрат виділяти як спосіб деталізації виробничих витрат та їх локалізації за місцем виникнення.

3. Сучасні запити управління потребують внесення змін в організаційну структуру досліджуваного ГПУ «Полтавагазвидобування». У зв'язку з цим виникає потреба у переформуванні відповідальності окремих менеджерів з функціонального аспекту управління на управління за видами діяльності. Враховуючи специфіку нафтогазовидобувних підприємств, пропонується застосування функціонально орієнтованої системи обліку відповідальності, що дозволить функціональним службам здійснювати всю технічну підготовку виробництва, готувати варіанти вирішення питань, пов'язаних з процесом виробництва, звільнити лінійних керівників від планування, фінансових розрахунків тощо.

4. Враховуючи специфіку нафтогазовидобувних підприємств, організація бухгалтерського обліку вимагає розроблення робочого Плану рахунків управлінського обліку за центрами витрат. Запропонований фрагмент плану рахунків дозволить врахувати види та технологічний процес з метою групування та відображення в обліку витрат виробництва способом подвійного запису, що дозволить достовірно відображати інформацію стосовно понесення витрат за центрами основного та допоміжного виробництв.

5. Формування інформації про відхилення від встановлених норм, своєчасне виявлення таких відхилень і причини їх виникнення на підприємствах нафтогазовидобування потребують відповідного удосконалення в розрізі центрів відповідальності і центрів витрат. Із метою удосконалення та підвищення ефективності системи достовірного формування показників виробництва, запропонований поетапний порядок складання внутрішньої звітності виробничих підрозділів, з використанням розроблених форм бюджетів у розрізі цехів та звітності за центрами витрат: Звіт головного інженера; Звіт начальника цеху з видобування нафти, газу та конденсату; Звіт майстра установки комплексної підготовки нафти і газу, що відображає роботу усіх сегментів діяльності нафтогазовидобування та уможливить підвищення ефективності формування показників управлінського обліку за рахунок подання форм звітності виробничих підрозділів за ієрархічною системою в розрізі контрольованих витрат.

6. Основною проблемою на підприємствах нафтогазовидобування є розподіл загальновиробничих витрат. Із урахуванням організаційно-технологічних особливостей нафтогазовидобування проведено удосконалення номенклатури та змісту статей загальновиробничих витрат, доповнена і обґрунтована номенклатура статей постійних та змінних витрат, які рекомендовані для застосування, що уможливить підвищення точності обчислення собівартості продукції нафтогазовидобувного підприємства.

8. Використання традиційних методів калькулювання собівартості продукції нафтогазовидобувної галузі не дають абсолютної точності та залежать від конкретної ситуації, специфіки технологічного процесу та цільової спрямованості

інформації для вирішення конкретних завдань. Із метою вдосконалення системи калькулювання собівартості та визначення найбільш доцільного методу для підприємств нафтогазовидобувної галузі, досліджено такі методи: нормативний, директ-костинг та ABC. Запровадження нормативного методу витрат на підприємствах нафтогазовидобування через визначення переліку робіт, розподілу обов'язків з формування нормативів витрат, а також взаємозв'язку між структурними підрозділами нафтогазовидобувного підприємства в процесі обліку витрат дозволить усунути причини перевитрат. Використання системи «директ-костинг» через порівняльний аналіз поведінки собівартості продукції нафтогазовидобування при зміні обсягу видобутку дозволить приймати оперативні управлінські рішення. Застосування запропонованих автором етапів побудови системи ABC на підприємствах нафтогазовидобування, сприятиме достовірному обчисленню собівартості нафтогазовидобутку, що уможливить підвищення об'єктивності оцінки рентабельності продукції.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [14, 102, 110, 117, 118].

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

3.1. Загальні засади організації внутрішнього контролю витрат виробництва в управлінні підприємством

Складність сучасних умов діяльності вітчизняних підприємств, як то посилення конкуренції, фінансові та політичні кризи, ускладнення бізнес-процесів тощо, формують нові вимоги до системи внутрішнього контролю. Оскільки контроль є гарантією успішної діяльності підприємства та спрямований на забезпечення основних показників його ефективності, то він повинен бути присутнім на всіх рівнях управління [206, с. 14].

Внутрішній контроль на підприємстві впроваджують з метою виявлення можливих відхилень запланованих показників, визначення причин цих відхилень та розробки заходів щодо їх усунення на всіх етапах управління підприємством [157, с. 28].

Внутрішній контроль, як функція управління, є засобом зворотного зв'язку між об'єктом й органом управління. Його призначення полягає у забезпеченні інформування про дійсний стан об'єкта та фактичне виконання управлінських рішень.

Внутрішній контроль можна представити у вигляді певного процесу, спрямованого на досягнення поставленої мети та забезпечення відповідності функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням: вивчення фактичного стану справ у суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети та доведення цієї інформації до органу управління [91, с. 112].

Варто зазначити, що науковці сучасності по різному трактують поняття «внутрішній контроль» (Додаток Ц).

Так, Д. М. Марченко та Г. М. Яровенко стверджують, що внутрішній контроль фіксує та відслідковує дотримання суб'єктами контролю вимог чинних законодавчих та нормативних актів щодо ефективності та цільового використання бюджетних або власних коштів, збереження майна; правомірності та ефективності використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, достовірності бухгалтерського обліку і звітності тощо [101, с. 65].

На думку Ю. М. Футоранської, яку варто абсолютно підтримати, внутрішній контроль – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій і їх економічну доцільність для даного підприємства [194, с. 20-24].

Згідно ДСТУ 2962-94 «Організація промислового виробництва. Облік, аналіз та планування на промисловому підприємстві. Терміни та визначення»: «внутрішній контроль – це система фінансового та інших видів контролю, що передбачає наявність організаційної структури, методів і способів роботи, а також внутрішні ревізійні заходи, здійснювані керівництвом для того, щоб контрольований об'єкт функціонував ефективно та продуктивно» [50].

За результатами дослідження, можна зробити висновок, що таке розмаїття думок та існуючих визначень можна пояснити відсутністю їх на рівні Закону України. Чинні Положення та Накази не мають вищої юридичної сили, хоч і є обов'язковими до виконання. Необхідність прийняття відповідного закону аргументується також необхідністю регулювання відносин у сфері внутрішнього контролю. Адже, як видно з визначень, часто вони містять суттєві розбіжності й навіть протиріччя.

Таким чином, сутність внутрішнього контролю, для підприємств нафтогазовидобування, полягає у забезпеченні оптимізації використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів підприємства. Він надає необхідну

інформацію керівництву, відповідальним менеджерам та іншим зацікавленим внутрішнім користувачам для здійснення оперативного оптимізаційного впливу на процеси, що здійснюються на підприємстві.

Враховуючи специфіку діяльності підприємств нафтогазовидобувного комплексу, поняття контролю можна інтерпретувати як у вузькому розумінні – як один з етапів процесу управління (або як одну з його функцій), так і в більш широкому розумінні як підсистему, яка входить у структуру загального управління організацією, що складається з ряду елементів (рис. 3.1).

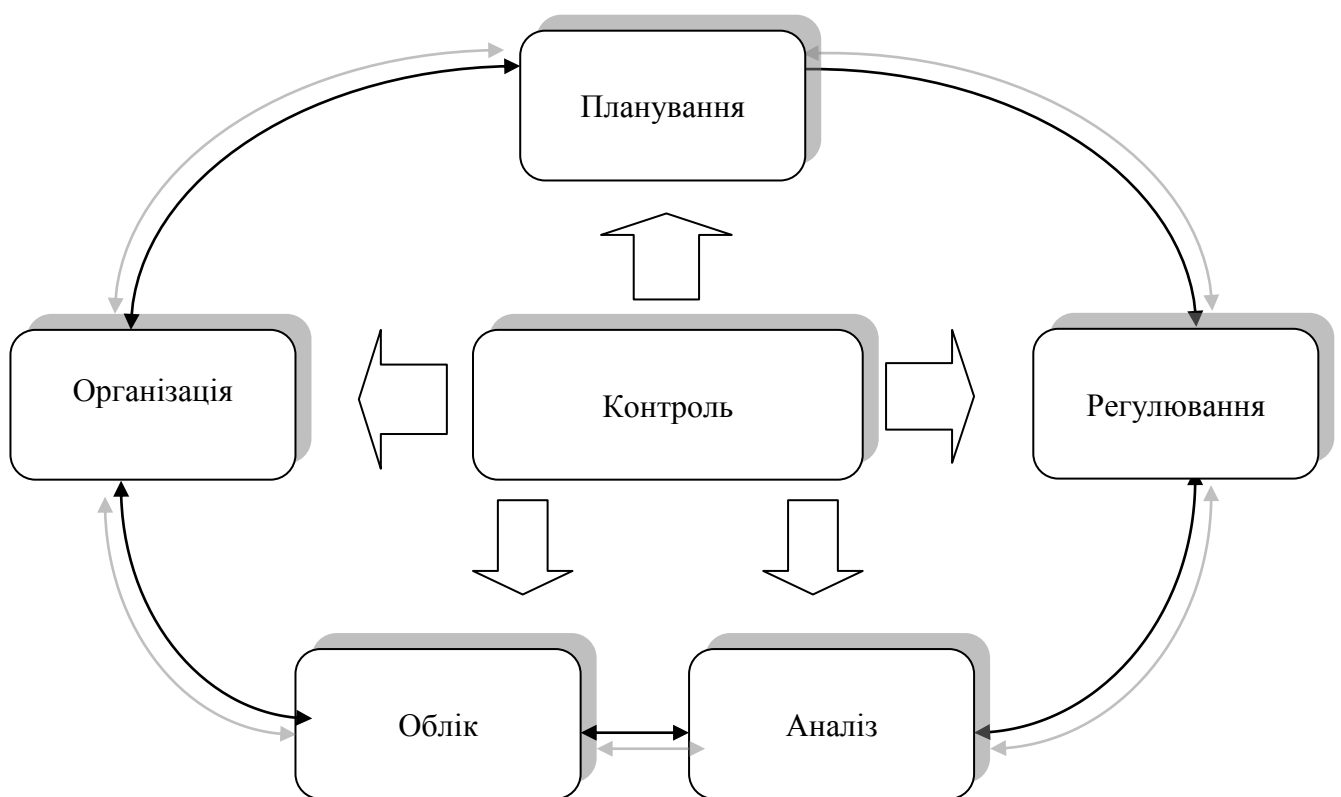


Рис. 3.1. Контроль як одна із функцій (або підсистем) загального управління на підприємствах нафтогазовидобування (розроблено на основі [53, с. 76])

На стадії планування реалізуються такі контрольні функції [10, с. 66]:

- оцінка раціональності можливих варіантів планових рішень;
- відповідність планових рішень прийнятним настановам і визначених орієнтирів, а також загальної стратегії.

Необхідно зауважити, що з метою уникнення помилок планування на етапах організації та регулювання, контроль необхідно включити і до стадії планування.

Стадії організації та регулювання реалізації управлінських рішень також зобов'язані містити елементи контролю, так як вони повинні забезпечити правильність виконання прийнятих планових рішень для отримання відповідних результатів. Окрім того, варто також контролювати і раціональність організації та регулювання прийнятих рішень.

Стадія обліку передбачає контроль за [23, с. 112]:

- 1) наявністю і рухом майна;
- 2) доцільним використанням виробничих ресурсів (враховуючи затверджені норми, нормативи і кошториси);
- 3) виданими та отриманими зобов'язаннями;
- 4) законністю господарських операцій організації та їх доцільністю тощо.

Таким чином, з одного боку облікові дані є інформаційною базою для контролю, а з іншого – потрібно здійснювати контроль якості самого обліку.

Оцінка інформації результатів виконання управлінських рішень здійснюється на стадії аналізу, за допомогою якого реалізуються і контрольні функції, оскільки контроль й аналіз глибоко інтегровані (основою для проведення аналізу є дані контролю). Використання методів аналізу на етапах реалізації контрольної діяльності, дозволяє оцінити ступінь наближення фактичних результатів до кінцевого пункту певної управлінської програми. Здійснюючи оцінку інформації щодо результатів виконання управлінських рішень, контроль якості проведення аналізу виділяють як окремий етап [210, с. 104].

В результаті проведеного дослідження встановлено, що внутрішній контроль підприємства виступає як невід'ємний елемент кожної стадії процесу управління, так і відособленою стадією, яка забезпечує інформаційну прозорість на предмет якості ходу процесу управління на всіх інших етапах [100, с. 48].

Таким чином, основною метою внутрішнього контролю на підприємствах нафтогазовидобування, як функції управління є забезпечення:

- планового здійснення виробничого процесу;

- стандартів якості продукції, що випускається;
- ефективності діяльності підприємства;
- фінансової конкурентоспроможності підприємства;
- гарантій належного виконання управлінського рішення;
- встановлення зворотного зв'язку в процесі управління.

Метою досягнення основних показників ефективності внутрішнього контролю в системі управління нафтогазовидобувним підприємством є реалізація таких завдань [52, с. 145]:

- відповідність фактичної господарської діяльності визначеним раніше: програмі дій та стратегії діяльності підприємства;
- фінансово-економічна, ринкова і правова стійкість підприємства;
- збереженість ресурсів і потенціалу організації;
- якість первинної інформації (повнота і точність первинних документів) для успішного керівництва і прийняття ефективних управлінських рішень;
- правильна реєстрація й обробка фінансово-господарських операцій організації: наявність, повнота, арифметична точність, рознесення за рахунками, формальний дозвіл, тимчасова визначеність, відображення і розкриття даних у звітності;
- раціональне й ощадливе використання усіх видів ресурсів;
- спроможність дотримання працівниками підприємства вимог, правил і процедур, які встановлені адміністрацією: положень про підрозділи, посадових інструкцій, правил поведінки, планів документації і документообігу, планів організації праці, наказу про облікову політику, інших наказів і розпоряджень;
- дотримання вимог законодавства і підзаконних актів, виданих органами влади і її суб'єктів, а також уповноваженими органами місцевого самоврядування тощо.

Враховуючи конкретні об'єкти, організаційну структуру, структуру виробничої діяльності та галузеві особливості нафтогазовидобувного підприємства можна визначити мету й завдання внутрішнього контролю та їх взаємозв'язок із завданнями управління (рис. 3.2) [17, с. 68].



Рис. 3.2. Взаємозв'язок цілей управління й цілей внутрішнього контролю
(встановлено автором на основі [17, с. 68])

Що стосується об'єктів внутрішнього контролю, то вони постають як окремі частини економічної діяльності підприємства та управління ним (ресурси, процеси, результати процесів). Варто підкреслити, що об'єкт контролю – це власне той елемент, за для якого створюється система внутрішнього контролю.

Об'єкт внутрішнього контролю організації – це керована ланка системи управління підприємством, яка сприймає контрольний вплив [17, с. 76].

Враховуючи особливості підприємств нафтогазовидобувного комплексу, до об'єктів внутрішнього контролю варто віднести:

- людські, фінансові, матеріальні, нематеріальні та інформаційні ресурси підприємства;
- засоби і системи інформатизації;
- технічні засоби та системи охорони й захисту матеріальних та інформаційних ресурсів;
- управлінські рішення;
- процеси, що відбуваються на підприємстві або поза ним, якщо вони мають до нього певне відношення;
- результати функціонування підприємства;
- аспекти часу.

Проаналізувавши роботи провідних вчених основних економічних напрямків [17, с. 76; 100, с. 48; 135, с. 76] встановлено, що необхідно розмежовувати поняття об'єкту та предмету внутрішнього контролю.

Об'єктом внутрішнього контролю на підприємствах нафтогазовидобування є будь-які його матеріальні ресурси, а до предмету варто відносити фактичну наявність, стан та/або дію керованої ланки системи управління підприємством [100, с. 48].

Таким чином, об'єктами внутрішнього контролю на підприємствах нафтогазовидобування правомірно рахувати ще й сукупність дій посадових осіб, які приймають рішення стосовно фактів господарського життя, під впливом яких змінюються ресурси, процеси, результати цих процесів.

Визначне місце серед елементів системи внутрішнього контролю належить суб'єктам. Система суб'єктів внутрішнього контролю економічної діяльності підприємства відображає його організаційну структуру управління.

Працівник або власник підприємства, який виконує контрольні дії при реалізації покладених на нього обов'язків або тільки на підставі відповідних прав є суб'єктом внутрішнього контролю підприємства. В період виконання відповідних

обов'язків, якщо член ревізійної комісії не є учасником або працівником даної підприємства, то він вважається суб'єктом внутрішнього контролю [135, с. 76].

З урахуванням характерних особливостей нафтогазовидобувної галузі, автором встановлено загальну сукупність суб'єктів внутрішнього контролю, які доцільно розподілити за окремими рівнями з точки зору значущості у загальному процесі контролю, а саме (рис. 3.3):



Рис. 3.3. Розподіл суб'єктів внутрішнього контролю на підприємствах нафтогазовидобування (розроблено автором)

Інформаційною базою для здійснення внутрішнього контролю виробничих витрат на підприємствах нафтогазовидобування виступають наступні документи [125, с. 33]:

1. Нормативні акти, в яких зазначено склад, ведення обліку та списання витрат.
2. Облікові документи та зведені регістри аналітичного та синтетичного обліку витрат.
3. Інформація щодо місця витрат в обліковій політиці підприємства.
4. Внутрішня організаційно-розпорядча документація.
5. Нормативно-правові акти відносно законного ведення господарської діяльності та організації обліку.
6. Нормативно-договірна документація щодо поставок і реалізації продукції.
7. Фінансова та статистична звітності.
8. Результати матеріалів попередніх перевірок.

Також слід відмітити, що з метою успішного функціонування системи внутрішнього контролю на підприємствах нафтогазовидобування необхідно дотримуватися основних принципів ефективності або правил, які охоплюють всю контрольну діяльність [78, с. 113].

Аналіз вітчизняної та іноземної літератури дозволив узагальнити основні принципи системи внутрішнього контролю, які взаємопов'язані між собою, а порядок їх поєднання залежить від конкретних обставин (таблиця 3.1).

Окрім того, специфіка діяльності нафтогазовидобувних підприємств висуває певні вимоги до організації системи внутрішнього контролю, які хоча і не є принципами, але також обумовлюють ефективне функціонування системи внутрішнього контролю.

В результаті проведеного аналізу наукових джерел і публікацій, та враховуючи принципи внутрішнього контролю (див. табл. 3.1), автором запропоновано такі основні вимоги до організації системи внутрішнього контролю на підприємствах нафтогазовидобувної галузі (враховуючи досліджувані ТОВ «ХАС» та ГПУ «Шебелинкагазовидобування», ГПУ «Полтавагазовидобування») [80]:

Таблиця 3.1

**Основні принципи системи внутрішнього контролю
(встановлено автором на основі [113, с. 55])**

Назва принципу	Коротка характеристика
Принцип відповідальності	неналежне виконання контрольних функцій будь-яким суб'єктом внутрішнього контролю має бути упереджено системою економічної, адміністративної та дисциплінарної відповідальності
Принцип збалансованості	нерозривно пов'язаний з попереднім: за кожним суб'єктом контролю закріплено відповідний обсяг прав і обов'язків
Принцип своєчасного повідомлення про відхилення	інформування уповноважених осіб про відхилення повинно відбуватися у максимально короткі терміни з метою оперативного прийняття управлінських рішень
Принцип інтеграції	так як елементи управління не існують відокремлено, то контроль розглядається у взаємозв'язку з іншими елементами в єдиній системі процесу управління
Принцип відповідності контролюючої та контрольованої систем	складність системи внутрішнього контролю має відповідати складності підконтрольної системи, оскільки тільки розвинутий контрольний механізм може надавати ефективні результати за розгалуженою підконтрольною системою
Принцип сталості	своєчасне виявлення відхилень та їх попередження можливе лише при постійному функціонуванні системи внутрішнього контролю
Принцип комплексності	загальна ефективність внутрішнього контролю залежить від охоплення перевіркою об'єктів різного типу, а не обмежуватися вузьким колом об'єктів
Принцип узгодженості пропускних спроможностей різних ланок системи внутрішнього контролю	система внутрішнього контролю має забезпечити узгоджену передачу даних між різними взаємопов'язаними об'єктами
Принцип поділу обов'язків	розподіл функцій між службовцями повинен відбуватися пропорційно та не об'єднувати в собі санкціонування операцій з певними активами, реєстрація даних операцій, забезпечення збереження даних активів, здійснення їх інвентаризації
Принцип дозволу і схвалення	в межах повноважень відповідальних осіб системи внутрішнього контролю необхідно забезпечити формальний дозвіл та формальне схвалення

1. Підконтрольність кожного суб'єкту внутрішнього контролю підприємства. Відповідно до цієї вимоги посадові інструкції повинні містити розширений перелік контрольних функцій кожного суб'єкту із їх детальною характеристикою в контексті субординаційної підпорядкованості іншим суб'єктам контролю без дублювання повноважень. Так, власники підприємства зацікавлені насамперед у відповідному виконанні контрольних функцій головою правління, президентом,

віце-президентом, головним контролером, головою ревізійної комісії, діяльність яких може бути проконтрольована за допомогою послуг незалежних експертів різного профілю.

2. Обмеження інтересів. Вказана вимога передбачає створення спеціальних умов, за якими відхилення є причиною і навіть мотиватором останніх регулювати та усувати проблемні позиції; потреба таких умов зумовлена навністю відхилень, у яких працівники або структурні підрозділи зацікавлені.

3. Розосередження функцій з первинного контролю. За цією вимогою вкрай недоцільним є концентрація первинних контрольних функцій в межах одного суб'єкта, оскільки це може спричинити певні зловживання з боку цієї особи щодо приховання фактів недостовірного обліку в інтересах власне цієї особи.

4. Зацікавленість адміністрації. Ця вимога враховує той факт, що належна зацікавленість в об'єктивності, участь та чесність керівництва є базовою умовою ефективного функціонування системи внутрішнього контролю.

5. Моральні і професійні якості суб'єктів внутрішнього контролю. Вказана вимога передбачає, що побудова ідеально організованої системи внутрішнього контролю можлива лише за умом навантності відповідних компетентностей, чесності та сумлінності у контролерів.

6. Оптимальність та наукова обґрунтованість методики внутрішнього контролю. За цією вимогою мета та завдання, поставлені перед центрами відповідальності мають бути раціональними, а програми внутрішнього контролю та застосовувані методи – доцільними.

7. Безперервність розвитку і вдосконалення. В основі зазначеної вимоги перебуває твердження про відносну прогресивність будь-яких методів управління у часі і просторі: йдеться про те, що з часом навіть найпрогресивніші методи управління стають застарілими. З метою забезпечення їх удосконалення та розвитку, система внутрішнього контролю має бути гнучкою, тобто вчасно реагувати та змінюватись під впливом оновлених методів управління.

8. Пріоритетність. Ця вимога передбачає виокремлення об'єктів контролю згідно з пріоритетами керівництва в контексті стратегії розвитку підприємства, а

саме, якщо адміністрація акцентує на будь-якому напрямку, ділянці діяльності підприємства як на стратегічно важливих значеннях, то за ними має бути обов'язково налагоджений контроль, навіть над незначними операціями, де, з першого погляду, проведення контролю є економічно недоцільним.

9. Виключення непотрібних етапів з проведення контролю. За цією вимогою контроль необхідно організовувати раціонально, так як це часто пов'язано з додатковими витратами праці і коштів.

10. Оптимальна централізація. Вказана вимога передбачає, що єдність і оптимальний рівень централізації організаційної структури підприємства, яка повинна відповідати розмірам і ступеню складності підприємства, обумовлюють динамічність, стійкість та безперервність функціонування системи внутрішнього контролю.

11. Одиначна відповідальність. Згідно даної вимоги, з метою уникнення безвідповідальності, не слід закріплювати окрему функцію за двома або кількома центрами відповідальності, тобто одна функція – один центр відповідальності. Проте, варіант закріплення декількох контрольних функцій за одним центром відповідальності – можливий. Ця вимога має певне обмеження щодо ситуацій, коли для уникнення помилок чи зловживань окремих посадових осіб (центрів відповідальності) приймається колективне рішення.

12. Потенційна функціональна взаємозамінність. В основі цієї вимоги лежить твердження, що на виконання контрольних процедур не повинно впливати тимчасове вибуття окремих суб'єктів внутрішнього контролю: кожен працівник (суб'єкт внутрішнього контролю) зобов'язаний уміти виконувати контрольну роботу вищого, нижчого, а також працівників свого рівня, з метою уникнення втрати перманентного зв'язку з об'єктом контролю за час їх вибуття.

13. Регламентація. Ця вимога передбачає наступне: запорукою успіху є чітка регламентація та виконання її положень; отже, ефективність функціонування системи внутрішнього контролю прямо пов'язана з тим, наскільки підпорядкована регламенту контрольна діяльність на підприємстві.

14. Взаємодія та координація. За цією вимогою здійснення внутрішнього контролю варто побудувати на основі чіткої взаємодії та координації роботи всіх підрозділів і служб підприємства з метою вирішення поставлених завдань контролю.

За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що сукупність зазначених вище принципів і вимог є основою ефективного функціонування системи внутрішнього контролю витрат виробництва на підприємствах нафтогазовидобувної галузі.

Огляд фахової літератури з проблем розвитку нафтогазовидобувної галузі свідчить, що на організацію системи внутрішнього контролю витрат виробництва на досліджуваних підприємствах впливають такі чинники:

- ставлення керівництва до внутрішнього контролю (тобто наскільки правильно розуміє керівництво роль внутрішнього контролю в управлінні організацією);
- зовнішні умови функціонування підприємства, його розміри, організаційна структура управління, масштаби і види діяльності;
- кількість і регіональна неоднорідність (розгалуженість) місця розташування його відокремлених підрозділів або дочірніх компаній;
- стратегічні установки, цілі і завдання;
- ступінь механізації та комп'ютеризації діяльності;
- ресурсне забезпечення;
- рівень компетентності кадрового складу.

Побудова ефективно функціонуючої системи внутрішнього контролю витрат виробництва на підприємствах нафтогазовидобування передбачає здійснення наступних етапів організаційної роботи [125]:

I етап. Моніторинг умов господарювання на відповідність цілям функціонування підприємства, прийнятого раніше векторного плану дій, стратегії і тактики господарської діяльності в розрізі її видів, розмірів і організаційної структури управління, з її можливостями.

II етап. Розроблення та документальне закріплення нової ділової концепції підприємства, а також комплексу заходів, які спроможні привести цю ділову

концепцію до розвитку і вдосконалити підприємство, успішно реалізувати його мету, зміцнити його позицій на ринку. До таких документів варто віднести положення про фінансову, виробничо-технологічну, інноваційну, постачальницьку, збутову, інвестиційну, облікову та кадрову політику, які необхідно розробляти на основі ґрунтовного аналізу кожного елемента політики і вибору з наявних альтернатив найбільш прийнятних для даного підприємства, що дозволить здійснювати попередній, поточний і наступний контроль всіх аспектів її функціонування, відображених у відповідних пунктах (елементах) політики.

III етап. Здійснення аналізу ефективності існуючої структури управління та її коригування. За цим етапом необхідно сформулювати положення про організаційну структуру управління, з детальним описом всіх організаційних ланок та зазначенням всіх видів підпорядкованості (адміністративної, функціональної, методичної), ідентифікацією векторів їх діяльності, функцій, які вони виконують, регламентувати їх комунікації, права та відповідальність, відобразити розподіл видів продукції, ресурсів, функцій управління щодо вказаних ланок. Те ж саме відноситься і до положень про різні структурні підрозділи (відділи, бюро, групи тощо) до планів організації праці їх працівників: опрацюванню підлягають план документації і документообігу, штатний розпис, посадові інструкції.

IV етап. Розроблення формальних типових процедур контролю конкретних фінансових і господарських операцій, що дозволить впорядкувати взаємовідносини працівників з приводу контролю фінансово-господарської діяльності, ефективно управляти ресурсами, оцінювати рівень достовірності (якості) інформації для прийняття управлінських рішень.

V етап. Організація відділу внутрішнього контролю (або іншого спеціалізованого контрольного підрозділу).

VI етап. Визначення шляхів вдосконалення системи внутрішнього контролю враховуючи перманентний розвиток підприємства та умови його функціонування (внутрішніх і зовнішніх), що безперервно змінюються.

Окрім того, в процесі своєї діяльності організована на підприємстві система внутрішнього контролю повинна взаємодіяти з усіма підрозділами підприємства.

Тому що лише двостороння співпраця може забезпечити функціонування служби внутрішнього контролю не як пасивного спостерігача за виконанням управлінських рішень, а та яка б давала можливість як апарату управління, так і зовнішнім користувачам спостерігати реальну картину господарської діяльності підприємства, забезпечувала керівництво корисною та необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень.

Таким чином, враховуючи організаційну структуру управління ГПУ «Полтавагазвидобування», взаємодію системи внутрішнього контролю з іншими підрозділами підприємства можна відобразити наступним чином (табл. 3.2).

Запропонована схема взаємодії служби внутрішнього контролю з іншими підрозділами носить дещо теоретичний і спрощений характер та не відображає взаємодію служби з іншими суб'єктами такими як, наприклад власник та акціонери, які можуть бути ініціаторами створення служби внутрішнього контролю та вимагати звіти про виконану роботу, а не лише керівництво, як вказано на схемі.

Проте, незважаючи на вказані недоліки дана схема відображає основні ключові елементи співпраці служби внутрішнього контролю з підрозділами підприємства та наочно ілюструє те, що лише зворотній зв'язок між службою та відповідними підрозділами може забезпечити ефективну діяльність підприємства.

Проведене автором дослідження підтверджує, що організація системи внутрішнього контролю витрат виробництва на підприємствах нафтогазовидобування – складний процес, тому потребує впровадження в практику роботи контролюючих органів типового проектування організації внутрішнього контролю (рис. 3.4).

Наявність типового проекту сприятиме більш чіткому розподілу управлінських та контрольних функцій в контрольному органі, високій організації контрольної діяльності, підвищенню ефективності праці працівників цього органу. Він повинен впроваджуватись у встановлені строки за попередньо розробленим планом під контролем розробників проекту.

Таблиця 3.2

**Взаємодія системи внутрішнього контролю з різними підрозділами ГПУ
«Полтавагазвидобування» (розроблено автором на основі [78])**

Керівництво підприємства	Одержання наказів, розпоряджень, вказівок та планів*	Служба внутрішнього контролю
	Підготовка звітів (актів) за результатами здійснених перевірок, аналітичних довідок, рекомендацій та висновків**	
Бухгалтерія	Документи, що підтверджують надійність системи обліку, фінансову звітність, обґрунтованість розрахунків з бюджетними та позабюджетними фондами, дебіторами, кредиторами тощо*	
	Матеріали перевірок, інвентаризацій**	
Планово-економічний відділ	Звіти про виконання планових завдань, розрахунків планових відпускних цін на продукцію, послуги, роботи*	
	Надання консультацій з питань економії матеріальних та грошових ресурсів розрахунку планових цін, удосконалення планової роботи**	
Юридичний відділ	Матеріали за результатами судового розгляду позовів, проектів наказів, інструкцій, договорів*	
	Матеріали за фактами розкрадання, недостач, стягнення дебіторської заборгованості, довідки та акти для юридичної оцінки виявлених порушень та зловживань**	
Відділ організації праці та заробітної плати	Штатний розклад та зміни до нього, положення про оплату праці*	
	Пропозиції з удосконалення оплати праці, довідки за результатами перевірок підрозділів в частині оплати праці та ефективності використання робочого часу**	
Відділ матеріально-технічного постачання та маркетингу	Звіти з витрачання матеріально-виробничих запасів на виробництво, відпуск матеріалів стороннім організаціям, акти приймання та списання товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), документи по претензіях та позовах у зв'язку з постачанням продукції, картки складського обліку, договори про матеріальну відповідальність, збереження ТМЦ*	
	Аналітичні довідки і пропозиції з удосконалення роботи відділу постачання та збуту**	
Виробничий відділ облаштування родовищ та виробничі цехи	Відомості про виконання плану випуску продукції (робіт, послуг), дані про залишки незавершеного виробництва, норми витрачання матеріальних ресурсів, рекламації на неякісну продукцію*	
	Висновки та пропозиції щодо правильності оформлення накладних, відповідності фактичного виходу продукції встановленим нормам, обґрунтованості застосування норм природного збитку, заповнення виробничих журналів, дотримання технологічної дисципліни, своєчасності відображення здійснених операцій в первинних документах тощо**	

Примітка: * – надання інформації службі внутрішнього контролю

** – передача опрацьованих матеріалів, висновків, пропозицій, відповідним відділам

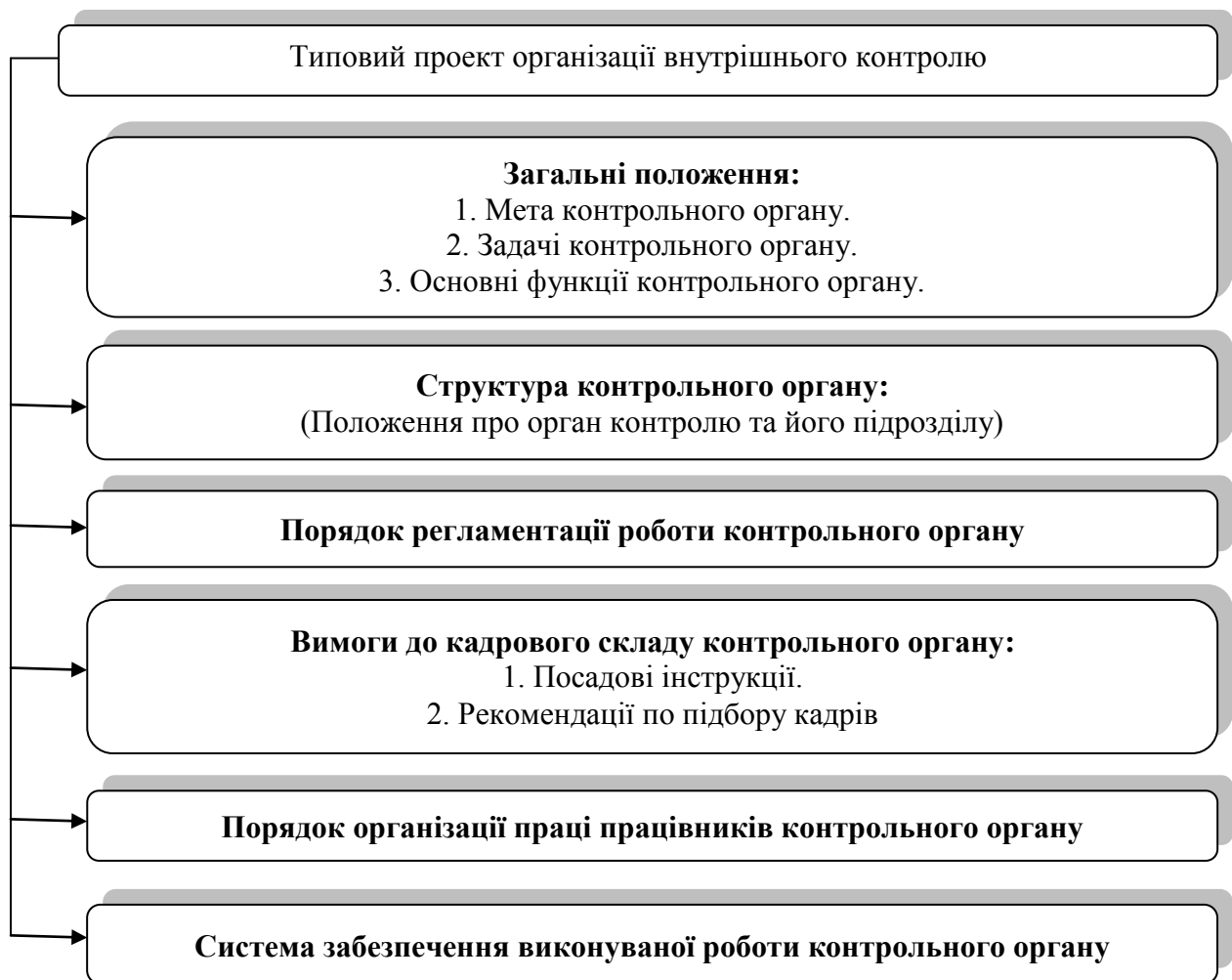


Рис. 3.4. Типовий проект організації внутрішнього контролю для підприємств нафтогазовидобування (розроблено автором)

Таким чином, враховуючи специфіку діяльності підприємств нафтогазовидобувної галузі значення впровадження системи внутрішнього контролю виробничих витрат для діяльності досліджуваних підприємств полягає у наступному:

1. Присутність контролера на виробництві зобов'язує до більш відповідального ставлення інших працівників до виконання своїх обов'язків.
2. Завданням внутрішнього контролера процесу виробництва виступає не лише контроль за витратами, а й спостереження за якістю продукції, що виробляється.
3. Розмежування повноважень (зняття контрольних функцій з облікових працівників, які знаходяться в бухгалтерії, а не на виробництві), дозволяє здійснювати контроль більш предметно й конкретніше.

4. Формування на підприємстві типового проекту організації внутрішнього контролю і відповідальність за виявлені ним порушення дозволить сформувати концептуальні й організаційні засади, а також методику контролю витрат на виробництво.

5. Впровадження системи внутрішнього контролю дозволяє оптимізувати показники діяльності та використання ресурсів.

3.2. Організація та методика проведення внутрішнього контролю витрат виробництва в системі управління на підприємствах нафтогазовидобування

Система управління підприємством в умовах ринкової економіки потребує належної організації системи внутрішнього контролю, яка, в свою чергу, допоможе відобразити фактичний стан підприємства, визначити причини відхилень від норм використання матеріальних і трудових ресурсів та виявити невикористані резерви [125, с. 8]. Але в умовах жорсткої економії матеріальних ресурсів власники підприємств все частіше відмовляються від організації системи внутрішнього контролю, не розуміючи сутності, мети і завдань внутрішнього контролю та не приділяючи належної уваги побудові ефективної системи його здійснення.

Дієвість внутрішнього контролю може бути посилена, якщо для його проведення використовуються оптимальні методи й інструменти.

Методика внутрішнього контролю – це порядок і послідовність застосування методів та прийомів контролю з метою підтвердження ступеня раціональності використання ресурсів підприємства, оптимізації господарських процесів в підприємницькій діяльності, яка повинна приносити максимальний прибуток в межах законодавства і прийнятої обліково-економічної політики [135, с. 26].

Для дотримання відповідних принципів діяльності нафтогазовидобувного підприємства з метою досягнення законності, доцільності, достовірності фінансово-господарських операцій на основі облікової, звітної, нормативної та іншої інформації у сполученні з дослідженням фактичного стану підконтрольних об'єктів,

використовують різні методи внутрішнього контролю, які включають елементи таких методів, як [157, с. 64]:

- 1) рахунки і подвійний запис, інвентаризація та документація, балансове узагальнення – для забезпечення достовірності бухгалтерського фінансового обліку;
- 2) виділення центрів відповідальності, нормування витрат – з метою відповідного ведення бухгалтерського управлінського обліку;
- 3) перевірка документів, перевірка арифметичних розрахунків, перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, інвентаризація, усне опитування персоналу, підтвердження і простежування для проведення ревізії, контролю чи аудиту.

Всі перераховані вище методи інтегруються в єдину систему і використовуються в цілях управління підприємством.

В свою чергу, прийоми – це якісно однорідна контрольна дія контролера, спрямована на виявлення, дотримання певних нормативних положень суб'єктом господарювання [3, с. 112].

Прийоми внутрішнього контролю поділяються на документальні та фактичні. Фактичні прийоми внутрішнього контролю застосовуються тільки тоді, коли об'єктом дослідження виступають активи підприємства або перевірці підлягає дотримання посадовими особами своїх повноважень. До них можна віднести інвентаризацію, службове розслідування, обстеження, експертну оцінку тощо. Оскільки об'єктом дослідження є виробничі витрати нафтогазовидобувного підприємства, то внутрішній контролер під час їх перевірки може використати наступні прийоми документального контролю (таблиця 3.3).

З метою досягнення ефективного результату від впровадження системи внутрішнього контролю, та враховуючи організаційно-технічні особливості діяльності на підприємствах нафтогазовидобувної галузі, автором запропоновано внутрішній контроль за витратами виробництва на ГПУ «Полтавагазвидобування» здійснювати в певній послідовності (рис. 3.5).

Важливим видом робіт підготовчого етапу контрольного процесу є програма перевірки – основа формування контрольного процесу, що включає певний перелік

питань. Варто підкреслити, що з метою виконання плану контролюючий орган повинен підготувати в письмовій формі програму перевірки.

Таблиця 3.3

Особливості застосування методичних прийомів документального контролю під час перевірки витрат виробництва на підприємствах нафтогазовидобування (встановлено автором на основі [157])

Прийом контролю	Призначення
Арифметична перевірка	Використовується для визначення правильності нарахування та списання витрат виробництва на фінансові результати
Формальна перевірка	Передбачає перевірку правильності оформлення первинних документів (заповнення всіх реквізитів), на основі яких були здійснені облікові записи
Нормативно-правова перевірка	Дає змогу встановити законність господарської операції. Цей прийом використовується у таких випадках: – при відображенні витрат виробництва в бухгалтерському обліку (перевірка правильності застосування рахунків бухгалтерського обліку); – під час виявлення порушень в обліку витрат виробництва (перевірка дотримання правильності записів у робочій документації внутрішнього контролера щодо понесених витрат)
Взаємна перевірка	Уможливорює перевірку різних документів, у яких відбувається одна і та сама операція, з метою виявлення неправильних контрировок, або таких, що не підтверджені первинними документами
Експертна перевірка	Спрямована на виявлення фактів підробок та дописування в первинних документах, які підтверджують понесення витрат виробництва
Зустрічна перевірка	Полягає у співставленні одного і того ж самого документа на різних підприємствах
Логічна перевірка	Застосовується під час контролю за нестачею і втратами від псування цінностей, коли необхідно виявити можливі розкрадання та зловживання матеріально відповідальних осіб

Програма перевірки – це документ, що містить: завдання контролюючого органу для конкретного об'єкта (системи контролю певних господарських операцій, залишків на рахунках бухгалтерського обліку, циклу господарських операцій тощо); процедури, необхідні для виконання поставлених завдань; обсяги і терміни їх виконання [9, с. 66].

З метою одержання достовірної інформації з обліку витрат виробництва на підприємствах нафтогазовидобувної галузі, автором запропоновано орієнтовну програму внутрішнього контролю виробничих витрат підприємства, яка дозволить

контролювати формування собівартості продукції та попередити виникнення витрат (таблиця 3.4).

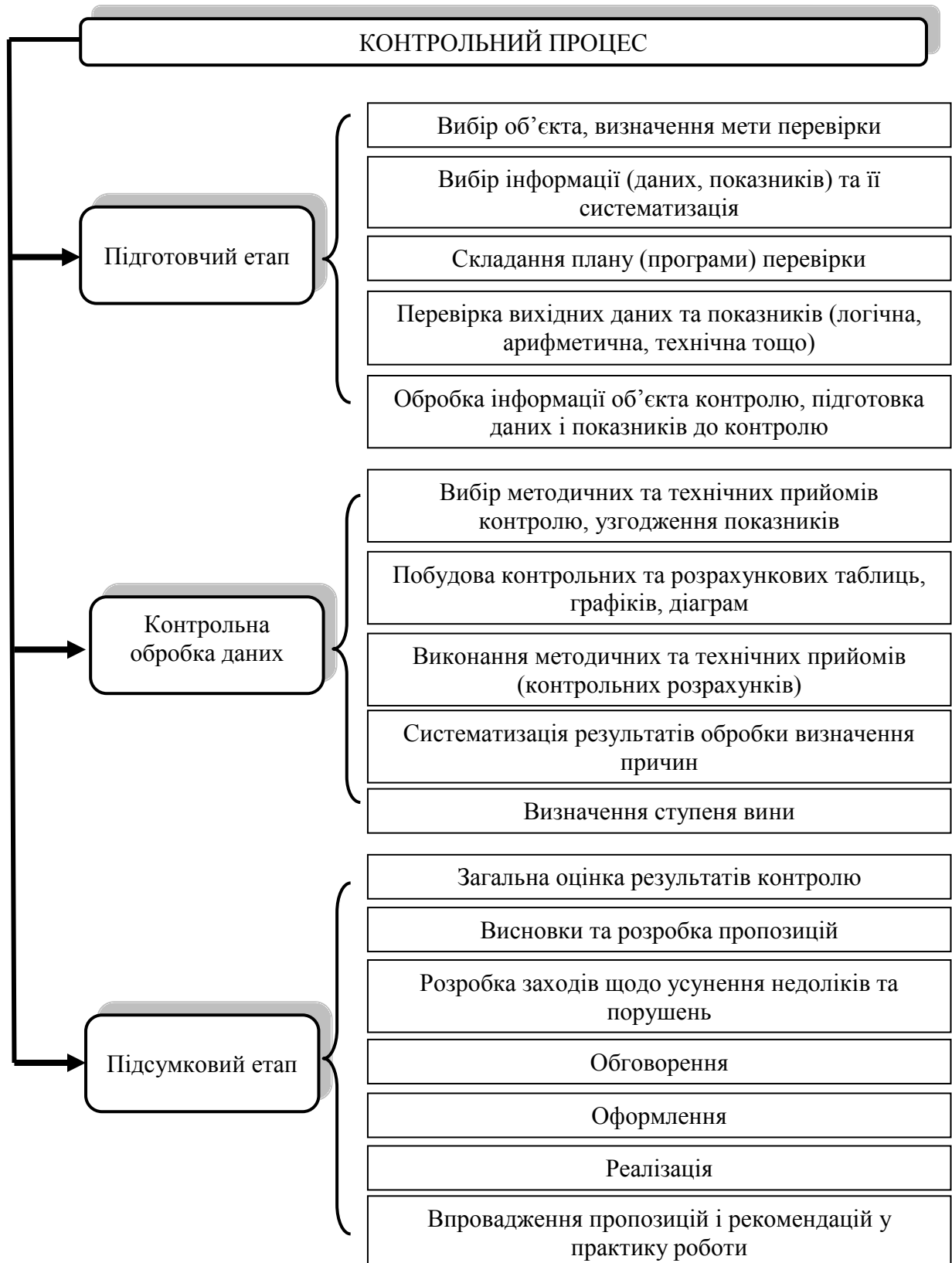


Рис. 3.5. Організаційна побудова технології внутрішнього контролю витрат виробництва ГПУ «Полтавагазвидобування» (встановлено автором)

Таблиця 3.4

Орієнтовна програма проведення внутрішнього контролю витрат виробництва на підприємствах нафтогазовидобування (розроблено автором)

Дії контролюючого органу	Джерела інформації	Термін виконання	Тривалість, днів	Контрольні процедури	Виконавці
Перевірка достовірності синтетичного обліку аналітичному обліку	Головна книга по рахунках 10, 20, 644, 70, 90, 91, 92 підрозділів, первинні документи	02.06-04.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка дотримання вибраного методу обліку витрат підприємства	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи	05.06-09.06	5	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення витрат на об'єкт обліку	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи	10.06-14.06	5	Суцільна перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення матеріальних витрат на собівартість продукції	Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, лімітно-забірні картки, відомості з обліку матеріалів	15.06-16.06	2	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи на собівартість продукції	Табель обліку робочого часу, наряд на відрядну роботу, обліково-платіжна відомість	17.06-19.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення сум нарахованої амортизації на основні засоби на собівартість продукції	Розроблена таблиця розрахунку суми зносу основних засобів	20.06-21.06	2	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності обліку та списання витрат допоміжного виробництва	Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, наряд на відрядну роботу, табель обліку робочого часу, обліково-платіжна відомість	22.06-24.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності обліку та списання накладних витрат	Договори, рахунки-фактури, платіжні доручення	25.06-27.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій витрат виробництва	Облікова політика, робочий план рахунків, облікові регістри, Головна книга	28.06-30.06	3	Суцільна перевірка	Контролер, ПІБ

Другий, основний, етап перевірки пов'язаний із: проведенням аналізу первинних та зведених бухгалтерських документів щодо нарахування і списання витрат виробництва; здійсненням суцільної перевірки за відповідними рахунками; контролем за правильністю віднесення статей витрат виробництва до складу витрат, які зменшують оподатковуваний дохід платника податку на прибуток; перевіркою достовірності показників фінансової звітності щодо витрат виробництва.

Заключним підсумковим етапом контрольного процесу є оцінка результатів контролю, узагальнення даних, розробка рекомендацій, спрямованих на вдосконалення роботи.

Варто зазначити, що здійснення внутрішнього контролю є складним і трудомістким процесом, який відбувається протягом життєвого циклу підприємства, має свої особливості для різних об'єктів перевірки, залежить від масштабу і виду діяльності, рівня організації бухгалтерського обліку. Тому постає питання його автоматизації.

На практиці для задоволення потреб бухгалтерського обліку розробниками програмного забезпечення запропоновано велику кількість облікових систем, між якими здійснюється конкуренція щодо функціонального наповнення. Що стосується внутрішнього контролю, то для перевірки інформації, поточного спостереження господарської діяльності підприємства, виконання функцій і задач контролю майже ніякі технічні засоби не використовуються.

Засоби автоматизованої обробки даних, у більшості випадків, використовуються контролерами тільки з метою оформлення документів чи для одержання довідкової інформації; окремі суб'єкти господарювання, з метою автоматизації внутрішнього контролю, самостійно розробляють програмні продукти, використання яких спрощує та прискорює розрахунки, дозволяє у короткий термін проводити перевірки певних ділянок бухгалтерського обліку [189, с. 114].

Враховуючи, що ринок програмного забезпечення в повній мірі забезпечений не тільки бухгалтерськими програмами, але і програмами для проведення економічного аналізу, деякі підприємства нафтогазовидобувної галузі намагаються

приспосувати останні й для контролю; така адаптація відбувається через використання бухгалтерських програм шляхом розширення їх можливостей з додаванням аналітичного модулю. Що стосується автоматизації перевірок та аналітичних функцій, то подібні системи не дозволяють цього виконувати [4, с. 90].

На досліджуваних підприємствах нафтогазовидобувного комплексу потреба використання автоматизованих інформаційних систем (АІС) і технологій в процесі проведення внутрішнього контролю визначається такими факторами [4, с. 90]:

1. Трудомісткість контрольних процедур – характеризується великою кількістю арифметичних розрахунків та різними видами аналізу. Автоматизація внутрішнього контролю допоможе підвищити ефективність прийняття рішень, дозволить здійснювати розрахунки різного ступеню складності з використанням статистичних методів і методів моделювання.

2. Великі обсяги інформації підприємства, що потребують обробки та розроблення рекомендацій на основі одержаних результатів щодо запобігання в майбутньому помилок, зловживань, невідповідностей діючому законодавству.

3. Необхідність забезпечення швидкості проведення розрахунків, перевірок, забезпечення їх високою якістю.

4. Специфічність і різноманітність об'єктів контролю, які мають різні джерела виникнення, структуру, зміст, характерні особливості, що призводить до збільшення знань про них з метою їх контролю та обліку.

5. Циклічність господарської діяльності підприємства, що забезпечує систематичне виконання процесів діяльності. Систематичність внутрішнього контролю дозволить стандартизувати та уніфікувати методику його процедур та здійснити їх автоматизацію.

6. Швидкість повного виявлення помилок. Зменшення впливу людського фактору на будь-який процес діяльності підприємства, використовуючи засоби автоматизованої обробки даних зменшує ймовірність заподіяння навмисних помилок, полегшити процес їх виявлення.

Слід відмітити, що АІС можуть виступати об'єктом та інструментом внутрішнього контролю. Якщо АІС є об'єктом, то відбувається перевірка

правильності функціонування даної системи, відповідності її нормам чинного законодавства. Якщо АІС є інструментом, то вона використовується для автоматизації типових процедур, полегшення їх здійснення, ефективної організації інформаційних потоків.

Проте, можливості інформаційних систем, як інструменту контролю, використовуються частково, що обумовлено [23, с. 270]:

- недостатньою увагою до важливості здійснення внутрішнього контролю з боку розробників програмного забезпечення;
- неповною реалізацією процедур контролю при інтеграції підсистем автоматизованої інформаційної системи управління;
- трудомісткістю процедур, які потребують ведення інформаційного фонду в повних обсягах і розробки достатньо складних алгоритмів.

Окрім того, інформаційні системи, як носії алгоритмів предметної галузі, самостійно не здатні на фінансові та будь-які інші махінації. На вході в систему відбувається контроль інформації на дотримання законодавства, на виході – перевірка виконання планів, нормативів, в середині – контроль здійснюється у відповідності із математичними моделями та алгоритмами без втручання користувачів [189, с. 170].

В результаті проведеного дослідження, та враховуючи специфіку діяльності підприємств нафтогазовидобування, автором запропоновано перспективні напрямки застосування автоматизованих інформаційних систем в процесі здійснення внутрішнього контролю витрат виробництва, які передбачають створення:

- а) автоматизованого робочого місця (АРМ) контролера і відповідного програмного забезпечення, сумісного або інтегрованого в діючу АІС підприємства;
- б) системи попереднього контролю з урахуванням інформаційної інтеграції підсистем управління в умовах функціонування АІС;
- в) експертної системи внутрішнього контролю;
- г) алгоритмів автоматизованого здійснення тематичного контролю в залежності від об'єктів перевірки.

Дослідження автора показали, що організація автоматизованого робочого місця внутрішнього контролера передбачає наявність спеціальних програмних, технічних, інформаційних, організаційних, математичних, методичних засобів, призначених виконувати основні функції внутрішнього контролю. Тому важливим є функціональне наповнення АІС контролю. Основні функції та задачі, які повинна виконувати автоматизована система внутрішнього контролю на підприємствах нафтогазовидобувної галузі для забезпечення його потреб представлені на рисунку 3.6.

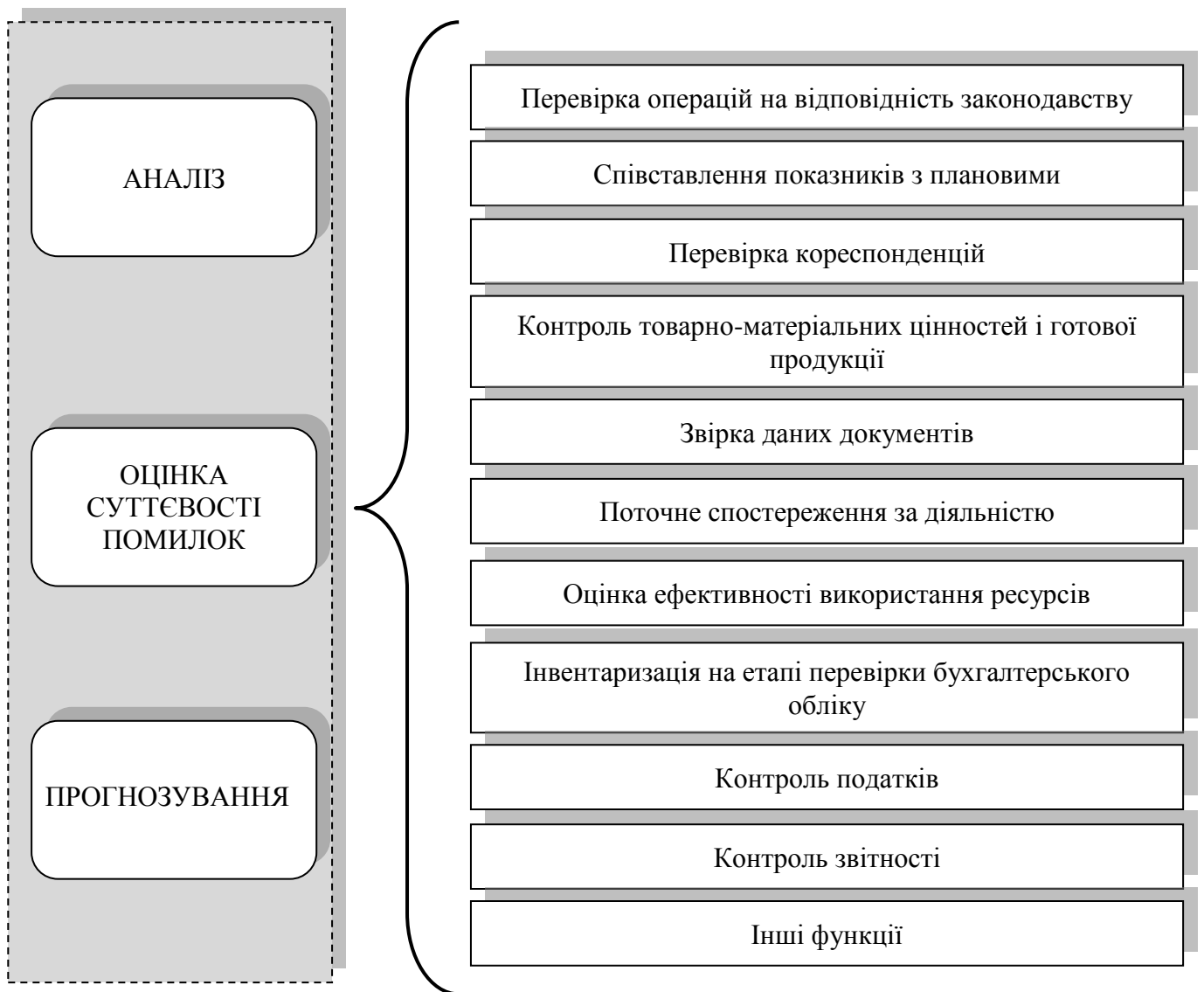


Рис. 3.6. Функціональна структура автоматизованої інформаційної системи внутрішнього контролю витрат виробництва на підприємствах нафтогазовидобування (розроблено автором на основі [101])

Головним завданням внутрішнього контролю витрат виробництва, проведеного шляхом тематичних перевірок, є їх аналіз, оцінка суттєвості помилок та прогнозування (див. рис. 3.6). У наслідок реалізації вказаних процедур, контролери мають розробляти рекомендації стосовно покращення стану об'єктів перевірки та запобігання в майбутньому зловживань, порушень, помилок [193, с. 461].

Забезпечення ефективності системи контролю досягається в тих випадках, коли відбувається попередження майбутніх порушень і помилок. Тобто контроль необхідно здійснювати на початку процесу. Для цього доцільно мати систему жорстких обмежень, які б запобігали здійсненню незаконних операцій до початку їх виконання [194, с. 20]. З цією метою автором пропонується схема попереднього контролю, яка буде враховувати принцип розподілу обов'язків між працівниками, виявлення якого спостерігається на кожному етапі процесу виробництва відповідного автоматизованого робочого місця (рис. 3.7).

Відповідно до запропонованої схеми попередній контроль витрат виробництва відбувається автоматично та напівавтоматично за участю працівника. В моделі попереднього контролю (див. рис. 3.7) забезпечується інформаційна інтеграція основних функцій управління: планування, регулювання, виконання, облік і контроль, що впливає на якість управління діяльності нафтогазовидобувного підприємства.

Необхідно також зазначити, що в процесі внутрішнього контролю відбувається порівняння фактичних даних з обраними в процесі планування як базис, а саме: нормативними планами, стандартами, нормами законодавства, моделями формалізованих знань, при цьому у наслідок виявлених відхилень контролер формує та презентує висновок про характер факторів, які вплинули на появу відхилення та розробляє рекомендації щодо поліпшення стану об'єкта контролю [196, с. 201].

За результатами проведеного дослідження процес внутрішнього контролю витрат виробництва на підприємствах нафтогазовидобування представлений автором у вигляді графічної моделі (рис. 3.8).

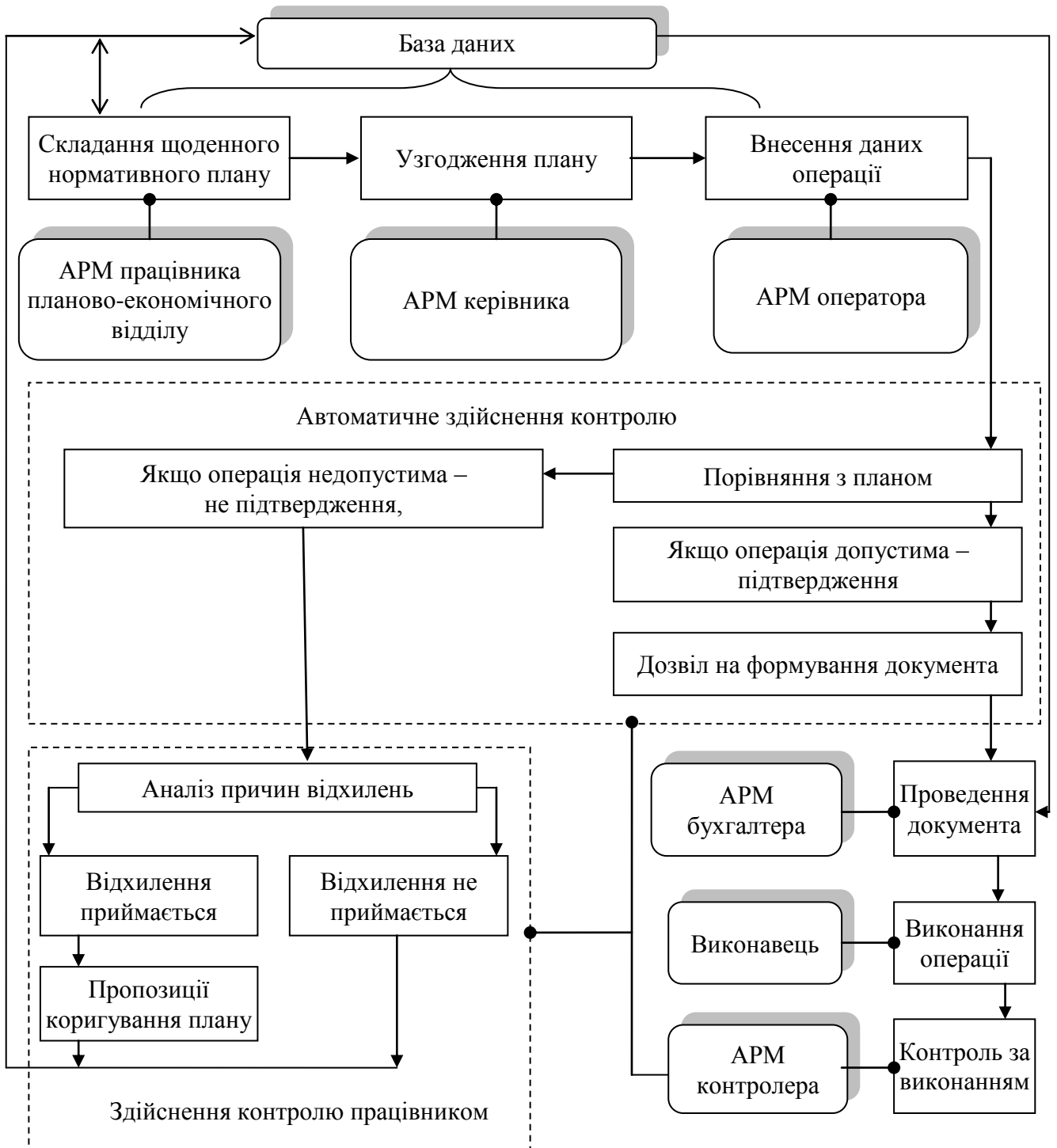


Рис. 3.7. Схема процесу попереднього контролю витрат виробництва в умовах застосування автоматизованої інформаційної системи (розроблено автором на основі [101])

Важливим етапом у технології внутрішнього контролю на підприємствах нафтогазовидобування є виявлення відхилень. Визначення відхилень допомагає

виявити межі ефективності або неефективності всієї діяльності або окремих частин і функцій підприємства [49, с. 315].



Рис. 3.8. Графічна модель внутрішнього контролю витрат виробництва на підприємствах нафтогазовидобування (розроблено автором на основі [123, с. 95])

З метою накопичення інформації про фактичні значення і відхилення контрольованих показників, та враховуючи організаційно-технологічні особливості діяльності нафтогазовидобувних підприємств, в роботі пропонується використання опитувальних листів об'єктів внутрішнього контролю (Додаток Ш), що включають наступні робочі документи (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5

Орієнтовний перелік робочих документів внутрішнього контролю витрат виробництва на підприємствах нафтогазовидобування (розроблена автором)

№ робочого документу	Назва робочого документу	Примітка
РД 1	Відомість про асортимент продукції, що видобувається, а також супутні товари та послуги	Складається щомісяця, Контролер, ПІБ
РД 2	Відомість про споживання паливно-енергетичних ресурсів	
РД 3	Відомість про ціни та тарифи на споживані паливно-енергетичні ресурси	
РД 4	Відомість про технічний облік споживання енергоносіїв та води	
РД 5	Відомість про компресорне устаткування	
РД 6	Відомість про склад і роботу котельні	
РД 7	Відомість про систему опалення будівель, споруд та цехів об'єкта, що споживає ПЕР	
РД 8	Відомість про технологічне устаткування та агрегати, що використовують паливо	

Враховуючи, що внутрішній контроль передбачає як визначення порушень, так і аналіз та формування рекомендацій, пропонується застосування експертних систем, спрямованих на виконання аналітичних задач, здійснення певних висновків, пояснення результатів, прийняття рішень. Їх використання підвищить можливості користувачів і обмежить вплив людського фактору на результати [17, с. 384].

Експертну систему на підприємствах нафтогазовидобувної галузі слід використовувати для рішення наступних задач, які складають її функціональне забезпечення: оцінки ефективності та цільового використання фінансових і матеріальних ресурсів; оцінки відповідності ведення фінансового, податкового та управлінського обліку законодавчим нормам; вироблення рекомендацій для уникнення в подальшому порушень, помилок та зловживань; прогнозування та запобігання прийняттю управлінських рішень, які можуть мати в майбутньому

негативні наслідки; аналізу відповідності об'єктів контролю прийнятим управлінським рішенням; контролю виконання управлінських рішень [4, с. 128].

Дослідження автором системи внутрішнього контролю дозволяють зробити висновок, що розробка алгоритмів для здійснення тематичних перевірок є перспективним напрямком автоматизації внутрішнього контролю на нафтогазовидобувних підприємствах. Варто зазначити, що перевірка правильності формування бухгалтерської звітності та її аналізу стосовно витрат виробництва є важливою задачею внутрішнього контролю. Тому, враховуючи специфіку діяльності нафтогазовидобувних підприємств, автором пропонується наступний алгоритм контролю звітності (рис.3.9).

Необхідно зауважити, що автоматизована перевірка та аналіз бухгалтерської звітності витрат виробництва на підприємствах нафтогазовидобування направлена на виконання наступних функцій внутрішнього контролю (див. рис. 3.9): моніторинг здійснених контіровок; перевірка оборотів за рахунками; опрацювання показників податкового обліку на предмет правильності їх формування; перевірка правильності складання фінансової звітності та отримання показників за нею; визначення показників фінансового стану підприємства, їх аналіз і підготовка висновку за ними; розрахунок і розподіл суттєвості [22, с. 284].

Заключним етапом проведення внутрішнього контролю витрат виробництва є формування вихідної контрольної інформації, яка повинна містити: перелік виявлених недоліків та відхилень, перелік обставин, за яких ці відхилення та недоліки були виявлені, оцінку виявлених відхилень з точки зору їх впливу на прийняті або реалізовані управлінські рішення, рекомендації по можливому виправленню даних відхилень, оцінку даних рекомендацій з точки зору їх можливого впливу на прийняті або реалізовані управлінські рішення.

Підсумкові документи внутрішнього контролю витрат виробництва на підприємствах нафтогазовидобування повинні містити:

- інформацію для керівництва;
- інформацію для відділу, діяльність якого перевірялась;
- інформацію для зацікавлених відділів підприємства.



Рис. 3.9. Схема автоматизації внутрішнього контролю бухгалтерської звітності щодо витрат виробництва на підприємствах нафтогазовидобування (розроблено автором на основі [101])

Важливим моментом формування підсумкової контрольної інформації є розробка рекомендацій по результатах внутрішнього контролю. Як свідчить вітчизняна практика, рекомендації повинні надаватися у письмовій формі, бути зрозумілими, точними, логічно сформульованими, які не мали б двоїстого

тлумачення, при необхідності включати кількісні розрахунки, посилання на нормативні акти.

Враховуючи специфіку діяльності підприємств нафтогазовидобувної галузі, у вихідній інформації по результатам внутрішнього контролю витрат виробництва обов'язково слід зазначити, які з виявлених відхилень й недоліків є суттєвими, а які – ні. Слід відмітити, що виявлені в ході внутрішнього контролю витрат виробництва недоліки, які не потребують суттєвих змін в діяльності посадових осіб (підрозділу, підприємства), необхідно усунути в ході здійснення перевірки, зробивши при цьому відповідні записи у заключному акті. Проте, якщо при перевірці виявлені серйозні порушення законодавства України або інших нормативно-правових актів, які вимагають внесення змін у бухгалтерський або податковий облік та звітність підприємства, то до розгляду матеріалів внутрішньогосподарського контролю варто залучити представників юридичного відділу. Останні повинні дати правову оцінку контрольній інформації.

В якості підсумкового документу по результатам внутрішнього контролю витрат виробництва є складання акту або довідки. Акт складається, якщо в ході перевірки були виявлені суттєві порушення, які у підсумку потребують притягнення винних осіб до матеріальної, адміністративної відповідальності. Довідка складається при невиявленні порушень або при виявленні несуттєвих помилок та порушень.

Як показує практика контрольної діяльності, з метою повного відображення інформації про результати внутрішнього контролю витрат виробництва, доцільно виокремлювати у акті (довідці) три частини: вступну, аналітичну та підсумкову частини.

Вступна частина буде містити назву підрозділу (відділу), який перевіряється; термін здійснення контролю (дату початку і закінчення); підставу проведення контролю та його мету, завдання (з посиланням на розпорядження або наказ керівництва, якщо вони видавались); період діяльності підрозділу (відділу), за який проведена перевірка; посади, прізвища осіб, діяльність яких оцінювалася; посади, прізвища осіб, що проводили і брали участь в здійсненні контролю; дату складання акту (довідки).

В свою чергу аналітична частина акту або довідки повинна містити систематизований виклад та обґрунтування фактів порушень та недоліків у роботі, здійснених посадовими особами та виявлених у ході перевірки, розкриття пов'язаних з цими фактами обставин, що мають значення для ухвалення правильного рішення за результатами контролю. При відсутності порушень та недоліків, доцільно висвітлити позитивні результати діяльності підрозділу, що перевірявся.

Підсумкова частина акту або довідки повинна містити загальний висновок суб'єктів контролю щодо стану об'єкта перевірки, а також пропозиції щодо усунення виявлених порушень. При складанні акту викладаються найбільш суттєві недоліки, що призвели до прийняття необґрунтованих та економічно недоцільних управлінських рішень. Висновок осіб, які здійснювали контроль, повинен бути підкріплений аргументацією причин, що вплинули на висловлення ним такої думки, при необхідності слід навести посилання на чинні законодавчі акти, кількісні розрахунки.

За результатами проведеного дослідження, з метою повного відображення інформації про результати внутрішнього контролю витрат виробництва, та враховуючи організаційно-технічні особливості діяльності підприємств нафтогазовидобувної галузі, автором запропоновано наступну форму акту (Додаток Щ).

Відповідальність по розробці та складанню документів за результатами внутрішнього контролю повинна бути персоніфікована із ступінчатим підходом до розподілу обов'язків: безпосередній виконавець перевірки, має нести відповідальність за якісну змістовність документів, які складає, повноту інформаційного пошуку та його достатність для висновків. В свою чергу суб'єкти внутрішнього контролю вищої ланки відповідають за визначення об'єктів контролю та обсяг перевірки [28, с. 256].

Таким чином, в результаті організації ефективної системи внутрішнього контролю витрат виробництва підприємства нафтогазовидобувної галузі зможуть:

- ефективно функціонувати та мати стійкий розвиток в умовах конкуренції;

- ефективно зберігати та використовувати ресурси і можливості підприємства;
- вчасно виявляти і мінімізувати комерційні, фінансові й внутрішньофірмові ризики в управлінні підприємством;
- формувати адекватну сучасним перманентно мінливим умовам господарювання систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, що дозволяє своєчасно адаптувати функціонування підприємства до змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі.

Висновки до розділу 3

1. Сучасні вимоги господарювання вимагають присутності внутрішнього контролю на всіх рівнях управління. На основі досліджених праць вітчизняних та зарубіжних науковців щодо економічної сутності «внутрішній контроль», встановлено багаторівневність даної категорії. Проведений аналіз визначень й тлумачень дозволив сформулювати власне визначення поняття контроль та виокремити його основні ознаки. Внутрішній контроль можна представити у вигляді певного процесу, спрямованого на досягнення поставленої мети та забезпечення відповідності функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням: вивчення фактичного стану справ у суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети та доведення цієї інформації до органу управління. Запропоноване трактування дозволить підвищити ефективність використання фінансових ресурсів органом управління нафтогазовидобувним підприємством.

2. Враховуючи специфіку діяльності підприємств нафтогазовидобування, визначена основна мета внутрішнього контролю витрат виробництва, яка полягає у здійсненні планового виробничого процесу; стандартів якості продукції, що випускається; ефективності діяльності підприємства; фінансової

конкурентоспроможності підприємства; гарантій належного виконання управлінського рішення; встановлення зворотного зв'язку в процесі управління, що дозволить вчасно виявити недоліки, порушення та надасть можливість їх своєчасно усунути.

3. Система суб'єктів внутрішнього контролю ефективної діяльності підприємства повинна відображати його організаційну структуру. З урахуванням характерних особливостей нафтогазовидобувної галузі встановлена загальна сукупність суб'єктів внутрішнього контролю, що забезпечить успішне функціонування системи внутрішнього контролю.

4. На побудову системи внутрішнього контролю на підприємствах нафтогазовидобувної галузі впливає дотримання принципів і вимог, тобто основних правил, що охоплюють контрольну діяльність в цілому. Сформована у роботі сукупність зазначених принципів і вимог є основою ефективного функціонування системи внутрішнього контролю витрат виробництва на нафтогазовидобувних підприємствах.

5. Основою формування контрольного процесу є програма перевірки, що включає певний перелік питань. З метою одержання достовірної інформації з обліку витрат виробництва, на підприємствах нафтогазовидобування запропонована орієнтовна програма внутрішнього контролю, яка дозволить контролювати формування собівартості продукції та попередити виникнення витрат.

6. Опрацювання підходів до внутрішнього контролю на нафтовидобувних підприємствах дозволило сформувати порядок, за яким контролер оперативно здійснює порівняння фактичних даних бухгалтерського обліку та інших складових системи управління з нормативами планового процесу, законодавства, внутрішніми стандартами, даними статистики тощо; на підставі цього встановлюються відхилення та готується висновок про причини таких відхилень, надаючи рекомендації щодо поліпшення стану об'єкта контролю. Представлений у роботі порядок внутрішнього контролю витрат виробництва дозволить вчасно виявити відхилення та розробити рекомендації стосовно їх усунення.

7. Формування вихідної контрольної інформації є заключним етапом проведення внутрішнього контролю витрат виробництва, що включає інформацію для керівництва; інформацію для відділу, діяльність якого перевірялась; інформацію для зацікавлених відділів підприємства. В якості підсумкового документу по результатам внутрішнього контролю витрат виробництва пропонується використовувати акт перевірки, що дозволить відобразити найбільш суттєві недоліки та надати рекомендації щодо їх усунення.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора: [104, 105, 107, 111, 112].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі наведено теоретичне узагальнення та запропоновано практичне вирішення наукового завдання з обліку і контролю витрат виробництва на підприємствах нафтогазовидобування.

На основі проведеного дослідження теоретичних засад обліку витрат та практичного аспекту даного питання з'ясовано наступне:

1. З метою формування інформації про витрати на підприємствах нафтогазовидобування та враховуючи різні підходи вітчизняних та зарубіжних науковців до трактування поняття «витрати», а також нормативну базу стосовно сутності терміну «витрати», під «витратами виробництва нафтогазовидобувного підприємства» слід розуміти використані за певний період ресурси підприємства у грошовому вимірі, які необхідні для здійснення господарської діяльності. З урахуванням специфіки діяльності нафтогазовидобувної галузі запропоновані такі елементи групування витрат для підприємств нафтогазовидобування: витрати на визначення планової та фактичної собівартості продукції; витрати для цілей управління прибутком у ринкових умовах; витрати для ефективного контролю і регулювання, що дозволить охопити усі сфери діяльності нафтогазовидобувних підприємств та найбільш точно узагальнити витрати виробництва, підвищити ефективність управління ними, підсилити контроль за витратами, а також належним чином удосконалити організацію та методику обліку витрат нафтогазовидобування.

2. На основі аналізу нормативно-законодавчої бази, економічних підходів до визначення сутності «собівартість продукції», а також урахуваючи специфіку діяльності підприємств нафтогазовидобувного комплексу, собівартість продукції нафтогазовидобувного підприємства у дисертації трактується як сума витрат виробництва та реалізації продукції звітного періоду у грошовій формі. З метою забезпечення ефективного управління за витратами виробництва автором проведено удосконалення порядку розрахунку показників собівартості товарної продукції на нафтогазовидобувних підприємствах через доповнення схеми розрахунку такими показниками: внутрішньовиробничий оборот (Ов), виробнича собівартість товарної

продукції (Св.тов), поза виробничі витрати (Вп), собівартість товарної продукції (Сп.тов), витрати на 1 грн товарної продукції (Вт, грн/грн), що дозволить підвищити ефективність управління витратами виробництва.

3. Процес нафтогазовидобутку має низку особливостей, які впливають на організацію виробництва і побудову підприємства: у нафтогазовидобуванні предметом праці є родовище, що містить нафту і газ, котре не є результатом минулої праці і не має вартості; на нафтогазовидобувних підприємствах предмет праці територіально закріплений; предмет праці обробляється безперервно, тому необхідний цілодобовий контроль за технологією та організацією виробництва силами спеціальних оперативних служб; віддаленість предмета праці і підземної частини експлуатаційного обладнання від безпосереднього спостереження і впливу, що обумовлює своєрідний характер технології процесу видобутку нафти, коли людина змушена впливати на предмет праці не безпосередньо, а через нафтові та газові свердловини. Урахування зазначених особливостей у процесі обліку і контролю витрат виробництва сприятиме рівномірному завантаженню виробничих потужностей.

4. Виходячи з практики роботи нафтогазовидобувних підприємств, пропонується як організаційну одиницю системи управління розглядати центр відповідальності, який доцільно вважати не тільки інструментом внутрішнього контролю діяльності окремих підрозділів, а й використовувати як основу для оцінювання діяльності підприємства загалом. Мова йде про структурну одиницю підприємства, очолювану керівником, який несе відповідальність за надані у його розпорядження ресурси в процесі господарської діяльності. Різноманітність центрів витрат і центрів відповідальності вимагає певної їх систематизації й ув'язки із загальною системою управлінського обліку. З метою організації поточного контролю й достовірного калькулювання собівартості продукції пропонується під центром витрат нафтогазовидобувного підприємства розуміти центр відповідальності, керівник якого здійснює планування, нормування та облік витрат виробництва з метою контролю та управління ними, що надасть можливість органам управління контролювати ефективність формування та використання фінансових

ресурсів у межах контрольованої ними діяльності. З огляду на специфіку нафтогазовидобувних підприємств пропонується застосування функціонально-орієнтованої системи обліку відповідальності, що дозволить функціональним службам здійснювати всю технічну підготовку виробництва, готувати варіанти вирішення питань, пов'язаних з процесом виробництва, вивільнити лінійних керівників від роботи з планування та фінансових розрахунків.

5. У дисертації розроблено фрагмент робочого Плану рахунків управлінського обліку за центрами витрат для підвищення достовірності відображення інформації стосовно понесення витрат за центрами основного і допоміжного виробництв. Для забезпечення достовірності формування показників виробництва представлено поетапний порядок складання внутрішньої звітності виробничих підрозділів з використанням розроблених форм бюджетів у розрізі цехів та звітності за центрами витрат: Звіт головного інженера; Звіт начальника цеху з видобування нафти, газу та конденсату; Звіт майстра установки комплексної підготовки нафти і газу, що відображає роботу усіх сегментів діяльності нафтогазовидобування – це розширює інформативність при формуванні показників управлінського обліку за рахунок подання форм звітності виробничих підрозділів за ієрархічною системою в розрізі контрольованих витрат. Удосконалення номенклатури та змісту статей загальновиробничих витрат, доповнення і обґрунтування номенклатури статей постійних та змінних витрат, які рекомендовані для застосування, уможливить підвищення точності обчислення собівартості продукції нафтогазовидобувного підприємства.

6. Для визначення найбільш доцільного методу калькулювання собівартості для підприємств нафтогазовидобувної галузі досліджено такі методи: нормативний, директ-костинг та АВС. Запровадження нормативного методу витрат на підприємствах нафтогазовидобування через визначення переліку робіт, розподілу обов'язків з формування нормативів витрат, а також взаємозв'язку між структурними підрозділами нафтогазовидобувного підприємства в процесі обліку витрат дозволить усунути причини перевитрат. Використання системи «директ-костинг» через порівняльний аналіз поведінки собівартості продукції

нафтогазовидобування при зміні обсягу видобутку сприятиме прийняттю оперативних управлінських рішень. Дотримання запропонованих автором етапів побудови системи ABC на підприємствах нафтогазовидобування спрямоване на достовірне обчислення собівартості нафтогазовидобутку, що уможливить підвищення об'єктивності оцінювання рентабельності продукції.

7. Проведений аналіз визначень й тлумачень економічної сутності «внутрішній контроль» дозволив сформулювати власне визначення: внутрішній контроль – це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети. З урахуванням характерних особливостей нафтогазовидобувної галузі встановлена загальна сукупність суб'єктів внутрішнього контролю, що забезпечить успішне функціонування системи внутрішнього контролю. Сформована у роботі сукупність зазначених принципів і вимог є основою ефективного функціонування системи внутрішнього контролю витрат виробництва на нафтогазовидобувних підприємствах.

8. З метою одержання достовірної інформації з обліку витрат виробництва на підприємствах нафтогазовидобування автором запропонована орієнтовна програма внутрішнього контролю для посилення контролю за формуванням собівартості продукції та попередження виникнення нераціональних витрат. Представлений у роботі процес внутрішнього контролю витрат виробництва надасть можливість вчасно виявити відхилення та розробити рекомендації стосовно їх усунення. Формування вихідної контрольної інформації як заключний етап проведення внутрішнього контролю витрат виробництва включає інформацію для керівництва відділу, діяльність якого перевірялась, а також для зацікавлених відділів підприємства. Як підсумковий документ за результатами внутрішнього контролю витрат виробництва запропоновано використовувати акт перевірки, у якому відображаються найбільш суттєві недоліки та надаються рекомендації щодо їх усунення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ананькина Е. А. Управление затратами: конспект лекций / Е. А. Ананькина, Н. Г. Данилочкина. – М.: ПРИОР, 1998. – 64 с.
2. Абрамова О. В. Облік та нормування витрат підприємства з виробництва засобів індивідуального захисту/ О. В. Абрамова// Формування ринкових відносин в Україні. – Збірник наукових праць. 2011. – №10, – С. 128-132.
3. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч, пер. с англ./под. ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.: ил. пер. изд. Alan Upchurch. Management Accounting: Principles & Practice. Financial Times Professional Limited, 1998.– 451 с.
4. Атамас П. Й. Управлінський облік: Навчальний посібник / П. Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
5. Аткинсон, Энтони А., Банкер, Раджив Д., Каплан, Роберт С., Янг, Марк С. Управленческий учёт, 3-е издание.: пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – 878 с.
6. Бабіч В. В. Оподаткування прибутку підприємств: фінансові і облікові аспекти / В. В. Бабіч, А. А. Поддєрьогін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 3–11.
7. Бабич В. В. Бухгалтерский учёт на предприятиях малого бизнеса в Украине / В. В. Бабич, Е. И. Сви́дерский. – К.: ОНПИ LIBRA, 1993. – 152 с.
8. Бабіч В. В. Фінансовий облік (облік активів) / В. В. Бабіч, С. В. Сагова – Київ: КНЕУ, 2006. – 282 с.
9. Бардаш С. В. Сутність та значення аудиту і ревізії у практиці контрольної діяльності / С. В. Бардаш // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 2. – С. 152–157.
10. Бардаш С. В. Щодо побудови базової класифікаційної моделі господарського контролю / С. Бардаш // Вісник КНЕУ. – 2009. – № 2. – С. 66–71.
11. Белебе́ха И. А. Учет и калькуляция себестоимости сельскохозяйственной продукции / Белебе́ха И. А. – Львов: Высшая школа, изд – во при Львов. ун-те, 1975. – 176с.

12. Бехтерева Е. В. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов / Е. В. Бехтерева. – М.: «Омела –Л», 2008. – 77с.

13. Биба В. В., Матюшіна Ю. І., Карпець Ю. І. Організація управлінського обліку в бюджетних установах як фактор посилення контролю за цільовим використанням бюджетних коштів / В. В. Биба, Ю. І. Матюшіна. Ю. І. Карпець // Ефективна економіка. – 2014. – № 5. [Електронний ресурс] – Режим доступу до журналу: [http:// www.economy.nauka.ua](http://www.economy.nauka.ua)

14. Биба В. В., Матюшіна Ю. І. Система управлінського обліку: сутність завдання та етапи впровадження / В. В. Биба, Ю. І. Матюшіна // Економіка і держава. Міжнародний науково-практичний журнал. – м. Київ, 2015. – № 1. – С. 60–63.

15. Білецька Л. В. Економічна теорія (Політекономія. Мікроекономіка. Макроекономіка): навч. пос. – 2-ге вид., перероб та доп. / Л. В. Білецька, О. В. Білецький, В. І. Савич. – К. : ЦНЛ, 2009. – 688 с.

16. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9 – С. 3-5.

17. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К.: Українська академія оригінальних ідей, 2005. – 888 с.

18. Бойчик І. М. Економіка підприємства / І. М. Бойчик, П. С. Харів, М. І. Хопчан. – Львів: В-во «Сполом», 1998. – 212с.

19. Бондаренко Т. Ю. Облік і контроль загальнопромислових витрат (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств): автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Т. Ю. Бондаренко. ДВНЗ «Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана». – К., 2009. – 19 с.

20. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік: підручн. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська., за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця; 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 480 с.

21. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 560 с.
22. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підручник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2002. – 672 с.
23. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія: підручн. / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.
24. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / М. А. Вахрушина. ВЗФИ. – М.: ЗАТ Финстатинформ, 1999. – 359 с.
25. Вахрушина М. А. Управленческий учет: учеб. пособие по программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров. Базовый курс / М. А. Вахрушина, С. А. Рассказова-Николаева, М. И. Сидорова. – М.: БИНФА, 2008. – 173 с.
26. Вербило О. Ф. Методика преподавания бухгалтерського учета / О. Ф. Вербило. – К.: УСХА, 1992. – 216 с.
27. Вечканов Г. С. Краткая экономическая энциклопедия / Г. С. Вечканов, Г. Р. Вечканова, В. Т. Пуляев. – СПб.: Петрополис, 1998. – 509 с.
28. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
29. Волков И. М. Законы вавилонского царя Хаммураби / И. М. Волков. – М., 1914. – 81 с.
30. Волкова О. Н. Управленческий учет: учебник для вузов / О. Н. Волкова. – М.: Проспект, 2006. – 468 с.
31. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика / Н. Д. Врублевський. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 352 с.
32. Галузевий стандарт України від 01.04.2002 «Розвідка (дорозвідка) та облаштування родовищ нафти і газу. Складові елементи видів робіт і об'єкти будівництва». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>

33. Галузевий стандарт України від 01.07. 2000 «Дослідно-промислова розробка нафтових, газових і газоконденсатних родовищ. Порядок проведення». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>
34. Гаркавенко С. С. Маркетинг: Підручник для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. / С. С. Гаркавенко. – 4-е вид., доп. – К.: Лібра, 2006. – 717 с.
35. Гиляровська Л. Т. Экономический анализ: Учебник для вузов / Л. Т. Гиляровская.– 2-е изд., доп.– М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.– 615 с.
36. Глушков І. Є. Бухгалтерський (податковий, фінансовий, управлінський) облік на підприємстві: підручник / І. Є. Глушков, Т. У. Кисельова; під ред. І. Є. Глушкова. – М.: «КноРус»; Новосибірськ: «ЭКОР-книга», 2004. – 1000 с.
37. Гнилицька Л. В. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки підприємств: монографія / Л. В. Гнилицька. – К.: КНЕУ, 2012. – 305 с.
38. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практичний посібник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.
39. Горфинкель В. Я., Швандар В. А. Экономика предприятия: учебник для вузов / В. Я. Горфинкель, В. А. Швандар. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 670 с.
40. Господарський Кодекс України. від 16.01.2003 № 436-IV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>
41. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник. —К.: А.С.К., 2001. — 272 с.
42. Грабова Н. М., Кривоносов Ю. Г. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: Навч. посібник. / Н. М. Грабова, Ю. Г. Кривоносов. – К.: А.С.К., 2001. – 416 с.
43. Грабова Н. Н., Добровский В. Н. Бухгалтерський учет в производственных и торговых предприятиях: Учеб. пособие для студентов вузов. / Н. Н. Грабова, В. Н. Добровский – К.: А.С.К., 2001. – 624 с.

44. Грещак М. Г., Коцюба О. С. Управління витратами: навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисциплін. / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.
45. Грицай О. І. Удосконалення класифікації витрат на інноваційні процеси промислового підприємства. / О. І. Грицай // Вісник Хмельницького національного університету Економічні науки науковий журнал № 6, Т.3 (143), Хмельницький, 2009 – С. 219–223.
46. Гришко Н. Місце процесу управління витратами в діяльності промислового підприємства / Н. Гришко // Економіст. – 2006. – №11. – С.68–69.
47. Давидович І. Є. Управління витратами: Навчальний посібник. / І. Є. Давидович. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
48. Данилюк М. О. Управління витратами на промислових підприємствах: науково-практичний посібник / М. О. Данилюк, В. Р. Лещій. – Івано-Франківськ: ПП Супрун, 2006. – 172 с.
49. Денисова И. П. Управление издержками и ценообразование: учеб. пособие. / И. П. Денисова. – М.: Экспертное бюро, 1997. – 64 с.
50. Державний стандарт України. Організація промислового виробництва. Облік, аналіз та планування на промисловому підприємстві. Терміни та визначення. ДСТУ 2962-94. – К.: Держстандарт України, 1995. – 52 с.
51. Діденко С. В. Ретроспектива і сучасність поняття «витрати» як об'єкта управлінського обліку / С. В. Діденко, Ю. І. Матюшіна // Економіка і регіон. Науковий вісник Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка. – Полтава: ПолтНТУ, 2011. – № 4. – С. 203-208.
52. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: навчальний посібник / Л. В. Дікань. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 245 с.
53. Дрозд І. К. Контроль економічних систем: монографія / І. К. Дрозд. – К.: Імекс-ЛТД, 2004. – 312 с.
54. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри. – М.: Аудит, 1997. – 560 с.

55. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебник / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
56. Економіка підприємства: підручник / За заг. ред. д.е.н., проф. Л. Г. Мельника. – Суми: ВТД «Університетська книжка», 2004. – 648 с.
57. Економіко-корпоративні основи підприємств: навч. посібник. / В. І. Павлов, І. І. Пилипенко, Н. В. Павліха, І. С. Скороход, О. Я. Кравчук, О. А. Мишко. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2005. – 378 с.
58. Економічний аналіз: навч. посібник / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбаток та ін., за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2003. – 556 с.
59. Енциклопедія господарських операцій. – Х.: Фактор, 2007. – 992 с.
60. Етимологічний словник української мови / За ред. О. С. Мельничука. – К.: Наукова думка, 1985. – Т. 2. – 570 с.
61. Єгармін В. Внутрішній контроль: сучасність та перспективи / В. Єгармін // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 21. – С. 62-65.
62. Завгородний В. П. Бухгалтерский учет в Украине (с использованием национальных стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов. / В. П. Завгородний. – К.: А.С.К., 2001. – 848 с.
63. Загороднюк П. Природний газ в Україні. Традиційні джерела / П. Загороднюк. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ua-energy.org/upload/files/Pavlo_Zagorodniuk
64. Задорожна Н. В. Мікроекономічна теорія виробництва і витрат: навч. посібн. / Н. В. Задорожна. – К.: КНЕУ, 2003. – 219 с.
65. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>
66. Закон України «Про нафту і газ» від 12.07.2001 № 2665-III. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>

67. Ивашкевич В. Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В. Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 5. – С. 15–18.

68. Іохин В. Я. Економічна теорія: підручник / В. Я. Іохин. – М.: Економіст, 2006. – 861 с.

69. Інструкція щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>

70. Камышанов П. И. Знакомьтесь: аудит (организация и методика проверок) / П. И. Камышанов. – М.: ИВЦ «Маркетинг», 1994. – 79 с.

71. Карпова Т. П. Управленческий учет: Учебник для вузов / Т. П. Карпова. – М.: Аудит. ЮНИТИ, 1998. – 350 с.

72. Кафка С. М. Системи і методи обліку виробничих витрат нафтогазовидобувних підприємств / С. М. Кафка // Економіка: проблеми теорії та практики: зб. наук. пр. – вип. 228: В 4 т. – Т. IV. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2007.– С. 899–906.

73. Кафка С. М. Формування інформації про витрати нафтовидобувних підприємств у бухгалтерському обліку / С. М. Кафка // Наукові записки: зб. наук. пр. каф. екон. аналізу. – 2004.– вип.16. Ч.2. – Тернопіль: Екон. думка. – С.180–183.

74. Керимов Б. А. Управленческий учет: учеб. / Б. А. Керимов. – М.: Маркетинг, 2001. – 268 с.

75. Кірейцев Г. Г. Фінансовий менеджмент: навч. посіб. / Г. Г. Кірейцев. – К.: ЦУЛ, 2002. – 496 с.

76. Ковальчук Т. М. Внутрішньогосподарський оперативний економічний аналіз: теорія, методологія, організація. Наукове видання / Т. М. Ковальчук. – Київ.: ІАЕ, 2001.– с. 203.

77. Козаченко Г. В. Управління витратами підприємства: Монографія / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлап'юнов, Г. А. Макухін. – К.: Лібра, 2007. – 320 с.

78. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др.; под. ред. Н. Г. Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
79. Корецкий М. Х. Управлінський облік: Навч. посібник / М. Х. Корецкий, Н. В. Дацій, Л. В. Пельтек. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 296 с.
80. Корінько М. Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: навч. посіб. для студ. вищих навч. закладів / за ред. М. Д. Корінька. – Фастів: Поліфаст, 2006. – 440 с.
81. Корнійчук Л. Я. Історія економічних учень: Підручник / Л. Я. Корнійчук, Н. О. Татаренко, А. М. Поручник та ін.; за ред. Л. Я. Корнійчук, Н. О. Татаренко. – К.: КНЕУ, 1999. – 564 с.
82. Корольова О. І. Концепція розвитку бухгалтерського обліку витрат в Україні / О. І. Корольова // Економіка, фінанси, право. – 2008. – № 7. – С. 13–17.
83. Костецька Н. І. Класифікація витрат як основа формування стратегії зниження витрат підприємства / Н. І. Костецька // Вісник Хмельницького національного університету. – 2005. – №6. – Т. I. – С. 71–74.
84. Котляров С. А. Управление затратами / С. А. Котляров – СПб.: Питер, 2001. – 160 с.
85. Коуз Р. Заметки к «Проблеме социальных издержек» / Р. Коуз., пер. с англ. – Фирма, рынок и право. – М.: Новое издательство, 2007. – с. 150.
86. Крейнер С. Ключевые идеи менеджмента / С. Крейнер. – М.: Инфра-М, 2002. – 347 с.
87. Крейнер С. Ключевые идеи менеджмента. Мыслители, которые изменили мир менеджмента / С. Крейнер. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 470 с.
88. Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
89. Кужельний М. В. Бухгалтерський облік: Навчально-методичний посібник для самот. вивч. Дисципліни / М. В. Кужельний, М. М. Коцупатрий, М. Г. Кірданов., Л. І. Лежненко, О. Л. Примаченко – К.: КНЕУ, 2005. – 217 с.

90. Кукукина И. Г. Управленческий учет / И. Г. Кукукина. – Москва: ФиС, 2005. – 400 с.
91. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту. Навчальний посібник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К: Каравела, 2006. – 560 с.
92. Ластовецький В.Є. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності: наук.-прак. посіб. / В. О. Ластовецький. – Чернівці, 2003. – 156 с.
93. Лебедев В. Г. Управление затратами на предприятии: учеб. пособ. / В. Г. Лебедев и др., под ред. проф. Краюхина Г. А – СПб.: Бизнес – пресса, 2004 – 256 с.
94. Лебедев В. Г., Дроздова Т. Г. Управление затратами на предприятии: учебное издание / В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова. – СПб: «Издательский дом «Бизнес-пресса»», 2000. – 275 с.
95. Лебедев О. П. Историчні аспекти зародження та розвитку контролю фінансової сфери країни. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://adminpravo.com.ua/index.php/>
96. Левицька С. О. Економічна сутність дефініцій використання ресурсів: витрати, видатки, затрати / С. О. Левицька, Л. В. Лук'янчук // Вісник національного університету водного господарства природокористування. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nuwm.rv.ua/metods/asp/v382ek.html>.
97. Лень В. С. Бухгалтерський облік в галузях економіки: Навчальний посібник/ В. С. Лень, В. В. Гливенко. – К.: Знання-Прес, 2005. – 492 с.
98. Лень В. С. Управлінський облік: Навч.посіб. / В. С. Лень. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с.
99. Макконнел К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика / К. Р. Макконнел, С. Л. Брю, пер. с англ. изд. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 974 с.
100. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Том 1 / К. Маркс. – Государственное издательство политической литературы, 1952. – 794 с.

101. Марченко Д. М. Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємств / Д. М. Марченко, Г. М. Яровенко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – №2. – С. 163–171.

102. Матюшіна Ю. І. Особливості обліку витрат за центрами відповідальності на газовидобувних підприємствах / Ю. І. Матюшіна // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Інноваційна економіка, інтелектуальна власність та трансфер технологій», м. Дніпропетровськ, 16-18 квітня 2014р. – С. 209–211.

103. Матюшіна Ю. І. Теоретичні підходи до розмежування сутності понять «витрати» та «затрати» в системі управління підприємством / Ю. І. Матюшіна // Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції «Проблеми обліку та аудиту в менеджменті підприємств в умовах глобалізації», м. Алчевськ, 17–18 квітня 2014р. – С. 106-107.

104. Матюшіна Ю. І. Контроль на газовидобувних підприємствах: сутність, структура контрольного процесу та об'єкти його організації / Ю. І. Матюшіна // Матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Проблеми інформаційно-аналітичного забезпечення управління економічною безпекою підприємства, регіону, країни», 13–14 травня 2014 р. – Полтава: ПолтНТУ, 2014. – С. 304–305.

105. Матюшіна Ю. І. Облік як основне джерело інформаційного забезпечення для здійснення внутрішнього контролю витрат виробництва на нафтогазовидобувних підприємствах / Ю. І. Матюшіна // Матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Сучасні інноваційно-інвестиційні механізми розвитку національної економіки», 9 жовтня 2014 р. – Полтава: ПолтНТУ, 2014. – С. 235-236.

106. Матюшіна Ю. І. Вплив техніко-економічних факторів на собівартість товарної продукції на підприємствах нафтогазовидобування / Ю. І. Матюшіна // Економіка і регіон. Науковий вісник Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка. – Полтава: ПолтНТУ, 2015. - № 1. – С. 130-136.

107. Матюшіна Ю. І. Загальні засади організації внутрішнього контролю витрат виробництва в управлінні нафтогазовидобувних підприємств / Ю. І. Матюшіна / Економіка і регіон. Науковий вісник Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка. – Полтава: ПолтНТУ, 2015. – № 3.

108. Матюшіна Ю. І. Класифікація витрат для цілей управління прибутком в ринкових умовах / Ю. І. Матюшіна // Інформаційно-аналітичне забезпечення стратегії інноваційного розвитку: матеріали міжвузівської науково-практичної конференції. Полтава, 5–6 квітня 2012 р. – Полтава: ПолтНТУ, 2012. – С. 179–182.

109. Матюшіна Ю. І. Класифікація витрат як передумова організації управління підприємством / Ю. І. Матюшіна // Економіка і регіон. Науковий вісник Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка. – Полтава: ПолтНТУ, 2013. – № 2 (39). – С. 98–103.

110. Матюшіна Ю. І. Концептуальні основи організації управлінського обліку на підприємстві / Ю. І. Матюшіна // Матеріали II Міжвузівської науково-практичної конференції «Інформаційно-аналітичне забезпечення стратегій інноваційного розвитку». – Полтава: ПолтНТУ, 2013. – Ч. II. – С. 171-174.

111. Матюшіна Ю. І. Необхідність класифікації витрат з метою посилення контролю витрат нафтогазових підприємств України / Ю. І. Матюшіна, О. В. Пустяк, Л. Ю. Марченко // Матеріали Міжнародної науково-технічної конференції «Перспективи розвитку нафтогазового комплексу», 26–28 вересня 2012 р. – Полтава: ПолтНТУ, 2012.

112. Матюшіна Ю. І. Трагування витрат як економічної категорії та необхідність їх класифікації / Ю. І. Матюшіна // Сучасна економічна наука: теорія і практика: матеріали міжвузівської науково-практичної конференції. Полтава, 5–6 квітня 2011 р. – Полтава: ПолтНТУ, 2011. – С. 189–192.

113. Матюшіна Ю. І. Місце внутрішнього контролю в системі управління виробничими витратами підприємств нафтогазовидобування / Ю. І. Матюшіна // Проблеми управління економічною безпекою підприємства, регіону, країни: матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 13 травня 2015 р. – Полтава: ПолтНТУ, 2015. – С. 375–377.

114. Меренкова Л. О. Управління витратами підприємства в ринковій економіці: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01. «Економіка, організація і управління підприємствами» / Л. О. Меренкова. – Харків., 2003 – 20 с.

115. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukraine.uapravo.net/data2008/>

116. Мизиковський Е. А. Теория бухгалтерского учета: учебн. / под ред. Е. А. Мизиковского. – М.: Юристъ, 2002. – 400 с.

117. Миронова Ю. Ю., Матюшіна Ю. І. Формування собівартості продукції підприємств нафтогазовидобування / Ю. Ю. Миронова, Ю. І. Матюшіна // Теорія і практика стратегічного управління розвитком галузевих і регіональних суспільних систем: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., 20–22 травня 2015 р. – Івано-Франківськ: Територія друку, 2015. – С. 198–200.

118. Миронова Ю. Ю., Матюшіна Ю. І. Альтернативні підходи до калькулювання собівартості продукції на підприємствах нафтогазовидобування / Ю. Ю. Миронова, Ю. І. Матюшіна // Розвиток національної економіки: теорія і практика: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 3–4 квітня 2015 р. – Тернопіль: Крок, 2015. – С. 286–288.

119. Миронова Ю. Ю. Економічна сутність собівартості продукції та шляхи її зниження / Ю. Ю. Миронова // Економіка і регіон. – Полтава: Полтавський національний технічний університет ім. Ю. Кондратюка, 2009. – № 3.– С.160-165

120. Миронова Ю. Ю., Матюшіна Ю. І. Вплив організаційно-технологічних особливостей виробництва газовидобувних підприємств на структуру виробничих витрат в системі управління / Ю. Ю. Миронова, Ю. І. Матюшіна // Удосконалення економічних механізмів управління сучасними системами підприємств, корпорацій, галузей, регіонів, країн: монографія. – Д.: НГУ, 2014. – С. 81-91.

121. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» IASB; Стандарт, Міжнародний

- документ від 01.01.2012. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>
122. Мних Є. В. Економічний аналіз: підруч. для студентів вищих навчальних закладів / Є. В. Мних. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.
123. Мочерний С. В. Економічна теорія: посібник для студентів вищих навчальних закладів / С. В. Мочерний. – К.: Академія, 2003. – 656 с.
124. Наказ Мінпаливенерго України від 18.05.2007 № 249 «Свердловини нафтогазової галузі. Порядок ліквідації та списання витрат на їх споруджування» (СОУ 11.2-00013741-001:2007). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>
125. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарській контроль у ринковій економіці / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
126. Нападовська Л. В. Управлінський облік: монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука й освіта, 2000. – 356 с.
127. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>
128. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз и др., пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
129. Новий тлумачний словник української мови (у 3 т.) / уклад. В. В. Яремко, О. М. Сліпушко, 2-ге вид., випр.– Т.2. – К.: АКОНІТ, 2008. – 926 с.
130. Новий тлумачний словник української мови: (у 3 т.) / уклад. В. В. Яременко, О. М. Сліпушко. – 2-е вид., випр. – Т. 1 – К. : Аконіт, 2007. – (Серія “Нові словники”). А–К.– 926 с.
131. Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / Д. Норт. – К.: Основи, 2000. – 198 с.
132. Орлов О. О. Планування діяльності промислового підприємства: підруч. / О. О. Орлов. – К.: Скарби, 2002. – 336 с.
133. Офіційний сайт Міністерства енергетики та вугільної промисловості України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mpe.kmu.gov.ua/minugol/>

134. Офіційний сайт НАК «Нафтогаз України». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.naftogaz.com/>
135. Павлюк В. В. Контроль і ревізія: навчальний посібник / В. В. Павлюк, В. М. Сердюк, Ш. М. Акаєв. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 196 с.
136. Палий В. Ф. Современный бухгалтерский учет / В. Ф. Палий. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. – 792 с.
137. Панасюк В. Управління витратами виробництва / В. Панасюк. – Тернопіль: Вид-во «Економічна думка», 1999. – 118 с.
138. Паркинсон А. Финансы и ПК для менеджеров. Книга 3. Изменение затрат и принятие решений / А. Паркинсон. – М. «Союзмединформ», 1993.
139. Парнюк В. Про практику калькулювання собівартості продукції та протизатратний механізм / В. Парнюк // Економіка України. – 1997. – № 3. – С. 28–33.
140. Партин Г. О. Управління витратами операційної діяльності підприємства та його інформаційне забезпечення / Г. О. Партин // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2007. – №276. – С. 221–226.
141. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія. – К.: Вид-во УБСНБУ, 2008. – 219 с.
142. Партин Г.О. Управлінський облік: навч. посібник / Г. О. Партин, А. Г. Загородній. – Серія «Дистанційне навчання». – №14. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2003. – 194 с.
143. Пархоменко В. М. Проблеми регламентації бухгалтерського обліку в період ринкового реформування економіки України: / В. М. Пархоменко, О. М. Петрук // Вісник ЖІТІ. – 2001. – № 15. – С.24-39.
144. Петрович Й. М. Економіка виробничого підприємництва: Навч.посіб. – К.: «Знання», КОО, 2002. – 405 с.
145. Петрук О. М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: автореф. дис. д-ра екон. наук 08.06.04: КНЕУ ім. В. Гетьмана / О. М. Петрук. – К., 2006. – 33 с.

146. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія / О. М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

147. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291, зі змінами та доповненнями – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>

148. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, зі змінами та доповненнями. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>

149. Поддєрьогін А. М, Буряк Л. Д. Фінансовий менеджмент: Навч. метод. Посібник для самост. вивч. дисц. / А. М. Поддєрьогін, Л. Д. Буряк. – К.: КНЕУ, 2001. – 294 с.

150. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318, зі змінами та доповненнями. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>

151. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39, зі змінами та доповненнями. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>

152. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвержене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. №246, зі змінами та доповненнями. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>

153. Порядок ведення обліку нафтових і газових свердловин, затверджений наказом Державного комітету природних ресурсів України від 20.04.2005 № 76. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0995-05>

154. Примак Т. О. Маркетингові комунікації в системі управління підприємством / Т. О. Примак. – К.: Експерт, 2001. – 384 с.

155. Просветов, Г. И. Математические методы в логистике. Задачи и решения: учебно-практич. пособ. / Г. И. Просветов, 2-е изд., доп. – М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2008. – 304 с.

156. Прус Н. В. Планування витрат у системі економічної безпеки підприємства / Н. В. Прус // Перспективи управлінської діяльності суб'єктів господарювання: зб. тез доповідей Всеукр. наук.-практ. конф. 17 лют. 2012р. – Черкаси: Вид-во ТОВ «МАКАЛУТ», 2012. – С. 267–270.
157. Пушкар М. С. Контролінг: [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль, 1997. – 146 с.
158. Рикардо Д. Сочинения / Д. Рикардо, пер. с англ. под ред. М. Н. Смит. – М.: Госполитиздат, – Т. 3 – 1955. – с. 296.
159. Савчук В. П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций / В. П. Савчук. – К.: Изд. дом «Максимум», 2001. – 600 с.
160. Сажина М. А., Чибриков Г. Г. Экономическая теория: учеб. для вузов (2-е изд., перераб. и доп.) / М. А. Сажина, Г. Г. Чибриков. – М.: Норма, 2007. – 672 с.
161. Сафохина М. А. Производственный аудит: виды и стадии развития / М. А. Сафохина // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 10. – С.12–16.
162. Свідерський Д. Є. Організація обліку податку на прибуток за Податковим кодексом у перехідний період / Д.Є. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 5. – С. 15–22.
163. Свідерський Є. І. Формування показників звітності підприємств з податку на прибуток / Є. І. Свідерський, Д. Є. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 10. – С. 15–21.
164. Сидоров И. И. Логистическая концепция управления предприятием / И. И. Сидоров. – СПб.: ДНТП «Знание»; ИВЭСЭП, 2001. – 168 с.
165. Скрипник М. І. Затрати і витрати: проблема трактування понять / М. І. Скрипник // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Випуск 1(13). – С.236-240.
166. Слезко Т. Методы учета затрат «стандарт-кост» и нормативный: история и современность / Т. Слезко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. - № 7 – С. 3-9.
167. Словарь иностранных слов. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://books.google.com.ua>

168. Слюсарчук Л. Вплив класифікації затрат на прийняття управлінських рішень / Л. Слюсарчук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 102–106.
169. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / Адам Сміт. – К.: Port-Royal, 2001.
170. Соколов Я. В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
171. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – 3-е изд. – М.: Магистр, 2009.
172. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. / В. В. Сопко – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
173. Сопко В. В. Облік і аналіз в управлінні підприємством / В. В. Сопко. – К.: Техніка, 1992. – 427 с.
174. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. / В. В. Сопко, В. П. Завгородній – К.: КНЕУ, 2000. – 388 с.
175. Справочник химика / авторск. кол. под. ред. Никольского Б. П. – Л.: Химия, 1966. – 264 с.
176. Стоянова Е. С. Финансовый менеджмент: теория и практика: учебн. / Е. С. Стоянова. – М.: Перспектива, 2000. – 656 с.
177. Стандарт організацій України «Видобуток газу, газового конденсату, нафти. Облік та калькулювання собівартості», затвердженого наказом ДК «Укргазвидобування» від 25.12.07 № 797. – 38 с.
178. Стуков С. А. Система производственного учета и контроля / С.А. Стуков. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.
179. Сухарева Л. А. Контроллинг – основа управления бизнесом / Л. А. Сухарева, С. Н. Петренко. – К.: Ольга; Ника-центр, 2002. – 208 с.
180. Сэй Ж. Б. Трактат политической экономии / Ж. Б. Сэй // Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков. В 5 т. / сопред. редкол. Г. Г. Фетисов, А. Г. Худокормов. Т. 1. От зари цивилизации до капитализма / отв. ред. Г. Г. Фетисов. – М.: Мысль, 2004. – 718 с.

181. Тарасюк Г. М. Планування діяльності підприємства: навч. посіб. / Г. М. Тарасюк, Л. І. Шваб. – К.: «Каравела», 2003. – 432с.
182. Теоретическая экономика. Политэкономия: учебн. / под ред. Г. П. Журавлевой и Н. Н. Мильчаковой. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. – 285 с.
183. Терехова В. А. Стратегический управленческий учет: состояние и развитие в зарубежных странах / Терехова В. А. // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2000. – № 4. – С. 9–12.
184. Ткач В. І., Ткач М. В. Управлінський облік: міжнародний досвід. – М.: Фінанси і статистика, 1994. – 144 с.
185. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / Н. М. Ткаченко. – К.: А.С.К., 2001. – 784 с.
186. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності: навчально-методичний посібник., доп. і перер. / Н. М. Ткаченко – К.: А.С.К., 2002. – 564.
187. Турило А. М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М. Цуцурук // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 11. – С. 85–88.
188. Турило А. М. Управління витратами підприємства: навч. посібник / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
189. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: Підручник / Б. Ф. Усач. – 4-те вид., стер. – К.: Знання-Прес, 2002. – 253 с.
190. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / пер. з нім. під керівництвом і наук. ред. М. Г. Грещака. – К.: Таксон, 2000. – 520 с.
191. Фасмер М. Этимологический словарь русского языка / М. Фасмер, пер. с нем. – 4-е изд. – М.: Астрель, 2003. – Т. 2. – 671 с.
192. Фінанси підприємств: підручник / під ред. А. М. Поддєрьогіна. – 4-те вид., перероб. та доп. – К.: КНЕУ, 2002. – 571 с.

193. Фоміна Т. В. Місце та роль внутрішньогосподарського контролю в системі управління підприємством / Т. С. Фоміна // Економічні науки: Наук. праці Кіровоград. нац. техн. ун-ту. Вип.7. Ч. II. – Кіровоград: КНТУ, 2005. – С. 461-466.

194. Футоранська Ю. М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю. М. Футоранська // Фінансовий контроль. – 2009. – №2 (31). – С. 20-24.

195. Харів П. С. Інноваційна діяльність підприємства та економічна оцінка інноваційних процесів / П. С. Харів. – Тернопіль: Вид-во «Економічна думка». – 2003. – 326 с.

196. Хом'як Р. Л., Станасюк Н. С. Контроль і ревізія: Навч. посібник / Р. Л. Хом'як, Н. С. Станасюк – Вид-во «Магнолія 2006». – Львів, 2011. – 314 с.

197. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерський учет: управленчеський аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, пер. с англ. под ред. Я. В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 416 с.

198. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.

199. Череп А. В. Особенности структуры и классификации затрат в рыночных условиях хозяйствования / А. В. Череп, И. М. Стеценко // БизнесИнформ. – 2005. – № 11–12. – С. 27–32.

200. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання: монографія / А. В. Череп. – вид. 2-ге, – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. – 368 с.

201. Черных И. Н. Организация учета затрат по центрам ответственности: учебное пособие / И. Н. Черных, З. Ч. Хамидуллина. – М.: КНОРУС, 2010. – 160 с.

202. Чумаченко М. Г. Економічний аналіз: навч. посібник / М. А. Болюх та ін.; ред. М. Г. Чумаченко, – 2.вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2003. – 555 с.

203. Чухліб О. А. Управлінське рішення щодо витрат у собівартості продукції / О. А. Чухліб. // Фінанси України. – 2006. – №3. – С. 129–137

204. Чухно А. А. Інституціонально-інформаційна економіка: підручник / А. А. Чухно, П. М. Леоненко, П. І. Юхименко / за ред. акад. НАН України А. А. Чухна. – К. : Вид-во "Знання", 2010. – 687 с.

205. Шваб Л. І. Економіка підприємства / Л. І. Шваб. – К.: Каравела, 2005. – 568 с.
206. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): монографія / В. О. Шевчук. – К.: Київ. держ. торг.-економ. ун-т, 1998. – 371 с.
207. Шевчук В. О. Проблеми концептуалізації контролю еколого-економічних систем / В. О. Шевчук, І. І. Пилипенко // Фінанси, облік і аудит: збірник наукових праць КНЕУ. Спеціальний випуск. – 2006. – № 5. – С. 397–401.
208. Шегда А. В. Економіка підприємства: Навч. посіб. / А. В. Шегда – К.: Знання, 2005. – 431 с.
209. Шеремет А. Д. Методика фінансового аналізу / А. Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 286 с.
210. Шеремет А. Д. Управленческий учет / А. Д. Шеремет. – М.: ИДФБК Пресс, 2000. – 510 с.
211. Шеховцова В. А. Методичні основи управління витратами на промислових підприємствах / В. А. Шеховцова // Економіка та держава. – 2008. – № 8. – С. 57–60.
212. Шпикуля О. Г. Інститут витрат в економічній теорії і практиці / О. Г. Шпикуля // Економічні науки: зб. наук. праць. – Луцьк, 2008. – Вип. 5 (20); Ч. 1. – 367 с.
213. Щиборщ К. В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К. В. Щиборщ. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. – 544 с.
214. Щур О. В. Калькулювання собівартості продукції / О. В. Щур, Ю. Ю. Гелих // Економіка і регіон. Науковий вісник. – 2008. – № 3 (18). – С. 128 – 132
215. Экономическая теория / Под ред. А. Добрынина, Л. С. Тарасевича. Учебник для вузов – Питер Паблишинг, 2005. – 480 с.
216. Энтони А. Управленческий учет / А. Энтони, Аткинсон, Д. Раджив, Банкер, С. Роберт, Каплан, С. Марк; пер. с англ. – 3-е изд. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – 874 с.

217. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, пер. с англ. под ред. А. М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 557 с.
218. Юлій Гагемейстер. Розыскания о финансах древней России / Ю. Гагемейстер. – 1833. – 247 с.
219. Юцявичене П. Я. Теория и практика модульного обучения / П. Я. Юцявичене. – Каунас: Швиеса, 1989. – 272 с.
220. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / А. Яругова, пер. с польск. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
221. Cokings G. New Accounting: Activity-Based Budgeting (ABB) / G. Cokings, White Paper, ABC Tecnologies, Inc., Beaverton, Oregon, 1999. – P. 16–18.
222. Copeland R. Managerial Accounting / R. Copeland, P. Dasher, J. Strawser – Dame Publications, Inc., 1991. – 240 p.
223. Harry M. Business Information: A Systems Approach / M. Harry – London: Pearson Education limited, 2001. – 420 p.
224. Julia Matyushina. Organization internal audit process in an industrial plant / Ju. Matyushina // British Journal of Science, Education and Culture. – London: «London University Press», 2014. – № 1.(5) (January-June). Volume IV.– p. 656–660.
225. Kaplan R. S. Atkinson A. A. Advanced Management Accounting / R. S. Kaplan, A. A. Atkinson. – 2nd ed., Prentice-Hall, 1996. – 973 p.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1

Формулювання сутності «витрати» в економічній літературі

Автори	Визначення витрат
1	2
<i>з точки зору економічної теорії</i>	
Задорожна Н. В. [64, с.30]	Під витратами розуміється вартість усіх використовуваних ресурсів, необхідних для випуску визначеного обсягу продукції.
Сажина М. А., [160, с. 246]	Витрати виробництва – це вмінені витрати, які характеризують найкращу із втрачених альтернатив
Юхін В. Я. [68, с.392]	Вся сукупність затрат, що пов'язана з використанням ресурсів і послуг для виробництва продукції, називається витратами виробництва
Гіляровська Л.Т. [35, с.162]	Витрати – це використані ресурси або виплачені грошові кошти за товари, роботи, послуги, які безпосередньо відносяться до виробництва кінцевого продукту
Кукукіна І. Г. [90, с.14] Шеремет А. Д. [210, с.13]	Під витратами використовують використані ресурси або кошти, які необхідно заплатити за продукти і послуги
Білецька Л. В., Білецький О. В., Савич В. І. [15, с.143]	Витрати виробництва – це витрати на придбання основних факторів виробництва, тобто робочої сили, засобів виробництва, найманої праці, капіталу і праці підприємців, яка вимірюється величиною прибутку або підприємницьким доходом
Горфінкель В. Я, Швандар В. А. [39, с.520]	Під витратами підприємства визнається зменшення економічних вигід в результаті вибуття грошових засобів, іншого майна і (або) виникнення зобов'язань, що призводять до зменшення капіталу
Хорнгрен Ч. Г., Фостер Дж. [197 ,с. 20]	Під витратами розуміють спожиті ресурси або гроші, які треба заплатити за товари та послуги
Сидоров І. І. [164 с. 18]	Витрати – це трата енергії і тільки енергії, у тому числі інтелектуальної і фізичної енергії людини. На практиці ці витрати виявляються у вигляді цілеспрямованого й упорядкованого руху і використання деяких обмежених ресурсів: капіталовкладень, основних і оборотних фондів, природних багатств
Ананькіна Є. А., Данілочкіна Н. Г. [1, с. 15]	Витрати відображають вартість ресурсів, що використовуються в процесі діяльності підприємства з виробництва продукції, виконання робіт послуг

Продовження табл. А.1

1	2
Р. Ентоні, Дж. Рис [217, с. 46]	Під витратами розуміють грошове вимірювання суми видатків, що використовуються з певною метою
Цал-Цалко Ю. С. [198, с. 15]	Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва
<i>з точки зору бухгалтерського обліку</i>	
П(С)БО 16 «Витрати» [150]	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
Грещак М. Г., Коцюба О. С. [44, с.16]	Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети – це витрати підприємства.
БутинецьФ. Ф. [20, с.299]	Витрати – грошовий вимір суми ресурсів, що використовуються з певною метою
Мізіковський Е. А. [116, с.265]	Витрати на виробництво продукції являються поточними і включаються до собівартості того звітного періоду до якого відносяться, не залежно від часу оплати
Вахрушина М. А. [24, с.45]	Витрати – це грошове вираження суми ресурсів, що використовуються з якою-небудь ціллю
ВербилоО. Ф. [26, с. 64]; Мних Є. В. [122, с. 392]	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками)
Івашкевич В. Б. [67, с. 15]	Витрати – це відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта.
Савчук В. П. [159, с. 18]	Затрати (видатки, витрати) являють собою зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства
Юцявичене П. Я. [219, с. 101]	Витрати – це складні затрати, тобто збільшення зобов'язань чи зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу (фінансового результату) звітного періоду.

Додаток Б

Таблиця Б.1

Формулювання сутності «собівартість» в економічній літературі

Автор, джерело	Визначення
1	2
Поняття «собівартість продукції»	
Бойчик І. М. [18, с. 98]	Собівартість продукції – вартісна форма витрат на підготовку виробництва, виготовлення продукції та її збут
Друри К. [54 с. 52]	Собівартість продукції – це витрати, які ідентифікуються відповідно до придбаних товарів або вироблених для перепродажу
Пархоменко В. М. [143, с. 24]	Собівартість продукції (робіт, послуг) – це вартісне вираження витрат, пов'язаних з використанням у технологічному процесі виробничої продукції (виконання робіт, надання послуг) природних ресурсів, основних виробничих фондів, спеціалізованого оснащення, інструменту, інвентарю, трудових і фінансових ресурсів, а також витрат виробництво і збут готової продукції
Петрович Й. М. [144, с. 330]	Собівартість продукції – це грошовий вираз величини ресурсів, використаних з конкретною метою. Собівартість промислової продукції (робіт, послуг) – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво і збут
Примак Т. О. [154, с. 88]	Собівартість продукції являє собою грошовий вираз витрат на виробництво та реалізацію продукції
Сопко В. В. [172, с. 341]	Собівартість продукції – грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту
Харів П. С. [195, с. 306]	Собівартість продукції – це виражені в грошовій формі витрати на виробництво і реалізацію продукції
Шегда А. В. [208, с. 338]	Собівартість продукції – виражені в грошовій формі сукупні витрати на підготовку і випуск продукції
Поняття «собівартість виробництва»	
Мочерний С. В., Єрохін С. А., Каніщенко Л. О. [123, с. 214]	Собівартість виробництва (комерційна собівартість) – це витрати виробництва на виготовлення та реалізацію продукції
Цал-Цалко Ю. С. [198, с. 28]	Виробнича собівартість – це виражені у грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво продукції, виконані роботи та надані послуги
Шваб Л. І. [205, с. 429]	Виробнича собівартість – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво продукції, виконані роботи та надані послуги

Додаток В

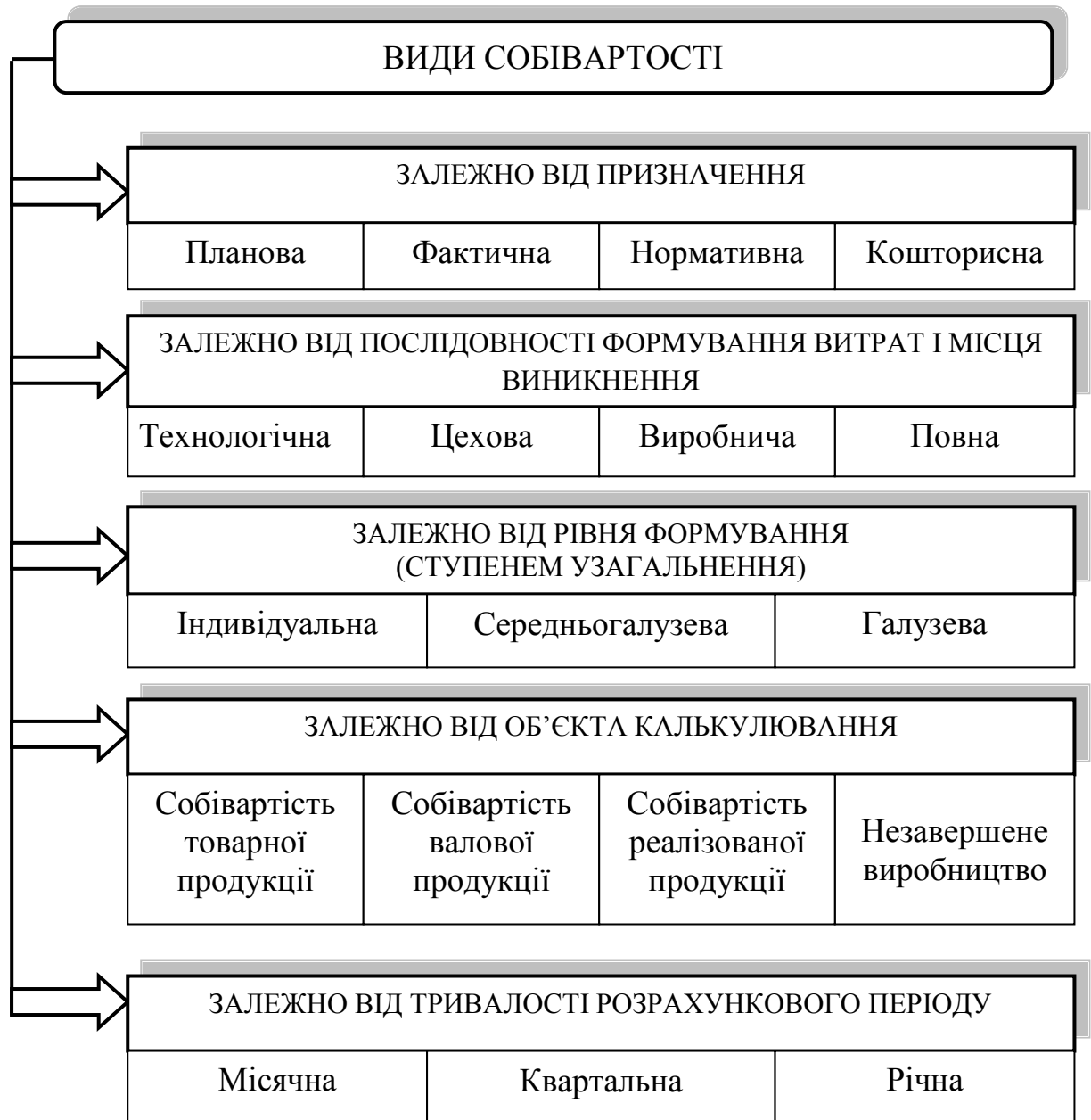


Рис. В.1. Види собівартості

Додаток Д

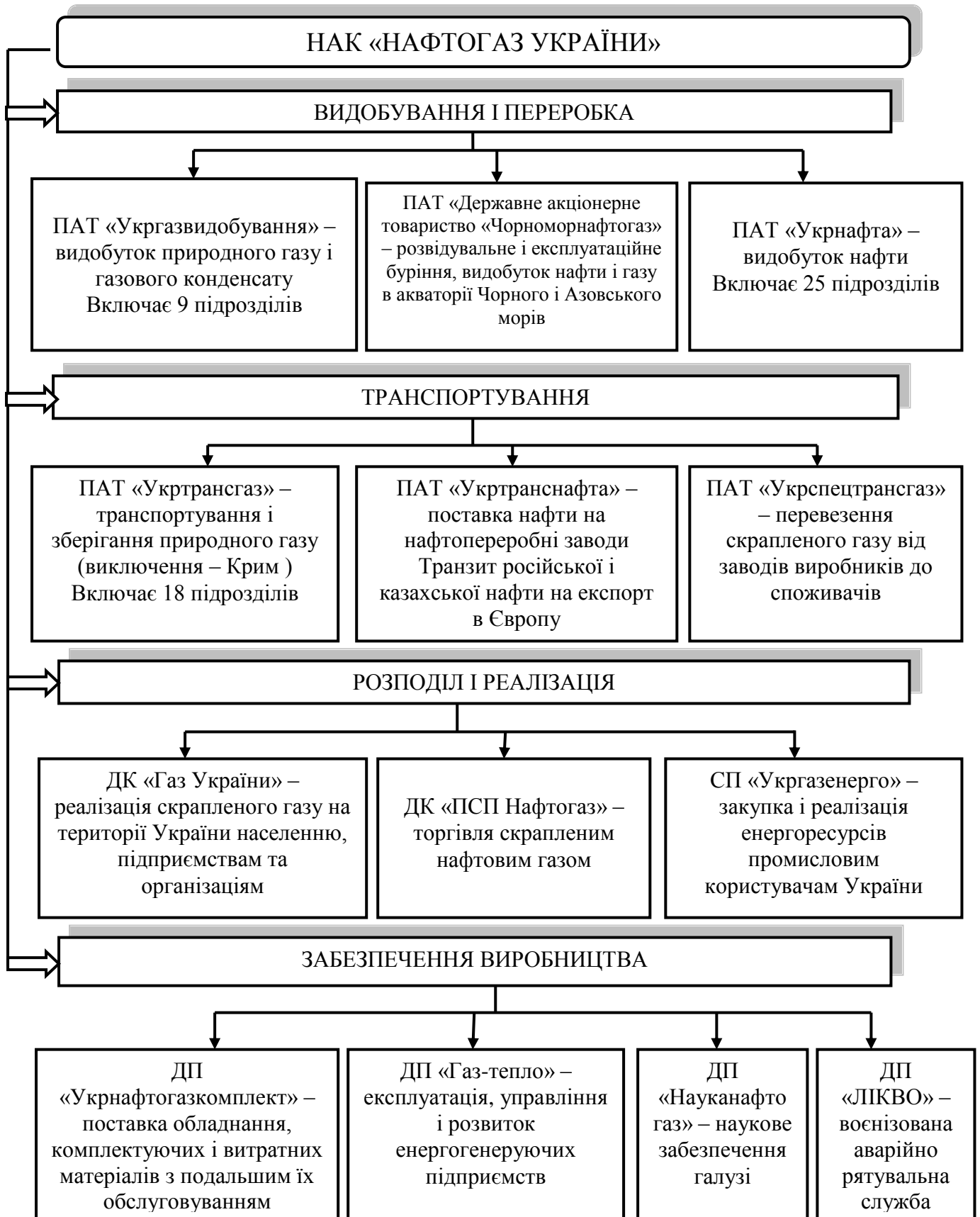


Рис. Д.1. Структура НАК «Нафтогаз України»

Додаток Е

Таблиця Е.1

**Класифікація виробничого процесу ГПУ «Полтавагазвидобування»
(узагальнено автором на основі [49 с. 298, 123 с. 157, 171 с. 86])**

Класифікаційна ознака	Вид виробничого процесу	Характеристика
1	2	3
За функціями у виготовленні продукції	Основні	Процеси, в результаті яких вирішується основна виробнича задача підприємства, тобто процеси отримання продукції (наприклад, власне видобуток нафти і газу, процеси отримання мастил, палив та ін.)
	Допоміжні	Процеси, що створюють необхідні передумови для нормального перебігу основних процесів (наприклад, ремонт обладнання і підтримка його в працездатному стані, виробництво електроенергії тощо)
Залежно від виду використовуваних знарядь праці	Ручні	Називаються процеси, здійснювані робочим без застосування засобів механізації та джерел енергії (наприклад, відкриття засувки трубопроводів вручну, відбір проб з резервуара тощо)
	Ручні-механізовані	Процеси, що виконуються із застосуванням механізованого ручного інструменту, що має привід від якого-небудь джерела енергії. Предмет праці при цьому змінюється під впливом робочого органу інструменту (наприклад, зварювання трубопроводів і резервуарів за допомогою газового пальника і електрики)
	Машинно-ручні	Процеси, що здійснюються за допомогою машин, причому робочий орган машини переміщається до предмета праці або предмет праці до робочого органу вручну, з додатком зусиль (наприклад, верстатні роботи з ручною подачею інструменту)
	Машинні	Називаються процеси, в ході яких предмет праці змінюється виконавчими органами машини. При цьому виконавчий механізм переміщається щодо предмета праці автоматично, а його пуск і зупинку проводить робочий без докладання значного фізичного зусилля (наприклад, механічне буріння з автоматичною подачею бурового інструменту на вибій)
	Автоматизовані	Розуміються такі, у яких основні роботи з виготовлення продукції автоматизовані повністю, а допоміжні – повністю або частково. Функції робочого зводяться до спостереження і контролю за роботою машин-автоматів

1	2	3
	Апаратурні	Протікають, як правило, при високих температурах і тиску в герметизованих системах апаратів або в печах під впливом теплової, хімічної, електричної або гравітаційної енергії. Функції робітника або бригади робітників, обслуговуючого апаратурний процес, полягають у спостереженні та контролі за параметрами технологічного режиму
За своїм змістом	Механічні	Це процеси, в яких під впливом механічних зусиль відбувається та чи інша зміна форми, розмірів, стану і положення предмета праці. До них відносяться, наприклад, обробка та переробка сировини або продукту; процеси, в яких предмет праці відокремлюється різними знаряддями праці від масиву і далі направляється на відповідну обробку, транспортування, зберігання і т.д.
	Фізико-хімічні	Відносяться такі процеси при яких змінюється внутрішня структура предмета праці, його якість під впливом хімічної, теплової, електричної енергії або енергії радіоактивного розпаду (наприклад, крекінг нафтової сировини, синтез етилового спирту, соляно-кислотна обробка призабійної зони нафтовидобувної свердловини).
За характером перебігу у часі	Безперервні	Процеси, що характеризуються постійної розробкою предмета праці на даному робочому місці, безперервним надходженням сировини і матеріалів в реакційну або робочу зону апаратів і безперервним відведенням продуктів реакції або переробки. Згідно технології виробництва при таких процесах одна операція змінюється іншою без зупинок (наприклад, видобуток нафти, газу і газового конденсату).
	Перервні	Називаються виробничі процеси, технологія яких вимагає періодичних зупинок. Вони поділяються на циклічні і періодичні. Циклічні процеси характеризуються частою повторюваністю при незначній тривалості циклу (наприклад, спуско-під'ємні операції при бурінні свердловин та ін.). Періодичні процеси відрізняються від циклічних малою повторюваністю протягом доби (наприклад, приготування бурового розчину).

Комплекс робіт по технічній підготовці виробництва

ГПУ «Полтавагазвидобування» (розроблено автором)

Вид робіт	Стадія підготовки виробництва	Основні вимоги	Розроблювана документація
1. Проектування нових і вдосконалення раніше освоєних видів продукції та конструкцій машин	Науково-дослідна (вивчення перспектив розвитку виробництва, підготовка рекомендацій для проектування та освоєння нового виробництва)	Нова технологія повинна охоплювати як основні, так і допоміжні процеси виробництва	Технічні проекти на виготовлення продукції та виконання робіт, що відображають характер технологічних процесів, застосовуваних технічних засобів, умов проведення робіт
2. Проектування нових і вдосконалення діючих технологічних процесів	Проектно-конструкторська (проектування нової продукції, визначення її властивостей, зовнішнього вигляду, економічності, конструювання машин та обладнання)	Зайві і нераціональні процеси, виявлені при проведенні аналізу діючої технології, повинні бути ліквідовані	Робочі креслення і схеми, що конкретизують і розвивають технічні проекти
4. Проектування і виготовлення технологічного оснащення, що включає монтажний і вимірювальний інструменти, пристосування і т.п.	Технологічна (впровадження нових технічних засобів, технологічних процесів, їх налагодження і т.д.)	Зайві і нераціональні процеси, виявлені при проведенні аналізу діючої технології, повинні бути ліквідовані	Інструктивні карти виконання окремих операцій з описом раціональної організації робочих місць
5. Вивірка та налагодження нових технологічних процесів в умовах цеху на робочих місцях з метою впровадження системи раціональних операцій, прийомів, видів устаткування і режимів його робіт	Технологічна (впровадження нових технічних засобів, технологічних процесів, їх налагодження і т.д.)	Зайві і нераціональні процеси, виявлені при проведенні аналізу діючої технології, повинні бути ліквідовані	Нормативні документи, які регламентують витрати праці, витрата матеріалів, палива, енергії

Додаток Ж

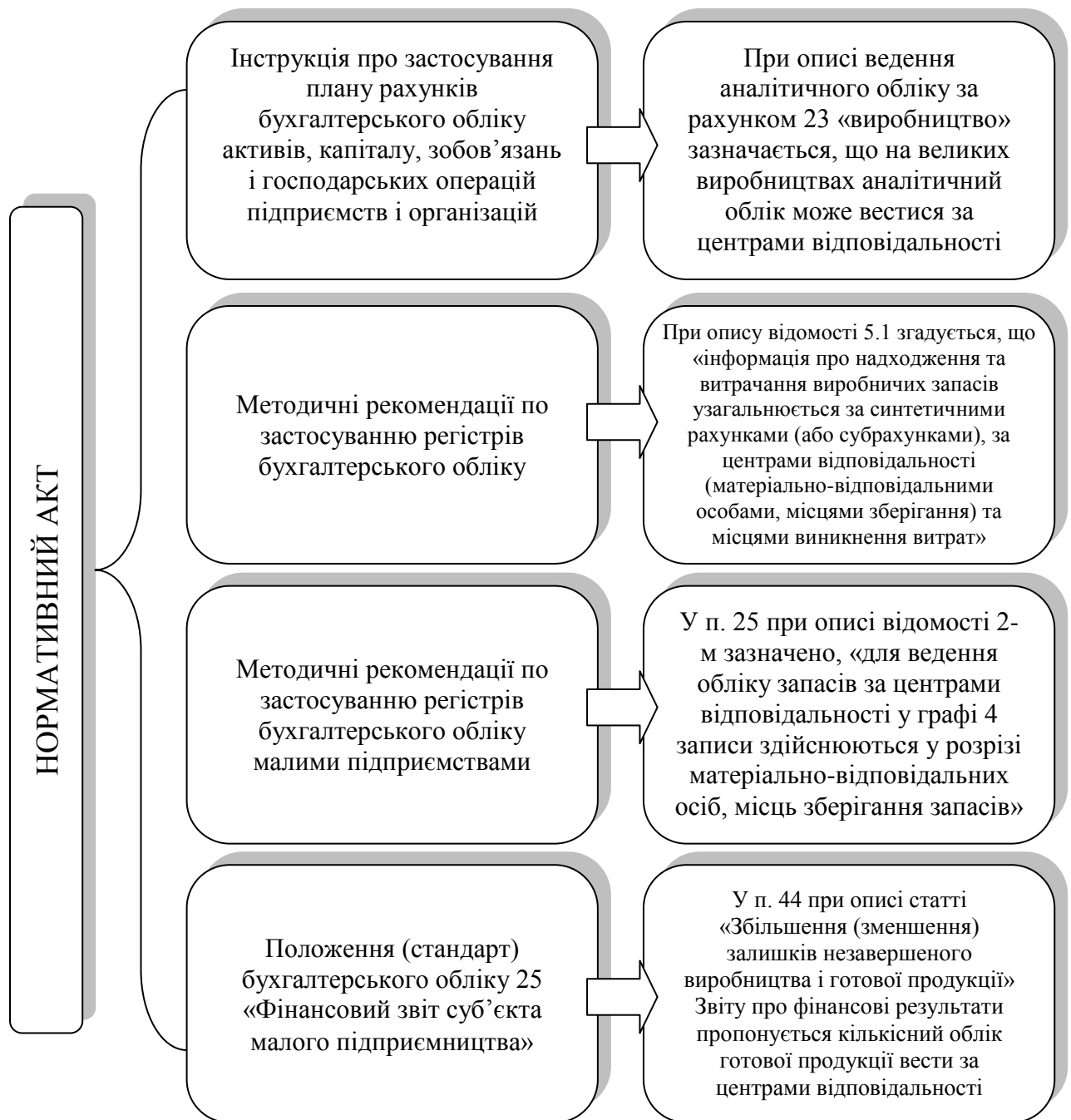


Рис. Ж.1. Формування сутності «центр відповідальності» в нормативних актах України

Додаток 3

Таблиця 3.1

Трактування поняття «центр відповідальності» в економічній літературі

Автор	Визначення
1	2
Ананькіна Є. А., Данилочкін С. В., Данилочкіна Н. Г. [1, с. 57]	Сегмент в середині підприємства, на чолі якого стоїть відповідальна особа, що приймає рішення
Абрамова О. В. [2, с. 14]	Структурний підрозділ (сукупність структурних підрозділів), наділений необхідними ресурсами, що здійснює господарську діяльність чи іншу діяльність відповідно до своїх прав і обов'язків
Апчерч А. [3, с. 78]	Поділ організації на центри, управління кожним з них делегується відповідному менеджеру
Білоусова І. [16, с. 42]	Підрозділ або окремо працюючий, де мають місце витрати будь-яких ресурсів або доходи, або здійснюються одночасно витрати ресурсів і одержання доходів
Бутинець Ф. Ф. [20, с. 94]	Визначена частина господарської діяльності підприємства, характерними рисами якої є відповідальність конкретної посадової особи за контроль та виконання конкретних показників
Вахрушина М. А. [24, с. 84]	Структурний підрозділ організації, очолений керівником, який несе відповідальність за результати його роботи
Голов С. Ф. [38, с. 406]	Сфера (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показниками діяльності які він контролює
Друрі К. [54, с. 75]	Підрозділ організації, що управляється менеджером, відповідальним за результат роботи
Ковальчук Т. М. [76, с. 189]	Місце де виникають правові відносини між суб'єктами управління різних рівнів залежно від організаційної структури господарської одиниці
Лень В. С. [97, с. 61]	Будь-який підрозділ підприємства, де контролюється поява витрат, одержання доходів чи використання інвестицій і який перебуває під управлінням одного керівника
Нападовська Л. В. [125, с. 171]	Частина підприємства, керівник якого особисто відповідає за результати її роботи. Структурна одиниця підприємства, його економічний суб'єкт, у межах якого менеджер відповідає за доцільність понесених затрат та одержання доходів

Продовження табл. 3.1

1	2
Палій В. Ф. [136, с. 215]	«місця виникнення витрат, будучи структурними підрозділами підприємства, одночасно виступають елементами внутрішньогосподарського розрахунку, а виходить і центрами господарської відповідальності»
Сопко В. В. [172, с. 373]	Місце, де виникають правові відносини між учасниками господарських процесів
Стуков С. А. [178, с. 38]	«підприємство повинне підрозділятися на сфери (центри) відповідальності, у розрізі яких організовується виробнича діяльність, здійснюється контроль і оцінка результатів. До таких сфер (центрів) можна віднести виробництва, в середині них – цехи, ділянки, бригади, очолювані відповідно начальниками, майстрами, бригадирами»
Чумаченко Н. Г. [202, с. 4]	Центр, що використовується для оперативного контролю витрат виробництва і реалізації продукції
Шеремет А. Д. [210, с. 400]	Центр відповідальності працює з виділеними йому ресурсами і виробляє товари або послуги, які передаються іншому центру відповідальності усередині підприємства або зовнішнім користувачам. З метою контролю використовуються натуральні і вартісні показники

Додаток К

Таблиця К.1

Визначення поняття «центр витрат» в економічній літературі

Автор	Визначення
Бутинець Ф. Ф. [20, с. 42]	Сегмент діяльності підприємства в якому виникають витрати
Голов С. Ф. [38, с. 407]	Центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходи і інвестиції в активи центру
Друрі К. [54, с. 79]	Центри відповідальності, менеджери яких, як правило, відповідають за ті витрати, які знаходяться під їх контролем
Кукукина Л. И. [90, с. 37]	Сегмент (підрозділ) організації, галузь діяльності, для яких доцільно враховувати понесені витрати. Центр відповідальності, в якому керівник контролює лише витрати
Левицька С. [96, с. 34]	Підрозділ суб'єкта господарювання, керівник якого відповідає тільки за витрати
Лень В. С. [97, с. 61]	Центр відповідальності, який контролює виникнення витрат
Нападовська Л. В. [125, с. 174]	Первісні виробничі та обслуговуючі одиниці, які характеризуються єдністю функцій і виробничих операцій, рівнем технічної оснащеності та організації праці, цільовим призначенням затрат, які, крім виконання власних функціональних завдань, несуть відповідальність за результати своєї діяльності. Просторова або функціонально відокремлена ділянка, де здійснюється первинне споживання виробничих ресурсів
Парнюк В. М. [139, с. 52]	Структурні підрозділи підприємства, по яких організовується планування, нормування і облік витрат виробництва для контролю і управління витратами виробничих ресурсів і поглибленого господарського розрахунку
Просветов Г. І. [155, с. 49]	Підрозділи або одиниці обладнання, по відношенню до яких витрати можуть бути конкретизовані для цілей контролю і управління
Сопко В. В. [172, с. 370]	Відокремлена самостійна технологічна ділянка: робоче місце, фаза, переділ, лінія
Шеховцова В. А. [211, с. 57]	Відособлений структурний підрозділ підприємства, в якого є можливість організувати нормування і планування витрат виробництв, з метою спостереження, контролю і управління

Додаток Л

Таблиця Л.1

Переваги та недоліки функціональних організаційних структур

[31, с. 3; 39, с. 145; 47, с. 11]

Функціональна організаційна структура	
Переваги	1. Сприяє підвищенню компетентності спеціалістів, які відповідають за здійснення конкретних функцій
	2. Розширює можливості лінійних керівників у питаннях стратегічного управління виробництвом, шляхом передання ряду функцій спеціалізованим ланкам
	3. Створює можливість централізованого контролю стратегічних результатів
	4. Узгоджує відповідність структури до стратегії
	5. Підвищує ефективність управління там, де завдання є повсякденними та повторюваними
	6. Легко реагує на потреби практики створенням нових функціональних служб
Недоліки	1. Виникають труднощі у підтримуванні постійних взаємозв'язків між різними функціональними службами
	2. Відсутність взаєморозуміння та єдності дій між працівниками функціональних служб різних виробничих відділень
	3. Зменшення рівня відповідальності виконавців за роботу через подвійне підпорядкування, порушення принципу єдиноначальності
	4. Виникнення проблеми функціональної координації, можливість міжфункціонального суперництва, конфліктів
	5. Формування вузької точки зору менеджменту та вироблення дрібних, часткових рішень
	6. Перенесення відповідальності за прибуток на вищі рівні управління
	7. Наявність випадків неправильного визначення пріоритетів організації функціональними спеціалістами
	8. Функціональна короткозорість часто працює проти дієвого підприємства, пристосування до змін

Додаток М

Таблиця М.1

Таблиця з бухгалтерськими проведеннями відповідно до запропонованого плану рахунків за центрами витрат ГПУ «Полтавагазвидобування» (розроблено автором)

№ п.п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Відображено витрати на оплату праці робітників, зайнятих визначенням хімреагентів	232.9	661
2	Відображено вартість поточних ремонтних робіт устаткування цеху капітального ремонту свердловин	232.1	20, 66, 65, 68
		231.1	232.1
3	Списано вартість наданих послуг автотранспортним цехом службі енерго- пароводопостачання	232.5	232.7
4	Відображено вартість будівельних робіт на установці попередньої підготовки нафти і газу	232.3	20, 66, 65, 68
		231.1	232.3
5	Відображено витрати на внутрішньогосподарське переміщення сировини, матеріалів, інструментів	232.2	91
6	Відображено вартість послуг за участь у семінарах, що проводяться з метою підвищення професійного рівня робітників, зайнятих видобутком нафти, газу та газового конденсату	231.1	91
7	Визначено витрати основного виробництва за звітний період	231	231.1

Додаток Н

Таблиця Н. 1

Класифікація витрат на прямі та непрямі в економічній літературі

Автор, джерело	Погляд вчених
1	2
Бабіч В. В, Свідерський Є. І. [7, с.28]	... іноді у складі непрямих витрат є прямі витрати тільки тому, що вони не нормуються за видами продукції і тому списуються шляхом умовного розподілу. Деталізація витратних норм на виготовлення виробів за більш широким переліком витрат дозволяє звести частку непрямих витрат до мінімуму і тим самим підвищити точність обрахування собівартості окремих видів продукції
Голов С. Ф. [38, с.63]	... віднесення витрат до прямих або непрямих залежить від того, що є об'єктом витрат. Наприклад, амортизація верстатів та опалення цеху є прямими витратами щодо цього цеху, але є непрямими витратами щодо окремих видів продукції, яка виробляється у цьому цеху
Друри К. [54, с.46]	... різниця між прямими та непрямими витратами залежить від цільових витрат. Одні й ті самі витрати можуть трактуватись в одному випадку як прямі, а в іншому – як непрямі. Якщо, наприклад, цільова витрата – витрати на використання різних каналів дистриб'юції, то оренда складів та заробітна плата працівників цих складів будуть розглядатися для кожного каналу дистриб'юції як прямі витрати. Так само слід розглядати заробітну платню майстра в цеху виробничої кампанії, що займається обслуговуванням виробничого устаткування. Якщо цільова витрата – цех обслуговування, то у цьому випадку заробітна плата майстра є прямими витратами. Однак, якщо цільовою витратою є собівартість продукції, то як оренда складу і заробітна плата робітників складу, так і заробітна плата майстра цеху обслуговування будуть непрямими витратами, оскільки витрати на ці цілі не можливо віднести конкретно до будь-якого продукту
Котляров С. А. [84, с.30]	За способом віднесення на собівартість окремих продуктів витрати поділяються на прямі та непрямі. Цей поділ витрат може існувати на підприємствах, що випускають два і більше видів виробів, оскільки при виробництві однорідної продукції всі витрати будуть прямими
Лебедев В. Г., Дроздова Т. Г., Кустарев В. П. [94, с.34]	На практиці межа між прямими і непрямими витратами доволі умовна і рухома і залежить від ступеня деталізації обліку та вибору об'єктів калькулювання. Удосконалення обліку витрат на підприємстві приводить до збільшення частки прямих витрат у виробництві продукції, робіт та послуг
Яругова А. [220, с.59]	Під час розгляду прямих і непрямих витрат враховує лише постійні витрати і називає їх спеціальними і загальними. Постійні витрати приймають вигляд спеціальних, коли з'являється можливість їх віднесення до собівартості певного виробу або групи виробів. Якщо ж постійні витрати неможливо віднести до собівартості певного виробу або послуги, то їх відносять до загальних витрат

Додаток П

Таблиця П.1

Структура загальновиробничих витрат згідно П(С)БО 16 «Витрати» [150]

Номенклатура загальновиробничих витрат	Зміст і характеристика загальновиробничих витрат
Витрати на управління виробництвом	оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо
Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення	
Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення	
Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	
Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва	оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо
Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень	
Витрати на обслуговування виробничого процесу	оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг
Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.	
Інші витрати	внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо

Загальновиробничі витрати

Таблиця П.2

**Відомості для розрахунку виробничої собівартості продукції ГПУ
«Полтавагазвидобування», згідно до П(С)БО 16 «Витрати», за 2014 рік**

Найменування показників для розрахунку виробничої собівартості	Сума, грн.
Витрати сировини і матеріалів:	
- газ природній, тис.м ³	17,76
- газовий конденсат, т	42,43
Витрати на заробітну плату:	
- газ природній, тис.м ³	18,63
- газовий конденсат, т	21,29
Відрахування на соціальні заходи:	
- газ природній, тис.м ³	6,80
- газовий конденсат, т	8,41
Постійні загальновиробничі витрати при фактичній потужності	185,15
Змінні загальновиробничі витрати при фактичній потужності	243,10
База розподілу загальновиробничих витрат (основна заробітна плата виробничих працівників) при нормальній потужності	57,09
Змінні загальновиробничі витрати при нормальній потужності	265,32
Постійні загальновиробничі витрати при нормальній потужності	174,3

Таблиця П.3

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат

Показники	Усього	На оди- ницю бази роз- поділу	Включення загальновиробничих витрат до	
			Витрат на виробництво продукції, грн.	Собівартість реалізованої продукції, грн.
1	2	3	4	5
1. База розподілу за нормальною потужністю, основна заробітна плата	57,09			
2. Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн. з них: змінні	439,62 265,32			
3. (ряд.3 гр.3=ряд.2 гр.2 / ряд.1 гр.2)		4,65		
4. Постійні	174,3			
5. (ряд,5 гр.3=ряд 4 гр.2 / ряд.1 гр.2)		3,05		
6. База розподілу за фактичною потужністю, основна заробітна плата за звітний період	39,92			
7. Фактичні загальновиробничі витрати, грн.: за звітний період	428,25			
8. З них: змінні	243,01		243,01	
9. Постійні: усього (ряд.7 гр.2 – ряд.8 гр.2)	185,15			
9.1. У тому числі: постійні розподілені (ряд.6 гр.2* ряд.5 гр.3)	125,72		125,72	
9.2. Постійні нерозподілені (ряд.9 гр.2 – ряд.9.1 гр.2)	59,43			59,43
Разом			368,82	

Таблиця П. 4

Відомість розподілу змінних загальновиробничих витрат за видами продукції

Вид продукції	База розподілу-заробітна плата робітників	% відношення загально-виробничих витрат до бази розподілу	Загальновиробничі витрати
1	2	3	4
Газ природний	18,63		59,20
Газовий конденсат	21,29		183,81
Разом	39,92	6,09	243,01

Таблиця П.5

Відомість розподілу постійних розподілених загальновиробничих витрат за видами продукції

Вид продукції	База розподілу-заробітна плата робітників	% відношення загально-виробничих витрат до бази розподілу	Загальновиробничі витрати
1	2	3	4
Газ природний	18,63	х	65,38
Газовий конденсат	21,29	х	60,34
Разом	39,92	3,15	125,72

Таблиця П.6

Розрахунок виробничої собівартості продукції

Вид витрат	Найменування продукції	
	Газ природний	Газовий конденсат
1	2	3
1. Прямі матеріальні витрати,	17,76	42,43
2. Прямі витрати на оплату праці	18,63	21,29
3. Інші прямі витрати (відрахування на соціальні заходи)	6,80	8,41
4. Змінні загальновиробничі витрати	55,20	60,34
5. Постійні розподілені загальновиробничі витрати	65,38	183,81
6. Виробнича собівартість	167,77	316,28

Діюча номенклатура статей загальновиробничих витрат

ГПУ «Полтавагазвдобування»

Назва статті витрат	Зміст і характеристика
1	2
1. Витрати на управління виробництвом	а) оплата праці професіоналів, фахівців та технічних службовців цехів, дільниць тощо; б) відрахування на соціальні заходи професіоналів, фахівців та технічних службовців цехів, дільниць тощо; в) витрати на оплату службових відряджень працівників основного виробництва в межах норм, встановлених законодавством.
2. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення	
3. Витрати на обслуговування виробничого процесу	а) витрати на утримання, експлуатацію, технічне обслуговування, обстеження, діагностику технічного стану та ремонт основних засобів інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення; б) витрати на транспортне обслуговування загальновиробничого характеру; в) використання та обслуговування технічних засобів управління; г) витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг; д) супроводження програмного забезпечення загальновиробничого призначення.
4. Витрати по пуско-налагоджувальних роботах на існуючих об'єктах	
5. Витрати на охорону праці та виробничу безпеку	а) витрати на дотримання правил техніки безпеки, охорони праці, санітарно-гігієнічних норм тощо; б) витрати на проведення попереднього та поточного медичних оглядів працівників тощо; в) витрати на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням та іншими засобами індивідуального захисту.
6. Витрати на пожежну та сторожову охорону загальновиробничих об'єктів.	
7. Витрати, пов'язані з використанням та обслуговуванням засобів сигналізації, обчислювальної техніки, послуги зв'язку тощо	

Продовження таблиці П.7

1	2
8. Вирати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення	
9. Витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, включаючи транспортні витрати на перевезення працівників	
10. Витрати з обов'язкового та добровільного страхування майна, автотранспорту, вантажів, персоналу	
11. Витрати на опалення, водопостачання, водовідведення та інше утримання приміщень підрозділів основного виробництва	
12. Витрати на утримання приміщень громадського харчування, що розташовані без посередньо на підрозділах основного виробництва	
13. Вирати на придбання спеціалізованої літератури для інформаційного забезпечення виробничої діяльності цеху, дільниці	
14. Вартість послуг з навчання та підвищення кваліфікації працівників підрозділів основного виробництва	
15. Суми сплачених орендних платежів за користування основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами та нематеріальними активами загальнопромислового призначення	
16. Вартість послуг Державної інспекції електрозв'язку, обленерго, послуги наукових організацій, дозволи на перевезення небезпечних вантажів	
17. Податки, збори та інші обов'язкові платежі, що передбачені законодавством	а) плата за землю; б) податок з власників транспортних засобів; в) збір за забруднення навколишнього середовища; г) місцеві податки та збори; д) унші податки та збори.
18. Нестачі і втрати від псування матеріальних ресурсів в межах норм природного убутку	
19. Інші витрати підрозділів основного виробництва	

Додаток Р



Рис. Р. 1. Класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Додаток С

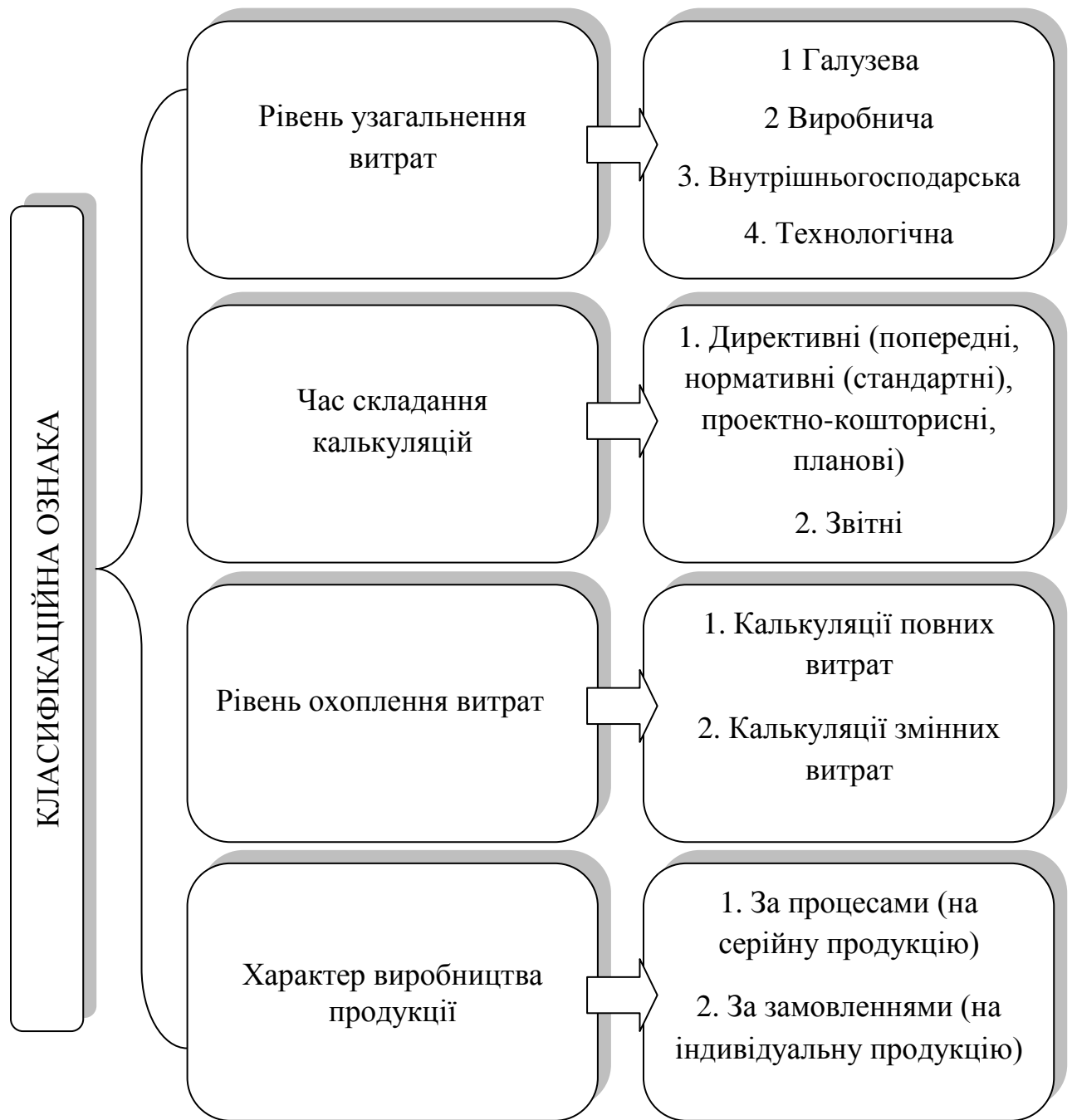


Рис. С. 1. Класифікація калькуляцій

Характеристика сучасних методів управління витратами (розроблено автором на основі [77])

№ п.п	Назва методу управління витратами	Сутність методу	Переваги	Недоліки
1	2	3	4	5
1	ABC-костинг (англ. – Activity Based Costing)	Діяльність підприємства розглядається як процеси або робочі операції. Сума витрат підприємства впродовж періоду або витрат на певний вид продукції визначається на основі витрат на здійснення сукупності відповідних процесів і операцій	Забезпечується оцінка ефективності витрат. Підвищення обґрунтованості віднесення накладних витрат на конкретний продукт. Точніше калькулювання собівартості. Забезпечення взаємозв'язку отримуваної інформації з формуванням витрат	Потребує істотних змін у системі бухгалтерського обліку й удосконалення систем інформаційної підтримки, що зумовлює зростання витрат на управління.
2	Директ-костинг (англ. – Direct Costing System)	Постійні накладні витрати не входять до собівартості продукції, їх відносять безпосередньо на рахунок прибутків і збитків у тому періоді, коли вони відбулися. За цим методом обчислюють точку беззбитковості, досліджують можливості сегменту ринку і приймають рішення щодо визначення обсягів продукції.	Потрібна інформація може бути отримана з регулярної фінансової звітності без додаткових облікових процедур. Зменшується трудомісткість розподілу накладних витрат. Дає змогу зробити вибір між власним виробництвом або закупівлею продукції.	Багато видів витрат не можуть бути однозначно віднесені до категорії змінних чи постійних. Слабка увага до постійних витрат. Можливе перекручування фінансового результату через зменшення або збільшення вартості раніше виробленої продукції. Завищує прибутковість технологічно складних проектів, які потребують великих інвестицій.
3	Стандарт-костинг (англ. – Standard Costing System)	Для кожного виду витрат (матеріальних, трудових та ін.) визначають обґрунтовані норми витрат (стандарти) ресурсу на одиницю продукції. Витрати ресурсів за нормами та відхиленнями від норм споживання ресурсів враховують окремо.	Формування необхідної інформаційної бази для аналізу й контролю витрат. Наочність у відображенні відхилень від плану в процесі формування витрат. Мінімізація облікової роботи, пов'язаної з калькулюванням собівартості. Своєчасне забезпечення менеджерів інформацією про очікувані витрати на виробництво.	Застосування для періодично повторюваних витрат. Успішність застосування залежить від складу та якості нормативної бази. Неможливість встановити норми щодо окремих видів витрат.

Продовження табл. Т.1

1	2	3	4	5
4	Абсорпшн – Костинг (англ. – Absorption Costing)	Використовуються методи розподілу накладних витрат, що дає змогу найбільш точно встановити їх величину, яка входить до собівартості одиниці продукції. До собівартості продукції входять усі витрати (у тому числі й накладні). Розподіляє накладні витрати за об'єктами, які виконуються за індивідуальними замовленнями, або використовується при безперервному процесі	Відсутність поділу витрат підприємства на постійні і змінні. Точніше визначення фінансового результату діяльності підприємства. Відображає покриття кожного виду витрат доходом від реалізації продукції. Підвищення обґрунтованості вибору додаткового замовлення або відмови від нього.	Ретроспективність і умовність у розподілі накладних витрат. Встановлення фактичної собівартості одиниці продукції тільки наприкінці періоду. Включення до собівартості продукції витрат, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом. Ускладнення облікових і розрахункових процедур. Недостатня увага до характеру поведінки витрат залежно від обсягу продукції, що випускається.
5	Кост-кіллінг (англ. – Killing Costing),	Спрямований на максимальне зменшення витрат у найкоротший термін без збитку для діяльності підприємства й перспектив його розвитку. Використовується в антикризовому менеджменті й управлінні конкурентоспроможністю	Дає змогу швидко зменшити витрати підприємства, що виникають і у внутрішньому, і у зовнішньому середовищі.	Передбачає зменшення витрат на заробітну плату і скорочення персоналу. Потребує системного застосування до всіх видів витрат та підрозділів підприємства.
6	Таргет-костинг (англ. – Target Costing)	На основі заданої ціни реалізації виробу й бажаної величини прибутку встановлюється цільова собівартість, що надалі забезпечується зусиллями всіх служб підприємства. Забезпечує цільову собівартість на стадії планування продукції. Є інструментом стратегічного управління витратами.	Маркетингова орієнтація виробництва. Визначення цільових витрат для нових продуктів. Контроль витрат ще на стадії розроблення продукції.	Для цільового зменшення витрат може знадобитися багато часу або серйозні інвестиції. Технічні можливості підприємства не завжди дають змогу зменшити собівартість до заданного рівня.
7	Кайзен – костинг (англ. – Kaizen Costing)	Передбачає не досягнення певної величини витрат, а постійне, безупинне і всеосяжне їхнє зменшення. Забезпечує цільову собівартість у процесі виробництва продукції. Використовується переважно в оперативному управлінні витратами та контролі за їхнім рівнем.	Забезпечує постійне зменшення витрат й утримання їх на заданому рівні.	Потрібна мотивація працівників і корпоративна культура, що підтримує залученість персоналу в діяльність організації.

Продовження табл. Т.1

1	2	3	4	5
8	LCC–аналіз (розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції) (англ. – Life Cycle Costing)	Витрати визначаються на виробництво і продаж конкретного продукту впродовж усього його життєвого циклу й надалі зіставляються з відповідними доходами. Застосовується у стратегічному управлінні витратами	Забезпечує прогноз співвідношення отриманого доходу та понесених витрат щодо виробництва виробу загалом. Забезпечує стратегічне бачення структури витрат і зіставлення її зі структурою доходів	Відсутність періодизації фінансових результатів Наявність точних і детальних маркетингових описів стану ринку й позиціонування продукції або послуг підприємства. Потребує значну кількість додаткової інформації
9	CVP-аналіз(аналіз точки беззбитковості) (англ. – Cost-Volume-Profit)	Ґрунтується на зіставленні трьох величин – витрат підприємства, доходу від реалізації й отриманого прибутку, залежність яких дає змогу визначити виторг від реалізації (обсяг реалізації), що за відомих величин постійних витрат підприємства і змінних витрат на одиницю продукції забезпечить беззбитковість діяльності або запланований фінансовий результат	Дає змогу визначити обсяг продажу, за якого досягається беззбитковість виробництва або заданий фінансовий результат. Простота, наочність і оперативність методу	Графічне вирішення моделі стає неможливим за більш як трьох видів продукції. Припускає, що продуктивність праці не залежить від масштабу й не змінюється в часі, а структурні змінювання якісного стану, при зміні системи підприємства, відсутні.
10	Бенчмаркінг витрат (англ. – Benchmarking)	Припускає порівняння стану управління витратами на підприємстві з підприємствами-лідерами для подальшого прийняття рішень у сфері управління витратами	Комплексна оцінка управління витратами порівняно з еталонним підприємством є передумовою поступового поліпшення управління на основі досвіду інших підприємств.	Неправильний вибір підприємства-еталона знижує ефективність методу. Потребує повної та достовірної інформації про еталонні результати і методи їх досягнення.
11	Метод VCC (метод управління ланцюжком споживчої вартості) (англ. – Value Chain Costing).	Розглядає ланцюжок споживчої вартості й передбачає також аналіз витрат, що перебувають поза сферою прямого впливу підприємства. Застосовується у стратегічному управлінні витратами. Подає величину витрат підприємства у світлі створення нової вартості.	Дає змогу оцінити доцільність процесів, що ведуть до формування витрат, максимально повно прив'язати витрати підприємства до очікуваних доходів.	Потребує створення відповідного інформаційного забезпечення, постійної оптимізації витрат у межах оперативного управління діяльністю підприємства й участі кваліфікованих фахівців.

Додаток У

Таблиця У. 1

**Характеристика методів обліку за повною та неповною собівартостями
[20, с. 92; 23, с. 54; 44, с. 74; 97, с. 45; 126, с. 143]**

Облік повних витрат	Облік неповних (змінних, прямих) витрат
1. За способом віднесення постійних витрат на собівартість	
Постійні витрати включають до собівартості продукції і до запасів пропорційно базі розподілу, впливаючи на фінансовий результат	Постійні витрати не включають до собівартості продукції та запасів, а відносять на фінансовий результат
2. За ступенем контролю	
Забезпечує точний, але надто трудомісткий і складний контроль	Забезпечує оперативний контроль за рахунок надання простої сигнальної інформації
3. З якою метою застосовується	
З метою визначення повної собівартості та довгострокової ціни	З метою прийняття управлінських рішень
4. Для яких підприємств доцільно використовувати	
Для підприємств із незначним асортиментом продукції	Для підприємств із широким асортиментом продукції
5. Період прийняття управлінських рішень	
Ефективний для прийняття довгострокових управлінських рішень	Ефективний для прийняття короткострокових управлінських рішень
6. За видом планування	
Застосовується в перспективному плануванні і для прийняття внутрішньовиробничих управлінських рішень	Застосовується в поточному та внутрішньовиробничому плануванні
7. Відповідність виробничій потужності	
Доцільно використовувати на виробництво із стабільною ситуацією в умовах повного завантаження потужностей	Доцільно використовувати в умовах економічного спаду, недозавантаження потужностей або в разі виконання спеціальних замовлень
8. Ступінь впливу на фінансовий результат	
Сприяє збільшенню прибутку за рахунок віднесення частини постійних витрат на незавершене виробництво	Сприяє зменшенню прибутку оскільки постійні витрати повністю списують на фінансовий результат

Додаток Ф

Таблиця Ф. 1

**Порівняння системи ABC та функціонально орієнтованої системи
калькулювання [38, с. 116; 44, с. 73; 89, с. 137; 197, с. 149]**

Система ABC	Система ФОК
1. Методи віднесення витрат	
Простеження витрат	Розподіл витрат
2. Підхід до калькулювання	
Гнучкий підхід	Жорсткий підхід
3. Спрямованість управління	
Управління діяльністю	Управління витратами
4. Обсяг інформації про діяльність	
Детальна інформація	Мізерна інформація
5. Мета управління	
Максимізація результатів діяльності системи в цілому	Максимізація результатів окремих підрозділів
6. Склад показників діяльності	
Застосування як фінансових, так і не фінансових показників	Застосування лише фінансових показників
7. Кількість центрів витрат	
Значна кількість центрів витрат	Декілька центрів витрат

Додаток Х

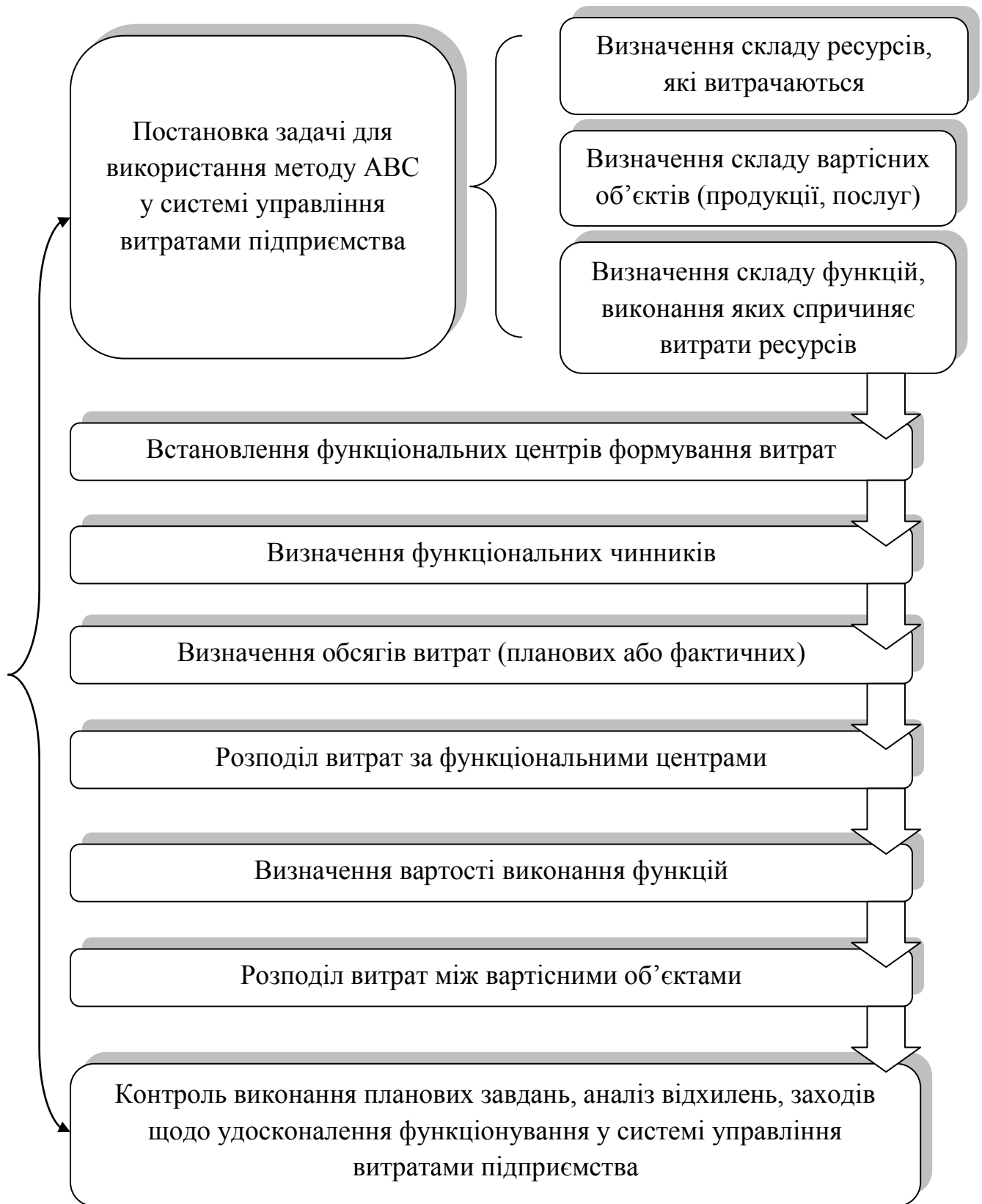


Рис. Х.1. Порядок планування та контролю витрат за методом ABC у системі управління витратами

Додаток Ц

Таблиця Ц.1

Формулювання сутності «внутрішнього контролю» в економічній літературі

№ п.п	Джерело	Визначення
1	2	3
1	Бутинець Ф. Ф. [23, с.89]	Внутрішній контроль – це постійна, щоденна робота, яка унеможлиблює допускання зловживань і дає можливість використовувати ресурси підприємства, включаючи людський капітал, на його користь відповідно до прийнятих планів, а також захищає інтереси працюючих у відповідності до умов колективного договору.
2	Дікань Л. В. [52, с.58]	Внутрішній контроль – процес, що спрямований на досягнення довгострокових цілей компанії, які є наслідком дії керівництва з планування, організації, моніторингу діяльності суб'єкта господарювання в цілому та її окремих підрозділів.
3	Корінько М. Д. [80, с. 54]	Внутрішній контроль – це система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення і здійснення господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для зазначеного підприємства.
4	Кулаковська Л. П. [91, с. 26]	Внутрішній контроль – форма зворотного зв'язку, за допомогою якого орган управління організації отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкта і реалізації управлінських рішень.
5	Нападовська Л. В. [125, с. 45]	Внутрішньогосподарський контроль – це сукупність заходів, що вживають всередині підприємства, які забезпечують запобігання та виявлення операцій з господарськими засобами та джерелами і дій посадових осіб, що суперечать цілям їхньої діяльності або вимогам чинного законодавства.
6	Футоранська Ю. М. [194, с. 22]	Внутрішній контроль – система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню й здійсненню господарських операцій.

Додаток Ш

ОПИТУВАЛЬНИЙ ЛИСТ ОБ'ЄКТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ**Березівська УКПГ**

(повна назва об'єкта внутрішнього контролю)

1 Адреса Краснокутський район, Харківської області2 Телефон (05756)7-12-31

3 Факс _____ - _____

4 Керівники

Посада	П.І.Б.	Телефон	E-mail
Майстер	Порайко Ю. В.	(05756)-7-12-31	

5 Рік заснування 1995 р.6 Загальна площа території 23500 м²

7 Будівлі

Найменування	Призначення	Рік побудови
СЕРБ	Експлуатаційний блок	1995
Операторна	Технологічне приміщення	1995
Замірний вузол	Облік вуглеводнів	1997

8 Чисельність працюючих 18 чоловік

9 Організаційна структура об'єкта внутрішнього контролю

Підрозділ	Режим роботи	Кількість працюючих
Адміністрація		
Мастер	Щоденно	1
Основні		
Оператор	Позмінно	12
Допоміжні		
Слюсар ТУ	Щоденно	2
Слюсар КВПіА	Щоденно	1
Електромонтер	Щоденно	2

10. Орієнтовний перелік робочих документів внутрішнього контролю витрат виробництва на підприємствах нафтогазовидобування (розроблено автором)

Р.Д-1. Відомість про асортимент продукції, що видобувається, а також супутні товари та послуги за _2014_рік

Найменування	Одиниця виміру	план	факт	відхилення
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1 Обсяг виробництва продукції (послуг, робіт)	млн. грн.	500	515,37	+15,37
2 Виробництво продукції в натуральному виразі				
2.1 Природний газ	млн. м ³	219	223,46	+4,46
2.2 Газовий конденсат	тис. т	9,15	9,24	+0,09
3 Складова вартості енергоресурсів в собівартості готової продукції	%	19,5	20,3	-0,8

Р.Д-2. Відомість про споживання паливно-енергетичних ресурсів на об'єкті за _2014_рік

Найменування ПЕР	Одиниця виміру	план	факт	відхилення
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1 Електроенергія	МВт·год	252	239	13
2 Котельно-пічне паливо	т у.п.	-	-	-
2.1 Газоподібне паливо	тис. м ³	540	493	47
2.2 Тверде паливо		-	-	-
2.3 Рідке паливо		-	-	-
3 Теплова енергія	Гкал	-	-	-
4 Стиснене повітря	МПа	0,6	0,62	0,02
5 Моторне паливо	л, (т)			
5.1 - бензин		10950	9860	1090
5.2 - гас		-	-	-
5.3 - дизельне паливо		2640	2520	120
6 Вода	л, (т)			
6.1 Водопровідна		-	-	-
6.2 Артезіанська		1200000	1095000	105000

**Р.Д-3. Відомість про ціни та тарифи на споживані
паливно-енергетичні ресурси за _2014_ рік**

Найменування ПЕР	Одиниця виміру	план	факт	відхилення
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1 Електроенергія	грн/кВт-год	1,7166	1,7166	-
2 Котельно-пічне паливо	грн/т у.п.	-	-	-
2.1 Газоподібне паливо	грн/т у.п.	6600	6600	-
2.2 Тверде паливо	грн/т у.п.	-	-	-
2.3 Рідке паливо	грн/т у.п.	-	-	-
2.4 Альтернативні (місцеві) види палив	грн/т у.п.	-	-	-
3 Теплова енергія	грн/Гкал	-	-	-
4 Стиснене повітря	грн/м ³	-	-	-
5 Моторне паливо	грн/т	-	-	-
5.1 - бензин	грн/т	12500	12500	-
5.2 - гас	грн/т	-	-	-
5.3 - дизельне паливо	грн/т	11900	11900	-
6 Вода	грн/м ³	-	-	-
6.1 Водопровідна	грн/м ³	-	-	-
6.2 Артезіанська	грн/м ³	8,763	8,763	-

Р.Д-4. Відомість про технічний облік споживання енергоносіїв та води

Найменування енергоносія	Одиниця виміру	Місце встановлення приладу обліку	Кількість приладів обліку	Примітка
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1 Котельно-пічне паливо	т у.п.			
1.1 Газоподібне паливо	м ³	Вогневий підігрівач	1	
1.2 Тверде паливо		-	-	
1.3 Рідке паливо		-	-	
1.4 Альтернативні (місцеві) види палив		-	-	
2 Електроенергія	тис. кВт-год	операторна	1	
3 Теплова енергія	Гкал			
4 Стиснене повітря				
4.1 Тиск	МПа	Компресор повітря КВП	4	
5 Моторне паливо:	л, т			
5.1 бензин		-	-	
5.2 гас		-	-	
5.3 дизельне паливо		-	-	
6 Вода	л, т			
6.1 гаряча вода		-	-	
6.2 холодна вода		СЕРБ	1	

Р.Д-5. Відомість про компресорне устаткування за 2014_рік

Цех, ділянка, виробництво, тип компресора	Рік введення в експлуатацію	Кількість	Продуктивність, м ³ /год	Тиск, МПа	Потужність електроприводу, кВт	Час роботи компресора за рік по журналу, год/рік
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
ВВУ-5/7	2008	1	300	0,7	35	2190

Цех, ділянка, виробництво, тип компресора	Розрахункова середньорічна витрата електроенергії, тис. кВт·год	Питома витрата електроенергії факт./норм. *, кВт·год/1000 м ³	Система охолодження (оборотне, водопровідне тощо)
<i>1</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>
ВВУ-5/7	76,65	0,95	повітряна

* Визначається за паспортними даними.

Р.Д-6. Відомість про склад і роботу котельні за 2014_рік

Паливо: основне – природний газ

Тип котлоагрегату	Рік введення в експлуатацію	Кількість	Продуктивність, проектн./ факт. *, т/год, Гкал/рік	Тиск, МПа	ККД «брутто» за даними останніх випробувань, %	ККД за паспортом, %
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
РОСС АОГВ-30	2001	2	30 кВт	0,3	87	92

Тип котлоагрегату	Питома витрата палива на вироблення тепла факт./ норм. *кг у.п./Гкал	Річна витрата палива по комерційному обліку, тис. т у.п.	Річне вироблення тепла по приладовому обліку, Гкал
<i>1</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>
РОСС АОГВ-30	0,84	12,5 тис.м ³	-

**Р.Д-7. Відомість про систему опалення будівель, споруд та цехів об'єкта,
що споживає ПЕР за 2014_рік**

№ з/п	Назва будівлі, споруди, цеху	Кубатура, тис. куб.м	Тип системи (одно-двотрубна)	Теплоносії (пар, вода)/ його параметри	Вид опалювальних приладів (радіатори, реєстри)	Кількість нагрівальних приладів	Фактична температура та вологість в приміщеннях	Необхідні згідно ДБН та СНиП температура та вологість	Опалювальні характеристики будівлі, Дж/(с·м ³ ·К)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	СЕРБ	120	2	вода	реєстр	-	22/45	(22-24)/ (40-60)	-
2	Операторна	90	2	вода	реєстр	-	22/45	(22-24)/ (40-60)	-
3	Замірний вузол	21	2	вода	реєстр	-	22/45	(22-24)/ (40-60)	-

**Р.Д-8. Відомість про технологічне устаткування та агрегати, що
використовують паливо за 2014_рік**

Призначення, напрямок використання	Найменування агрегату, тип, марка, характерний розмір, рік введення в експлуатацію	Кількість	Продуктивність агрегату (паспортна) по продукту, .../год
1	2	3	4
Дизельгенераторна	Gummins C55, 2005 рік	1	44 кВт

Призначення, напрямок використання	Питома витрата палива на одиницю продукції, кг у.п./...	
	фактично за 2014 р.	норматив – витрати
1	5	6
Дизельгенераторна	2,52	2,64

11 Додаткова інформація

__контролер__

(Посада)

__12.12.2014__

(дата заповнення)

__V__ (Іванов І. І.)

(підпис) (П.І.Б.)

М.П.

Додаток Щ

Відділ внутрішнього контролю ГПУ «Полтавагазвидобування»

(найменування, місцезнаходження та телефони органу, що здійснює перевірку)

Акт №**перевірки виробничих витрат**

Березівська УКПГ

(повна назва об'єкта внутрішнього контролю)

Краснокутський район, Харківської області Телефон (05756)7-12-31

(місцезнаходження, телефон)

Вид суб'єкта господарювання: державний V ; комунальний
 організація ; недержавний ; фізична особа-підприємець

Підпорядкованість: відсутня; має місце V

ГПУ «Полтавагазвидобування»

(вказати, кому підпорядковується)

Загальна кількість працівників станом на день перевірки становить 18 осіб.

Інформація щодо здійснюваної та раніше здійснених перевірок

Розпорядчі документи щодо здійснюваної перевірки

Наказ від 13 11 2014 № 715

Початок перевірки

Завершення перевірки

14 11 2014

15 12 2014

число місяць рік

число місяць рік

Тип здійснюваної перевірки: V планова позапланова

Голова Комісії: заст. начальника відділу внутрішнього контролю, Петренко П. П.

(посади, прізвища, імена та по батькові);

Члени Комісії: контролер, Микитенко А. В.

(посади, прізвища, імена та по батькові);

контролер, Дмитренко І. В.

(посади, прізвища, імена та по батькові);

керівник та/або уповноважена особа суб'єкта, що перевіряється:

майстер, Порайко Ю. В.

(посада, прізвище, ім'я та по батькові)

Дані щодо останніх проведених перевірок:*Планова:*

не проводилася ___

проводилася з _13_.11_.2013_ по _28_.11_.2013_ Акт перевірки №_612_

Рекомендації Комісії, наведені в Акті: _V_ виконано; ___ не виконано ___.

Позапланова

не проводилася _V_

проводилася з _____._____ по _____._____ Акт перевірки №

Рекомендації Комісії, наведені в Акті: ___ виконано; ___ не виконано ____.

Питання, що підлягали перевірці під час внутрішнього контролю витрат виробництва

1. Чи є в наявності документи, що підтверджують облік витрат?
2. Чи вчасно вписуються відповідні витрати на виробництво?
3. Чи контролюється перелік величезних витрат матеріально-відповідальною особою?
4. Чи правильно оформленні первинні документи?
5. Чи правильно проведена оцінка матеріальних цінностей?

Висновок й рекомендації Комісії:

- Добре

- Задовільно

- Незадовільно

Рекомендовано:

Вжити наступних заходів:

1. Звернути увагу на правильність та повноту складання наступних документів: 1) журнал обліку нафти, газу, газового конденсату; 2) журнал обліку витрат одоранту; 3) журнал обліку паливного газу; 4) журнал обліку витрат дизельного палива.
2. Звернути увагу на достовірність розрахунку та правильність відображення в обліку витрат дизельного палива

Здійснити наступну перевірку через ___1 місяць_____ (вказати термін)

У випадку, якщо висновок встановлено як «незадовільно»:

Рекомендовано:

- розірвати договір з _____

- порушити клопотання про _____

Опис пояснень, зауважень або заперечень з боку суб'єкта, що перевіряється:

Зауваження відсутні

1.

2.

3.

Цей Акт перевірки складено у 2-х примірниках, один з яких передано керівнику суб'єкта, що перевіряється або уповноваженій ним особі, другий – зберігається в відділі внутрішнього контролю ГПУ «Полтавагазвидобування»

Підписи:

Голова Комісії: заст. начальника відділу внутрішнього контролю, Петренко П. П.
(посади, прізвища, імена та по батькові);

Члени Комісії: контролер, Микитенко А. В. _____
(посади, прізвища, імена та по батькові);

контролер, Дмитренко І. В. _____
(посади, прізвища, імена та по батькові);

керівник та/або уповноважена особа суб'єкта, що перевіряється:

майстер, Порайко Ю. В. _____
(посада, прізвище, ім'я та по батькові)

Примірник цього Акта перевірки на 3 сторінках отримано 15.12.2014__:

майстер _____ V _____ Порайко Ю. В. _____
(посада) (підпис) (прізвище, ім'я та по батькові)

Відмітка про відмову від підписання керівником та/або уповноваженою ним особою суб'єкта, що перевіряється цього Акта перевірки _____

ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
«УКРГАЗВИДОБУВАННЯ»

PUBLIC JOINT STOCK COMPANY
«UKRGASPRODUCTION»

ФІЛІЯ
ГАЗОПРОМИСЛОВЕ УПРАВЛІННЯ
ПОЛТАВАГАЗВИДОБУВАННЯ

AFFILIATE
GAS PRODUCTION DIVISION
POLTAVAGASPRODUCTION

Україна, 36008, Полтава, вул. Фрунзе, 173,
тел.: (05322) 22668, факс: (0532) 515547
e-mail: sekretar@ggpu.com.ua
п/р 2600030002245 в Дирекції ПАТ «Діамантбанк»
в м. Полтава МФО 320854, ЄДРПОУ 00153100



Ukraine, 36008, Poltava,
173 Frunze street,
phone: +38 05322 22668,
fax: +38 0532 515547
e-mail: sekretar@ggpu.com.ua

12-4764 № 15.04.2014р.

на № _____

Стосовно використання
результатів наукового дослідження

ДОВІДКА

Про практичне використання результатів наукового дослідження
Матюшіної Юлії Іванівни на тему «Облік і контроль виробничих витрат
в управлінні промислових підприємств»

У практичній діяльності підприємства була використана запропонована Матюшіною Ю. І. система калькулювання за видами діяльності (нормативний метод), що забезпечила керівництво вичерпною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та посилення контролю за витратами. Удосконалено зміст і структуру внутрішньої звітності в розрізі центрів витрат, яка об'єднає роботу усіх сегментів діяльності нафтогазовидобувного виробництва та надасть можливість контролювати керівників тих підрозділів, в яких виявлено суттєві відхилення від встановлених норм.

Головний інженер
Головний бухгалтер
ГПУ «Полтавагазвидобування»



О. М. Золотоус

Т. А. Ващенко



**ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ
ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ ФІРМА «ХАС»**

код ЄДРПОУ 21237338

Місцезнаходження: 08800, Київська обл., Миронівський р-н, м. Миронівка, вул. Леніна, буд. 48

Вих. № 2015/05/22-1

від 22 травня 2015 р.

ДОВІДКА

Про практичне використання результатів наукового дослідження
Матюшіної Юлії Іванівни на тему «Облік і контроль виробничих витрат в
управлінні промислових підприємств»

У практичній діяльності підприємства була використана запропонована Матюшіною Ю. І. номенклатура витрат, з розподілом на постійну та змінну складові для підвищення точності обчислення собівартості продукції нафтогазовидобувного підприємства. Удосконалено робочий план рахунків управлінського обліку центрів витрат, який враховує види виробництв та технологічний процес видобування вуглеводневої продукції.

Головний інженер
ТОВ ФІРМИ «ХАС»



О.М. Григоров



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ПОЛТАВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ЮРІЯ КОНДРАТЮКА

Першотравневий проспект, 24, м. Полтава, 36011
тел./факс (0532) 56-98-94; (05322) 7-33-27 (приймальня)
[http:// www.pntu.edu.ua](http://www.pntu.edu.ua) e-mail: rector@pntu.edu.ua; kanc@pntu.edu.ua
ISO 9001:2009 (ISO 9001:2008, IDT), код ЄДРПОУ 02071100

18.06.2015 № 21.11-1476

на № _____ від _____

ЗАТВЕРДЖУЮ
Перший проректор проректор з
науково-педагогічної роботи
Полтавського національного
технічного університету
імені Юрія Кондратюка

Б. О. Коробко
2015 р.

ДОВІДКА

про впровадження в навчальному процесі результатів дисертаційної роботи
аспіранта Матюшіної Юлії Іванівни на тему: «Облік і контроль виробничих
витрат в управлінні промислових підприємств»

Результати дисертаційної роботи Матюшіної Ю.І. на тему: «Облік і
контроль виробничих витрат в управлінні промислових підприємств»,
використані для підготовки лекцій, завдань для практичних занять,
контрольних завдань, завдань для самостійної та індивідуальної роботи у
викладанні дисциплін «Бухгалтерський облік» та «Управлінський облік».

Декан факультету
менеджменту та бізнесу, д.е.н., професор


О. В. Комеліна

Завідувач кафедри
обліку і аудиту, д.е.н., доцент


Ю. С. Погорелов