

І. Г. Фадєєва,
д. е. н., професор, завідувач кафедри фінансів,
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу, м. Івано-Франківськ
О. І. Гринюк,
аспірант кафедри фінансів,
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу, м. Івано-Франківськ

СУЧАСНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА НАФТОГАЗОВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

I. Fadyeyeva,
Doctor of economics, professor, head of the department of finance,
Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas, Ivano-Frankivsk
O. Gryniuk,
PhD student of department of finance,
Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas, Ivano-Frankivsk

CURRENT ASPECTS OF MANAGEMENT COST ACCOUNTING IN OIL AND GAS PRODUCTION
ENTERPRISES: NATIONAL AND INTERNATIONAL EXPERIENCE

Проведений аналіз підходів до управлінського обліку витрат на нафтогазовидобувних підприємствах. Визначено роль калькулювання на основі діяльності (ABC) у системі управління витратами на засадах процесного підходу. Обґрунтовано пропозицію щодо введення для цілей планування та прийняття управлінських рішень такої ознаки класифікації витрат, як "витрати за бізнес-процесами". Розроблено схему витрат кожної стадії основних бізнес-процесів нафтогазовидобувних підприємств.

The article presents the results of the analysis of management cost accounting approaches, that are used by oil and gas production enterprises. The role of the activity based costing (ABC) in cost control system, based on process-by-process approach, is determined. The proposal of introducing such criterion of cost classification as "business process costs" for planning and decision making purposes is grounded. The schematic model of costs at each stage of main business processes of oil and gas production enterprise is developed.

Ключові слова: управлінський облік, бізнес-процес, витрати за бізнес-процесом, ABC-калькулювання, управління за видами діяльності, нафтогазовидобувні підприємства.

Key words: management accounting, business process, business process costs, ABC-costing, activity based management (ABM), by oil and gas production enterprises.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Для кожного підприємства, зокрема нафтогазовидобувного, актуальним є питання імплементації методичного інструментарію, який би дав змогу знизити витрати та забезпечити їх оптимальний розподіл між продуктами видобування. Для формування ефективної системи управління витратами, має бути переглянута діюча система управлінського обліку, що застосовується нафтогазовидобувними підприємствами. Науково-практична проблема полягає в необхідності організації управлінського обліку витрат не тільки за місцями їх виникнення, а й за бізнес-процесами.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Найбільш відомими напрацюваннями, які стосуються питання управління витратами, є праці Дойля П., Котлера Ф., Дейлі А., Штагмайєра Б., Майєра Є., Ван-

дера Р., Хорнгрена Ч.Т., Форстера Дж., Друрі К., Шанка Дж., Купера Р., Каплана. Р та ін. Суттєвий внесок у дослідження проблематики управління витратами підприємств в Україні зробили такі вчені, як: Голов С.Ф., Жук В.М., Кірейцев Г.Г., Пантелеєв В.П., Партин Г.О., Загородній А.Г., Пушкар А.Г., Терещенко О.О., Бабяк Н.Д., Чумаченко М.Г., Данилюк М.О., Кафка С.М., Перевозова І.В., Коцкулич Т.Я. та інші. Вагомий внесок у дослідження теоретичних та практичних проблем управлінського обліку витрат внесли Волкова О.М., Шеремет А.Д., Суйц В.П., Чая В.Т., Шишкова Т.В., Ніколаєва О.Є., Кондраков М.П., Керімов В.Е., Палій В.Ф., Лейберт Т.Б. та ін. Ураховуючи важливість результатів проведених досліджень, слід зазначити, що окремі питання з вказаної проблематики в частині обґрунтування необхідності організації управлінського обліку за бізнес-процесами є недостатньо розроблені як в науковому, так і в практичному аспектах та потребують по-

глиблених досліджень щодо їх удосконалення з урахуванням особливостей діяльності нафтогазовидобувних підприємств.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є виявлення ролі "попроцесного методу обліку, аналізу та планування витрат" (АВС) у формуванні ефективної системи управління нафтогазовидобувними підприємствами на засадах процесного підходу.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Нафтогазові підприємства складають одну із найбільш вагомих складових економіки багатьох країн світу. У зв'язку з цим від ефективності їх діяльності залежить не тільки обсяг валового національного продукту, а й енергетична безпека країни.

Специфіка формування витратної складової в процесі основної діяльності нафтогазовидобувних підприємств влаштована таким чином, що в умовах ринкових відносин вдосконалення діючих систем обліку на нормативному та методичному рівнях, а також тенденції реформування процесів взаємодії суб'єктів ринкової економіки стають передумовами значних змін у структурі витрат підприємств, які зумовлені впливом екзогенних та ендогенних економічних чинників. Вдосконалення методик обліку і, відповідно, коригування структури витрат виникають і в кризових умовах розвитку економіки, коли рівень цін на нафту та газ є нестабільним і знаходиться під загрозою значного зниження [1, с. 58]. Для нафтогазовидобувних підприємств важливою умовою ефективного розвитку, ефективної фінансово-господарської діяльності є впровадження такої системи управлінського обліку та управління витратами, яка б в повній мірі враховувала природні, технологічні та організаційні особливості їх діяльності. Розробка, коригування уже існуючої системи обліку або надання рекомендацій стосовно процедур обліку витрат для нафтогазовидобувних підприємств дозволять підвищити ефективність, результативність та гнучкість їх стратегічного розвитку.

Слід зазначити, що порушення принципів повноти та своєчасності надання інформації про витрати на нафтогазовидобувних підприємствах, з однієї сторони, стають причиною недостовірної величини собівартості продуктів видобування, застосування необґрунтованої класифікації витрат, ігнорування факторів, які впливають на їх величину. З іншого боку, збір зайвих даних про витрати збільшує витрати часу і ресурсів на отримання і обробку такої інформації, ускладнює інформаційну систему і приводить до неефективних управлінських рішень. Вибір та обґрунтування оптимального підходу до управлінського обліку витрат на видобування вуглеводнів є одним з інструментів ефективного управління такими підприємствами.



Рис. 1. Схема збору інформації про витрати за об'єктами

Джерело: розроблено автором на основі [6].

На даний час існують три підходи до обліку в нафтогазових компаніях: 1) відповідно до стандартів США (GAAP США); 2) відповідно до британських стандартів, основним з яких є SORP 2001 "Accounting for oil and gas exploration, development, production and decommissioning activities"; 3) відповідно до міжнародних стандартів [2]. Однак, згідно із твердженнями Комітету із стандартів обліку в нафтовій галузі Великобританії [3], SORP більше не буде застосовуватись з 1 січня 2015 року нафтогазовими підприємствами. З цього випливає, що SORP 2001 має на даний час тільки рекомендаційний характер. Свої підходи до обліку також існують у таких країнах, як: Австралія, Нігерія, Канада. З 2000 року Комітет з міжнародних стандартів детально розглянув можливість випуску спеціального стандарту для видобувних галузей. Результатом досліджень став документ "Extractive Industries. An Issues Paper issued for comment by the IASC Steering Committee on Extractive Industries. Comments to be submitted by 30 June 2001. — IASC, November 2000", в якому Комітет наводить свої думки стосовно багатьох дискусійних питань [2].

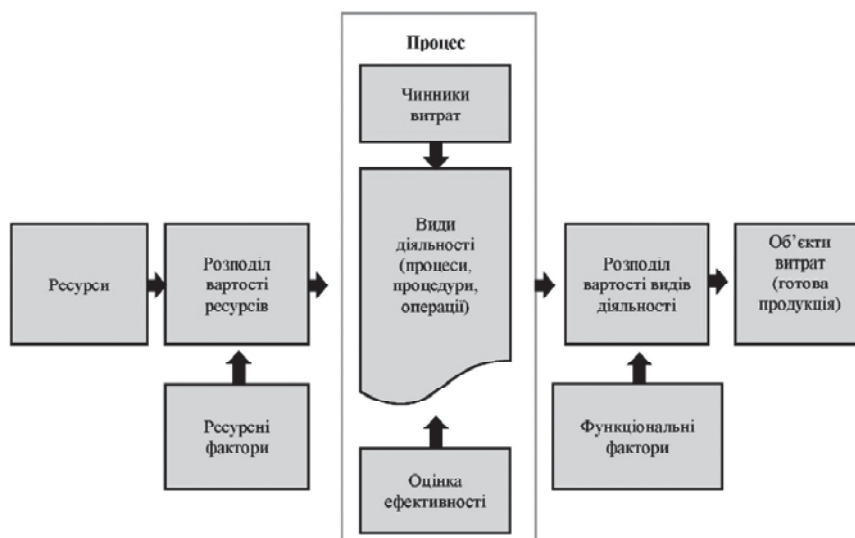


Рис. 2. Концептуальна схема АВС

Джерело: [8].

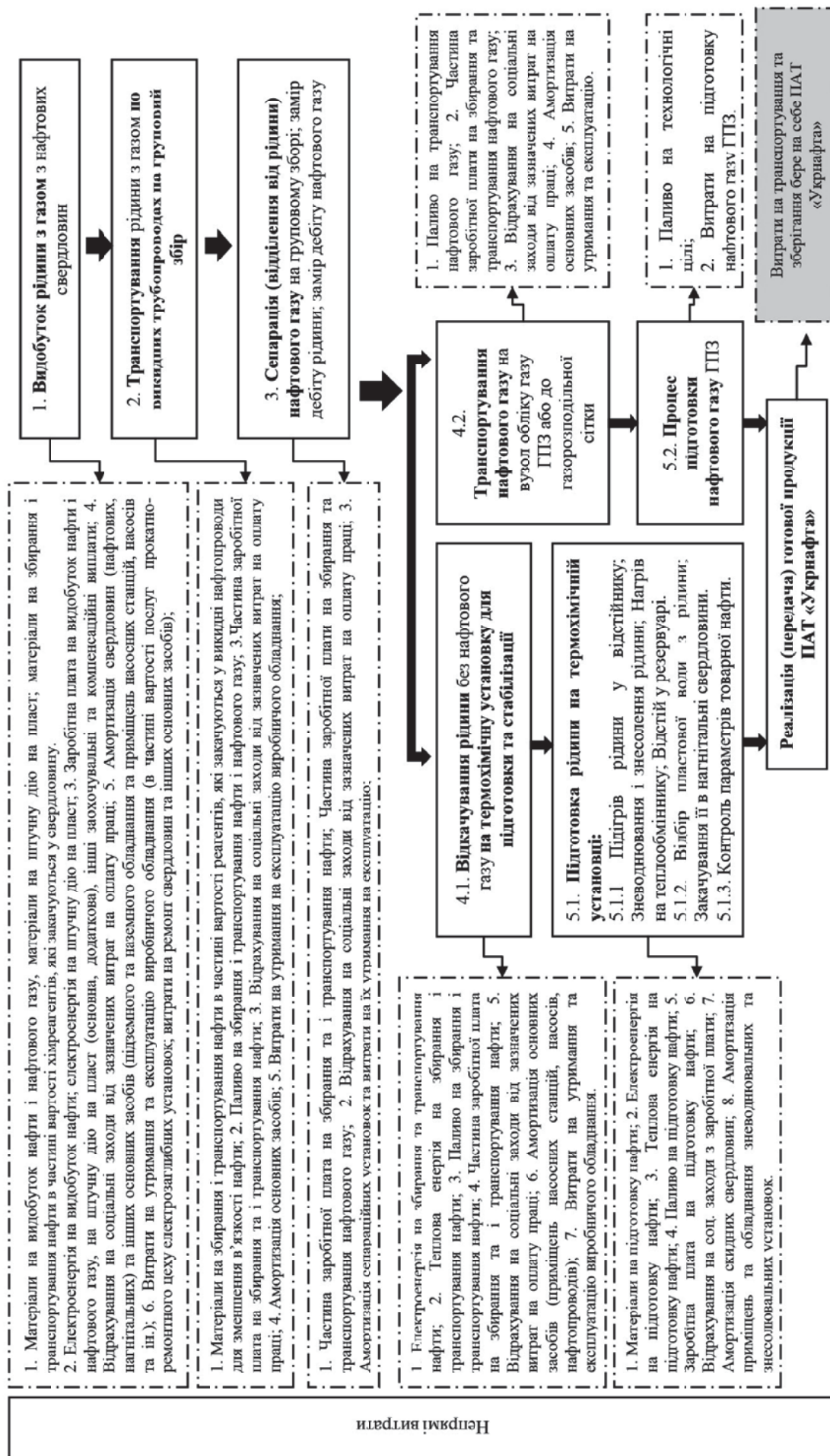


Рис. 3. Витрати кожної стадії основних бізнес-процесів нафтогазовидобувного підприємства

Видобування вуглеводнів як елемент бізнес-сегменту *upstream* передбачає одержання нафти і газу зі свердловини, їх обробку для доведення до торгових і транспортних стандартів. Після того, як нафта та газ залишають межі родовища, стадія видобування вважається завершеною. Витрати на видобування — це витрати понесені на стадії одержання вуглеводнів з надр. Як правило, до цієї групи входять витрати на підняття нафти і газу на поверхню, на первинну обробку сировини на промислах, її транспортування, накопичення та зберігання [2]. В GAAP США витрати на видобування визначаються як "витрати на експлуатацію свердловин підприємства, а також обладнання та споруд, включаючи амортизацію і витрати на експлуатацію допоміжного обладнання та споруд" [4, с. 10]. Варто зазначити, що визначення та бухгалтерський облік витрат на видобування здійснюють однаково як при використанні метода результативних витрат, так і метода повних витрат. З точки зору GAAP США та Великобританії, дані процеси тотожні. Однак у МСФЗ питання обліку витрат на видобування не розкрито в жодному стандарті. Таким чином, підприємства можуть використовувати галузеву практику. На даний час аналогічних вітчизняних державних стандартів, які б регулювали ведення обліку та відображення результатів господарської діяльності нафтогазовидобувних компаній у звітності, немає. Натомість існують методичні рекомендації, які регулюють дане питання, наприклад, "Інструкція з планування, обліку і калькулювання собівартості нафти і газу", що затверджена наказом ПАТ "Укрнафта" від 01.01.2007 р.

На основі порядку формування собівартості, який діє в бухгалтерському обліку, формується система управлінського обліку витрат, однак, у зв'язку з унікальними галузевими особливостями, методика управлінського обліку нафтогазовидобувних підприємств суттєво відрізняється від методики бухгалтерського обліку, в т. ч. і за структурою витрат [1, с. 58].

Основні принципи обліку витрат і калькулювання собівартості вуглеводнів, визначені галузевими документами, ґрунтуються на класифікації витрат за місцем виникнення, за видом продукції і за видами витрат. Інформація про витрати поступово формується спочатку в організаційному розрізі (цехів і основних структурних підрозділів), потім в технологічному розрізі (переділів), в розрізі статей витрат і в розрізі продукції видобування. Технологічні особливості видобування нафти і газу обумовлюють необхідність створення вдосконаленої системи аналітичного обліку собівартості продукції нафтогазовидобувних підприємств. Така система повинна базуватися на попроцесному методі збору і розподілу витрат на видобування нафти і газу, а також інших послуг і робіт, пов'язаних із виробничим процесом.

Відомо [5], що на більшості підприємств нафтогазової галузі управлінський облік витрат ведеться в розрізі місць виникнення витрат (МВВ), основним принципом виокремлення яких є діюча організаційна структура підприємства. Таким чином, визначеній структурній одиниці найчастіше відповідає одне МВВ. Для коректного віднесення витрат і калькулювання собівартості продукції цього недостатньо, бо в межах однієї структурної одиниці можуть здійснюватися декілька бізнес-процесів, які забезпечують виробництво різних видів продукції. А глибшому визначенню МВВ (на рівні бізнес-процесів) на підприємствах не сприяє організаційна структура та система відповідальності.

У [6, с. 86] запропоновано збір інформації про витрати за об'єктом здійснювати у наступній послідовності: місце виникнення витрат (МВВ); роботи; підпроцеси цехового рівня; підпроцеси виробничого рівня; процеси; валовий продукт; товарний про-

дукт. Нами запропоновано з метою диверсифікації витрат за видами продукції, що видобувається, доповнити типологію об'єктів обліку витрат категоріями процесного підходу, а саме: бізнес-операціями, бізнес-функціями виробничого рівня та бізнес-процесами (рис. 1).

Такий підхід дає змогу організувати аналітичний облік витрат не тільки за економічними елементами за аналогією з виділенням місць виникнення витрат: матеріальні витрати, амортизація обладнання, заробітна плата та відрахування на соціальне страхування, інші витрати; але й за внутрішніми бізнес-операціями, бізнес-функціями, бізнес-процесами, валовою та товарною продукцією. Така послідовність забезпечує обґрунтоване віднесення витрат не на один кінцевий об'єкт обліку — товарний продукт (нафту або газ), а на декілька об'єктів, з врахуванням наступних моментів: великої кількості здійснених бізнес-функцій видобування нафти і газу; одночасного одержання декількох валових продуктів; використання широкої номенклатури матеріальних ресурсів, виконаних бізнес-операцій, пов'язаних з виробничим процесом; наявності великої кількості здійснених структурних підрозділів.

Як об'єкти управління повинні виокремлюватися перш за все ключові бізнес-процеси (основні та допоміжні, як процеси, що забезпечують організацію повного "життєвого циклу" продукції), бізнес-процеси управління (витрати за якими відносять до загальногосподарських) та "наскрізні" бізнес-процеси (бюджетування, управління персоналом, майном і т. д., як бізнес-процеси, ефективність яких прямо залежить від ефективності взаємодії функціональних підрозділів).

Слід зазначити, що повна собівартість продукції, що виробляється, складається із витрат за ключовими бізнес-процесами і бізнес-процесами управління. Відповідно, процесно-орієнтований облік витрат, який пов'язує витрати основних та допоміжних бізнес-процесів із собівартістю товарної продукції та послуг, дає змогу зрозуміти значимість вартості кожної бізнес-функції та бізнес-операції у ланцюгу створення вартості для всієї товарної продукції і послуг, які випускаються.

Одним з сучасних підходів до управління витратами є попроцесний підхід (АВС-калькулювання), головна ідея якого згідно з [7, с. 143] полягає у тому, що джерелом витрат підприємства є процеси (як правило технологічні), які зумовлюють необхідність витрачання ресурсів. Тобто АВС-калькулювання передбачає, що причиною виникнення витрат є не продукція, а діяльність, спрямована на виробництво цієї продукції. Оскільки ресурси (зокрема ті, які формують непрямі витрати) освоюються при виконанні певних процесів, а готова продукція є результатом здійснення певної сукупності процесів, то собівартість продукції (робіт, послуг) пов'язана із вартістю ресурсів та ціною виконання окремих процесів.

Таким чином, застосування процесного підходу до управління непрямими витратами дає змогу визначити, які витрати на виконання процесів слід віднести на витрати окремого продукту. Концептуальна схема АВС зображена на рисунку 2.

Враховуючи те, що нафтогазовидобувним підприємствам притаманний високий рівень непрямих витрат та відсутній дієвий контроль за ними, метод АВС, на наш погляд, є ефективним інструментом процесно-орієнтованого управління витратами.

Використання АВС-методу у системі процесно-орієнтованого управління підприємством дає змогу не тільки визначити собівартість окремих видів продукції, але й завдяки інформаційній основі, яка формується в процесі калькулювання за видами діяльності, з метою управлінського обліку можна:

- визначити вартість окремих бізнес-процесів;
- визначити ефективність здійснення бізнес-процесів;

— приймати рішення щодо вдосконалення бізнес-процесів, їх ліквідації чи створення нового бізнес-процесу.

Управління нафтогазовидобувними підприємствами на основі системи управлінського обліку, яка ґрунтується на інформації, що формується в АВС-системі, спрямоване на аналіз видів діяльності з метою пошуку шляхів зниження витрат у розрізі ланцюга створення вартості, ефективного використання ресурсів, покращення якості виконання процесів, називається "управління за видами діяльності" (або "управління за процесами") — АВМ — Activity Based Management.

З огляду на вищенаведене, пропонуємо для цілей планування та прийняття управлінських рішень поряд із "витратами на продукт" та "витратами на період" ввести таку ознаку класифікації витрат, як "витрати на бізнес-процес". Таке "розмежування витрат" за бізнес-процесами, на нашу думку, є актуальним та створює передумови для ефективного управління ними (витратами) на кожній стадії "створення вартості" продукту видобування.

Слід зазначити, що процес видобування нафтової суміші є нерозподільним, що викликає необхідність умовного розподілу виробничих витрат та визначення собівартості окремих компонентів видобування. Оскільки в наслідок експлуатації нафтових родовищ одночасно одержуються два види продукції — нафта і нафтовий газ, доцільним є виділення бізнес-процесів та наведення витрат за кожним із видів вуглеводнів (рис. 3).

Технологічний процес видобування нафти можна умовно поділити п'ять етапів: 1) видобуток рідини з газом з нафтових свердловин; 2) транспортування рідини з газом по викидних трубопроводах на груповий збір; 3) сепарація газу на груповому зборі; 4) відкачування рідини без газу насосами по системі внутрішньопромислових трубопроводів на термохімічну установку або на газопереробний завод для підготовки та стабілізації; 5) підготовка рідини без газу на термохімічній установці. Витрати, понесені в межах етапів 1—5, формують виробничу собівартість нафти товарної. Видобуток нафтового газу складається із чотирьох етапів, перші три з яких аналогічні до видобутку нафти. Зазначені етапи є комплексними, тому витрати за ними потрібно розподіляти на два продукти видобування.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

У рамках збереження енергетичної безпеки країни, управління витратами нафтогазовидобувних підприємств на засадах процесного підходу передбачає вживання заходів щодо пошуку шляхів ефективного використання ресурсів, покращення якості виконання бізнес-процесів та, як наслідок, підвищення ефективності їх функціонування. Попроцесний метод обліку, аналізу та планування витрат (АВС) є інструментом, що забезпечує ефективне прийняття рішень у системі управління нафтогазовидобувними підприємствами, оскільки дає змогу зрозуміти значимість кожної бізнес-операції та бізнес-функції у ланцюгу створення вартості для всієї товарної продукції та послуг, які випускаються. Нами запропоновано доповнити типологію об'єктів управлінського обліку витрат категоріями процесного підходу: бізнес-операціями, бізнес-функціями виробничого рівня та бізнес-процесами, а також визначити в якості місця виникнення витрат "витрати на бізнес-процеси". Для цілей управління на засадах процесного підходу сформовано схему формування витрат основних бізнес-процесів нафтогазовидобувного підприємства.

Література:

1. Букалов А.В. Основы методики управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости для неф-

тедобывающего предприятия / А.В. Букалов // Аудит и финансовый анализ. — 2009. — № 6. — С. 58—60.

2. Чай В.Т. Особенности учета в нефтегазовых компаниях [Электронный ресурс] / В.Т. Чай, В.В. Панкратова // Аудит и финансовый анализ. — 2010. — № 1. — Режим доступа: http://auditfin.com/fin/2010/1/02_06/02_06%20.pdf

3. The status of OIAC's Statements of Recommended Accounting Practice (SORP) [Электронный ресурс] // OIAC — Oil Industry Accounting Committee; [веб-сайт]. — Режим доступа: <http://www.oiac.co.uk/4.html>

4. Statement of Financial Accounting Standards № 19 (SFAS № 19) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere=1175820904922&blobheader=application/pdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>

5. Иванов Р.В. Перспективные направления развития систем управления на предприятиях нефтегазовой отрасли России [Электронный ресурс] / Р.В. Иванов // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. — 2009. — № 3. — Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/perspektivnye-napravleniya-razvitiya-sistem-upravleniya-na-predpriyatiyah-neftegazovoy-otrasli-rossii>

6. Лейберт Т.Б. Современные аспекты управленческого учета затрат в нефтедобывающих компаниях / Т.Б. Лейберт, Е.А. Халикова // Экономика и управление. — 2013. — № 5. — С. 85—89.

7. Савчук Д.Г. Контролінг витрат в антикризовому фінансовому управлінні підприємством [Електронний ресурс] / Д.Г. Савчук // Облік і фінанси. — 2014. — № 4. — С. 140—145. — Режим доступа: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Oif_apk_2014_4_23.pdf

8. АВС [Электронный ресурс] // Центр креативных технологий; [веб-сайт]. — Режим доступа: <http://www.inventech.ru/pub/methods/metod-0028/>

References:

1. Bukalov, A.V. (2009), "Bases of technique of management accounting of expenses and calculation cost prices in the oil-extracting enterprises", *Audit i finansovyy analiz*, vol. 6, pp. 58—60.

2. Chaya, V.T. and Pankratova, V.V. (2010), "Regulatory control of accounting in Russia", *Audit i finansovyy analiz*, [Online], vol. 1, available at: http://auditfin.com/fin/2010/1/02_06/02_06%20.pdf (Accessed 4 April 2015).

3. The official site of OIAC — Oil Industry Accounting Committee (2015), "The status of OIAC's Statements of Recommended Accounting Practice (SORP)", available at: <http://www.oiac.co.uk/4.html> (Accessed 4 April 2015).

4. Financial accounting standards board (1977), *Statement of Financial Accounting Standards № 19 "Financial accounting and reporting by oil and gas producing companies"*, available at: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220125741&-acceptedDisclaimer=true (Accessed 4 April 2015).

5. Ivanov, R.V. (2009), "Perspective directions of development of control systems in oil and gas industry in Russia", *Izvestiya Sankt-Peterburgskogo universiteta ekonomiki i finansov*, [Online], vol. 3, available at: <http://cyberleninka.ru/article/n/perspektivnye-napravleniya-razvitiya-sistem-upravleniya-na-predpriyatiyah-neftegazovoy-otrasli-rossii> (Accessed 4 April 2015).

6. Leybert, T.B. and Khalikova, E.A. (2013), "Modern aspects of managerial cost accounting in oil companies", *Ekonomika i upravlenie*, vol. 5, pp. 85—89.

7. Savchuk, D.H. (2014), "Controlling of expenses in crisis financial management", *Oblik i finansy*, [Online], vol. 4, available at: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Oif_apk_2014_4_23.pdf

8. Center of creative technologies (2015), "Method ABC", available at: <http://www.inventech.ru/pub/methods/metod-0028/> (Accessed 4 April 2015).

Стаття надійшла до редакції 08.04.2015 р.