

49
24.06.2022

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»**

ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

КАФЕДРА МЕНЕДЖМЕНТУ І ПІДПРИЄМНИЦТВА



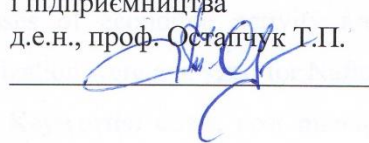
БЄЛЯКОВ Дмитро Олександрович
(студент групи МО-62)

БАКАЛАВРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

**УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
АТ «НАК «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ»**

(представлена на здобуття ступеня вищої освіти «бакалавр»
галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальності
073 «Менеджмент»)

Допущено до захисту
протокол № 4
від 16.06.2022
зав. кафедри менеджменту
і підприємництва
д.е.н., проф. Остапчук Т.П.

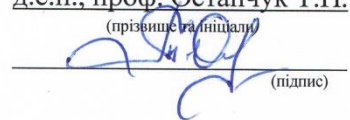


Керівник роботи:
к.е.н., доц. Орлова К.Є.
(наукове звання, прізвище та ініціали)



(підпис)

Рецензент
д.е.н., проф. Остапчук Т.П.
(прізвище та ініціали)



(підпис)

Житомир, 2022

Анотація

Беляков Д. О. Управління витратами господарської діяльності АТ «НАК «Нафтогаз України». – Рукопис.

Бакалаврська кваліфікаційна робота представлена на здобуття ступеня вищої освіти «бакалавр», галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальності 073 «Менеджмент». – Державний університет «Житомирська політехніка», Житомир, 2022.

У бакалаврській кваліфікаційній роботі розглянуто теоретичні засади управління витратами господарської діяльності, проаналізовані витрати господарської діяльності АТ «НАК «Нафтогаз України» та напрями їх оптимізації.

Ключові слова: витрати, управління витратами, оцінка ефективності управління, оптимізація.

Annotation

Belyakov D. O. Management of expenses of economic activity of JSC NJSC "Naftogaz of Ukraine". – Manuscript.

The bachelor's qualification work is submitted for the Bachelor's degree, field of knowledge 07 "Management and administration" of specialty 073 "Management". – Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, 2022.

In the bachelor's qualification work the theoretical bases of management of expenses of economic activity are considered, the costs and directions of their optimization were analyzed for Naftogaz of Ukraine NJSC.

Keywords: costs, cost management, assessment of management effectiveness, optimization..

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	5
1.1. Сутність та роль витрат в господарській діяльності.....	5
1.2. Механізм управління та визначення резервів зниження витрат господарської діяльності.....	13
1.3. Методичні засади оцінки ефективності управління витратами.....	22
1.4. Нормативно-правове забезпечення у сфері управління витратами господарської діяльності.....	29
Висновки до розділу 1.....	36
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ВИТРАТ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АТ «НАК «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ» ТА НАПРЯМИ ЇХ ОПТИМІЗАЦІЇ...	37
2.1. Організаційно-управлінський аналіз діяльності АТ «НАК «Нафтогаз України».....	37
2.2. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства.....	46
2.3. Оцінка існуючої системи управління витратами господарської діяльності.....	52
2.4. Напрями удосконалення управління витратами господарської діяльності АТ «НАК «Нафтогаз України».....	59
Висновки до розділу 2.....	65
ВИСНОВКИ.....	67
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	71
ДОДАТКИ.....	77

ВСТУП

Актуальність теми. Сьогодні розвиток нафтогазової промисловості є одним із пріоритетних напрямів вітчизняної економіки, визначених рядом наступних чинників, таких як: рівень енергетичної і як наслідок економічної безпеки і незалежності та джерело значних надходжень до державного бюджету. Ефективне управління нафтогазовим комплексом має стратегічне значення для державної економіки. Дослідження та аналіз стану АТ « НАК «Нафтогаз України», основною проблемою виділяє високу витратомісткість видобутку, транспортування та переробки нафти та газу, що потребує розробки програм оптимізації існуючих витрат підприємств на усіх процесах господарської діяльності, від логістичних та виробничих процесів до документообігу та фінансових операцій. Розробка універсальної моделі управління витратами господарської діяльності для НАК «Нафтогаз України», яка спрямована на оптимізацію витрат є особливо актуальним аспектом розвитку державної економіки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням поняття витрати та методів управління витратами присвячено праці таких вітчизняних і зарубіжних учених, як: А. Чандлер, В. Панасюк, А. Юданов, А. Пилипенко, В. Лебедєв, А. Тимохов, О. Амосов, С. Архієреєв, Т. Резнікова, А. Захаров, А. Зокін, Е. Гончарова, В. Палій, Н. Єгорова, І. Романенко, О. Турчинов, С. Ніколаєва, А. Бородкін, А. Гальчинський, В. Торопов, В. Петрова, К. Філіппов, Б. Мігалатий, Е. Брігхем, Дж. Шанк та ін. Відзначаючи цінність результатів дослідження названих вчених слід зауважити, що економічні та промислові зміни, які відбуваються сьогодні, вимагають постійного та безперервного удосконалення використання теоретико-методичних прийомів щодо оптимізації витрат на підприємстві.

Мета і завдання дослідження. Метою даної бакалаврської кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретико-методичних засад та розробка практичних рекомендацій з удосконалення управління господарськими витратами АТ «НАК «Нафтогаз України». Для досягнення мети поставлено наступні завдання:

- дослідження теоретико-методологічних засад та передумов управління витратами підприємств нафтогазової промисловості в аспекті визначення резервів їх оптимізації;

- проведення аналізу діяльності АТ «НАК «Нафтогаз України»;
- оцінка управління господарськими витратами АТ «НАК «Нафтогаз України»;
- визначення напрямів удосконалення управління витратами АТ «НАК «Нафтогаз України» в контексті сучасних умов розвитку світової промисловості.

Об'єктом дослідження є процес управління господарськими витратами підприємства.

Предмет дослідження є теоретичні та науково-практичні основи забезпечення ефективного управління витратами підприємств.

Методи дослідження. Для виконання визначених завдань застосовувалися наступні методи дослідження: абстрактно-логічний – для теоретичних узагальнень та формування висновків; системно-структурний аналіз – для вивчення й узагальнення підходів до управління витратами; статистико-економічний – для аналізу діяльності АТ «НАК «Нафтогаз України»; оцінювання ефективності – для оцінювання запропонованих заходів щодо управління витратами АТ «НАК «Нафтогаз України» шляхом впровадження блокчейн технологій.

Інформаційна база дослідження ґрунтується на використанні наукових джерел вітчизняних та зарубіжних вчених (монографій, статей, тез доповідей), нормативно-правових актах, електронних ресурсів глобальної мережі Інтернет, річних звітностей підприємства, тощо. Інформаційну основу для аналітичного дослідження становить вибіркові дані з фінансової та статистичної звітності АТ «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України».

Практичне значення результатів полягає у тому, що результати дослідження формують теоретичну базу для теоретичного й практичного розв'язання проблем зменшення витратомісткості на АТ «НАК «Нафтогаз України» за рахунок використання програмних продуктів на основі Блокчейн технологій.

Структура та обсяг бакалаврської кваліфікаційної роботи. Робота складається з вступу, двох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст роботи викладено на 70 сторінках друкованого тексту, робота містить 19 таблиць та 5 рисунків. Список використаних джерел налічує 60 найменувань. Робота містить 6 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Сутність та роль витрат в господарській діяльності

Витрати супроводжують усі сфери функціонування підприємства та є невід'ємною складовою будь-якої господарської діяльності. Вони мають фундаментальний характер у формуванні фінансового стану підприємства, його конкурентоспроможності та рентабельності. Саме тому чітке розуміння сутності витрат, їх класифікація та структуризація є основоположною частиною для ефективного управління витратами та подальшої їх оптимізації задля отримання кращих економічних результатів.

Витрати виробництва досліджували ще класики світової економіки. Формування і практична імплементація знань про витрати здійснювалися в працях видатних вчених-економістів. Питання витрат виробництва знайшло своє відображення у працях представників більшості наукових шкіл, зокрема таких як: Е. Бем-Баверк, П. Буагільбер, Ф. Візер, І. фон Тюнен, К. Маркс, А. Маршал, Т. Мальтус, В. Парето, В. Петті, А. Пігу, Д. Рікардо, Ж.-Б. Сей, А. Сміт, Г. Фандель, Й. Шумпетер та ін.

Одні із перших досліджень відносно витрат виробництва були відображені у теорії вартості, запропонованій П. Буагільбером, В. Петті, Д. Рікардо, А. Смітом. Дані науковці вважали, що величина вартості визначається затратами праці на виробництво продукції. А. Сміт під витратами виробництва розумів заробітну плату за витрачену працю, а також прибуток і ренту. В протиріччя А. Сміту, Д. Рікардо в своїх працях у витрати виробництва не закладав ренту, проте включав витрачені засоби виробництва.

Більш широко розкрив питання трудових витрат виробництва у своїх працях К. Маркс, який окремо виділяв поняття «капіталістичні витрати», як суму витрат на придбання засобів виробництва та робочої сили, тобто те, що коштує

товар капіталісту. Від капіталістичних витрат К. Маркс відрізняв дійсні витрати виробництва товару (затрати праці), що складають його вартість. Відповідно до марксистської теорії, дійсні витрати виробництва становлять сукупні затрати живої та уречевленої праці, які вимірюються кількістю суспільно необхідного робочого часу [31, с.209].

Схожої думки дотримувався англійський економіст Т. Мальтус, який зазначав, що кількість праці, що міститься у товарі, вимірюється витратами виробництва, які складаються з витрат праці (живої, уречевленої) та прибутку на авансований капітал [43].

У XIX столітті набувають розвитку нові підходи до розуміння витрат виробництва. Одним з таких підходів є маржинальна концепція витрат, що базується на граничній корисності. Так, представник австрійської школи Ф. Візер розробив суб'єктивну теорію витрат альтернативних можливостей, згідно з якою дійсні витрати виробництва конкретного товару дорівнюють найвищій корисності тих благ, які суспільство змогло б отримати, якщо б альтернативно використало затрачені виробничі ресурси [33].

Засновник неокласичного напрямку – А. Маршалл – вважав, що здійснення економічної діяльності потребує використання різних видів праці та застосування капіталу в багатьох формах, що називаються витратами виробництва. Тобто, витрати виробництва включають такі фактори виробництва, як земля, праця, капітал і підприємницькі здібності.

Так, наприклад Й. Шумпетер в роботі «Теорія економічного розвитку» зазначав: «Під «витратами» ми розуміємо всі виплати, що їх підприємець повинен зробити прямо чи опосередковано під час виробництва. До цього треба додати належну оплату праці підприємця, належну рентну плату за землю, якою, він, можливо, володіє, й премію за ризик» [29, с.130].

У XX ст. під впливом розвитку ринкової економіки науковці Західної Європи та США паралельно з розвитком теоретичних аспектів управління витратами розвивали їх облік. Розвиток теорії витрат відбувається з урахуванням практики підприємницької діяльності. Таким чином, витрати почали розглядатися

як об'єкт обліку, контролю та управління, що є початком розвитку теорії витрат як самостійного об'єкта управління.

Сучасні підходи до тлумачення дефініції «витрати» науковці поділяють на дві загальні групи, що не суперечать одна одній, а саме: управлінський підхід (з точки зору економічної теорії) та бухгалтерський підхід (з точки зору бухгалтерського обліку). Відповідно, перший підхід здебільшого належить економістам-теоретикам та повною мірою розкриває економічний зміст категорії, другим підходом оперують дослідники облікового напрямку, що керуються економічними наслідками здійснення витрат після завершення виробничого процесу.

У табл. 1.1 відображено визначення сутності витрат господарської діяльності у працях вітчизняних науковців та нормативно-правових актах.

Таблиця 1.1

Сучасне тлумачення поняття «витрати» підприємства

Автор/джерело	Трактування поняття «витрати»
1	2
Бухгалтерський підхід	
П(С)БО 16 «Витрати»	Зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно визначені.
МСФЗ	Зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття або амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам капіталу.
В.А. Дерій	Повністю або частково використані в процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними й фізичними особами
М.І. Скрипник	Використання тільки тих ресурсів, які під час визначення прибутку господарюючого суб'єкта за конкретний період часу ставляться у відповідність доходам.
Ю.С. Цал-Цалко	Зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Продовження табл. 1.1

1	2
Управлінський підхід	
Н.В. Задорожна	Вартість усіх використовуваних ресурсів, необхідних для випуску визначеного обсягу продукції
Ф. Ф. Бутинець	Вираження в грошовій формі поточних витрат трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції.
Л.В. Білецький, О.В. Білецький, В.І. Савич	Витрати на придбання основних факторів виробництва, тобто робочої сили, засобів виробництва, найманої праці, капіталу і праці підприємців, які вимірюються величиною прибутку або підприємницьким доходом
А.А.Турило, А. М. Турило, Ю.Б.Кравчук.	Вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети
Ю.С. Цал-Цалко	Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва.

Джерело: складено автором на основі [37], [36], [23], [52], [57], [26], [17], [14], [11].

Відповідно до табл. 1.1 видно, що категорія «витрати» це складна економічна категорія, яка розглядається з різних позицій у працях вітчизняних науковців. Відсутність єдності в трактуванні полягає у постійних дослідженнях витрат, що сприяє еволюційному розвитку даної категорії, та різних цілях застосування витрат. Економічні витрати підприємств не є ідентичними його бухгалтерським витратам, але вони не взаємовиключають один одного.

Таким чином, на основі даних табл. 1.1 можемо зробити висновок, що в управлінському підході витрати здебільшого трактуються з позицій трудової теорії вартості та ресурсного підходу. Відповідно до трудової теорії вартості, як зазначав Цал-Цалко Ю.С., процес виробництва є поєднанням двох елементів – витрат живої праці (робочої сили) та уречевленої праці (засобів виробництва). Представники ресурсного підходу розглядають витрати як складовий елемент усіх витрат виробництва або собівартості, що формується під дією сукупності різних факторів та включає спожиту частину матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Сутність трактування витрат у бухгалтерському підході полягає у зменшенні активів (списання активів у виробництво, через нестачу або через непридатність і неможливість використання у діяльності, нарахування амортизації

активів, їх уцінка; нарахування резерву сумнівних боргів, списання дебіторської заборгованості, тощо) або збільшенні зобов'язань (нарахування заробітної плати; податків, обов'язкових платежів; відсотків за кредит тощо), що відображено в положеннях на які спирається бухгалтерський облік, зокрема НП(С)БО 16 «Витрати».

Особливостями бухгалтерського підходу є:

- зв'язок тільки з оплатою чинників виробництва, які надходять на підприємство ззовні;
- не завжди безпосередній зв'язок із виробничим процесом як предметно, так і в часі;
- формування витрат відповідно до нормативних і законодавчих актів із визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню;
- вплив на фінансові результати.

Характерні відмінності між двома підходами відображені у меті формування інформації про них [11]:

- 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.

Обидва підходи також відрізняються і за часом формування витрат. За управлінським підходом формуванням витрат є момент реального споживання ресурсів, виконання робіт чи послуг, що супроводжується відтоком коштів з підприємства. За бухгалтерським підходом формування витрат виникає у момент документального оформлення подій зменшення активів або збільшення зобов'язань.

Отже, поняття «витрати виробництва» – це складна економічна категорія, яка розглядається з різних позицій у працях зарубіжних і вітчизняних науковців. Відсутність єдності в трактуванні призводить до постійних досліджень сутності витрат, що сприяє еволюційному розвитку даної категорії.

Різний характер витрат, правильне розуміння їх призначення, економічної ролі у виробництві визначають необхідність науково обґрунтованої класифікації витрат господарської діяльності.

В теорії та на практиці, господарська діяльність характеризується розгалуженою методологічною базою класифікації витрат, що зумовлює необхідність загальної структуризації підходів до визначення найбільш актуальних напрямів їх аналізу для подальшого ефективного управління.

Класифікація витрат в сучасних ринкових умовах не є суто інструментом обліку, але й розглядаються в контексті підвищення ефективності управлінських рішень. Тому, класифікація та структуризація витрат є важливим інструментом інформаційного забезпечення потреб управління для організації економічної роботи підприємства.

Основні напрями класифікації витрат в фінансовому обліку прописані в НП(С)БО 16, а саме поділ витрат:

- 1) за економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати;
- 2) за способом перенесення вартості на продукцію: прямі та непрямі витрати;
- 3) за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат: постійні та змінні;
- 4) за видами діяльності: витрати звичайної та надзвичайної діяльності [37].

Однак, задля прийняття ефективних управлінських рішень, керівництво повинно володіти достовірною інформацією про обсяги витрат не тільки загалом по підприємству та окремими його частинами, але й мати розгалужену систему класифікації витрат.

Так, ряд науковців, зокрема Ф.Ф. Бутинець, П.Й. Атамас, окрім звичайної класифікації витрат за напрямками походження, виділяють також економічно обґрунтовану класифікацію витрат для прийняття управлінських рішень, поділяючи її за наступними напрямками: оцінка запасів і визначення фінансових результатів, прийняття рішень та контроль (рис. 1.1) [16].

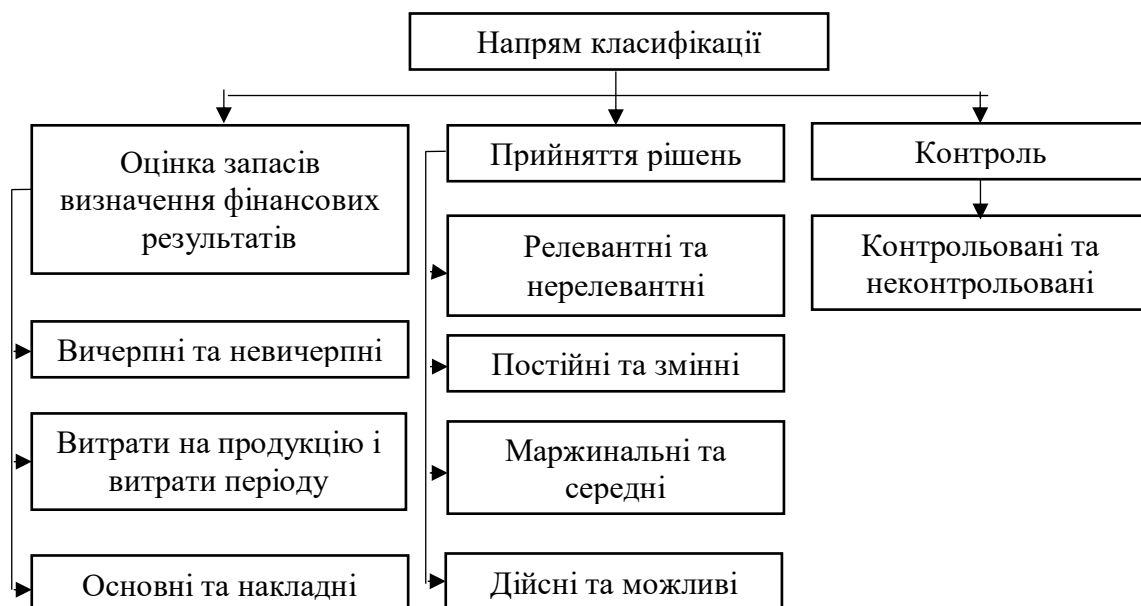


Рис. 1.1. Напрями класифікації витрат для прийняття управлінських рішень

Класифікація витрат для оцінки запасів і визначення фінансових результатів характеризує напрям формування витрат, відображаючи загальну обліково-управлінську інформацію, яка використовується для визначення собівартості продукції і прибутку, та структурних характеристик витрат. Класифікація витрат, спрямована на обґрунтоване прийняття управлінських рішень та контролю, слугує для конкретизації обліково-управлінської інформації залежно від цілей та завдання управління.

Класифікація витрат в своїй основі відповідає основному принципу: для різних цілей різні витрати, тобто ціль, з якою проводять класифікацію, визначає її методику та склад, що відображено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Класифікація витрат, конкретизована до мети дослідження

Ознака	Види витрат	Мета використання
1	2	3
<i>1. Для оцінки запасів та визначення фінансового результату</i>		
1.1. За поглинанням процесом діяльності	Вичерпані (поглинуті) та невичерпані (непоглинуті)	Для розмежування витрат, які використовуються в управлінському та податковому обліку
1.2. За функціональною	Витрати на продукцію та витрати періоду	Для оцінки запасів, випущеної з виробництва продукції, визначення

Продовження табл. 1.2

1	2	3
роллю		собівартості реалізованої продукції визначення фінансового результату, застосування методу «директ-кост»
1.3. За способом включення до об'єкта витрат	Прямі та непрямі	Для проведення калькуляційних розрахунків
1.4. За економічною роллю	Основні та накладні	Для організації обліку в системі рахунків
1.5. За видами виробництв	Витрати основного, допоміжного виробництва	Для організації аналітичного обліку та визначення фінансового результату
<i>2. Для дослідження поведінки витрат і прийняття управлінських рішень</i>		
2.1. Залежно від управлінського рішення	Релевантні та нерелевантні	Для врахування впливу управлінського рішення на величину витрат і доходів у майбутньому, скорочення часу на економічні розрахунки
2.2. За характером поведінки витрат залежно від зміни обсягів діяльності	Змінні та постійні	Для оптимізації процесу операційної діяльності та аналізу її беззбитковості
2.3. По відношенню до одиниці продукції	Маржинальні та середні	Для обґрунтування рішення про оптимальний розмір обсягів діяльності, визначення середніх показників
2.4. За необхідністю обміну на реальні активи	Дійсні та можливі	Для вирішення поточних та довгострокових завдань, вибору оптимального рішення із сукупності альтернативних рішень
2.5. За періодичністю виникнення	Обов'язкові та дискреційні	Для можливості припинення операцій, пов'язаних із виникненням витрат
2.6. За стадіями життєвого циклу виробу	Витрати на НДР, виробництво, реалізацію, утилізацію	Для оптимізації життєвого циклу виробу
2.7. Залежно від терміну прийняття рішення	Короткострокові та довгострокові	Для розробки напрямів діяльності
2.8. Залежно від того, чи враховують ці витрати для прийняття рішень	Безповоротні та уявні	З метою вирішення поточних та довгострокових завдань
<i>3. Для планування (прогнозування), здійснення контролю та регулювання</i>		
3.1. Залежно від можливості впливу на витрати керівників центрів відповідальності	Контрольовані та неконтрольовані	Оцінка діяльності центрів відповідальності
3.2. За відношенням до норм (стандартів)	Фактичні, нормативні (стандартні), прогнозні	З метою контролю за економічним використанням ресурсів, організації системи «стандарт-кост» чи застосування нормативного методу

Продовження табл. 1.2

1	2	3
3.3. За місцем виникнення витрат та центрами відповідальності	Витрати на робочому місці, витрати бригади, структурного підрозділу	З метою здійснення контролю за відповідальними особами та за місцями виникнення витрат
3.4. За потужністю	Витрати номінальної потужності і витрати нормальної потужності	Для контролю за ефективністю використання виробничих потужностей, управління величиною накладних витрат
3.5. За доцільністю витрачання	Продуктивні та непродуктивні	Для контролю за дотриманням технології та умов виробництва

Джерело: складено автором на основі [32]

Відповідно до конкретних особливостей виробництва на тому чи іншому підприємстві та з урахуванням потреб, зумовлених необхідністю прийняття управлінських рішень, пошуку шляхів зниження витрат, застосовується та чи інша класифікація витрат. Економічно обґрунтована класифікація витрат є важливою передумовою успішної організації планування, обліку, аналізу і калькулювання собівартості. Правильний вибір класифікаційних ознак є запорукою своєчасного одержання необхідної управлінської інформації.

1.2. Механізм управління та визначення резервів зниження витрат господарської діяльності

У ринкових умовах управління витратами господарської діяльності є одним із головних напрямів розвитку конкурентних переваг підприємства. Однак сучасний стан ринкових умов характеризується його мінливістю та невизначеністю, що визначає особливу необхідність побудови адаптивної системи управління витратами. Тому управління витратами в сучасних умовах слід розглядати, як динамічний та безперервний процес планування, обліку, аналізу та контролю витрат з метою досягнення економічних переваг. Таким чином, метою управління витратами можна назвати досягнення їх економічної ефективності за рахунок оптимізаційних процесів.

Ефективне управління витратами включає створення єдиної, раціональної чіткої та безперебійно функціонуючої системи з певними цільовими установками

та взаємопов'язаними елементи. Управління витратами забезпечує пошук і виявлення факторів економії ресурсів; планування витрат за видами; облік і аналіз витрат; стимулювання економії ресурсів і зниження витрат.

Метою управління витратами є зниження або оптимізація витрат на одиницю виробленої продукції, підвищення рентабельності господарських процесів, видів діяльності.

Суб'єктами управління витратами господарської діяльності є керівники, фахівці підприємства та його структурних підрозділів.

Об'єктом управління є витрати господарської діяльності.

Система управління витратами спрямована на вирішення наступних завдань:

- контроль витрат господарської діяльності підприємства;
- збір та аналіз інформації про витрати (виявлення тенденцій змін рівня, обсягу та структури витрат)

- нормування та планування витрат;
- пошуку резервів економії ресурсів і мінімізації витрат.

До принципів управління витратами відносять [59]:

- системний підхід до управління витратами;
- впровадження ефективних методів оптимізації витрат;
- недопущення наднормативних витрат і втрат;
- удосконалення інформаційного забезпечення управління витратами;
- створення центрів відповідальності;
- сприяння зниженню витрат;
- поєднання зниження витрат із забезпеченням високої якості продукції;
- здійснення прогностичних розрахунків собівартості;
- складання обґрунтованих нормативних калькуляцій та контроль за їх дотриманням;
- виявлення відхилень до або під час здійснення виробничого процесу з метою попередження виробничих втрат та кращого використання ресурсів;

– управління витратами на всіх стадіях виробничо-збутового циклу виробу.

Практичне втілення завдань управління витратами здійснюється за допомогою відповідних методів.

Доречність використання методів управління витратами переважно залежить від розміру підприємства, типу виробництва та цілей підприємницької діяльності. Сучасний стан управління господарської діяльності, аналізує методи оптимізації витрат за точністю, простотою, достовірністю і гнучкістю інформації для прийняття управлінських рішень.

Таким чином, до методів управління витратами підприємства можна віднести наступні: standard costing, direct costing, target costing, kaizen costing, ABC – costing (Activity Based Costing), cost killing, theory of constraints, just in time, lean six sigma, total productive maintenance та інші. Дані методи забезпечують планування і аналіз господарської діяльності та спрямовані на облік витрат з метою пошуку можливих шляхів та резервів їх зниження.

Найпоширеніші методи управління витратами зображені в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Методи управління витратами

Метод управління витратами	Характеристика	Особливості використання для оптимізації витрат
1	2	3
Standard costing	Нормативний метод обліку витрат і формування повної собівартості. На кожен вид витрат визначаються обґрунтовані норми ресурсів на одиницю продукції. Тому, головним завданням системи є контроль за рівнем витрат, виявлення відхилень, аналіз причин, що виникли	Оптимізація витрат здійснюється на основі інформації про відхилення планових та фактичних показників в процесі формування витрат та є інструментом для оперативного прийняття управлінських рішень щодо усунення відхилень
Direct costing	Маржинальний метод управління витратами і формування неповної собівартості. Сутність методу полягає в тому, що собівартість продукції враховується та планується тільки в частині змінних витрат, за рахунок того, що дані витрати залежать від завантаженості потужностей підприємства і обсягу виробленої продукції. Постійні витрати не включаються до собівартості продукції, а	При даному підході, оптимізація витрат відбувається у напрямі формування оптимального товарного асортименту, обсягів та структури їх випуску, що використовується у обґрунтуванні необхідності тих чи інших витрат

	відносяться, безпосередньо, на рахунок	
Продовження табл. 1.3		
1	2	3
	фінансових результатів того періоду, коли вони були здійснені	
Target costing	Система управління витратами, що здійснюється на етапі проектування нових виробів, або модернізації застарілої продукції. Дана система передбачає розрахунок собівартості виробу, виходячи з попередньо встановленої ціни реалізації на основі ринкових досліджень	Оптимізація витрат відбувається, спираючись на цільове значення собівартості та полягає у можливості зміни обсягів та видів витрат, що визначені технологією виробництва, альтернативними матеріалами, дизайнерськими, технічними або технологічними рішеннями, які б забезпечили здешевлення продукту без втрати його якості
Kaizen costing	Система управління, яка передбачає процес поступового зниження витрат на етапі виробництва, у результаті якого може бути досягнуто необхідний рівень собівартості задля забезпечення прибутковості виробництва	Оптимізація витрат відбувається, спираючись на цільове значення собівартості та досягається в результаті вдосконалення якості процесів та взаємодії усіх підрозділів підприємства, зменшуючи непродуктивні витрати
ABC – costing (Activity Based Costing)	Диференційований метод обліку собівартості, що передбачає облік витрат за видами робіт (функціями). Сутність методу полягає у встановленні залежності витрат на продукцію із різними виробничими процесами, вивченні можливостей впровадження оптимізаційного процесу задля забезпечення ефективності виробництва. Для цього визначається повний перелік та послідовність операцій / функцій виробничого та організаційно-управлінського процесів з розрахунком потреби у ресурсах для кожної операції. Таким чином, собівартість продукції визначається операціями, які супроводжують її створення. Всі операції поділяються на чотири групи: операції на рівні одного виробу, операції на рівні партії виробів, операції на рівні певного виду продукції, операції на рівні підприємства	Оптимізація витрат відбувається за рахунок детального обліку і аналізу витрат, що дає можливість виокремити центри витрат за операціями та виключити неефективні витрати використання ресурсів. Дана система створює ефективний механізм для управління накладними витратами
Cost killing	Метод спрямований на зниження витрат у якнайшвидший термін без шкоди для діяльності підприємства та перспектив його розвитку. Використовується у разі виникнення кризових явищ	Оптимізація витрат здійснюється на основі зменшення витрат за рахунок скорочення непродуктивних та неефективних витрат в найкоротші терміни

		(скорочення витрат на оплату
Продовження табл. 1.3		
1	2	3
		праці; реалізація активів, що не використовуються у господарській діяльності; скорочення фінансування соціальних проектів)
Theory of constraints	Підхід орієнтований на оптимізацію використання ресурсного потенціалу підприємства. Основна задача методу виявити, яких саме ресурсів та можливостей не доставляє підприємству для збільшення виробництва та прибутків і розробити заходи щодо їхньої мобілізації	Оптимізація витрат досягається на основі збалансованості наявних та невиснажених ресурсів
Lean six sigma	В загальному розумінні підхід орієнтований на підвищення якості продукції та зменшення відходів на підприємстві. Підхід є поєднанням двох програм вдосконалення виробництва: Six Sigma (методологія управління якістю, яка зосереджена на усуненні помилок та дефектів у бізнес процесах) та Lean Enterprise (методологія, яка зосереджена на економічному виробництві, за допомогою скорочення витрат)	Оптимізація витрат здійснюється на основі комплексного підходу до зменшення причин браку, дефектів, помилок та відходів на підприємстві
Total productive maintenance	Концепція менеджменту виробничого обладнання, націлена на підвищення ефективності технічного обслуговування, побудована на основі стабілізації і постійного вдосконалення процесів технічного обслуговування, системи планово-попереджувального ремонту, роботи за принципом «нуль дефектів» і систематичного усунення всіх джерел витрат	Оптимізація витрат досягається за рахунок усунення можливих дефектів виробництва та джерел браку

Джерело: складено за допомогою[5],[12],[53].

Вибір оптимального методу управління витратами для підприємства має індивідуальний характер. Використання кожного окремого методу обумовлено цілями управління та умовами їх застосування. Ці методи можуть використовуватися як для стратегічних, так й оперативних завдань, для окремих процесів чи загальної діяльності підприємства, постійно чи періодично та різнитися своєю надійністю, гнучкістю, простотою, витратами на впровадження і фокусуванням уваги на певному виді витрат.

Не менш важливим методом управління витрат є їх постійний аналіз, що характеризується застосуванням економічно-математичних методів з метою обґрунтування управлінських рішень щодо визначення величини чи структури витрат підприємств нафтогазової промисловості. Серед таких методів аналізу витрат можна виділити: ABC-аналіз, XYZ-аналіз, функціонально-вартісний аналіз.

ABC-аналіз витрат – це методологічний підхід до обґрунтування та прийняття управлінських рішень щодо цільової локалізації витрат суб'єкта господарювання для потреб моделі управління його прибутком. Основою ABC-аналізу є визначення «центру витрат» – відокремленого функціонально-організаційного процесу або явища, що пов'язаний із формуванням однорідної сукупності витрат підприємства. Центр витрат може розглядатися як у масштабах усього підприємства, так і окремого структурного підрозділу, або ж іншого об'єкта аналізу [35].

Особливість ABC-аналізу витрат полягає у ранжуванні їх за вартістю та визначенні значення кожної групи витрат з метою оптимізації найбільш значимої. Таким чином, витрати поділяють на три групи:

Група А – нечисленна частина витрат (10-15% від загальної величини), які є найважливіші для підприємства, на них припадає 75% вкладених у діяльність підприємства грошових коштів.

Група В – другорядні витрати, на які припадає близько 20% вкладених грошових коштів.

Група С – складає значну частину витрат, але на них приходить найменша частина вкладень.

Основна мета такого аналізу є пошук можливих резервів зниження витрат, зосереджуючи свої ресурси на незначній їх частині, що мають високу вартість вкладених в них грошових коштів.

XYZ-аналіз витрат – це методологічний підхід до обґрунтування управлінських рішень щодо оптимізації абсолютної величини витрат підприємства шляхом виявлення та ідентифікації резервів їх зменшення, а також

визначення методів мобілізації таких резервів [35]. XYZ-аналіз може мати різні варіанти застосування і зазвичай використовується в доповнення до ABC-аналізу. В контексті оптимізації витрат, XYZ-аналіз використовується для групування статей витрат відповідно до їх відносної частки у сукупних витратах, що визначається ранжуванням від статті з найбільшою відотною часткою до найменшої.

Аналогічно до ABC-аналізу в XYZ-аналізі найбільша увага приділяється першій групі витрат, скорочення яких дає максимальну віддачу за рахунок їх найбільшої відносної частки, в той час як скорочення другої і третьої групи можуть мати незначний і невиправданий результат.

Функціонально-вартісний аналіз (ФВА) – комплексний системний аналіз діяльності підприємства, його складових (технічних і технологічних, маркетингових, фінансових, збутових підрозділів, управлінських функцій), а також оцінка ефективності використання витрат на реалізацію кожної з цих функцій з метою виявлення неефективних, нераціональних витрат, існуючих внутрішніх резервів і розробки програм підвищення ефективності діяльності та збільшення прибутковості підприємства [60].

Загальна послідовність вибору методів управління витратами підприємства повинна передбачати здійснення таких основних етапів: обґрунтування певного критерію ефективності рішень, що ухвалюються на підприємстві; визначення основних напрямів максимізації критеріального показника завдяки покращенню механізму управління витратами суб'єкта господарювання; встановлення переліку способів управління витратами, застосування яких дасть змогу реалізувати кожен з обраних на попередньому етапі напрямів; вибір методу (чи комплексу відповідних методів) управління витратами підприємства, застосування якого дозволить здійснити певний захід з такого управління [24].

Одним з ключових завдань управління витратами є їх оптимізація.

Для вирішення задач ефективної оптимізації виробництва необхідне комплексне та системне застосування наявних методів, з урахуванням поставлених підприємством цілей. Передумовами продуктивного використання

зазначених методів, слугуватиме чітка система обліку, аналізу, контролю витрат та визначення їх центрів відповідальності.

В економічному аспекті під оптимізацією розуміється визначення значень економічних показників за яких досягається оптимум, тобто найкращий стан системи [19]. Процес оптимізації діяльності підприємства в частині витрат - це шляхи пошуку найефективніших методів господарювання, за яких підприємство отримувало б максимальний ефект з мінімальними витратами [13]. Тому оптимізація витрат являє собою процес планування, обліку, аналізу, контролю та прийняття рішень щодо подальшої їх мінімізації, з метою вивільнення коштів для зростання економічного потенціалу підприємства та підвищення його ефективності.

Завданням оптимізації витрат є постійний пошук можливих шляхів та резервів щодо зниження витрат на підприємстві. Оптимум в даному випадку є досягнення економічного результату при мінімальних витратах або досягнення кращих результатів при тих самих витратах, що в обох випадках збільшує прибутковість підприємства. Оптимізація витрат за наявних умов виступає одним із засобів оптимізації прибутковості та отримання додаткових коштів.

Оптимізація витрат підприємства спрямована на вирішення наступних питань: оцінку обґрунтованості абсолютної величини витратами; її відповідність плановим величинам; оцінку факторів формування величини та структури витрат; своєчасне виявлення резервів зменшення витрат та виявлення і обґрунтування механізмів мобілізації таких резервів [60].

Важливим завданням оптимізації витрат є пошук можливих резервів зменшення витрат. Резерви як економічна категорія є комплексним поняттям, що включає в себе можливості збільшення виробництва продукції та можливості зниження витрат на основі удосконалення використання ресурсного потенціалу – трудових, сировинних, паливно-енергетичних, природних, фінансових та інших видів ресурсів. Шляхи зниження витрат на виробництво – це конкретні заходи за резервами зниження витрат в окремих галузях матеріального виробництва [58].

Аналіз та визначення найбільших резервів скорочення витрат є одним із пріоритетних завдань в управлінні витратами.

До загальних та основних заходів оптимізації витрат можна віднести: зниження собівартості продукції, усунення браку, впровадження ресурсозберігаючих технологій, оптимізація асортименту продукції, управління інвестиціями, усунення непродуктивних витрат, підвищення технічного рівня виробництва, диверсифікація виробництва, зменшення адміністративних витрат, дотримання трудової дисципліни, підвищення продуктивності праці, скорочення неефективного персоналу, зниження трудомісткості бізнес-процесів, впровадження ощадливого виробництва, використання методів оптимізації витрат, тощо. Наведені організаційно-технічні заходи щодо зниження витрат пов'язані з усуненням непродуктивних витрат та підвищують ефективність виробництва, вивільняючи додаткові кошти на організацію підприємницької діяльності.

Виходячи з наведених заходів щодо оптимізації витрат, можна сформулювати загальні напрями, що формують резерви зниження витрат: оптимізація виробничих процесів; логістична оптимізація; маркетингова оптимізація; оптимізація трудових процесів та робочої сили; оптимізація системи управління.

Проаналізувавши зазначені шляхи, напрями та резерви оптимізації витрат, було сформовано наступну таблицю класифікаційних ознак (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Класифікація резервів оптимізації витрат

Напрямок класифікації	Ознаки
За способом здійснення	- технічні - економічні - організаційні
За середовищем впливу	- внутрішньовиробничі - позавиробничі
За рухом активів	- вилучення активів - залучення нових активів - без руху активів
За складністю виявлення резервів оптимізації витрат	- явні - приховані
За можливістю реалізації	- реальні - потенційні

За часом реалізації	- поточні - планові
За сферою виникнення резервів оптимізації	- виробничі - невиробничі

Джерело: складено автором на основі проведених досліджень

За способом здійснення оптимізацію витрат можна запровадити за рахунок технічного (раціоналізація виробництва, підвищення технічного рівня), економічного (зниження собівартості, інвестиційна діяльність, оптимізація товарного асортименту) та організаційного підходу (удосконалення управлінської діяльності, реінжиніринг).

За середовищем впливу внутрішньовиробнича оптимізація спрямована на витрати, що залежать від управлінської діяльності та є керованими підприємством (управління виробництвом, персоналом, інноваційно-інвестиційною діяльністю). Позавиробнича оптимізація включає витрати, що формуються під впливом зовнішніх факторів (ставка податку, тарифи, ціни на сировину, природні умови).

За рухом активів оптимізацію витрат можна поділити на дії, що спрямовані на вилучення активів (скорочення витрат, вилучення оборотних засобів), на залучення нових активів (інноваційно-інвестиційною діяльністю), без руху активів (дотримання трудової дисципліни, усунення причин браку).

За складністю виявлення приховані резерви оптимізації витрат потребують їх попереднього аналізу, явні резерви є очевидними для підприємства.

За можливістю реалізації, реальна оптимізація витрат є можливою для її запровадження підприємством, в той час як потенційна не має необхідного підґрунтя для впровадження.

Управління витратами підприємства є самостійною системою, яка досягає своєї максимальної ефективності при економічному та раціональному використанні наявних ресурсів, що досягається в результаті їх оптимізації. У цьому разі система може забезпечувати активний та системний пошук можливостей щодо пошуку резервів зниження витрат, і таким чином забезпечувати розвиток підприємства та підняття його конкурентоспроможності.

1.3. Методичні засади оцінки ефективності управління витратами

Витрати виступають важливою економічною категорією, яка характеризує ефективність використання ресурсів (економічних факторів виробництва) і визначає рентабельність діяльності суб'єктів господарювання. Тому оцінка ефективності управління витратами відіграє важливу роль в діяльності підприємства.

На підприємстві оцінці ефективності управління підлягають усі центри формування витрат. Їх оцінка дозволяє з'ясувати, наскільки діяльність центрів відповідальності і формування витрат відповідає регламенту, завданням і наскільки вона є ефективна. У процесі оцінки аналізується інформація, виявляються відхилення фактичних показників від встановлених та їх причини.

Оцінка ефективності управління витратами передбачає перевірку господарських операцій задля:

- недопущення перевитрат матеріальних і фінансових ресурсів,
- виконання виробничих і фінансових планів,
- раціонального використання робочої сили,
- впровадження прогресивних методів праці і технологій,

Основні етапи процесу здійснення оцінки ефективності управління витратами відображено на рис. 1.2.

Для забезпечення ефективної політики управління витратами на підприємстві необхідно оцінити ефективність витрат ще на стадії стратегічного планування.

Важливим є також облік витрат як бухгалтерський, так і економічний. Правильний підбір, сортування, групування й аналіз витрат забезпечує високу ефективність та якість управління витратами.

Ефективність аналізу витрат залежить від точності та достовірності показників, що забезпечується на рівні первинного обліку, статистичних спостережень відповідними відділами та підрозділами.

Критерієм ефективності аналізу витрат є визначення заходів, що не просто знижують витрати, а дозволяють більш швидкими темпами збільшити дохід і підвищити конкурентоспроможність товару. Тобто ефективним можна назвати виробництво, результатом якого є зростання прибутку при мінімізації витрат.



Рис. 1.2. Етапи здійснення оцінки ефективності управління витратами

Базовим методом аналізу витрат є порівняння, при якому фактична величина витрат за звітний період порівнюється з його фактичною величиною за минулий період або плановою величиною.

При порівнянні з плановою величиною витрат, аналіз здійснюється за критерієм ступеня виконання плану:

$$P_{\text{ПЛ}} = \frac{A_{\text{Ф}}}{A_{\text{ПЛ}}} * 100\%, \quad (1.1)$$

де $P_{\text{ПЛ}}$ – виконання плану витрат, %;

$A_{\text{Ф}}$, $A_{\text{ПЛ}}$ – відповідно фактична і планова величини витрат.

Про ефективність роботи за показником планових витрат свідчить співвідношення:

$$A_{\text{Ф}} \leq A_{\text{ПЛ}} \text{ і } P_{\text{ПЛ}} \leq 100. \quad (1.2)$$

При порівнянні фактичної величини витрат за звітний період з їх фактичною величиною за попередній період, застосовується критерій динаміки витрат:

$$P_D = \frac{A_{\Phi}}{A_{\Phi,Б}} * 100\%, \quad (1.3)$$

де P_D – відношення фактичних витрат у звітному та попередньому періодах, %;

$A_{\Phi,Б}$ – величина витрат в попередньому періоді.

Відповідне порівняння здійснюються за ряд періодів і дозволяє вивчати динаміку витрат і оцінювати їх тенденції.

Критеріями оцінки ефективності витрат господарської діяльності є:

- 1) економічність – відображає можливість збільшення обсягів діяльності при мінімальних витратах;
- 2) результативність – відображає здатність досягнення максимальних результатів при мінімальних витратах.

При оцінці витрат за критерієм економічності використовуються показники, які дозволяють порівняти витрати підприємства з його доходами, а саме рівень витрат та коефіцієнти співвідношення витрат і доходів (витратомісткість) [20].

Серед існуючих теоретичних і практичних підходів до оцінки ефективності управління в рамках підприємства можна виділити наступні напрями аналізу різних сторін ефективності управління, як складників загальної ефективності [61]:

1. Економічні показники ефективності управління.
2. Ефективність у забезпеченні зовнішньої й внутрішньої соціальної політики; відношення завдань підприємства й суспільства.
3. Ефективність управління як саморегульованої системи; адаптаційна спроможність до вимог науково-технічного прогресу, змін соціальних умов виробництва.
4. Ефективність інформаційної системи; інформаційне забезпечення управління й керуючого впливу на підприємство.

Оцінка економічної ефективності управління характеризує забезпечення досягнення поставлених завдань. Ефективність управління оцінюється за кінцевими результатами виробничої діяльності (рівнем прибутку), як оцінка діяльності менеджменту підприємства.

Економічними показниками ефективності системи управління витратами є узагальнюючі (прибутковість, ефективність виробництва) та часткові (що характеризують ефективність використання економічних ресурсів підприємством) показники. Розрахунок ефективності виробництва можна здійснювати за формулою[61]:

$$\text{Ефективність управління витратами (Е}_{\text{УВ}}) = \frac{\text{Результати (Чистий дохід)}}{\text{Витрати (Операційні витрати)}} \quad (1.4)$$

Варто зазначити, що Загородній А. Г. та Ясинівська А. І. уточнюють необхідність порівняння зазначеного показника з середньогалузевою рентабельністю ($P_{\text{СГ}}$). Якщо $E_{\text{УВ}} \geq 1 + (P_{\text{СГ}}/100)$, ефективність управління витратами підприємства можна вважати задовільною. При тому, чим більшим є цей показник, тим вищою є ефективність управління витратами підприємства. Якщо ж $E_{\text{УВ}} \leq 1 + (P_{\text{СГ}}/100)$, підприємству необхідно розробляти і реалізовувати заходи щодо підвищення ефективності управління витратами [25].

Оцінка управління витратами за окремими економічними ресурсами (трудовими, виробничими, матеріальними) наведена в табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Показники оцінки ефективності використання економічних ресурсів та формування витрат

Показник	Формула для розрахунку
1	2
1. Фондовіддача	$\frac{\text{Чистий дохід}}{\text{Середньорічна вартість основних фондів}}$
2. Фондомісткість	$\frac{1}{\text{Фондовіддача}}$

3. Рентабельність (збитковість) основних засобів	$\frac{\text{Чистий прибуток(збиток)} \cdot 100\%}{\text{Середньорічна вартість основних фондів}}$
4. Коефіцієнт фізичного зносу основних засобів	$\frac{\text{Сума нарахованої амортизації}}{\text{Піврісна(віднова) вартість основних фондів}}$
5. Коефіцієнт обіговості оборотних коштів	$\frac{\text{Чистий дохід}}{\text{Величина нормованих оборотних коштів}}$

Продовження табл. 1.5

1	2
6. Тривалість одного обороту оборотних коштів	$\frac{\text{Тривалість календарного періоду}}{\text{Коефіцієнт оборотності оборотних фондів}}$
7. Рентабельність виробництва	$\frac{\text{Валовий прибуток(збиток)} \cdot 100\%}{\text{Собівартості реалізованої продукції}}$
8. Витратовіддача	$\frac{\text{Чистий дохід}}{\text{Витрати для виробн. реалізованої прод.}}$
9. Витратомісткість	$\frac{\text{Витрати для виробн. реалізованої прод.}}{\text{Чистий дохід}}$
10. Продуктивність праці	$\frac{\text{Чистий дохід}}{\text{Чисельність промислово-виробн. персоналу}}$
11. Коефіцієнт прибутковості (збитковості) праці	$\frac{\text{Чистий прибуток(збиток)}}{\text{Чисельність персоналу}}$
12. Чиста рентабельність (збитковість) операційних витрат	$\frac{\text{Чистий прибуток(збиток)} \cdot 100\%}{\text{Величина операційних витрат}}$
13. Коефіцієнт покриття реалізованих виробничих витрат	$\frac{\text{Чистий дохід}}{\text{Собівартість реалізованої продукції}}$
14. Коефіцієнт покриття постійних витрат	$\frac{\text{Чистий дохід}}{\text{Адміністративні витрати + витрати на збут}}$
15. Прибутковість (збитковість) виробництва	$\frac{\text{Прибуток(збиток) від реалізації продукції}}{\text{Чистий дохід}}$
16. Коефіцієнт безпеки операційної діяльності	$\frac{\text{Чистий дохід – беззбитковий чистий дохід}}{\text{Чистий дохід}}$

Джерело: складено автором на основі [61]

Основними показниками оцінки ефективності управління витратами є: рентабельність виробництва, витратомісткість та витратовіддача.

Витратомісткість відображає співвідношення витрат і доходів та дозволяє визначити суму витрат на 1 грн доходів підприємства. Чим нижче її значення, тим більш ефективними є досліджувані витрати. Розрахунок даного показника може розраховуватися як з загальною величиною витрат, так і за окремими центрами формування витрат.

Витратовіддача дозволяє визначити величину доходу на 1 грн витрат (як їх загальної суми, так і за видами та економічними елементами). Чим вище його значення, тим більш результативними є досліджувані витрати.

Рентабельність визначає розмір прибутку, що припадає на 1 грн витрат. Часткові показники рентабельності витрат доцільно розглядати в розрізі видів операційної діяльності.

Отже, в загальному аналіз витрат підприємства доцільно здійснювати за такими напрямками:

- 1) аналіз відхилення витрат підприємства до планових показників;
- 2) аналіз динаміки витрат господарської діяльності;
- 4) аналіз зміни структури витрат на виробництво продукції, витрат діяльності;
- 5) аналіз факторів впливу на величину витрат та факторів її зниження за статтями й елементами витрат, окремими виробами.

Критерієм соціальної ефективності системи управління витратами є досягнення середньогалузевого рівня за всіма показниками, що характеризують відносини підприємства із колективом і середовищем.

Оцінка ефективності виконання функцій управління витратами містить модель оцінки менеджменту, оцінку слабких і сильних сторін функціональної структури управління.

Оцінка інформаційної ефективності передбачає визначення надійності та безпечності інформації, її достатності та ефективності обробки.

Таким чином, ефективності управління витратами визначається сукупністю позитивних результатів вищезазначених оцінок. Ефективність управління витратами дозволяє підвищити конкурентоспроможність промислового підприємства завдяки своєчасному виявленню слабких ланок в системі управління витратами й ухваленню необхідних рішень.

1.4. Нормативно-правове забезпечення у сфері управління витратами господарської діяльності

Система управління витратами господарської діяльності не в змозі повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення, яке постійно формується та перебуває в процесі політичних, економічних, інтеграційних, соціальних змін та інших чинників.

Основними джерелами даних для управління витратами підприємства є: зовнішня (нормативно-правова) та внутрішня (облікова, необлікова та аналітична) інформація.

Під правовою інформацією розуміють сукупність документованих або публічно оголошених відомостей про право, його систему, юридичні факти, правовідносини, правопорядок, правопорушення і боротьбу з ними тощо. Така інформація створюється в порядку правотворчої діяльності та міститься в нормативно-правових актах. Нормативно-правова інформація у сфері господарської діяльності – це сукупність будь-яких відомостей, які регламентують фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання [49].

Прийняття ефективних управлінських рішень передбачає якісне забезпечення користувачів необхідною для цього обліковою інформацією, яка є основним джерелом даних стосовно фінансово-господарської діяльності підприємства. Таким чином, до нормативно-правового забезпечення управління витратами господарської діяльності можна віднести безпосередньо нормативно-правове регулювання у сфері бухгалтерського обліку та звітності.

На цей час в Україні організація управління витратами на підприємстві регламентується:

- Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;
- Системою національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, основний з яких – Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»;
- Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) різних галузей;
- Внутрішніми робочими документами, які розробляються на підприємстві.

Відповідно до вищезазначеного В. А. Дерій сформував класифікацію нормативно-правового забезпечення обліку витрат виробництва, що відображено в табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Класифікація нормативно-правового забезпечення у сфері управління
витратами

Класифікаційна ознака	Класифікаційні групи
За видами	Закони України; Укази і розпорядження Президента України; Постанови і рішення КМУ, міністерств та відомств; НП(С)БО: 16, 18, 30, 31; МСФЗ: 2, 9, 11, 23; Кодекси України; Методичні рекомендації, інструкції, вказівки; Положення, порядок; Листи, роз'яснення; Плани рахунків бухгалтерського обліку; Форми фінансової звітності; Наказ про облікову політику підприємства; Регістри бухгалтерського обліку; Графіки документообігу і виконання обліково-звітних робіт.
За рівнями	Міжнародні; Загальнодержавні; Галузеві; Регіональні; Внутрішньогосподарські.
За місцем і роллю в регулюванні	НПА вищої юридичної сили; НП(С)БО, інші документи з бухгалтерського обліку;

бухгалтерського обліку та фінансової звітності	НПА (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації центральних органів, виконавчої влади; НПА місцевого походження; Рішення (накази) щодо форм організації бухобліку
За обов'язковістю виконання	Обов'язкові; Необов'язкові (рекомендаційні)
За групами	Загальні документи; За напрямками (ділянками); За галузевою спрямованістю обліку і фінансової звітності

Джерело: складено за допомогою [22]

Ключові нормативно-правові акти щодо регулювання відносин у сфері управління витратами наведено у табл. 1.7.

В Табл. 1.7 відображено п'ять класифікаційних ознак нормативно-правового забезпечення: за видами, за рівнями, за місцем, за роллю у реформуванні й регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності, за обов'язковістю до виконання та за групами.

Таблиця 1.7

Характеристика нормативно-правової бази з управління витратами

№ з/п	Нормативний документ	Короткий зміст	Використання в процесі управління
1	2	3	4
1	Податковий кодекс України	визначає склад витрат на виробництво	визначено порядок формування прямих і непрямих витрат у податковому обліку
2	ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	забезпечує нормативно-правові аспекти бухгалтерського обліку витрат на підприємстві	забезпечує регулювання, організацію, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності щодо витрат на підприємстві
3	П(С)БО 9 «Запаси»	визначено склад витрат, що формують вартість запасів, передбачено методи списання запасів на виробництво при вибутті	визначає методологічні засади формування в обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності
4	П(С)БО 16 «Витрати»	визначає склад виробничої собівартості продукції, порядок визнання витрат від реалізації продукції	визначено порядок формування прямих виробничих витрат і непрямих витрат
5	МСБО 2 «Запаси»	визначено порядок формування первісної вартості оборотних активів, передбачено методи списання запасів при вибутті та визначена оцінка на дату балансу	визначає методологічні засади формування в обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності

6	Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	встановлено, що для обліку виробничих витрат призначений рахунок 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати»	використання рахунків 23 та 91 для обліку виробничих витрат
---	---	---	---

Продовження табл. 1.6

1	2	3	4
7	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	визначено порядок бухгалтерського обліку готової продукції в частині визнання, оцінки, облікового відображення	визначає методологічні засади формування в обліку інформації про формування виробничої собівартості
8	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	регулює проведення інвентаризації та оформлення її результатів	визначено порядок відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації

Джерело: складено автором на основі вітчизняного законодавства

Основним нормативним документом, що регулює податковий облік в Україні є Податковий кодекс. Відповідно до ПКУ, витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених Податковим кодексом.

Нормативно-правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, щодо витрат господарської діяльності визначається Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який є актом найвищої юридичної сили в Україні стосовно питань обліку та фінансової звітності.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» регулює такі питання, як:

– основні принципи ведення бухгалтерського обліку витрат;

- порядок організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві;
- умови застосування міжнародних стандартів.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Дане положення розглядає класифікацію та групування витрат залежно від виду діяльності, за економічними елементами і статтями витрат. Крім того, виділяють також прямі і непрямі витрати, змінні і постійні, поточні витрати, витрати минулих та майбутніх періодів та надзвичайні витрати (табл. 1.8).

В Україні на законодавчому рівні не існує затвердженого переліку статей калькуляції, тому відповідно до П(С)БО 16 підприємства самостійно змушені формувати їх перелік та при цьому керуються нормами П(С)БО.

Таблиця 1.8

Характеристика витрат відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”

Елементи витрат	Склад витрат операційної діяльності
Матеріальні затрати	Вартість витрачених у виробництві: сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів
Витрати на оплату праці	Заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці
Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування, відрахування на інші соціальні заходи
Амортизація	Сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів
Інші операційні витрати	Витрати на відрядження, на послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо

Джерело: складено автором на основі вітчизняного законодавства

Відповідно, П(С)БО 16 «Витрати» регулює такі питання, як:

- порядок визнання витрат;
- класифікація витрат;
- порядок розподілу загальновиробничих витрат

У відповідності з Планом рахунків для обліку витрат господарської діяльності передбачені наступні класи рахунків:

- 2 «Запаси» (23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві»),
- 8 «Витрати за елементами» (80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», 85 «Інші затрати»),
- 9 «Витрати діяльності» (90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток»).

Для управління витратами необхідно розглянути інформаційне забезпечення, тобто джерела інформації, що використовуються при проведенні аналізу витрат підприємства.

До облікової інформації в частині витрат господарської діяльності належать [49]:

1) Первинні документи з обліку витрат підприємства (накладна; акт виконаних робіт (наданих послуг); лімітно-забірна картка; накладна вимога; акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів; відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів; видатковий касовий ордер; платіжне доручення; звіт про використання коштів, наданих на відрядження та під звіт; розрахунково-платіжна відомість; акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, рішення судових органів, інвентаризаційні описи товарно-матеріальних цінностей, довідки бухгалтерії тощо).

Зазначені первинні документи відображають інформацію щодо формування та списання виробничих витрат та витрат діяльності підприємства. Інформація, наведена в зазначених первинних документах, спершу відображається в системі рахунків бухгалтерського обліку емітента корпоративних прав, а потім – в облікових регістрах та звітності.

2) Облікові регістри. За журнальної форми обліку інформація щодо сум визнаних загальновиробничих, адміністративних витрат (витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на службові відрядження,

амортизація необоротних активів, інші витрати загальногосподарського призначення), збутових витрат (витрати пакувальних матеріалів, витрати на транспортування продукції, витрати на оплату праці та комісійні продавцям, а також витрати на рекламу), а також інших витрат операційної діяльності (витрат на дослідження і розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти та виробничих запасів, списання сумнівних і безнадійних боргів, втрати від операційної курсової різниці, втрат від знецінення виробничих запасів, нестач та втрат від псування цінностей, визнані пені, штрафи, неустойки та інші витрати) відображається у журналі 5 «Облік витрат».

3) Фінансова звітність. Інформація про витрати наводиться у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» (у першому та третьому розділах) та у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». У першому розділі «Фінансові результати» форми № 2 розкривається інформація про суми визнаних витрат (у розрізі собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, фінансових витрат, втрат від участі в капіталі, інших витрат), а в третьому розділі «Елементи операційних витрат» наводиться інформація про операційні витрати за характером понесених витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати).

Отже, ефективне управління витратами господарської діяльності можливе за умови використання чіткого нормативно-правового та якісного обліково-аналітичного забезпечення, що спрямоване на задоволення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності стосовно достовірної, зрозумілої, доцільної, суттєвої, оперативної та достатньої інформації.

Висновки до розділу 1

Витрати є важливим елементом господарської діяльності, що впливають на його фінансовий стан. Під поняттям «витрати» розуміють обсяг використаних ресурсів у грошовому вираженні, що характеризується зменшенням активів

підприємства або збільшенням його зобов'язань перед постачальниками, бюджетом чи іншими кредиторами та являє собою зменшення економічних вигід та власного капіталу у звітному періоді в результаті здійснення господарської діяльності для досягнення поставленої мети.

Ефективна система управління витратами безпосередньо сприяє покращенню економічної діяльності підприємства. Важливою складовою даної системи в сучасних ринкових умовах є оптимізація витрат, що складається з процесу планування, обліку, аналізу, контролю та прийняття рішень, щодо подальшої мінімізації витрат, з метою вивільнення коштів для зростання економічного потенціалу підприємства та підвищення його ефективності.

Таким чином, головним завданням ефективного управління витратами є пошук можливих резервів та шляхів щодо зниження витрат діяльності на підприємстві. Аналіз та визначення найбільших резервів скорочення витрат є одним із пріоритетних напрямів в управлінні витратами пов'язаними із заходами з усунення непродуктивних витрат та підвищенням ефективності господарської діяльності.

Методи оптимізації витрат являють собою сукупність заходів, що дозволяють підприємству знайти можливі шляхи щодо зменшення витрат. До методів оптимізації витрат можна віднести системи управління (standard costing, direct costing, target costing, kaizen costing, ABC – costing, cost killing, theory of constraints, just in time, lean six sigma, total productive maintenance та інші) та аналіз витрат (ABC-аналіз, XYZ-аналіз, функціонально-вартісний аналіз).

Ефективність управління витратами дозволяє підвищити конкурентоспроможність промислового підприємства завдяки своєчасному виявленню слабких ланок в системі управління витратами й ухваленню необхідних рішень. Оцінка ефективності управління господарськими витратами залежить від точності та достовірності показників, що забезпечується на рівні первинного обліку, статистичних спостережень відповідними відділами та підрозділами.

Ефективне управління витратами господарської діяльності можливе за умови використання чіткого нормативно-правового та якісного обліково-аналітичного забезпечення, що спрямоване на задоволення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ВИТРАТАМ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АТ НАК «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ» ТА НАПРЯМИ ЇХ ОПТИМІЗАЦІЇ

2.1. Організаційно-управлінський аналіз діяльності АТ НАК «Нафтогаз України»

Нафтогазова промисловість України сьогодні представлена найбільшою групою компаній України АТ «Національна акціонерна компанія «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ», яка охоплює нафтовий і газовий бізнес від видобування до реалізації вуглеводнів та за низкою показників, зокрема за виручкою та вартістю активів, перевищує всі інші промислові групи в Україні. АТ «НАК «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ» належать пакети акцій компаній, які є значними учасниками ринку нафти і газу, де кожен напрям бізнесу обслуговують окремі компанії, до найбільших таких представників належить АТ «Укргазвидобування», АТ «Укртрансгаз», АТ «Укрнафта», АТ «Укртранснафта» та інші [27].

АТ «НАК «Нафтогаз України» – це вертикально інтегрована група, що охоплює газовий бізнес від видобування до реалізації. Компанії, в яких Нафтогазу належать пакети акцій, є значними учасниками ринку газу та нафти. Близько 90% вартості активів та виручки групи припадає на газовий бізнес. Кожен напрям бізнесу обслуговують окремі компанії [44].

Тобто, компанія «Нафтогаз України» та підприємства, що входять до її складу охоплюють повністю весь сектор нафтогазової промисловості, здійснюючи операції з розвідки та розробки родовищ експлуатаційного та розвідувального буріння, транспортування та зберігання нафти і газу, постачання природного і скрапленого газу споживачам, переробку газу і газового конденсату, оптову та роздрібну торгівлю нафтопродуктами, наукове забезпечення галузі, сервісне обслуговування об'єктів тощо.

Нафтогазова промисловість України має довгу та багатогранну історію свого розвитку, яка є невід'ємною частиною історії становлення та розбудови паливно-енергетичного комплексу України.

Вагомі етапи розвитку нафтогазової індустрії України [44]:

- Видобуток та використання вуглеводневої сировини - нафти і газу у III столітті нашої ери на Кримському півострові для господарських потреб.
- З 1771 року почалася промислова розробка нафти на промислі Слобода-Рунгурська (Івано-Франківська область), з 1820 року інтенсивний видобуток нафти у районі міста Борислав. Україна стає найбільший нафтовидобувний регіон у Європі та посідає третє місце у світі за рівнем видобутку нафти після США і Росії.
- З 1921 року розробка Дашавського родовище, що стало одним з найпотужніших на той час газових родовищ світу. Початок зародження газової промисловості України.
- Збудовано найпотужніший і найдовший в Європі газопроводи Дашава – Стрий – Дрогобич (1927 р.), Стрий – Миколаїв – Львів (1929 р.), що стало розвитком транспортування природного газу в нашій країні.
- У 1945 році, під час повоєнного відновлення Європи, з території України почали здійснювати перші у світі міждержавні експортні поставки природного газу з Дашавського та Опарського родовищ.
- У 1960 році почався розвиток нафтогазової промисловості Криму, коли було відкрито перше газове родовище на суходолі – Задорненське. А через 11 років вже на шельфі Чорного моря було відкрито перше “морське” газоконденсатне родовище – Голіцинське.
- З 1964 року починається історія підземного зберігання газу на Україні. Тоді розпочалась закачування природного газу у перше українське газосховище - Олишівське. У 1983 році було введено в експлуатацію Більче-Волицьке підземне сховище газу, яке і наразі є одним з найбільших у світі.

- Активне впровадження новітніх технологій в нафтогазову сферу. Саме в Україні, на Бориславському нафтовому родовищі, у 1954 році вперше в колишньому СРСР почалось впровадження передової на той час технології нагнітання води у нафтові поклади, що дозволило значно збільшити коефіцієнт нафтовилучення.

- У 1981 році на Новотроїцькому газоконденсатному родовищі вперше у Європі почалось впровадження прогресивної технології – сайклінг-процесу, що дозволяє значно підвищувати коефіцієнт конденсатовилучення.

Історія розвитку нафтової і газової промисловості України зробила нашу державу сьогодні однією з визначних країн у світовій енергетичній індустрії. Тому, враховуючи вагому роль, яку відіграє в структурі національної економіки нафтогазова галузь, а також унікальні особливості її функціонування як «енергетичного мосту» між двома регіонами Євразійського континенту, у травні 1998 року постановою Кабінету Міністрів України на виконання Указу Президента була створена Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України».

Створення компанії мало на меті забезпечення ефективного функціонування та подальшого сталого розвитку важливої галузі економіки, зміцнення ролі України як важливої ланки енергетичної безпеки Європи, більш повне задоволення потреб промислових і побутових споживачів у паливно-енергетичних ресурсах [44].

Згідно статуту компанії, НАК «Нафтогаз України» має 24 види предметної діяльності, ключові 5 з них є наступні [45]:

1. Видобування нафти і природного газу, газу (метану) вугільних родовищ.
2. Постачання природного газу, газу (метану) вугільних родовищ.
3. Постачання природного газу, газу (метану) вугільних родовищ за нерегульованим тарифом.
4. Постачання нафти, скрапленого газу та газового конденсату.
5. Створення та експлуатація транзитних міждержавних систем транспортування нафти, нафтопродуктів і природного газу.

На сьогодні НАК «Нафтогаз України» має вертикально інтегровану структуру, що складається з низки дочірніх підприємств. Особливістю господарської діяльності НАК «Нафтогаз України» є те, що компанія має частки власності у різних підприємствах, що в сукупності створюють систему національного рівня з виробництва, переробки, постачання, транспортування, зберігання природного газу, газового конденсату та нафти. [54] Склад та основні напрями діяльності підприємства НАК «Нафтогаз України» відображено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Дочірні та спільні підприємства НАК «Нафтогаз України» й частка власності на
01.01.2021 р.

Напрямок діяльності	Найменування підприємства	Вид підприємства	Частка володіння на 01.01.2021 р.
Виробництво газу, нафти та продуктів їх переробки	АТ «Укргазвидобування»	Дочірнє	100 %
	ПАТ «Укрнафта»	Дочірнє	50,00 + 1 акція
	Петросанан, спільна діяльність з Арабською Республікою Єгипет та Єгипетською генеральною нафтовою корпорацією	Спільна діяльність, Єгипет	50 %
	ДП «Закордоннафтогаз»	Дочірнє підприємство	100 %
	ТОВ «Карпатигаз»	Спільна діяльність із компанією Misen Enterprises AB, Швеція	49,99%
Транспортування та зберігання нафти і газу	АТ «Укртрансгаз»	Дочірнє підприємство	100%
	АТ «Укртранснафта»	Дочірнє підприємство	100 %
	АТ «Укрспецтрансгаз»	Дочірнє підприємство	100 %
Оптова та роздрібна торгівля нафти, газу та продуктів їх переробки	ДК «Газ України»	Дочірнє підприємство	100 %
	ТОВ «Газопостачальна компанія «Нафтогаз України»	Дочірнє підприємство	100 %
	ТОВ «Газопостачальна компанія «Нафтогаз Трейдинг»	Дочірнє підприємство	100 %
	Naftogaz Trading Europe AG	Дочірнє підприємство, Швейцарія	100 %

	ВАТ «Кіровоградгаз»	Дочірнє підприємство	51 %
	ДП «Укравтогаз»	Дочірнє підприємство	100 %

Джерело складене автором за даними [30]

НАК «Нафтогаз України» є власністю держави, тому функції управління корпоративними правами, повноваження загальних зборів акціонерів, призначення Наглядової ради здійснює Кабінет Міністрів України, який також реалізує контроль за діяльністю Правління.

Наглядовою радою НАК «Нафтогаз України» утворено п'ять постійних комітетів, які є її консультативно-дорадчими органами:

1. Комітет з питань аудиту та ризиків.
2. Комітет з питань стратегії.
3. Комітет з питань етики та комплаєнсу.
4. Комітет з призначень та винагород.
5. Комітет з питань охорони праці, довкілля, безпеки та запасів.

Починаючи з 2019 року, в результаті трансформаційних процесів в НАК «Нафтогаз України», компанія перейшла на матричну структуру управління, що складається з восьми дивізіонів (рис. 2.1).

Матрична модель була впроваджена за прикладом світових лідерів нафтогазової галузі як British Petroleum, Equinor, ExxonMobil. Її ключовий принцип – це чіткий поділ на бізнес-підрозділи, що генерують основний прибуток (бізнес-дивізіони), а також спеціалізовані (корпоративні) функції, які їх підтримують.

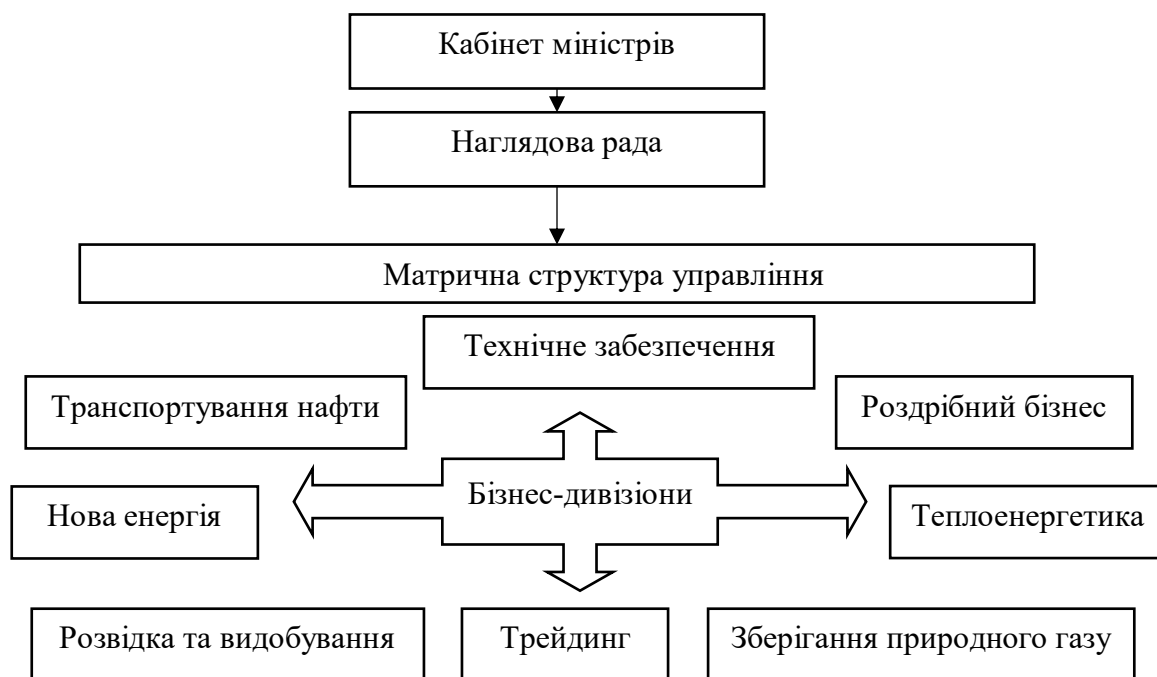


Рис 2.1 Матрична структура управління НАК «Нафтогаз України»

Кожен дивізіон спеціалізується на визначених бізнес-напрямах для максимізації доданої вартості та встановлення чіткої відповідальності за результати. Як відображено на рис. 2.1 на сьогодні в межах компанії створено бізнес-дивізіони «Розвідка та видобування», «Транспортування нафти», «Роздрібний бізнес», «Трейдинг», «Нова енергія», «Теплоенергетика», «Зберігання природного газу». Крім основних бізнес-дивізіонів, окремо створено дивізіон «Технічне забезпечення», який централізовано відповідає за капітальні проекти, науково-дослідницьку діяльність та управління ланцюгами постачання.

Трансформація системи корпоративного управління Нафтогазу є ефективним інструментом, що забезпечує [44]:

- підвищення операційної ефективності (як наслідок постановки правильних цілей та контролю їх виконання);
- вищий рівень прозорості та контролю;
- вищу прибутковість;
- кращі можливості для залучення зовнішнього фінансування;
- кращі стосунки між внутрішніми та зовнішніми учасниками корпоративних відносин;
- зміцнення репутації компанії.

Ключові завдання та напрями діяльності основних семи дивізіонів відображено в табл.2.2.

Таблиця 2.2

Ключові завдання та напрями діяльності дивізіонів НАК «Нафтогаз України»

Дивізіон	Ключові завдання	Напрями діяльності	Склад дивізіону
1	2	3	4
Розвідка та видобування	Підвищення ефективності видобутку та пошук нових джерел нагромадження ресурсної бази.	1. Пошук та розвідка нових ділянок вуглеводнів 2. Розробка наявних нафтогазових родовищ 3. Видобування газу і рідких вуглеводнів 4. Наукова діяльність з розвідки та розробки нафтогазових ділянок	АТ «Укргазвидобування»; АТ «Укрнафта»; ДАТ «Чорноморнафтогаз»; ТОВ «Надра Юзівська».

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4
Зберігання природного газу	Ефективне управління підземними газосховищами, накопичення запасів газу, необхідних для безперебійного проходження опалювальних сезонів, а також розвиток бізнесу зі зберігання газу із залученням клієнтів в Україні та за кордоном.	1. Забезпечення безперебійної роботи газосховищ 2. Розвиток бізнесу зі зберігання газу	АТ «Укртрансгаз»
Транспортування нафти	Фокус на збереженні існуючих позицій, зокрема, бізнесу з транзиту нафти, та пошуку нових можливостей для завантаження системи та нагромадження обсягів транспортування. Формування та операціоналізація цільового периметру активів переробки, діагностиці діяльності активів переробки, опрацюванні стратегічних ініціатив розвитку переробки та комерційної компетенції.	1. Транспортування нафти магістральними нафтопроводами 2. Трейдинг нафтопродуктів та скрапленого газу 3. Перевезення скраплених газів та легкої вуглеводневої сировини 4. Переробка вуглеводневої сировини 5. Реалізація стисненого природного газу 6. Реалізація нафтопродуктів власного виробництва	АТ «Укртранснафта» ТОВ «Нафтогаз Ойл Трейдинг» ДП «Укравтогаз» АТ «Укрспецтрансгаз»
Трейдинг	Створення потужного трейдингу європейського зразка.	1. Постачання газу бюджетним та	ТОВ «Газопостачальна компанія «Нафтогаз

	Збільшення присутності компанії на оптовому ринку природного газу. Хеджування видобутку газу, що забезпечує додаткові гарантії окупності новим проектам в цій сфері.	релігійним організаціям 2. Постачання газу виробникам тепла та електроенергії 3. Постачання газу збутовим компаніям 4. Послуги балансування 5. Торгівля газом на біржі 6. Постачання газу промисловості	Трейдинг»; Нафтогаз Трейдинг Юроп АГ; Департамент з операційної діяльності (окрім відділу договірної роботи з ПСО) НАК «Нафтогаз України»; Управління трейдингу газу НАК «Нафтогаз України».
Роздрібний бізнес	Постачання газу для населення за вигідними цінами та з високим рівнем сервісу.	1. Постачання газу побутовим клієнтам (населенню) 2. Постачання газу малому та середньому бізнесу 3. Постачання електричної енергії малому та середньому бізнесу 4. Розподіл природного газу	ТОВ «Газопостачальна компанія «Нафтогаз України»; ДК «Газ України» НАК «Нафтогаз України»; ДП «Центргаз» ВАТ «Кіровоградгаз»; ДП «Нафтогаз-Енергосервіс» НАК «Нафтогаз України»; ВАТ «Кіровоградгаз».

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4
Теплоенергетика	Забезпечення надійного теплопостачання, гарячого водопостачання та електропостачання для споживачів. Модернізація та оновлення виробничих потужностей. Збільшення енергоефективності.	1. Виробництво, транспортування та постачання теплової енергії та гарячої води 2. Виробництво та розподіл електроенергії	ТОВ «Нафтогаз Тепло», яке управляє Новояворівською та Новороздільською ТЕЦ.
Нова енергія	Забезпечити «зелений» перехід бізнесу до 2050 року.	1. Біоенергетика 2. Сонячна енергія 3. Вітрова енергія 4. Водень 5. Електрозарядні станції 6. Проекти з вловлювання, використання та зберігання вуглецю 7. Енергосервіс	ДП «Нафтогаз-Енергосервіс»; ДП «Вуглесинтезгаз України»; Центр енергоефективних рішень Нафтогаз.

Джерело складене автором за даними [44]

Глобально на сьогодні, Нафтогаз фокусує свою роботу дивізіонів на три конкретні бізнес-платформи для забезпечення зростання у сталий спосіб та використання синергії між ними.

Нафтогаз зосереджений на розвитку своєї платформи «Газовий бізнес», яка сьогодні є основним джерелом прибутку та грошових коштів для Групи Нафтогаз і складається з розвідки, видобутку, зберігання, трейдингу та оптової торгівлі. Стратегія розвитку цієї платформи включає проведення пошуково-розвідувальних робіт та розробку нових можливостей зростання в сегменті розвідки та видобування, підвищення ефективності витрат та використання капіталу та розбудову трейдингових можливостей.

Разом з тим, Нафтогаз розвиває свою платформу «Постачання кінцевим споживачам», реалізуючи можливість, яку він отримав після скасування режиму ПСО для постачання роздрібним споживачам у серпні 2020 року. Спираючись на перші успіхи у нарощуванні клієнтської бази, збільшенні присутності та масштабуванні платформи в 2020 році, Нафтогаз планує створити низьковитратну модель бізнесу постачання роздрібним споживачам, залучити 2-4 мільйони клієнтів та розглянути можливість виходу у сегмент постачання тепла.

Також Нафтогаз створює та розвиває платформу «Низьковуглецеві бізнеси» для досягнення амбіції вуглецевої нейтральності до 2040 року та розвитку портфелю нових енергетичних бізнесів (включаючи виробництво водню, біопалива та уловлювання, використання та зберігання вуглецю) [51].

В результаті трансформаційних процесів та удосконалення діяльності НАК «Нафтогаз України» впроваджено такі корпоративні функції, як: «Фінансову», «Управління людськими ресурсами», «Безпека» та «Охорона праці» (HSE). Вони потрібні для вдосконалення операційної діяльності, покращення сервісу для внутрішніх клієнтів (дивізіонів та інших функцій), зниження бюрократії, уникнення багатоканального звітування та дублювання процесів у компанії.

На ринку природного газу Нафтогаз змінює фокус своєї комерційної діяльності, стаючи клієнторієнтованим постачальником з конкурентоспроможною пропозицією цінності та активним ризик-менеджером, оптимізатором портфеля і трейдером, забезпечуючи підтримку та захист довгострокового створення цінності для діяльності з розвідки та видобування нафти та газу.

В роздрібному сегменті торгівлі Нафтогаз перейшов на модель, що збільшує присутність на ринку, забезпечуючи постачання енергетичних послуг для кінцевих споживачів: підприємств, ОСББ, побутових споживачів. Це дозволило збільшити масштаби діяльності та побудувати низьковитратну масштабовану сервісну платформу.

Таким чином, за останні роки НАК «Нафтогаз України» зазнає значних трансформацій господарської діяльності. Трансформація групи НАК «Нафтогаз України» спрямована на цифровізацію, клієнтоорієнтованість, соціальну відповідальність, прозорість.

Стратегічний підхід до змін операційної моделі полягає в гнучкості та адаптивності до нових реалій: запроваджуючи цифрові технології; фокусуючись на споживачах, орієнтуючись на європейський досвід.

2.2. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства

У вітчизняних реаліях нафтогазова промисловість сприяє формуванню системи національної економіки, як одна з основних бюджетоутворюючих галузей. Розвиток даної галузі є важливим фактором економічного потенціалу країни. Тому важливо підлаштовуватися під сучасні тенденції, адже збереження конкурентоспроможності на ринку є однією з головних проблем галузі.

НАК «Нафтогаз України» відіграє суттєву роль на ринку нафтогазових енергоносіїв, зокрема за рахунок того, що ця державна група компаній забезпечує левову частку видобутку природного газу та сирої нафти в Україні.

Фінансовий стан підприємства характеризує його на внутрішньому та зовнішньому ринках, дає оцінку конкурентоспроможності та перспектив для залучення інвестицій.

Фінансовий стан НАК «Нафтогаз України» формується під впливом всіх можливих видів діяльності компанії, як підприємство повного виробничого

циклу, де критично важливим є як видобуток енергоносіїв так і їх постачання і продаж. Для забезпечення належного фінансового стану компанія має мати чітко налагоджений виробничий процес з безперебійною реалізацією продукції та послуг. До того ж, важливим є постійне та системне надходження виручки та її рівень, що також формується за допомогою менеджменту витрат.

За успішного виконання виробничого плану, заходів щодо зниження витрат виробництва, компанія має змогу отримувати належний рівень прибутку, який за ефективного менеджменту коштів у подальшому сприяє розвитку компанії в частині оновлення основних засобів, запрошення висококваліфікованих працівників, розширення ринкової діяльності.

В табл. 2.3 Проведемо оцінку основних економічних показників діяльності підприємства.

Таблиця 2.3

Основні економічні показники діяльності підприємства НАК «Нафтогаз України»

№	Показник	Роки			Відхилення 2020 р. до 2018 р.	
		2018	2019	2020	+/-	%
1	Чистий дохід, тис. грн.	204938122	178349399	121058717	-83879405	-40,93
2	Валовий прибуток, тис. грн.	47077951	31041345	-827014	46250937	-101,76
3	Чистий прибуток, тис. грн.	13613258	50658211	-18001701	-4388443,00	-2,3 р.
4	Середньорічна вартість активів, тис. грн.	566998182	503133267	460047821	-106950361	-18,86
5	Середньорічна вартість необоротних активів, тис. грн.	382056822	311784298	274654439	-107402383	-28,11
6	Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.	184941360,50	191348969,50	185393382,00	452021,50	0,24
7	Середньооблікова чисельність працівників, осіб	876	881	928	52,00	5,94
8	Фондовіддача	354,19	313,93	231,74	-122,45	-34,57
9	Фондомісткість	0,003	0,003	0,004	0,001	52,84

10	Фондоозброєність, тис. грн /ос.	660,51	592,94	427,63	-232,88	-35,26
11	Продуктивність праці, тис. грн. /ос.	233947,63	202439,73	130451,20	-103496,42	-44,24
12	Коефіцієнт оборотності оборотних активів	1,11	0,93	0,65	-0,46	-41,07

За наведеними показниками діяльності НАК «Нафтогаз України» ми можемо виділити щорічне зменшення чистого доходу, що пов'язано зі зменшенням обсягів реалізації продукції. Так, за три роки чистий дохід зменшився на 83 879 405 тис. грн (40,9%). До того ж, у 2020 році підприємство отримало валовий збиток у розмірі -827 014 тис.грн (-101,8%) та чистий збиток у розмірі -18 001 701 тис.грн. (232,2%).

Негативна тенденція спостерігається і у зменшенні вартості активів на 18,9%, що в першу чергу спричинено значним зменшенням необоротних активів підприємства на 28,1% в порівнянні з 2018 роком. Зменшення активів відобразилося на фондовіддачі, яка за три роки зменшилася на 122,45 пункти, що свідчить про значне зменшення віддачі основних засобів. Рівень вартості оборотних активів значних змін не зазнав, про що свідчить його зростання на 0,2%.

Значне зменшення рівня чистого доходу в порівнянні з величиною оборотних активів, також призвело до зменшення коефіцієнту оборотності оборотних активів, що на 41,1% або до 0,65 оборота за рік.

Аналіз чисельності персоналу підприємства показує його щорічне збільшення за три роки на 52 особи або 5,9%, що в сукупності зі зменшенням чистого доходу вплинуло на зменшення продуктивності праці на 103 496 тис. грн/особ. або на 44,2%. Аналогічним чином відбувається зменшення рівня фондоозброєності на 35,3% або 232 тис.грн/особа.

Отже основною тенденцією за останні три роки можна спостерігати зменшення показників основних економічних показників діяльності підприємства НАК «Нафтогаз України».

Проаналізуємо структуру майна підприємства та джерела його формування за даними табл. 2.4.

За проведеним аналізом ми можемо побачити зменшення вартості майна підприємства на 17,4% або 86 170 893 тис. грн. На це вплинуло зменшення всіх елементів майна, окрім грошових коштів. Значне зменшення, як уже було зазначено раніше, мають необоротні активи, а саме основні засоби, що у 2020 році в порівнянні з 2018 роком, зменшилися на 44,2%. При цьому необоротні активи займають найбільшу частку питомої ваги 65,37%.

Також варто зазначити, що за останні три роки сума дебіторської заборгованості зменшилась майже в два рази (на 46,6%) сума запасів зменшилась на 27,4%. Колосальний приріст зазнав рівень грошових коштів, який збільшився на 213,4%.

Серед джерел формування майна найбільшу частку займає власний капітал, питома вага якого коливається в рамках 75%-80%. Нерозподілений прибуток у 2020 році зріс на 26,4% в порівнянні з 2018 роком.

Таблиця 2.4

Характеристика майна підприємства та джерел його формування за балансом НАК «Нафтогаз України»

Показники	На 31.12.2018		На 31.12.2019		На 31.12.2020		Відхилення 2020 р. до 2018 р.		
	тис. грн.	пито-ма вага, %	тис. грн.	пито-ма вага, %	тис. грн.	пито-ма вага, %	+, -	%	п.с.
АКТИВИ									
1. Необоротні активи:	341530769	68,99	282 037 826	55,17	267271051	65,37	-74259718	-21,74	-3,62
в т.ч. основні засоби	568113	0,11	476 656	0,09	317020	0,08	-251093	-44,20	-0,04
2. Оборотні активи	153 494 905	31,01	229 203 034	44,83	141583730	34,63	-11911175	-7,76	3,62
в т.ч. запаси	81992435	16,56	83327766	16,30	59550203	14,57	-22442232	-27,37	-2,00
дебіторська заборгованість	58 392 137	11,80	69 528 567	13,60	31183324	7,63	-27208813	-46,60	-4,17
грошові кошти	10844203	2,19	75847594	14,84	33985932	8,31	23141729	3,1 р.	6,12
ПАСИВИ									
1. Власний капітал	398684336	80,54	385173670	75,34	314526351	76,93	-84157985	-21,11	-3,61
в т.ч. зареєстрований капітал	190150481	38,41	190150481	37,19	190150481	46,51	0,00	0,00	8,10
нерозподілений прибуток	55579410	11,23	29332134	5,74	70275683	17,19	14696273	26,44	5,96
2. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	10893442	2,20	46971449	9,19	54386694	13,30	43493252	в 5 р.	11,10
3. Поточні зобов'язання і забезпечення	85447896	17,26	79095741	15,47	39941736	9,77	-45506160	-53,26	-7,49
БАЛАНС:	495025674	100,00	511240860	100,00	408854781	100,00	-86170893	-17,41	х

Слід також відмітити зменшення поточних зобов'язань в два рази (53,3%) та значне збільшення довгострокових зобов'язань на 399,3% у 2020 році в порівнянні з 2018 роком.

В табл. 2.5. проаналізуємо механізм формування фінансових результатів діяльності НАК «Нафтогаз України» за останні три роки.

Таблиця 2.5

Механізм формування фінансових результатів діяльності НАК «Нафтогаз України»

Показники	Роки			Відхилення 2020 р. до 2018 р.	
	2018	2019	2020	+,-	%
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	204938122	178349399	121058717	-83879405	-40,93
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	157860171	147308054	121885731	-35974440	-22,79
Валовий: прибуток (збиток)	47077951	31041345	-827014	-47904965	-101,76
Інші операційні доходи	1294079	68420920	39242377	37948298	в 29 р.
Адміністративні витрати	3666042	3514572	3180396	-485646	-13,25
Витрати на збут	1040398	2280495	3153279	2112881	в 2 р.
Інші операційні витрати	21933631	20707935	26032188	4098557	18,69
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)	21731959	72959263	6049500	-15682459	-72,16
Фінансові витрати	5003142	5684370	5791588	788446	15,76
Інші витрати	61939	398694	16240709	16178770	в 261 р.
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток)	18211020	64536093	-12619320	-30830340	-169,29
Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток)	13613258	50658211	-18001701	-31614959	-2,3 р.

За даними табл. 2.5 спостерігаємо з 2018 року щорічне зменшення чистого доходу та собівартості реалізованої продукції році на 40,1% та 22,8% відповідно. Як бачимо, темп зменшення чистого доходу є більшим ніж темпи зменшення собівартості, тому як наслідок ми отримуємо валовий збиток у 2020 році на 827 014 тис. грн.

Серед операційних доходів, значного росту зазнали інші операційні доходи, що у 2020 році в порівнянні з 2018 роком виросли в 29 рази. Витрати на збут збільшились за останні три роки на 203,1%.

В загальному, за досліджувані три роки на підприємстві спостерігається негативна тенденція щодо зниження фінансового результату від операційної діяльності (-72,2%) та збільшення інших витрат (на 26120,5%), що призвело до чистих збитків в розмірі 18 001 701 тис. грн. або зменшення в порівнянні з 2018 роком на 31 614 959 тис. грн. (-232,2%).

Проаналізуємо динаміку показників оцінки фінансового стану НАК «Нафтогаз України» в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Динаміка показників оцінки фінансового стану НАК «Нафтогаз України»

Показники	Роки			Відхилення 2020 р до 2018 р.
	2018	2019	2020	
				+, -
1. Коефіцієнт загальної ліквідності	1,796	2,898	3,545	1,748
2. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,127	0,959	0,851	0,724
3. Чистий оборотний капітал	68 047 009	150 107 293	101 641 994	33594985
4. Коефіцієнт автономії	0,805	0,753	0,769	-0,036
5. Коефіцієнт фінансової стабільності	4,138	3,055	3,334	-0,804
6. Коефіцієнт забезпеченості власними засобами	0,372	0,450	0,334	-0,039
7. Коефіцієнт оборотності активів	1,11	0,93	0,65	-0,46
8. Коефіцієнт оборотності власного капіталу	0,361	0,354	0,263	-0,098
9. Рентабельність господарської діяльності, %	7,17	27,23	-10,21	-17,39
10. Рентабельність власного капіталу, %	0,82	3,23	-1,29	-2,11
11. Рентабельність продукції, %	29,823	21,072	-0,679	-30,501

Коефіцієнт загальної ліквідності визначає ступінь покриття поточних зобов'язань оборотними активами. Отримані значення показника 3,545 у 2020 році, відповідають нормативним значенням та свідчать про збільшення платоспроможності підприємства у порівнянні до значення показника у 2018 році.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності відображає здатність покривати поточних зобов'язань найбільш ліквідною частиною оборотних активів і показує, яку частину зобов'язань підприємство може погасити моментально за свої гроші та поточні фінансові інвестиції. Так, у випадку необхідності термінового

погашення поточних зобов'язань, на звітну дату, підприємство в змозі погасити 85,1% загальної поточної кредиторської заборгованості, що відповідає нормативному значенню. Даний показник значно виріс в порівнянні з 2018 роком на 72,4%.

Коефіцієнт автономії характеризує незалежність підприємства від залучених коштів та відображає питому вагу власного капіталу в загальній сумі валюти балансу. Даний показник значних змін не зазнав та перебуває в межах норми.

Коефіцієнт фінансової стабільності та коефіцієнт забезпеченості власними засобами також перебувають в межах норми та постійно коливаються, зростаючи та знижуючись протягом трьох років.

Коефіцієнт оборотності оборотних активів у 2020 році порівнюючи з 2018 роком зменшився на 0,46 пунктів, що може свідчити про зниження ефективності управління запасами. Коефіцієнт оборотності власного капіталу також зменшився на 0,1 пункт. Зменшення оборотності активів і капіталу є реакцією на зменшення чистого доходу у 2020 році.

Рентабельність господарської діяльності, власного капіталу та продукції через збиткову діяльність у 2020 році мають від'ємне значення в порівнянні з прибутковою діяльністю в 2018 році.

Таким чином, збиток підприємства в 2020 році має значні наслідки на фінансовий стан підприємства. Однак, не зважаючи на це, НАК «Нафтогаз України» має цілком ліквідне майно та є фінансово стійким, що підкреслюється відповідністю всіх показників встановленим нормативам.

2.3. Оцінка існуючої системи управління витратами господарської діяльності

Нафтогазова промисловість є життєво важливою частиною світової економіки. Важливість нафти та газу виникає з того простого факту, що в нинішній моделі світового розвитку енергетика є основою економічного

потенціалу країн. За останнє десятиліття галузь зазнала певних змін, що сформувало певні корективи, зокрема вплив науково-технічного прогресу, збільшення світових масштабів видобутку нафти й газу в одно час з розвитком тенденції до декарбонізації.

Спираючись на світові тенденції розвитку нафтогазової промисловості, можна зробити висновок, що ефективне функціонування нафтогазових підприємств потребує постійного дослідження стану ринку для пристосування до внутрішніх та зовнішніх змін. Ми можемо спостерігати, як у сучасних умовах господарювання відбувається якісне ускладнення умов освоєння нафтогазових ресурсів, що формує вищі витрати та ризики учасників цього процесу з посиленням конкурентної боротьби як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку. Тому питання управління витратами та їх оптимізації є невід'ємною складовою підтримки нафтогазовими підприємствами високих позицій на внутрішньому ринку, забезпечуючи конкурентоспроможність діяльності.

У процесі роботи підприємств видобутку та переробки нафти та газу постають статті витрат, які пов'язані з використанням основних засобів, матеріалів, палива, електроенергії, праці та інших витрат на виробництво та реалізацію, що формують собівартість продукції.

Оцінку існуючої системи управління витратами господарської діяльності НАК «Нафтогаз України», відповідно до її матричної системи управління, доцільно проводити в розрізі основних дочірніх підприємств, що входять до складу дивізіонів підприємства. Дивізіони «Розвідка та видобування», «Зберігання природного газу», «Транспортування нафти» формують основну та найбільшу частку нафтогазового комплексу підприємства.

Основним елементом прибутковості НАК «Нафтогаз України» є операційний прибуток, що виражається передусім обсягом видобутку, транспортування та переробкою нафти і газу. Тому аналіз операційних витрат є одним із важливих та значимих напрямів управління витратами, що необхідний для оцінки їхнього складу, структуру та динаміки з метою подальшого пошуку шляхів та резервів їх оптимізації (табл. 2.7).

Особливості структури витрат в залежності від напрямку діяльності підприємств відображено на рис.2.2.



Рис. 2.2 Структура операційних витрат дочірніх підприємств НАК
«Нафтогаз України»

З рис. 2.2 ми можемо побачити, що у трьох з чотирьох дочірніх підприємств НАК «Нафтогаз України» переважаючою статтею витрат є інші операційні витрати, до якої відноситься: зменшення корисності основних засобів та нематеріальних активів; витрати на персонал та відповідні соціальні нарахування чистий рух резерву на знецінення торгової дебіторської заборгованості, передплат виданих та інших активів та прямі списання; нарахування забезпечень під судові позови та інші забезпечення; професійні послуги, тощо.

На АТ «Укргазвидобування» найбільшою статтею витрат в порівнянні з досліджуваними підприємствами є амортизація, знос та виснаження.

Таблиця 2.7

Операційні витрати дочірніх підприємств НАК «Нафтогаз України»

Стаття	Рік	АТ «Укргазвидобування»		АТ «Укртрансгаз»		ПАТ «Укрнафта»		АТ «Укртранснафта»	
		тис.грн	у заг. ст-рі, %	тис.грн	у заг. ст-рі, %	тис.грн	у заг. ст-рі, %	тис.грн	у заг. ст-рі, %
Матеріальні витрати	2019	2671255	4,90	30694941	41,11	929544	3,21	378688	10,86
	2020	1875036	3,77	754967	6,01	-	-	832638	23,20
Відхилення		-796219	-1,13	-29939974	-35,10	-	-	453950	12,34
Витрати на оплату праці	2019	2975636	5,46	3625692	4,86	3965522	13,69	1252767	35,92
	2020	3496405	7,03	1783330	14,19	-	-	1116645	31,11
Відхилення		520769	1,57	-1842362	9,33	-	-	-136122	-4,81
ЄСВ	2019	536019	0,98	660423	0,88	709329	2,45	210241	6,03
	2020	621018	1,25	267314	2,13	-	-	177531	4,95
Відхилення		84999	0,27	-393109	1,25	-	-	-32710	-1,08
Амортизація, знос та виснаження	2019	10891380	19,97	21121417	28,29	1555288	5,37	641470	18,39
	2020	13040339	26,21	625455	4,98	-	-	665944	18,55
Відхилення		2148959	6,24	-20495962	-23,31	-	-	24474	0,16
Інші операційні витрати	2019	37452213	68,69	18262945	24,50	21807027	75,28	1004112	28,80
	2020	30721303	61,75	9134595	72,69	-	-	796453	22,19
Відхилення		-6730910	-6,94	-9128350	48,19	-	-	-207659	-6,61
Всього	2019	54526503	100	74665418	100	28966710	100	3487278	100
	2020	49754101	100	12565661	100	-	100	3589211	100
Відхилення		-4772402	-	-62099757	-	-	-	101933	-

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності підприємств за 2020 рік.

Відповідно до аналізу операційні витрати дочірніх підприємств НАК «Нафтогаз України» за 2020 рік, АТ «Укргазвидобування» значних змін не зазнало. Найбільші зміни у структурі операційних витрат відбулися у статті інших операційних витрат – -6,94 п.с. (61,75%) та витрат на амортизацію, знос і виснаження – +6,24 п.с. (26,21%). Значних змін зазнало АТ «Укртрансгаз», в результаті процесу анбандлінгу, що відбувався на підприємстві. Так, структура операційних витрат у статті матеріальних витрат зменшилась аж на 35,1 п.с., амортизація, знос і виснаження зменшилась на 23,32 п.с. При цьому, мало збільшення інших операційних витрат на 48,19 п.с..

До найбільших статей витрат ПАТ «Укрнафта» відносяться інші операційні витрати (75, 28 п.с.) й витрати на оплату праці (13,69 п.с.).

ПАТ «Укрнафта» зазнала також значних змін у структурі матеріальних витрат (+12,34 п.с.), інших операційних витрат (-6,61 п.с.) та також витрат на оплату праці (-4,81%).

На основі оцінки операційні витрат найбільших дочірніх підприємств НАК «Нафтогаз України» можна зробити висновок, що існуюча система управління витратами господарської діяльності АТ «Укргазвидобування» забезпечила найбільш стабільну структуру витрат за досліджуваний період.

Проведемо аналіз витрат діяльності НАК «Нафтогаз України» в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Аналіз витрат діяльності НАК «Нафтогаз України»

Показники	Рік			Відхилення 2020 р. до 2018 р	
	2018	2019	2020	+/-	%
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	157860171	147308054	121885731	-35974440	-22,79
Адміністративні витрати	3666042	3514572	3180396	-485646	-13,25
Витрати на збут	1040398	2280495	3153279	2112881	в 2 р.
Інші операційні витрати	21933631	20707935	26032188	4098557	18,69
Разом	184500242	173811056	154251594	-30248648	-16,39

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності підприємств за 2018-2020 р

З табл. 2.8 ми можемо побачити зменшення витрат діяльності НАК «Нафтогаз України» на 16,39% у 2020 році, що в першу чергу пов'язано зі

зменшенням собівартості реалізованої продукції (на 22,79%) та адміністративних витрат (на 13,25%). При цьому, спостерігається збільшення інших операційних витрат на 18,69% та збільшення витрат на збут в два рази.

За основу аналізу показників ефективності формування витрат на розглянутих підприємств дивізіону було взято рентабельність реалізованої продукції, як основний показник ефективності витрат, та її витратомісткість і витратовіддача (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Показники ефективності формування витрат НАК «Нафтогаз України»

Показники	Рік			Відхилення 2020 р. до 2018 р	
	2018	2019	2020	+/-	%
Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	204938122	178349399	121058717	-83879405	-40,93
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	157860171	147308054	121885731	-35974440	-22,79
Валовий прибуток, тис. грн.	47077951	31041345	-827014	-47904965	-101,76
Рентабельність виробництва, %	29,82	21,07	-0,68	-30,50108015	-102,28
Витратомісткість	0,77	0,83	1,01	0,236549392	30,71
Витратовіддача	1,30	1,21	0,99	-0,305010801	-23,49
Матеріаломісткість	0,66	0,64	0,49	-0,17	-25,76
Фондомісткість	0,003	0,003	0,004	0,001	33,33
Зарплатомісткість	0,010	0,012	0,016	0,006	60,00

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності підприємств за 2018-2020 р

На підприємстві НАК «Нафтогаз України» спостерігається негативна тенденція зниження чистого доходу від реалізації та валового прибутку, що значно вплинуло на показники ефективності формування витрат. Так, рентабельність виробництва через збиток у 2020 році становить -0,68%, що на 30,5% менше ніж в 2018 році.

Відповідно, витратомісткість в 2020 році збільшилась на 30,7% або 1,1 грн. Тобто, на кожну гривню отриманого доходу припадає 1,1 грн витрат, у 2018 році цей показник становив 0,77 грн. При цьому матеріаломісткість, навпаки зменшилась (на 25,8%) та становить 0,49 грн матеріальних витрат на 1 грн

доходу. Натомість, зарплатомісткість збільшилась на 60%, та становить 0,016 грн на 1 грн доходу.

Існуюча система управління витратами господарської діяльності потребує розробки програм оптимізації існуючих витрат підприємств на усіх процесах господарської діяльності, від логістичних та добувних/виробничих процесів до документообігу та фінансових операцій.

Основними причинами значного рівня витратомісткості підприємств НАК «Нафтогаз України» є низький рівень технічного оснащення, зношення основних фондів більшості технологічних установок, відносно низьке завантаження виробничих потужностей підприємств і недостатня глибина переробки нафти, відсутність або недостатня потужність установок з вторинної переробки нафти. Застарілість процесів із поліпшення фракційного складу нафтопродуктів та гідроочищення дистилятних фракцій є причиною гірших експлуатаційних і екологічних показників якості продукції і як наслідок зменшення конкурентоспроможності.

Відповідно до вищезазначеного ми можемо виділити проблему високого рівня витрат та скласти дерево цілей для НАК «Нафтогаз України», щодо вирішення наявної проблеми рис. 2.3.

Основними напрямками зменшення рівня витрат ми вбачаємо у підвищенні ефективності виробництва та модернізації ОЗ, оновленні кадрової політики на підприємстві та трансформації складського господарства. Підприємство станом на 2020 рік почало вести активну діяльність в напрямі удосконалення корпоративного управління, кадрової політики та оновленні ОЗ, що зазначено в корпоративній стратегії розвитку до 2025 року.

Перспективним напрямом зменшення рівня витрат та удосконалення існуючої систем управління, вбачається у впровадженні на підприємство цифрової системи управління складами та перехід до централізованого управління, диспетчеризації та стандартизації процесів.



Рис. 2.3. Дерево цілей НАК «Нафтогаз України»

2.4. Напрями удосконалення управління витратами господарської діяльності АТ НАК «Нафтогаз України»

НАК «Нафтогаз України» відіграє ключову роль в економіці країни. Забезпечення достатнього рівня розвитку нафтогазового комплексу виступає необхідною умовою стабільного розвитку будь-якої країни, адже, крім суто комерційної діяльності, підприємства цього комплексу відіграють важливу

соціальну роль, забезпечуючи населення, бюджетні установи та комунальних споживачів природним газом за цінами, що встановлюються державою.

Аналіз світових тенденцій нафтогазової промисловості відображає, що галузь переживає трансформаційні часи, що відображаються у сланцевій революції, поступовому збільшенню використання невідновлювальних джерел енергії, недавньому падінні цін на нафту та зростання ефективності використання енергії [4]. Від цих змін галузь стикається з проблемами у досягненні своїх цілей щодо ефективного та екологічно відповідального управління, оптимізації виробництва та зменшення капітальних витрат

Умовою розвитку НАК «Нафтогаз України» є своєчасна адаптація та інтеграція до відповідних світових змін та тенденцій. За останніми даними Індексу управління ресурсами (RGI) можна побачити актуальну ситуацію, що сформувалась на вітчизняному ринку. По даному індексу оцінюється кожна з 89 країн, які багаті на природні ресурси, що управляють своїми запасами нафти, газу та корисних копалин.

Комплексний показник Індексу складається з трьох компонентів. Двома з них вимірюються показники галузі – використання ресурсного потенціалу та управлінням доходами, а третій охоплює ширший контекст управління – сприятливе середовище. Ці три виміри управління складаються із 14 підкомпонентів, які розраховуються на підставі аналізу інформації у відкритих джерелах та відповідей на 149 питань.

Так, нафтогазовий сектор України отримав 49 зі 100 балів та посідає 44 місце серед 89 країн, оцінених за Індексом управління ресурсами (RGI). Серед дев'яти країн євразійського регіону – після Монголії, Казахстану та Киргизької Республіки. Показники України є найкращими в контексті використання ресурсного потенціалу із задовільною оцінкою (61 зі 100 балів) і найгіршими в контексті управління доходами (40 зі 100 балів). Сприятливе середовище, як компонент Індексу в Україні оцінюється у 45 зі 100 балів, що обумовлюється політичною нестабільністю та відсутністю результатів у боротьбі з корупцією [9].

На фоні проблем, що негативно впливають на розвиток та перспективність

нафтогазової промисловості, міністерством енергетики та захисту довкілля України розроблено «Нову енергетичну стратегію України до 2035 р.», де зазначено, що у вітчизняному нафтогазовому секторі має бути здійснено: нарощення власного видобутку природного газу, оптимізація його споживання, підвищення ефективності експлуатації газорозподільних мереж, магістральних мереж газотранспортної системи, інфраструктури підземних сховищ газу, стимулювання розробки покладів із важковидобувними та виснаженими запасами нафти шляхом активного застосування прогресивних методів і технологій підвищення нафтовіддачі пластів та практичної реалізації у виробництві інших наукових надбань, пошуку та освоєння нових нафтогазових родовищ, диверсифікації джерел енергоресурсів [38].

Впровадження сучасних інформаційних систем задля оптимізації та автоматизації виробничих процесів, підвищення продуктивності та конкурентоспроможності компаній, оцінювання та управління екологічними ризикам є одним з основних векторів поточного технологічного розвитку промисловості, зокрема, нафтогазового сектору. Протягом кількох останніх десятиліть компанії даного сектору інвестували значні кошти на розвиток програмного забезпечення та нових технологій, спрямованих на координацію та аналітику значної кількості даних, визначення оптимальних шляхів управління та виробництва [21].

Використання сучасних технологій та цифровізація галузі створюють можливості для підвищення екологічності процесів виробничого циклу, їх автоматизації та оптимізації, дозволяють зменшити рівень ризиків і витрат, більш раціонально використовувати розвідані поклади ресурсів, підвищити рівень безпеки та продуктивності [46]. Тому за останнє десятиліття спостерігається значне залучення інвестиційних ресурсів на впровадження нових інноваційних технологій промисловими компаніями.

Цифровізація лідирує у пріоритетах науково-дослідних та дослідно-конструкторських роботах (НДДКР) для нафтогазової галузі в 2019-2020 роках, причому 60% респондентів дослідження DNV GL очікують, що їх організації

збільшати витрати у цій області в 2019 році. Головні три пріоритети в програмі цифровізації галузі насамперед стосуються обміну даними, інтеграції та доступу до цих даних (хмарні програми, платформи даних та обмін даними між організаціями). Дві третини респондентів (67%) заявляють, що їх компанія у майбутньому надасть пріоритет саме якості та доступності даних у 2019 році [1].

Дані тенденції та зміни в світовій промисловості, у тому числі в нафтогазовій галузі, спричинені передумовою поступового розвитку четвертої промислової революції (Industry 4.0), яка характеризується розвитком і злиттям автоматизованого виробництва, обміном даних і виробничих технологій в єдину саморегульовану систему, з якнайменшим (або взагалі відсутнім) втручанням людини у виробничий процес. Передумовами розвитку четвертої промислової революції є впровадження в промисловість передових технологій, а саме: промислового інтернету речей (IIoT), хмарних обчислень, технології штучного інтелекту, складних інформаційних систем, застосування розподілених реєстрів – блокчейн технологій, смарт контрактів.

Відповідно до концепції Промисловості 4.0, нафтогазова промисловість повинна включати чотири ключових принципи:

- Взаємоузгодженість - спільна діяльність різних виробничих систем.
- Віртуалізація - можливість кіберфізичної системи спостерігати за фізичними процесами.
- Децентралізація - планування і керування виробничим процесом без втручання центру.
- Режим реального часу - збір й аналіз виробничих даних у режимі реального часу [6].

Як було раніше зазначено, головною проблемою підприємств нафтогазової промисловості є їх висока витратомісткість, тому одним зі шляхів подолання цієї проблеми буде залучення інвестиційних коштів та розробка інвестиційних проектів. Перспективним напрямом для України є цифровізація нафтогазових свердловин за рахунок блокчейн технологій, що дозволить підвищити ефективність управлінських процесів, в тому числі управління витратами та їх

оптимізацією.

Згідно з доповідями, випущеними Deloitte, блокчейн має великий потенціал у нафтогазовій галузі, головним чином у наступних аспектах: торгівля, управління та прийняття рішень, нагляд та безпека. При цьому світові компанії уже почали вкладати гроші у розвиток даного напрямку, серед них British Petroleum та Shell [Lu H.]. В табл. 2.10 зазначено існуючі блокчейн проекти в нафтогазовій промисловості.

Табл. 2.10

Основні блокчейн проекти нафтогазової промисловості

Компанія	Етап впровадження*	Напрямок впровадження
Sinochem Group	Test	Моделювання експорту бензину з Цюаньчжоу в Сінгапур
ADNOC and IBM	Test	Автоматизація обліку процесів видобутку нафти та газу
S&P Global Platts	Test	Платформа для підтвердження операцій, звітності
Vakt	Pre-launch	Платформа для скорочення витрат після торгівлі
OneOffice (BTL)	Pre-launch	Платформа для скорочення витрат після торгівлі
Enerchain	Pre-launch	Платформа для оптової торгівлі P2P
FOIZ, S&P Global Platts	Live	Звітування про рівень запасів нафтових терміналів
Mercuria, ING, SocGen	Test	Цифрові документи, що використовуються для вантажів
Energia Abierta	Live	Регулює відстеження національних енергетичних даних
Interbit	Live	Торгівля нафтою та газом
PetroBLOQ	Live	Управління ланцюгами постачання нафти та газу
Komgo SA	Live	Торгова платформа

Джерело: складено автором на основі [8]

Блокчейн має важливий потенціал застосування у прийнятті рішень. У розвідці та розробці нафти й газу є багато проблем, пов'язаних з проектуванням, тривимірним сканування даних підземних копалин, а також проектування та обслуговування пристроїв, пов'язаних з видобутком, транспортуванням і переробкою нафти та газу. На даний час, як правило, від вивчення техніко-економічного обґрунтування рішень до впровадження проходять місяці. Однак ефективність значно покращиться, якщо технологію блокчейн використовувати

для віртуального збирання необхідної інформації в реальному часі з її синхронізацією та взаємоузгодженістю з різними господарськими системами, для ефективної обробки, аналізу і зберігання даних. Тобто формування розподіленого реєстру.

Також, при управлінні багато управлінських рішень потрібно приймати відповідно до інформації та даних усієї системи. Однак отримати дані в режимі реального часу досить складно, і багато інформації зберігається в незалежній системі. Структура, протокол та формат даних цих систем не обов'язково є однаковими або сумісними. Технологія блокчейн може зробити обмін та передачу даних більш ефективними, тим самим покращуючи правильність прийняття рішень. Крім того, багато рішень у нафтогазовій галузі України вимагають узгодження та голосування на рівні керівництва. Розумні контракти в блокчейні дають можливість автоматизованих, прозорих програм голосування з публічною перевіркою результатів.

Перспективи впровадження блокчейн технологій в діяльності НАК «Нафтогаз України» дає можливість знизити операційні витрати, прискорити внутрішні операції і підвищити надійність їх роботи. Тому, спираючись на сучасні тенденції розвитку промисловості, нами пропонується впровадження програмного продукту на основі блокчейн технології для формування розподіленого реєстру господарської діяльності.

За попередню оцінку, посиляючись на аналітичні статті, вартість розробки необхідного програмного забезпечення, що дозволить вести розподілений реєстр основної господарської інформації, становить 4 200 тис.грн. з щорічним його забезпеченням в 500 тис.грн [7],[2]. При цьому, очікується зменшення витрат підприємства до 5%, а збільшення доходності до 2 %. Розрахунки проведено для НАК «Нафтогаз України» – середньорічне зростання доходу становитиме 2 421 174 тис. грн., а зменшення витрат на 7 712 578 тис.грн. Таким чином, річний ефект становитиме 10 133 752 тис.грн.

Таблиця 2.11

Проміжні результати розрахунків інвестиційного проекту

Рік	CF _i	I _i	KД _i , d=35%	CF _i *KД _i , d=35%	I _i *KД _i	C _j
1	10 133 752	4 200	0,741	7 509 110	3 112	7 509 110
2	10 133 752	500	0,548	5 553 296	274	13 062 406
3	10 133 752	500	0,406	4 114 303	203	17 176 709
Разом	30 401 256	5 200	x	17 156 709	3 589	x

Джерело: складено автором на основі проведених досліджень

Даний інвестиційний проект є ефективним, оскільки:

1) Чистий приведений дохід (NPV) дорівнює 17 173 120 тис. грн. Він більший за нуль, що свідчить про ефективність даного проекту. Тобто, на таку суму доходи від інвестиційного проекту, приведені на початок реалізації цього проекту перебільшують витрати на даний проект, приведені на той самий час.

2) Дисконтований період окупності проекту (DPP) = 7 днів.

Перспективи впровадження програмних продуктів на базі технології блокчейн в нафтогазовій промисловості є його застосування у сфері постачання, веденні різних типів реєстрів, доступу до програмних продуктів, боротьби з DDOS-атаками, розподіленого зберігання даних, IoT та ін.

В даний час застосування блокчейну в нафтогазовій промисловості все ще перебуває на експериментальній стадії. Проте технологія може надати багато можливостей, наприклад покращити ефективність управлінської діяльності та зменшити витрати на неї, підвищити прозорість галузі. Однак, для ефективного впровадження блокчейн технологій на рівні всієї галузі потрібне врегулювання нормативних питань. В перспективі, кількість блокчейн рішень у даній галузі має збільшитися, а вигоди від їх впровадження значно зростуть.

Висновки до розділу 2

За роки свого існування АТ «НАК «Нафтогаз України» пройшла непростий шлях становлення, розвитку виробничого потенціалу, вдосконалення менеджменту, водночас успішно вирішуючи складні проблеми, що виникали на

внутрішньому нафтогазовому ринку та у «газових» відносинах з Росією. Сьогодні Нафтогаз – одна з найбільших компаній в Україні, опора державного бюджету, драйвер реформ газового ринку та всієї української економіки.

У 2020 році підприємство мало збиткову діяльність, що мало значні наслідки на його фінансовий стан. Однак, не зважаючи на це, НАК «Нафтогаз України» має цілком ліквідне майно та є фінансово стійким, що підкреслюється відповідністю всіх показників встановленим нормативам.

Аналіз діяльності НАК «Нафтогаз України» та її дочірніх підприємств показав покращення показників ефективності формування витрат. Однак існуюча система управління витратами господарської діяльності все ще потребує розробки програм оптимізації існуючих витрат підприємств на усіх процесах господарської діяльності, від логістичних та добувних/виробничих процесів до документообігу та фінансових операцій.

Моніторинг сучасних тенденцій та перспектив нафтогазової галузі відображає передумови поступового розвитку четвертої промислової революції та впровадження нових технологій в господарську діяльність. Таким чином, опираючись на світові тенденції та проблеми підприємства, ми вважаємо доцільним розглянути впровадження нових технологій в систему управління НАК «Нафтогаз України».

Впровадженням блокчейн технологій у газо-нафтову промисловість та використання смарт-контрактів спрямоване на покращення виробничих та логістичних процесів, документообігу, розвитку екологічної безпечності, прозорості та є одним із напрямів удосконалення управлінської діяльності та оптимізації витрат, що доречно розглядати на рівні усієї галузі, відповідно до сучасних умов розвитку нафтогазової промисловості.

ВИСНОВКИ

За результатами аналізу теоретичних положень і методичних аспектів щодо управління витратами господарської діяльності зроблено наступні висновки.

Витрати супроводжують усі сфери функціонування підприємства та є невід'ємною складовою будь-якої господарської діяльності. Вони мають фундаментальний характер у формуванні фінансового стану підприємства, його конкурентоспроможності та рентабельності. Чітке розуміння сутності витрат, їх класифікація та структуризація є основоположною частиною для ефективного управління витратами. Господарські витрати – це обсяг використаних ресурсів у грошовому вираженні, що характеризується зменшенням активів підприємства або збільшенням його зобов'язань перед постачальниками, бюджетом чи іншими кредиторами та являє собою зменшення економічних вигід та власного капіталу у звітному періоді в результаті здійснення господарської діяльності для досягнення поставленої мети.

Ефективне управління витратами включає створення єдиної, раціональної чіткої та безперебійно функціонуючої системи з певними цільовими установками та взаємопов'язаними елементами, яка досягає своєї максимальної ефективності при економічному та раціональному використанні наявних ресурсів, що досягається в результаті їх оптимізації. У цьому разі система може забезпечувати активний та системний пошук можливостей щодо пошуку резервів зниження витрат, і таким чином забезпечувати розвиток підприємства та підняття його конкурентоспроможності.

Оцінці ефективності управління витратами підлягають усі центри формування витрат. Їх оцінка дозволяє з'ясувати, наскільки діяльність центрів відповідальності і формування витрат відповідає регламенту, завданням і наскільки вона є ефективна. Оцінка ефективності управління витратами дозволяє підвищити конкурентоспроможність промислового підприємства, завдяки своєчасному виявленню слабких ланок в системі управління витратами й ухваленню необхідних рішень.

Система управління витратами господарської діяльності не в змозі повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення, яке постійно формується та перебуває в процесі політичних, економічних, інтеграційних, соціальних змін та інших чинників. Ефективне управління витратами господарської діяльності можливе за умови використання чіткого нормативно-правового та якісного обліково-аналітичного забезпечення, що спрямоване на задоволення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності стосовно достовірної, зрозумілої, доцільної, суттєвої, оперативної та достатньої інформації.

Нафтогазова промисловість України сьогодні представлена найбільшою групою компаній України АТ «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України», яка охоплює нафтовий і газовий бізнес від видобування до реалізації вуглеводнів. На сьогодні НАК «Нафтогаз України» має вертикально інтегровану структуру, що складається з низки дочірніх підприємств. Особливістю господарської діяльності НАК «Нафтогаз України» є те, що компанія має частки власності у різних підприємствах, що в сукупності створюють систему національного рівня з виробництва, переробки, постачання, транспортування, зберігання природного газу, газового конденсату та нафти.

Починаючи з 2019 року, в результаті трансформаційних процесів в НАК «Нафтогаз України», компанія перейшла на матричну структуру управління, що складається з восьми дивізіонів. Стратегічний підхід до змін операційної моделі полягає в гнучкості та адаптивності до нових реалій: запроваджуючи цифрові технології; фокусуючись на споживачах, орієнтуючись на європейський досвід.

У 2020 році НАК «Нафтогаз України» мало збиткову діяльність, що мало значні наслідки на його фінансовий стан. Так, на НАК «Нафтогаз України» ми можемо виділити щорічне зменшення чистого доходу, що пов'язано зі зменшенням обсягів реалізації продукції. За три роки чистий дохід зменшився на 83 879 405 тис. грн (40,9%). До того ж, у 2020 році підприємство отримало валовий збиток у розмірі -827 014 тис.грн (-101,8%) та чистий збиток у розмірі -18 001 701 тис.грн. (232,2%). Однак, не зважаючи на це, підприємство має цілком

ліквідне майно та є фінансово стійким, що підкреслюється відповідністю всіх показників встановленим нормативам. До того ж, на підприємстві спостерігається негативна тенденція щодо зниження фінансового результату від операційної діяльності (-72,2%) та збільшення інших витрат в 261 рази, що призвело до чистих збитків в розмірі 18 001 701 тис. грн.

Аналіз діяльності НАК «Нафтогаз України» показав погіршення показників ефективності формування витрат. Негативна тенденція зниження чистого доходу та прибутку, також значно вплинуло на показники ефективності формування витрат. Так, рентабельність виробництва через збиток у 2020 році становить - 0,68%, що на 30,5% менше ніж в 2018 році. Відповідно, витратомісткість в 2020 році збільшилась на 30,7% або 1,1 грн. Тобто, на кожну гривню отриманого доходу припадає 1,1 грн витрат, у 2018 році цей показник становив 0,77 грн. При цьому матеріаломісткість, навпаки зменшилась (на 25,8%) та становить 0,49 грн матеріальних витрат на 1 грн доходу.

Існуюча система управління витратами господарської діяльності потребує розробки програм оптимізації існуючих витрат підприємств на усіх процесах господарської діяльності, від логістичних та добувних/виробничих процесів до документообігу та фінансових операцій.

Актуальним вирішенням поставлених проблем, а саме зменшення операційних витрат та збільшення продуктивності НАК «Нафтогаз України» є цифровізація нафтогазової галузі в аспекті управління витратами та процесом господарювання за рахунок блокчейн технологій. Розрахунки впровадження блокчейн технологій в діяльність проведено для НАК «Нафтогаз України» – середньорічне зростання доходу планується в розмірі 2 421 174 тис. грн., а зменшення витрат на 7 712 578 тис.грн. Таким чином, річний ефект становитиме 10 133 752 тис.грн. Даний інвестиційний проект є ефективним, оскільки: чистий приведений дохід (NPV) дорівнюватиме 17 173 120 тис. грн., а дисконтований період окупності проекту (DPP) становитиме 7 днів.

Впровадженням блокчейн технологій у газо-нафтову промисловість та використання смарт-контрактів спрямоване на покращення виробничих та

логістичних процесів, документообігу, розвитку екологічної безпеки, прозорості та є одним із напрямів удосконалення управлінської діяльності та оптимізації витрат, що доречно розглядати на рівні усієї галузі, відповідно до сучасних умов розвитку нафтогазової промисловості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. A TEST OF RESILIENCE. The outlook for the oil and gas industry in 2019. *DNV GL*. 2019. URL: <https://www.dnvgl.com/>.
2. Blockchain Solutions Implementation: How Much Does It Cost In 2020? *TP&P Technology*. 2020. URL: <https://www.tpptechnology.com/blog/blockchain-solutions-implementation-how-much-does-it-cost-in-2020/>.
3. Digitalisation in Energy: Companies adopt advanced technologies. *OGV Energy*. 2018. URL: <https://www.ogv.energy/news-item/digitalisation-in-energy-companies-adopt-advanced-technologies-1>.
4. Furman Kevin C., El-Bakry Amr S., Song Jin-Hwa. Optimization in the oil and gas industry. *Optimization and Engineering*. Volume 18. 2017. Pp. 1-2.
5. Furterer Sandra L. (ed.). Lean Six Sigma in service: applications and case studies. CRC press, 2016. URL: https://books.google.com.ua/books?id=u8oMtunoOY8C&pg=PR3&hl=ru&source=gbs_selected_pages&cad=3#v=onepage&q&f=false
6. Hermann Mario, Tobias Pentek, Boris Otto Design principles for Industrie 4.0 scenarios: a literature review. *Technische Universität Dortmund*. 2015. №1. Pp. 16.
7. How Much Does Blockchain Development Cost? *Pixelcarve Inc*. 2019. URL: <https://pixelcarve.com/blockchain-development-cost>.
8. Lu H., Huang K., Azimi M., Guo L. Blockchain technology in the oil and gas industry: A review of applications, opportunities, challenges, and risks. *IEEE Access*. 2019. №7. Pp. 41426-41444.
9. RGI Індекс управління ресурсами. *ГО «ДІКСІ ГРУП»*. 2017. URL: https://dixigroup.org/storage/files/2017-07-15/rgi_ukr_web-1.pdf.
10. Schwab K. The fourth industrial revolution: what it means, how to respond. *World Economic Forum*. 2016.
11. А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М. Цуцурук Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві. *Актуальні проблеми економіки*. 2004. № 11. С. 85–88.
12. Артамонова Н. С., Доба Н. М. Впровадження сучасних методів

управління витратами задля забезпечення конкурентних переваг. *Економіка: реалії часу*. 2013. № 3. С. 16-21

13. Бенькович А. Є., Ломтева І. М., Сначов М. П. Оптимізація витрат діяльності на підприємстві. *Збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна «Проблеми економіки транспорту»*. 2017. №13.

14. 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.

15. Білецький В. С., Орловський В. М., Вітрик В. Г. Основи нафтогазової інженерії. Харків: НТУ «ХПІ», Харківський національний університет міського господарства імені О. М. Бекетова, Київ: ФОП Халіков Р.Х., 2018. 416 с.

16. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. №1 (22). С. 11-18.

17. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Ж: вид-во "Рута", 2006. 832 с.

18. Витрати підприємств: суть, сучасні підходи до їх оцінки та управління. *Вісник економічної науки України*. 2018. № 2 (35). С. 113-120. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Venu_2018_2_23

19. Гончаров С. М., Кушнір Н.Б. Тлумачний словник економіста. К.: Центр учбової літератури, 2009. 264с.

20. Горошанська О. О., Кащена Н. Б. Оцінка ефективності витрат операційної діяльності підприємств торгівлі. *Економіка торгівлі і послуг. Бізнесінформ*. 2016. №11. С. 162-166.

21. Гунда А. Впровадження сучасних інформаційних систем оптимізації виробництва. *International relations, part «Economic sciences»*. 2020. № 21. С. 20-21

22. Дерій В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2010. Вип. 2. С. 77-83.

23. Дерій В.А. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю. Галицький економічний вісник. 2010. № 1 (26). С. 154–160.
24. Ємельянов О.Ю., Курило О.Б., Петрушка Т.О. Механізм, методи та способи управління витратами підприємств як інструменти підвищення ефективності їх господарської діяльності. *Економіка та суспільство*. №38. 2022.
25. Загородній А. Г., Ясинівська А. І. Оцінювання ефективності управління витратами машинобудівного підприємства на засадах системного підходу. *Вісник національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: Логістика. № 623. 2008. С. 332–337.
26. Задорожна Н. В. Мікроекономічна теорія виробництва і витрат : Навч. посібн. К: КНЕУ, 2003. 219 с.
27. Задорожний З.-М., Кафка С. Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік необоротних матеріальних активів. *Вісник Тернопільського економічного університету*. 2017. №3. С. 127-140.
28. Звіт виконавчого органу АТ "Укргазвидобування". АТ "Укргазвидобування". 2020. URL: <https://ugv.com.ua/>.
29. Шумпетер Й. А. Теорія економічного розвитку: Дослідження прибутків, капіталу, кредиту, відсотка та економічного циклу. К.: Видавничий дім «Києво-Могилянська академія», 2011. 242с.
30. Інформація про фінансові ризики та їх вплив на показники державного бюджету в 2021 році. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk>
31. Історія економічних учень: Підручник / Л. Я. Корнійчук, Н. О. Татаренко, А. М. Поручник та ін. К.: КНЕУ, 1999. 564 с.
32. Карпенко О. В., Карпенко Д. В. Управлінський облік: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2012. 296 с.
33. Комарницький І.Ф. Економічна теорія: Підручник. Ч: Рута, 2006, 334с.
34. Кулакова С.Ю. Ефективний розвиток нафтогазового комплексу як важлива умова соціально-економічного розвитку держави. *Ефективна економіка*. 2017. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5947>
35. Лисаченко О., Чабаненко І. Оптимізація обсягу виробництва

металургійного підприємства з метою зменшення суми змішаних витрат. *Схід*. 2011. № 6 (113). С. 36-40.

36. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) від 01.01.2013. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_063#Text

37. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.99 року №318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

38. Нова Енергетична стратегія України до 2035 року: безпека, енергоефективність, конкурентоспроможність. *Міністерство енергетики та вугільної промисловості України*. URL: <http://mpe.kmu.gov.ua/minugoi/doccatalog/document?id=245213112>

39. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник. 7–те вид., перероб. і допов. К.: Алерта, 2016. 1040 с.

40. Олійник С.О. Особливості обліку та управління витратами на підприємстві. *Науковий огляд*. 2017. № 5 (37). С. 1-13.

41. Омельниченко О.С. Напрями оптимізації витрат в системі управління. *Ефективна економіка*. 2016. №4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4901> (дата звернення: 21.04.2021).

42. Оприлюднення інформації акціонерного товариства «Укргазвидобування». URL: <https://ugv.com.ua/page/docs?count=9>

43. Основи економічної теорії: політекономічний аспект: Підручник / Климко Г.Н., Нестеренко В.П., Каніщенко Л.О. та ін. К.: Вища шк. Знання, 1997. 743 с.

44. Офіційний сайт Національної акціонерної компанії «Нафтогаз України». URL: <http://www.naftogaz.com>

45. Офіційні документи: чинний статут компанії, 2022. URL: <https://www.naftogaz.com/documents/legal-documents>

46. Підчоса О. В., Голубій І. Є., Довгошея А. М. Цифровізація операцій нафтогазових БНП. *International relations, part «Economic sciences»*. 2019. №2 (20).

С. 102-106.

47. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291.

48. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-14. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

49. Прядко В. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами. Економічний аналіз. Тернопіль, 2018. Том 28. № 4. С. 265-270.

50. Рижикова Н.І., Накісько О.В. Управління витратами : навчальний посібник. Харків : ХНТУСГ, 2013. 198 с.

51. Річний звіт за 2020 рік. Національної акціонерної компанії «Нафтогаз України». URL: https://www.naftogaz.com/for_investors?rep=2020

52. Скрипник М.І. Затрати і витрати: проблема трактування понять. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2009. Вип. 1 (13). С. 163–165.

53. Струк Н.С., Шпак О.Ю. Шляхи вдосконалення обліку виробничих витрат промислового підприємства в умовах застосування концепції ощадливого виробництва. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. №2 (2). С. 122-127.

54. Топило В.А. Детермінанти впливу на впровадження бюджетування у вертикально інтегрованих структурах (на прикладі нафтогазової сфери). *Економіка, управління та адміністрування. Державний університет «Житомирська політехніка»*. 2022. № 1 (99). С. 103-111.

55. Удосконалення оцінки ефективності системи управління витратами промислового підприємства. *Економіка суб'єктів господарювання. Наука й економіка*. 2014. № 1 (33). С. 170-175.

56. Управління витратами підприємства: навч. посіб. / А. М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.

57. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. К: ЦУП, 2002. 656 с.

58. Цимбалюк Л. Г., Скригун Н. П. Чинники, резерви та шляхи зниження витрат виробництва як основа зменшення ціни товару. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2011. №3. С. 88-95
59. Чорна М.В., Смірнова П.В., Бугріменко Р.М. Управління витратами : навч. посіб. Харків. 2017. 166 с.
60. Чубірка Г.І. Методи оптимізації витрат підприємства у ринкових умовах. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Сер.: Економіка*. 2016. №2. С.118-124.
61. Грещак М. Г., Колот В. М., Наливайко А. П. та ін. Економіка підприємства : підручник К.: КНЕУ. 2000. 528 с.
62. Яценко О.І., Майданська О.М. Стратегічний підхід в управлінні витратами підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2017. Вип. 18.2. С. 145– 149.

ДОДАТКИ