

УДК 657.1:622.691.061.5

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗАТРАТ ВИРОБНИЧО-КОМЕРЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ НАФТОВОЇ І ГАЗОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Пилипів Н.І.

*Розкрита концепція ефективної організації обліку затрат. Обґрунтована необхідність організації обліку затрат різних ієрархічних рівнів управління виробничо-комерційною діяльністю підприємств нафтової та газової промисловості в межах центрів відповідальності*

**Ключові слова:** організація обліку, затрати, центри відповідальності, виробничо-комерційна діяльність, собівартість продукції, рівні управління

### ВСТУП

Діюча практика обліку затрат не забезпечує формування необхідної оперативної, своєчасної інформації в межах різних ієрархічних рівнів для прийняття управлінських рішень. Це пояснюється такими причинами: невідповідністю методичних засад організації обліку затрат вимогам ефективного управління, низьким рівнем аналітичності обліку, відсутністю належного контролю в місцях виникнення затрат.

Тому приведення існуючої системи обліку затрат у відповідність до інформаційних запитів користувачів різних ієрархічних рівнів управління виробничо-комерційною діяльністю підприємств нафтової та газової промисловості заслуговує на уважне і детальне вивчення.

Постановка проблеми. Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про затрати підприємства визначає П(С)БО 16 "Витрати" [1]. Відображення принципів, методів і процедур здійснення обліку забезпечується затвердженням на підприємстві наказом про облікову політику, який обов'язково передбачає методику обліку затрат.

Необхідно зазначити, що на організацію обліку затрат виробничо-комерційної діяльності впливають різноманітні фактори, основними з яких, як справедливо зауважують Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулягова [2, с.386], є: види діяльності, характер виробництва продукції, яка виготовляється, структура управління й розміри підприємства, особливості технології й організації виробництва.

Проблемі організації обліку затрат присвятили свої роботи такі науковці, як П.С. Безруких, Ф.Ф. Бутинець, Б.В. Івашкевич, А.Н. Кашаєв, В.П. Завгородній, А.М. Герасимович, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Лінник, П.Е. Горбатенко, Ю.Я. Литвин, О.І. Малишкін, Н.М. Малога, В.В. Сопко [3; 4; 5; 6; 7; 8]. У цих роботах були розглянуті основні питання організації облікового та контрольного процесів. Але їхні дослідження стосувалися, зокрема в частині затрат, лише питань організації обліку затрат у системі управління підприємством, однак через зміну умов функціонування підприємств нафтової і газової промисловості на етапі розвитку ринкових відносин виникла необхідність наукового дослідження особливостей організації їх облікового процесу затрат виробничо-комерційної діяльності, які раніше ніким не розглядалися.

### РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Концепція ефективної організації обліку затрат базується на дотриманні таких загальних принципів:

- показники обліку затрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) повинні бути погоджені з плановими й нормативними показниками;
- документування затрат у момент їх здійснення, відображення затрат за нормами й відхиленням від норм;
- затрати, які відносяться до виробництва продукції (робіт, послуг), повинні бути включені до її собівартості;
- усі затрати через систему рахунків бухгалтерського обліку повинні бути згруповані за об'єктами обліку (центрами відповідальності) затрат і статтями затрат;
- калькуляція собівартості продукції (робіт, послуг) розраховується на основі даних бухгалтерського обліку затрат.

Облік затрат виробництва на підприємствах нафтової та газової промисловості може здійснюватись одночасно кількома методами, зокрема, попроцесним і нормативним.

Застосування методів обліку затрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах нафтової і газової промисловості визначається рядом факторів, які можна звести у дві групи: галузеві особливості й організаційні передумови.

Галузеві особливості обліку затрат виробничо-комерційної діяльності, залежать від виробленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг, технологічної структури діяльності. Такі роботи змінюються залежно від умов і впливають на організацію обліку затрат.

Важливими організаційними передумовами ефективно організації обліку затрат є:

- рівень розвитку обліку, оскільки залежно від деталізації обліку за місцями виникнення затрат і центрами відповідальності змінюється й ступінь його аналітичності;

- здійснення оперативного контролю за затратами та собівартістю продукції.

Для забезпечення менеджерів підприємств нафтової і газової промисловості необхідною інформацією доцільно застосовувати прогресивний спосіб документування відхилень від норм у ході виробництва, який дозволяє оперативно виявляти причини відхилень і впливати на них із метою попередження негативних наслідків і для прийняття рішень. Повнота такої інформації, з одного боку, має скорочувати період її подання, а з іншого, – розширювати можливості управлінського впливу на процес формування собівартості продукції.

Використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів повинно контролюватися бухгалтерією відповідно до встановлених нормативів для підприємств нафтової та газової промисловості на підставі первинних і зведених документів.

Необхідно відмітити доцільність наведення на підприємствах нафтової і газової промисловості всіх необхідних первинних документів і реєстрів, якими оформляють проведені господарські операції щодо використання ресурсів, окремими додатками до Положення про облікову політику. Це забезпечить використання всіма підприємствами одних і тих самих документів для відображення типових господарських операцій.

Заключним етапом обліку виробничих затрат є калькулювання собівартості продукції (робіт і послуг). Результатом цього є калькуляція собівартості будівництва свердловин, видобутку нафти й газу та послуг із транспортування газу.

На підприємствах із транспортування газу результати фінансово-господарської діяльності визначаються в цілому по ДК “Укртрансгаз” НАК “Нафтогаз України”, а тому затрати на транспортування газу структурними підрозділами (ЛВУМГ) та філіями (УМГ) передаються через взаємні розрахунки (рахунок 68) на баланс дочірньої компанії щомісячно. При цьому собівартість транспортування 1000 м<sup>3</sup> газу розраховується як частка від ділення суми затрат із транспортування газу на об’єм транспортованого газу.

Аналогічно визначаються кінцеві фінансові результати в цілому по ВАТ “Укрнафта,” при цьому затрати структурних одиниць, якими є УБР і НГВУ, передаються щомісячно на баланс компанії шляхом оформлення авізо через взаємні розрахунки.

На основі результатів дослідження виробничо-комерційної діяльності бурових підприємств ВАТ “Укрнафта” встановлено, що в їх виробничій структурі немає чіткого поділу між виробничими підрозділами, між основним і допоміжними виробництвами.

Такі підрозділи, як тампонажні управління, автотранспортна дільниця, обов’язкові в структурі, оскільки роботи, що виконуються ними, можуть виконуватися централізованими підрозділами, які обслуговують декілька бурових підприємств.

Немає єдиного підходу при розмежуванні окремих виробництв газотранспортних підприємств (так, дефектоскопічна лабораторія може бути віднесена як до допоміжного виробництва ЛВУМГ, так і до обслуговуючого виробництва УМГ).

З огляду на необхідність удосконалення внутрішньогосподарського обліку затрат для управління виробничо-комерційною діяльністю газотранспортних підприємств, виникає необхідність розробити таку їх модель, яка була б адекватною сучасним ринковим умовам господарювання та враховувала б особливості підприємств із транспортування газу, у тому числі послідовність окремих технологічних процесів і виконавців, які безпосередньо пов’язані з транспортуванням газу.

Удосконалення діючої практики обліку на підприємствах нафтової і газової промисловості має здійснюватися в напрямі організації обліку затрат у розрізі центрів відповідальності (технологічних етапів циклу будівництва свердловин, видобутку нафти і газу, транспортування природного газу, окремих свердловин, лінійних газопроводів і служб). Це дасть можливість підвищити рівень достовірності, аналітичності про кожну виробничу службу, кожен структурний підрозділ.

У результаті такого підходу буде повна інформаційна забезпеченість усіх аспектів виробничо-комерційної діяльності зазначених підприємств. Це пов’язане з тим, що зі збільшенням масштабів діяльності збільшується кількість рівнів управління. При створенні багаторівневого апарату управління виникають проблеми щодо обміну інформацією, координації рішень, збільшується ймовірність прийняття різними ланками управління суперечливих рішень.

Цех Шр	Бри облу кодрес	Рам		Бригелі	Бригелі			Грацик	Воді	Мі
-----------	-----------------------	-----	--	---------	---------	--	--	--------	------	----

*Примітки:*

1. ГКС – газокompресорна станція;
2. ЛЕС – лінійно-експлуатаційна служба;
3. ГРС – газорозподільна станція;
4. КВПіА – контрольно-вимірювальні прилади і автоматика.
5. ЕВП – електро- та водопостачання.

**Рис. 1** *Модель організації обліку затрат на газотранспортних підприємствах за центрами відповідальності в межах кожного технологічного етапу транспортування природного газу*

Тому одним із шляхів вирішення проблеми, пов'язаної з зниженням собівартості видобутку нафти й газу та собівартості транспортованого газу, є покращення організації, яка має ґрунтуватись на взаємозв'язку системи управління виробничо-комерційної діяльності підприємств і системи обліку затрат за центрами відповідальності.

З метою вирішення проблеми оперативності та якості управлінських рішень запропоновано організацію обліку затрат на підприємствах нафтової і газової промисловості здійснювати за центрами відповідальності в межах кожного технологічного етапу транспортування природного газу, будівництва свердловин і видобутку нафти і газу.

Враховуючи вищенаведене розроблено модель організації обліку затрат на газотранспортних підприємствах, яка наведена на рис. 1.

Оскільки на досліджуваних підприємствах із транспортування газу має місце накопичення затрат тільки в розрізі основного, допоміжного й обслуговуючого виробництва, тому головна ланка, яка безпосередньо зайнята в процесі транспортування газу (бригади з експлуатаційного обслуговування та ремонту технологічного обладнання компресорних станцій, ремонту й обслуговування контрольно-вимірювальних приладів і автоматики, ремонту й обслуговування електрообладнання та лінійно-відновлювальні бригади), лишається поза увагою.

Недосконалість контролю на газотранспортних підприємствах полягає в тому, що контроль не поширюється на центри відповідальності й, відповідно, не виявляє причин і винуватців перевитрат матеріальних ресурсів.

Центри відповідальності – ІІІ рівень (Майстри бригад)	Центри відповідальності – ІІ рівень (Начальники цехів)
Відшколювальні бригади	Підготовчі роботи до монтажу обладнання: свердловин. №
Бригади із випробування і освоєння свердловин, бурові бригади, бригади з випробування і освоєння свердловин	Будівельно-монтажні роботи: свердловин. №
Бригади прокатно-ремонтного цеху бурового обладнання	Буріння і кріплення свердловин: свердловин. №
Бригади прокатно-ремонтного цеху бурових труб і турбобурів	Випробування, освоєння та експлуатація свердловин: свердловин. №
Бригади прокатно-ремонтного цеху електрообладнання й електропостачання	Беза вирообного обладнання
Лаборантсько-колектори	Цех лабораторій по олійній вільні
Водії трактористки	Автоганопортне колона
Працьовники цеху пароводопостачання	Цех пароводопостачання

відповідальності в межах кожного технологічного етапу будівництва свердловин

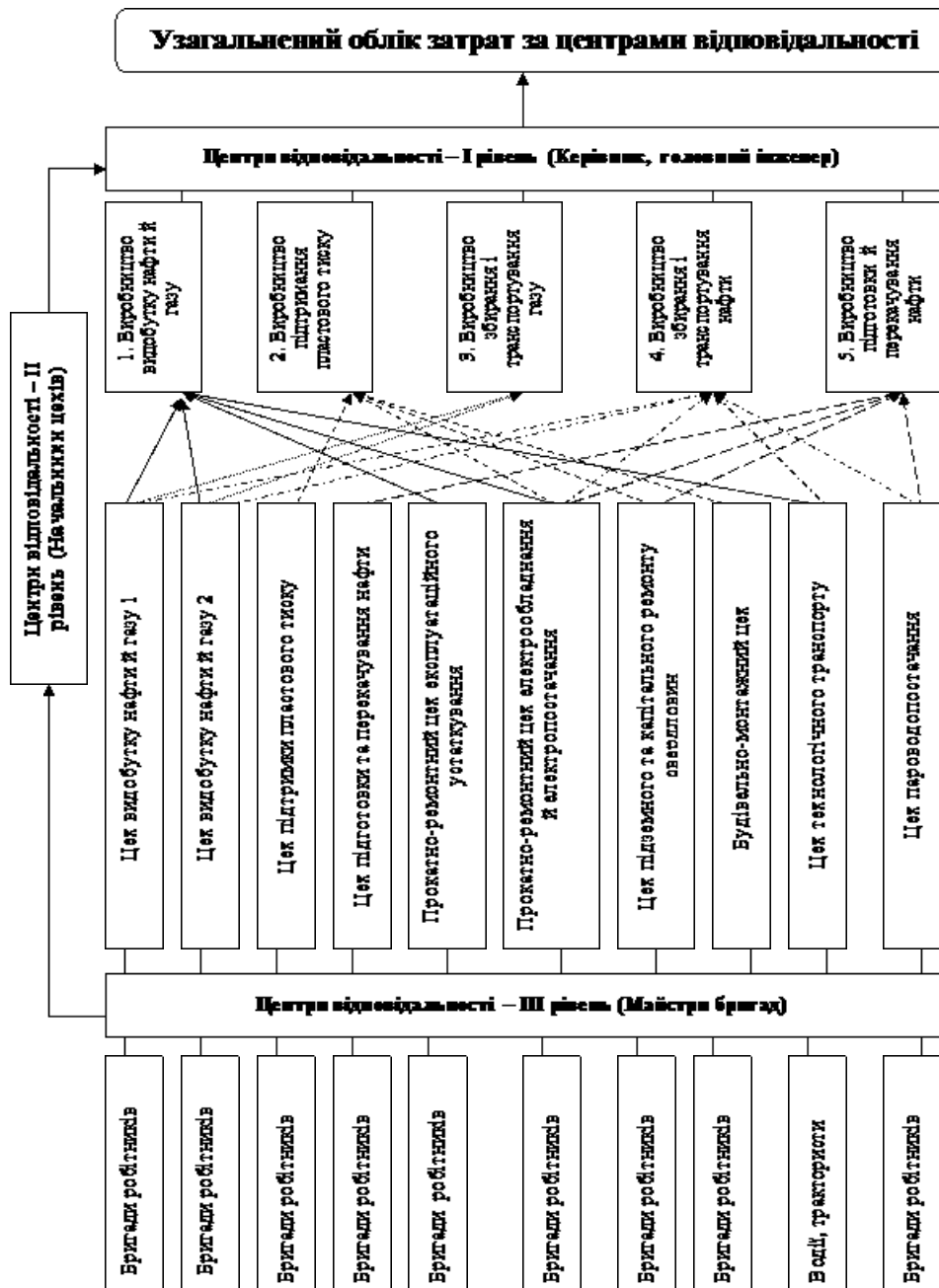


Рис. 3 Модель організації обліку затрат на нафтогазовидобувних підприємствах за центрами відповідальності в межах кожного технологічного етапу видобутку нафти й газу із окремих свердловин

У зв'язку з відсутністю достатнього рівня аналітики не можна провести аналіз окремих виробничих служб, що впливає на якість прийняття управлінських рішень.

Аналогічна модель організації обліку затрат за центрами відповідальності в межах кожного технологічного етапу будівництва свердловин, яка запропонована автором на бурових підприємствах, подана на рис. 2.

Слід відмітити, що запропонована модель обліку затрат по кожній свердловині, за етапами виконаних робіт у розрізі центрів відповідальності, дасть можливість всебічного інформаційного забезпечення всіх аспектів процесу будівництва свердловин.

Розроблено модель організації обліку затрат на нафтогазовидобувних підприємствах за центрами відповідальності в межах кожного технологічного етапу видобутку нафти й газу із окремих свердловин (рис. 3).

Така модель обліку затрат у межах окремих центрів відповідальності (по кожній свердловині, за етапами виконаних робіт) дасть можливість одержувати інформацію щодо всіх аспектів процесу видобутку нафти й газу.

## **ВИСНОВКИ**

Вважаємо, що саме виділення центрів відповідальності, як об'єктів обліку, надасть можливість здійснювати більш ефективний контроль за затратами, оскільки це пояснюється досягненням взаємозв'язку між використаними ресурсами в центрі відповідальності та результатами діяльності їх керівників, а також полегшення контролю за виконанням прийнятих рішень кожним центром відповідальності.

**ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : за станом на 31 грудня 1999 р. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 12. – (Нормативний документ Міністерства фінансів України).
  2. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку : [навч. посібн. для студентів спец. 7.050106 “Облік і аудит”] / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шилегова. – [2-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 576 с.
  3. Безруких П.С. Бухгалтерский учет в промышленности : [учебник] / Безруких П. С., Ивашкевич В. Б., Кашаев А. Н. и др.; под ред. П. С. Безруких. – [2-е изд., перераб. и доп.] – М. : Финансы и статистика, 1987. – 263 с.
  4. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку : [ підручн. для студ. спец. 7.050.106 “Облік і аудит” вищих навч. закл. ] / Бутинець Ф.Ф., Войналович О. П., Томашевська І. Л.; за ред. Ф. Ф.Бутинця. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП “Руга”, 2005. – 528 с.
  5. Завгородній В. П. Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку / В. П. Завгородній, В.Я. Савченко. – [2-е вид.] – К. : Фірма “ДП-КСГ”, 1997. – 832 с.
  6. Герасимович А. М. Організація обліку і контролю на міжгосподарських підприємствах і в об’єднаннях / А. М. Герасимович, Г. Г. Кірейцев, В. Г. Лінник, П. Е. Горбатенко. – К. : Урожай, 1984. – 216 с.
  7. Lockamy III Archie Target costing for supply chain management: criteria and selection / Lockamy III Archie, Smith, Wilbur I. // Industrial Management & Data systems, 2000.– Nr 100/5. – P. 210–218.
- Сопко В. Бухгалтерський облік : навч. посібн. / В. Сопко. – [3-тє вид., перероб. і доп.] – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.

---

**Пилипів Надія Іванівна**, д.е.н., професор кафедри обліку і аудиту Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника, тел.+380673444155, e-mail: [npylpiv@gmail.com](mailto:npylpiv@gmail.com)