

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ІВАНО-ФРАНКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ НАФТИ І ГАЗУ

На правах рукопису

Голубовський Любомир Зіновійович

УДК 33.658:338.24+338.585

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ГАЗОРОЗПОДІЛЬНИХ  
ПІДПРИЄМСТВ

Спеціальність 08.00.04 – економіка та управління підприємствами  
(нафтова і газова промисловість)

Дисертація  
на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Науковий керівник  
к.е.н., професор  
ОРЛОВА В.К.

*Усі примірники дисертації  
ідентичні за змістом*

*12.11.2010р.  
Великий секретар спец.бг.  
Коду К.20.052.06 Кош. Котушук Т.Я.*

*Підпис: Котушук Т. Я.  
освідчено: В. В. Прохорук*

Івано-Франківськ — 2010

д 383



d383

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В СИСТЕМІ ФУНКЦІЙ МЕНЕДЖМЕНТУ	
1.1. Організаційно-методичні аспекти управління витратами. ....	9
1.2. Класифікація витрат підприємства для здійснення процесу управління. ....	29
1.3. Сучасні методи управління витратами. ....	47
Висновки до розділу 1. ....	68
РОЗДІЛ 2 АНАЛІЗ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ГАЗОРОЗПОДІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	
2.1. Розробка методики комплексного аналізу витрат газорозподільних підприємств. ....	72
2.2. Аналіз витрат газорозподільних підприємств за класифікаційними ознаками. ....	91
2.3. Факторний аналіз витрат газорозподільного підприємства. ...	113
Висновки до розділу 2. ....	128
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ГАЗОРОЗПОДІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	
3.1. Моделювання резервів зниження витрат на газорозподільних підприємствах. ....	132
3.2. Управління витратами газорозподільних підприємств шляхом моделювання реструктуризаційних процесів. ....	149
3.3. Економічне моделювання проведення структурної реформи газорозподільного підприємства. ....	165
Висновки до розділу 3. ....	183
ВИСНОВКИ. ....	187
ДОДАТКИ .....	190
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....	235

## ВСТУП

**Актуальність теми.** В умовах економічної нестабільності підвищення результатів діяльності промислових підприємств у значній мірі залежить від удосконалення методів та інструментів управління витратами протягом всього життєвого циклу суб'єктів господарювання. Нинішня практика вказує на те, що витрати є суто об'єктами обліку та калькулювання, тоді як ринкове середовище обов'язково вимагає їх розгляду як об'єктів управління.

На даний час у вітчизняній і світовій науці значний внесок у вивчення питань управління витратами в промислових підприємствах (в тому числі газорозподільних) внесли значний внесок наукові доробки таких вчених, як А.Андреев, Е.Аткінсон, М.Баканов, Т.Бердніков, Л.Бернстайн, Ю.Брігхем, Є.Бойко, М.Данилюк, Л.Донцова, П.Друкер, Д.Друрі, М.Ішміяров, В.Керімов, А.Ковальов, В.Крижанівський, В.Лук'янова, В.Орлова, Ф.Петріше, Т.Попов, Г.Савіцкая, Р.Сайфулін, П.Селіванов, М.Стажков, М.Трубочкіна, Г.Хамідулліна, А.Шеремет та ін., чії наукові дослідження сприяли розвитку теорії і формуванню обґрунтованої системи обліку витрат, посиленню її ролі в управлінні підприємством, розробці низки заходів щодо вдосконалення методологічних і організаційних питань для визначення витрат підприємств в умовах ринку, інтенсивного зближення вітчизняної системи обліку з системою, заснованою на міжнародних стандартах.

В той же час слід зазначити, що рівень вивчення даної проблеми вітчизняними і зарубіжними фахівцями є по суті віддзеркаленням загальнотеоретичних підходів до управління витратами в країнах з розвинутою ринковою економікою, безперечно необхідних, але, на жаль, важко адаптованих до української економічної практики.

Крім цього, основний недолік вітчизняної практики управління витратами зводиться до відсутності ефективної системи управління ними, яка б органічно поєднувала в собі елементи планування, обліку, контролю, регулювання.

Наявні проблеми досягнення підприємствами газового комплексу стратегічних переваг по витратах пов'язані, в першу чергу, з недостатністю методичних розробок і практичних рекомендацій з побудови системи управління витратами, що здатна забезпечити підвищення прибутковості їх діяльності за рахунок зниження витрат виробництва.

Актуальність зазначених проблем на сучасному етапі розвитку економіки України, їх теоретичне і практичне значення, необхідність формування інструментарію для забезпечення ефективної діяльності газорозподільчих підприємств (ГРП), обумовили вибір теми дисертаційної роботи, її мету і задачі.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана у відповідності з планом науково-дослідних робіт кафедри обліку і аудиту Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу, а саме «Розроблення методичних рекомендацій з обліку і аналізу витрат на підприємствах нафтогазової промисловості з метою формування цін і тарифів» (ДР 0107U001559). Особистий внесок автора полягає в розробці нових методів управління витратами підприємств з розподілу та постачання газу, побудованих на реструктуризаційних процесах.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є розвиток теоретичних положень та розробка науково-методичних і практичних рекомендацій щодо управління витратами ГРП. Для досягнення поставленої мети були вирішені такі наукові та практичні завдання:

- здійснено аналіз теорії функцій управління витратами в розрізі елементів управлінського циклу;
- проаналізовано сучасні методи і практику управління витратами на промислових підприємствах;
- проведено комплексний аналіз витрат ГРП з метою виявлення резервів зниження собівартості;



- здійснено оцінку можливостей реструктуризації підприємств у розрізі управління витратами;

- обґрунтовано найбільш раціональні способи проведення реструктуризації ГРП;

- проаналізовано можливі ризики при проведенні реструктуризаційних змін на ГРП.

*Об'єктом дослідження є процеси управління витратами на промислових підприємствах.*

*Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних засад управління витратами ГРП.*

**Методи дослідження.** У процесі дослідження використовувались такі методи, методичні прийоми та інструменти:

- прийняття управлінських рішень – для визначення концептуальних засад ефективного управління витратами підприємства;

- аналізу і синтезу – для адаптації функцій управління до проблеми ефективного управління витратами;

- системного підходу – при визначенні напрямів реструктуризації підприємства газового комплексу;

- дослідно-статистичного та техніко-економічного аналізу – для аналізу і оцінювання витрат ГРП протягом визначеного періоду;

- факторного аналізу – при виявленні чинників впливу на формування витрат підприємства;

- економіко-математичного моделювання – при формуванні інструментарію реструктуризації ГРП;

- методи прогнозування – при розробці моделей реструктуризаційних змін;

- економічного експерименту – для перевірки дієвості нових форм

управління витратами, впроваджених в реальну практику господарювання ГРП.

Інформаційною базою дослідження слугували: аналітичний огляд та систематизація публікацій вітчизняних і зарубіжних фахівців з досліджуваної проблеми, офіційна, звітна та статистична інформація, котра характеризує результати виробничо-господарської діяльності підприємства газової системи України; чинне законодавство України, що регламентує діяльність ГРП, періодичні видання, Internet-видання, матеріали науково-практичних конференцій.

**Наукова новизна одержаних результатів** дисертаційної роботи полягає в розробці та обґрунтуванні теоретичних та практичних положень щодо ефективного управління витратами ГРП. При цьому отримано наступні результати:

*вперше:*

побудовано модель управління витратами на основі сформованої послідовності етапів реалізації проекту реструктуризації підприємств з урахуванням їх галузевих особливостей, що дає змогу виявляти збиткові підрозділи в системі, а також оцінити найбільш значущі ризики в їх діяльності з урахуванням оптимальних розмірів тарифів на послуги ГРП;

*одержали подальший розвиток:*

методичний підхід до комплексної оцінки витрат ГРП з урахуванням економічної і соціальної складових на основі як окремих існуючих фрагментарних показників, так і з використанням засобів вертикального, горизонтального, порівняльного і факторного аналізів, який на відміну від існуючих дає можливість оцінити, проаналізувати та порівняти зв'язок тенденцій їх зміни в загальній діяльності підприємств з метою впливу на вказані процеси;

модель формування структурної організації ГРП з врахуванням специфіки ринкових відносин на основі діагностики функцій структурних підрозділів і

видів їх діяльності, що дало змогу виявити найважливіші детермінанти витрат, які властиві бізнес-процесам і сформувавши рекомендації щодо обґрунтованої організаційної структури залежно від умов діючих підприємств з метою зниження витрат;

методичний підхід до визначення ризиків діяльності ГРП з урахуванням структурних перетворень, що дозволить реалізувати реструктуризаційні процеси не одномоментно, а поступово, з урахуванням заходів, направлених на попередження можливих ризикових подій, і рівня опрацьованості моделей реформування для відсутності синергетичних наслідків;

*удосконалено:*

положення щодо виявлення резервів зниження витрат та планування прибутку, реалізація якого дозволяє підприємству одержати очікувані фінансові результати, за умови постійного контролю витрат, аналізу структури витрат в різних аспектах, аналізу зміни прибутку залежно від зміни витрат і обсягу продажів, і на підставі цих результатів приймати оперативні і стратегічні управлінські рішення;

напрями класифікації витрат, які реалізуються у відповідності до цілей та дозволяють здійснювати індивідуальний підхід до вибору існуючих систем управління витратами через елементи управлінського циклу.

**Практичне значення отриманих результатів** полягає в тому, що основні положення, викладені автором у дисертації, доведено до рівня методичних розробок і прикладних рекомендацій, включаючи вибір стратегії управління витратами ГРП. Результати дослідження використовуються у практичній діяльності підприємств: ВАТ «Івано-Франківсьгаз» (довідка про впровадження № 01-07/41 від 15.07.2010 року), ВАТ «Волиньгаз» (довідка про впровадження № 4565/03 від 28.05.2010 року), ВАТ «Львівгаз» (довідка про впровадження № 4089 від 04.06.2010 року), ВАТ «Закарпатгаз» (довідка про впровадження № 02/1745 від 26.07.2010 року).

**Особистий внесок здобувача.** Усі наукові результати, викладені в дисертаційній роботі, отримані автором особисто і знайшли відображення в опублікованих працях.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення і результати дисертаційної роботи доповідались на наукових та науково-практичних конференціях, зокрема на:

Міжнародній науково-практичній конференції «Трансформаційні процеси в економіці держави та регіонів». – Запоріжжя 14-15.10.2009р.;

III Міжнародній науково-практичній конференції «Регіональні аспекти розвитку в умовах європейського вибору». – Сімферополь 29-31.06.2009р.;

Міжнародній науково-практичній конференції «Ринок аудиторських послуг України: стан і перспективи розвитку». – Івано-Франківськ 15-16.04.2010р.;

V Міжнародній науково-практичній конференції «Інституціональні перетворення в суспільстві: світовий досвід». – Мелітополь 3-4.09.2010р.

Участь у зазначених вище конференціях підтверджена публікаціями у матеріалах конференцій, програмами виступів та сертифікатами.

**Публікації.** За темою дослідження опубліковано 8 наукових праць, з них 5 – у фахових виданнях. Загальний обсяг становить 2,7 друк. арк.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг дисертації – 252 сторінки комп'ютерного тексту, включає 17 таблиць, 23 рисунки, 11 додатків на 45 сторінках. Список використаних джерел – 197 найменувань на 18 сторінках.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В СИСТЕМІ ФУНКЦІЙ МЕНЕДЖМЕНТУ

#### 1.1. Організаційно-методичні аспекти управління витратами

В теорії менеджменту по-різному підходять до поняття «функція», називаючи цим терміном різні її складові, або ж, навпаки, привносячи в зміст функції інші терміни. Традиційно при функціональному аналізі відбувається підміна функцій системи її властивостями, діями, цілями, навіть принципами або поєднання цих різноякісних категорій. Базові поняття (родові поняття, за допомогою яких різні фахівці визначають зміст функції) можна представити наступними відносно однорідними, але «конкуруючими» між собою сукупностями. Функція системи визначається як [78]:

- роль, завдання, призначення, мета, «очікування» споживача;
- процес, робота, дія, вплив, виконання, прояв властивостей;
- здатність до доцільної діяльності, дії;
- властивість, споживацька властивість, стан;
- відношення.

Функції управління, як відомо, характеризують ту або іншу активність взаємодії об'єкта і суб'єкта системи управління (переважно дії суб'єкта на об'єкт). Вони займають одне з центральних місць в управлінській діяльності. Протягом історії управління діяльністю переходило від інтуїтивного, напівусвідомленого забезпечення умов господарювання до науково обгрунтованого управління.

Функція управління – це напрям або вид управлінської діяльності, що характеризується відособленим комплексом задач і здійснюваний спеціальними прийомами і способами. Серед основних характеристик функцій управління можна виділити наступні: однорідність змісту робіт, виконуваних в рамках

однієї функції управління; цільова спрямованість цих робіт; відособлений комплекс виконуваних задач.

Функція управління повинна мати чітко виражений зміст (набір дій в рамках функції), процес здійснення (логічну послідовність здійснюваних в рамках функції дій) і структуру, в рамках якої завершується її організаційне відособлення.

Виділення функцій управління має велике значення.

По-перше, функції управління організацією, їх розподіл за виконавцями визначають структуру і штати, закріплюють вертикальний розподіл праці. Будь-яка дія на керовану систему може бути реалізована тільки через функції управління. Таким чином, виділяється тісний взаємозв'язок і взаємообумовленість структури і функцій управління.

По-друге, виділення функцій управління допомагає вдосконаленню управлінського процесу, узагальненню і передачі управлінського досвіду.

По-третє, вивчення функцій управління дає розуміння суті управлінської діяльності.

На даний час проблема дослідження функцій управління залишається актуальною, суперечливою і трудомісткою. Нетотожність базових понять «функції» привела до великої різноманітності класифікацій функцій управління.

В.І. Кноррінг [65] відзначає, що функції управління вельми багатогранні: організація виробництва, планування (прогнозування, моделювання, програмування), координація, мотивація, контроль і облік виконання поставлених задач. Він вважає, що існує і класифікація функцій управління, що більш деталізується. Можна виділити як самостійні багато виробничих функцій, такі, як маркетинг, бухгалтерський облік, науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи, матеріально-технічне постачання, управління кадрами і якістю продукції. Будь-яка класифікація не є абсолютною, завжди в ній можуть існувати елементи, що є близькими і навіть перекривають один одного.

Можна виділити наступні особливості загальних функцій управління:

1. Загальні функції управління завжди застосовуються комплексно і по всьому спектру управлінської дії. В зв'язку з цим не можна говорити про більшу або меншу важливості тих або інших функцій управління, оскільки в різних ситуаціях різні його функції можуть набувати домінуючого характеру.

2. Загальні функції управління не залежать від його об'єкту, оскільки: по-перше, вони застосовні до будь-яких соціально-економічних процесів або систем;

по-друге, функції управління застосовні і до самих функцій управління як спеціалізованих видів діяльності. Має місце, наприклад, поняття організації контролю виробничої діяльності, планування обліку товарних запасів і т.д.;

по-третє, функції управління застосовні і до самого процесу управління (процес управління може розглядатися як процес реалізації функцій управління і як процес реалізації управлінського рішення), і до системи управління. Так, наприклад, організація управління припускає формування цілком певних організаційних форм управління і як процесу, і як системи, розробку структурних елементів із закріпленими правами і відповідальністю органів управління, дослідження і забезпечення властивостей цілісності, органічності, зв'язності і т.д.

3. Між функціями управління немає жорстких, однозначних меж. Один і той же вид управлінської діяльності може виявляти ознаки двох або навіть декількох функцій управління, їх тісний взаємозв'язок. Разом з тим в багатьох практичних випадках розуміння функцій управління як деяких «технологічних меж» управлінської діяльності надзвичайно важливе, оскільки володіння кожною з функцій вимагає формування певних професійних якостей керівника. Так, професійне володіння функцією контролю вимагає децю інших якостей від керівника, ніж організаторська діяльність.

4. В структурі діяльності керівників різних рівнів функції управління

мають різну питому вагу, що визначається експертним шляхом.

Авторський колектив під керівництвом Ф. М. Русинова і М. Л. Разу [90] дотримується тієї точки зору, що основні функції менеджменту можна представити у вигляді шести блоків взаємозв'язаних і взаємодоповнюючих функцій. Кожна функція – окремий процес управління з формування методів активізації і засобів дії на персонал і його діяльність. Блоки виглядають таким чином: визначення цілей і стратегій; планування і регулювання; організація і координація; мотивація, активізація і стимулювання; гуманізація і забезпечення корпоративності; контроль і оцінка.

Однією функцією менше в підручнику «Основи менеджменту» під редакцією А.А. Радугіна [104], де до основних функцій автори також відносять: визначення цілей, організацію, регулювання, активізацію, контроль.

Автори книги «Основи теорії управління» В.Н. Парахіна, Л.І. Ушвицький та ін. [105] вважають, що функції поєднані процесами комунікації і ухвалення рішень, а керівництво (лідерство), вони розглядають як самостійну діяльність. Чотири функції управління – планування, організація, мотивація і контроль – мають дві загальні характеристики: всі вони вимагають ухвалення рішень і для всіх необхідна комунікація. Через це, а також внаслідок того, що ці дві характеристики пов'язують всі чотири управлінські функції, забезпечуючи їх взаємозалежність, комунікації і ухвалення рішень, називають зв'язними процесами.

Автори роботи «Управлінський облік» Е. Аткінсон, Р. Банкер, Р. Каплан, С. Янг [193] розглядають наступні функції управління – операційний контроль, калькуляція собівартості продукції (послуг) і розрахунок витрат на роботу з клієнтами, управлінський і стратегічний контроль. Операційний контроль – процес забезпечення зворотного зв'язку між співробітниками і їх менеджерами відносно ефективності виконуваних видів діяльності. Калькуляція собівартості продукції, розрахунок витрат на продукцію – це процес визначення і



перенесення на продукцію (послугу) витрат діяльності, здійсненої при розробці і виробництві цієї продукції (послуги). Калькуляція витрат по клієнтах, розрахунок витрат по клієнтах – це процес перенесення витрат на маркетинг, реалізацію, дистрибуцію (розподіл) і адміністративних витрат на окремих клієнтів з тим, щоб можна було розрахувати витрати на обслуговування кожного клієнта. Управлінський контроль – це процес надання інформації про результати діяльності менеджерів і операційних підрозділів. Стратегічний контроль – це процес надання інформації про досягнуту господарською одиницею конкурентоспроможність, як у фінансовому відношенні, так і в плані відповідності очікуванням клієнтів.

В.Е. Керімов, Ф.А. Петріще, П.В. Селіванов, Е.Е. Керімов [91] вважають, що управлінська система цілеспрямовано впливає на керований об'єкт за допомогою функцій, взаємозв'язок і взаємодія яких утворюють замкнутий цикл управління: *економічний аналіз – прогнозування – прийняття рішень – планування – організація – облік – контроль – регулювання – стимулювання – економічний аналіз* тощо. Припускається, що окремі стадії, функції управління можуть бути пропущені, або об'єднані, або змінена послідовність їх використання.

Не дивлячись на чітку логіку такого підходу на основі управлінського циклу, певна алогічність, на нашу думку, тут має місце. В.Е. Керімов окремо вводить на першій стадії функцію прийняття рішень, тим самим, відокремлюючи прийняття рішень від контролю, планування, стимулювання і інших функцій, які або позбавляються цільової міри свого здійснення, передаючи вибір методів і способів здійснення (рівно як і їх коректування) винятково прийняттю рішень, або вибір механізму здійснення всіх функцій – це не прийняття по них рішень. У будь-якому випадку діяльність в рамках всіх функцій, наступних за прийняттям рішень в управлінському циклі, постає переважно як виконавча [63,91].

У ланцюжку управлінських функцій початковим моментом є облік, за яким слідує аналіз, синтез, планування, регулювання, і замикає цей процес контроль. Цикл загальних функцій управління, таким чином, замикається зв'язком «контроль-облік». Він особливо відзначає відсутність необхідності виділяти функцію визначення цілей, оскільки цілі присутні в кожній з шести функцій, не допускаючи їх безцільності.

Різні автори виділяють свої власні переліки загальних функцій управління. Проте, можна упорядкувати існуючі відмінності в їх класифікаціях:

- 1) виділяється (чи ні) координація як самостійна функція управління;
- 2) виділяються (чи ні) зв'язуючі процеси (процес прийняття рішень і комунікацій) або вони виступають як процеси реалізації функцій управління;
- 3) виділяється (чи ні) керівництво (лідерство) як самостійна діяльність;
- 4) називають різне число категорій, в яке «збираються» функції управління [105, с. 267].

У визначенні функцій набув загальне поширення підхід, направлений на виділення загальних і конкретних, або спеціальних функцій. Перші розглядаються, як функції, обов'язкові до виконання в будь-якій організаційній системі. Другі – як функції, що відображають специфіку тієї або іншої організаційної системи.

Сучасний процес управління вимагає як значного масиву різноманітної інформації для прийняття управлінських рішень, так і кваліфікованого її аналізу, координації дій всіх, деколи численних суб'єктів управлінських рішень і їх виконавців. Тобто відбувається певною мірою трансформація функцій, їх природна інтеграція, що приймає іншу якість і призначення.

Для формування системи управління на нинішньому етапі розвитку економіки необхідно виділити конкретні його функції пов'язані із специфікою об'єкту, які виникають в результаті впливу загальних функцій управління на специфіку об'єкту, тобто перелік таких функцій залежить від множини об'єктів

і рівня їх декомпозиції.

Така класифікація дає змогу представити об'єкт управління як сукупність входів, виходів і процесів перетворення ресурсів на вході в результати на виході і дозволяє виділити функції управління ресурсами, функції управління процесами і функції управління результатами.

*Функції управління ресурсами.* Організації в процесі своєї діяльності використовують матеріальні, трудові, фінансові, інформаційні, технологічні і інші ресурси. Відповідно виділяють конкретні функції: управління запасами; управління фінансами; управління персоналом, тощо.

*Функції управління процесами.* На будь-якому підприємстві проходять різні процеси, починаючи від найзагальнішого процесу управління, і до більш конкретних: процеси реалізації загальних функцій управління, процеси комунікацій, ухвалення рішення, виробничий процес. Найважливішими частинами виробничого процесу є постачання, виробництво і збут продукції. Відповідно до цього виділяють конкретні функції управління: управління матеріально-технічним постачанням; управління основним виробництвом; управління допоміжним виробництвом; управління обслуговуючим виробництвом; вдосконалення управління; управління збутом; управління маркетингом і т.д.

*Функції управління результатами.* До результатів (виходів системи) відносять прибуток, рентабельність, обсяги виробництва і реалізації, витрати, якість продукції і т.д. Відповідно виділяють конкретні функції: управління якістю; управління продуктивністю; управління витратами і т.д. [105, с.273].

Виходячи з цього, розглянемо можливість реалізації функції управління витратами через елементи управлінського циклу: прогнозування і планування, організацію, координацію і регулювання, мотивацію (активізацію і стимулювання) виконання, облік і аналіз, контроль. Розглянемо докладніше зміст кожного перерахованого елемента.

1. Прогнозування і планування витрат. Дана функція управління забезпечує основу для інших функцій, а функції організації, мотивації і контролю орієнтовані на виконання тактичних і стратегічних планів організації. Планування є постановкою цілей діяльності у вигляді кількісних і якісних показників, які необхідно досягти підприємству за той або інший період.

Залежно від періодів планування (період – часовий проміжок протягом якого реалізуються певні цілі) розрізняють:

- оперативне (поточне) планування – на період до 1 року;
- тактичне (середньострокове) планування – на період 1-3 року;
- стратегічне (довгострокове) планування – на період понад 3 роки.

Поточні плани конкретизують реалізацію довгострокових цілей підприємства. Якщо точність довгострокового планування (прогнозування) витрат невелика і піддається впливу інфляційного процесу, поведінки конкурентів, політики держави в області економічного управління підприємствами, а іноді і форс-мажорних обставин, то короткострокове планування витрат, що відображає потреби найближчою майбутнього, більш точне, оскільки обґрунтовується річними, квартальними розрахунками.

Задачею довгострокового планування або прогнозування є підготовка інформації про очікувані витрати при освоєнні нових ринків збуту, організації розробки і випуску нової продукції (робіт, послуг), збільшенні потужності підприємства. Це можуть бути витрати на маркетингові дослідження і НДДКР, капітальні вкладення.

Реалізація в компаніях функції планування покликана вирішувати наступні задачі:

- підвищення ефективності використання ресурсів;
- забезпечення координації діяльності і забезпечення взаємозв'язку інтересів окремих підрозділів і компанії в цілому;
- прогнозування і оцінка різних варіантів господарської діяльності і

підвищення обґрунтованості управлінських рішень;

забезпечення фінансової стійкості і поліпшення фінансового стану.

Необхідно зауважити, що для визначення процесу оперативного планування в управлінській практиці використовується ряд понять – «бюджетування», «фінансове планування», «планування фінансово-господарської діяльності».

Бюджет – це узгоджений і збалансований короткостроковий план, що містить вартісні показники, які можна «вбудувати» практично в будь-який план.

Основна роль бюджетів і взаємозв'язок між плануванням і контролем представлена на рис. 1.1. Слід звернути увагу на різні, але, проте, пов'язані кроки для кожної функції – три для планування і два для контролю.

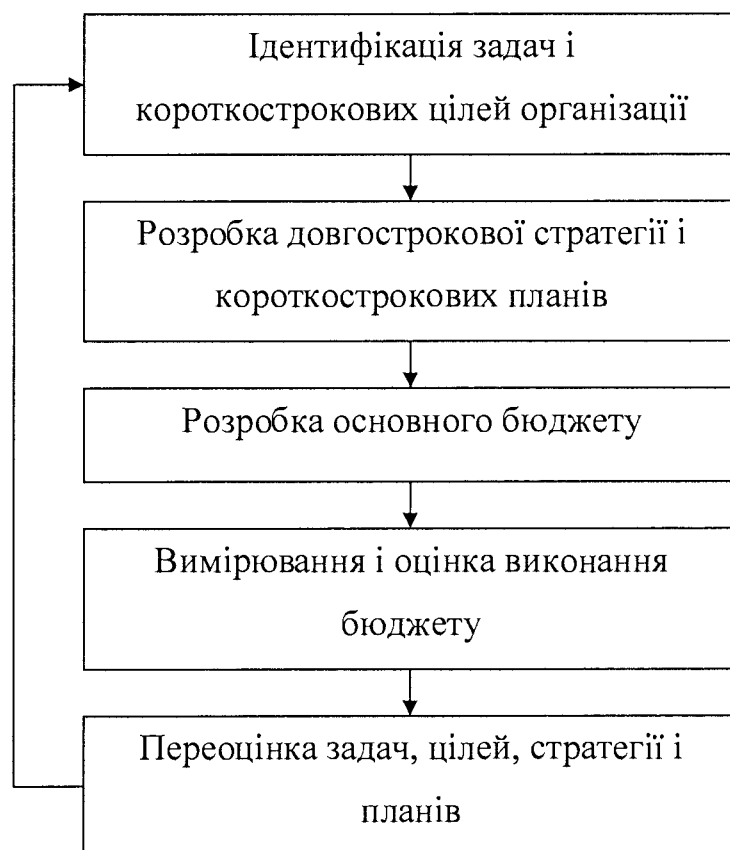
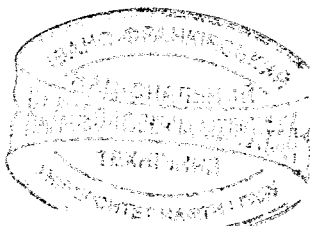


Рис. 1.1. Планування і контроль бюджетів



Досвід зарубіжних компаній показує, що управління витратами ефективно тільки в жорсткій ув'язці з системою бюджетування. Розробляючи бюджет, підприємство обмежує розмір планованих витрат, тим самим управляючи ними. Є два варіанти обмеження витрат вже в процесі бюджетування: використання нормативів витрат, а також жорстке обмеження витрат (встановлення лімітів). Як показує практика, оптимальним є поєднання цих двох методів: ліміт застосовується звичайно до тих статей витрат, для яких не встановлені норми (комерційні витрати, загальногосподарські витрати, тощо).

2. Організація – найважливіший елемент ефективного управління витратами. Вона встановлює, яким чином на підприємстві управляють витратами, тобто хто це робить, в які терміни, з використанням якої інформації і документів, якими способами. Визначаються місця виникнення витрат, центри витрат і центри відповідальності за їх дотримання. Розробляється ієрархічна система лінійних і функціональних зв'язків керівників і фахівців, що беруть участь в управлінні витратами, яка повинна бути сумісна з організаційно-виробничою структурою підприємства.

Організація – це процес створення структури підприємства, яка дає можливість ефективно працювати разом для досягнення загальних цілей. Як функція управління вона повинна забезпечувати відповідність існуючої системи управління витратами новим цілям, встановленим в планових завданнях. Якщо такої відповідності немає, то створюються нові системи або реорганізуються старі. Для більш детального опису функції організації в ній можна виділити три етапи:

1 етап. Побудова організаційної структури: виділення підрозділів, визначення їх складу, задач і функцій.

2 етап. Встановлення підпорядкованості і взаємозв'язків. Тут повинні бути чітко визначені права, обов'язки і відповідальність структурних підрозділів і окремих осіб. Це досягається шляхом розробки положень про

структурні підрозділи підприємства і інструкцій, що визначають внутрішній порядок, межі діяльності кожного підрозділу і працівника підприємства.

Передбачається також персональна відповідальність посадовців за виконання вказівок вищестоящего органу управління. За допомогою інструктажу створюються умови для здійснення процесів, незалежних від індивідуальних якостей людей, а таких, що впливають з вимог системи управління. Задачами інструктажу є знайомство з умовами виробництва, обстановкою, консультації по виконанню конкретних видів робіт, забезпечення інформацією. Ці задачі реалізуються як за допомогою інструкцій (посадових, працівників), так і за допомогою методичних вказівок. На цьому етапі розробляються також норми, правила дії і взаємодії підрозділів і служб.

3 етап – забезпечення взаємовідносин, тобто доведення до підлеглих розпорядчих актів. Перед управлінською і керованою системами ставляться конкретні задачі забезпечення технічного, організаційного і економічного регулювання процесу виробництва, попереджаються відхилення, відновлюються раніше передбачені параметри.

Досвід показує, що чим більше уваги виділяється регламентації, нормуванню та інструктажу (другий етап функції організації), тим менше виникає потреба в розпорядчій дії.

3. Координація і регулювання витрат припускають порівняння фактичних витрат із запланованими, виявлення відхилень і використання оперативних заходів щодо їх ліквідації. Якщо з'ясується, що змінилися умови виконання плану, то витрати, заплановані на його реалізацію, коректуються. Своєчасна координація і регулювання витрат дозволяють підприємству уникнути серйозного зриву у виконанні запланованого економічного результату діяльності.

Для зручності коректування на практиці витратні статті можна розбити на три групи:

1) витрати, що не підлягають перегляду, оскільки існують жорсткі зобов'язання з боку підприємства (наприклад, заробітна плата, укладені угоди, тощо);

2) витрати, пов'язані із зобов'язаннями, які можуть бути переглянуті (наприклад, існує можливість розірвання угод, але можуть бути прийняті штрафні санкції);

3) витрати, які можуть відхилені або відкладені на інші періоди, без значного збитку для підприємства.

Якщо коректування витратної статі другої і третьої груп не може істотно вплинути на зміну виробничого процесу організаційної структури підприємства, то перегляд витрат першої групи може привести до необхідності структурних змін: перегляду штату, розміру заробітної плати тощо і навіть зміни технологічного процесу.

4. Мотивація учасників виробничого процесу має на увазі відшукування таких способів впливу на учасників виробництва, які спонукали б їх дотримуватися встановлених планом витрат і знаходити можливості їх зниження.

Під системою стимулювання розуміється сукупність свідомо створених умов праці, що приймають форму матеріальних і моральних стимулів для досягнення певної мети і впливаючих на поведінку керівників. До них відносяться:

- матеріальні стимули: постійний оклад, додаткові винагороди, участь в прибутках, надання додаткових матеріальних і соціальних послуг, участь в капіталі підприємства;

- нематеріальні стимули: сфера діяльності, що розвивається (область вирішуваних задач), область (простір) прийняття рішень. Можливість ідентифікації з фірмою, соціальний статус і зв'язки.

Робота подібної системи стимулювання керівників ґрунтується на деяких



передумовах:

- наявність ясності концепції розвитку підприємства з чітко визначеним баченням і генеральними цілями;
- наявність добре побудованої, яка б користувалася довірою персоналу, системи оперативного і стратегічного планування;
- чітка організаційна структура з однозначним регулюванням задач, повноважень і відповідальності.

Базуючись на аналізі існуючих теорій мотивації, можна вивести деякі принципи управління:

1) встановлення чітких цілей і задач. Першою умовою ефективної мотивації є знання працівниками їх цілей і цілей організації. Якими б ефективними не були форми мотивації, вони не принесуть очікуваних плодів, якщо людина не знає, яких результатів вона повинна досягти і які задачі виконати. Тому необхідно встановлювати своїм співробітникам конкретні ясні і реальні цілі і завдання. Бажано, щоб підлеглі самі брали участь в постановці цілей і задач, тоді вони будуть краще розуміти необхідність і доцільність виконуваної роботи;

2) ув'язка цілей і винагороди, визначення критеріїв оцінки. Працівники повинні знати, яку винагороду вони одержать при певних результатах роботи. Слід брати до уваги теорію очікувань;

3) гласність, наявність зворотного зв'язку. Оголошення результатів роботи саме по собі є мотивуючим чинником. Повідомлення про результати роботи кожного співробітника можуть стимулювати трудову діяльність, створюючи настрій змагальності. Повідомлення ж про результати роботи всього колективу (за умови здорового клімату в колективі) створює у працівників відчуття причетності і відповідальності;

4) створення сприятливих умов для ефективної роботи, тобто створення здорового клімату в колективі, умови привабливості праці, естетичності

трудового місця. Не можна забувати і про те, що продуктивність праці не завжди залежить не тільки від самого працівника, але і від використання технологій;

5) єдність моральних і матеріальних методів стимулювання. В даний час більше уваги виділяється матеріальному стимулюванню, і це не випадково, адже гроші і матеріальні блага забезпечують існування людей. В бізнесі гроші – символ успіху. Проте не варто недооцінювати роль морального стимулювання. Часте визнання заслуг працівника, довіра відповідального завдання або навіть проста похвала можуть принести більші результати, ніж премії. Тому важливо поєднувати моральне і матеріальне стимулювання, доповнювати одне іншим;

6) врахування особистих якостей працівників. Характер сприйняття здібності, системи цінностей і інші характеристики конкретної людини визначають чинники мотивації, здатні здійснити на неї найбільшу дію;

7) використання переважно позитивних стимулів. Переважання штрафів, нарікань з боку керівництва та інші стимули негативної дії можуть привести до напруженої обстановки в колективі, до приховання інформації, а іноді і втрати цінних працівників [105, с. 315].

5. Облік, як елемент управління витратами, необхідний для підготовки інформації в цілях прийняття правильних господарських рішень. Для цього використовуються різні методи обліку.

Залежно від особливостей технології і характеру виробництва, різноманітності виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, масовості їх виробництва використовуються наступні методи обліку витрат на виробництво і калькуляцію фактичної собівартості продукції: простий, попередільний, позаказний [5].

Простий метод обліку витрат на виробництво і калькуляцію фактичної собівартості продукції полягає в тому, що прямі і непрямі фактичні витрати враховують по встановлених статтях витрат на весь випуск продукції.

У виробництвах, коли отримана або вироблена продукція проходить декілька стадій виробництва, але проміжна продукція часткової готовності (напівфабрикат) окремо не калькулюється, застосовується облік витрат по окремих процесах і переділах без визначення собівартості продукції цих процесів (переділів).

При позамовному методі об'єктом обліку і калькуляції є окреме замовлення, видане наперед визначену кількість продукції (виробів). Фактична собівартість виробів, що виготовляються за замовленням, визначається після його виконання.

В цілях планування і контролю за відповідними якісними показниками діяльності організації (визначення обсягу використання організацією матеріальних, трудових і грошових ресурсів в цілому за звітний період безвідносно їх призначення і напрямів) фактичні витрати групуються відповідно до їх економічного змісту по економічних елементах таким чином: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні потреби; амортизація; інші витрати.

Облік витрат по місцях їх виникнення ще один можливий напрям організації обліку виробничих витрат. Місце виникнення витрат – це структурний підрозділ підприємства, по якому організовується планування, нормування і облік витрат для контролю і управління виробничими ресурсами. Місцями виникнення витрат можуть бути робочі місця, ділянки, бригади, цехи, відділи підприємства і т.п.

На сучасному етапі широко використовується напрям обліку витрат по центрах відповідальності. Мета організації обліку по центрах відповідальності (виділеному сегменту підприємства) полягає в накопиченні даних про витрати по кожному центру відповідальності так, щоб відхилення від кошторису (плану, затвердженого для центру відповідальності) могли бути віднесені на відповідальну особу.

Залежно від технології і характеру продукції можлива організація обліку по носіях. Носіями витрат можуть бути вироби або напівфабрикати, групи однорідних виробів, серії однойменних виробів або вироби (замовлення), будівельні об'єкти, закінчені етапи будівництва, види робіт і послуг, що індивідуально виробляються (транспортні, монтажні і т.п.).

В яких аспектах класифікувати витрати для організації обліку, наскільки деталізувати місця виникнення витрат і як їх пов'язати з центрами відповідальності керівництво підприємства вирішує самостійно.

6. Аналіз витрат можна розглядати як складовий елемент функції контролю, він допомагає оцінити ефективність використання всіх ресурсів компанії, виявити резерви зниження витрат на виробництві, зібрати інформацію для підготовки планів і прийняття раціональних управлінських рішень в області витрат. Він передує управлінським господарським рішенням і діям, обґрунтовує і готує їх.

Відповідно до функцій управління виділяються три види економічного аналізу, які властиві і аналізу витрат на виробництво і реалізацію продукції: перспективний, поточний (ретроспективний) і оперативний аналіз.

*Перспективний* аналіз дозволяє виявити наймовірніші шляхи розвитку підприємства, чинники і резерви виробництва, здатні забезпечити підвищення економічних результатів в прямій перспективі, створює базу для порівняння варіантів плану, що розробляється, з погляду забезпечення його необхідними ресурсами. Окремі елементи перспективного аналізу знаходять використання в поточному і оперативному аналізі і управлінні, коли йдеться про підготовку попередньої інформації.

*Поточний* аналіз проводиться на основі підсумкових результатів роботи підприємства за звітний період (місяць, квартал, рік). Задачами поточного аналізу є: аналіз і оцінка обґрунтованості планових завдань по зниженню собівартості продукції; виявлення чинників і кількісна оцінка їх впливу на

показники собівартості продукції; об'єктивна оцінка роботи окремих підрозділів і підприємства в цілому.

Для поточного аналізу потрібна розширена інформація не тільки про планові і звітні значення показників собівартості, але і про норми витрат матеріалів, заробітної плати і інших елементів собівартості. Тому поточний аналіз і контроль, як правило, здійснюються синхронно з плануванням на базі його інформаційного середовища.

*Оперативний* аналіз проводиться з метою оцінки короткострокових змін у виробничих процесах, досягнення максимальної економії живої уречевленої праці в швидкозмінних господарських ситуаціях. Задачі оперативного аналізу: систематичне виявлення рівня виконання бюджетів (кошторисів) по центрах відповідальності (центрах витрат, прибутків, інвестицій); визначення і розрахунок впливу чинників зміни витрат від запланованого рівня; своєчасне представлення одержаної інформації управлінській системі для прийняття рішень.

Оперативний аналіз максимально наближений до виробничих процесів. Його інформаційною базою служить система первинних документів і звітів про хід виконання кошторисів. Його об'єктами є забезпеченість матеріальними ресурсами, використання робочого часу і персоналу, рівень виробничого браку, використання виробничого устаткування, невиробничих втрат і витрат, розміри і динаміка виробничих запасів, залишків готової продукції і незавершеного виробництва, витрати по оплаті праці, рівень витрат на виробництво окремих виробів, вузлів, деталей, послуг (робіт).

Витрати на виробництво і реалізацію продукції аналізуються за наступними основними напрямками [149]:

- аналіз загальної системи витрат на виробництво продукції;
- аналіз кошторисів витрат підрозділів – центрів витрат;
- аналіз собівартості одиниці продукції;

- аналіз чинників відхилень по статтях калькуляції;
- аналіз витрат на одну гривню продукції;
- комплексна оцінка інтенсифікації виробництва і її аналіз.

Для того, щоб проаналізувати структуру витрат підприємства, застосовують вертикальний, горизонтальний і трендовий аналіз. Наприклад, за допомогою вертикального аналізу визначають структуру витрат, тобто розраховують питому вагу кожної статті витрат в загальній сумі витрат підприємства і виділяють найвагоміші статті. В основі горизонтального аналізу лежить порівняння кожної позиції по статтях витрат звітності з попереднім періодом. Після проведення вертикального і горизонтального аналізу слід проаналізувати тенденції зміни статей витрат, тобто провести трендовий аналіз. Він дозволяє визначити можливі значення показників в майбутньому, тобто спрогнозувати значення різних показників (обсяг виручки, розмір витрат і т.д.) за умови збереження динаміки, що склалася.

Порівняльний аналіз заснований на зіставленні найзначущіших показників витрат підприємства з аналогічними показниками конкурентів або з середньогалузевими показниками. Він дозволяє зробити висновки про конкурентоспроможність підприємства, а також про наявність резервів зниження витрат.

Аналіз поведінки витрат, в основі якого лежить взаємозв'язок витрат, виручки, обсягу виробництва і прибутку, називається аналізом беззбитковості або CVP-аналізом.

За допомогою аналізу залежності «витрати-обсяг-прибуток» визначається точка рівноважного обсягу продажів – фінансова межа, на якій виручка від реалізації дорівнює величині сумарних витрат. При цьому використовуються графічні методи і аналітичні розрахунки.

7. Функція контролю (моніторингу) в системі управління витратами забезпечує зворотний зв'язок, порівняння запланованих і фактичних витрат.

Ефективність контролю обумовлюється коректуючими управлінськими діями, направленими на приведення фактичних витрат у відповідність із запланованими або на уточнення планів, якщо ці останні не можуть бути виконані внаслідок об'єктивної зміни виробничих умов.

При досягненні поставлених цілей підприємство повинно постійно відстежувати проміжні результати і контролювати зміни у внутрішньому і зовнішньому середовищі. Це є основна мета контролю. Виходячи з основної мети контролю, відповідно впливають і його основні задачі:

- попередження виникнення відхилень від заданих контрольованих параметрів (планів, бюджетів, стандартів, норм, нормативів, лімітів і т.п.);
- достовірності даних обліку і правильності (законності) господарських операцій;
- доцільності господарських операцій, цільового і ефективного використання ресурсів підприємств, організацій, об'єднань;
- повнота і своєчасність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, виконання прийнятих управлінських рішень.

Контроль – це особливо важлива функція управління, оскільки тільки вона забезпечує зворотний зв'язок в системі управління. Решта функцій управління (планування, організація, облік, аналіз, координація і регулювання, мотивація) глибоко інтегровані з функцією контролю. Так, виконуючи свої задачі, облік не може обійтися без контролю якості господарських операцій. Інакше не була б виконана основна вимога, що пред'являється до обліку, – його достовірність. Тому облік включає окремі контрольні функції.

Контроль у ряді випадків не може обійтися без даних обліку, оскільки завершені економічні процеси можуть бути піддані контролю тільки за наявності даних обліку цих процесів. Облік є інформаційною базою контролю. В цьому полягає взаємозв'язок обліку і контролю. За даними контролю проводиться коректування раніше прийнятих рішень, планів, норм і нормативів.

Взаємозв'язок функції контролю з іншими функціями управління показаний на рис. 1.2, а їх зміст представлений в табл. 1.1.

При організації внутрішнього контролю предметом контролю виступають витрати, об'єктом контролю – організація, підприємство, суб'єктами контролю можуть виступати менеджери фірми, відділи, тощо.

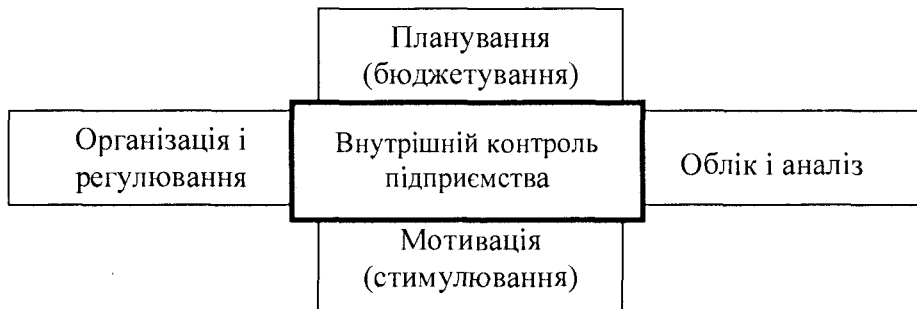


Рис. 1.2. Місце внутрішнього контролю в процесі управління підприємством

Таблиця 1.1

### Стадії процесу управління і притаманні їм контрольні функції

Стадії процесу управління	Функції контролю
Планування	- оцінка раціональності можливих варіантів управлінських рішень; - відповідність управлінських рішень прийнятим установкам і наміченим орієнтирам, а також загальній стратегії організації
Організація, координація і регулювання	- правильність реалізації управлінських рішень для досягнення необхідних результатів; - раціональність здійснення організації і регулювання управлінських рішень
Облік	- наявність і рух майна; - раціональне використання виробничих ресурсів у відповідності з затвердженими нормами, нормативами і кошторисами; - стан виданих і одержаних зобов'язань; - доцільність і законність господарських операцій
Аналіз	- оцінка інформації про результати виконання управлінських рішень на основі її розкладання на різні складові і їх співвідношення між собою; - контроль рівня забезпеченості запасів і витрат джерелами формування; - контроль якості проведення аналізу при оцінці інформації щодо результатів виконання управлінських рішень



Використання функції контролю при управлінні витратами припускає не тільки використання відповідних принципів, але і методів, прийомів і процедур контролю.

Отже, для підвищення ефективності управлінських рішень необхідно привести в дію всі вищеперелічені функції, створити умови для їх оптимальної взаємодії. Посередня мотивація і стимулювання персоналу за зниження витрат, недостатній за обсягом і незадовільний за якістю аналіз, система обліку, що не забезпечує потреби керівництва, – неминуче позначиться на функціонуванні системи управління витратами. Недостатня увага до однієї з вище перелічених функцій може негативно відобразитися на якості прийнятих рішень в галузі управління витратами.

Раціонально організована система інформаційного забезпечення з метою контролю і управління припускає забезпечення всіх ланок управлінської системи цілеспрямованою, повною, достовірною інформацією про витрати. Вирішення даної проблеми багато в чому визначається використовуваною класифікацією витрат. Вивченню різних варіантів групування витрат у вітчизняних і зарубіжних системах обліку присвячено наступний параграф.

## **1.2. Класифікація витрат підприємства для здійснення процесу управління**

Для ефективного управління витратами нами запропоновано використовувати класифікацію групування витрат за певними ознаками.

Для визначення економічно однорідних ресурсів, що використовуються для виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг), прийнято групувати витрати за економічними елементами [61,92,138,149]:

- *матеріальні витрати* (за вирахуванням вартості поворотних відходів). В їх складі відображається вартість придбаної сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, палива і енергії всіх видів, запасних

частин, амортизації малоцінних і швидкозношуваних предметів, робіт і послуг виробничого характеру, виконаних сторонніми організаціями, витрати на використання природної сировини (плата за воду), втрати від дефіциту матеріальних ресурсів. Вартість матеріальних витрат формується за ціною придбання матеріальних ресурсів без ПДВ. З неї виключається вартість поворотних відходів, тобто залишків сировини, матеріалів та інших матеріальних ресурсів. Поворотні відходи можуть оцінюватися: за ціною можливого використання, за діючими цінами (за вирахуванням витрат на їх збирання і обробку), за повною ціною початкового матеріального ресурсу;

- *витрати на оплату праці*. У складі даного елемента відображаються основна і додаткова заробітна плата, оплата робіт за трудовою угодою і договорами підряду;

- *відрахування на соціальні потреби*. В даному елементі відображаються відрахування за встановленими нормами від витрат на оплату праці (окрім тих видів оплат, на які страхові внески не нараховуються), фонду соціального страхування, пенсійному фонду, фонду медичного страхування, службі зайнятості;

- *амортизація основних фондів*. Відображається амортизація, як по власних, так і орендованих основних фондах, обчислена відповідно до прийнятого на підприємстві способу нарахування амортизації по окремих групах основних засобів;

- *інші витрати*. В даному елементі відображаються: податки, збори, платежі (включаючи по обов'язкових видах страхування), відрахування до фондів (резерви) страхування, платежів за викиди (збори) забруднюючих речовин, винагороди за винаходи і раціоналізаторські пропозиції, оплата відсотків по одержаних кредитах, оплата робіт по сертифікації товарів, витрати на відрядження, підйомні, плата стороннім організаціям за пожежну і сторожову охорону, за підготовку і перепідготовку кадрів, оплата послуг зв'язку,

обчислювальних центрів, банків, плата за оренду у разі оренди окремих об'єктів основних виробничих фондів (або їх окремих частин), амортизація нематеріальних активів і ін.

Групування витрат за елементами необхідне для обґрунтованого планування собівартості, виявлення матеріальних і трудових чинників її зниження, визначення потреби організації в оборотних коштах. Типове групування витрат за елементами дозволяє узагальнювати дані, розраховувати структуру витрат на виробництво, аналізувати зміни, що відбуваються в ній, визначати величину національного доходу, створюваного в галузях. В організаціях складається річний кошторис витрат на виробництво, і для контролю за його виконанням бухгалтерія веде облік витрат за елементами і складає звіт про витрати на виробництво.

В цілях формування необхідної інформації для виявлення фактичних витрат на виготовлення і продаж окремих видів продукції, виконаних робіт, наданих послуг, визначення фактичної собівартості випуску готового продукту, одиниці виробу, тощо а також в цілях планування (прогнозування) витрати групуються за статтями витрат (калькуляційних статтях витрат). В основі групування витрат закладена їх економічна однорідність (цільове призначення). Як приклад можна привести типову номенклатуру статей витрат:

- 1) сировина і матеріали;
- 2) повернені відходи (віднімаються);
- 3) придбані вироби, напівфабрикати і послуги виробничого характеру сторонніх організацій і підприємств;
- 4) паливо і енергія на технологічні цілі;
- 5) заробітна плата виробничого персоналу;
- 6) відрахування на соціальні потреби;
- 7) витрати на підготовку і освоєння виробництва;
- 8) втрати від браку;

- 9) загальновиробничі витрати;
- 10) інші виробничі витрати;
- 11) загальногосподарські витрати;
- 12) комерційні витрати.

Перші десять статей утворюють виробничу собівартість. Сума всіх 12 статей є повною собівартістю виробництва і реалізації продукції, робіт (послуг) [17].

Залежно від способу включення витрат в розрахунок при формуванні собівартості за відповідним видом продукції (робіт, послуг) вони підрозділяються на прямі і непрямі. Під прямими розуміються витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом конкретного виду продукції, робіт, послуг (технологічним процесом). Під непрямыми – витрати, які неможливо безпосередньо включати в собівартість по відповідних видах продукції, робіт, послуг. Вони, як правило, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом, продажем продукції, управлінням організацією в цілому і включаються в розрахунки витрат за допомогою спеціальних методів, визначених організацією [17,185-187,67,68,74]. На підприємствах газового комплексу непрямі витрати списуються як управлінські витрати в повному розмірі на результати фінансово-господарської діяльності з розподілом за видами продажів пропорційно їх питомій вазі у виручці від продажу продукції (робіт, послуг) основного виробництва в їх загальній сумі або пропорційно прямим витратам.

Витрати залежно від впливу на них зміни обсягів виконаних робіт підрозділяються на постійні (умовно-постійні) і змінні (умовно-змінні) [95].

Постійні витрати залишаються незмінними при зміні обсягу виробництва:

- амортизація;
- оренда приміщень;
- податок на майно;

- почасова оплата праці робітників;
- зарплата і страхування адміністративно-господарського апарату та ін.

Змінні витрати змінюються пропорційно обсягу виробництва продукції:

- відрядна зарплата;
- сировина і матеріали;
- технологічне паливо, електроенергія;
- податки і відрахування від відрядної зарплати;
- витрати на утримання і експлуатацію машин і устаткування і ін.

За значенням в технологічному процесі виготовлення продукції і цільовому призначенню витрати підприємства підрозділяються на основні і накладні [49].

Основними називаються витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції, що входять до складу цехової виробничої собівартості виробів (вартість сировини, матеріалів і напівфабрикатів, що речовинно входять в продукт; вартість палива і енергії, витраченої на технологічні цілі; витрати на оплату праці виробничого персоналу і відрахування на соціальні потреби; витрати на експлуатацію виробничих машин і устаткування та ін.).

Накладні витрати утворюються у зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва, реалізацією продукції і управлінням. Вони складаються з комплексних загальногосподарських і комерційних витрат. Їх величина залежить від організації виробничо-комерційної діяльності, ділової політики адміністрації, тривалості звітного періоду і інших чинників.

По складу витрати підрозділяються на одноелементні і комплексні [4].

Одноелементні складаються з одного елемента: матеріали, заробітна плата, амортизація, тощо. Ці витрати незалежно від місця їх виникнення і цільового призначення не діляться на різні компоненти.

Комплексні витрати складаються з декількох елементів, наприклад,

загальновиробничі і загальногосподарські витрати, до складу яких входить заробітна плата відповідного персоналу, амортизація будівель та інші одноелементні витрати.

По характеру здійснюваних витрат вони підрозділяються на виробничі і невиробничі (комерційні, пов'язані з продажем (збутом) продукції) [185].

Узагальнена на основі робіт [5,17,49,67,68,74,95,99,114,149,173,185] класифікація витрат представлена в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

### Класифікація витрат підприємства

Ознаки класифікації	Підрозділи витрат
За видами	Економічні елементи, статті
Відносно собівартості	Прямі, непрямі
Відносно зміни обсягів виконаних робіт	Змінні, постійні
За методом визнання в якості витрат	Витрати на продукт, витрати на період
Відносно технологічного процесу	Основні, накладні
За складом	Одноелементні, комплексні
За доцільністю (характером) витрачання	Виробничі, невиробничі
За часом обліку	Фактичні, планові
За періодичністю виникнення	Поточні, одноразові
Відносно до готової продукції	Витрати на незавершене виробництво, витрати на готову продукцію

Але згруповані таким чином витрати не завжди можуть відповідати задачам управління ними і їх контролю. В загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку (generally accepted accounting principles – GAAP) використано старий афоризм з області управлінського обліку «різні витрати –

для різних цілей». Показник витрат тільки тоді представляє цінність, коли він служить якійсь меті. Витрати класифікуються і використовуються з певною метою, напрям використання інформації про витрати визначає спосіб їх розрахунку [193, с.146].

У світовій практиці не існує єдиної класифікації витрат, кожна компанія застосовує номенклатуру витрат залежно від інформації, яка потрібна менеджерам. Відмінна риса таких класифікацій – їх спрощення, поєднання різних ознак групування, підміна одного поняття іншим (наприклад, непрямі ототожнюються з накладними).

Організація обліку в економічно розвинених країнах передбачає варіанти класифікації витрат залежно від цільової установки, напрямів обліку витрат [22].

Враховуючи, що процес управління здійснюється через певний набір функцій, нами запропоновано розширити напрями класифікації витрат, підпорядкувавши їх можливостям певної функції управління витратами. У кожній функції є своє призначення, мета, задачі, а також методи, прийоми і способи їх досягнення. При цьому необхідно мати на увазі, що одна і та ж класифікаційна ознака у різних напрямках може дати різний результат.

Узагальнену на основі робіт [5,48,61,92,115,116,138,149] класифікацію витрат для цілей управління можна представити у вигляді табл. 1.3.

Всі вжиті заходи, спрямовані на здійснення управлінської діяльності, можуть бути зведені нанівець, якщо на підприємстві не функціонуватиме ефективна система обліку. Цей напрям несе основну відповідальність за інформаційне забезпечення процесів прийняття і виконання необхідних управлінських рішень. Для здійснення облікових процедур витрати підприємства групуються по складу, економічному змісту, ролі в технологічному процесі виготовлення продукції, відношенню до обсягу виробництва, способу і часу включення в собівартість продукції і т.д. [61,92].

## Класифікація витрат для цілей управління

Класифікаційні ознаки з врахуванням функцій управління	Класифікація витрат
1. Функція обліку витрат	<ul style="list-style-type: none"> <li>- одноелементні і комплексні;</li> <li>- за економічними елементами;</li> <li>- за статтями калькуляції;</li> <li>- постійні і змінні;</li> <li>- основні і накладні;</li> <li>- прямі і непрямі;</li> <li>- поточні і одноразові;</li> <li>- вхідні і минувші;</li> <li>- звітного періоду і включені в собівартість;</li> <li>- повна і виробнича собівартість</li> </ul>
2. Функція прийняття управлінських рішень	<ul style="list-style-type: none"> <li>- явні і альтернативні;</li> <li>- релевантні і нерелевантні;</li> <li>- ефективні і неефективні</li> </ul>
3. Функція прогнозування	- короткострокові і довгострокові
4. Функція планування	- плановані і неплановані
5. Функція організації	<ul style="list-style-type: none"> <li>- по місцях виникнення;</li> <li>- по функціях діяльності;</li> <li>- по центрах відповідальності</li> </ul>
6. Функція контролю	- контрольовані і неконтрольовані
7. Функція регулювання	- регульовані і нерегульовані
8. Функція нормування	- стандарти, норми, нормативи і відхилення від них
9. Функція аналізу	<ul style="list-style-type: none"> <li>- фактичні;</li> <li>- прогнозні, планові;</li> <li>- кошторисні;</li> <li>- стандартні;</li> <li>- загальні і структурні;</li> <li>- повні і часткові</li> </ul>
10. Функція стимулювання	- обов'язкові і заохочувальні



Для визначення тактики і стратегії розвитку підприємства часто виділяють в самостійну функцію прийняття управлінських рішень. В цих цілях витрати підприємства підрозділяються на явні і альтернативні, релевантні і нерелевантні, ефективні і неефективні [149]. Термін «витрати» вживаний, як правило, в економічній теорії включає явні (бухгалтерські, розрахункові), так і неявні (альтернативні) витрати. Явні (розрахункові) – це виражені в грошовій формі фактичні витрати, обумовлені придбанням і витрачанням різних видів економічних ресурсів в процесі виробництва і обігу продукції, товарів або послуг.

Альтернативні витрати означають упущену вигоду підприємства, яку воно одержало б при виборі виробництва альтернативного товару, за альтернативною ціною, на альтернативному ринку. Альтернативні витрати виникають у разі обмеженості ресурсів. Якщо ресурси не обмежені, ці витрати рівні нулю. Альтернативні витрати іноді називають додатковими. Вони не відображаються в бухгалтерській звітності, але повинні враховуватися при формуванні заходів щодо зниження витрат. До них можна віднести дисконтування витрат, облік витрат на газ по ринковій ціні, тощо.

Залежно від специфіки прийнятих рішень витрати підрозділяються на релевантні і нерелевантні. Приведені терміни порівняно нові для української практики. Релевантними (істотними, значними) можна рахувати тільки ті витрати, які залежать від даного управлінського рішення. Зокрема, витрати минулих періодів не можуть бути релевантними, оскільки вплинути на них вже не можна. В той же час, альтернативні витрати (упущена вигода) релевантні для прийняття управлінських рішень.

На результати прийнятих рішень істотний вплив може здійснювати розподіл витрат на ефективні і неефективні. Ефективні – це продуктивні витрати, в результаті яких одержують доходи від реалізації тих видів продукції, на випуск яких були проведені ці витрати. Неефективні – це витрати

непродуктивного характеру, в результаті яких не будуть одержані доходи, оскільки не буде вироблений продукт – це втрати на виробництві. До них відносяться втрати від браку, простоїв, нестача і псування матеріальних цінностей і ін. Обов'язковість виділення неефективних витрат пояснюється тим, щоб не допустити проникнення втрат в планування і нормування.

Будь-яке підприємство, що прагне максимізувати свій прибуток, повинно так організувати своє виробництво, щоб витрати на одиницю продукції, що випускається, були мінімальні. Значить, і прийняті рішення повинні орієнтуватися на задачу мінімізації витрат. У виконанні цієї задачі важливе значення надається процесу прогнозування, в ході якого витрати підприємства розглядаються в короткостроковому і довгостроковому періодах. В короткостроковому періоді окремі чинники виробництва не змінюються: їх називають постійними (фіксованими) чинниками. До них, як правило, відносяться такі ресурси, як промислові будівлі, верстати, устаткування. Проте це може бути і земля, послуги менеджерів і кваліфікованих кадрів. Економічні ресурси, які міняються в процесі виробництва, вважають змінними чинниками. В середньостроковому періоді можуть мінятися всі чинники виробництва, що вводяться, але базові технології залишаються без змін. В ході ж довгострокового періоду можуть змінюватися і базові технології.

Прийняті управлінські рішення не можуть бути здійснені, якщо вони не матимуть безпосереднього зв'язку з процесом планування, в ході якого прогнозовані витрати, пов'язані з виконанням виробничої і комерційної діяльності, розглядаються з погляду можливостей їх охоплення планом. В цих цілях витрати підприємства підрозділяються на плановані і неплановані [92].

До планованих відносяться виробничі витрати підприємства, обумовлені його господарською діяльністю і передбачені кошторисом витрат на виробництво. Вони відповідно до норм, нормативів, лімітів і кошторисів включаються в планову собівартість продукції.

Неплановані – це невиробничі витрати, які не є неминучими і не витікають з нормальних умов господарської діяльності підприємства. Ці витрати вважаються прямими втратами і тому в кошторис витрат на виробництво не включаються. Вони відображаються тільки у фактичній собівартості товарної продукції і на відповідних рахунках в бухгалтерському обліку. До них відносяться втрати від браку, простоїв і ін. Їх відособлений облік сприяє здійсненню заходів, направлених на їх попередження.

Процес управління підприємством неможливий без чіткої його організації. Вона складає основу повсякденної управлінської діяльності і без неї звичайно не працюють ні плани, ні програми. В процесі організації формуються структури управління, місця і сфери виникнення витрат, а також відповідальні за їх здійснення і поведінку особи.

По місцях виникнення витрати групуються і враховуються в розрізі виробництв, цехів, ділянок, відділів, бригад і інших структурних підрозділів підприємства, тобто по центрах відповідальності [138]. Таке групування витрат дозволяє організувати внутрішній госпрозрахунок і визначити виробничу собівартість продукції. Облік по центрах відповідальності «прив'язує» облік витрат до організаційної структури підприємства. Дане групування витрат безпосередньо залежить від діючої організаційної структури.

Інша класифікація включає достовірні, змінні і неминучі витрати [5]. Не дивлячись на те, що і достовірні, змінні витрати є підконтрольними, управлінський підхід до кожного їх вигляду різний. Неминучі витрати не підконтрольні на короткому етапі діяльності, але піддаються контролю в довгостроковій перспективі.

Достовірні витрати – це такі витрати, які можна достовірно оцінити. Змінні витрати – статті витрат, кількість яких може змінюватися по розсуду керівника центру відповідальності. Неминучі витрати – є витратами, пов'язаними з наслідками раніше укладених угод, зобов'язань. В найближчій

перспективі ці витрати невідконтрольні, але можуть бути змінені лише після зміни зобов'язань. Неминучі витрати можуть бути, а можуть і не бути прямими витратами для кожного центру відповідальності [116].

З вищенаведеною класифікацією тісно зв'язане групування витрат залежно від сфер і функцій діяльності підприємства. За даною ознакою витрати підрозділяються на постачальницько-заготовельні, технологічні, комерційно-збутові і організаційно-управлінські [115].

Таке групування витрат дозволяє організувати функціональний облік, при якому витрати спочатку збираються в розрізі сфер і функцій діяльності підприємства, і тільки потім – по об'єктах калькуляції.

Функціональний облік витрат сприяє зміцненню внутрішньогосподарського розрахунку і посиленню взаємозв'язку і взаємозалежності між центрами витрат, забезпечує більш точне надання інформації про проведені витрати. Це допомагає менеджерам приймати спільні обґрунтовані рішення про вигляд, склад, ціну, шляхи збуту продукції і сприяє підвищенню ефективності виробничо-комерційної діяльності підприємства.

Важливе значення в управлінні витратами має групування, яке забезпечує повноту і правильність дій в майбутньому, направлених на зниження витрат і зростання ефективності виробництва. Для забезпечення системи контролю за витратами їх групують на контрольовані і неконтрольовані [61].

При побудові системи контролю витрат необхідно визначити: систему підконтрольних показників, склад і рівень їх деталізації; терміни представлення звітності; розподіл відповідальності за повноту, своєчасність і достовірність інформації, що міститься в звітах по витратах, тобто «прив'язати» систему контролю до центрів відповідальності на підприємстві.

Для реалізації цілей управління витрати підрозділяються на регульовані і нерегульовані [8]. При цьому витрати підрозділяються на повністю, частково і слабо регульовані. Повністю регульовані витрати виникають, перш за все, в

сферах виробництва і розподілу. Це витрати, зареєстровані по центрах відповідальності і величина їх залежить від ступеня регулювання збоку менеджера. Частково регульовані витрати мають місце головним чином в НДДКР (науково-дослідних і дослідно-конструкторських роботах), маркетингу і обслуговуванні клієнтів. Слабо регульовані (задані) витрати виникають у всіх функціональних областях. Ступінь регульованості витрат залежить від специфіки конкретного підприємства: використовуваної технології, організаційної структури, корпоративної культури і інших чинників. Тому універсальної методики класифікації витрат по ступеню регульованості не існує – її можна розробити тільки стосовно конкретного підприємства.

Розподіл витрат на регульовані і нерегульовані необхідно передбачити в звітах про виконання кошторису по центрах відповідальності. Це дозволить виділити сферу відповідальності кожного менеджера і оцінити його роботу в частині контролю за витратами підрозділу підприємства.

В організації обліку важливе значення має класифікація витрат залежно від їх відношення до діючих на підприємстві норм, нормативів, лімітів і стандартів. По даній ознаці всі витрати, що включаються в собівартість продукції, групуються в розрізі встановлених норм, діючих на початок поточного місяця, і по відхиленнях від діючих норм, що виникли в процесі виробництва. Такий розподіл витрат лежить в основі нормативного обліку і є найважливішим засобом поточного оперативного контролю за рівнем витрат виробництва.

Процес прийняття управлінських рішень неможливий без ефективної системи економічного аналізу, що дозволяє оцінити досягнуті результати діяльності підприємства, виявляти внутрішні і зовнішні резерви подальшого його розвитку. Для цих цілей витрати групуються на фактичні, прогнозні, планові, кошторисні, тощо [61]. В ході аналізу досліджується як загальний обсяг витрат, так і формуючі його окремі елементи і статті, тобто структура.

Сучасна система управління на підприємстві не вважається ефективною, якщо вона на перше місце не ставить «людський чинник». Успіх будь-якої виробничої і комерційної діяльності, в першу чергу, залежить від зусиль трудового колективу, професіоналізму суб'єктів управління, їх зацікавленості в результатах своєї праці. Для цього в управлінській діяльності широко використовується система стимулювання. Виходячи з цього ознаки витрат підприємства підрозділяються на обов'язкові, пов'язані з виконанням основних трудових обов'язків, і на заохочувальні, направлені на досягнення високих якісних показників [149].

Отже, класифікацію витрат з врахуванням функцій управління варто здійснювати у відповідності до цілей:

- для визначення собівартості продукції, що виготовляється, і формування фінансового результату діяльності;
- для ухвалення управлінських рішень;
- для здійснення процесу контролю і регулювання чи ін.

В собівартості як в узагальнюючому економічному показнику знаходять своє віддзеркалення всі сторони діяльності підприємства: ступінь технологічного оснащення виробництва і освоєння технологічних процесів; рівень організації виробництва і праці, ступінь використання виробничих потужностей; економічність використання матеріальних і трудових ресурсів і інші умови і чинники, що характеризують виробничо-господарську діяльність.

Пристаючи до розгляду складних питань формування собівартості по виробництву і реалізації продукції (робіт, послуг) необхідно розглянути основні положення собівартості як економіко-правової категорії.

Фірми, що займаються виробничою діяльністю, визначають витрати виробництва, а фірми, що здійснюють збутову, постачальницьку, торгово-посередницьку діяльність, – витрати обігу.

Конкретний склад витрат, які можуть бути віднесені на витрати

виробництва і обігу, регулюються законодавчо практично у всіх країнах. Це пов'язано з особливостями податкової системи і необхідністю розрізняти витрати фірми за джерелами їх відшкодування (що включаються в собівартість продукції і, отже, відшкодовані за рахунок цін на неї і відшкодовані з прибутку, що залишається у розпорядженні фірми після сплати податків і інших обов'язкових платежів).

В процесі комерційної діяльності підприємства повинні здійснювати грошові витрати. Вони припускають інвестиції на відтворення основних фондів і приріст оборотних коштів, витрати на соціально-культурні заходи, операційні витрати (на науково-дослідні роботи, винахідництво, тощо), витрати на виробництво і реалізацію продукції.

Найбільшу частку у витратах підприємств займають витрати на виробництво і реалізацію продукції. Ці витрати після завершення обігу засобів повністю повертаються підприємству.

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це виражені в грошовій формі поточні витрати організації на її виробництво і збут. Калькуляція собівартості продукції (робіт, послуг) – визначення величини витрат, що припадають на одиницю продукції. Аналіз виробничих витрат і визначення собівартості – найважливіша ділянка в системі управління, що здійснює прямий вплив на безперервне підвищення технічного рівня виробництва і його ефективність.

Для планування і аналізу обчислюють різні показники собівартості (табл. 1.4-1.5). Статті витрат за економічними показниками узяті з роботи [46].

Проте на газорозподільних підприємствах (ГРП) облік ведеться відповідно до класифікації витрат по економічних елементах, виняток становлять допоміжні матеріали, витрати яких відображаються по статті «сировина і матеріали». Проте, частка цих матеріалів незначна, тому не може бути резервом для зниження витрат.

## Класифікація витрат на ГРП

Групування витрат на виробництво по економічних елементах	На ГРП
1. Матеріали	Газ на власні потреби Втрати газу
2. Придбані комплектуючі вироби і матеріали	Придбані комплектуючі вироби
3. Допоміжні матеріали	Втрати від недостачі і (або) псування при зберіганні і транспортуванні товаро-матеріальних цінностей в межах норм природного вибуття; спецодяг, сировина і матеріали для охорони праці і техніки безпеки
4. Паливо зі сторони	Паливно-мастильні матеріали
5. Електроенергія зі сторони	Електрична енергія Теплова енергія
6. Заробітна плата основна і додаткова	Заробітна плата основна і додаткова
7. Соціальний податок	Відрахування на: <ul style="list-style-type: none"> <li>- фінансування базової частини трудової пенсії;</li> <li>- соціальне страхування;</li> <li>- до фонду соціального страхування по нещасному випадку на виробництві;</li> <li>- медичне страхування</li> </ul>
Амортизація основних фондів	Амортизація: <ul style="list-style-type: none"> <li>- основних виробничих фондів: трубопроводів, будівель і споруд;</li> <li>- нематеріальних активів;</li> <li>- вкладень в матеріальні цінності</li> </ul>
Інші витрати	Послуги з ремонту Оренда (орендна плата автотранспорту, будівель, авіатранспорту, газопроводів, лізингові платежі) Податки (транспортний податок, земельний податок і ін.) Послуги транспорту (послуги залізничного транспорту, пасажирського транспорту, водного транспорту, авіатранспорту, автотранспорту)



	Страхування природного газу, обов'язкове страхування майна (автотранспортних засобів) обов'язкове страхування майна (окрім автотранспортних засобів), страхування цивільної відповідальності автотранспортних засобів, страхування цивільної відповідальності за спричинення шкоди життю, здоров'ю або майну на користь третіх осіб, добровільне страхування майна (автотранспортних засобів), добровільне страхування вантажів) Технічне обслуговування і експлуатація ОФ Платежі за користування природними ресурсами Підготовка кадрів Послуги сторонніх організацій Витрати по підписці і спеціальній літературі Витрати на придбання ліцензій Витрати на програмне забезпечення Витрати на заходи щодо охорони навколишнього середовища Аудиторські послуги Консультаційні і інформаційні послуги Охорона праці і техніка безпеки Інші витрати
--	--

Однак використання класифікації витрат по економічних елементах не дозволяє виявити статті витрат, управління якими може бути використано для зниження собівартості продукції. Для вирішення цієї задачі використовується більш детальна класифікація, а саме групування по калькуляційних статтях витрат (табл. 1.5). Це дозволяє виділити такі статті витрат, як ремонт, витрати по утриманню і експлуатації устаткування, заробітна плата основних працівників.

Таблиця 1.5

**Групування витрат на виробництво по калькуляційних статтях витрат**

Групування витрат на виробництво за калькуляційними статтями витрат	На ГРП
I. Матеріали	Газ на власні потреби Втрати газу

2. Придбані комплектуючі вироби, напівфабрикати і послуги кооперованих підприємств	Придбані комплектуючі вироби
3. Паливо для технологічних цілей	Паливно-мастильні матеріали
4. Енергія для технологічних цілей	Електрична енергія Теплова енергія
5. Основна заробітна плата виробничих працівників	Витрати на оплату праці Витрати на оплату праці працівників за договорами цивільно-правового характеру Вихідна допомога при звільненні і ін.
6. Додаткова заробітна плата виробничих працівників	Матеріальна допомога Харчування в польових умовах Виплата одноразової допомоги при виході на пенсію ветеранам праці Придбання путівок на відпочинок Додаткова матеріальна допомога за заявою працівника Витрати на лікування Додаткові відпустки Премії (ювілейні і ін.) і ін.
7. Соціальний податок	Відрахування на: -на фінансування базової частини трудової пенсії, -на соціальне страхування -до фонду соціального страхування по нещасному випадку на виробництві -на медичне страхування
8. Витрати на підготовку і освоєння виробництва	Послуги сторонніх організацій Підготовка кадрів Витрати по підписці і спеціальній літературі Витрати по придбанню ліцензій
9. Витрати на утримання і експлуатацію обладнання	Електроенергія на технологічні потреби Амортизація Заробітна плата допоміжних працівників Технічне обслуговування і експлуатація ОФ Охорона праці і техніка безпеки Витрати на програмне забезпечення
10. Загальнозаводські витрати	Заробітна плата, сировина і матеріали, послуги сторонніх організацій, амортизація і ін. витрати адміністративно-управлінського персоналу
11. Ремонт	Ремонт трубопроводів, будівель і споруд і інших виробничих фондів
12. Інші виробничі витрати	Інші витрати

Таким чином, класифікація витрат лежить в основі формування системи обліку витрат, без правильного підбору якої неможливо організувати процес управління витратами. В сучасних умовах господарювання процес прийняття управлінських рішень тактичного і стратегічного характеру базується на інформації про витрати і фінансових результатах діяльності підприємства.

Одним з ефективних інструментів управління витратами є система обліку на підприємстві. Деякі варіанти існуючих систем і методів управління витратами розглянемо в наступному параграфі.

### 1.3. Сучасні методи управління витратами

Для об'єктивного зіставлення витрат підприємств необхідні відповідні ефективні методики й нормативи. У цьому зв'язку особливої актуальності набувають питання науково обгрунтованого вирішення організаційно-методичних аспектів реалізації функції управління витратами. Сукупність методів управління витратами підприємств представлено на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Методи управління витратами

Одним з основних методів виявлення резервів із зниження витрат є аналіз, який дозволяє зробити висновок про минулий, теперішній і майбутній стани економічної діяльності підприємств (*план-фактний аналіз*). Аналіз проводиться з використанням форм звітності, спеціальних досліджень, необхідних баз даних та інших джерел інформації.

Для проведення аналізу, що базується на фінансових документах, прийнято виділяти декілька видів: горизонтальний (часовий), вертикальний (структурний), трендовий, порівняльний і факторний аналізи.

Одним із методів виявлення резервів досягнення оптимального рівня витрат є проведення *порівняльного аналізу між окремими підрозділами, що виконують аналогічні функції*, під якими розуміють реалізацію підрозділами ідентичних бізнес-процесів або їх операцій (рис. 1.4).

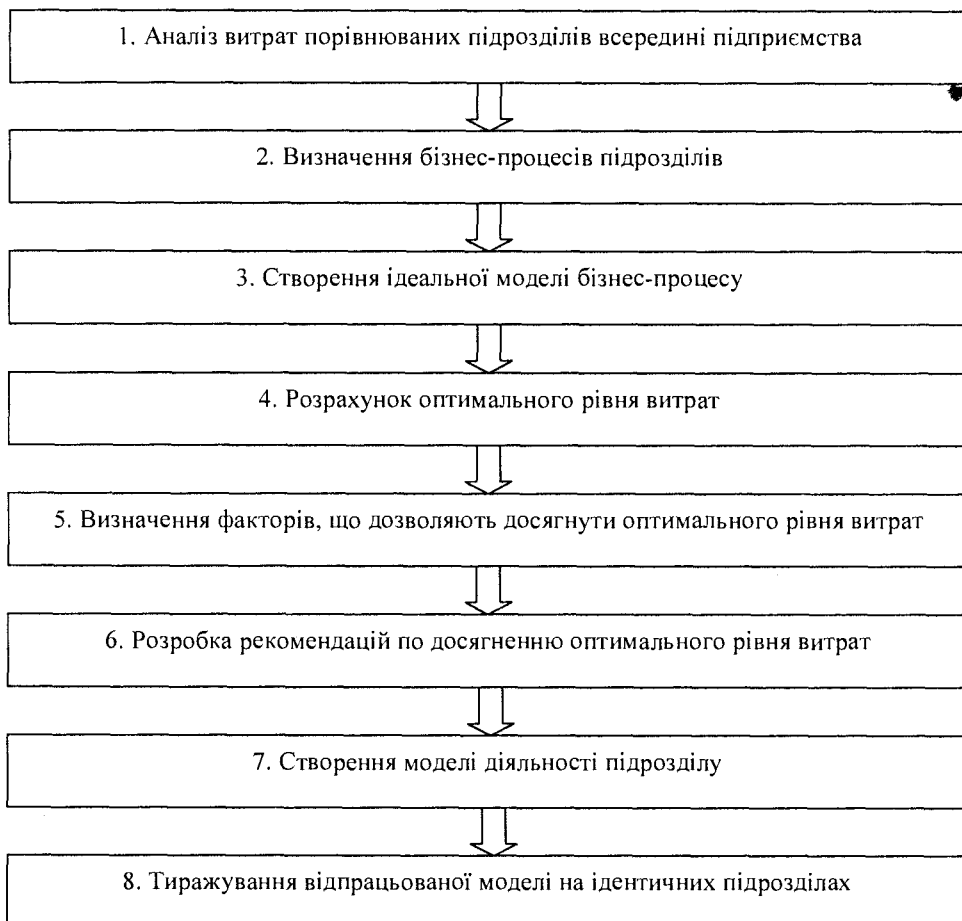


Рис. 1.4. Схема проведення порівняльного аналізу

Суть його полягає в проведенні аналізу витрат порівнюваних структурних підрозділів. Потім проводиться визначення бізнес-процесів і їх операцій і будується їх «ідеальна» модель, згідно з якою буде зроблений розрахунок оптимального рівня витрат на їх реалізацію. Наступним кроком такого аналізу є визначення чинників, які сприяють досягненню оптимального рівня витрат при дотриманні всіх вимог технології виробничого процесу з урахуванням особливостей зовнішнього середовища.

За результатами аналізу виробляються рекомендації щодо досягнення оптимального рівня витрат у даному підрозділі при здійсненні конкретних видів діяльності (виробництва) і розробляється модель діяльності підрозділу з визначенням ключових чинників витрат, що впливають на його рівень. Після здійснення зазначеного аналізу проводиться екстраполяція (тиражування) розробленої моделі на ідентичні виробничі підрозділи.

При застосуванні зазначеного методу появляється можливість визначення мінімального рівня витрат по конкретному бізнес-процесу з урахуванням норм і нормативів, а також визначення чинників, які дозволяють досягти мінімального рівня, поширення досвіду на інші підрозділи. В ідеалі можна припустити можливість розробки моделі типового виробничого підрозділу, однак на існуючому рівні управління витратами вирішення такого завдання є малоймовірним.

Незважаючи на те, що дотримання правил здійснення технологічного процесу є ключовим завданням виробничого персоналу підприємства, досить часто можуть виникати ситуації, що приводять до збільшення витрат, які є невикористаними. Прикладами таких витрат можуть бути як явні втрати – дефіцит виробництва, наднормативні втрати, втрати робочого часу, тощо, так і приховані втрати, які можуть бути знижені шляхом цілеспрямованого контролю за дотриманням технологічних процесів. Прикладом прихованих втрат може бути збільшення робочого часу управлінського персоналу понад установлені

норми в результаті неефективної організації діяльності або несвоєчасної її реорганізації при істотній її зміні або збільшенні.

Метод виявлення резервів по досягненню оптимального рівня витрат має низку обмежень і вимог, що носять об'єктивний характер. Одним із них є комплексність і масовість контролю, який повинен проводитися у всіх ключових бізнес-процесах діяльності. При його здійсненні необхідно також контролювати суміжні з основними процеси, що мають істотний вплив на виробничу діяльність підприємства. Проте низка технологій не дозволяє точно визначити відповідні витрати. В такому випадку вони визначаються розрахунковим шляхом. Зазначена обставина вимагає економічно обґрунтованого розрахунку доцільності зміни технології процесу або організаційної структури. Забезпечення контролю також повинно бути підкріплене наявністю норм витрат тих або інших ресурсів, а також системою обліку, що дозволяє визначати нормативні і наднормативні витрати ресурсів на виконання технологічного процесу.

*Аналіз ефективності використання ресурсів* (трудових, матеріальних і інших ресурсів) по всіх видах основної діяльності повинен бути спрямований на визначення оптимального рівня витрат і підвищення на цій основі ефективності виробництва.

Статистичні дані по продуктивності праці, які використані в даний момент для аналізу, безумовно, є ефективною інформацією для прийняття стратегічних управлінських рішень. Тим часом, скорочення прямих витрат праці на одиницю продукції ще не свідчить про те, що зазначений показник є об'єктивним, так як в даному показнику не знаходиться відображення нерациональне використання сировини, матеріалів, палива, енергії.

Аналіз ефективності використання ресурсів можна здійснювати з використанням багатофакторної моделі продуктивності, що, зокрема, дозволяє:

- оцінювати і аналізувати використання всіх видів ресурсів;

- аналізувати динаміку продуктивності і вимірювати ступінь впливу змін продуктивності на прибуток з урахуванням зміни цін на продукцію й використувані ресурси;
- оцінювати рівень прибутку організації з позицій можливостей росту продуктивності.

*Метод виявлення резервів при здійсненні нормування матеріально-технічних ресурсів (МТР) і праці* ґрунтується на розробці прогресивних норм і створенні єдиної бази норм із щорічним моніторингом з використанням бенчмаркінга в частині нормування, відстеження появи нових технологій, що вимагають перегляду норм, виявлення матеріальних ресурсів, які можна замінити на аналоги, що мають менші витрати або вартість, тощо.

При розробці нових технологій і нових видів устаткування, проведенні інвестиційної політики, капітальних ремонтів з метою "здешевлення" реалізації окремих технологічних функцій як метод виявлення резервів по зниженню витрат можна розглядати використання функціонально-вартісного аналізу.

Як відомо, *функціонально-вартісний аналіз (ФВА)* – це методологія безперервного вдосконалення продукції, виробничих технологій, організаційних структур. Завданням ФВА є досягнення найвищих споживчих властивостей продукції при одночасному зниженні всіх видів виробничих витрат, або іншими словами - знаходження оптимального співвідношення між корисністю продукту і витратами на його створення і використання.

Особливо актуальним стає використання даного аналізу на стадії інвестиційної діяльності: наприклад, при створенні проектів на розробку нових родовищ, оскільки здійснення діяльності за існуючими технологіями і з наявними видами устаткування приведе до більш високої собівартості газу, що добувається.

Так само використання даного методу можна рекомендувати на стадії здійснення капітального ремонту. Проведення ремонту і використання

оновленого устаткування буде сприяти досягненню поставленого завдання зниження виробничих витрат при здійсненні заданих обсягів діяльності.

Функціонально-вартісний аналіз необхідно проводити в декілька етапів (рис 1.5).

З урахуванням корисності об'єкту і рівня витрат, визначається його вартість. Таким чином, використання функціонально-вартісного аналізу дозволяє проводити пошук нових рішень, що приводять до «здешевлення» реалізації окремих технологічних функцій як шляхом створення нових об'єктів, так і шляхом удосконалення використовуваних технологій.

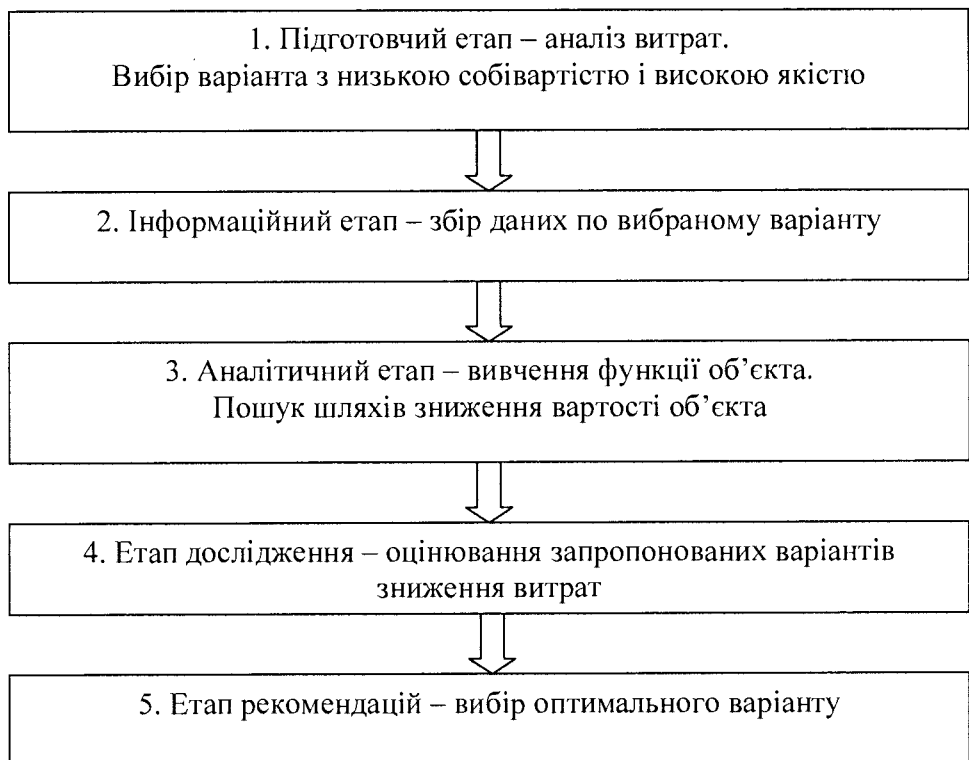


Рис. 1.5. Етапи проведення функціонально-вартісного аналізу

У сучасних економічних умовах, що характеризуються загостренням конкуренції і жорсткістю державного регулювання природних монополій, одним із пріоритетних завдань для господарюючого суб'єкта є підвищення внутрішньої виробничої ефективності і раціональне використання ресурсів, що знаходить своє відображення в галузевій політиці керування витратами.



Найбільш перспективною із систем управління витратами є системи побудована на принципах процесно-орієнтованого обліку витрат, під якими розуміється формування вартості продукції відповідно до ланцюжків створення вартості як в основний, так і в допоміжній діяльності.

Окремим випадком ідеології процесно-орієнтованого обліку можна вважати метод обліку витрат за місцем їх виникнення, що має на увазі:

- збір і віднесення первинних витрат (споживаних ресурсів) на окремі об'єкти обліку витрат (технологічна установка, операція, відділ, ділянка, бригада, тощо);
- перерозподіл витрат на інші об'єкти або готову продукцію, роботи або послуги відповідно до ланцюжка створення вартості на підставі чинників витрат, що об'єктивно відображають внутрішній стан товару, послуг або ресурсів.

Для впровадження цієї системи на підприємствах необхідно розробити і впровадити єдині стандарти в частині обліку витрат і калькулювання собівартості, які визначають:

- класифікацію витрат і рахунків обліку витрат, у тому числі аналітичних;
- склад об'єктів калькулювання собівартості з урахуванням специфіки різних видів витрат - поточних і капітальних;
- економічні об'єкти обліку витрат, а саме перелік технологічних і організаційних одиниць і виробничих заходів, в яких враховуються як прямі витрати (споживані підприємством ресурси), так і витрати на внутрішнє споживання матеріальних ресурсів і послуг власного виробництва відповідно до ланцюжків створення вартості;
- уніфіковані і стандартизовані форми первинних облікових документів;
- регламент збору й облік витрат у бухгалтерських службах філій відповідно до функціонального розподілу обов'язків між працівниками підрозділу.

Таким чином, можна говорити про розвиток функцій економічної служби підприємства в частині формування методичних вимог і контролю коректності обліку витрат по статтях витрат, економічним елементам і місцях виникнення.

Застосування цього підходу дозволяє:

- визначити реальну собівартість продукції (робіт, послуг) газотранспортного підприємства. Точне віднесення витрат на різні види діяльності дозволить відповісти на запитання: яка ж реальна собівартість основного виду діяльності газотранспортного підприємства і яка структура витрат у транспорті газу?;
- управляти витратами. Реальна картина витрат підприємства дозволяє визначити можливості росту внутрішньої виробничої ефективності;
- визначати обґрунтовані ціни реалізації. Точне визначення собівартості продукції, робіт або послуг дозволить приймати обґрунтовані рішення відносно тарифів на послуги газотранспортного підприємства;
- управляти портфелем продукції й послуг по неосновній діяльності. Буде створена база для ухвалення рішення відносно окремих видів продукції або послуг по неосновній діяльності (здійснювати або припинити виробництво, оптимізувати виробництво або залишити всі «як є», робити самим або закуповувати на стороні).

Сукупність об'єктивних чинників: концентрація виробництва, удосконалення його технології і організації, розробка теорії нормування витрат праці й матеріальних ресурсів, розвиток методів оперативного управління виробництвом, гостра необхідність оперативного контролю витрат і регулювання собівартості – привели до створення і поширення, в основному закордоном, систем «стандарт-кост», «директ-кост», ABC «таргет-кост»тощо.

Для підприємства все більш актуальним є не стільки завдання точного і повного визначення собівартості, скільки запобігання невиправданих витрат, яких можна було б уникнути. Вирішенню цього завдання сприяла поява на

початку ХХ в. у США, а потім і в Європі системи «стандарт-кост», що порівнює фактичні витрати з нормативними. Облік витрат став розвиватися таким чином, щоб адміністрація не тільки визначала витрати, але й більш повно контролювала використання ресурсів, попереджаючи виникнення невинуватених витрат. Це привело до формування концепції центрів відповідальності, відповідно до якої витрати розглядалися не тільки для всього підприємства, але й диференціювалися по центрах відповідальності із призначенням відповідальних осіб.

Стандарт-кост – це система оперативного керування ходом процесу виробництва і рівнем виробничих витрат, заснована на постійному контролі значень відхилень фактичних показників від нормативних, аналізі причин виникнення цих відхилень і тенденцій їхньої зміни в часі, використанні управлінських впливів для мінімізації відхилень або здійсненні коректування норм [115].

Термін «норматив» визначається як рівень, розрахований за якимось стандартом (нормою) і відповідний необхідному, бажаному або можливому. Норматив встановлюють, виходячи із заздалегідь обумовлених витрат матеріалів, робочого і машинного часу, накладних та інших витрат на виробництво. На основі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про очікувані доходи майбутнього року. При цій системі інформація про наявні відхилення використовується керівництвом для прийняття ним управлінських рішень. В основі системи «стандарт-кост» лежить попереднє (до початку виробничого процесу) нормування витрат за статтями витрат.

Схематично система обліку «стандарт-кост» включає показники: виручка від продажів; стандартна собівартість; валовий прибуток; відхилення від стандартів; фактичний прибуток.

Калькуляція, розрахована за допомогою стандартних норм, є основою оперативного керування виробництвом і витратами. Відхилення, що виявляються в поточному періоді, від установлених стандартних норм піддаються аналізу для з'ясування причин їхнього виникнення. Це дозволяє адміністрації оперативно усувати недоліки у виробництві, вживати заходів для їхнього запобігання в майбутньому.

Головне в системі «стандарт-кост» – контроль за найбільш точним виявленням відхилень від установлених стандартів, що сприяє вдосконаленню й самих стандартів витрат. При відсутності ж такого контролю застосування даної системи буде мати умовний характер і не дасть належного ефекту. Перевага нормативного методу обліку також у його оперативності. Крім оперативності отриманих даних про величину собівартості, використання нормативного методу має на меті оптимізацію витрат шляхом їхнього наближення до нормативних значень.

Розроблені норми розглядаються як обов'язкові стандарти для того, щоб привести фактичні витрати у відповідність із нормами шляхом виконання тих або інших управлінських впливів. Ці норми незмінні протягом усього встановленого періоду. Виключення робляться тільки для серйозних відхилень, викликаних об'єктивними причинами – ростом цін у постачальників, коливаннями рівня оплати праці, змінами самих умов виробництва або використовуваних технологічних процесів.

Ухвалення рішень про можливість і необхідність використання системи «стандарт-кост» на підприємствах газової галузі повинно бути засноване на аналізі можливостей організації розрахунків і постійному коректуванню норм і кошторисів витрат. Іншими словами, необхідно, щоб в організаційній структурі була передбачена наявність спеціального підрозділу (відділу), економічної служби й т.п., що здійснює доведення обґрунтованих норм і нормативів, аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних, коректування діючих норм і

підготовку пропозицій щодо усунення непродуктивних витрат і зниження фактичної собівартості продукції. Без цієї умови впровадження нормативного методу обліку не може принести організації реальної користі. В основному він ефективно застосовується при великій серійності виробництва, значній кількості й різноманітності операцій, необхідних для виготовлення одиниці продукції.

Не можна не враховувати й той факт, що впровадження даної системи спричинює істотні зміни в обліковій політиці підприємства, а також у веденні бухгалтерського обліку і розробці нової автоматизованої системи обліку. Тому використання даної системи обліку на підприємствах газової галузі раціональніше використовувати в модифікованому вигляді, зі збереженням основних її принципів:

- строге нормування витрат;
- попереднє (до початку звітного періоду) складання нормативних калькуляцій на основі встановлених норм (стандартів) витрат ресурсів по окремих статтях витрат;
- роздільний облік і контроль витрат по діючих нормах і по відхиленнях від них у розрізі місць їхнього виникнення й центрів відповідальності;
- систематичне узагальнення й аналіз наявних відхилень із метою використання інформації для усунення негативних явищ у виробничому процесі та управління витратами.

Однак, на відміну від системи обліку «стандарт-кост», модифікована система, назвемо її системою нормативного обліку, припускає обчислення фактичних витрат (собівартості) як сукупності нормативу і відхилення. Зведений облік витрат на виробництво при нормативному підході ведеться за статтями витрат і видах діяльності. На практиці це буде виглядати в такий спосіб: виявлені відхилення між дійсними й передбачуваними витратами, що виникли в кожному звітному періоді, протягом року, що нагромадилися на

окремих рахунках відхилень списуються безпосередньо на рахунки виробництва, а не на фінансові результати підприємства, як це передбачено системою «стандарт-кост». Більше того, для аналізу динаміки й створення можливості постійного контролю за наявними відхиленнями їхнє списання в системі нормативного обліку можна регламентувати через облікову політику підприємства, щокварталу, у півріччя або один раз – наприкінці року. Такий регламент дозволить центрам відповідальності на підставі аналізу інформації відхилень визначити основні чинники, причини й підрозділи, що впливають на зміну рівня витрат, виробити оперативні заходи впливу з метою усунення (зменшення) відхилень або перерахування нормативу.

Система нормативного обліку може бути використана керівництвом корпоративних структур як ефективний інструмент в органічному взаємозв'язку обліку витрат за видами, місцями виникнення витрат і об'єктах калькулювання, що дозволяє підсилити його контрольні функції, практично організовуючи диференційований облік витрат.

Пошук нових методів одержання об'єктивної інформації про витрати привів до появи *методу ABC*.

У системі ABC основна роль приділяється розробці й впровадженню особливого методу обліку витрат за видами діяльності – калькулюванню на основі діяльності (Activity-Based-Costing). Суть даного підходу полягає в наступному: підприємство розглядається як набір робочих операцій, що визначають його специфіку. Відповідно початковою стадією застосування ABC є визначення переліку і послідовності робіт на підприємстві шляхом розчленування складних робочих операцій на найпростіші складові паралельно з розрахунком споживання ресурсів.

Коротко методологію системи ABC можна визначити в такий спосіб:

- на відміну від традиційних методів обліку, що базуються на положенні про випуск продукції при споживанні ресурсів, система ABC

заснована на принципі: продукція споживає види діяльності, а виробнича діяльність споживає ресурси;

- виявляються формуючі витрати чинники (cost drivers), які зв'язують конкретні види діяльності і відповідні витрати, а також виступають мірою діяльності, оскільки витрати змінюються пропорційно масштабу діяльності;

- на основі чинників, що формують витрати, ресурси розподіляють між центрами виробничої діяльності, а потім відносять на конкретні вироби.

Система ABC забезпечує облік витрат по кожному виду продукції на кожному етапі виробничого процесу. Вона закладає основу для управління витратами по виробничих центрах, підсумкового аналізу собівартості конкретних виробів.

Введення даної системи також веде до скорочення тривалості виробничого процесу в результаті керування тими видами діяльності, які не підвищують цінності виробу (транспортування, складування, сортування тощо).

Методологія цієї системи може бути активно використана на ГРП при визначенні принципів виділення місць виникнення витрат, що представляють собою технологічний процес, окремий підрозділ, що виконує однорідний процес або функцію в процесі виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг).

Ще одним альтернативним традиційному вітчизняному підходу до калькулювання є підхід, коли по носіях витрат планується і враховується неповна, обмежена собівартість. Ця собівартість може містити в собі тільки прямі витрати. Її можна калькулювати на основі тільки виробничих витрат, тобто витрат, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг), навіть якщо вони непрямі. У кожному випадку повнота включення витрат у собівартість різна. Однак загальним для цього підходу є те, що деякі види витрат, що мають відношення до виробництва й реалізації продукції, не

включаються в калькуляцію, а відшкодовуються в загальній сумі з виручки. У цьому полягає суть обліку неповної собівартості.

Однією з модифікацій даної системи є система «директ-кост». Її суть полягає в тому, що собівартість планується тільки в частині змінних витрат, тобто лише змінні витрати розподіляються по носіях витрат. Решта витрат (постійні витрати) враховуються на окремому рахунку, але в калькуляцію не включаються і періодично списується на збитки за звітний період [99].

Особливістю системи «директ-кост» є, по-перше, поділ витрат на постійні і змінні. Змінні витрати прямо залежать від обсягу і асортименту випущеної продукції. Постійні витрати не залежать від змін обсягу продукції, а їхня величина залежить тільки від тривалості звітного періоду. Незважаючи на деяку умовність розподілу витрат на постійні і змінні, ефективність такого поділу сприяє спрощенню обліку і підвищенню оперативності одержання даних про прибуток.

Друга особливість системи «директ-кост» – поєднання виробничого й фінансового обліку. По системі «директ-кост» облік і звітність на підприємствах організовані таким чином, що з'являється можливість регулярного контролю даних за схемою «витрати-обсяг-прибуток» за допомогою маржинального і чистого (прибуток) доходів. Маржинальний дохід є різницею між виручкою від реалізації і змінними витратами. З іншої сторони – це сума постійних витрат і чистого доходу. Ця обставина дозволяє запровадити багатоступінчасті звіти, що важливо для деталізації аналізу.

Складання звіту про доходи, що має багатоступеневий характер, є третьою особливістю системи «директ-кост». Так, якщо змінні витрати розділити на виробничі і невиробничі, то звіт стане тріступінчастим. При цьому спочатку визначається виробничий маржинальний дохід, потім дохід у цілому, потім чистий дохід.

Четверта особливість системи «директ-кост» – розробка методики



економіко-математичного і графічного аналізу звітів для прогнозу чистих доходів. Важливо, що застосовуючи дану систему, можна оперативно вивчати взаємозв'язок між обсягом виробництва, витратами (собівартістю, виручкою, прибутком, маржинальним доходом). Цей взаємозв'язок можна вивчати й графічно, і аналітично.

Основна перевага системи обліку сум покриття в тому, що на основі інформації, одержуваної в ній, можна приймати різні оперативні рішення по керуванню витратами й підприємством у цілому.

Застосування даної системи на підприємстві газового комплексу можна розглядати тільки на перспективу при впровадженні управлінського обліку, але деякі елементи системи можуть бути використані й сьогодні. Так, розподіл витрат на постійні та умовно-змінні може бути використано в наступних цілях:

- планування витрат за видами діяльності (планування умовно-змінних витрат здійснюється за нормами витрат ресурсів на одиницю виготовленої продукції);
- укрупненого планування витрат за видами діяльності на підставі витрат базового періоду;
- розрахунку маржинального прибутку й точки беззбитковості виду діяльності;
- аналізу витрат при відхиленні фактичних витрат від планових показників з урахуванням відхилень обсягу виробництва від планового значення.

Ще одна система обліку витрат має багаторічний досвід застосування в сотнях відомих компаній це система з англійською назвою і японськими коріннями «таргет-костинг».

Сама ідея, покладена в основу концепції «таргет-костинг», нескладна й революційна одночасно. Японські менеджери просто вивернули «навпаки» традиційну формулу ціноутворення [194-197]:

$$\text{Собівартість} + \text{Прибуток} = \text{Ціна},$$

що у концепції « таргет-костинг» трансформувалася в рівність:

$$\text{Ціна} - \text{Прибуток} = \text{Собівартість.}$$

Це просте рішення дозволило одержати ефективний інструмент превентивного контролю й економії витрат ще на стадії проектування.

Дана система, на відміну від традиційних способів ціноутворення, передбачає розрахунок собівартості виробу, виходячи з попередньо встановленої ціни реалізації. Ця ціна визначається за допомогою маркетингових досліджень, тобто фактично є очікуваною ринковою ціною продукту або послуги.

Для визначення цільової собівартості виробу (послуги) величина прибутку, яку хоче одержати компанія, віднімається від очікуваної ринкової ціни.

Використання деяких елементів цієї системи є можливим в допоміжних структурних підрозділах підприємств.

Для підвищення ефективності роботи компанії може бути проведена її реорганізація, що супроводжується зміною складу управлінської команди, вибором нової стратегії або принципів управління.

*Реструктуризація* є зміною структури компанії або концерну, тобто зміна меж підрозділів або компаній (виділення, розділення, об'єднання, злиття, поглинання), з метою досягнення конкурентної переваги, зниження витрат, підвищення ефективності управління і збільшення вартості оновленої компанії або концерну [14].

В більшості випадків причинами проведення реструктуризації компаній і концернів є наступні події [60,142,129]:

- зміни, що відбулися, в зовнішньому середовищі (встановлення довгострокових ринкових трендів, зміни в макроекономічній політиці, законодавстві, дії конкурентів);
- галузеві і технологічні зміни в структурі виробництва і

технологічному циклі;

- внутрішньокорпоративні зміни (прийняття нових бізнес-стратегій, зниження витрат, виправлення допущених раніше помилок, зміни у складі топ-менеджерів, вирішення внутрішньокорпоративних конфліктів і т.д.).

Головною метою при проведенні реорганізацій і реструктуризації є прагнення знизити витрати і підвищити ефективність управління [142].

Реструктуризація може бути розділена на портфельну, фінансову і організаційну [14].

В результаті *портфельної* реструктуризації відбуваються значні зміни у складі активів, які належать компанії. Вона може бути здійснена наступним чином: продаж активів (дивестиції), відокремлення, ліквідація. При необхідності, може бути здійснено придбання нової компанії або бізнесу, що підвищує ефективність роботи вже існуючих.

*Фінансова* реструктуризація включає численні зміни в структурі капіталу компанії (концерну), починаючи з управління потоками грошових коштів і короткостроковими кредитами до прийняття стратегічних фінансових рішень і системи ціноутворення всередині компанії, тим самим, здійснюючи безпосередній вплив на процес створення доданої вартості. На характер проведення фінансової реструктуризації здійснюють вплив наступні елементи фінансової структури: масштаб інвестицій, співвідношення між активами, що використовуються для інвестицій і резервами по них, вибір джерел доходу, показник доходу від реінвестицій, співвідношення між борговими і виконаними контрактами, принципи, ступінь і вартість втрачених можливостей, розподіл витрат на поточні потреби і реалізацію перспективних планів, принципи формування і особливості виплати заробітної плати і соціальної допомоги.

*Організаційна* реструктуризація включає численні зміни в організаційній структурі компанії, що супроводжуються зміною меж стратегічних бізнес-одиниць, дивізіонів, дочірніх компаній. Для цього використовуються

розділення, відокремлення і об'єднання структурних підрозділів компанії, зміна числа ієрархічних рівнів, зміни в контролінгу, скорочення чисельності персоналу, інші способи реформування системи управління. При цьому поєднання декількох способів організаційної реструктуризації більш ефективно, ніж інтенсивніше використання тільки одного з них.

Прийняття компаніями нових стратегій в більшості випадків робить необхідним внесення змін в їх структуру. Проте стратегія рідко визначає єдині структурні рішення. Більше того, найважливішими проблемами в стратегії найчастіше виявлялися проблеми реалізації і безперервної адаптації: добиватися її виконання і залишатися гнучкими. Таким чином, реструктуризація є засобом забезпечення гнучкості управління компаніями і реалізації прийнятих стратегій.

Перед проведенням реорганізації або реструктуризації компанії повинні бути визначені: послідовність проведення дій, терміни їх виконання, відповідальні, а також методи управління цим процесом. Також повинні бути проаналізовані наслідки прийняття таких рішень, виконані порівняння альтернативних варіантів рішень по зміні структури компанії або групи компаній.

Частіше всього реструктуризація – це реакція на зовнішній тиск, коли під впливом несподіваних змін в зовнішньому середовищі компанія вимушена миттєво міняти свою ринкову стратегію [60].

Основною задачею реструктуризації бізнесу є створення бізнес-системи, яка, з одного боку, відповідатиме довгостроковим задачам власників, а з іншого – розвиватися відповідно до вимог навколишнього середовища. Реструктуризація має на увазі як перебудову бізнесу з метою концентрації на самих прибуткових напрямках діяльності, так і реорганізацію системи управління компанією.

Основним принципом реструктуризації внутрішнього середовища компанії є забезпечення прозорості бізнесу. При цьому потрібно виходити з

принципу максимального спрощення існуючих процесів і виключення тих функцій, які можна придбати на стороні без збитку для справи.

Багато підприємств через історичні причини мають надмірну інфраструктуру, яка позбавляє їх можливості бути прибутковими. Керівництво виробничих підрозділів часто стикається з проблемою – проводити самим або купувати на стороні окремі або всі частини продукту, що виробляється. Це найзагальніша проблема багатьох виробництв.

В цих умовах саме реструктуризація може виступити основним засобом скорочення витрат.

Автори М.Х. Ішміяров і Е.А. Крайнова в книзі «Реструктуризація як економічний механізм підвищення ефективності нафтогазового виробництва» розглядають теоретичні питання реструктуризації з погляду нафтової компанії [60]. Але багато основних підходів до реструктуризації (питання правового регулювання, сучасні методи реструктуризації, технологія реструктуризації) можуть бути використано для газових компаній.

Газова компанія, як підприємство, може визначатися як динамічно взаємодіюча із зовнішнім середовищем соціально-технічна система, спроектована для досягнення конкретної мети.

Саме існування тісного взаємозв'язку між станом газової компанії і її поведінкою залежно від зміни зовнішнього середовища приводить до необхідності комплексної зміни методів функціонування газової компанії, що і є реструктуризацією.

Реструктуризацію слід розглядати як основний засіб реформування підприємств газового комплексу, як новий високоефективний інструмент підвищення конкурентоспроможності і зростання ефективності виробництва. Принципова схема реструктуризації компанії відображена на рис. 1.6, звідки видно вплив зовнішнього середовища на стан компанії і необхідність діагностики цього стану.

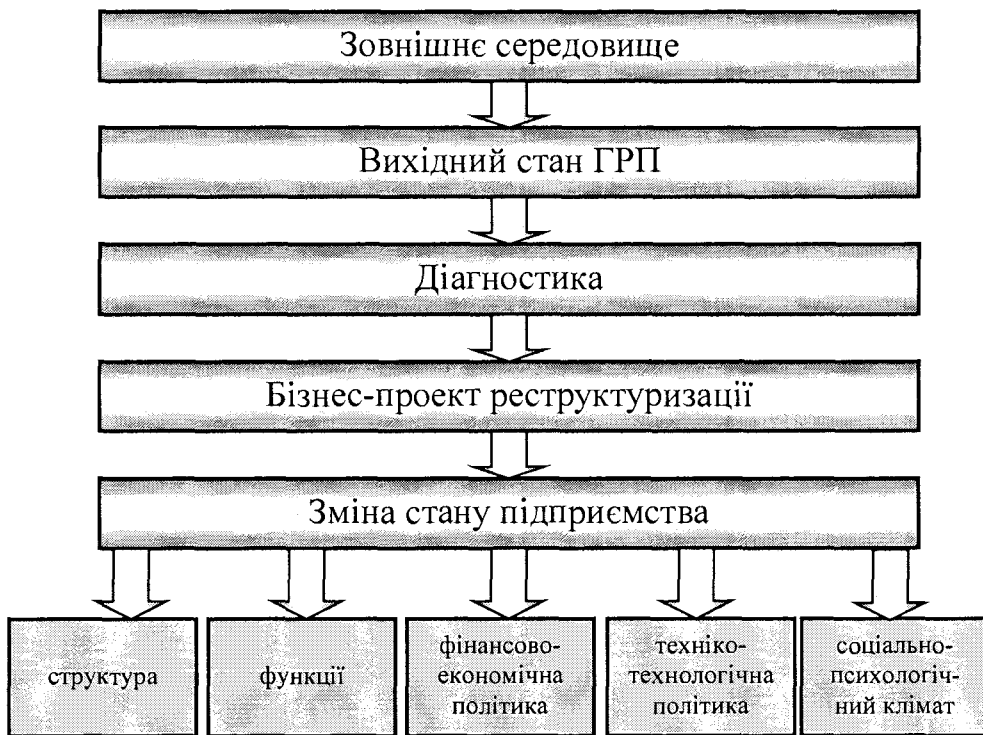


Рис. 1.6. Принципова схема реструктуризації ГРП

На основі проекту реструктуризації будується ієрархія задач реструктуризації (рис. 1.7).

Вміле поєднання перерахованих елементів здійснює вплив на наступні показники діяльності ГРП:

- економічні – рівень витрат виробництва, якість і ціну продукції, що випускається;
- на рейтинг компанії в галузі, її престиж;
- ступінь її технологічної адаптації до змінних ринкових умов.

В економічній літературі на сучасному етапі немає однозначного підходу відносно стадій і етапів проведення реструктуризації.

Л.П. Белих і М.А. Федотова в книзі «Реструктуризація підприємства» відмічають, що підприємствам потрібні майнова реструктуризація і функціональні зміни, оскільки дуже часто вони страждають від поганого планування будівель і негнучкості виробництва [14]. Проте ці проблеми

достатньо специфічні для підприємств різних галузей. Більшість з них не можуть бути вирішені простим переплануванням.

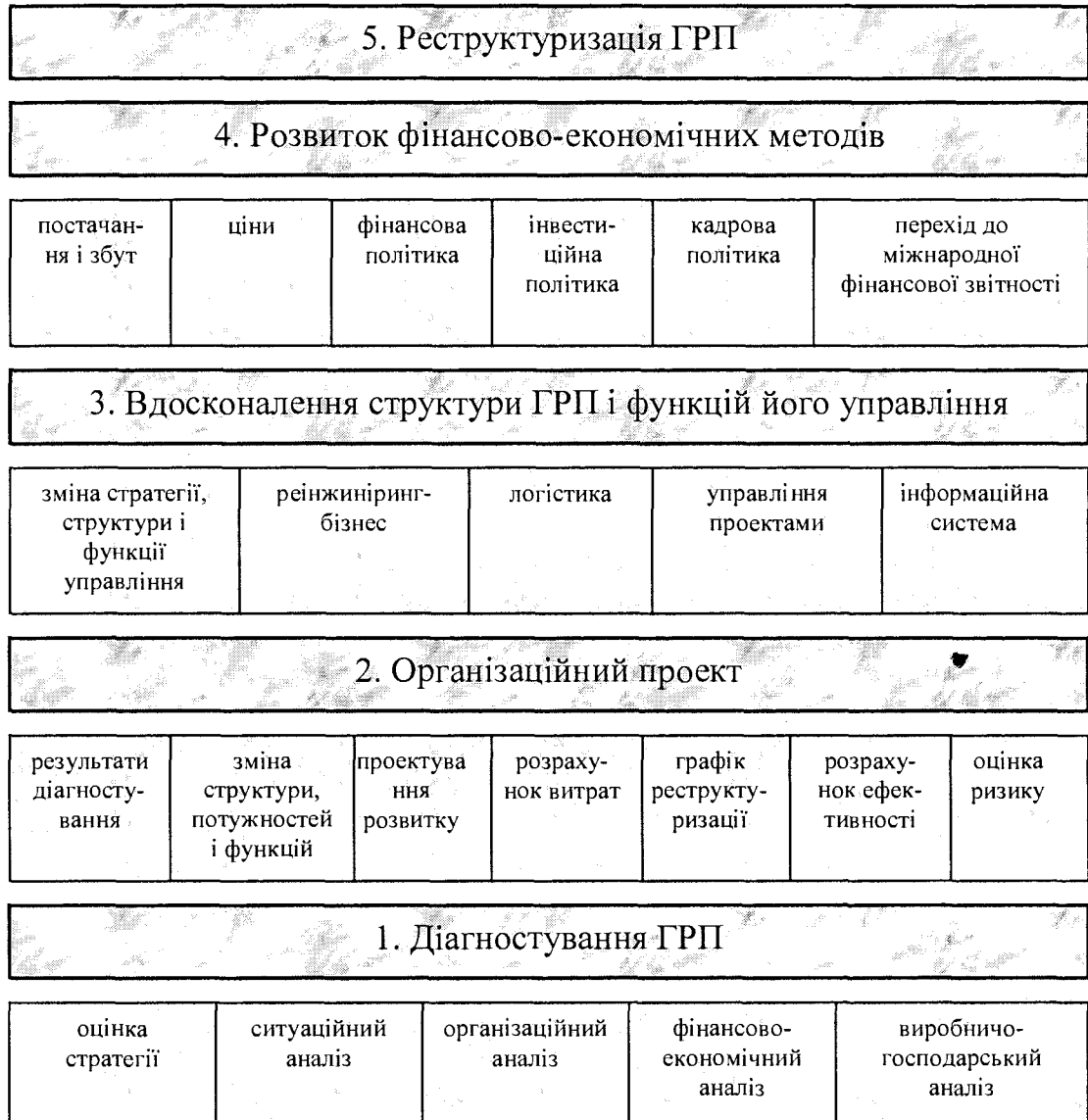


Рис. 1.7. Ієрархія задач реструктуризації ГРП

На думку авторів, другий етап реструктуризації направлений на зміцнення фінансової стабільності і залучення капіталовкладень, а заключний етап – на перетворення власності.

Дещо інший підхід до проведення реструктуризації у фахівців міжнародної консалтингової фірми «Роланд Бергер & Партнер» [60]. Процес

реструктуризації вони підрозділяють на два ступені:

- 1) реструктуризація в плані оперативних заходів;
- 2) оптимізація бізнес-процесів (менеджмент заходів).

В рамках даної роботи поняття реструктуризації розглядається, в першу чергу, як засіб підвищення ефективності управління витратами. Тому поставлена мета – на основі економічного моделювання проаналізувати зміну витрат підприємства і зробити висновки про доцільність проведення реструктуризації.

Таким чином, розглянуті методи управління витратами показали, що для вирішення проблеми оптимізації витрат і ефективності господарювання підприємств необхідний індивідуальний підхід до вибору існуючих систем управління витратами, а в низці випадків до формування власної системи управління з урахуванням галузевих особливостей, організаційної структури і масштабності компаній.

### **Висновки до розділу 1**

1. Проведений огляд літературних джерел показав, що функція управління повинна мати чітко виражений зміст (набір дій в рамках функції), процес здійснення (логічну послідовність здійснюваних в рамках функції дій) і структуру, в рамках якої завершується її організаційне відособлення. При цьому різні автори виділяють свої власні переліки загальних функцій управління. Проте, можна упорядкувати існуючі відмінності в їх класифікаціях наступним чином: виділяється (чи ні) координація як самостійна функція управління; виділяються (чи ні) зв'язуючі процеси (процес прийняття рішень і комунікацій) або вони виступають як процеси реалізації функцій управління; виділяється (чи ні) керівництво (лідерство) як самостійна діяльність; називають різне число категорій, в яке «збираються» функції управління.



2. При визначенні функцій управління розглянуто підхід, направлений на виділення загальних і конкретних, або спеціальних функцій. Перші розглядаються, як функції, обов'язкові до виконання в будь-якій організаційній системі. Другі – як функції, що відображають специфіку тієї або іншої організаційної системи. Для формування процесу управління на сучасному рівні необхідне виділення конкретних функцій управління, які пов'язані із специфікою об'єкту управління. Оскільки конкретні функції управління виникають в результаті накладення загальних функцій управління на специфіку об'єктів управління, то перелік таких функцій залежить від переліку об'єктів управління і рівня декомпозицій самих функцій. Як об'єкти управління можуть виступати ресурси, процеси і результати. Тобто такий поділ функцій представляє організацію як сукупність входів, виходів і процесів перетворення ресурсів на вході в результати на виході і дозволяє виділити функції управління ресурсами, функції управління процесами і функції управління результатами.

3. На підставі проведеного аналізу теорії функцій управління розглянуто можливість реалізації функції управління витратами через елементи управлінського циклу. При цьому виконання функцій управління в повному обсязі за всіма елементами складає цикл впливу управляючої підсистеми (суб'єкт управління) на керовану підсистему (об'єкт управління). Суб'єктами управління витратами виступають керівники і фахівці підприємства і його підрозділів. Об'єкти управління – це витрати на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг).

4. Доведено, що раціонально організована система інформаційного забезпечення з метою контролю і управління припускає забезпечення всіх ланок управлінської системи цілеспрямованою, повною, достовірною інформацією про витрати. Вирішення даної проблеми багато в чому визначається використовуваною класифікацією витрат. Вивчення різних варіантів групування витрат у вітчизняних і зарубіжних системах обліку дозволило сформулювати

класифікацію, що пропонує групувати витрати за певними ознаками. При цьому зазначено, що у світовій практиці не існує єдиної класифікації витрат, кожна компанія застосовує номенклатуру витрат залежно від інформації, яка потрібна менеджерам. Відмінна риса таких класифікацій – їх спрощення, поєднання різних ознак групування, підміна одного поняття іншим.

5. Враховуючи, що процес управління здійснюється через певний набір функцій, запропоновано розширити напрями класифікації витрат, підпорядкувавши їх можливостям певної функції управління витратами. У кожній функції є своє призначення, мета, задачі, а також методи, прийоми і способи їх досягнення. При цьому необхідно мати на увазі, що одна і та ж класифікаційна ознака у різних напрямках може дати різний результат. Отже, класифікацію витрат з врахуванням функцій управління варто здійснювати у відповідності до цілей: визначення собівартості продукції, що виготовляється, і формування фінансового результату діяльності; ухвалення управлінських рішень; для здійснення процесу контролю і регулювання чи ін.

6. Доведено, що класифікація витрат лежить в основі формування системи обліку витрат, без правильного підбору якої неможливо організувати процес управління витратами. В сучасних умовах господарювання процес прийняття управлінських рішень тактичного і стратегічного характеру базується на інформації про витрати і фінансових результатах діяльності підприємства.

7. Для об'єктивного зіставлення витрат підприємств необхідні відповідні ефективні методики й нормативи. У цьому зв'язку особливої актуальності набувають питання науково обґрунтованого вирішення організаційно-методичних аспектів реалізації функції управління витратами. Проведений аналіз методів управління витратами показав, що для вирішення проблеми оптимізації витрат і ефективності господарювання підприємств необхідний індивідуальний підхід до вибору існуючих систем управління витратами, а в

низці випадків до формування власної системи управління з урахуванням галузевих особливостей, організаційної структури і масштабності компаній.

8. В рамках існуючих методів управління витратами розглянуто метод реструктуризації як основний засіб реформування підприємств, як новий високоефективний інструмент підвищення конкурентоспроможності і зростання ефективності виробництва. В рамках даної роботи поняття реструктуризації розглядається, в першу чергу, як засіб підвищення ефективності управління витратами. Тому поставлена мета – на основі економічного моделювання проаналізувати зміну витрат ГРП і зробити висновки про доцільність проведення реструктуризації.

Основні результати розділу 1 опубліковані у працях [29,31,32,33].

## РОЗДІЛ 2

### АНАЛІЗ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ГАЗОРОЗПОДІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

#### 2.1. Розробка методики комплексного аналізу витрат газорозподільних підприємств

Аналіз виробничих витрат і визначення собівартості – найважливіша ділянка в системі управління, яка має прямий вплив на безперервне підвищення технічного рівня виробництва і його ефективність.

Собівартість продукції – це виражені в грошовому виразі витрати підприємства (за певний період часу) на виготовлення продукції, що знаходиться на різних стадіях готовності: в незавершеному виробництві, на складі готової продукції, відвантаженої в даному періоді покупцю. Чим більші виробничі витрати, тим більша собівартість. Собівартість – це витрати на просте відтворення, поточні витрати конкретного виробника.

Собівартість продукції, характеризуючи витрати на виробництво, є якнайкращим критерієм того, наскільки раціонально використовуються підприємством основні фонди, матеріальні і трудові ресурси.

Значення аналізу собівартості визначається тим зв'язком, в якому вона знаходиться з іншими техніко-економічними показниками. Наприклад, прибуток – це різниця між вартістю товарної продукції і її собівартістю. За інших рівних умов: чим нижча собівартість, тим вищий прибуток підприємства. Тому зниження собівартості є постійно діючим чинником зростання ефективності виробництва.

На сьогоднішній день існує ціла низка методик, якими можна скористатися для аналізу собівартості продукції. Такого роду аналіз є істотним елементом в практиці господарювання. Практично всі користувачі фінансових звітів підприємств використовують аналіз собівартості продукції для прийняття

рішень щодо оптимізації своїх інтересів.

Цілі цього аналізу досягаються в результаті рішення певного взаємозв'язаного набору аналітичних задач, якими є конкретизація цілей з урахуванням організаційних, інформаційних, технічних і методичних можливостей проведення цього аналізу. Основним чинником є обсяг і якість початкової інформації.

Аналіз такого роду є прерогативою вищої ланки управлінських структур підприємства, здатних впливати на формування фінансових ресурсів і результатів роботи в цілому. Ефективність або неефективність прийнятих управлінських рішень повинні пройти оцінку з погляду загального успіху фірми, характеру її економічного зростання і зростання загальної фінансової ефективності. Саме тому аналіз собівартості займає важливе місце в системі управління витратами підприємства.

Його результати сприятимуть зростанню інформованості керівництва підприємства і інших користувачів економічної інформації про стан фірми і послужить інформаційною базою для прийняття оптимальних фінансових рішень, сприяючих стійкому розвитку підприємства.

Особливе значення має вибір системи показників, оскільки вони є основою для оцінки собівартості на підприємстві.

Але головне звернути увагу не стільки на методи аналізу, скільки на способи аналізу результатів і методики прийняття управлінського рішення.

Правильно проведений аналіз собівартості закономірно веде до зниження втрат у виробничій і фінансовій діяльності підприємства. В результаті цього відкриваються перспективи зростання, очікувані наслідки від прийнятих рішень, сканування можливостей досягнення стратегічних цілей.

Як матеріал для визначення оптимальної методики аналізу собівартості була використана вітчизняна та зарубіжна література по фінансовому і економічному аналізу, а також періодика з фінансових питань. Була вивчена

методична література, на підставі якої можна зробити наступні висновки.

Практично у всій проаналізованій літературі по аналізу собівартості продукції присутні елементи факторного аналізу, аналізу витрат на одну гривню товарної продукції, аналіз структури витрат на виробництво і реалізацію продукції, аналізу по статтях витрат. Ці методики в основному перекликаються між собою, але задача полягає в тому, щоб з тих, що є, підібрати перелік показників, застосовних для конкретно взятого підприємства.

Методики аналізу собівартості детально представлено в роботах [4, 6, 15, 16, 45, 46, 53, 58, 66, 69, 158, 175-177, 190]. На жаль, не можна б було скористатися методикою конкретно одного з авторів вказаних робіт, оскільки, наприклад, в навчальному посібнику А.М. Ковальнової присутній, коефіцієнтний аналіз, але немає факторного аналізу, який би крім всього іншого дозволив встановити не тільки результативність підприємства, але і виявити за рахунок чого він був одержаний (під впливом яких чинників на собівартість) [69].

Факторний аналіз – це аналіз впливу окремих чинників (причин) на результативний показник за допомогою детермінованих або стохастичних прийомів дослідження. Причому факторний аналіз може бути як прямим (власне аналіз), тобто роздроблення результативного показника на складові частини, так і зворотним (синтез), коли його окремі елементи сполучають в загальний результативний показник. Тому він є важливим при проведенні аналізу собівартості [175].

А в навчальному посібнику А. Д. Шеремета і Р. С. Сайфуліна такого роду методика достатньо широко представлена, в якій за допомогою шести найважливіших показників, що роблять вплив на кінцевий результат, відображена пряма залежність [175]. Також в даній методиці представлений аналіз поведінки витрат і взаємозв'язку обсягу виробництва, собівартості і прибутку. Ще однією перевагою є те, що дані автори в методиці використовують досвід зарубіжної практики. Наприклад, для підвищення

об'єктивності розділення витрат на постійні і змінні запропонований ряд ефективних практичних методів:

- метод вищої і нижчої точки обсягу виробництва за період;
- метод статистичної побудови кошторисного рівняння;
- графічний метод.

Графічний метод є побудовою графіка, який зображає залежність між показниками за допомогою креслення, діаграми.

Дуже зручним в цій методиці є алгоритм для побудови рівняння загальних витрат і розділення їх на постійну і змінну частини по методу вищої і нижчої точки [177].

Для самих підприємств аналіз витрат на виробництво по економічних елементах має обмежене значення. В основному контролюється лише дотримання кошторису витрат і зміна структури в динаміці. Визначення питомої ваги окремих витрат дозволяє зробити висновок про те, чи є виробництво матеріаломістким, трудомістким, енергоємним або фондомістким.

Цей момент в аналізі описує Л. В. Донцова [45]. Детально представлений аналіз витрат по елементах, аналіз економічних елементів витрат по витратних центрах, аналіз матеріальних витрат на конкретний вид продукції, проведений факторний аналіз витрат.

Перевагою цієї методики є представлений аналіз беззбитковості, і за допомогою побудови графіка беззбитковості, і за допомогою аналізу критичного обсягу реалізації продукції. Причому останній аналіз доповнений факторним аналізом.

Була вивчена методика, представлена в навчальному посібнику Т. Б. Берднікова «Аналіз і діагностика фінансово-господарської діяльності підприємства» [15]. Акцент в даній методиці робиться на факторний аналіз, який показує пряму економічну залежність собівартості і впливаючих на неї чинників.

При цьому чинники автор розділяє на дві групи:

- прямо залежні від роботи підприємства (зниження витрат сировини, матеріалів, палива і електроенергії на одиницю продукції, зміна структури спожитих сировини, матеріалів, палива, енергії; поліпшення використання основних фондів);

- незалежні від роботи підприємства (природно-кліматичні умови і місце розташування підприємства, місткість сировинної бази, розміщення виробничих ділянок, цехів, комплексів).

Слід зазначити, що дана методика зручна у використанні, в основному, для аналізу підприємств виробничої сфери.

Детальна методика аналізу собівартості представлена в роботі [4]. Дана методика ґрунтується на всебічному підході до аналізу, дозволяє з'ясувати тенденції зміни собівартості, виконання плану по його рівню, визначити вплив чинників на його приріст, аналізує витрати на одну гривню товарної продукції і собівартість окремих її видів, допомагає встановити резерви і дати оцінку роботи підприємства по використанню можливості зниження собівартості. Особлива увага тут надається розподілу витрат на прямі і непрямі.

В цьому навчальному посібнику сформульована методика комплексного аналізу найважливіших показників діяльності підприємства, у тому числі і аналізу витрат і собівартості, з урахуванням новітніх досягнень науки, практики і міжнародних стандартів. В ній знайшли віддзеркалення і розвиток не тільки традиційні питання аналізу, але і новітні розробки вчених, характерні для ринкової економіки. Тому, вона і є прийнятною методикою аналізу собівартості для газорозподільного підприємства.

Вивчення даної літератури дозволило визначити оптимальну методику для газорозподільного підприємства і розробити той механізм оцінки, за допомогою якого стане можливим виявити резерви, що сприяють зниженню собівартості продукції в цілому.



Методика проведення такого аналізу ґрунтується на вертикальному, горизонтальному, трендовому, відносному (коефіцієнтному), порівняльному і факторному аналізі.

Газорозподільне підприємство – це будь-яка фізична або юридична особа, що здійснює хоча б один з наступних видів діяльності: видобуток, транспортування, розподіл, постачання, зберігання природного газу, яка несе відповідальність за комерційні, технічні аспекти та/або технічне обслуговування у зв'язку з виконанням зазначених видів діяльності, але не є кінцевим споживачем газу.

Слід зазначити особливості функціонування газорозподільного підприємства в існуючих умовах, з урахуванням яких буде проведений комплексний аналіз витрат:

- обсяг товаротранспортної роботи визначається протяжністю і діаметром трубопроводів підприємства;
- залежність підприємства у всіх діях від головної організації;
- ціни на послуги, що надаються, фіксовані і доводяться до підприємства в установленому порядку;
- змінні витрати підприємства залежать від протяжності газопроводів і від об'єму транспортованого газу.

Розвиток ринкових відносин висуває нові задачі в галузі вдосконалення форм і систем управління, ціноутворення, податкової політики в газовій галузі.

Основною проблемою діяльності газорозподільних підприємств є високі витрати на виробництво продукції, а, відповідно, пошук шляхів скорочення витрат на основні види діяльності (транспортування, розподіл, постачання, зберігання природного газу та ін.) та збільшення прибутку за рахунок підвищення ефективності роботи. Саме тому методика комплексного аналізу витрат газорозподільного підприємства побудована з урахуванням специфіки даного виду економічної діяльності (газового господарства) і включає:

- аналіз техніко-економічних показників;
- аналіз виконання плану по собівартості;
- аналіз по елементах;
- аналіз витрат на оплату праці;
- факторний аналіз витрат;
- аналіз беззбитковості.

Розглянемо кожен із зазначених пунктів детально.

Аналіз виконання плану по собівартості. При аналізі виконання плану по собівартості товарної продукції необхідно розглядати фактичні витрати, виявляти відхилення від плану і намічати заходи щодо усунення перевитрат і по подальшому зниженню витрат по кожній статті [4].

Оцінка виконання плану по собівартості всієї товарної продукції проводиться за даними про її фактичний обсяг і асортимент, обчисленими за плановою і фактичною собівартістю звітного року.

В цілому собівартість продукції складається з матеріальних витрат, витрат на виплату заробітної плати працівникам і комплексних статей витрат. Збільшення або зменшення витрат по кожному елементу викликає або підвищення, або зниження собівартості продукції. Тому при аналізі треба перевірити витрати сировини, матеріалів, палива і електроенергії, витрати на заробітну плату, цехові, загальнозаводські і інші витрати.

Аналіз виконання плану по собівартості зводиться в аналітичну таблицю, на підставі якої робляться висновки про результати в цілому.

Аналіз витрат по елементах. Основними чинниками, що впливають на прибуток підприємства, є виручка від реалізації продукції, робіт або послуг або дохід і витрати (собівартість і інші).

Якість аналізу витрат залежить від якості початкової інформації. За даними фінансової звітності виконати повний аналіз витрат неможливо. Для цього необхідно мати в своєму розпорядженні дані аналітичного і синтетичного

обліку.

Маючи тільки «Звіт про прибутки і збитки» форма №2, проаналізувати вплив зміни витрат на прибуток можна, але оцінити вплив чинників на зміну самих витрат – не можна. Для такого аналізу рекомендується мати в розпорядженні дані форми № 5. В п.6 форми № 5 відображені витрати, проведені підприємством в звітному і минулому періоді, згруповані за економічними елементами. Крім того, необхідно мати аналітичну таблицю, побудовану відповідно до калькуляційних статей витрат. Задачами аналізу витрат є:

- оцінка обґрунтованості і напруженості плану по витратах, витратах виробництва і обігу на основі аналізу поведінки витрат;
- встановлення динаміки і ступеня виконання плану по собівартості;
- визначення чинників, що вплинули на динаміку показників собівартості і виконання плану по них, величини і причини відхилень фактичних витрат від планових витрат.

Для самих підприємств аналіз витрат на виробництво по економічних елементах має обмежене значення. В основному контролюється лише дотримання кошторису витрат і зміна структури в динаміці. Визначення питомої ваги окремих витрат дозволяє зробити висновок про те, чи є виробництво матеріаломістким, трудомістким, енергоємним або фондомістким [46].

Групування витрат по елементах є єдиним, обов'язковим і визначається Положенням про склад витрат. Групування по економічних елементах показує, скільки саме витрачено на виробництво продукції, яке співвідношення окремих елементів в загальній сумі витрат. При цьому по елементах матеріальних витрат відображаються тільки придбані матеріали, вироби, паливо і енергію. Оплата праці і відрахування на соціальні потреби відображаються тільки стосовно персоналу основної діяльності.

Групування витрат по елементах дозволяє здійснювати контроль за формуванням, структурою і динамікою витрат по видах, що характеризують їх економічний зміст. Це необхідно для вивчення співвідношення живої і уречевленої праці, нормування і аналізу виробничих запасів, визначення часткових показників оборотності окремих видів нормованих оборотних коштів, а також для інших розрахунків галузевого, національного і народногосподарського рівня (зокрема, для визначення величини створюваного в промисловості національного доходу).

Для того, щоб проаналізувати витрати по елементах, потрібно скласти аналітичну таблицю (додаток А, табл. А.1). По даній таблиці робляться висновки про зміну у складі всіх елементів витрат.

Потім проводять аналіз витрат з розбиттям на змінні і постійні (додаток А, табл. А.2).

Найважливішим елементом витрат є матеріальні витрати. Вони включають: сировина і матеріали, допоміжні матеріали, паливо на технологічні потреби, енергію на технологічні потреби, комунальні послуги, паливо для транспорту. Величина цих витрат залежить від кількості спожитих матеріальних ресурсів і цін (тарифів).

На витрати підприємств газової промисловості впливають різні чинники, але основними є обсяг роботи, а також зміна цін і тарифів на ресурси. Оскільки постійні і змінні витрати поведуться по-різному по відношенню до обсягу виконаних робіт, то і розрахунок впливу цього останнього чинника на зміну змінних і постійних витрат різний. Суму витрат (як змінних, так і постійних) і обсяг виробництва і реалізації зв'язує показник, який називається рівень витрат ( $PB$ ). Обсяг роботи характеризує показник «виручка від реалізації».

Рівень витрат – це відношення суми витрат до обсягу реалізації [46]:

$$PB_{\text{норм}} = \frac{PB}{BP} \times 100\%;$$

$$PB_{зм} = \frac{ЗВ}{ВР} \times 100\%,$$

де  $PB$  – витрати, що не змінюються (постійні);  $ЗВ$  – витрати, що змінюються (змінні);  $ВР$  – виручка від реалізації.

При зміні обсягу виручки змінюється сума змінних витрат, а їх рівень залишається відносно незмінним. При впливі зміни обсягу діяльності на постійні витрати їх рівень змінюється, а сума залишається постійною.

Аналіз витрат на оплату праці. Витрати на заробітну плату виробничих працівників відображаються безпосередньо в статтях витрат. Заробітна плата допоміжних працівників в основному відображається на статтях витрат по утриманню і експлуатації устаткування, заробітна плата службовців і інженерно-технічного персоналу входить до складу цехових і загальнозаводських витрат. Заробітна плата працівників, зайнятих в допоміжному виробництві, входить в собівартість пари, води, електроенергії і впливає на собівартість товарної продукції не прямо, а опосередковано через ті комплексні статті, на які віднесена витрата пари, води і електроенергії.

Тому аналіз заробітної плати, перш за все, проводиться по загальному її фонду і фондах окремих категорій промислово-виробничого персоналу підприємства, незалежно від того, в яких статтях відображена ця заробітна плата. Після виявлення причин, які викликали зміну (відхилення) фонду заробітної плати окремих категорій працівників, можна визначити, якою мірою ці відхилення вплинули на різні статті собівартості продукції.

Зниження собівартості продукції багато в чому визначається правильним співвідношенням темпів зростання продуктивності праці і зростання заробітної плати. Зростання продуктивності праці повинно випереджати зростання заробітної плати, забезпечуючи тим самим зниження собівартості продукції.

Аналіз витрат на оплату праці потрібно почати з аналізу використання фонду заробітної плати, при цьому структуру фонду заробітної плати слід

розділити на постійну і змінну частини.

Змінна частина фонду заробітної плати змінюється пропорційно обсягу виробництва продукції. Це зарплата працівників по відрядних розцінках, премії працівникам і управлінському персоналу за виробничі результати і сума відпускних, відповідно частці змінної зарплати.

Постійна частина оплати праці не змінюється при збільшенні або спаді обсягу виробництва (зарплата працівників по тарифних ставках, зарплата службовців по окладах, всі види доплат, оплата праці працівників непромислових виробництв і відповідна сума відпускних).

Далі потрібно розрахувати абсолютне відхилення фактичної величини фонду заробітної плати від планової за формулою:

$$\Phi ЗП_{абс} = \Phi ЗП_{факт} - \Phi ЗП_{план}.$$

Проте слід мати на увазі, що абсолютне відхилення саме по собі не характеризує використання фонду заробітної плати, оскільки цей показник визначається без урахування ступеня виконання плану по виробництву продукції, робіт, послуг.

Тому наступним кроком потрібно визначити відносне відхилення по фонду заробітної плати з урахуванням виконання плану по виробництву продукції. Воно розраховується як різниця між фактично нарахованою сумою зарплати і плановим фондом, скоректованим на коефіцієнт виконання плану по виробництву продукції, робіт, послуг:

$$\Delta \Phi ЗП_{відн} = \Phi ЗП_{факт} - \Phi ЗП_{ск} = \Phi ЗП_{факт} - (\Phi ЗП_{план-зм} \times K_{вп} + \Phi ЗП_{план-пост})'$$

де  $\Delta \Phi ЗП_{відн}$  – відносне відхилення по фонду зарплати;

$\Phi ЗП_{факт}$  – фонд зарплати фактичний;

$\Phi ЗП_{ск}$  – фонд зарплати плановий, скоректований на коефіцієнт виконання плану по випуску продукції, робіт, послуг;

$\PhiЗП_{план-зм}$  і  $\PhiЗП_{план-пост}$  – відповідно змінна і постійна сума планового фонду зарплати;

$K_{вн}$  – коефіцієнт виконання плану по випуску продукції.

За наслідками цих розрахунків робиться висновок, чи є перевитрати або економія фонду зарплати на підприємстві.

Факторний аналіз витрат – це аналіз впливу окремих чинників (факторів) на величину витрат за допомогою детермінованих або стохастичних прийомів дослідження. Спочатку розраховують рівні витрат (змінних, постійних і в цілому), використовуючи вищенаведені формули, а потім проводять факторний аналіз витрат (додаток А, табл. А.3).

Для проведення факторного аналізу витрат, розраховують декілька допоміжних показників [45].

1. Розрахунок суми витрат в порівняних цінах.

$$ПВ' = \frac{ПВ_1}{I_{ц}};$$

$$ЗВ' = \frac{ЗВ_1}{I_{ц}},$$

$$В' = ПВ' + ЗВ',$$

де  $ПВ'$  — сума постійних витрат в порівняних цінах;

$ЗВ'$  – сума змінних витрат в порівняних цінах;

$В'$  – загальна сума витрат в порівняних цінах;

$ПВ_1$  – сума постійних витрат в звітному періоді;

$ЗВ_1$  – сума змінних витрат в звітному періоді;

$I_{ц}$  – середній індекс цін і тарифів на ресурси в звітному періоді.

Таким чином, можна розрахувати колонки 8 і 9, загальний рівень витрат в порівняних цінах.

2. Для розрахунку впливу чинників на зміну витрат необхідний ще

один розрахунковий показник – перерахована сума витрат на звітну виручку.

Розрахунок колонок 10 і 11.

Відомо, що при зміні обсягу діяльності сума постійних витрат і рівень змінних витрат залишаються відносно незмінними.

Тому сума постійних витрат в колонці 10 записується така ж, як в минулому періоді, і в колонці 11 рівень змінних витрат записуємо такий же, яким він був минулого року. Виручку використовуємо звітного періоду. Потім розраховуємо перераховану суму змінних витрат ( $ЗВ''$ ) і перерахований рівень постійних витрат  $P''_{ПВ}$ . Далі визначаємо загальну суму перерахованих витрат ( $В''$ ) та їх рівень.

Далі визначається вплив чинників на зміну суми і рівня витрат. Всі чинники з деякою умовністю можна розділити на дві групи:

- А) незалежні від діяльності організації;
- Б) залежні від результатів і якості роботи організації.

До групи А, зокрема, відносяться: зміна цін на сировину, матеріали; зміну тарифів на газ, паливо, електроенергію і т.д.; зміну ставок податків, що включаються в собівартість продукції; територію діяльності організації (її віддаленість від постачальників і покупців), зміни в законодавстві і ін.

До групи Б відносяться: зміни обсягу виробництва і реалізації продукції, зміна структури і асортименту продукції; зміна оборотності засобів, вкладених в матеріальні ресурси; зміна продуктивності праці; впровадження прогресивних технологій; раціоналізація шляхів доставки; вдосконалення організації процесу виробництва і реалізації продукції; підвищення ефективності використання матеріально-технічної бази підприємства і інші.

Потім переходять безпосередньо до факторного аналізу витрат. Він включає наступні кроки.

1. Розрахунок впливу чинника «Виручка» (колонки 12 і 13 табл. А.3 додатку А):



- під впливом цього чинника рівень змінних витрат і сума постійних витрат не змінюються, тому в таблиці стоять прочерки;

- зміна суми змінних витрат розраховується як різниця між сумою перерахованих змінних витрат ( $ЗВ''$ ) і їх сумою в минулому році ( $ЗВ_0$ ):

$$\Delta ЗВ^{(BP)} = ЗВ'' - ЗВ_0;$$

- зміна рівня постійних витрат розраховується як різниця між їх перерахованим рівнем ( $P''_{ПВ}$ ) і їх рівнем минулого року ( $P_{ПВ_0}$ ):

$$\Delta P_{ПВ}^{(BP)} = P''_{ПВ} - P_{ПВ_0}.$$

2. Розрахунок впливу чинника «Ціна на ресурси» (колонки 14 і 15 табл. А.3 додатку А):

- під впливом цього чинника змінюються і змінні і постійні витрати. Щоб розрахувати вплив цього чинника на суму витрат, потрібно від суми витрат звітного періоду відняти їх суму в порівняних цінах:

$$\Delta ЗВ^{(Ц)} = ЗВ_1 - ЗВ',$$

$$\Delta ПВ^{(Ц)} = ПВ_1 - ПВ',$$

$$\Delta В^{(Ц)} = \Delta ЗВ^{(Ц)} + \Delta ПВ^{(Ц)};$$

- розрахунок впливу цін на рівень витрат проводиться так само:

$$\Delta P_{ЗВ}^{(Ц)} = P_{ЗВ_1} - P_{ЗВ'},$$

$$\Delta P_{ПВ}^{(Ц)} = P_{ПВ_1} - P_{ПВ'},$$

$$\Delta P_B^{(Ц)} = \Delta P_{ЗВ}^{(Ц)} + \Delta P_{ПВ}^{(Ц)}.$$

3. Розрахунок впливу на витрати інших чинників (колонки 16 і 17

табл. А.3 додатку А):

- вплив на суму витрат інших чинників (окрім виручки і цін) визначається як різниця між сумою витрат в порівняних цінах і сумою перерахованих витрат:

$$\begin{aligned}\Delta ZB^{(IЧ)} &= ZB' - ZB'', \\ \Delta ПВ^{(IЧ)} &= ПВ' - ПВ'', \\ \Delta B^{(IЧ)} &= \Delta ZB^{(IЧ)} + \Delta ПВ^{(IЧ)};\end{aligned}$$

тобто під впливом інших чинників (окрім виручки і цін на ресурси) загальна сума витрат змінюється на величину, рівну  $\Delta P_B^{(IЧ)}$ :

$$\begin{aligned}\Delta P_{ZB}^{(IЧ)} &= P_{ZB} - P_{ZB}'', \\ \Delta P_{ПВ}^{(IЧ)} &= P_{ПВ} - P_{ПВ}'', \\ \Delta P_B^{(IЧ)} &= \Delta P_{ZB}^{(IЧ)} + \Delta P_{ПВ}^{(IЧ)}.\end{aligned}$$

#### 4. Сукупний вплив чинників:

- на зміну суми витрат розраховується за формулою:

$$\begin{aligned}\Delta ZB &= ZB^{(BP)} \pm \Delta ZB^{(Ц)} \pm \Delta ZB^{(IЧ)}, \\ \Delta ПВ &= \pm \Delta ПВ^{(Ц)} \pm \Delta ПВ^{(IЧ)}, \\ \Delta B &= \Delta ZB + \Delta ПВ;\end{aligned}$$

- вплив на зміну рівня витрат розраховується за формулою:

$$\Delta P_B = \pm \Delta P_B^{(BP)} \pm \Delta P_B^{(Ц)} \pm \Delta P_B^{(IЧ)}.$$

Після проведеного факторного аналізу необхідно вивчити аналіз

беззбитковості.

Аналіз беззбитковості. З погляду економічної теорії беззбитковість є нормальним станом підприємства на сучасному конкурентному ринку, що знаходиться в стані довгострокової рівноваги. При цьому ми приймаємо до розгляду економічний прибуток, тобто, те визначення прибутку, при якому у витрати підприємства включається середньоринкова ставка доходу на інвестований капітал, а також нормальний дохід підприємства. При таких припущеннях визначення беззбитковості звучить таким чином.

Точка беззбитковості – це такий обсяг реалізації продукції підприємства, при якому виручка від продажів повністю покриває всі витрати на виробництво продукції, у тому числі середньоринковий відсоток на власний капітал підприємства і нормальний підприємницький дохід [190].

Про наявність взаємозв'язку між виручкою, витратами і обсягом виробленої і реалізованої продукції дає представлення рис. 2.1.

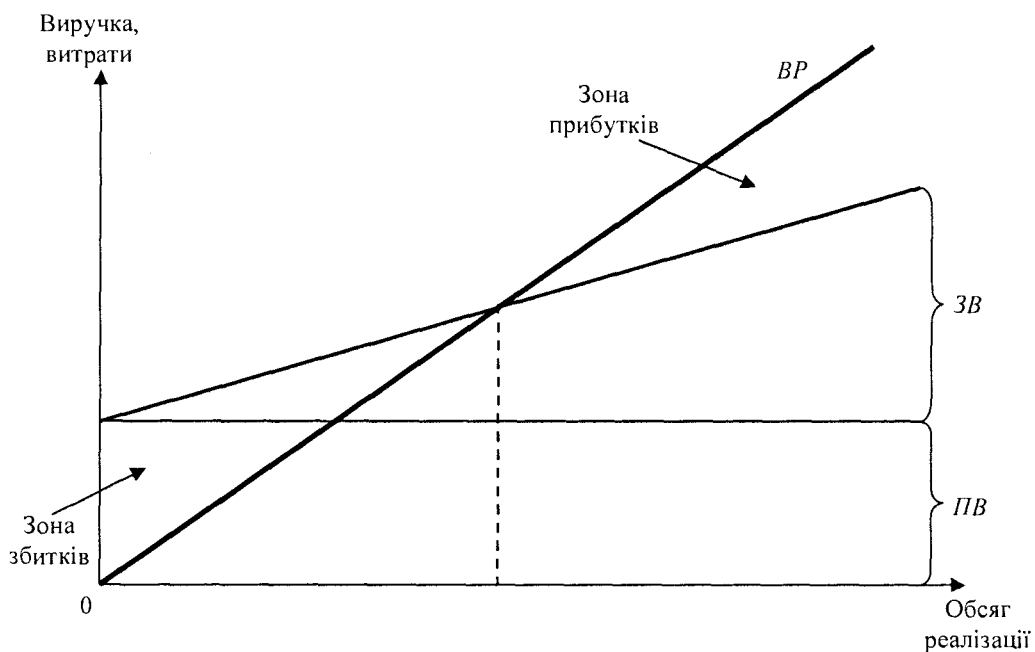


Рис. 2.1 Графік беззбитковості роботи газорозподільного підприємства

Перед побудовою графіка беззбитковості, складається аналітична таблиця, в якій використовуються дані табл. А.4 додатку А і дані форми №2 «Звіт про прибутки і збитки».

Цей графік дозволяє відповісти на питання: при якому обсязі продажів підприємство одержить прибуток. Він також визначає точку, в якій витрати на виробництво і реалізацію продукції будуть рівні виручці. Ця точка називається точкою беззбитковості. В цій точці рентабельність продажів підприємства рівна нулю.

Цей графік також показує, що на прибуток прямий вплив здійснюють обсяг продажів і витрати в тій частині, яка відноситься до постійних. Такий спосіб аналізу беззбитковості називається графічним.

Для розрахунку точки критичного обсягу реалізації залежно від витрат при аналітичному дослідженні різних варіантів співвідношення чинників кожного разу складати графік недоцільно, і тому зручніше виконувати розрахунок, використовуючи формулу:

$$BP_{\phi} = ПВ - (1 - ЗВ / ВР),$$

де  $BP_{\phi}$  – виручка від реалізації в точці беззбитковості;  $ПВ$  – постійні витрати;  $ЗВ$  – змінні витрати;  $ВР$  – виручка від реалізації в звітному періоді.

Використовуючи дані форми №2 «Звіт про прибутки і збитки», можна визначити виручку в точці беззбитковості, побудувавши аналітичну табл. А.5 додатку А.

На підставі даних цієї таблиці робиться висновок про те, в якому випадку підприємство буде беззбитковим і на яку суму необхідно реалізувати продукції або послуг.

Один з моментів в аналізі беззбитковості – це визначення ефекту виробничого (операційного) важеля.

Для розрахунку порогу рентабельності, ступеня впливу виробничого (операційного) важеля і запасу фінансової міцності підприємства на практиці

рекомендується користуватися алгоритмом, наведеним в табл. А.6 додатку А [139].

Алгоритм містить систематизовану ключову інформацію і розрахункові показники, необхідні для прийняття найголовніших фінансових рішень. Він реалізується для обсягу продажів конкретного продукту (послуг) або для підприємства в цілому. Всі величини, що беруть участь в розрахунках, беруться без податку на додану вартість. Розрахунок починають з розподілу витрат на змінні і постійні, оскільки без цього неможливо обчислити валову маржу. Зіставивши її з сумою виручки, одержують коефіцієнт валової маржі – частку валової маржі у виручці від реалізації. Постійні витрати ділять на коефіцієнт валової маржі і одержують поріг рентабельності. Перевищення фактичної виручки від реалізації над порогом рентабельності складає запас фінансової міцності підприємства.

Прогнозований прибуток розраховується множенням запасу фінансової міцності на коефіцієнт валової маржі. Цей спосіб розрахунку прибутку легко обґрунтовується перевіркою тотожності:

$$\text{Запас фінансової міцності} \times \text{Коефіцієнт валової маржі} = \text{Прибуток}.$$

В алгоритмі присутній також розрахунок ступеня впливу операційного важеля.

Виробничий (операційний) важіль показує, який вплив зміна виручки підприємства здійснює на його прибуток. Чим вищий ефект виробничого важеля *ОЛ* (operating leverage), тим більш ризикованим з погляду зміни прибутку є стан підприємства:

$$ОЛ = \Delta\Pi / \Delta ВР,$$

де:  $\Delta\Pi$  – зміна прибутку у відсотках;  $\Delta ВР$  – зміна виручки у відсотках.

Наприклад, якщо ефект виробничого важеля рівний 2, то збільшення (зниження) виручки на 1% приведе до зростання (скорочення) прибутку на 2%. Якщо ж цей ефект рівний 10, то збільшення (зниження) прибутку складе вже

10% при зміні виручки.

Якщо ефект виробничого важеля рівний 2, то підприємство виявиться без прибутку в тому випадку, якщо виручка знизиться в два рази.

Якщо ефект виробничого важеля рівний 10, то для того, щоб виявитися без прибутку, достатньо 10% – процентного скорочення обсягу реалізації.

Ефект виробничого (операційного) важеля можна розрахувати також за формулами:

$$ОЛ = \frac{ВР - ЗВ}{П}$$

або

$$ОЛ = 1 + \frac{ПВ}{П},$$

де  $ВР$  – виручка;

$ПВ$  – постійні витрати;

$ЗВ$  – змінні витрати;

$П$  – прибуток.

Використовуючи формулу виробничого важеля, можна розрахувати, наскільки буде потрібно скоротити постійні або змінні витрати підприємства, з тим, щоб компенсувати дану зміну виручки від реалізації.

Таким чином, запропонована методика комплексного аналізу витрат газорозподільного підприємства включає аналіз техніко-економічних показників; аналіз виконання плану по собівартості; аналіз по елементах; аналіз витрат на оплату праці; факторний аналіз витрат; аналіз беззбитковості. Результати її застосування сприятимуть зростанню інформованості керівництва і інших користувачів економічної інформації про стан підприємства і послужать інформаційною базою для прийняття оптимальних фінансових рішень, сприяючих стійкому розвитку підприємства. А правильно проведений аналіз собівартості закономірно приведе до зниження витрат у виробничій і фінансовій діяльності підприємства, в результаті чого відкриються перспективи зростання, очікувані наслідки від прийнятих рішень, сканування можливостей досягнення

стратегічних цілей.

## **2.2. Аналіз витрат газорозподільних підприємств за класифікаційними ознаками**

В рамках запропонованої в попередньому параграфі методики комплексного аналізу витрат газорозподільних підприємств, яка, на відміну від існуючих, дає змогу здійснювати стратегічне управління підприємством на основі реалізації функцій управління витратами, при цьому виконання функцій управління в повному обсязі за всіма елементами складає цикл впливу управляючої підсистеми на керовану підсистему, проведемо аналіз техніко-економічних показників, виконання плану по собівартості, аналіз по елементах та аналіз витрат на оплату праці для підприємств ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз».

### *Аналіз техніко-економічних показників.*

Розглянемо особливості діяльності газорозподільних підприємств. Типове газорозподільне підприємство (ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз») здійснює наступні види діяльності:

- транспортування природного газу розподільними газопроводами;
- постачання природного газу;
- реалізація скрапленого газу;
- інші види діяльності (забезпечення безаварійної експлуатації систем газопостачання природним газом та зрідженим газом і споруд на них; видача технічних умов для розробки проектно-технічної документації на газифікацію та інше; підключення до газових мереж, пуск газу в газові мережі; розробка проектно-кошторисної документації на газифікацію комунально-побутових об'єктів і будівель громадян; виконання робіт по будівництву, реконструкції і технічному переоснащенні систем газопостачання і споруд на них).

Основні техніко-економічні показники газорозподільних підприємств ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз» за період 2000-2008 рр. наведено в додатку Д.

Незважаючи на ріст обсягів обслуговування, обсяги споживання природного газу значно коливаються. Так, для ВАТ «Івано-Франківськгаз» за 2008 рік обсяги подачі природного газу склали 1229,8 млн.м<sup>3</sup>, які в загальних обсягах подачі газу по Україні склали 2,4 %, і відповідно в порівнянні з 1998 роком зменшилися на 506,4 млн.м<sup>3</sup>, або на 41,2 %, з 2005 роком – на 1190,2 млн.м<sup>3</sup>, тобто майже вдвічі, в порівнянні з 2006 роком – на 451,3 млн.м<sup>3</sup>, або на 36,7 %. Отже, тенденція до зменшення обсягів споживання природного газу спостерігається як по регіональних газорозподільних підприємствах, так і по Україні в цілому.

Зниження загального обсягу споживання природного газу за 2006-2008 рр. (рис. 2.2) пов'язане зі зменшенням подачі газу споживачам через теплу зиму (середньорічна температура зовнішнього повітря з 2005 р. підвищилась з 7,7 до 9,0 градусів). В цілому витрати газу на власні потреби та виробничо-технологічні витрати усіма досліджуваними газорозподільними підприємствами, як видно з таблиць додатку Д, знаходились в межах встановлених планів, а комерційні втрати за аналізований період знизились більше ніж у 10 разів.

Ріст заробітної плати у 2000-2008 рр. на одного штатного працівника на підприємстві пояснюється підвищенням із згоди НАК «Нафтогаз» тарифних ставок та посадових окладів, а також за рахунок проведення планових атестацій із присвоєнням підвищених розрядів працівникам у відповідності і в межах тарифної сітки.

Протягом досліджуваного періоду спостерігалась тенденція до зростання середньооблікової численності працівників на підприємствах. Зокрема, до 2006 р. наявне зростання чисельності працівників ВАТ «Івано-Франківськгаз» на



діючих виробничих об'єктах, в тому числі за рахунок працівників, що забезпечують збереження лінійної частини магістральних газопроводів, пожежну безпеку газонебезпечних об'єктів, а також збільшення обсягу виконуваних робіт з ремонту газоперекачуючих агрегатів, з діагностики обслуговуючого обладнання компресорних станцій, газорозподільних станцій та ін.

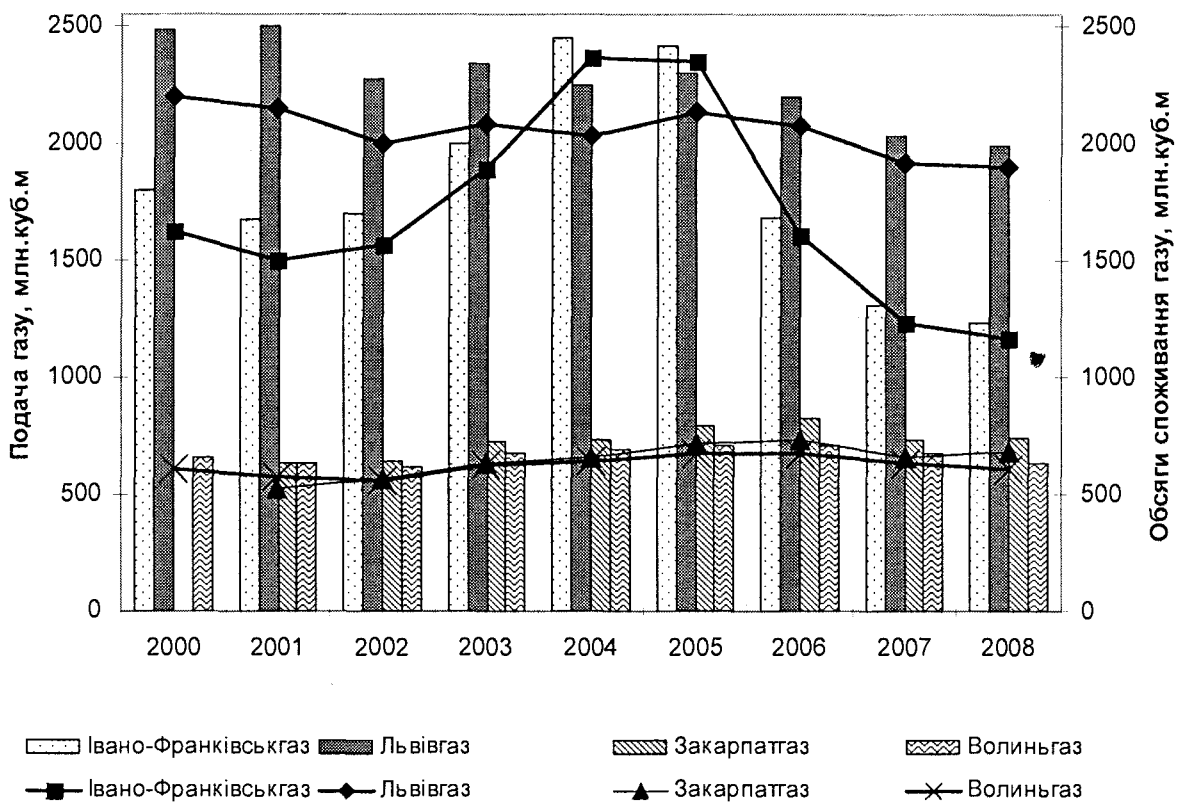


Рис. 2.2 Обсяги подачі та споживання природного газу у 2000-2008 рр.

Аналіз структури та динаміки витрат та рентабельності за видами діяльності проведено з 2001 по 2008 рр. і не включає витрати в частині вартості природного газу (додаток Е).

Зокрема, основна частка витрат ВАТ «Івано-Франківськгаз» припадає на природний газ в частині надання послуг з транспортування та постачання, яка у загальних витратах складала від 57,3 % у 2004 році до 81 % – у 2008 році та 82

% – у 2001 році. Питома вага витрат з реалізації скрапленого газу у загальних витратах в середньому становить 7 %, а питома вага витрат по виконанню робіт з іншої діяльності має тенденцію до росту від 10,3 % у 2001 році до 37,1 % у 2004 році та тенденцію до зниження починаючи з 2005 року (14,2%) до 12,3 % – у 2008 році. Схожі тенденції притаманні і іншим газорозподільним підприємствам.

Як видно з додатку Е, рентабельність транспортування природного газу в більшості випадків для підприємств є негативною, що пов'язано із величиною тарифів на послуги з транспортування, встановлених, виходячи з планових обсягів, які у значній мірі були більшими від фактичних обсягів споживання природного газу. Що стосується окремих періодів, то фактичні обсяги споживання природного газу були на рівні або вище планових, що й забезпечило позитивну рентабельність. Збільшення фактичних обсягів споживання у цьому періоді зумовлено великими обсягами споживання природного газу в основному промисловими споживачами, зокрема в Івано-Франківській обл. – Бурштинською ТЕС, обсяги споживання якої у загальних обсягах споживання природного газу відповідно склали: 2003 рік – 35,2%, 2004 рік – 50,4 %, 2005 рік – 45,5 %.

Рентабельність постачання для ВАТ «Івано-Франківськгаз» та ВАТ «Закарпатгаз» теж була негативною або мала низький рівень, що пов'язане також із зменшенням, з незалежних від товариств причин, обсягів споживання природного газу, що суттєво впливає на їх фінансово-економічний стан. Рентабельність постачання для ВАТ «Львівгаз» та ВАТ «Волиньгаз» була позитивною, однак за період 2001-2008 рр. намітилась тенденція до спаду: з 98 до 8% та з 63 до 19% відповідно.

Рентабельність виду діяльності «реалізація скрапленого газу» у розглядуваному періоді на всіх підприємствах була або негативною або мала низькі значення, що пов'язано із зменшенням споживання скрапленого газу у

зв'язку з переходом на інший вид палива. У зв'язку з цим ВАТ «Закарпатгаз» у 2004-2007 рр. взагалі припинило такий вид діяльності. Найбільш рентабельним з усіх видів діяльності газорозподільних підприємств є сукупність інших видів діяльності, які включають капітальне будівництво – роботу з будівництва газопроводів та споруд на них; соціальні і комерційні види діяльності – газифікацію квартир, технічне оновлення та модернізацію.

Структура витрат за видами діяльності у 2008 р. відображена на рис. 2.3.

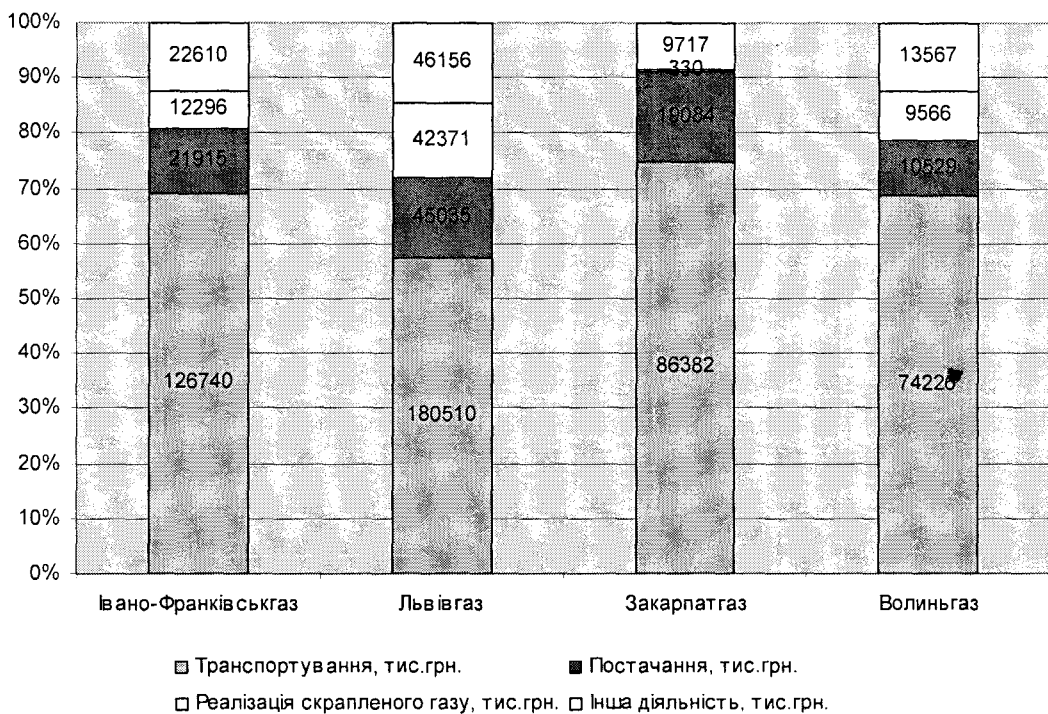


Рис.2.3 Структура витрат за видами діяльності у 2008 році

На рис. 2.4 представлено витрати ВАТ «Івано-Франківськгаз» за видами діяльності. Як видно з рис. 2.4, за період 2001-2008 рр. загальна собівартість зокрема для ВАТ «Івано-Франківськгаз» зросла у 3,6 рази, в основному за рахунок зростання витрат на транспортування природного газу (у 3,8 рази), що пов'язано перш за все із зростанням ціни на газ, що характерно і для інших газорозподільних підприємств.

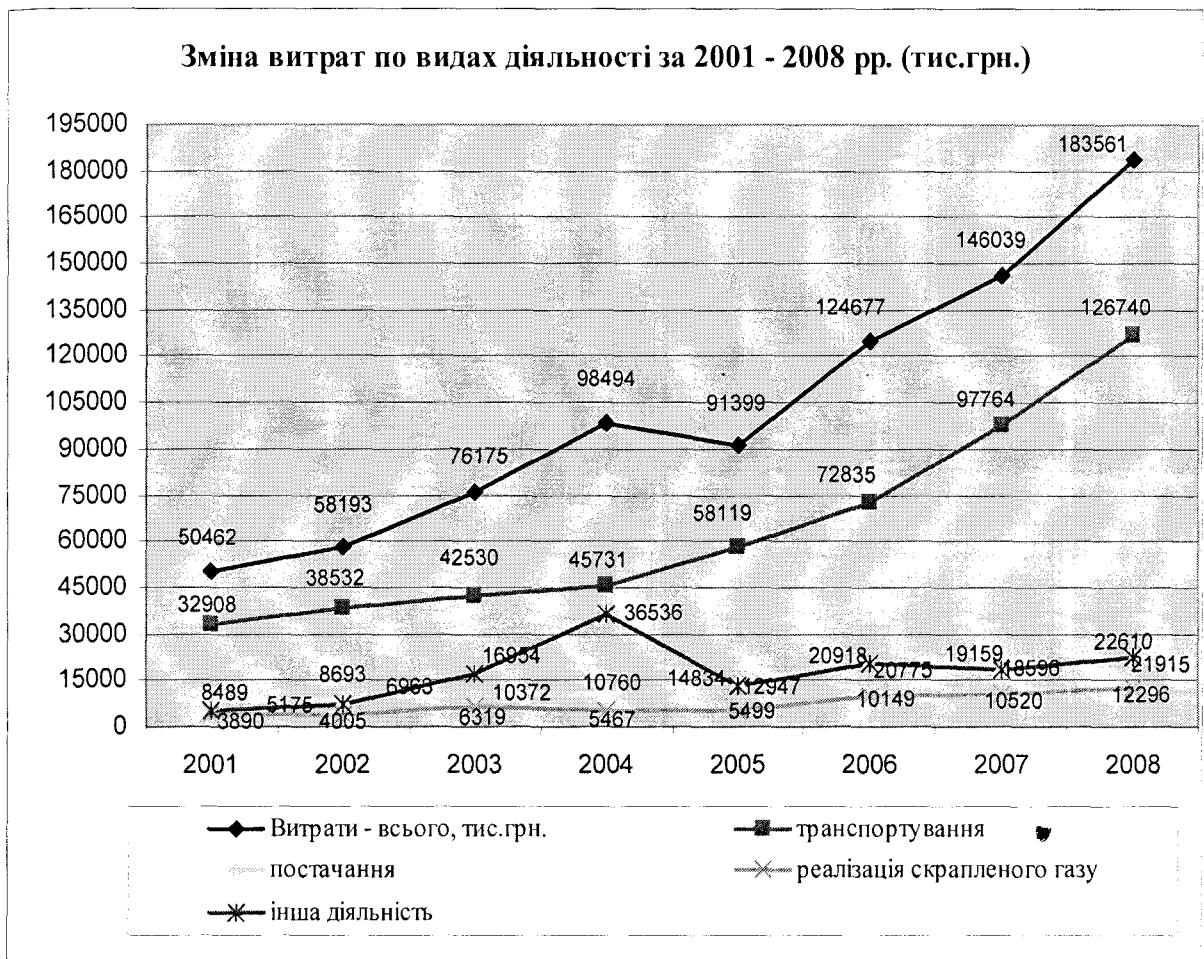


Рис. 2.4 Витрати ВАТ «Івано-Франківськгаз» за видами діяльності

За результатами роботи діяльність ВАТ «Івано-Франківськгаз» у 2002-2003, 2006-2008 рр., ВАТ «Львівгаз» у 2001, 2004-2007 рр., , ВАТ «Закарпатгаз» у 2006-2008 рр. , ВАТ «Волиньгаз» у 2004-2005 та 2008 рр. була збитковою, що пояснюється наступними причинами:

1. Недостатнім обсягом одержаної виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), яка б могла перекрити реальні витрати кожного підприємства.
2. Ростом витрат виробництва з незалежних від підприємств причин.

Недостатній обсяг одержаної виручки пояснюється, в першу чергу, невідповідністю діючих у аналізованих періодах тарифів на послуги з транспортування та постачання природного газу фактичним витратам

газорозподільних підприємств, необхідним для забезпечення експлуатаційної діяльності. Невідповідність тарифів пояснюється тільки зменшенням фактичних обсягів споживання газу в порівнянні з встановленими при затвердженні тарифів. Так, наприклад для ВАТ «Івано-Франківськгаз»:

- тариф на транспортування, який діяв з січня по серпень 2008 року, затверджений виходячи з обсягів 1700 млн.куб.м, тариф на транспортування, який діяв з вересня по грудень 2008 року, затверджений виходячи з обсягів 1530 млн.куб.м, тоді як з фактичний обсяг транспортування за 2008 рік склав 1169,1 млн.куб.м;
- тариф на постачання затверджений виходячи з обсягів 850 млн.куб.м, в той час як фактичний обсяг постачання у 2008 році склав 681,7 млн.куб.м.

В зв'язку з цим, навіть незважаючи на те, що в 2008 році тарифи на послуги з транспортування та постачання природного газу для газорозподільних підприємств в абсолютній величині підвищилися, суттєве зменшення обсягів споживання природного газу в порівнянні з обсягами затвердженими при розрахунку тарифів стало одним із факторів збитковості (окрім ВАТ «Львівгаз»). Причини росту витрат проаналізуємо в наступних підрозділах.

#### *Аналіз виконання плану по собівартості.*

Проведемо аналіз виконання плану по собівартості за видами діяльності на прикладі підприємства ВАТ «Івано-Франківськгаз».

За 2008 рік ВАТ «Івано-Франківськгаз» протранспортувало 1169,1 млн.куб.м природного газу, проти запланованого у кількості 1214,6 млн.куб.м, тобто на 45,5 млн.куб.м, або на 3,7 % менше в порівнянні з планом (табл. Д 5 додатку Д). В порівнянні з фактичними даними за минулий рік обсяг транспортування зменшився на 65,0 млн.куб.м, або на 5,3 %.

Собівартість транспортування природного газу склала 113773 тис.грн., що в порівнянні з планом більше на 859,6 тис.грн., або на 0,8 %, а в порівнянні з фактичними даними за 2007 рік – більше на 27344,0 тис.грн., або на 31,6 %.

За 2008 рік фактичний обсяг постачання природного газу склав 681,7 млн.куб.м проти запланованого у кількості 706,0 млн.куб.м, тобто зменшився в порівнянні з планом на 24,3 млн.куб.м, або на 3,4 %, а в порівнянні з фактичними даними за 2007 рік обсяг постачання зріс на 25,7 млн.куб.м, або на 3,9 %. Собівартість постачання природного газу склала 19238 тис.грн., що в порівнянні з планом менше на 1435 тис.грн., або на 6,9 %, а в порівнянні з фактичними даними за 2007 рік – більша на 2448,3 тис.грн., або на 14,6 %.

За 2008 рік фактичний обсяг постачання природного газу склав 681,7 млн.куб.м проти запланованого у кількості 706,0 млн.куб.м, тобто зменшився в порівнянні з планом на 24,3 млн.куб.м, або на 3,4 %, а в порівнянні з фактичними даними за 2007 рік обсяг постачання зріс на 25,7 млн.куб.м, або на 3,9 %. Собівартість постачання природного газу склала 19238 тис.грн., що в порівнянні з планом менше на 1435 тис.грн., або на 6,9 %, а в порівнянні з фактичними даними за 2007 рік – більша на 2448,3 тис.грн., або на 14,6 %.

Впродовж 2008 року реалізовано 3337,63 тонн скрапленого газу, тобто фактичний обсяг реалізації скрапленого газу в порівнянні з планом зменшився на 206,47 тонн, або на 5,8 %, а в порівнянні з фактичними даними за минулий рік – зменшився на 390,47 тонн, або на 10,5 %, що пояснюється зменшенням споживання газу населенням в результаті зменшення кількості квартир, газифікованих скрапленим газом, внаслідок переведення газифікованих квартир зі скрапленого газу на природний. Собівартість реалізації скрапленого газу склала 11639 тис.грн., що на 319,9 тис.грн., або на 2,8 %, більше в порівнянні з планом, і на 1750,0 тис.грн., або на 17,7 %, більше в порівнянні з минулим роком.

Собівартість виконання робіт та надання послуг з іншої діяльності склала 19951 тис.грн., тобто зросла на 2097,9 тис.грн., або на 11,8 %, в порівнянні з планом і на 3557,8 тис.грн., або на 21,7 %, в порівнянні з минулим роком.

Вартість природного газу у собівартості реалізованої продукції (товарів,

робіт, послуг) за 2008 рік склала 244082 тис.грн., тобто на 15588,4 тис.грн., або на 6,0 %, менше в порівнянні з планом за рахунок того, що в 4 кварталі 2008 року товариство не надавало послуг з постачання природного газу для промислових та комунально-побутових споживачів. В порівнянні з минулим роком вартість газу зросла на 10478,7 тис.грн., або на 4,5% за рахунок збільшення обсягів споживання газу населенням та підвищення цін на природний газ для всіх категорій споживачів.

Фактична собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з врахуванням вартості газу за 2008 рік склала 408683,0 тис.грн., що на 13746,0 тис.грн., або на 3,3%, менше порівняно з планом, а в порівнянні з фактичними даними за 2007 рік – більше на 45578,8 тис.грн., або на 12,6 %.

Таким чином, у 2008 році фактична собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) була нижча за заплановану на 3,3% за рахунок:

- зменшення витрат на постачання природного газу у порівнянні з планом на 6,9% у зв'язку із фізичним зменшенням постачання природного газу на 3,4%;
- фізичного зменшення транспортування природного газу у порівнянні з планом на 3,7%;
- фізичного зменшення реалізації скрапленого газу у порівнянні з планом на 5,8%.

У порівнянні з минулим 2007 роком фактична собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) зросла на 12,6%, причому зростання відбулося за всіма видами діяльності ВАТ «Івано-Франківськгаз».

#### *Аналіз витрат за елементами.*

Структура і елементи витрат газорозподільних підприємств за 2007-2008 рр. наведена в додатку Е.

В розрізі елементів витрат ВАТ «Івано-Франківськгаз» за 2008 рік в порівнянні з планом та фактичними даними за минулий рік відбулись наступні

зміни (табл. 1 додатку Е):

1. Матеріальні витрати склали 83240 тис.грн., що на 5213 тис.грн., або на 6,7 %, більші в порівнянні з планом, і на 21938,3 тис.грн., або на 35,8 %, більші в порівнянні з фактом 2007 року. Зокрема:

- *вартість газу на виробничо-технологічні потреби* складала 58519 тис.грн., тобто на 4834,4 тис.грн., або на 9,0 %, більша в порівнянні з планом, що пояснюється наступними причинами:

1) фактичний обсяг природного газу, використаного на виробничо-технологічні потреби, склав 51,3 млн.куб.м проти 49,6 млн.куб.м, передбачених по плану, тобто зріс в порівнянні з планом на 1,7 млн.куб.м, або на 3,4 %, за рахунок непередбачуваних зупинок ГРП, втрат газу при випробовуванні газопроводів тощо;

2) зростанням на протязі 2008 року ціни на газ, що використовується на виробничо-технологічні потреби. Планова середня ціна на газ складала 1082,35 грн. за 1000 куб.м (53684,6 тис.грн. / 49,6 млн.куб.м ) проти середньої фактичної ціни за 2008 рік у розмірі 1140,72 грн. за 1000 куб.м (58519 тис.грн. / 51,3 млн.куб.м ), тобто в 2008 році середня ціна газу в порівнянні з планом зросла на 58,37 грн. за 1000 куб.м, або на 5,4 %;

В порівнянні з 2007 роком вартість газу на виробничо-технологічні потреби у звітному році зросла на 20846 тис.грн., або на 55,3 %, що пояснюється впливом наступних факторів:

1) зростанням фактичного обсягу природного газу, використаного в 2008 році на виробничо-технологічні потреби (51,3 млн.куб.м), в порівнянні з обсягом природного газу за минулий рік (49,0 млн.куб.м) на 2,3 млн.куб.м, або на 4,7 %;

2) підвищенням ціни на природний газ, що використовується на виробничо-технологічні потреби. За 2007 рік середня фактична ціна складала 768,84 грн. за 1000 куб.м (37673,0 тис.грн. / 49,0 млн.куб.м ) проти 1140,72 грн.



за 1000 куб.м у 2008 році, тобто в 2008 році середня ціна газу в порівнянні з минулим роком зросла на 371,88 грн. за 1000 куб.м, або на 48,4 %.

- *витрати на електроенергію* склали 526 тис.грн., що на 34 тис.грн., або на 6,9 %, більше в порівнянні з планом; в порівнянні з фактичними даними за минулий рік витрати на електроенергію зросли на 190,8 тис.грн., або на 56,9 %, за рахунок росту розміру тарифу на електроенергію (з 379,4 грн. за 1000 кВт станом на 01.01.2008 року до 584,6 грн. за 1000 кВт станом 01.01.2009 року, тобто впродовж 2008 року тариф на електроенергію зріс на 54,1%);

- *інші матеріальні витрати* склали 24195 тис.грн., тобто збільшились на 344,6 тис.грн., або на 1,4 % в порівнянні з планом, та на 901,5 тис.грн., або на 3,9 %, в порівнянні з фактичними даними за 2007 рік, що відповідно пояснюється зростанням цін на матеріали, запчастини, комплектуючі, паливно-мастильні матеріали, підвищення закупівельної вартості скрапленого газу, а також підвищенням цін на природний газ, що використовується на власні потреби.

2. Витрати по статтях «оплата праці» та «відрахування на соціальні заходи» склали 68130 тис.грн., тобто в порівнянні з планом зменшились на 3180,9 тис.грн., або на 4,5 %, оскільки через спад з незалежних від товариства причин обсягів споживання природного газу діючі у 2008 році тарифи на послуги з транспортування та постачання природного газу не дозволяли проведення заходів по підвищенню рівня оплати праці працівників. Так, тільки з моменту перегляду тарифів (з 1 вересня 2008 року) товариство змогло провести підвищення оплати праці працівників в середньому на 40%. В порівнянні з фактичними даними за минулий рік витрати по цих двох статтях зросли на 12356,6 тис.грн., або на 22,2 %, що відповідно пояснюється збільшенням нарахувань (до 1 вересня 2008 року) в частині індексації грошових доходів в результаті росту індексу інфляції та підвищенням з 1 вересня 2008 року рівня оплати праці працівників.

3. Величина амортизаційних відрахувань у звітному періоді склала 7697 тис.грн., що на 9,6 тис. грн., або на 0,1 % більші планового рівня. В порівнянні з минулим роком величина амортизаційних відрахувань зменшилась на 197,1 тис.грн., або на 2,5%,

4. Величина інших витрат (з врахуванням податків у складі собівартості) склала 5534 тис.грн., що на 199,3 тис.грн., або на 3,5 %, менше в порівнянні з планом і на 1002,3 тис.грн., або на 22,1 %, більше в порівнянні з минулим роком. Зокрема:

- *податки у складі собівартості* склали 88 тис.грн., тобто на 43,7 тис.грн., або на 33,2%, менше в порівнянні з запланованим, а в порівнянні з минулим роком – зменшились на 5,4 тис.грн., або на 5,8 %;

- *витрати на оренду* склали 136 тис.грн., що на 19,9 тис.грн., або на 17,1 %, більше в порівнянні з планом, а в порівнянні з минулим роком більше на 64,8 тис.грн., або на 91,0 %, за рахунок підвищення розміру орендної плати;

- *витрати на інформаційні послуги* склали 45 тис.грн., тобто на 14 тис.грн., або на 23,7 %, менше в порівнянні з фактом минулого року; в порівнянні з планом витрати на інформаційні послуги зросли на 14,6 тис.грн., або на 48,0 %, за рахунок підвищення вартості передплати періодичних видань та витрат по розміщенню в засобах масової інформації (пресі) повідомлень про зміни цін на природний газ, зміни цін на роботи і послуги з іншої діяльності, тощо;

- *витрати на обов'язкове страхування* склали 22 тис.грн., що на 6,6 тис.грн., або на 23,1 %, менше в порівнянні з планом і на 5,5 тис.грн., або на 20,0 %, менше в порівнянні з фактичними даними за минулий рік;

- *витрати на зв'язок* склали 75 тис.грн., тобто на 6,3 тис.грн., або на 9,2 %, більші в порівнянні з планом і на 28,1 тис.грн., або на 59,9 % більші в порівнянні з фактичними даними за 2007 рік, що зумовлено підвищенням тарифів на послуги зв'язку;

- витрати на юридичні і нотаріальні послуги склали 2 тис.грн., тобто на рівні плану;

- витрати на забезпечення безпеки склали 11 тис.грн., тобто зменшилися на 5,8 тис.грн., або на 34,5 % в порівнянні з планом, і на 7,1 тис.грн., або на 39,2 % менші в порівнянні з минулим роком;

- витрати на послуги по обслуговуванню будинків склали 50 тис.грн., тобто на 10,8 тис.грн., або на 17,8 %, менші в порівнянні з запланованими, і на 4,1 тис.грн., або на 7,6 %, менші в порівнянні з фактичним даним за 2007 рік;

- витрати на відрядження склали 102 тис.грн., тобто зменшились в порівнянні з планом на 7,8 тис.грн., або на 7,1 %, а в порівнянні з минулим роком – зменшились на 52,5 тис.грн., або на 34,0 %;

- витрати на банківські послуги склали 1826 тис.грн., тобто зменшились в порівнянні з планом на 523,1 тис.грн., або на 22,3 %; а в порівнянні з фактичними даними за 2007 рік витрати на банківські послуги зросли на 325,2 тис.грн., або на 21,7 %, за рахунок зростання суми надходжень;

- витрати на послуги і оренду автомобільного транспорту в 2008 році склали 94 тис.грн., тобто зросли в порівнянні з планом на 1,5 тис.грн., або на 1,6 %, а в порівнянні з минулим роком – зросли на 19,2 тис.грн., або на 25,7 %, за рахунок підвищення вартості послуг автотранспорту;

- витрати на метрологічну повірку і ремонт лічильників та інших вимірювальних приладів склали 279 тис.грн., що на 33,5 тис.грн., або на 10,7 %, менше в порівнянні з запланованими; а в порівнянні з фактом 2007 року витрати по цій статті зросли на 41,6 тис.грн., або на 17,5 %, за рахунок підвищення вартості послуг сторонніх організацій (ЦСМ) по повірці засобів вимірювальної техніки;

- витрати на охорону праці та техніку безпеки склали 23 тис.грн., тобто зросли на 11,3 тис.грн., або на 96,6 % в порівнянні з планом, і на 12,3 тис.грн., або на 115,0%, в порівнянні з фактичними даними за минулий рік, за рахунок

росту витрат на реалізацію заходів, передбачених Угодою по охороні праці (цін, послуг сторонніх організацій);

- *витрати на техобслуговування і ремонт основних засобів* склали 87 тис.грн., що на 30,0 тис.грн., або на 25,6 %, менше в порівнянні з планом, а в порівнянні з фактичним даним за минулий рік більші на 9,5 тис.грн., або на 12,3 %, за рахунок підвищення вартості послуг з виконання цих робіт.

- *інші витрати* склали 2694 тис.грн., тобто збільшились в порівнянні з запланованими на 407,9 тис.грн., або на 17,8 %, і на 588,2 тис.грн., або 27,9 % - в порівнянні з фактичними даними за 2007 рік, в основному, за рахунок вартості послуг залізниці та послуг по наливу скрапленого газу і вартості послуг по газифікації, наданих сторонніми організаціями.

В розрізі елементів витрат ВАТ «Львівгаз» за 2008 рік в порівнянні з фактичними даними за минулий рік варто відмітити тенденцію до зростання усіх елементів витрат (табл. Ж.2 додатку Ж).

Діяльність ВАТ «Закарпатгаз» супроводжувалась зростанням матеріальних витрат (в тому числі за рахунок зростання витрат на газ на технологічні потреби та витрат на електроенергію), витрат на оплату праці та соціальні відрахування (табл. Ж.3 додаткуЖ). Амортизація та інші витрати у 2008 р. в порівнянні з 2007 р. знизилась, причому варто відмітити що в складі інших витрат ВАТ «Закарпатгаз» відсутні витрати на забезпечення безпеки, витрати на обслуговування будинків та витрати на метрологію, атестацію газових сумішей.

Для ВАТ «Волиньгаз» у 2008 р. характерне зростання матеріальних витрат, витрат на оплату праці та амортизації. Знизилась тільки величина інших витрат за рахунок зниження витрат на оренду, оплату юридичних та нотаріальних послуг, оренди автотранспорту та відсутніх витрат по забезпеченню безпеки, витрат на охорону праці та техніку безпеки, витрат на обслуговування будинків та витрат на метрологію, атестацію газових сумішей

Динаміка і структура витрат за економічними елементами наведена на рис. 2.4. Як видно з даного рисунку, матеріальні витрати в загальній сумі витрат у 2008 р в порівнянні з 2007 р. по ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз» збільшились на 3,38, 1,16, 6,79 та 4,32% відповідно. Амортизація, окрім ВАТ «Львівгаз», навпаки зменшились. Питома вага оплати праці з соціальними відрахуваннями та інших витрат в загальній сумі витрат також знизилась.

Проаналізуємо зміну структури витрат у 2008 р. в порівнянні з 2007 р. при їх поділі на постійні та змінні (додаток Ж).

Структура витрат ВАТ «Івано-Франківськгаз» при їх поділі на постійні та змінні така, що їх величина приблизно однакова (табл. 3.1 додатку 3):

- постійні витрати склали у 2008 р. 45,19%. Це: 82,07% – почасова оплата праці із соціальними відрахуваннями, 10,35% – амортизація, 7,44% – інші витрати, 0,14% – матеріали (електроенергія);
- змінні витрати становили 54,81%. Це: 92,14% – матеріальні витрати (з них 64,86% – газ на технологічні потреби, 26,82% – інші матеріальні витрати, 0,47% – електроенергія), 7,86% відрядна оплата праці із соціальними відрахуваннями.

Варто відмітити, що у порівнянні з 2007 р. постійні витрати в загальній сумі витрат зменшились на 2,9% за рахунок зниження амортизаційних відрахувань на 2,33%, витрат на відрядження на 0,11%, податків та консультаційно-інформаційних послуг на 0,03%.

В цілому собівартість реалізованої продукції (не включаючи вартість природного газу) у 2008 р. зросла на 35100,1 тис. грн. або 27,1% у порівнянні з 2007 роком, в тому числі за рахунок зростання витрат на ВТВ на 55,33%, витрат на електроенергію на 56,92%, орендної плати на 91,01%.

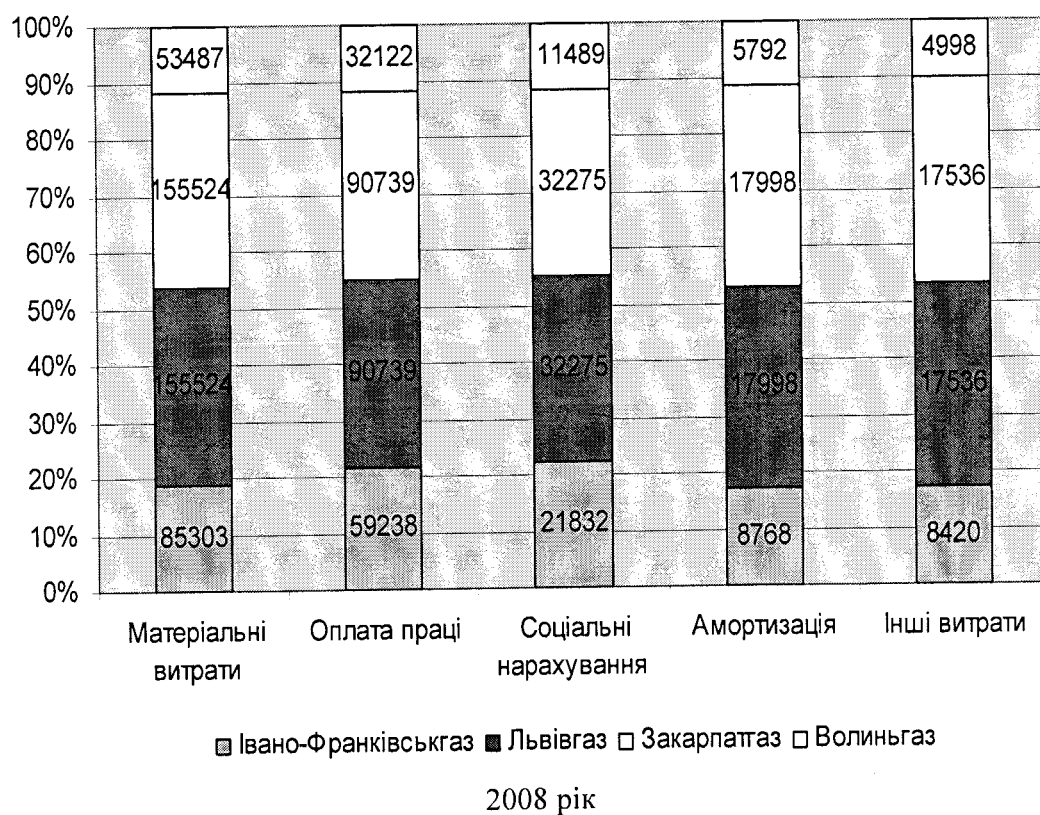
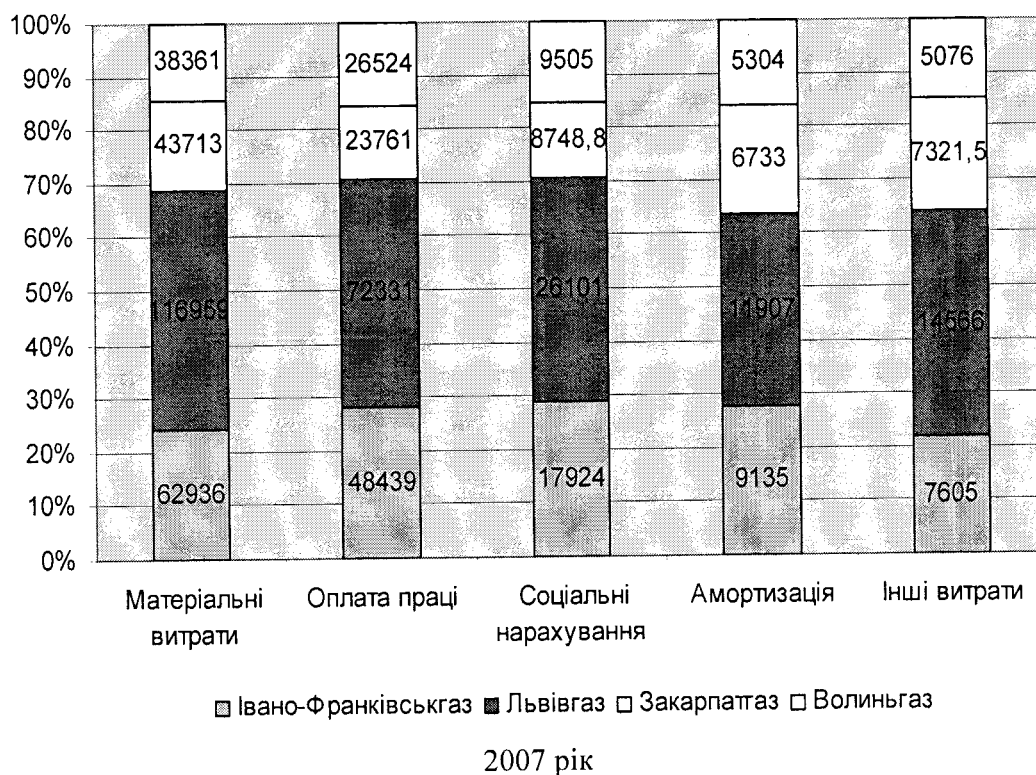


Рис. 2.4 Структура витрат за економічними елементами у 2007-2008 рр.

Структура витрат ВАТ «Львівгаз» при їх поділі на постійні та змінні наступна (табл. 3.2 додатку 3): постійні витрати склали у 2008 р. 47,68%, змінні витрати відповідно становили 52,32%.

Варто відмітити, що у порівнянні з 2007 р. постійні витрати в загальній сумі витрат зменшились на 1,55% за рахунок зниження матеріальних витрат на 0,59% (в тому числі за рахунок зниження витрат на електроенергію на 0,7%) та витрат на оплату праці та соціальні відрахування на 1,23 %.

В цілому собівартість реалізованої продукції (не включаючи вартість природного газу) у 2008 р. зросла на 72201,46 тис. грн. або 29,86% у порівнянні з 2007 роком, в тому числі за рахунок зростання амортизації на 51,15%, ВТВ на 41,49%.

Величина постійних і змінних витрат ВАТ «Закарпатгаз» приблизно однакова (табл. 3.3 додатку 3): постійні витрати склали у 2008 р. 47739,70 тис. грн. або 45,19%, змінні витрати становили 67772,30 тис. грн. 54,81%. У порівнянні з 2007 р. постійні витрати в загальній сумі витрат зменшились на 3,85%

В цілому собівартість реалізованої продукції (не включаючи вартість природного газу) у 2008 р. зросла на 25380,50 тис. грн. або 28,16% у порівнянні з 2007 роком, в тому числі за рахунок зростання витрат на ВТВ на 58,04%, витрат на електроенергію на 59,47%, витрат на техобслуговування на 207,53%.

Структура витрат ВАТ «Волиньгаз» при їх поділі на постійні та змінні наступна (табл. 3.4 додатку 3): постійні витрати склали у 2008 р. 46,50%; змінні витрати становили 53,5%. Варто відмітити, що у порівнянні з 2007 р. постійні витрати в загальній сумі витрат зменшились на 4,01%.

В цілому собівартість реалізованої продукції (не включаючи вартість природного газу) у 2008 р. зросла на 23118 тис. грн. або 27,27% у порівнянні з 2007 роком, в тому числі за рахунок зростання витрат на ВТВ на 58,8%, витрат на електроенергію на 39,14%.

Таким чином, поділ витрат на постійні та змінні та їх аналіз по чотирьох газорозподільних підприємствах показав приблизно однакові тенденції зміни їх структури в аналізованому періоді.

Слід відмітити, що ціна природного газу на власні потреби (ВТВ) здійснює визначальний вплив на собівартість реалізованої продукції. У зв'язку з цим можна розглядати декілька способів встановлення ціни за:

- ціною видобутку;
- собівартістю з врахуванням транспортування;
- встановленою ціною;
- ціною реалізації;
- договірною ціною.

Однак при існуючій організаційній структурі, ціна природного газу доводиться до підприємства у встановленому порядку.

Після проведеного аналізу витрат за економічними елементами необхідно вивчити аналіз витрат на оплату праці.

#### *Аналіз витрат на оплату праці.*

Газорозподільне підприємство самостійно в колективному договорі, з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральною, галузевою і регіональною угодами, встановлює:

- форми і системи оплати праці
- норми праці
- розцінки
- тарифні сітки
- схеми посадових окладів
- умови встановлення і розміри надбавок, доплат, премій, винагород і інших заохочень працівникам.

Конкретні розміри тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок працівникам, посадових окладів службовцям, а також надбавок, доплат, премій і



винагород встановлюються наказами голови правління НАК «Нафтогаз» з урахуванням вищезгаданих вимог.

В систему преміювання підприємства входять наступні види премій, заохочень і винагород (далі – премії):

- премія за виробничі результати (виконання і перевиконання виробничих завдань);
- премія за поліпшення кінцевих результатів господарської діяльності;
- одноразове заохочення працівників до ювілейних дат;
- винагорода за підсумками року.

Премії нараховуються працівникам, що перебували в штатному розписі підприємства на дату встановлення показника, за який вони виплачуються, і надходження коштів на рахунок підприємства.

Працівникам, що пропрацювали неповний звітний період у зв'язку із призовом на військову службу, переведенням на іншу роботу, на виборну посаду, в профспілковій організації або законодавчі органи влади, вступом в учбовий заклад, виходом на пенсію, звільненим у зв'язку з реорганізацією (скороченням штатів) і з інших поважних причин, виплата премій проводиться за фактично відпрацьований час.

Працівникам, звільненим в звітному періоді за власним бажанням і з інших неповажних причин, премії за фактично відпрацьований час не нараховуються.

Розмір премій може бути зменшений колективам підрозділів при невиконанні ними показників преміювання. Основними показниками преміювання для будь-якого підрозділу підприємства є виконання плану, якісне виконання функцій, передбачених затвердженим положенням про підрозділ. За відсутності положення премії підрозділу не нараховуються.

Працівник, у разі несумлінного виконання обов'язків, передбачених діючою посадовою інструкцією, що має прогул (у тому числі відсутність на

роботі більше 3 год. протягом робочого дня), або поява на роботі в нетверезому стані, або хуліганські дії, або дрібне розкрадання майна, може бути позбавлений премії повністю або частково. Позбавлення працівника премії повністю або частково із вказаних причин оформляється наказом з обов'язковим вказанням причин і проводиться в той період, в який вчинені або виявлені ці факти.

Особливості нарахування і виплат окремих видів премій:

а) премії за виробничі результати (виконання і перевиконання виробничих завдань).

б) одноразове заохочення працівників до ювілейних дат здійснюється за багаторічну і добросовісну працю для всіх працівників підприємства (жінок – досягши віку 55 років, чоловіків – 60 років) в розмірі не менше поточного посадового окладу працівника.

в) винагорода за підсумками року здійснюється відповідно до Положення про виплату винагороди за підсумками року.

Аналіз витрат на оплату праці почнемо з аналізу використання фонду заробітної плати, при цьому витрати поділимо на змінні і постійні.

Змінна частина фондів заробітної плати змінюється пропорційно до обсягу виробництва продукції. Це зарплата працівників по відрядних розцінках, премії працівникам і управлінському персоналу за виробничі результати і сума відпускних, що відповідають частці змінної зарплати. Для газорозподільного підприємства це зарплата по окладах і премія за виробничі показники.

Постійна частина оплати праці не змінюється при збільшенні або спаді обсягу виробництва (зарплата працівників по тарифних ставках, зарплата службовців по окладах, всі види доплат, оплата праці працівників непромислових виробництв і відповідна їм сума відпускних). Для газорозподільного підприємства це надбавки:

- за стаж роботи
- за нічний, вечірній час

- за вихідні, святкові дні
- за роботу понаднормово
- за шкідливі умови праці
- за чергування вдома
- за розширену зону обслуговування;
- за майстерність, за високі досягнення в праці;
- за заміщення;
- класність.

Як показав попередній аналіз, структура витрат на оплату праці при їх поділі на постійні та змінні приблизно однакова для всіх газорозподільних підприємств. Тому аналіз витрат на оплату праці проведемо на прикладі ВАТ «Івано-Франківськгаз». За 2008 рік середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу по підприємству ВАТ «Івано-Франківськгаз» склала 3486 осіб, що на 290 осіб менше в порівнянні з планом, і на 35 осіб менше в порівнянні з фактом минулим року. Зокрема, чисельність апарату підприємства склала 938 осіб, чисельність працівників основного виробництва – 3467 осіб, чисельність робітників основного виробництва – 2537 осіб.

Середньомісячна заробітна плата за 2008 рік в розрахунку на 1 штатного працівника склала 1459,2 грн., тобто на 57,9 грн. більша в порівнянні з планом, або на 281,1 грн. більша в порівнянні з фактом минулого року. Зокрема, середньомісячна заробітна плата по апарату підприємства склала 2050 грн., середньомісячна заробітна плата працівників основного виробництва - 1462 грн., а середньомісячна заробітна плата робочих основного виробництва – 1243,6 грн.

Дані про склад фонду заробітної плати на ВАТ «Івано-Франківськгаз» за 2007-2008 рр. наведено в табл. Д 6 додатку Д.

Обчислимо абсолютне відхилення фактичної величини фонду заробітної плати від планової за формулою:

$$\PhiЗП_{абс} = \PhiЗП_{факт} - \PhiЗП_{план}$$

Однак величина абсолютного відхилення не характеризує використання фонду заробітної плати, тому що цей показник визначається без урахування ступеня виконання плану по виробництву продукції, робіт, послуг.

Для цього визначимо відносне відхилення по фонду заробітної плати з урахуванням виконання плану по виробництву продукції. Воно розраховується як різниця між фактично нарахованою сумою зарплати і плановим фондом, скоректованим на коефіцієнт виконання плану по виробництву продукції, робіт, послуг. Даний коефіцієнт рівний 121,13%.

$$\Delta\PhiЗП_{відн} = \PhiЗП_{факт} - \PhiЗП_{ск} = \PhiЗП_{факт} - (\PhiЗП_{план-зм} \times K_{ен} + \PhiЗП_{план-пост})$$

Результати розрахунків абсолютного та відносного відхилення, наведені в табл. 2.2, свідчать про те, що на ВАТ «Івано-Франківськгаз» у 2008 р. в порівнянні з 2007 р. є абсолютна перевитрата зарплати на 11352,80 тис. грн., і відносна перевитрата на 12450,56 тис. грн., що пов'язано з індексацією заробітної плати на підприємстві. У порівнянні з плановими показниками 2008р. спостерігається протилежна ситуація – абсолютна недоплата зарплати на 2472,30 тис. грн., і відносна недоплата на 1657,53 тис. грн. через спад з незалежних від товариства причин обсягів споживання природного газу, що призвело до неможливості проведення заходів по підвищенню рівня оплати праці працівників у 2008 році.

Аналіз витрат підприємств свідчить про те, що фінансово-економічний стан газорозподільних підприємств є досить складним. Основним дестабілізуючим фактором є те, що діючі тарифи на послуги з транспортування та постачання природного газу не забезпечують покриття фактичних експлуатаційних витрат, оскільки тарифи залежать від обсягів споживання газу,

які, в свою чергу, ніяк не залежать від діяльності підприємств. В той же час, звітні дані останніх років свідчать про значне зниження обсягів споживання газу та про суттєве збільшення обсягів виробництва (газопроводів та споруд на них, кількості квартир, лічильників, будинкових регуляторів тиску тощо), на обслуговування яких потрібні додаткові витрати (матеріальні та трудові ресурси).

Таким чином, проведений аналіз витрат газорозподільного підприємства за класифікаційними ознаками дозволив виявити проблемні місця у формуванні витрат підприємства, а також частково виявити причини їх виникнення. З метою деталізації впливу різних чинників на формування витрат газорозподільного підприємства проведемо їх факторний аналіз.

### 2.3. Факторний аналіз витрат газорозподільного підприємства

Після проведеного аналізу витрат газорозподільних підприємств за класифікаційними ознаками встановимо, які чинники впливають на зміну витрат. Для цього зробимо аналіз впливу на витрати основних чинників (факторний аналіз) та аналіз беззбитковості.

#### *Факторний аналіз витрат.*

Розрахунки проведемо за допомогою формул, наведених в параграфі 2.1. Кінцеві результати розрахунків згрупуємо у вигляді таблиць (додаток К). Приклад розрахунків з використанням формул з п.2.1 наведено на основі даних ВАТ «Івано-Франківськгаз»:

1. Обчислимо величини постійних та змінних витрат у порівняних цінах за формулами:

$$ПВ' = \frac{ПВ_1}{I_{Ц}} = \frac{74377,90}{1,26} = 59123,93 \text{ тис. грн.};$$

$$ЗВ' = \frac{ЗВ_1}{I_{Ц}} = \frac{90223,10}{1,26} = 71719,48 \text{ тис. грн..}$$

Загальна сума витрат в порівняних цінах дорівнює:

$$B' = ПВ' + ЗВ' = 59123,93 + 71719,48 = 130843,40 \text{ тис. грн.}$$

У звітному періоді у порівнянні з попереднім роком ціни і тарифи на використовувані ресурси збільшились в середньому на 25,8%. Тоді індекс цін у звітному періоді складе 1,258.

Рівень постійних та змінних витрат у звітному періоді обчислюємо за формулами:

$$P_{ПВ} = \frac{ПВ'}{BP_1} \cdot 100\% = \frac{59123,93}{415723,00} \cdot 100\% = 14,22\%,$$

$$P_{ЗВ} = \frac{ЗВ'}{BP_1} \cdot 100\% = \frac{71719,48}{415723,00} \cdot 100\% = 17,25\%.$$

Загальний рівень витрат в порівняних цінах дорівнює:

$$P_B = P_{ПВ} + P_{ЗВ} = 14,22 + 17,25 = 31,47\%.$$

Таким чином, обчислено колонки 8 і 9 табл. 1-4 додатку К.

2. Обчислимо перераховану суму витрат на звітну виручку (колонки 10 і 11 табл. К.1-4 додатку К). Відомо, що при зміні обсягу діяльності сума постійних витрат і рівень змінних витрат залишаються відносно незмінними. Тому сума постійних витрат в колонці 10 записується така ж, як в минулому періоді, і в колонці 11 рівень змінних витрат записуємо такий же, яким він був минулого року. Виручку використовуємо звітного періоду.

Потім розраховуємо перераховану суму змінних витрат ( $ЗВ''$ ) і перерахований рівень постійних витрат  $P''_{ПВ}$ :

$$ЗВ'' = 18,81\% \cdot 415723,0 / 100\% = 78180,89 \text{ тис. грн.},$$

$$P''_{ПВ} = 62271,14 / 415723,0 \cdot 100\% = 14,98\%.$$

Далі визначимо загальну суму перерахованих витрат ( $B''$ ):

$$B'' = 78180,89 + 62271,14 = 140452,03 \text{ тис. грн.}$$

та їх рівень:

$$P''_B = 18,81\% + 14,98\% = 33,79\%.$$

Наступним кроком запропонованої методики є визначення впливу чинників на зміну суми і рівня витрат:

1. *Розрахунок впливу чинника «Виручка»* (колонки 12 і 13 табл. К.1-4 додатку К):

- під впливом цього чинника рівень змінних витрат і сума постійних витрат не змінюються, тому в таблиці стоять прочерки;
- зміна суми змінних витрат розраховується як різниця між сумою перерахованих змінних витрат ( $3B''$ ) і їх сумою в минулому році ( $3B_0$ ):

$$\Delta 3B^{(BP)} = 3B'' - 3B_0 = 78180,89 - 67229,76 = 10951,13 \text{ тис. грн.};$$

- зміна рівня постійних витрат розраховується як різниця між їх перерахованим рівнем ( $P''_{PB}$ ) і їх рівнем минулого року ( $P_{PB_0}$ ):

$$\Delta P_{PB}^{(BP)} = P''_{PB} - P_{PB_0} = 14,98 - 17,42 = -2,44\%.$$

Отже, приріст обсягу реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на 58232,10 тис. грн. привів до зростання суми витрат на 10951,13 тис. грн., а їх рівень знизився на 2,44%.

2. *Розрахунок впливу чинника «Ціна на ресурси»* (колонки 14 і 15 табл. К.1-4 додатку К):

- під впливом цього чинника змінюються і змінні і постійні витрати. Щоб розрахувати вплив цього чинника на суму витрат, потрібно від суми витрат звітного періоду відняти їх суму в порівняних цінах:

$$\Delta 3B^{(C)} = 3B_1 - 3B' = 90223,10 - 71719,48 = 18503,62 \text{ тис. грн.},$$

$$\Delta ПВ^{(Ц)} = ПВ_1 - ПВ' = 74377,90 - 59123,93 = 15253,97 \text{ тис. грн.},$$

$$\Delta B^{(Ц)} = \Delta 3B^{(Ц)} + \Delta ПВ^{(Ц)} = 18503,62 + 15253,97 = 33757,60 \text{ тис. грн.};$$

- розрахунок впливу цін на рівень витрат проводиться так само:

$$\Delta P_{3B}^{(Ц)} = P_{3B_1} - P_{3B'} = 21,70 - 17,25 = 4,45\%,$$

$$\Delta P_{ПВ}^{(Ц)} = P_{ПВ_1} - P_{ПВ'} = 17,89 - 14,22 = 3,67\%,$$

$$\Delta P_B^{(Ц)} = \Delta P_{3B}^{(Ц)} + \Delta P_{ПВ}^{(Ц)} = 4,45 + 3,67 = 8,12\%,$$

тобто підвищення цін і тарифів на ресурси в середньому на 25,8% призвело до росту суми витрат на 33757,60 тис. грн. і збільшило рівень витрат на 8,12 %.

3. *Розрахунок впливу на витрати інших чинників* (колонки 16 і 17 табл.

К.1-4 додатку К):

- вплив на суму витрат інших чинників (окрім виручки і цін) визначається як різниця між сумою витрат в порівняних цінах і сумою перерахованих витрат:

$$\Delta 3B^{(ІЧ)} = 3B' - 3B'' = 71719,48 - 78180,89 = -6461,42 \text{ тис. грн.},$$

$$\Delta ПВ^{(ІЧ)} = ПВ' - ПВ'' = 51923,93 - 62271,14 = -3147,21 \text{ тис. грн.},$$

$$\Delta B^{(ІЧ)} = \Delta 3B^{(ІЧ)} + \Delta ПВ^{(ІЧ)} = -6461,42 + (-3147,21) = -9608,63;$$

$$\Delta P_{3B}^{(ІЧ)} = P_{3B} - P_{3B''} = 17,25 - 18,81 = -1,55\%,$$

$$\Delta P_{ПВ}^{(ІЧ)} = P_{ПВ} - P_{ПВ''} = 14,22 - 14,98 = -0,76\%,$$

$$\Delta P_B^{(ІЧ)} = \Delta P_{3B}^{(ІЧ)} + \Delta P_{ПВ}^{(ІЧ)} = -1,55 + (-0,76) = -2,31\%.$$

тобто під впливом інших чинників (окрім виручки і цін на ресурси) загальна



сума витрат зменшиться на величину, рівну 9608,63 тис. грн., а її рівень знизиться на 2,31%.

#### 4. Сукупний вплив чинників:

- на зміну суми витрат розраховується за формулою:

$$\Delta ZB = ZB^{(BP)} \pm \Delta ZB^{(Ц)} \pm \Delta ZB^{(ІЧ)} = 71719,48 + 18503,62 - 6461,42 = 83761,68$$

тис. грн.,

$$\Delta ПВ = \pm \Delta ПВ^{(Ц)} \pm \Delta ПВ^{(ІЧ)} = 15253,97 - 3147,21 = 12106,76 \text{ тис. грн.},$$

$$\Delta B = \Delta ZB + \Delta ПВ = 83761,68 + 12106,76 = 95868,44 \text{ тис. грн.};$$

- вплив на зміну рівня витрат розраховується за формулою:

$$\Delta P_B = 4,45 - 1,55 - 2,44 + 3,67 - 0,76 = -2,44 + 8,12 - 2,31 = 3,37\%.$$

Таким чином, проведений факторний аналіз сукупного впливу чинників на витрати ВАТ «Івано-Франківськгаз», показав, що загальне їх збільшення склало 95868,44 тис. грн., а рівень витрат збільшився на 3,37% (табл. К.1 додатку К). Для ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз» рівень витрат збільшився на 15,15, 7,49 та 3,07% (табл. К.2-4 додатку К).

Після проведеного факторного аналізу витрат необхідно вивчити вплив витрат на випуск продукції.

#### *Аналіз витрат і обсягу виробництва*

Визначивши величини змінних і постійних витрат в структурі собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), необхідно дослідити характер зміни цих витрат залежно від зміни обсягів виробництва. Проведемо такий аналіз для одного з основних видів діяльності газорозподільного підприємства, а саме транспортування природного газу.

Можливі варіанти зміни постійних та змінних витрат ВАТ «Івано-Франківськгаз»  
залежно від об'ємів транспортування природного газу у 2008 р.

Об'єм транспортування газу, млн. куб.м	Постійні витрати на транспортування, тис. грн.	Змінні витрати на транспортування, тис. грн.	Загальні витрати на транспортування, тис. грн.	Середні (питомі) постійні витрати на транспортування, грн./тис. куб.м	Середні змінні витрати на транспортування, грн./тис. куб.м	Середні (питомі) загальні витрати на транспортування, грн./тис. куб.м	Граничні витрати грн./тис. куб.м
0	59688,07	0	59688,07				
200	59688,07	11470,69	71158,76	298,44	57,35	355,79	57,35
400	59688,07	22941,38	82629,45	149,22	57,35	206,57	57,35
600	59688,07	34412,08	94100,14	99,48	57,35	156,83	57,35
800	59688,07	45882,77	105570,84	74,61	57,35	131,96	57,35
1000	59688,07	57353,46	117041,53	59,69	57,35	117,04	57,35
факт 1169,1	59688,07	67051,93	126740,00	51,05	57,35	108,41	57,35
1200	59688,07	68824,15	128512,22	49,74	57,35	107,09	57,35
1400	59688,07	80294,85	139982,91	42,63	57,35	99,99	57,35
1600	59688,07	91765,54	151453,61	37,31	57,35	94,66	57,35
1800	59688,07	103236,23	162924,30	33,16	57,35	90,51	57,35
2000	59688,07	114706,92	174394,99	29,84	57,35	87,20	57,35
2200	59688,07	126177,62	185865,68	27,13	57,35	84,48	57,35
2400	59688,07	137648,31	197336,38	24,87	57,35	82,22	57,35
2600	59688,07	149119,00	208807,07	22,96	57,35	80,31	57,35
2800	59688,07	160589,69	220277,76	21,32	57,35	78,67	57,35
3000	59688,07	172060,39	231748,45	19,90	57,35	77,25	57,35

**Можливі варіанти зміни постійних та змінних витрат ВАТ «Львівгаз»  
залежно від об'ємів транспортування природного газу у 2008 р.**

Об'єм транспортування газу, млн. куб.м	Постійні витрати на транспортування, тис. грн.	Змінні витрати на транспортування, тис. грн.	Загальні витрати на транспортування, тис. грн.	Середні (питомі) постійні витрати на транспортування, грн./тис. куб.м	Середні (питомі) змінні витрати на транспортування, грн./тис. куб.м	Середні (питомі) загальні витрати на транспортування, грн./тис. куб.м	Граничні витрати грн./тис. куб.м
0	79513,73	0	79513,732				
200	79513,73	10633,98	90147,72	397,57	53,17	450,74	53,17
400	79513,73	21267,97	100781,70	198,78	53,17	251,95	53,17
600	79513,73	31901,95	111415,69	132,52	53,17	185,69	53,17
800	79513,73	42535,94	122049,67	99,39	53,17	152,56	53,17
1000	79513,73	53169,92	132683,65	79,51	53,17	132,68	53,17
1200	79513,73	63803,91	143317,64	66,26	53,17	119,43	53,17
1400	79513,73	74437,89	153951,62	56,80	53,17	109,97	53,17
1600	79513,73	85071,88	164585,61	49,70	53,17	102,87	53,17
1800	79513,73	95705,86	175219,59	44,17	53,17	97,34	53,17
факт  899,5	79513,73	100996,27	180510,00	41,86	53,17	95,03	53,17
2000	79513,73	106339,85	185853,58	39,76	53,17	92,93	53,17
2200	79513,73	116973,83	196487,56	36,14	53,17	89,31	53,17
2400	79513,73	127607,81	207121,55	33,13	53,17	86,30	53,17
2600	79513,73	138241,80	217755,53	30,58	53,17	83,75	53,17
2800	79513,73	148875,78	228389,52	28,40	53,17	81,57	53,17
3000	79513,73	159509,77	239023,50	26,50	53,17	79,67	53,17

**Можливі варіанти зміни постійних та змінних витрат ВАТ «Закарпатгаз»  
залежно від об'ємів транспортування природного газу у 2008 р.**

Об'єм транспо ртування газу, млн. куб.м	Постійні витрати на транспо ртування, тис. грн.	Змінні витрати на транспо ртування, тис. грн.	Загальні витрати на транспо ртування, тис. грн.	Середні (питомі) постійні витрати на транспо ртування, грн./тис. куб.м	Середні (питомі) змінні витрати на транспо ртування, грн./тис. куб.м	Середні (питомі) загальні витрати на транспо ртування, грн./тис. куб.м	Граничні витрати грн./тис. куб.м
0	24587,32	0,00	24587,32				
200	24587,32	18187,08	42774,39	122,94	90,94	213,87	90,94
400	24587,32	36374,15	60961,47	61,47	90,94	152,40	90,94
600	24587,32	54561,23	79148,55	40,98	90,94	131,91	90,94
факт679,53	24587,32	61793,68	86381,00	36,18	90,94	127,12	90,94
800	24587,32	72748,31	97335,62	30,73	90,94	121,67	90,94
1000	24587,32	90935,38	115522,70	24,59	90,94	115,52	90,94
1200	24587,32	109122,46	133709,78	20,49	90,94	111,42	90,94
1400	24587,32	127309,54	151896,85	17,56	90,94	108,50	90,94
1600	24587,32	145496,61	170083,93	15,37	90,94	106,30	90,94
1800	24587,32	163683,69	188271,01	13,66	90,94	104,60	90,94
2000	24587,32	181870,77	206458,08	12,29	90,94	103,23	90,94
2200	24587,32	200057,84	224645,16	11,18	90,94	102,11	90,94
2400	24587,32	218244,92	242832,24	10,24	90,94	101,18	90,94
2600	24587,32	236432,00	261019,31	9,46	90,94	100,39	90,94
2800	24587,32	254619,07	279206,39	8,78	90,94	99,72	90,94
3000	24587,32	272806,15	297393,47	8,20	90,94	99,13	90,94

**Можливі варіанти зміни постійних та змінних витрат ВАТ «Волиньгаз»  
залежно від об'ємів транспортування природного газу у 2008 р.**

Об'єм транспортування газу, млн. куб.м	Постійні витрати на транспортування, тис. грн.	Змінні витрати на транспортування, тис. грн.	Загальні витрати на транспортування, тис. грн.	Середні (питомі) постійні витрати на транспортування, грн./тис. куб.м	Середні (питомі) змінні витрати на транспортування, грн./тис. куб.м	Середні (питомі) загальні витрати на транспортування, грн./тис. куб.м	Граничні витрати грн./тис. куб.м
0	33017,90	0,00	33017,90				
200	33017,90	13586,36	46604,26	165,09	67,93	233,02	67,93
400	33017,90	27172,71	60190,61	82,54	67,93	150,48	67,93
600	33017,90	40759,07	73776,97	55,03	67,93	122,96	67,93
факт606,6	33017,90	41208,10	74226,00	54,43	67,93	122,36	67,93
800	33017,90	54345,43	87363,33	41,27	67,93	109,20	67,93
1000	33017,90	67931,78	100949,68	33,02	67,93	100,95	67,93
1200	33017,90	81518,14	114536,04	27,51	67,93	95,45	67,93
1400	33017,90	95104,50	128122,40	23,58	67,93	91,52	67,93
1600	33017,90	108690,86	141708,76	20,64	67,93	88,57	67,93
1800	33017,90	122277,21	155295,11	18,34	67,93	86,28	67,93
2000	33017,90	135863,57	168881,47	16,51	67,93	84,44	67,93
2200	33017,90	149449,93	182467,83	15,01	67,93	82,94	67,93
2400	33017,90	163036,28	196054,18	13,76	67,93	81,69	67,93
2600	33017,90	176622,64	209640,54	12,70	67,93	80,63	67,93
2800	33017,90	190209,00	223226,90	11,79	67,93	79,72	67,93
3000	33017,90	203795,35	236813,25	11,01	67,93	78,94	67,93

Максимальне завантаження системи газопроводів підприємств ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз» за аналізований період (2000-2008 рр.) становило 2363,8 млн. куб м. у 2004 р., 2501,4 млн. куб м. у 2001 р., 758,24 млн. куб м. у 2005 р. та 678,34 млн. куб м. у 2006 р. відповідно (рис. 2.2) В 2008 р. система магістральних газопроводів була завантажена на 49,46, 75,93, 89,62 та 89,42% відповідно проти 2004 р. для ВАТ «Івано-Франківськгаз», 2001 р. для ВАТ «Львівгаз», 2005 р. для ВАТ «Закарпатгаз» та 2006 р. для ВАТ «Волиньгаз» і транспортувала відповідно 1169,1, 1899,5, 679,5 та 606,6 млн. куб. м газу. Недозавантаженість системи магістральних газопроводів, особливо для ВАТ «Івано-Франківськгаз» та ВАТ «Львівгаз», пояснюється падінням обсягів споживання природного газу.

Тому проаналізуємо для даних підприємств, як зміняться величини постійних та змінних витрат залежно від об'ємів транспортування природного газу. Аналіз табл. 2.1-2.4 показує, що величина постійних витрат не міняється, вони залишаються незмінними незалежно від зростання об'ємів транспорту газу. Змінні витрати ростуть пропорційно збільшенню обсягів газу, що транспортується, відповідно, росте і загальна сума витрат на транспорт газу.

Інший характер зміни мають середні (питомі) витрати. Із збільшенням об'єму транспортування газу питомі постійні витрати змінюються і досягають свого мінімуму (19,90, 26,50, 8,20 та 11,01 грн./тис. куб. м відповідно для ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз») при максимальному об'ємі газу, що транспортується (3000 млн. куб. м). Питомі змінні витрати залишаються незмінними (57,35, 53,17, 90,94 та 67,93 грн./тис. куб. м відповідно для ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз»). Середні загальні витрати, що визначають собівартість 1000 куб. м газу, зменшуються із зростанням об'ємів транспорту газу на величину зниження питомих постійних витрат.

Граничні витрати, що визначають приріст витрат на кожні додаткові 1000

куб. м, складають 57,35, 53,17, 90,94 та 67,93 грн./тис. куб. м відповідно для ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз».

#### *Аналіз беззбитковості.*

Для того, щоб підприємство функціонувало оптимальним чином, необхідно максимізувати його прибуток. Процес максимізації прибутку еквівалентний процесу пошуку точки беззбитковості в економічному значенні.

Використання в аналізі розподілу витрат на змінні і постійні дозволяє встановити функціональну залежність між прибутком, обсягом виробництва і реалізації і витратами. Ця залежність така, що прибуток від реалізації залежить не тільки від кількості проданого, але і від тієї частки постійних витрат, яка буде віднесена на одиницю реалізованої продукції. Тому підприємство повинно прагнути зниження суми постійних витрат.

При збільшенні обсягу реалізації за рахунок розширення виробничої потужності підприємства звичайно збільшується і сума постійних витрат, але темпи зростання останніх повинні бути меншими порівняно з передбачуваним зростанням обсягу реалізації, інакше помітного зростання прибутку не буде.

Один з моментів в аналізі беззбитковості – це визначення ефекту виробничого (операційного) важеля.

Ступінь впливу операційного важеля залежить від відносної величини постійних витрат. Для підприємств, обтяжених громіздкими виробничими фондами, високий ступінь операційного важеля представляє значну небезпеку: в умовах економічної нестабільності, падіння платоспроможного попиту клієнтів і високої інфляції кожний відсоток зниження виручки обертається катастрофічним падінням прибутку і входженням підприємства в зону збитків. Менеджмент виявляється «заблокованим», тобто позбавленим більшої частини варіантів вибору продуктивних рішень.

Такі обчислення включаються в аналіз беззбитковості, оскільки вони

дозволяють обчислити таку суму або кількість продажів, при якій прихід рівний витратам. Бізнес не зазнає збитків, але не має і прибутків. Продажі нижче точки беззбитковості спричиняють за собою збитки; продажі вище точки беззбитковості приносять прибуток. Точка беззбитковості – це той рубіж, який підприємству необхідно переступити, щоб вижити. Тому точку беззбитковості багато економістів схильні називати порогом рентабельності [139]. Чим вищий поріг рентабельності, тим важче його переступити. З низьким порогом рентабельності легше пережити падіння попиту на продукцію або послуги, відмовитися від невиправдано високої ціни реалізації. Зниження порогу рентабельності можна добитися нарощуванням валової маржі (підвищуючи ціну і/або обсяг реалізації, знижуючи змінні витрати), або скороченням постійних витрат.

Наскільки далеко планова виручка від реалізації «втікає» від порогу рентабельності, показує запас фінансової міцності.

Ідеальні умови для бізнесу – поєднання низьких постійних витрат з високою валовою маржею. Операційний аналіз шукає найвигіднішу комбінацію змінних і постійних витрат, ціни і фізичного обсягу реалізації. Іноді рішення полягає в нарощуванні валової маржі за рахунок зниження ціни і зростання кількості товарів, що продаються, іноді – в збільшенні постійних витрат (наприклад, на рекламу) і знову ж таки в збільшенні кількості продажів. Можливі і інші шляхи, але всі вони зводяться до пошуку компромісу між змінними і постійними витратами.

Прибуток від продажів (або прибуток від звичайних видів діяльності) є фінансовим результатом продажів і визначається як різниця дебетового і кредитового обороту по рахунку бухгалтерського обліку «Продаж».

Для дослідження беззбитковості роботи газорозподільних підприємств використаємо наступну початкову інформацію (табл. Л.1-4 додатку Л):

1. Величина постійних витрат на транспортування газу (*ПВ*).



2. Питомі змінні витрати на 1000 куб. м газу ( $Z_{MII}$ ).
3. Розрахункова ціна (тариф) за 1000 куб. м газу ( $C$ ).
4. Фактичний об'єм транспортування газу ( $O_{факт}$ ).

В результаті аналізу початкової інформації для визначення точки беззбитковості ( $T_0$ ) і відповідного їй обсягу виробництва (об'єму транспортування газу  $O_{крит}$ ) необхідно відзначити наступне (табл. Л.5-8 додатку Л):

1. Із зростанням об'ємів транспортування газу збільшується виручка від реалізації і сумарні витрати на транспортування газу.
2. Величина прибутків і збитків змінюється неоднозначно залежно від об'єму газу, що транспортується.

У разі об'ємів транспортування газу в межах від 200 млн. куб. м до 1800, 1800, 2600 та 1000 млн. куб. м в рік відповідно для ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз» підприємства матимуть збитки, оскільки зростання витрат на транспортування перевищує величину виручки від його реалізації.

Починаючи з об'єму транспортування газу 2000, 2000, 2800 та 1200 млн. куб. м в рік відповідно для ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз» і до максимального об'єму – 3000 млн. куб. м в рік, підприємства працюватимуть прибутково, оскільки виручка від реалізації зростаючих об'ємів газу перевищуватиме зростання витрат на його транспортування.

В діапазоні 1800-2000, 1800-2000, 2600-2800, 1000-1200 млн. куб. м газу відповідно для ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз» існує такий критичний об'єм транспорту газу, який забезпечить ліквідацію збитків, але не дасть ще можливості отримання прибутку.

Для визначення цього об'єму скористаємося наступною формулою:

$$O_{\text{крит}} = ПВ / (Ц - ЗМ_{II})$$

Таким чином, досягнення беззбитковості підприємств ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз» забезпечується об'ємом транспортування газу, рівним 1974,34, 1905,61, 2660,79 та 1073,08 млн. куб м відповідно. Менший об'єм транспортування газу приводить до збитків, більший – забезпечує прибуток.

Запас фінансової міцності підприємств ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз» визначимо за формулою:

$$З_{\text{фм}} = O_{\text{факт}} - O_{\text{крит}}$$

або в процентному відношенні:

$$K_{\text{фм}} = (O_{\text{факт}} - O_{\text{крит}}) * 100 / O_{\text{факт}}$$

Таким чином, 805,24, 6,11, 1981,25 та 466,47 млн. куб. м – це та мінімальна додаткова величина транспортування газу (або 68,88, 0,32, 291,56 та 76,90%), при якій підприємства ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз» принаймні не отримуватимуть збитків. Графік беззбитковості на прикладі ВАТ «Івано-Франківськгаз» наведено на рис. 2.5.

Тепер розрахуємо ефект виробничого (операційного) важеля, який показує, який вплив зміна виручки підприємства має на його прибуток.

Скористаємося формулами для розрахунку ключових показників за допомогою вищенаведеного алгоритму (табл. А.6 додатку А). Результати розрахунків представимо в табл. Л.9-12 додатку Л.

Керівництво газорозподільних підприємств має намір збільшити виручку від реалізації на 10%, не виходячи за межі релевантного діапазону. З даних Л.9-12 додатку Л видно, що 10-процентне збільшення виручки повинне принести зменшення збитку на 14,52, 3108,2, 3,43 та 13,0% відповідно для ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз». Отже, збиток повинен скласти -20809,59, -17680,07, -12486,51 тис. грн.

відповідно для ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз», а ВАТ «Львівгаз» отримає в такому разі прибуток в розмірі 7670,87 тис. грн.

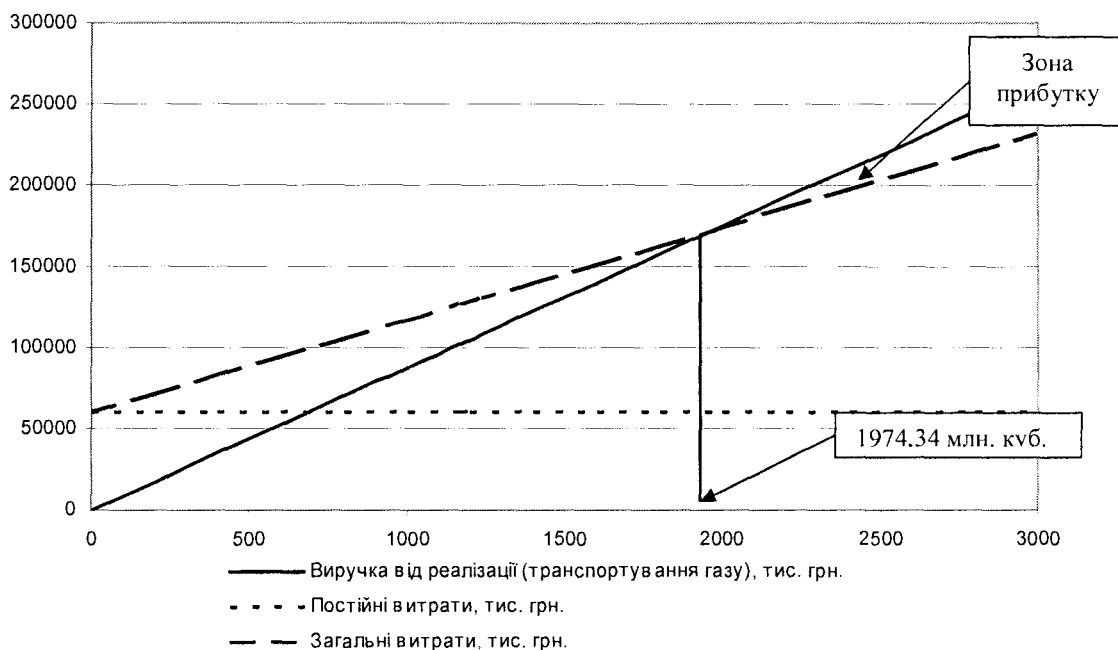


Рис. 2.5 Графік беззбитковості роботи підприємства  
ВАТ «Івано-Франківськгаз» в 2008 р.

Розрахунок також показує, що в міру віддалення виручки від її порогового значення ступінь впливу операційного важеля слабшає (з -1,452, -310,82, -0,343 та -1,30 до -1,868, 11,37, -0,391, -1,644 відповідно для ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз»), а запас фінансової міцності збільшується (з -68,88, -0,32, -291,56 та -76,90% до -53,52, 8,80, -255,96 та -60,82% відповідно для ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз»). Це пов'язано з відносним зменшенням постійних витрат в релевантному діапазоні.

Таким чином, проведений факторний аналіз витрат ВАТ «Івано-

Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз»» показав ступінь впливу обраних чинників на загальні витрати підприємств, а також на основі проведеного аналізу беззбитковості встановлено граничну межу об'єму транспортування газу, при якій підприємства принаймні не отримуватимуть збитків.

## **Висновки до розділу 2**

1. Встановлено, що на сьогоднішній день існує ціла низка методик, якими можна скористатися для аналізу собівартості продукції. Такого роду аналіз є істотним елементом в практиці господарювання. Практично всі користувачі фінансових звітів підприємств використовують аналіз собівартості продукції для прийняття рішень щодо оптимізації своїх інтересів. Цілі цього аналізу досягаються в результаті рішення певного взаємозв'язаного набору аналітичних задач, якими є конкретизація цілей з урахуванням організаційних, інформаційних, технічних і методичних можливостей проведення цього аналізу. Основним чинником є обсяг і якість початкової інформації. Аналіз такого роду є прерогативою вищої ланки управлінських структур підприємства, здатних впливати на формування фінансових ресурсів і результатів роботи в цілому. Ефективність або неефективність прийнятих управлінських рішень повинні пройти оцінку з погляду загального успіху фірми, характеру її економічного зростання і зростання загальної фінансової ефективності. Саме тому аналіз собівартості займає важливе місце в системі управління витратами підприємства.

2. Огляд літературних джерел з аналізу собівартості продукції показав, що практично в більшості з них присутні елементи факторного аналізу, аналізу витрат на одну гривню товарної продукції, аналіз структури витрат на виробництво і реалізацію продукції, аналізу по статтях витрат. Ці методики в основному перекликаються між собою, але задача полягає в тому, щоб з тих, що

є, підібрати перелік показників, застосовних для конкретно взятого підприємства. Вивчення даної літератури дозволило визначити оптимальну методику для газорозподільного підприємства і розробити той механізм оцінки, за допомогою якого стане можливим виявити резерви, що сприяють зниженню собівартості продукції в цілому.

3. Запропонована методика проведення аналізу витрат газорозподільного підприємства ґрунтується на вертикальному, горизонтальному, трендовому, відносному (коефіцієнтному), порівняльному і факторному аналізі. Як було встановлено, основною проблемою діяльності газорозподільних підприємств є високі витрати на виробництво продукції, а, відповідно, пошук шляхів скорочення витрат на основні види діяльності (транспортування, розподіл, постачання, зберігання природного газу та ін.) та збільшення прибутку за рахунок підвищення ефективності роботи. Саме тому методика побудована з урахуванням специфіки даного виду економічної діяльності (газового господарства) включає аналіз техніко-економічних показників; аналіз виконання плану по собівартості; аналіз по елементах; аналіз витрат на оплату праці; факторний аналіз витрат; аналіз беззбитковості.

4. В рамках запропонованої методики аналізу витрат газорозподільних підприємств проведено аналіз техніко-економічних показників, виконання плану по собівартості, аналіз по елементах та аналіз витрат на оплату праці для ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз», які здійснюють наступні види діяльності: транспортування природного газу розподільними газопроводами; постачання природного газу; реалізація скрапленого газу; інші види діяльності.

Аналіз витрат показав, що фінансово-економічний стан газорозподільних підприємств є досить складним. Основним дестабілізуючим фактором є те, що діючі тарифи на послуги з транспортування та постачання природного газу не забезпечують покриття фактичних експлуатаційних витрат, оскільки тарифи

залежать від обсягів споживання газу, які, в свою чергу, ніяк не залежать від діяльності підприємств. В той же час, звітні дані останніх років свідчать про значне зниження обсягів споживання газу та про суттєве збільшення обсягів виробництва (газопроводів та споруд на них, кількості квартир, лічильників, будинкових регуляторів тиску тощо), на обслуговування яких потрібні додаткові витрати (матеріальні та трудові ресурси).

5. Проведений аналіз витрат газорозподільних підприємств за класифікаційними ознаками дозволив виявити проблемні місця у формуванні витрат підприємств, а також частково виявити причини їх виникнення. З метою деталізації впливу різних чинників на формування витрат газорозподільного підприємства проведено їх факторний аналіз. Проведений факторний аналіз сукупного впливу чинників на витрати показав загальне їх збільшення, а рівень витрат збільшився на 3,37, 15,15, 7,49 та 3,07% відповідно для ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз».

6. Вивчено вплив витрат на випуск продукції, а саме транспортування природного газу. Отже, із збільшенням об'єму транспортування газу питомі постійні витрати змінюються і досягають свого мінімуму при максимальному об'ємі газу, що транспортується (3000 млн. куб. м). Питомі змінні витрати залишаються незмінними. Середні загальні витрати, що визначають собівартість 1000 куб. м газу, зменшуються із зростанням об'ємів транспорту газу на величину зниження питомих постійних витрат. Граничні витрати, що визначають приріст витрат на кожні додаткові 1000 куб. м, складають 57,35, 53,17, 90,94 та 67,93 грн./тис. куб. м відповідно для ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз».

7. На основі проведеного аналізу беззбитковості встановлено, що досягнення беззбитковості підприємств ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз» забезпечується об'ємом транспортування газу, рівним 1974,34, 1905,61, 2660,79 та 1073,08 млн. куб м

відповідно. Менший об'єм транспортування газу приводить до збитків, більший – забезпечує прибуток. Запас фінансової міцності підприємств ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз» становить відповідно 805,24, 6,11, 1981,25 та 466,47 млн. куб. м. Це та мінімальна додаткова величина транспортування газу, при якій підприємства принаймні не отримуватимуть збитків.

Основні результати розділу 2 опубліковані у працях [28, 29, 30, 34].

## РОЗДІЛ 3

### ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ГАЗОРОЗПОДІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

#### 3.1. Моделювання резервів зниження витрат на газорозподільних підприємствах

На даний час при аналізі собівартості продукції, що випускається, виявленні резервів і економічного ефекту від її зниження використовується розрахунок за економічними чинниками. Економічні чинники якнайповніше охоплюють всі елементи процесу виробництва – засоби, предмети праці і саму працю. Вони відображають основні напрями роботи підприємств по зниженню собівартості [48, 111, 112, 124, 130, 146, 164]:

- підвищення продуктивності праці;
- впровадження передової техніки і технології;
- краще використання устаткування;
- здешевлення резервів (запасів газу) і ефективніше використання предметів праці;
- скорочення адміністративно-управлінських і інших накладних витрат;
- скорочення браку і ліквідацію непродуктивних витрат і втрат.

Економія, що обумовлює зниження собівартості, розраховується по наступному складу (типовому переліку) чинників:

1. Підвищення технічного рівня виробництва. Це впровадження нової, прогресивної технології, механізація і автоматизація виробничих процесів; поліпшення використання і застосування нових видів сировини і матеріалів; зміна конструкції і технічних характеристик устаткування; інші чинники, що підвищують технічний рівень виробництва.

По даній групі аналізується вплив на собівартість науково-технічних досягнень і передового досвіду. По кожному заходу розраховується



економічний ефект, який виражається в зниженні витрат на виробництво. Економія від здійснення заходів визначається порівнянням величини витрат на одиницю продукції до і після впровадження заходів і множенням одержаної різниці на обсяг виробництва в плановому періоді [51]:

$$E = (PB_c - PB_n) \cdot OP_n, \quad (3.1)$$

де  $E$  – економія прямих поточних витрат;

$PB_c$  – прямі поточні витрати на одиницю продукції до впровадження заходу;

$PB_n$  – прямі поточні витрати після впровадження заходу;

$OP_n$  – обсяг продукції в натуральних одиницях від початку впровадження заходу до кінця планового періоду.

2. Вдосконалення організації виробництва і праці. Зниження собівартості може відбутися в результаті зміни в організації виробництва, формах і методах праці при розвитку спеціалізації виробництва; вдосконалення управління виробництвом і скорочення витрат на нього; поліпшення використання основних фондів; поліпшення матеріально-технічного постачання; скорочення транспортних витрат; інших чинників, що підвищують рівень організації виробництва.

При одночасному вдосконаленні техніки і організації виробництва необхідно встановити економію по кожному чиннику окремо і включити у відповідні групи. Якщо такий поділ зробити важко, то економія може бути розрахована виходячи з цільового характеру заходів або по групах чинників [87].

3. Зміна обсягу і структури продукції, які можуть привести до відносного зменшення умовно-постійних витрат (крім амортизації), відносного зменшення амортизаційних відрахувань, зміни номенклатури і асортименту продукції, підвищення її якості [51]. Умовно-постійні витрати не залежать безпосередньо від кількості продукції, що випускається. Із збільшенням обсягу виробництва їх

кількість на одиницю продукції зменшується, що приводить до зниження її собівартості. Відносна економія на умовно-постійних витратах визначається за формулою:

$$E_{yue} = (T \times УПВ_б) / 100, \quad (3.2)$$

де  $E_{yue}$  – економія умовно-постійних витрат;

$УПВ_б$  – сума умовно-постійних витрат в базовому періоді;

$T$  – темп приросту товарної продукції в порівнянні з базовим періодом.

Відносна зміна амортизаційних відрахувань розраховується наступним чином. Частина амортизаційних відрахувань (як і інших витрат на виробництво) не включається в собівартість, а відшкодовується за рахунок інших джерел (спеціальних фондів, оплати послуг на сторону, що не включаються до складу товарної продукції, тощо), тому загальна сума амортизації може зменшитися. Зменшення визначається за фактичними даними за звітний період. Загальну економію на амортизаційних відрахуваннях розраховують за формулою:

$$E_a = (A_б K / ОП_б - A_з K / ОП_з) \times ОП_з \quad (3.3)$$

де  $E_a$  – економія у зв'язку з відносним зниженням амортизаційних відрахувань;

$A_б, A_з$  – сума амортизаційних відрахувань в базовому і звітному періоді;

$K$  – коефіцієнт, що враховує величину амортизаційних відрахувань, віднесених на собівартість продукції в базовому періоді;

$ОП_б, ОП_з$  – обсяг товарної продукції базового і звітного періоду.

Щоб не було повторного рахунку, загальну суму економії зменшують (збільшують) на ту частину, яка врахована по інших чинниках.

Зміна номенклатури і асортименту виробленої продукції є одним з важливих чинників, що впливають на рівень витрат на виробництво. При різній рентабельності окремих виробів (по відношенню до собівартості) зміни у складі продукції, пов'язані з вдосконаленням її структури і підвищенням ефективності виробництва, можуть приводити і до зменшення і до збільшення витрат на

виробництво. Вплив змін структури продукції на собівартість аналізується по змінних витратах за статтями калькуляції типової номенклатури. Розрахунок впливу структури виробленої продукції на собівартість необхідно пов'язати з показниками підвищення продуктивності праці.

4. Покращення використання природних ресурсів. Тут враховується: зміна складу і якості сировини; зміна продуктивності родовищ, обсягів підготовчих робіт при видобутку, способів видобутку природної сировини; зміна інших природних умов. Ці чинники відображають вплив природних умов на величину змінних витрат. Аналіз їх впливу на зниження собівартості продукції проводиться на основі галузевих методик добувних галузей промисловості [47].

5. Галузеві і інші чинники. До них відносяться: введення і освоєння нових цехів, виробничих одиниць і виробництв, підготовка і освоєння виробництва в діючих об'єднаннях і на підприємствах; інші чинники. Необхідно проаналізувати резерви зниження собівартості в результаті ліквідації застарілих і введення нових цехів і виробництв на більш високій технологічній основі, з кращими економічними показниками [52].

Значні резерви закладені в зниженні витрат на підготовку і освоєння нових видів послуг і нових технологічних процесів, в зменшенні витрат пускового періоду по цехах і об'єктах, що знову вводяться в дію. Розрахунок суми зміни витрат здійснюється за формулою:

$$E_6 = (B_3 / ОП_3 - B_6 / ОП_6) \times ОП_3, \quad (3.4)$$

де  $E_6$  – зміна витрат на підготовку і освоєння виробництва;

$B_6, B_3$  – суми витрат базового і звітного періоду;

$ОП_6, ОП_3$  – обсяг товарної продукції базового і звітного періоду.

Виявлені в результаті аналізу чинники зниження собівартості і резерви необхідно підсумовувати в остаточних висновках, визначити сумарний вплив всіх чинників на зниження загальної величини витрат і витрат на одиницю продукції.

Отримання найбільшого ефекту з якнайменшими витратами, економія трудових, матеріальних і фінансових ресурсів залежать від того, як вирішує підприємство питання зниження собівартості продукції.

Виявлення резервів зниження собівартості повинно спиратися на комплексний техніко-економічний аналіз роботи підприємства: вивчення технічного і організаційного рівня виробництва, використання виробничих потужностей і основних фондів, сировини і матеріалів, робочої сили, господарських зв'язків.

Вирішальною умовою зниження собівартості служить безперервний технічний прогрес. Впровадження нової техніки, комплексна механізація і автоматизація виробничих процесів, вдосконалення технології, впровадження прогресивних видів матеріалів дозволяють значно знизити собівартість продукції.

Важливим резервом зниження собівартості продукції є розширення спеціалізації і кооперації. На спеціалізованих підприємствах з масово-поточним виробництвом собівартість продукції значно нижча, ніж на підприємствах, що виробляють цю ж продукцію в невеликих кількостях. Розвиток спеціалізації вимагає встановлення і найраціональніших кооперованих зв'язків між підприємствами.

Зниження собівартості продукції забезпечується, перш за все, за рахунок підвищення продуктивності праці. Із зростанням продуктивності праці скорочуються витрати праці в розрахунку на одиницю продукції, а отже, зменшується і питома вага заробітної плати в структурі собівартості.

Основною умовою зниження витрат сировини і матеріалів на виробництво одиниці продукції є поліпшення конструкцій виробів і вдосконалення технології виробництва, використання прогресивних видів матеріалів, впровадження технічно обґрунтованих норм витрат матеріальних цінностей.

Скорочення витрат на обслуговування виробництва і управління також

знижує собівартість продукції. Розмір цих витрат на одиницю продукції залежить не тільки від обсягу випуску продукції, але і від їх абсолютної величини. Чим менша сума цехових і загальнозаводських витрат в цілому по підприємству, тим за інших рівних умов нижча собівартість кожного виду продукції.

Значні резерви зниження собівартості закладені в скороченні витрат при подачі природного газу і інших непродуктивних витрат. Вивчення причин таких витрат, виявлення відповідальних осіб дають можливість здійснити заходи щодо скорочення чи ліквідації витрат і найраціональнішого використання відходів виробництва.

Планова величина зниження собівартості визначається на основі наступних розрахунків.

1. По показнику порівняної товарної продукції. Спочатку визначається абсолютний розмір економії за формулою:

$$E_{абс.пор.тов.пр.} = O_{пл}^{пор.тов.пр.} \cdot C_3 - O_{пл}^{пор.тов.пр.} \cdot C_{пл}, \quad (3.5)$$

2. Визначивши розмір абсолютної економії в плановому періоді, розраховують відсоток зниження собівартості в плановому періоді ( $S_{пор.тов.пр.}$ ):

$$S_{пор.тов.пр.} = \frac{E_{абс.пор.тов.пр.} \times 100}{O_{пл}^{пор.тов.пр.} \cdot C_3}, \quad (3.6)$$

де  $E_{абс.пор.тов.пр.}$  – абсолютна економія від зниження собівартості порівняної товарної продукції, тис. грн.;

$O_{пл}^{пор.тов.пр.} \cdot C_3$  – плановий випуск порівняної товарної продукції по собівартості звітного періоду;

$O_{пл}^{пор.тов.пр.} \cdot C_{пл}$  – плановий випуск порівняної товарної продукції по собівартості планового періоду.

3. По показнику витрат на 1 грн. товарної продукції. Абсолютна економія від зниження собівартості товарної продукції в плановому періоді

розраховується за формулою:

$$E_{абс.тов.пр.} = \frac{(B_з - B_{пл}) \times Ц_{пл}}{100}, \quad (3.7)$$

Виходячи з тих же даних визначають відсоток зниження витрат на 1 грн. товарної продукції в плановому періоді порівняно із звітним періодом ( $S_{тов.пр.}$ ):

$$S_{тов.пр.} = \frac{B_з - B_{пл}}{B_з} \times 100, \quad (3.8)$$

де  $B_з, B_{пл}$  – витрати на 1 грн. товарної продукції в звітному та плановому періоді відповідно;

$Ц_{пл}$  – вартість товарної продукції в плановому періоді, грн.

Наступним кроком є визначення планових показників прибутку, який можна отримати в результаті виявлення резервів і зниження собівартості продукції. Планування прибутку можна проводити традиційними методами, виходячи з планових показників виручки і собівартості продукції (робіт, послуг). Проте доцільніше при плануванні прибутку користуватися інструментом, названим «операційний левередж» [75].

Операційний левередж – це показник, що відповідає на питання, в скільки разів темпи зміни прибутку від продажів перевищують темпи зміни виручки від продажів. Іншими словами, при плануванні приросту або зниження виручки від продажів використання показника операційного левереджу дозволяє одночасно визначити приріст або зменшення прибутку. І навпаки, якщо в плановому періоді підприємству необхідна певна величина прибутку від продажів, за допомогою операційного левереджу можна встановити, яка виручка від продажів забезпечить потрібний прибуток.

Механізм використання операційного левереджу залежить від того, які чинники впливають на зміну виручки від продажів в плановому періоді в порівнянні з базисним: динаміка цін, або динаміка натурального обсягу продажів, або обидва чинники разом.

Як правило, на практиці виручка росте або знижується під впливом одночасної дії обох чинників. Але при плануванні прибутку найважливіше значення мають ступінь і напрям дії на виручку кожного чинника. Динаміка виручки від продажів в результаті зниження або зростання цін на продукцію, що продається, позначається на величині прибутку інакше, ніж динаміка виручки в результаті збільшення або зменшення натурального обсягу продажів.

Якщо зміна попиту на продукцію виражається тільки через зміну цін, а натуральний обсяг продажів залишається на базисному рівні, то вся сума приросту або зменшення виручки від продажів одночасно стає сумою приросту або зниження прибутку. Якщо зберігаються базисні ціни, але змінюється натуральний обсяг продажів, то зростання або зниження прибутку – це по сумі зростання або зниження виручки, зменшене на відповідну зміну величини змінних витрат.

Отже, зміна цін більшою мірою відбивається на динаміці прибутку від продажів, ніж зміна натурального обсягу продажів. Вище сказано, що операційний левередж – це індикатор перевищення темпів динаміки прибутку над темпами динаміки виручки. Тому, не роблячи ніяких розрахунків, можна стверджувати наступне: показник операційного левереджу при зміні виручки тільки за рахунок цін завжди буде вищим, ніж при зміні виручки тільки за рахунок натурального обсягу продажів.

Таким чином, порівнюючи результати розрахунків на основі цінового і натурального операційного левереджу, можна зробити наступні висновки:

1. Чим вищі показники операційного левереджу обох видів, тим більших відхилень зазнає прибуток при однаковій зміні виручки від продажів. Тому при високому операційному левереджу зниження виручки від продажів частіше може привести до збитковості продажів, ніж при низькому його рівні.

2. Велика різниця рівнів цінового і натурального операційного левереджу відображає відносно сильний вплив динаміки змінних витрат на динаміку

прибутку від продажів. При зростанні виручки за рахунок натурального обсягу продажів в цьому випадку збільшення прибутку значно менше, ніж при збільшенні цін. І навпаки, зниження виручки у формі зменшення натурального обсягу продажів приводить до кращого фінансового результату, ніж зниження цін.

3. Використання показників операційного левереджу при плануванні виручки і прибутку від продажів дозволяє без спеціальних розрахунків визначати максимально можливе зниження виручки для збереження беззбитковості продажів або мінімально необхідне зростання виручки для ліквідації збитку від продажів.

Проте все, що було викладене вище, – це лише інструмент планування фінансового результату від продажів за ідеальних умов. Він придатний тільки для випадків, коли динаміка прибутку визначається одним чинником при незмінному другому: або міняються ціни, але не міняється натуральний обсяг продажів, або навпаки.

Це означає, що операційний левередж виражається не одним, а, як мінімум, двома показниками, з яких один розраховується для випадку, коли в плановому періоді міняються тільки ціни на реалізовану продукцію, другий – для випадку зміни тільки натурального обсягу продажів. За умови, що планова виручка від продажів змінюється за рахунок обох чинників, в розрахунках застосовуються обидва названі показники операційного левереджу.

Назвемо умовно перший з вказаних видів операційного левереджу ціновим, другий – натуральним. Формалізація розрахунку кожного вигляду базується на методі прямого розрахунку приросту виручки від продажів і прибутку (або їх зниження) в плановому періоді.

Введемо умовні позначення:

$BP_0$  – базова виручка від продажів;

$ZB_0$  – базові змінні витрати;



$I_u$  – зміна цін на реалізовану продукцію в плановому періоді в порівнянні з базовим (в частках одиниці і відповідно із знаками «+» або «-»);

$I_n$  – зміна натурального обсягу продажів (аналогічно величині « $I_u$ »);

$\Delta BP$  – приріст (зменшення) виручки від продажів;

$\Delta П$  – приріст (зменшення) прибутку від продажів;

$П_б$  – базовий прибуток від продажів;

$ОЛ_u$  – ціновий операційний левередж;

$ОЛ_n$  – натуральний операційний левередж.

При зміні в плановому періоді тільки цін реалізації:

$$\Delta BP = BP_б \cdot I_u;$$

$$\Delta П = BP_б \cdot I_u$$

темپ приросту (зниження) виручки від продажів рівний  $\Delta BP / BP_б$  (в частках одиниці), або  $\Delta BP / BP_б \cdot 100\%$  (у відсотках).

Темп приросту (зниження) прибутку від продажів відповідно рівний:

$$\Delta BP / П_б \text{ або } \Delta BP / П_б \cdot 100\%.$$

$$ОЛ_n = \frac{\Delta BP / П_б}{\Delta BP / BP_б} = \frac{BP_б}{П_б}.$$

Отже, ціновий операційний левередж рівний відношенню базової виручки до базового прибутку від продажів. Це підтверджується логікою попереднього викладу: оскільки в даному випадку приріст (зменшення) виручки рівний приросту (зменшенню) прибутку, темп зміни першої показує, в скільки разів базова величина виручки більша за базову величину прибутку. Механізм цінового операційного левереджу працює і у випадках збитковості продажів в базовому або плановому періоді.

За допомогою показника натурального операційного левереджу розраховується плановий прибуток від продажів за умови зміни в плановому періоді тільки натурального обсягу продажів.

В реальних умовах, як правило, відбувається одночасна зміна і цін, і натурального обсягу продажів, причому обидва чинники можуть діяти як в одному напрямі, так і в протилежних напрямках. Необхідно використовувати обидва види операційного левереджу для планування фінансового результату від продажів саме за таких умов. Яким чином це зробити?

Якщо проводити розрахунок без використання операційного левереджу, то його формалізація виглядає таким чином:

$$\begin{aligned} \Delta\Pi &= BP_{\delta}(1 + I_{\text{ц}})(1 + I_{\text{н}}) - 3B_{\delta}(1 + I_{\text{н}}) - ПB_{\delta} - (BP_{\delta} - 3B_{\delta} - ПB_{\delta}) = \\ &= BP_{\delta}I_{\text{ц}}(1 + I_{\text{н}}) + I_{\text{н}}(BP_{\delta} - 3B_{\delta}) \end{aligned} \quad (3.9)$$

Формула (3.9) дозволяє розрахувати без використання показників операційного левереджу суму приросту (зменшення) прибутку в плановому періоді в порівнянні з базовим. Вона дозволяє також назвати чинники, що збільшують або зменшують приріст прибутку. Використання показників операційного левереджу забезпечує точність у виявленні цих чинників і управлінні ними. Якщо на підставі формули (3.9) розрахувати темп зміни прибутку від продажів в плановому періоді в порівнянні з базовим, то формула прийме наступний вигляд:

$$\frac{\Delta\Pi}{\Pi_{\delta}} = \frac{\frac{\Delta BP}{I_{\text{ц}}} I_{\text{ц}} (1 + I_{\text{н}}) + I_{\text{н}} (BP_{\delta} - 3B_{\delta})}{\Pi_{\delta}}$$

Таким чином, одержуємо

$$\frac{\Delta\Pi}{\Pi_{\delta}} = OL_{\text{ц}} I_{\text{ц}} (1 + I_{\text{н}}) + OL_{\text{н}} I_{\text{н}} \quad (3.10)$$

Оскільки дотепер ми приймали обидва індекси в частках одиниці, темп зменшення прибутку у відсотках можна визначити на основі формули:

$$\frac{\Delta\Pi}{\Pi_{\delta}} \cdot 100\% = [OL_{\text{ц}} I_{\text{ц}} (1 + I_{\text{н}}) + OL_{\text{н}} I_{\text{н}}] \cdot 100\% \quad (3.11)$$

Формули (3.10)-(3.11) дозволяють вирішувати наступні задачі в процесі

планування фінансового результату від продажів:

1. Розрахунок темпів і напряду зміни фінансового результату від продажів.

2. Цілеспрямована зміна планового фінансового результату від продажів шляхом коректування кожного індексу в межах тих, що є практичних можливостей.

3. Визначення необхідного рівня одного з індексів, якщо відомий інший і задана потрібна підприємству сума планового прибутку від продажів.

4. Визначення рівня індексів, що забезпечують критичний обсяг продажів, тобто нульовий прибуток в плановому періоді.

Таким чином, використання операційного левереджу для планування фінансового результату дозволяє не тільки визначити зміну прибутку в плановому періоді в порівнянні з її величиною в базовому періоді, але і оцінити чинники, що впливають на цю зміну. Певне поєднання динаміки цін і натурального обсягу продажів забезпечує розмір прибутку від продажів, необхідний підприємству. Знаючи це поєднання, підприємство в межах наявних можливостей здатне маневрувати індексами цін і натурального обсягу продажів, наближаючи умови попиту на продукцію до бажаних.

Застосуємо методику виявлення резервів зниження собівартості та планування прибутку до аналізу основного виду діяльності газорозподільних підприємств – транспортування газу. Визначивши залежність між об'ємом транспортування газу, що забезпечує беззбиткову роботу підприємства, постійними витратами, ціною і питомими змінними витратами, можна розрахувати (або визначити на графіку), як зміниться величина критичного об'єму транспортування газу при зміні постійних, змінних витрат при заданій величині прибутку.

В табл. М.1-4 додатку М наведено показники, за допомогою яких проведено аналіз собівартості транспортування газу газорозподільних

підприємств. Проаналізувавши дані показники можна буде спрогнозувати, як зміняться фінансові результати роботи підприємств при зміні витрат на транспортування газу, а також визначити об'єм транспортування газу для отримання заданої величини прибутку.

Зміна об'ємів транспортування газу може привести до відносного зменшення умовно-постійних витрат (крім витрат на амортизацію, оренду газопроводів, метрологічну повірку і ремонт лічильників та інших вимірювальних приладів), відносного зменшення амортизаційних відрахувань, зміни номенклатури послуг, підвищення їх якості. Умовно-постійні витрати не залежать безпосередньо від об'ємів транспортування газу. Однак зі зміною об'єму транспортування їх кількість на одиницю обсягу також змінюється, що приводить до зміни її собівартості.

Приклад розрахунку економії на постійних та змінних витратах наведено на основі даних ВАТ «Івано-Франківськгаз». За період 2007-2008 рр. темп приросту обсягів транспортування газу ВАТ «Івано-Франківськгаз» знизився на 5,27%. Сума умовно-постійних витрат (окрім витрат на амортизацію, оренду газопроводів, метрологічну повірку і ремонт лічильників та інших вимірювальних приладів) в базовому періоді становила 54068,44 тис. грн. Відносна економія на умовно-постійних витратах визначається за формулою (3.2):

$$E_{ув} = [54068,44 \cdot 5,27] / 100 = 2849,41 \text{ тис. грн.},$$

що складає 3,83% від загальної суми постійних витрат в поточному періоді.

За 2007-2008 рр. сума амортизаційних відрахувань ВАТ «Івано-Франківськгаз» зменшилась на 2,5% і становила 7697 тис. грн. Коефіцієнт, що враховує величину амортизаційних відрахувань, віднесених на собівартість продукції в 2008 р. у порівнянні з 2007 р. зменшився на 1,42% і становив 0,0468 або 4,68%. Загальна економія на амортизаційних відрахуваннях, розрахована за формулою (3.3), становила:

$E_a = (7894,1 \cdot 0,0610 / 1234,1 - 7697 \cdot 0,0468 / 1169,1) \times 1169,1 = 95,96$  тис. грн., що складає 1,25% від суми амортизації і 0,129% від загальної суми постійних витрат.

В 2007-2008 рр. витрати ВАТ «Івано-Франківськгаз» за оренду газопроводів зросли на 91% за рахунок підвищення розміру орендної плати і склали 136 тис. грн. Протяжність газопроводів за цей період знизилася на 6,3% в однопіткєвому численні, що пов'язано із зменшенням обсягів транспортування газу. Зниження орендної плати за списані кілометри газопроводів дасть реальну економію грошових коштів.

Економія складає:

$$E_o = 136 - [136 \cdot (1 - 0,063)] = 8,568 \text{ тис. грн.},$$

що становить 6,3% від суми оренди газопроводів, і 0,012% від загальної суми постійних витрат.

Витрати на метрологічну повірку і ремонт лічильників та інших вимірювальних приладів у 2008 р. по ВАТ «Івано-Франківськгаз» склали 279 тис. грн., що в порівнянні з 2007 р. більше на 17,5%. Це пов'язано із підвищенням вартості послуг сторонніх організацій, зокрема, ЦСМ по повірці засобів вимірювальної техніки. У зв'язку з тим, що підприємство має власне управління метрології, економія за рахунок виключення витрат на метрологічну повірку і ремонт лічильників та інших вимірювальних приладів може скласти 279 тис. грн., що становить 0,375% від загальної суми постійних витрат.

Загальна економія на постійних витратах ВАТ «Івано-Франківськгаз» становить:

$$E_{ПВ} = 2849,41 + 95,96 + 8,568 + 279 = 3232,938 \text{ тис. грн.},$$

що складає 4,35% від загальної суми постійних витрат.

Зниженню змінних витрат сприятиме комплекс організаційно-технічних заходів, що проводяться на ВАТ «Івано-Франківськгаз». Це, наприклад, технічні заходи на лінійній частині газопроводу і компресорних станціях, що сприяють

зниженню втрат газу і збільшенню продуктивності устаткування. Дані заходи дозволять заощадити 3672,08 тис. грн. або 4,07% від загальної суми змінних витрат.

Аналогічні розрахунки здійснено на основі даних ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз», ВАТ «Волиньгаз» (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Розрахунок економії на постійних та змінних витратах газорозподільних підприємств, тис. грн.**

Підприємство	Величина економії на постійних витратах	Величина економії на змінних витратах	Величина загальної економії
ВАТ «Івано-Франківськгаз»	3231,31	3672,08	6903,388
ВАТ «Львівгаз»	1690,789	4110,548	5801,337
ВАТ «Закарпатгаз»	1383,362	2515,003	3898,365
ВАТ «Волиньгаз»	1757,281	1677,17	3434,451

Визначимо, як зміняться фінансові результати роботи підприємств (плановий прибуток) після проведення заходів щодо зниження витрат (табл. М. 5-8 додатку М). Приклад розрахунку наведено на основі даних ВАТ «Івано-Франківськгаз».

1. Розрахунок зміни планового прибутку ВАТ «Івано-Франківськгаз» при зниженні постійних витрат на 4,35% здійснимо за формулою:

$$П = ОП \cdot ВП_о - ПВ,$$

$$ВП = ЦП - ЗВ = ПВ + П,$$

де  $П$  – прибуток,

$ОП$  – обсяг продажів,

$ВП$  – вклад на покриття,

$ВП_о$  – вклад на покриття на одиницю продукції,

$ПВ$  – постійні витрати,

$ЗВ$  – змінні витрати,

$ЦП$  – ціна продажу.

$$\Pi = 1169,1 \cdot 30,23 - 59688,07 \cdot (1 - 0,0435) = -21749,745 \text{ тис. грн.}$$

$$\Delta\Pi = \frac{-21749,745 \cdot 100}{-24344,00} - 100 = -10,66\%.$$

Таким чином, при зниженні постійних витрат на 4,35% підприємство ВАТ «Івано-Франківськгаз» все ще буде збитковим, однак збиток зменшиться на 10,66%.

2. Розрахунок зміни планового прибутку підприємства ВАТ «Івано-Франківськгаз» при зниженні змінних витрат на 4,07%.

$$\Pi = 1169,1 \cdot [87,59 - 57,35 \cdot (1 - 0,0407)] - 59688,07 = -21605,638 \text{ тис. грн.}$$

$$\Delta\Pi = \frac{-21605,638 \cdot 100}{-24344,00} - 100 = -11,25\%.$$

При зниженні змінних витрат на 4,07% збиток ВАТ «Івано-Франківськгаз» зменшиться на 11,25%.

Отже, можна зробити висновок, що на зміну планового прибутку більш істотний вплив має зміна змінних витрат.

3. Визначимо, який вплив на плановий прибуток має одночасне зниження змінних (на 4,07%) і постійних (на 4,35%) витрат.

$$\Pi = 1169,1 \cdot [87,59 - 57,35 \cdot (1 - 0,0407)] - 59688,07 \cdot (1 - 0,0435) = -19009,2 \text{ тис. грн.}$$

$$\Delta\Pi = \frac{-19009,2 \cdot 100}{-24344,00} - 100 = -21,91\%.$$

Сумарне зниження витрат на 8,42% (4,07+4,35) дає підприємству зменшення збитків на 21,91%.

4. Якщо підприємство розширить число споживачів газу і збільшить об'єм транспортування на 50%, а також знизить витрати на 8,42%, то за таких умов воно може стати прибутковим. Плановий прибуток буде становити:

$$Q_{\text{трансп.нов}} = 1169,1 \cdot 1,5 = 1753,65 \text{ млн. куб. м,}$$

$$\Pi = 1169,1 \cdot 1,5 \cdot [87,59 - 57,35 \cdot (1 - 0,0407)] - 59688,07 \cdot (1 - 0,0435) = 32,01 \text{ тис. грн.,}$$

$$\Delta\Pi = \frac{32,01 \cdot 100}{-24344,00} - 100 = -100,13\%.$$

Таким чином, важливо не тільки знижувати витрати, але і в сукупності з цим нарощувати обсяг продажів (транспортування).

5. Визначимо також, як зміниться критичний обсяг транспортування газу і запас фінансової міцності після зниження витрат і збільшення обсягу транспортування.

$$Q_{\text{крит.трансп}} = \frac{59688,07 \cdot (1 - 0,0435)}{87,59 - 57,35 \cdot (1 - 0,0407)} = 1752,67 \text{ млн. куб. м,}$$

$$Z_{\text{фін.міцності}} = 1169,1 \cdot 1,5 - 1752,67 = 0,98 \text{ млн. куб. м,}$$

$$Z_{\text{фін.міцності}} = \frac{1752,67}{1169,1 \cdot 1,5} \cdot 100 = 99,94\%.$$

6. У 2008 р. у зв'язку із збитковістю діяльності ВАТ «Івано-Франківськгаз», витрати з прибутку були відсутні. Розрахуємо, який мінімальний розмір балансового прибутку повинен бути в 2009 році і який об'єм транспортування газу забезпечить даний прибуток (з урахуванням зниження витрат).

Загальний індекс цін за 2008 р. в Україні склав приблизно 22,3%. Отже, мінімальний розмір балансового прибутку в 2009 р. з урахуванням податку на прибуток повинен скласти:

$$\Pi_{\text{min}} = 0 \cdot 1,223 \cdot 1,25 = 0 \text{ тис. грн.}$$

Даний прибуток забезпечить об'єм транспортування газу в розмірі:

$$Q_{\text{min}} = \frac{ПВ - \Pi_{\text{min}}}{ВП_0} = \frac{57091,64 - 0}{32,57} = 1752,89 \text{ млн. куб. м.}$$

Аналогічні розрахунки наведено в табл. М.5-8 додатку М для ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз», ВАТ «Волиньгаз».

Таким чином, для того, щоб газорозподільне підприємство одержало бажані фінансові результати, воно повинно постійно контролювати витрати,



аналізувати структуру витрат в різних аспектах (розподіл на постійні і змінні, питому вагу окремої статі в загальній структурі витрат), аналізувати зміну прибутку залежно від зміни витрат і обсягу продажів і на підставі цих даних приймати оперативні і стратегічні управлінські рішення.

### **3.2. Управління витратами газорозподільних підприємств шляхом моделювання реструктуризаційних процесів**

Управління нафтогазовим комплексом сьогодні здійснюється національною акціонерною комісією НАК “Нафтогаз України”, яка була створена Постановою КМУ від 25.05.1998 року № 747 на виконання Указу Президента України від 25.02.1998 року № 151 (151/98) “Про реформування нафтогазового комплексу України”.

До складу Компанії входять нафтогазовидобувні, нафтогазотранспортні підприємства, а також підприємства з розподілу та постачання природного і скрапленого газу – відкриті акціонерні товариства з постачання та газифікації усіх областей України (додаток Б).

Постійною турботою газових господарств є забезпечення безаварійного та безперебійного постачання природним та скрапленим газом населення міст і сіл України, підприємств енергетики та промисловості, сільського господарства та транспорту.

Тобто газорозподільне підприємство несе відповідальність за безпеку і надійність газотранспортного постачання і забезпечення безперервності технологічних процесів. Основні бізнес-процеси (надання послуг з транспортування природного газу до споживачів; надання послуг з постачання природного газу споживачам; реалізація скрапленого газу споживачам) споживають ресурси і вимагають створення спеціальних умов для їх здійснення (узагальнено – різноманітні «входи» бізнес-процесу). Ці «входи» доповнюються іншими бізнес-процесами (виконання робіт (надання послуг) з інших видів

діяльності), здійснюваними підприємством. В даний час значне число таких бізнес-процесів утворює сукупність допоміжних напрямів діяльності.

Непрофільні види діяльності (капітальне будівництво – робота з будівництва газопроводів та споруд на них; соціальні і комерційні види діяльності – газифікація квартир, технічне оновлення та модернізація) не пов'язані безпосередньо із забезпеченням безперервності функціонування основних бізнес-процесів підприємства.

Кожний з бізнес-процесів відіграє свою особливу роль при здійсненні господарської діяльності підприємства, що пов'язане з його специфікою. Тому підхід до прийняття рішень про відокремлення того або іншого бізнес-процесу (виду діяльності) повинен бути різним.

Зокрема, послуга з транспортування природного газу – це забезпечення транспортування газу від газорозподільних станцій (ГРС) до усіх споживачів і відповідно виконання всього комплексу робіт з обслуговування, утримання та експлуатації систем газопостачання, зокрема: кількості розподільних мереж (газопроводів) і споруд на них ГРП (газових регуляторних пунктів), ШРП (шафових регуляторних пунктів), станцій катодного захисту, кількості побутових та промислових приладів обліку газу, кількості газифікованих квартир та приладів у них, тощо.

Послуга з постачання природного газу – це виконання обсягу робіт при обслуговуванні кількості споживачів природного газу, які уклали договори на постачання природного газу, зокрема: проведення обліку газу, здійснення контролю та розрахунків за спожитий газ та розрахунків з постачальниками газу, оформлення актів звірок, тощо.

Основні обмеження, що виникають в ході процесу прийняття рішення про відокремлення того або іншого виду діяльності, можна розділити на дві групи:

1. Обмеження по забезпеченню досягнення поставленої мети вдосконалення структури корпоративного управління НАК «Нафтогаз

України»:

- забезпечення керованості і корпоративного контролю над діяльністю нафтогазового комплексу;
- збалансованість повноважень і відповідальності за забезпечення безперервності і належного рівня безпеки функціонування єдиної газотранспортної системи;
- гнучкість структури бізнесу газорозподільних підприємств, що дозволяє враховувати регіональні особливості;
- забезпечення збереження і ефективний розвиток майнового комплексу як самих газорозподільних підприємств, так і в цілому НАК «Нафтогаз України».

2. Обмеження по функціонуванню виділеного бізнес-процесу як окремого підрозділу газорозподільного підприємства або нового підприємства вертикально інтегрованої компанії НАК «Нафтогаз України»:

- законодавчі обмеження, пов'язані з можливістю ліцензування окремих видів діяльності;
- достатність основних фондів для здійснення відособленої діяльності в плановому масштабі;
- необхідність додаткових інвестицій у необоротні активи і в оборотний капітал виділеного бізнесу;
- достатність наявного персоналу необхідної кваліфікації для здійснення діяльності в запланованих обсягах в створюваних структурах;
- можливість успішної реалізації на ринку продукції або послуг виділеного бізнесу в запланованих обсягах;
- можливість роботи на ринку з необхідною рентабельністю.

При проведенні структурної реформи на газорозподільному підприємстві спочатку планувалося відокремлення видів діяльності «Здійснення ремонту»,

«Забезпечення зв'язку», «Забезпечення транспортом», «Енергозабезпечення» в повному обсязі в окремо створювані підприємства і подальшого надання вказаних послуг в рамках спеціальних договорів.

Проте в ході проведення дослідження були виявлені обмеження і ризики виділених бізнес-процесів.

Основні обмеження на характер проведених структурних перетворень і виділення тих або інших бізнес-процесів накладаються:

- Відомчим Керівним Документом «Правила технічної експлуатації магістральних газопроводів»;
- вимогою надійних і безперебійних поставок газу споживачам.

При проведенні реформування окремо слід враховувати вимоги, що висуваються Відомчим Керівним Документом «Правила технічної експлуатації магістральних газопроводів». Недотримання положень вищезгаданого документа може привести до виникнення різних чинників ризику.

Відповідно до вказаних обмежень відокремлення допоміжного процесу «Здійснення ремонту» в повному обсязі неможливе, оскільки суперечить ВКД і не гарантує надійності поставок газу споживачам.

Для допоміжного процесу «Забезпечення зв'язку» доцільне відокремлення ділянок магістрального зв'язку. В цьому випадку необхідне чітке забезпечення технологічного зв'язку з боку НАК «Нафтогаз України» для скорочення ризиків. Для вирішення оперативних питань в Адміністрації підприємства слід створити відділ зв'язку.

При відокремленні допоміжного процесу «Забезпечення транспортом» доцільне виділення транспорту загального призначення. Для забезпечення безпечної експлуатації виробничих об'єктів відповідно до діючих правил, проведення в короткі терміни аварійно-відновних робіт, своєчасного проведення планово-запобіжних ремонтів об'єктів своїми силами спеціальна техніка повинна залишитися у підприємства.

Для всіх структурних підрозділів, що відокремлюються або новостворених, характерними є збільшення ризиків:

- порушення діяльності підрозділів;
- порушення ритмічності.

Проаналізуємо детально можливі ризики виникнення проблем за видами діяльності газорозподільного підприємства і його структурними підрозділами (Організаційна структура газорозподільного підприємства ВАТ «Івано-Франківськгаз» наведена в додатку В):

- для управління по експлуатації АГНКС – це ускладнення схеми управління виробництвом, зважаючи на появу додаткових ланок;

- при відокремленні транспортного відділу виникне необхідність самостійно купляти ПММ, матеріали і запасні частини. Можлива несвоєчасна оплата за транспортні послуги приведе до зниження рівня підтримки парку техніки в справному стані. Виникає необхідність залучення техніки з декількох підрозділів, що здійснити набагато складніше. Виключається можливість оперативного підключення техніки до ліквідації аварійних і надзвичайних ситуацій у підрозділах. Можлива несвоєчасна оплата послуг знижує поточну виробничу готовність, а якщо затримки носитимуть регулярний характер, то можливе оголошення банкрутства і арешт основних фондів;

- ремонтно-відновне управління може втратити "кістяк" трудових ресурсів, заповнити який буде потрібно декілька років. У зв'язку з цим управління втратить темпи і якість у виконанні робіт;

- з відокремленням відділу капітального будівництва з структури підприємства буде порушена уже сформована схема планування, фінансування і обліку капітальних вкладень;

- при відокремленні відділу автоматики, телемеханіки та зв'язку порушуються управляючі функції і інформаційна взаємодія між системами автоматики, телемеханіки та зв'язку;

- відокремлення відділу розробки та супроводження програмного забезпечення веде до порушення єдиної технології виконання інформаційно-обчислювальних робіт. Розділення даних в архівах не представляється можливим;

- відокремлення навчального центру веде до руйнування існуючої системи навчального забезпечення. Для підтримки заробітної плати на колишньому рівні доведеться відмовитися від витратних видів навчальної діяльності (наприклад, частина витрат початкової професійної освіти, що припадає на відокремлену початкову професійну освіту і т.д.).

Крім того існує низка ризиків, притаманних материнській компанії НАК «Нафтогаз України», зокрема, її наступним підрозділам:

1. Управління виробничо-технічного обслуговування і комплектації – при розділенні на два напрями схема фінансування може ускладнитися, що приведе до неритмічності поставок матеріально-технічних ресурсів.

2. Відділ автоматизованих систем управління і автоматизації виробництва – можливе порушення управляючих функцій і інформаційної взаємодії між системами автоматики.

3. Транспортний відділ – перевезення здійснюватимуть самі підрозділи (включаючи і відрядження на довгі відстані), що підвищує можливі ДТП (кваліфікація персоналу, що відповідає за це у підрозділах, нижча).

4. Управління технологічного транспорту і спецтехніки – складність оформлення на договірній основі залучення транспорту і спецтехніки при ліквідації аварійних випадків і інцидентів на об'єктах Компанії.

5. Управління по експлуатації АГНКС – новоствореній структурі доведеться налагоджувати схему придбання витратних матеріалів, запчастин, інструментів, а також їх зберігання (в даний час дане питання розв'язується централізовано). Також виникне проблема з наявністю і передачею побутових приміщень. Для здійснення експлуатації устаткування відокремлене підприємство повинно налагодити свою структуру діагностики, обстеження,

обслуговування, постачання запасними частинами.

Структурна реформа, що проводиться, пов'язана з додатковими організаційними заходами, у тому числі, для реформованих підприємств виникне необхідність підписання нових договорів, зокрема:

- договорів на транспортування газу;
- на сервісне обслуговування засобів зв'язку, АСУ і оргтехніки;
- на постачання електроенергії між новими структурними підрозділами.

Крім того, потрібна переробка і розробка протягом обмеженого часу великої кількості локальних нормативних документів з охорони праці і промислової безпеки.

Реструктуризація може привести і до зростання витрат по окремих напрямках діяльності. У тому числі, зростання витрат може бути пов'язано зі створенням нових підрозділів і збільшенням штатів співробітників в майбутніх періодах, не дивлячись на те, що плановані заходи щодо реструктуризації припускають скорочення співробітників на момент розділення основних видів діяльності і відокремлення в нові структури допоміжних і непрофільних видів діяльності.

Проведемо якісний аналіз можливого збільшення витрат, а також можливого збільшення чисельності персоналу для реструктуризованого газорозподільного підприємства ВАТ «Івано-Франківськгаз» за його структурними підрозділами:

1. Збільшення витрат і платежів:

- для управління виробничо-технічного обслуговування і комплектації значно зростуть транспортні витрати з причини незначного обсягу замовлення матеріально-технічних ресурсів і великої номенклатури обслуговування і комплектації;
- для управління інформаційних технологій – закупівля додаткових

програмних і апаратних засобів;

- для виробничого відділу по експлуатації магістральних газопроводів будь-які оперативні роботи по ремонту (позапланові) будуть зв'язані з додатковими витратами;

- транспортний відділ – ведення додаткового обліку і звітності, нарахування податків і т.д.;

- виробничо-експлуатаційне управління – збільшення витрат на капітальний ремонт основного енергомеханічного устаткування, пов'язане з появою зовнішнього підрядчика. Виготовлення, ремонт деталей і вузлів за договорами із заводами-виробниками і на інших виробничих потужностях, приведе до збільшення термінів простою ГПА і здорожчання ремонту;

- управління метрології – додаткове фінансування на придбання оргтехніки у всіх відокремлених підрозділах, для проведення робіт по організації метрологічного забезпечення ліцензування і сертифікації. Додатковий фонд заробітної плати для створення відділів(служб) по метрологічному забезпеченню, ліцензуванню і сертифікації;

- ремонтно-відновне управління – збільшення вартості ремонту, збільшення вартості відновлення і виготовлення запчастин, збільшення вартості МТР, що використовуються при ремонті вантажопідйомних механізмів. Зростуть платежі за споживання ресурсів, оскільки відпускатися вони будуть за підвищеними тарифами, як для сторонніх організацій плюс послуги за транзит;

## 2. Збільшення штату співробітників:

- управління інформаційних технологій – додатковий штат адміністраторів систем управління базами даних, збільшення чисельності співробітників для розробки і супроводу прикладного програмного забезпечення;



- управління виробничо-технічного обслуговування і комплектації – ріст чисельності персоналу;
- транспортний відділ та інші відділи – необхідність збільшення штату і створення додаткових відділів і служб.

Для оцінки структури фінансових потоків, фінансових показників, показників ефективності і аналізу діяльності газорозподільного підприємства до і після закінчення його реструктуризації змодельовано його фінансово-економічний стан. Причому моделювання реструктуризаційних процесів проводилося у декілька етапів:

1. Вибір пріоритетних напрямів діяльності. Проведений економічний аналіз діяльності газорозподільного підприємства дав змогу виділити його рентабельні та нерентабельні види діяльності. На основі цього зроблено висновок про необхідність відокремлення видів діяльності «транспортування» та «реалізація скрапленого газу», оскільки ці види діяльності збиткові для підприємства. Однак, зважаючи на те, що види діяльності «постачання» та «транспортування» є взаємопов'язаними, то останній відокремити неможливо.

2. Аналіз обмежень. Складність технологічних процесів транспортування газу накладає ряд обмежень, які необхідно брати до уваги при проведенні реструктуризаційних змін.

3. Вибір критеріїв оцінки. Як критерії оцінки були вибрані наступні показники:

- виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- витрати на виробництво продукції (собівартість);
- прибуток від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- рентабельність.

4. Складання плану реструктуризації.

5. Оцінка варіантів, вибір оптимального варіанту.

6. Реалізація проекту.

Для проведення моделювання розглянемо три моделі (рис. 3.1):

Модель А
Економічні показники підприємства до перетворень
Модель В
Відокремлення нерентабельних видів діяльності з урахуванням того, що рентабельність реалізованої продукції по відокремленому виду діяльності повинна бути рівна рентабельності в Моделі А
Модель С
Величина виручки по видах діяльності визначається в сумі, що забезпечує досягнення рівня рентабельності, рівного рівню рентабельності реалізованої продукції і послуг з даних видів діяльності в Моделі А

Рис. 3.1 Схеми економічного моделювання проведення структурної реформи

Модель А – розглядаються економічні показники підприємства у випадку відсутності структурної реформи.

Модель В – розглядається відокремлення видів діяльності і організаційних підрозділів з придбанням реструктуризованим газорозподільним підприємством послуг від нових (що відокремилися або новостворених) організацій з урахуванням того, що рентабельність реалізованої продукції нових організацій повинна бути рівна рентабельності реалізованої продукції по відокремленому виду діяльності в Моделі А, за умови, що вид діяльності рентабельний.

Модель С відрізняється від Моделі В тим, що величина виручки по видах діяльності, що залишаються без зміни, визначається в сумі, що забезпечує досягнення рівня рентабельності реалізації продукції і послуг, рівного рівню рентабельності реалізованої продукції по рентабельних видах діяльності в Моделі А.

В Моделі А зроблено прогноз економічних показників, що характеризують фінансово-економічний стан підприємства за умови відсутності структурних перетворень.

Модель В створюється для оцінки наслідків проведення структурної реформи (при відокремленні видів діяльності): зміни економічних показників (виручка, витрати, прибуток, рентабельність), зміни структури витрат підприємства. Зміна структури виникає у зв'язку з тим, що послуги допоміжних виробництв, що раніше надавалися в рамках внутрішньогосподарських розрахунків (від своїх структурних підрозділів), після здійснення структурної реформи будуть отримані у новостворених підприємств НАК «Нафтогаз України». При цьому передбачається, що рентабельність реалізованої продукції знову створених організацій буде рівна рентабельності реалізованої продукції відокремлених видів діяльності підприємства до реорганізації (у разі придбання послуг цих організацій в тому ж обсязі, що і до їх відокремлення) без змін тарифу на транспортування.

В рамках Моделі В розглядаються економічні показники по наступних видах діяльності і організаційних структурах:

- транспортування газу (ТГ);
- постачання газу (ПГ);
- реалізація скрапленого газу (РСГ);
- транспортні послуги (ТП);
- ремонтні послуги (РП);
- експлуатація АГНКС (АГКНС);
- газорозподільні мережі (ГРМ);
- послуги зв'язку (ПЗ);
- початкова профосвіта (ППО).

Методика моделювання представлена на рис. 3.2.

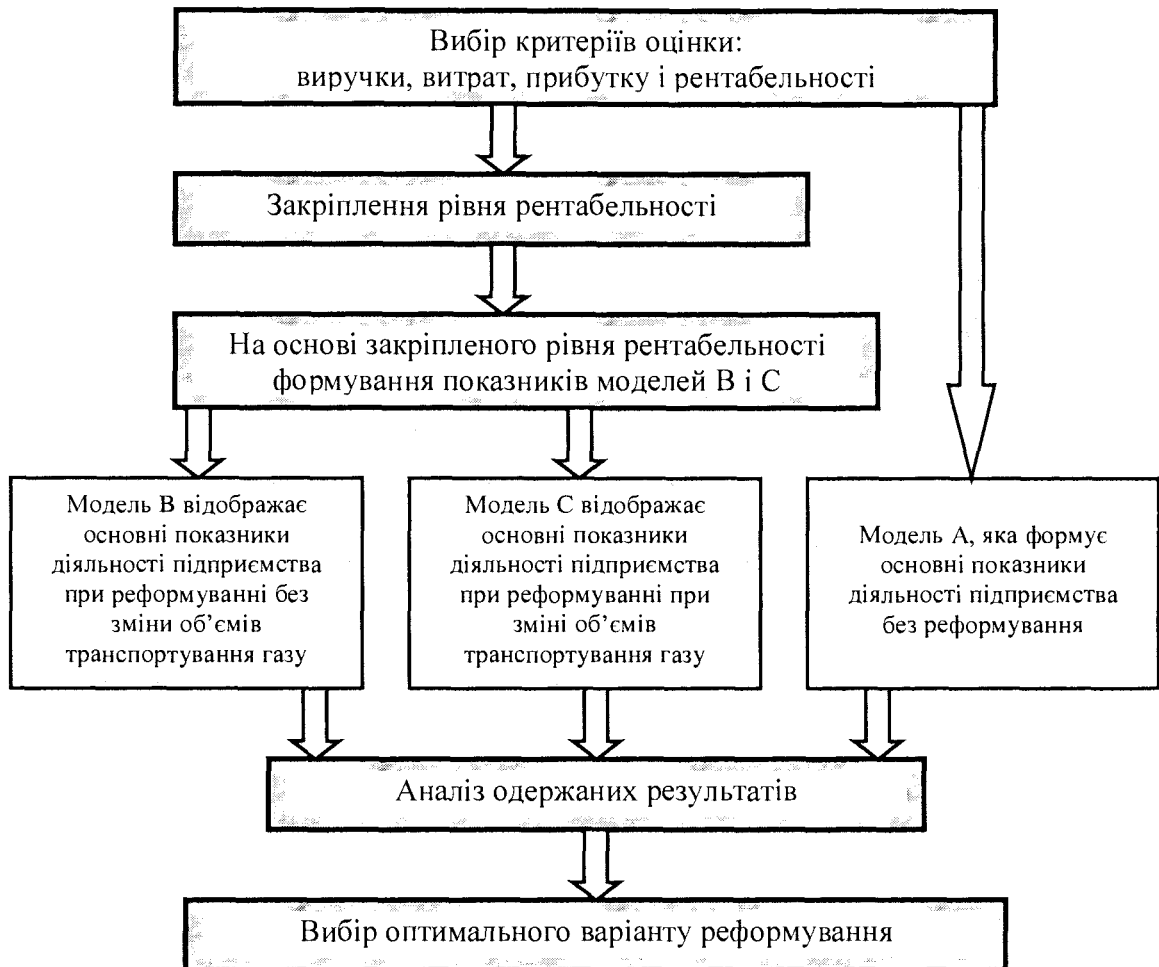


Рис. 3.2 Методика економічного моделювання

Схема взаємодії структурних підрозділів газорозподільного підприємства до структурних перетворень представлена на рис. 3.3.

Розрахунки здійснювалися на підставі представлених підприємством фактичних і планових даних за період з 2001 року по 2008 рік, у тому числі:

- 1) форм фінансової звітності;
- 2) кошторисів структурних підрозділів;
- 3) попереднього прогнозу показників інфляції до 2011 року;
- 4) плану соціально-економічного розвитку підприємства на 2009-2011 рр.

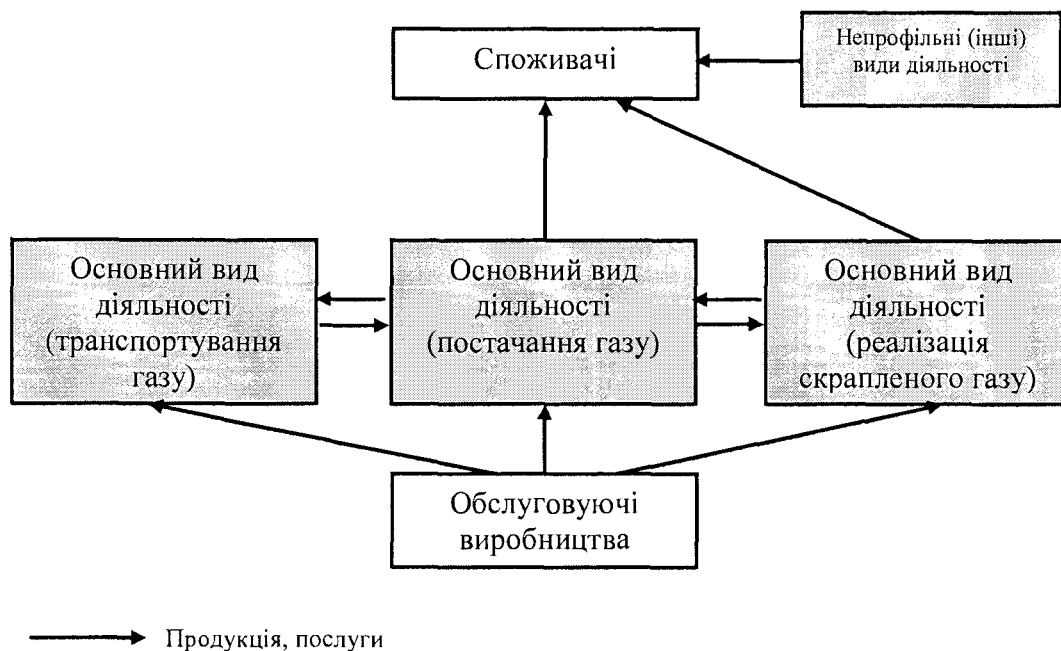


Рис. 3.3 Види діяльності газорозподільного підприємства та їх взаємодія до структурної реформи

Для розрахунку планових показників діяльності структурних підрозділів, а також планових показників доходів і витрат по основних видах діяльності (транспортуювання, постачання, реалізація скрапленого газу, інші види діяльності) застосовано метод екстраполяції сум доходів і витрат кошторисів структурних підрозділів підприємства за 2008 р. Для розрахунку використано індекси-дефлятори за даними Держстатуправління України станом на 01.01.2009 р.

В рамках Моделі А розглядаються показники витрат, виручки і прибутку підприємства по основних видах діяльності: «транспортуювання газу», «постачання газу», «реалізація скрапленого газу», а також по інших видах діяльності, що залишаються в ході реструктуризації без зміни. Витрати по даних видах діяльності включають витрати допоміжних видів діяльності.

В Моделі В розглядаються (рис. 3.4):

1. Показники новоствореного підприємства, основні види діяльності якого «транспортуювання газу», «постачання газу». В рамках цієї Моделі виручка від реалізації по видах діяльності «транспортуювання газу», «постачання газу» рівна

відповідній величині в Моделі А.

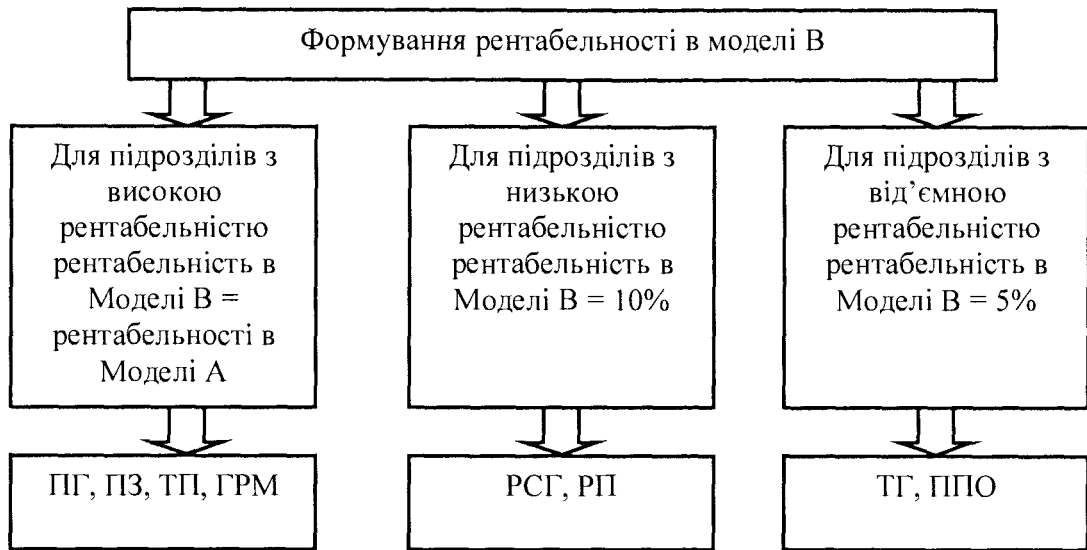


Рис. 3.4 Схема формування рентабельності в Моделі В

Витрати розраховуються за формулою:

$$ЗВ^{модельВ} = ЗВ^{модельА} - ЗВ_1^{модельА} + В_1,$$

де  $ЗВ^{модельВ}$  – витрати по видах діяльності «транспортування газу», «постачання газу» (Модель В);  $ЗВ^{модельА}$  – витрати по видах діяльності «транспортування газу», «постачання газу» (Модель А);  $ЗВ_1^{модельА}$  – витрати відокремлених підрозділів, включені у витрати по видах діяльності «транспортування газу», «постачання газу» (Модель А);  $В_1$  – вартість придбання послуг знову створених сторонніх організацій.

Вартість придбання послуг від організацій, що відокремилися, визначається виходячи з пропорцій внутрішнього обороту, що склалися, між видами діяльності в Моделі А, і оцінки представленого обсягу послуг (виручки) в цілому по знову створеній організації.

При розрахунку рентабельності (прибуток / витрати) в сумі витрат 2005 – 2007 рр. по виду діяльності «транспортування газу» враховуються одноразові витрати підприємства на проведення структурної реформи. При проведенні

розрахунків розглядаються три варіанти: варіант 1 – одноразові витрати (за пропозицією підприємства); варіант 2 – одноразові витрати (скориговані); варіант 3 – без одноразових витрат.

2. Окремо розглядаються організації, що здійснюють відокремлені види діяльності: послуги зв'язку, транспортні послуги, ремонтні послуги, початкова профосвіта.

Витрати по відокремлених видах діяльності в Моделі В розраховуються відповідно до вказаної вище формули (тобто з врахуванням придбання послуг від відокремлених організацій в обсязі, розрахованому виходячи з пропорцій внутрішнього обороту між видами діяльності в Моделі А). Для новостворених організацій витрати збільшуються на суму додаткових управлінських витрат, розрахованих, виходячи з оцінки зміни чисельності управлінського персоналу.

Виручка приймається рівною значенню, що забезпечує рентабельність реалізованих послуг, рівну рентабельності в Моделі А по тих видах діяльності, які рентабельні – «постачання газу» (ПГ) та організаційних структурах – послуги зв'язку (ПЗ), послуги транспорту (ТП), газорозподіл (ГРМ).

Виручка по виду діяльності «експлуатація АГНКС» залишається у всіх моделях рівною, оскільки вартість природного газу не може визначатися методом «Cost+», а встановлюється відповідно до динаміки цін на інші види палива.

Виручка по видах діяльності «реалізація скрапленого газу» (РСГ), «ремонтні послуги» (РП) рівна величині, що дозволяє забезпечити операційні і позареалізаційні витрати. При цьому рентабельність по цих видах діяльності склала 10%.

По нерентабельних видах діяльності – «транспортування газу» (ТГ), початкова професійна освіта (ППО) рентабельність реалізованої продукції приймається рівною 5%.

$$VR_{вд}^{модель B} = 3V_{вд}^{модель B} \cdot P_{вд}^{модель A} (\text{або } 5\%, \text{ або } 10\%)$$

де  $VR_{ввд}^{модельB}$  – виручка від реалізації послуг відокремленого виду діяльності (Модель В),  $ZB_{ввд}^{модельB}$  – витрати відокремленого виду діяльності (Модель В),  $P_{ввд}^{модельA}$  (або 5%, або 10%) – рентабельність по виду діяльності.

В Моделі С, на відміну від Моделі В, розраховується необхідний рівень виручки для забезпечення рентабельності реалізованих послуг підприємства по транспортуванню газу, рівної рентабельності в Моделі А. При зіставленні виручки по вказаному виду діяльності в Моделі С і Моделі В розраховується величина зростання тарифу на транспортування газу.

В якості показників ефективності розглядаються прибуток з врахуванням витрат на реструктуризацію і без них та рентабельність реалізованої продукції. При цьому кожний вид діяльності характеризується показниками витрат на виробництво реалізованої продукції, витрат на оплату послуг створених організацій, виручкою від наданих послуг та рентабельністю (рис. 3.5).

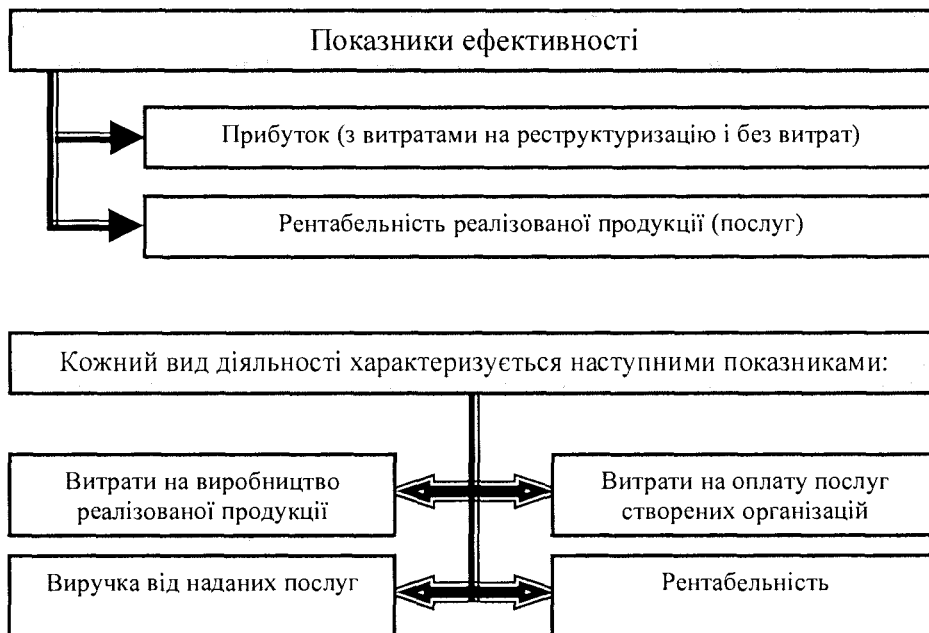


Рис. 3.5 Показники ефективності

На рис. 3.6 представлена схема взаємодії підприємства зі знову створеними організаціями після структурних перетворень.



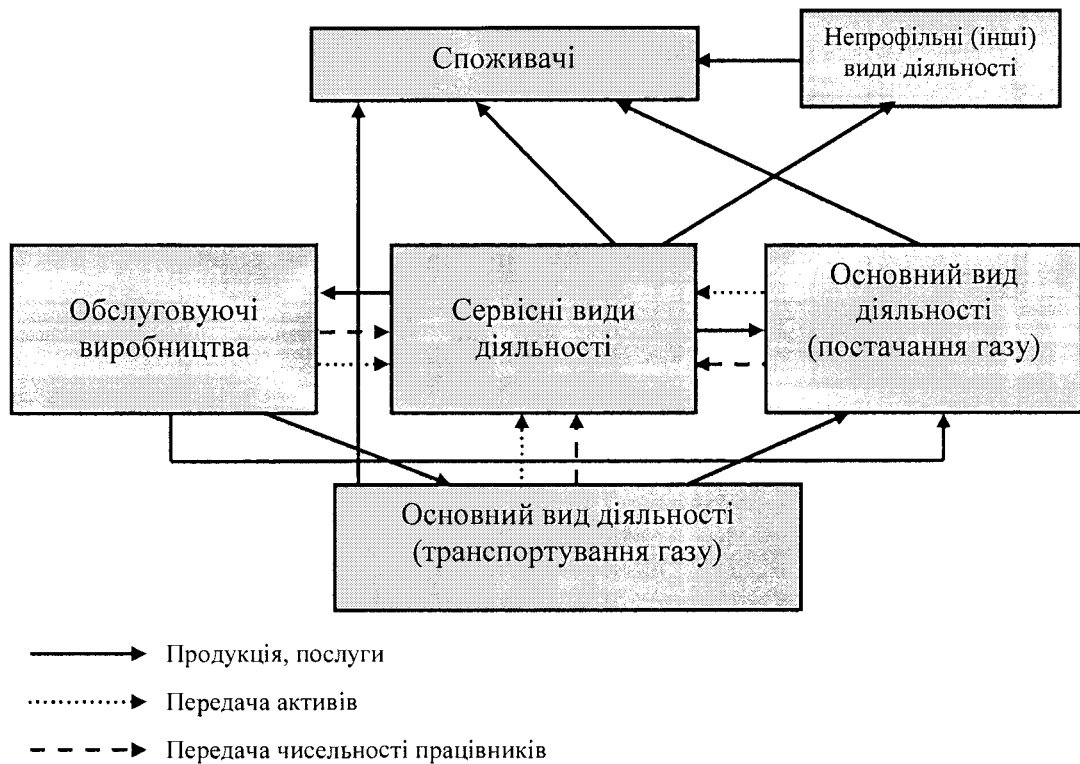


Рис. 3.6 Схема взаємодії підприємства зі знову створеними організаціями після структурної реформи

Таким чином, запропоновані інструменти управління витратами на основі моделювання реструктуризаційних процесів дозволяють оцінити ефективність запропонованих структурних перетворень і виконання принципів реструктуризації газової діяльності.

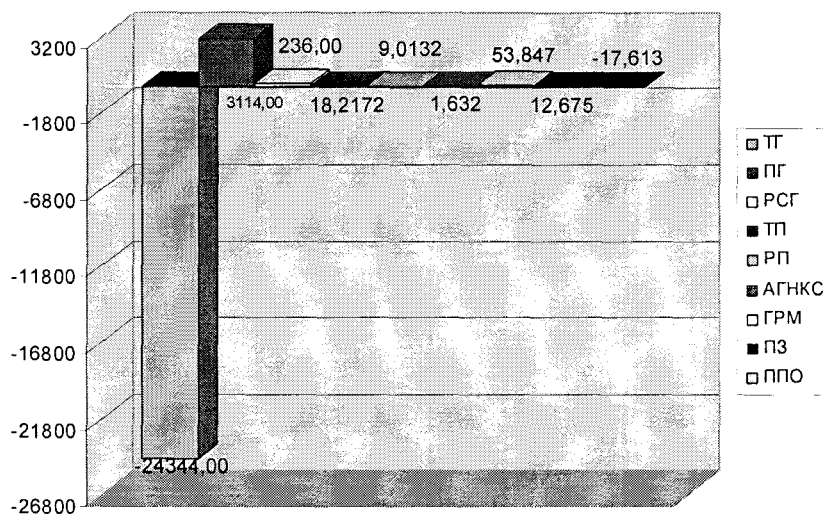
### 3.3. Економічне моделювання проведення структурної реформи газорозподільного підприємства

Як зазначено вище, порівняння моделей, що відображають показники діяльності «без реструктуризації» і «при реструктуризації», проводиться на основі аналізу наступних показників:

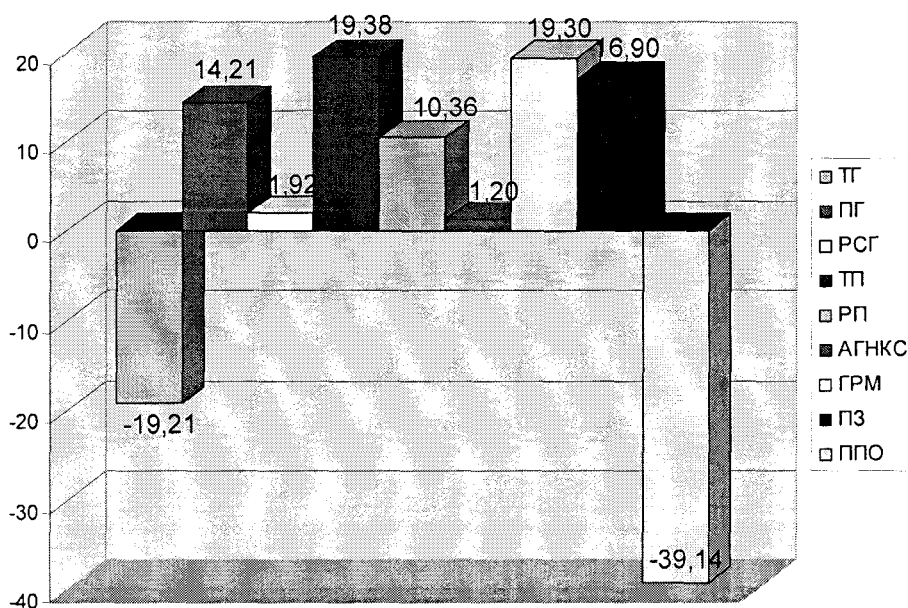
- виручка від реалізації продукції, робіт, послуг;
- витрати на виробництво продукції, робіт, послуг (собівартість);
- прибуток від реалізації продукції, робіт, послуг;

- рентабельність реалізованої продукції.

Основні показники діяльності ВАТ «Івано-Франківськгаз» у 2008 р. відображено на рис. 3.7.



а) співвідношення прибутку за видами діяльності та окремими структурними підрозділами, тис. грн. (модель А)



б) співвідношення рентабельності ВАТ за видами діяльності та окремими структурними підрозділами, % (модель А)

Рис. 3.7 Основні показники діяльності ВАТ «Івано-Франківськгаз» у 2008 р.

При моделюванні було враховано здорожчання послуг відокремлених підрозділів для газорозподільного підприємства. Це пов'язано з тим, що після реструктуризації у підрозділів з'явиться необхідність реалізувати послуги за більш високою ціною, щоб підтримувати фінансовий стан. Це стосується і нерентабельних підрозділів. Після реформи витрати відокремлених структурних підрозділів будуть виглядати наступним чином. Підсумкові результати з формування витрат за моделями А, В та С наведено в табл. 3.2-3.5.

Таблиця 3.2

**Зміна витрат ВАТ «Івано-Франківськгаз» у 2009-2011 рр.  
при реалізації моделі А**

Види діяльності	Роки		
	2009	2010	2011
Основні види діяльності			
транспортування газу	148636,41	194183,00	253686,41
постачання газу	23687,57	29166,28	35912,17
реалізація скрапленого газу	13322,18	15248,77	17453,97
Допоміжні, непрофільні (інші) види діяльності			
транспортні послуги	116,24	143,75	177,77
ремонтні послуги	131,34	198,28	299,34
експлуатація АГНКС	221,76	361,61	589,65
газорозподільні мережі	327,89	385,35	452,87
послуги зв'язку	119,94	191,80	306,71
початкова профосвіта	34,32	26,18	19,97
інші	20947,98	22813,50	24845,17
Всього	207545,63	262718,52	333744,02

**Зміна витрат ВАТ «Івано-Франківськгаз» у 2009 р.  
при реалізації моделей А, В, С**

Види діяльності	Модель А		Модель В			Модель С		
	Витрати підприємства	Сума витрат на послуги тих видів діяльності, що можуть бути відокремлені, у витратах по виду діяльності	Витрати підприємства	Сума витрат на оплату послуг створених організацій у витратах по виду діяльності	Сума зміни витрат підприємства в порівнянні з моделлю А	Витрати підприємства	Сума витрат на оплату послуг створених організацій у витратах по виду діяльності	Сума зміни витрат підприємства в порівнянні з моделлю А
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>Основні види діяльності</b>								
транспортування газу (варіант 1)	148636,41	6861,40	135448,39	7854,03	-13188,02	169052,36	9802,57	20415,95
транспортування газу (варіант 2)			128477,70	7854,03	-20158,71	160352,28	9802,57	11715,87
транспортування газу (варіант 3)			125909,30	7854,03	-22727,11	157146,67	9802,57	8510,26
постачання газу	23687,57	1093,47	21290,14	1328,05	-2397,43	26572,10	1657,53	2884,53
<b>Допоміжні, непрофільні (інші) види діяльності</b>								
реалізація скрапленого газу	13322,18	0,00	0,00	0,00	-13322,18	0,00	0,00	-13322,18
транспортні послуги	116,24	8,30	6942,57	322,29	6826,33	8664,98	402,24	8548,74
ремонтні послуги	131,34	3,16	1057,63	78,61	926,28	1320,02	98,12	1188,68
експлуатація АГНКС	221,76	27,72	212,50	25,50	-9,26	265,22	31,83	43,46
газорозподільні мережі	327,89	2,08	261,29	2,21	-66,60	326,11	2,76	-1,78
послуги зв'язку	119,94	28,56	1210,71	214,29	1090,78	1511,09	267,45	1391,15
початкова профосвіта	34,32	2,64	78,23	8,31	43,91	97,64	10,37	63,32
інші	20947,98	521,60	22942,95	1544,98	1994,97	28634,97	1928,28	7686,99
Всього (варіант 1)	207545,63	8548,93	189444,41	11378,26	-18101,22	236444,48	14201,14	28898,85
Всього (варіант 2)			182473,72	11378,26	-25071,91	227744,40	14201,14	20198,77
Всього (варіант 3)			179905,32	11378,26	-27640,31	224538,80	14201,14	16993,17

**Зміна витрат ВАТ «Івано-Франківськгаз» у 2010 р.  
при реалізації моделей А, В, С**

Види діяльності	Модель А		Модель В			Модель С		
	Витрати підприємства	Сума витрат на послуги тих видів діяльності, що можуть бути відокремлені, у витратах по виду діяльності	Витрати підприємства	Сума витрат на оплату послуг створених організацій у витратах по виду діяльності	Сума зміни витрат підприємства в порівнянні з моделлю А	Витрати підприємства	Сума витрат на оплату послуг створених організацій у витратах по виду діяльності	Сума зміни витрат підприємства в порівнянні з моделлю А
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>Основні види діяльності</b>								
транспортування газу (варіант 1)	194183,00	9981,79	135115,26	7877,87	-59067,74	161886,72	9438,77	-32296,28
транспортування газу (варіант 2)			127922,61	7877,87	-66260,39	153268,93	9438,77	-40914,06
транспортування газу (варіант 3)			125360,67	7877,87	-68822,33	150199,37	9438,77	-43983,63
постачання газу	29166,28	1499,26	21197,37	1332,08	-7968,91	25397,37	1596,01	-3768,91
<b>Допоміжні, непрофільні (інші) види діяльності</b>								
реалізація скрапленого газу	15248,77	0,00	0,00	0,00	-15248,77	0,00	0,00	-15248,77
транспортні послуги	143,75	10,78	6756,25	305,50	6612,50	8094,92	366,03	7951,17
ремонтні послуги	198,28	6,61	1067,20	80,23	868,92	1278,65	96,13	1080,37
експлуатація АГНКС	361,61	60,27	204,00	22,67	-157,61	244,42	27,16	-117,19
газорозподільні мережі	385,35	2,23	258,78	2,02	-126,56	310,06	2,42	-75,29
послуги зв'язку	191,80	43,59	1234,09	214,77	1042,30	1478,61	257,33	1286,82
початкова профосвіта	26,18	1,82	78,13	8,13	51,95	93,60	9,73	67,43
інші	22813,50	567,33	23032,72	1579,97	219,21	27596,37	1893,02	4782,87
Всього (варіант 1)	262718,52	12173,68	188943,79	11423,23	-73774,72	226380,73	13686,61	-36337,79
Всього (варіант 2)			181751,15	11423,23	-80967,37	217762,95	13686,61	-44955,57
Всього (варіант 3)			179189,20	11423,23	-83529,31	214693,38	13686,61	-48025,13

**Зміна витрат ВАТ «Івано-Франківськгаз» у 2011 р.  
при реалізації моделей А, В, С**

Види діяльності	Модель А		Модель В			Модель С		
	Витрати підприємства	Сума витрат на послуги тих видів діяльності, що можуть бути відокремлені, у витратах по виду діяльності	Витрати підприємства	Сума витрат на оплату послуг створених організацій у витратах по виду діяльності	Сума зміни витрат підприємства у порівнянні з моделлю А	Витрати підприємства	Сума витрат на оплату послуг створених організацій у витратах по виду діяльності	Сума зміни витрат підприємства в порівнянні з моделлю А
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>Основні види діяльності</b>								
транспортування газу (варіант 1)	253686,41	14084,35	125378,44	7840,12	-128307,97	143957,22	9001,88	-109729,19
транспортування газу (варіант 2)			124886,45	7840,12	-128799,96	143392,33	9001,88	-110294,08
транспортування газу (варіант 3)			32058,79	1888,61	-221627,62	36809,31	2168,47	-216877,09
постачання газу	35912,17	1993,80	5420,86	319,35	-30491,31	6224,13	366,67	-29688,04
<b>Допоміжні, непрофільні (інші) види діяльності</b>								
реалізація скрапленого газу	17453,97	0,00	0,00	0,00	-17453,97	0,00	0,00	-17453,97
транспортні послуги	177,77	11,85	6580,00	292,44	6402,23	7555,04	335,78	7377,27
ремонтні послуги	299,34	9,16	1066,19	80,79	766,85	1224,18	92,76	924,84
експлуатація АГНКС	589,65	93,10	214,74	28,63	-374,91	246,56	32,87	-343,09
газорозподільні мережі	452,87	2,45	260,15	2,26	-192,72	298,70	2,60	-154,17
послуги зв'язку	306,71	63,90	1209,38	212,50	902,67	1388,58	243,99	1081,87
початкова профосвіта	19,97	1,28	28,85	5,19	8,88	33,12	5,96	13,15
інші	24845,17	613,24	24254,01	1682,05	-591,16	27848,00	1931,29	3002,84
Всього (варіант 1)	333744,02	16873,14	164412,60	10463,33	-169331,42	188775,53	12013,80	-144968,49
Всього (варіант 2)			163920,61	10463,33	-169823,41	188210,63	12013,80	-145533,39
Всього (варіант 3)			71092,95	4511,82	-262651,07	81627,62	5180,39	-252116,40

В таблицях 3.3-3.5 наведена зміна витрат і їх структури на підприємстві ВАТ «Івано-Франківськгаз» у 2009-2011 рр. при відокремленні допоміжних і нерентабельних видів діяльності. До переліку видів діяльності увійшли основні види діяльності (транспортування газу, постачання газу), а також допоміжні та нерентабельні види діяльності, які передаються повністю або частково в інші організації.

В Моделі А по виду діяльності ППО, що частково відокремлюється, наведені сумарні витрати, а в Моделях В, С відображені витрати тільки відокремленої частини виду діяльності (наприклад, частина витрат ППО, що припадає на відокремлену початкову професійну освіту). Витрати по видах діяльності, при реструктуризації, що залишаються на підприємстві (наприклад, частина витрат ППО, що припадає на професійну перепідготовку), в Моделях В, С наведені в графі «Інші».

З рис. 3.8-3.10 можна зробити висновок, що витрати ВАТ «Івано-Франківськгаз» після структурної реформи у прогнозованому періоді нижчі (окрім 2009 р., коли витрати за моделлю С перевищують витрати за моделлю А, що зумовлено збільшенням обсягів транспортування газу згідно моделі С), ніж аналогічні витрати до реформування. Це пояснюється, в першу чергу, виведенням нерентабельних і збиткових підрозділів.

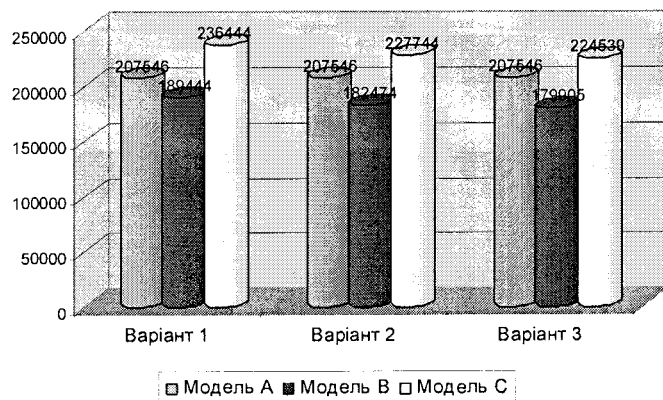


Рис. 3.8 Порівняння суми витрат ВАТ «Івано-Франківськгаз» до і після реструктуризації у 2009 р.

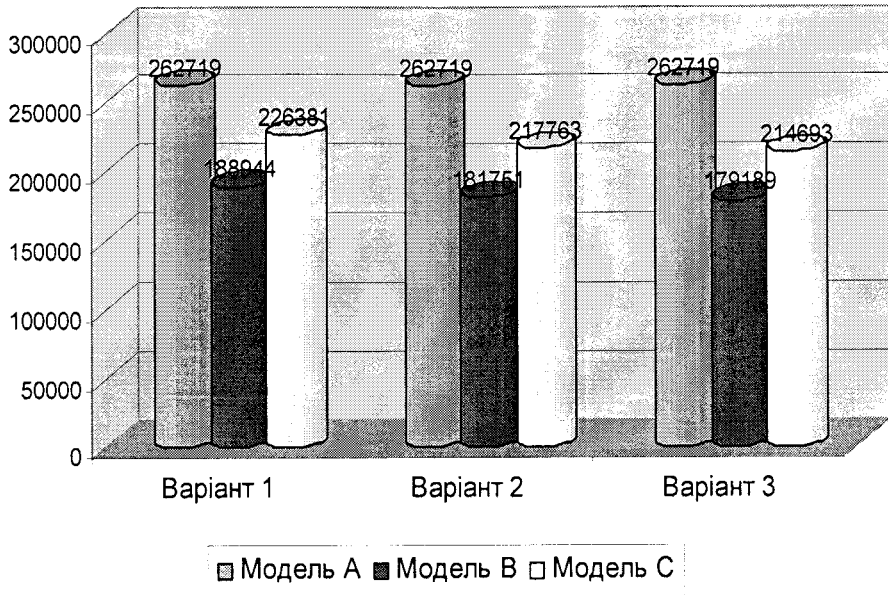


Рис. 3.9 Порівняння суми витрат ВАТ «Івано-Франківськгаз» до і після реструктуризації у 2010 р.

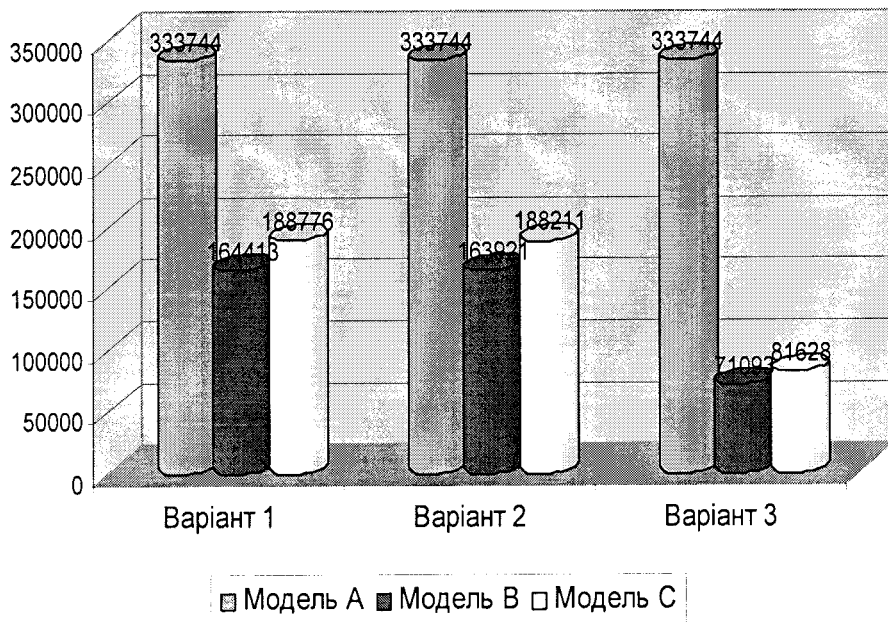


Рис. 3.10 Порівняння суми витрат ВАТ «Івано-Франківськгаз» до і після реструктуризації у 2011 р.

Подорожчання послуг з боку новостворених організацій не призведе до зростання загальних витрат в усіх варіантах моделювання.



При моделюванні розглядалися три варіанти одноразових витрат:

1. Максимальні одноразові витрати, тобто ті, які розраховувало та запропонувало саме ВАТ «Івано-Франківськгаз».

2. Реальні одноразові витрати, тобто найімовірніші. Вони були одержані шляхом корегування одноразових витрат, запропонованих ВАТ «Івано-Франківськгаз». Із загальної суми витрат були виключені витрати, не підтверджені документально.

3. Відсутність одноразових витрат.

Варіант 2 «Реальні витрати» – це витрати (процедурні, майнові, соціальні), які виникають при внутрішній реорганізації існуючих дочірніх підприємств. Тобто вони будуть враховані у витратах на здійснення основних видів діяльності, позареалізаційних, операційних витратах, або здійснені за рахунок чистого прибутку підприємства.

Оскільки без одноразових витрат проведення структурних перетворень практично неможливе, то третій варіант розглядається як нереалістичний.

З урахуванням того, що всі витрати, пов'язані з реструктуризацією, здійснюються НАК «Нафтогаз України», то одноразові витрати, розраховані ВАТ «Івано-Франківськгаз», будуть зменшені. Отже, найімовірнішим буде другий варіант.

По видах діяльності, що виводяться з ВАТ «Івано-Франківськгаз» повністю, витрати в Моделях В, С у порівнянні з Моделлю А зростають. Це пов'язано з тим, що до реструктуризації послуги допоміжних видів діяльності передавалися основним видам діяльності по внутрішньому обороту, а після реструктуризації створені організації надаватимуть ВАТ «Івано-Франківськгаз» послуги як сторонні організації.

В результаті проведення структурної реформи за моделлю В загальна сума витрат ВАТ «Івано-Франківськгаз» в 2009-2011 рр. знижена в порівнянні з витратами без реструктуризації за рахунок відокремлення не тільки допоміжних

і непрофільних видів діяльності, але також виду діяльності «реалізація скрапленого газу» (табл. М. 9 додатку М). У всіх трьох варіантах за моделлю С загальні витрати у 2009 р. перевищують витрати за моделлю А, однак за два наступні роки вони «наздоганяють» зниження суми витрат за моделлю В у порівнянні з моделлю А.

В табл. 3.6, 3.7 і табл. М. 10 додатку М відображено показники діяльності ВАТ «Івано-Франківськгаз» за основним його видом діяльності «транспортування газу» при проведенні реструктуризації і без проведення реструктуризації в 2009-2011 рр., у тому числі:

- виручку від реалізації продукції, робіт, послуг (транспортування газу);
- витрати на транспортування газу;
- балансовий прибуток (збиток) від транспортування газу;
- рівень рентабельності транспортування газу.

Відповідно до варіанту 1 Моделей В, С виведення допоміжних і нерентабельних видів діяльності в 2009-2010 рр. збільшить витрати на транспортування, що призведе до отримання збитків в цьому періоді.

На підставі даних таблиць можна зробити висновок, що в 2009-2011 рр. рентабельність транспортування ВАТ «Івано-Франківськгаз» при проведенні реструктуризації (Моделі В, С) підвищилась відповідно на 15,51, 15,81 та 23,31% (варіант 1), 20,71, 21,2 та 23,31% (варіант 2) і 22,81, 23,31 та 23,71% (варіант 3) у порівнянні з рентабельністю за Моделлю А. При цьому за варіантом 1 для моделей В, С у 2009-2010 рр. рентабельність транспортування все ще є від'ємною.

В результаті проведення реструктуризації витрати на допоміжні види діяльності, віднесені на собівартість транспортування газу, на ВАТ «Івано-Франківськгаз» збільшилися. Це зумовило необхідність збільшення тарифів з метою збереження рівня рентабельності транспортування газу не нижче існуючого (табл. 3.8-3.9).

У варіанті 1 в 2009-2010 рр. в Моделях В, С ВАТ «Івано-Франківськгаз» зазнає збитків. Це зв'язано з тим, що на 2009-2010 рр. припадають основні структурні перетворення, пов'язані з відокремленням підрозділів. Але не можна не помітити, що зберігається позитивна тенденція. Наприклад, в Моделях В,С в другому варіанті відбувається поступове нарощування прибутку протягом розглядуваного періоду.

Оскільки перший варіант передбачає максимальні одноразові витрати (тобто ті, які розрахувало саме ВАТ «Івано-Франківськгаз»), то прибуток в першому варіанті буде значно нижчим. Але на практиці покриття одноразових витрат здійснюватиметься з бюджету НАК «Нафтогаз України», отже, сума одноразових витрат може бути скоректована. Тому доцільніше більш детально розглядати другий варіант, який вважатимемо оптимальним.

Згідно другого варіанту балансовий прибуток в Моделях В,С в 2011 році складе відповідно 5120,34 та 5879,09 тис. грн., що вище за аналогічний показник в Моделі А (без структурної реформи) на 53847,99 та 54606,74 тис. грн.

Єдиним негативним моментом планованих структурних перетворень є зростання тарифу на транспортування газу. На рис. 3.11 показана динаміка зміни тарифу. Але не можна не враховувати той факт, що тариф є фіксованою величиною і контролюється головною компанією (НАК «Нафтогаз України»). Таким чином, зростання тарифу не перевищить 30%.

Оскільки оптимальним є другий варіант, то при аналізі тарифу на транспортування газу можна зробити висновок, що при здійсненні структурних перетворень відбудеться зростання тарифу з 87,59 грн./тис. куб м у 2008 р. до 111,6 грн./тис. куб м у 2010. При цьому у 2011 р. можливе зниження тарифу до 111,2 грн./тис. куб м.

Порівняння основних показників діяльності ВАТ «Івано-Франківськгаз»  
при проведенні реструктуризації (Модель В) в 2009-2011 рр.

Показники	2009			2010			2011		
	варіант 1	варіант 2	варіант 3	варіант 1	варіант 2	варіант 3	варіант 1	варіант 2	варіант 3
1. Об'єм транспортування газу, млн. куб. м	1169,10	1169,10	1169,10	1169,10	1169,10	1169,10	1169,10	1169,10	1169,10
2. Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	130436,80	130404,87	130442,03	130521,34	130468,27	130500,45	130518,96	130006,79	33501,44
3. Витрати на транспортування, тис. грн.									
Всього	135448,39	128477,70	125909,30	135115,26	127922,61	125360,67	125378,44	124886,45	32058,79
Змінні	71659,12	67971,26	66612,45	71482,87	67677,59	66322,20	66331,60	66071,31	16960,74
Постійні	63789,27	60506,44	59296,85	63632,39	60245,02	59038,47	59046,84	58815,14	15098,05
4. Питомі витрати на транспортування 1000 куб. м газу, грн./тис. куб. м									
Всього	115,86	109,89	107,70	115,57	109,42	107,23	107,24	106,82	27,42
Змінні	61,29	58,14	56,98	61,14	57,89	56,73	56,74	56,51	14,51
Постійні	54,56	51,75	50,72	54,43	51,53	50,50	50,51	50,31	12,91
5. Ціна 1000 куб. м газу (тариф), грн.	111,57	111,54	111,57	111,64	111,60	111,62	111,64	111,20	28,66
6. Балансовий прибуток (збиток), тис. грн.	-5011,59	1927,17	4532,73	-4593,92	2545,66	5139,79	5140,52	5120,34	1442,65
Точка беззбитковості, млн. куб. м	1268,78	1133,01	1086,08	1260,07	1121,70	1075,47	1075,47	1075,47	1067,13
Точка беззбитковості, тис. грн.	141558,30	126379,60	121178,94	140677,50	125178,83	120049,18	120066,20	119595,06	30579,51
Запас фінансової міцності, %	-8,53	3,09	7,10	-7,78	4,05	8,01	8,01	8,01	8,72
Ефект операційного важеля, %	-11,73	32,40	14,08	-12,85	24,67	12,49	12,49	12,49	11,47
7. Рентабельність, %	-3,7	1,5	3,6	-3,4	1,99	4,1	4,1	4,1	4,5

Порівняння основних показників діяльності ВАТ «Івано-Франківськгаз»  
при проведенні реструктуризації (Модель С) в 2009-2011 рр.

Показники	2009			2010			2011		
	варіант 1	варіант 2	варіант 3	варіант 1	варіант 2	варіант 3	варіант 1	варіант 2	варіант 3
1. Об'єм транспортування газу, млн. куб. м	1459,15	1459,15	1459,15	1400,74	1400,74	1400,74	1342,34	1342,34	1342,34
2. Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	162797,42	162757,56	162803,95	156382,57	156318,99	156357,55	149859,47	149271,41	38465,73
3. Витрати на транспортування, тис. грн.									
Всього	169052,36	160352,28	157146,67	161886,72	153268,93	150199,37	143957,22	143392,33	36809,31
Змінні	89437,33	84834,55	83138,62	85646,34	81087,09	79463,14	76160,72	75861,86	19474,01
Постійні	79615,03	75517,74	74008,06	76240,38	72181,84	70736,23	67796,50	67530,46	17335,31
4. Питомі витрати на транспортування 1000 куб. м газу, грн./тис. куб. м									
Всього	144,60	137,16	134,42	138,47	131,10	128,47	123,14	122,65	31,49
Змінні	76,50	72,56	71,11	73,26	69,36	67,97	65,14	64,89	16,66
Постійні	68,10	64,59	63,30	65,21	61,74	60,50	57,99	57,76	14,83
5. Ціна 1000 куб. м газу (тариф), грн.	111,57	111,54	111,57	111,64	111,60	111,62	111,64	111,20	28,66
6. Балансовий прибуток (збиток), тис. грн.	-6254,94	2405,28	5657,28	-5504,15	3050,05	6158,17	5902,25	5879,09	1656,42
Точка беззбитковості, млн. куб. м	2270,22	1937,40	1829,10	1986,24	1708,91	1620,34	1458,12	1458,12	1444,79
Точка беззбитковості, тис. грн.	253289,37	216102,94	204081,69	221749,22	190709,10	180869,83	162785,43	162146,65	41401,58
Запас фінансової міцності, %	-55,59	-32,78	-25,35	-41,80	-22,00	-15,68	-8,63	-8,63	-7,63
Ефект операційного важеля, %	-11,73	32,40	14,08	-12,85	24,67	12,49	12,49	12,49	11,47
7. Рентабельність, %	-3,70	1,50	3,60	-3,40	1,99	4,10	4,10	4,10	4,50

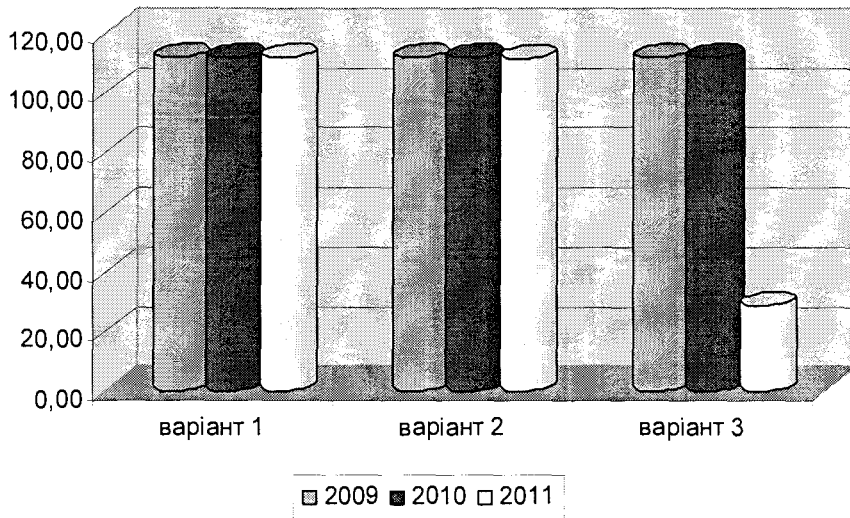


Рис. 3.11 Зміна тарифів на транспортування газу ВАТ «Івано-Франківськгаз» в процесі реструктуризації, грн./тис. куб м

Аналіз характеру здійснюваної діяльності ВАТ «Івано-Франківськгаз» з урахуванням здійснення планованих структурних перетворень дозволяє виявити наступні найістотніші і значущі ризики.

1. Ризик збільшення кількості нещасних випадків на виробництві, виникнення аварійних ситуацій внаслідок зниження якості послуг, що надаються, новоствореними організаціями. Даний ризик пов'язаний з втратою кваліфікованих фахівців (втрата через зниження заробітної плати, відсутність вахтового методу, погіршення умов проживання і т.д.) і прийомом на роботу низько кваліфікованих кадрів, що не мають належного досвіду роботи. До цього ризику можна також віднести ризик збоїв в системі енергопостачання, водопостачання, збільшення кількості аварійних ситуацій і тяжкості їх наслідків при передачі даних функцій іншій юридичній особі. На ймовірність настання ризикової події здійснює вплив відсоток співробітників, що звільняються; залежність якості послуг, що надаються, від кваліфікації фахівців. Для мінімізації даного ризику необхідно, в першу чергу, забезпечити прийом на роботу в новостворені підприємства вивільненого персоналу, що володіє

високою кваліфікацією.

2. Ризик порушення безперебійного забезпечення технологічним транспортом виробничих об'єктів. Причинами, які можуть викликати зниження якості послуг, що надаються, виступають прийом на роботу замість кваліфікованих кадрів некваліфікованого персоналу, зниження якості одержуваних послуг, поява нової системи договірних відносин і ін. Наслідком настання даного ризику можуть бути простой, аварії на виробництві.

3. Ризик зниження оперативності реагування на виникнення аварійних ситуацій (наприклад, неконтрольованих викидів) на небезпечних промислових об'єктах внаслідок погіршення якості обслуговування доріг дочірнім підприємством.

4. Ризик значного збільшення середнього віку трудового колективу (оскільки переважне право для залишення на робочому місці залишається за працівниками з найбільшим стажем роботи). Ризик пов'язаний з реформуванням всіх підрозділів, його величина залежить від вікових категорій працівників.

5. Ризик зростання соціальної напруги через масове скорочення працівників, а також ризик зниження мотивації у персоналу протягом періоду скорочення і, як наслідок, значне погіршення якості роботи. Вказані ризики виникають при реформуванні всіх підрозділів, що відокремлюються. До цієї групи ризиків можна віднести і ризик збільшення позовів і звернень звільнених працівників про відновлення на роботі і, як наслідок, негативний вплив на імідж підприємства, а також ризик збільшення витрат на судові розгляди із звільнюваними працівниками. Необхідність дотримання вимог трудового законодавства при проведенні структурних перетворень викликає зростання виплат працівникам і, в ряді випадків, судові витрати. Ця група ризиків також характерна для всіх підрозділів, що реформуються.

6. Ризик появи додаткових витрат, пов'язаних з реалізацією, консервацією незатребуваного майна. Ризикова подія може наступити при

передачі функцій, майна, персоналу у вертикально-інтегровані компанії, в дочірні організації частина майна може бути не прийнята новоствореними підприємствами. Серед такого майна може бути як власне майно підприємства, так і таке, що орендується у головної компанії.

Також можлива поява наступних ризиків у новостворених організаціях:

1. Ризик можливого зниження потенціалу розвитку персоналу у зв'язку з тим, що молоді фахівці мають менші шанси на збереження робочих місць через малий стаж.

2. Ризик зниження якості ведення бухгалтерського і податкового обліку в зв'язку з появою у бухгалтерських служб відокремлених підрозділів додаткових функцій: робота з податковими органами, банками, ведення повного бухгалтерського балансу.

Отже, при здійсненні відокремлення допоміжних бізнес-процесів з основного бізнесу, що проводиться в ході структурної реформи, ВАТ «Івано-Франківськгаз» рекомендується:

- використовувати при відокремленні принцип обачності;
- враховувати місцеві умови і особливості функціонування того або іншого підрозділу: дотримання технологічних вимог основного бізнес-процесу, розвиненість інфраструктури, наявність інших споживачів послуг підрозділів, що виводяться, пріоритетність послуг для ВАТ «Івано-Франківськгаз» та ін.;
- здійснювати наперед всі необхідні юридичні дії, узгодження і технологічні операції, щоб подібне відокремлення не здійснило негативного впливу на безпеку і надійність бізнес-процесу «транспортування газу»;
- проводити структурну реформу не одномоментно, а поступово, з урахуванням можливих ризиків і опрацьованості моделей реформування для відсутності синергетичного ефекту;



- враховувати соціальні ризики;
- забезпечити прийом на роботу в новостворені підприємства вивільненого персоналу;
- формувати і дотримуватися договірних відносин з новими організаціями, у тому числі, в частині здійснення своєчасних платежів;
- передбачити стабільне фінансування здійснюваних реформ;
- проводити інші заходи, направлені на нівеляцію ймовірності настання ризикових подій.

Таким чином, на прикладі підприємства газової галузі показано механізми управління поточними витратами, що впливає на формування кінцевого результату діяльності підприємства.

Очевидно, що для реалізації функцій управління в частині обліку витрат, необхідно регламентувати, в першу чергу, способи і порядок обліку витрат, структуру статей витрат, методи калькуляції собівартості, бази розподілу непрямих витрат. Крім того, повинні бути розроблені форми первинних документів для віддзеркалення необхідної аналітики, оптимізовані управлінські звітні форми, визначений оптимальний графік документообігу, що дозволяє збирати документи по витратах в терміни до закриття звітного періоду. Всі ці заходи надалі можуть стати основою для побудови системи внутрішнього нормативного регулювання підприємства в частині бухгалтерського і податкового обліку.

В результаті побудови наскрізної і аналітичної системи обліку витрат з одного боку підприємство дістане можливість грамотно обґрунтовувати свої тарифи на транспортування та постачання газу, а також правильно формувати тарифи на надання інших послуг зовнішнім споживачам. Діяльність материнської компанії, що працює в єдиному інформаційному просторі, завдяки впровадженню запропонованих заходів, буде максимально прозорою, що є базою для розрахунку обґрунтованих тарифів на продукцію і послуги, як на

внутрішньому, так і на світовому ринку.

За результатами роботи можна сформулювати ефекти від реструктуризації, як для підприємства ВАТ «Івано-Франківськгаз», так і для компанії НАК «Нафтогаз України» в цілому (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

### Вигоди від реструктуризації ГРП

НАК «Нафтогаз України»	для ГРП
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ зростання вартості компанії;</li> <li>▪ обґрунтованість у виборі тарифної політики;</li> <li>▪ «прозорість» діяльності компанії, що дозволить контролювати ефективність бізнес-процесів, враховуючи унікальність компанії;</li> <li>▪ формування підрозділів компанії на основі виробничої спеціалізації;</li> <li>▪ планування доходів і витрат в розрізі структурних підрозділів.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ покращення техніко-економічних показників діяльності підприємства;</li> <li>▪ підвищення продуктивності праці за рахунок скорочення чисельності;</li> <li>▪ зростання показників фондівіддачі за рахунок проведення інвентаризації;</li> <li>▪ виключення витрат за рахунок ліквідованих видів діяльності.</li> </ul>
<b>Спільні вигоди</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ об'єднання інформаційної системи, виключення дублювання;</li> <li>▪ повний моніторинг виробничого і фінансового стану підприємства;</li> <li>▪ здатність оперативного отримання інформації по всіх господарських процесах аж до первинних документів;</li> <li>▪ можливість організації обліку по видах і місцях виникнення витрат;</li> <li>▪ формування єдиних управлінських стандартів;</li> <li>▪ скорочення термінів закриття звітного періоду;</li> </ul>	

Таким чином, розглянута і апробована в роботі модель структурних

перетворень газорозподільного підприємства дозволяє більш чітко розділити фінансові потоки при здійсненні основних видів діяльності, а значить з тим або іншим ступенем точності забезпечити «прозорість» формування тарифу. Найбільшою мірою здійснювані структурні перетворення дозволять забезпечити «прозорість» тарифу на транспортування газу – основний вид діяльності газорозподільного підприємства.

### **Висновки до розділу 3**

1. З метою аналізу собівартості продукції, що випускається, виявлення резервів і економічного ефекту від її зниження використано розрахунок за економічними чинниками, які найповніше охоплюють всі елементи процесу виробництва та відображають основні напрями роботи підприємств по зниженню собівартості. Виявлення резервів зниження собівартості повинно спиратися на комплексний техніко-економічний аналіз роботи підприємства: вивчення технічного і організаційного рівня виробництва, використання виробничих потужностей і основних фондів, сировини і матеріалів, робочої сили, господарських зв'язків.

2. На основі встановлення резервів зниження собівартості продукції визначаються планові показники прибутку. Планування прибутку проводиться за допомогою інструменту «операційний левередж», використання якого для планування фінансового результату дозволяє не тільки визначити зміну прибутку в плановому періоді в порівнянні з її величиною в базовому періоді, але і оцінити чинники, що впливають на цю зміну. Певне поєднання динаміки цін і натурального обсягу продажів забезпечує розмір прибутку від продажів, необхідний підприємству. Знаючи це поєднання, підприємство в межах наявних можливостей здатне маневрувати індексами цін і натурального обсягу продажів, наближаючи умови попиту на продукцію до бажаних.

3. Методику виявлення резервів зниження собівартості та планування

прибутку апробовано на прикладі аналізу основного виду діяльності газорозподільних підприємств – транспортування газу. Визначивши залежність між об'ємом транспортування газу, що забезпечує беззбиткову роботу підприємств, постійними витратами, ціною і питомими змінними витратами, розраховано, як зміниться величина критичного об'єму транспортування газу при зміні постійних, змінних витрат при заданій величині планового прибутку.

4. Зміна об'ємів транспортування газу може привести до відносного зменшення постійних витрат на газорозподільних підприємствах. Зниженню змінних витрат сприятиме комплекс організаційно-технічних заходів, що проводяться на газорозподільних підприємствах. При цьому при зниженні постійних витрат підприємства все ще будуть збитковими, однак величина збитку зменшиться. При зниженні змінних витрат збиток газорозподільних підприємств зменшиться суттєвіше. Отже, на зміну планового прибутку більш істотний вплив має зміна змінних витрат.

5. Для оцінки структури фінансових потоків, фінансових показників, показників ефективності і аналізу діяльності ГРП до і після закінчення його реструктуризації розглянуто три моделі:

- Модель А – розглядаються економічні показники підприємства у випадку відсутності структурної реформи.
- Модель В – розглядається відокремлення видів діяльності і організаційних підрозділів з придбанням реструктуризованим газорозподільним підприємством послуг від нових (що відокремилися або новостворених) організацій з урахуванням того, що рентабельність реалізованої продукції нових організацій повинна бути рівна рентабельності реалізованої продукції по відокремленому виду діяльності в Моделі А, за умови, що вид діяльності рентабельний.
- Модель С відрізняється від Моделі В тим, що величина виручки по видах діяльності, що залишаються без зміни, визначається в сумі, що

забезпечує досягнення рівня рентабельності реалізації продукції і послуг, рівного рівню рентабельності реалізованої продукції по рентабельних видах діяльності в Моделі А.

6. Методику економічного моделювання структурної реформи апробовано на даних ВАТ «Івано-Франківськгаз» у 2009-2011 рр. До переліку видів діяльності підприємства включено основні види діяльності (транспортування газу, постачання газу), а також допоміжні та нерентабельні види діяльності, які передаються повністю або частково в інші організації.

На підставі розрахунків за запропонованими моделями зроблено висновок, що витрати ВАТ «Івано-Франківськгаз» після структурної реформи у прогнозованому періоді нижчі, ніж аналогічні витрати до реформування. Це пояснюється, в першу чергу, виведенням нерентабельних і збиткових підрозділів. При цьому здорожчання послуг збоку новостворених організацій не призведе до зростання загальних витрат в усіх варіантах моделювання.

7. При моделюванні структурної реформи розглянуто три варіанти одноразових витрат: максимальні одноразові витрати, реальні одноразові витрати, відсутність одноразових витрат. Встановлено, що без одноразових витрат проведення структурних перетворень практично неможливе, тому третій варіант розглянуто як нереалістичний. Перший варіант передбачає максимальні одноразові витрати, але на практиці покриття одноразових витрат здійснюватиметься з бюджету НАК «Нафтогаз України», отже, сума одноразових витрат може бути скоректована. Тому доцільніше більш детально розглядати другий варіант, який прийнято як оптимальний.

Оскільки оптимальним прийнято другий варіант, то при аналізі тарифу на транспортування газу можна зробити висновок, що при здійсненні структурних перетворень відбудеться зростання тарифу з 87,59 грн./тис. куб м у 2008 р. до 111,6 грн./тис. куб м у 2010. При цьому у 2011 р. можливе зниження тарифу до 111,2 грн./тис. куб м.

8. Аналіз характеру здійснюваної діяльності ВАТ «Івано-Франківськгаз» з урахуванням здійснення структурних перетворень дозволив виявити найістотніші і значущі ризики: ризик збільшення кількості нещасних випадків на виробництві, виникнення аварійних ситуацій внаслідок зниження якості послуг, що надаються, новоствореними організаціями; ризик порушення безперебійного забезпечення технологічним транспортом виробничих об'єктів; ризик зниження оперативності реагування на виникнення аварійних ситуацій; ризик значного збільшення середнього віку трудового колективу; ризик зростання соціальної напруги через масове скорочення працівників; ризик появи додаткових витрат. Також можлива поява ризиків у новостворених організаціях.

9. За результатами роботи визначено ефекти від реструктуризації, як для підприємства ВАТ «Івано-Франківськгаз», так і для компанії НАК «Нафтогаз України» в цілому. Розглянута і апробована в роботі модель структурних перетворень газорозподільного підприємства дозволяє чітко розділити фінансові потоки при здійсненні основних видів діяльності, а значить з тим або іншим ступенем точності забезпечити «прозорість» формування тарифу. Найбільшою мірою здійснювані структурні перетворення дозволять забезпечити «прозорість» тарифу на транспортування газу – основний вид діяльності газорозподільного підприємства. А запропоновані інструменти управління витратами на основі моделювання реструктуризаційних процесів дозволяють оцінити ефективність запропонованих структурних перетворень і виконання принципів реструктуризації газової діяльності.

Основні результати розділу 3 опубліковані у працях [27, 28, 31, 32, 33].

## ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі наведено теоретичне обґрунтування і нове практичне вирішення наукового завдання управління витратами підприємств газового комплексу. Результати проведеного наукового дослідження дають можливість зробити наступні висновки:

1. На підставі проведеного аналізу теорії функцій управління встановлено можливість реалізації функції управління витратами через елементи управлінського циклу. При цьому виконання функцій управління в повному обсязі за всіма елементами складає цикл впливу управляючої підсистеми, стан якої визначається множиною чинників, які тісно взаємодіють один з одним, взаємно доповнюючи та обумовлюючи рівень їх впливу, на керовану підсистему.

2. Враховуючи, що процес управління здійснюється через певний набір функцій, запропоновано розширити напрями класифікації витрат, підпорядкувавши їх можливостям певної функції управління витратами. У кожній функції є своє призначення, мета, задачі, а також методи, прийоми і способи їх досягнення. При цьому враховано, що одна і та ж класифікаційна ознака у різних напрямках може дати різний результат. Отже, класифікацію витрат з врахуванням функцій управління варто здійснювати у відповідності до цілей: визначення собівартості продукції, що виготовляється, і формування фінансового результату діяльності; ухвалення управлінських рішень; для здійснення процесу контролю і регулювання.

3. Ефективність діяльності підприємства багато в чому залежить від вибору системи управління витратами, а в низці випадків від формування власної системи управління з урахуванням галузевих особливостей, організаційної структури і масштабності компаній, провівши кількісну та якісну оцінку на основі якої можна розробити напрямки стратегічного розвитку підприємства у відповідності з його існуючими можливостями. З цією метою проведено аналіз методів управління витратами, який показав,

що для вирішення проблеми оптимізації витрат і ефективності господарювання підприємств необхідний індивідуальний підхід до вибору існуючих систем управління витратами, що враховує вирішення проблеми реалізації функції управління витратами. Крім того, в рамках існуючих методів управління витратами розглянуто метод реструктуризації як високоефективний інструмент підвищення конкурентоспроможності і зростання виробництва через підвищення ефективності управління витратами.

4. Розроблено методику комплексного аналізу витрат ГРП, що ґрунтується на вертикальному, горизонтальному, відносному, порівняльному і факторному аналізі, і побудована з урахуванням специфіки даного виду економічної діяльності (газового господарства). В рамках запропонованої методики проведено аналіз техніко-економічних показників, виконання плану по собівартості, аналіз по елементах та аналіз витрат на оплату праці для ВАТ «Івано-Франківськгаз», ВАТ «Львівгаз», ВАТ «Закарпатгаз» та ВАТ «Волиньгаз», що дає змогу здійснювати стратегічне управління підприємствами на основі управління їх витратами.

5. Запропоновано економічний механізм виявлення резервів зниження витрат та планування прибутку, що є послідовним, логічно взаємопов'язаним набором дій, який дозволяє визначити зміну величини критичного об'єму транспортування газу при зміні постійних, змінних витрат та заданій величині планового прибутку. Реалізація запропонованого механізму дозволяє підприємству одержати бажані фінансові результати, за умови постійного контролю витрат, аналізу структури витрат в різних аспектах, аналізу зміни прибутку залежно від зміни витрат і обсягу продажів, і на підставі цих результатів приймати оперативні і стратегічні управлінські рішення.

6. Розроблено методику моделювання реструктуризаційних процесів ГРП, реалізація якої дозволить не тільки здійснювати ефективне управління витратами при здійсненні основних видів діяльності, але й з урахуванням



обраного варіанту одноразових витрат з тим чи іншим ступенем точності забезпечить «прозорість» формування тарифу на транспортування.

7. Аналіз характеру здійснюваної діяльності ГРП з урахуванням здійснення структурних перетворень дозволив виявити найістотніші і значущі ризики, що дозволить здійснити моделювання реструктуризаційних процесів не одномоментно, а поступово, з урахуванням заходів, направлених на нівеляцію ймовірності настання можливих ризикових подій, і рівня опрацьованості моделей реформування для відсутності синергетичного ефекту.

8. На основі узагальнень проведеного дослідження визначено ефекти від реструктуризації з одного боку для ГРП, що дозволить йому грамотно обґрунтовувати свої тарифи на транспортування та постачання газу, а також правильно формувати тарифи на надання інших послуг зовнішнім споживачам; з іншого боку діяльність материнської компанії, що працює в єдиному інформаційному просторі, завдяки впровадженню запропонованих ефектів від реструктуризації, буде максимально прозорою, що є базою для розрахунку обґрунтованих тарифів на продукцію і послуги, як на внутрішньому, так і на світовому ринку.

9. Практичні результати проведених досліджень є універсальними та можуть бути використані для галузей економіки, цілями яких є забезпечення ефективного управління витратами. Застосування одержаних в роботі результатів дозволяє підвищити рівень ефективності управління витратами підприємств тієї чи іншої галузі економіки в ринкових умовах. Представлений в роботі механізм управління витратами підприємств газового комплексу, що базується на принципах функціонального управління соціально-економічними системами і передбачає врахування взаємних інтересів господарюючих суб'єктів, дозволяє проводити подальші теоретичні і практичні дослідження шляхом аналізу тенденцій впливу екзогенних та ендогенних чинників на ефективність управління витратами.

## Додаток А

Таблиця А. 1

## Аналіз витрат за елементами

Назва статті	Базовий період	Плановий період	Фактичний період	Відхилення			
				абсолютне, тис.грн. (+ збільшення) (- зменшення)		відносне, % (+ збільшення) (- зменшення)	
				фактичний - плановий	фактичний - базовий	фактичний / плановий	фактичний / базовий
<b>1. Вартість природного газу</b>							
<b>2. Матеріальні витрати</b>							
<i>в тому числі</i>							
Газ на технологічні потреби							
Електроенергія							
Інші матеріальні витрати							
<b>3. Оплата праці та соціальні нарахування на ФОП</b>							
<b>4. Амортизація</b>							
<b>5. Інші витрати</b>							
<i>в тому числі</i>							
Податки у складі собівартості							
Оренда							
Консультаційно-інформаційні послуги							
Витрати на обов'язкове страхування							
Послуги зв'язку							
Юридичні і нотаріальні послуги							
Витрати на забезпечення безпеки							
Послуги по обслуговуванню будинків							
Витрати на відрядження							
Банківські послуги							
Послуги і оренда автотранспорту							
Метрологія, атестація газових сумішей							
Витрати на охорону праці та техніку безпеки							
Техобслуговування та ремонт ОЗ							
Інші види операційної діяльності							
<b>РАЗОМ</b>							

## Продовження додатку А

Таблиця А. 2

## Поділ витрат на змінні та постійні

Найменування показників	Рік				
	Загальні витрати	Змінні витрати	% до статті загальних витрат	Постійні витрати	% до статті загальних витрат
1. Матеріальні витрати					
<i>в тому числі</i>					
Газ на технологічні потреби					
Електроенергія					
Інші матеріальні витрати					
2. Оплата праці та соціальні нарахування на ФОП					
3. Амортизація					
4. Інші витрати					
<i>в тому числі</i>					
Податки у складі собівартості					
Оренда					
Консультаційно-інформаційні послуги					
Витрати на обов'язкове страхування					
Послуги зв'язку					
Юридичні і нотаріальні послуги					
Витрати на забезпечення безпеки					
Послуги по обслуговуванню будинків					
Витрати на відрядження					
Банківські послуги					
Послуги і оренда автотранспорту					
Метрологія, атестація газових сумішей					
Витрати на охорону праці та техніку безпеки					
Техобслуговування та ремонт ОЗ					
Інші види операційної діяльності					
РАЗОМ					

## Факторний аналіз витрат

Показники	Минулий рік		Звітний рік		Відхилення		Показники в порівнянних цінах		Перераховані показники на звітну виручку		Вплив факторів					
	сума, грн.	рівень, %	сума, грн.	рівень, %	сума, грн.	рівень, %	сума, грн.	рівень, %	сума, грн.	рівень, %	Обсягу реалізації		Цін на ресурси		Інших факторів	
											на суму	на рівень	на суму	на рівень	на суму	на рівень
1	2	3	4	5	6=4-2	7=5-3	8	9	10	11	12=10-2	13=11-3	14=4-8	15=5-9	16=8-10	17=9-11
1. Виручка від реалізації		100		100				100		100						
2. Всього витрати: в тому числі																
2.1. Змінні																
2.2. Постійні																
3. Середній індекс цін на ресурси																

Продовження додатку А

Таблиця А. 4

## Інформація для побудови графіка беззбитковості

Виручка від реалізації, тис. грн.	Об'єм транспортування газу, млн. м <sup>3</sup>	Витрати, тис. грн.			Прибуток (+), збиток (-), тис. грн.
		Змінні	Постійні	Загальні	

Таблиця А 5

## Аналіз критичного обсягу реалізації продукції (тис. грн.)

Показники	На початок року	На кінець року	Відхилення	Темп росту, %
1	2	3	4=3-2	5=3/2*100%
1. Виручка від продажів				
2. Всього витрат в тому числі: 2.1. Постійні 2.2. Змінні				
3. Прибуток від продажів				
4. Виручка в точці беззбитковості				
5. Виручка в точці беззбитковості у % до виручки від продажів				

## Продовження додатку А

Таблиця А. 6

**Розрахунок порогу рентабельності, запасу фінансової стійкості і ступеня впливу операційного важеля**

1. Валова маржа Виручка від реалізації мінус Змінні витрати: матеріали змінна зарплата інші змінні витрати	А
Всього змінних витрат	
Валова маржа	В
2. Коефіцієнт валової маржі = Валова маржа / Виручка від реалізації = В/А	С
Те саме у відсотках: Відсоток валової маржі = валова маржа / виручка від реалізації * 100% = =В/А*100%	
3. Постійні витрати Оклади, постійна заробітна плата Податки Електроенергія Газ, вода, телефон Послуги пошти Страховання Ремонт Реклама Процент за кредит Оренда Амортизаційні відрахування Інші постійні витрати	
Всього постійних витрат	D
4. Поріг рентабельності = сума постійних витрат/коефіцієнт валової маржі = D/C	E
5. Запас фінансової стійкості 5.1 В грн.: виручка від реалізації-поріг рентабельності = А-E 5.2. У % до виручки від реалізації: запас фінансової стійкості, в грн. / виручка від реалізації = F/A	F
6. Прибуток = запас фінансової стійкості * коефіцієнт валової маржі = F*С	H
7. Ступінь впливу операційного важеля = валова маржа / прибуток = В/H	I







**Динаміка основних техніко-економічних показників  
ВАТ «Івано-Франківськгаз» за 2000-2008 рр.**

Показники	Одиниці виміру	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Подача природного газу	млн.м <sup>3</sup>	1799,4	1673,7	1698,7	2000,8	2453,3	2420,0	1681,1	1305,4	1229,8
<i>у тому числі</i>										
комерційні втрати	млн.м <sup>3</sup>	145,6	147,7	106,3	80,3	47,7	24,1	22,6	21,6	8,7
виробничо-технологічні витрати (ВТВ)	млн.м <sup>3</sup>	26,1	26,4	26,9	29,5	41,1	45,8	48,3	49,0	51,4
власні потреби	млн.м <sup>3</sup>	1,1	1,1	0,6	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,6
обсяги споживання природного газу	млн.м <sup>3</sup>	1626,6	1498,5	1564,9	1890,3	2363,8	2349,4	1609,5	1234,1	1169,1
Обсяги транспортування	млн.м <sup>3</sup>	1799,4	1673,7	1671,2	1890,3	2363,8	2349,4	1609,5	1234,1	1169,1
Обсяги постачання	млн.м <sup>3</sup>	311,1	540,4	554,9	623,9	634,7	852,81	868,1	656,0	681,7
Обсяги реалізації скрапленого газу	тонн	1575,0	2409,0	2763,8	4099,0	2720,0	2049	3731,5	3790,0	3338,0
Доходи від надання послуг з транспортування та постачання природного газу без ПДВ	тис.грн.	40302	51691	56534	74233	113151	93530	103808	139577	173258
<i>у тому числі:</i>										
Транспортування	тис.грн.	31361	35656	37273	42126	56013	57586	50451	84366	102396
Постачання	тис.грн.	1490	7441	8324	9358,0	10130	14509	18125	19506	25029
Скраплений газ	тис.грн.	2669	3686	3952	6113	5384	5531	10367	10595	12532
Інша діяльність	тис.грн.	4782	4908	6985	16636	41624	15904	24865	25110	33301
<b>Тариф без ПДВ на:</b>										
транспортування	грн./1000 м <sup>3</sup>	21,12	21,30	22,25	22,25	23,70	24,50	31,35	68,36	87,59
постачання	грн./1000 м <sup>3</sup>	3,88	13,77	15,00	15,00	15,95	17,00	20,88	29,73	36,72
Собівартість від надання послуг з усіх видів діяльності	тис.грн.	35768	50462	57193	76175	98494	91399	124578	146039	183561
<i>у тому числі:</i>										
Матеріальні витрати	тис.грн.	13288	20394	20737	34767	49636	26670	48549	62936	85303
Із них: - матеріали	тис.грн.	3806	8500	8580	19061	36908	12696	15518	12672	11871
- ВТВ	тис.грн.	7421	7839	8007	8788	6057	6747	20974	37673	58519
- оплата за скраплений газ	тис.грн.	1806	2450	2522	4812	3815	3337	7401	7798	8927
- паливо	тис.грн.	68	1297	1385	1804	2496	3477	4224	4312	5308
- електроенергія	тис.грн.	187	308	243	302	360	413	432	481	678
Оплата праці	тис.грн.	10673	14879	18705	21279	23905	32402	40837	48439	59238
Соціальні нарахування	тис.грн.	3987	5525	6963	7862	9070	12247	15065	17924	21832
Амортизація	тис.грн.	4054	4873	5333	5926	6619	7997	10247	9135	8768
Інші витрати	тис.грн.	3766	4791	5455	6341	9264	12083	9880	7605	8420
<b>Прибутки ( збитки )</b>	<b>тис.грн.</b>	<b>4534</b>	<b>1229</b>	<b>-659</b>	<b>-1942</b>	<b>14657</b>	<b>2131</b>	<b>-20770</b>	<b>-6462</b>	<b>-10303</b>
<b>Рентабельність</b>	<b>тис.грн.</b>	<b>12,68</b>	<b>2,435</b>	<b>-1,152</b>	<b>-2,549</b>	<b>14,88</b>	<b>2,3315</b>	<b>16,672</b>	<b>4,4248</b>	<b>-5,613</b>
Середньооблікова чисельність працюючих	осіб	3201	3147	3310	3429	3501	3607	3703	3521	3486
Середньомісячний дохід у розрахунку на 1 штатного працівника	грн.	294,55	408,03	478,5		578,3	813,6	1003,7	1178,2	1459,2

Продовження додатку Д  
Таблиця Д.2

Динаміка основних техніко-економічних показників  
ВАТ «Львівгаз» за 2000-2008 рр.

Показники	Одиниці виміру	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Подача природного газу	млн.м <sup>3</sup>	2481,4	2501,4	2275,1	2338,1	2253,9	2297,4	2195,9	2033,8	1993,6
<i>у тому числі</i>										
комерційні втрати	млн.м <sup>3</sup>	220,4	289,5	208,2	187,3	135,4	73	33,8	33,7	17,5
виробничо-технологічні витрати (ВТВ)	млн.м <sup>3</sup>	59,7	62,7	64	63,3	80,9	88,1	83,2	78,7	75,4
власні потреби	млн.м <sup>3</sup>	0,9	1,2	1,3	1,4	1,4	1,4	1,3	1,3	1,2
обсяги споживання природного газу	млн.м <sup>3</sup>	2200,4	2148	2001,6	2086,1	2036,2	2134,9	2077,6	1920,1	1899,5
Обсяги транспортування	млн.м <sup>3</sup>	2481,5	2501,4	2275,1	2319,2	2173,0	2134,9	2077,6	1920,1	1899,5
Обсяги постачання	млн.м <sup>3</sup>	864,9	1579	1412,4	1410,7	1320,8	1309,5	1335,1	1139,0	1274,5
Обсяги реалізації скрапленого газу	тонн	1900,9	2409	3588,0	7978,0	9172,0	8200,0	8458,0	12119,0	9273,0
Дохід від надання послуг з усіх видів діяльності	тис.грн.	55792	107707	102567	111396	124336	135511	175168	271823	332269
Доходи від надання послуг з транспортування та постачання природного газу без ПДВ	тис.грн.	44102	87476	84392	85412	85805	90222	117111	186358	228856
<i>у тому числі:</i>										
Транспортування	тис.грн.	41037	58006	54033	55082	58665	64687	87048	150133	180255
Постачання	тис.грн.	3065	29470	30359	30330	27140	25535	30063	36225	48601
Скраплений газ	тис.грн.	2671	4401	5440	10864	15295	16532	21973	38311	42694
Інша діяльність	тис.грн.	9019	15830	12735	15120	23236	28757	36084	47154	60719
<b>Тариф без ПДВ на:</b>										
транспортування	грн./1000 м <sup>3</sup>	16,54	23,19	23,75	23,75	27,00	30,30	41,90	78,19	94,90
постачання	грн./1000 м <sup>3</sup>	3,54	18,66	21,49	21,50	20,55	19,50	22,52	31,80	38,13
Собівартість від надання послуг з усіх видів діяльності	тис.грн.	67367	89924	101785	121616	146543	151063	186767	241864	314072
<i>у тому числі:</i>										
Матеріальні витрати	тис.грн.	27423	34664	34736	43774	43335	46976	77958	116959	155524
Із них: - матеріали	тис.грн.	7090	10058	6920	8110	11279	12669	15841	17629	32290
- ВТВ	тис.грн.	18890	20373	20471	19797	11643	12446	35341	59707	84479
- оплата за скраплений газ	тис.грн.		2689	3566	8980	12660	12728	18054	31002	26437
- паливо	тис.грн.			1246	1792	2670	3684	4213	4199	6149
- електроенергія	тис.грн.	248	314	354	488	549	636	714	878	1154
поліпшення основ. фондів	тис.грн.	1195	1230	2179	4607	4534	4813	3795	3544	5015
Оплата праці	тис.грн.	20474	26007	32555	36465	50923	55870	57912	72331	90739
Соціальні нарахування	тис.грн.	7366	9456	11660	13593	18941	20834	20612	26101	32275
Амортизація	тис.грн.	7762	15325	17613	21181	25513	17759	16981	11907	17998
Інші витрати	тис.грн.	4342	4472	5221	6603	7831	9624	13304	14566	17536
Прибутки ( збитки )	тис.грн.	-11575	17783	782	-10220	-22207	-15552	-11599	29959	18197
Рентабельність	тис.грн.	-21	17	1	-9	-18	-11	-7	11	5
Середньооблікова чисельність працюючих	осіб	4179	4476	4702	5074	5352	5370	5351	5181	5024
Середньомісячний дохід у розрахунку на 1 штатного працівника	грн.	1112,55	2005,27	1817,79	1829,52	1935,97	2102,90	2727,96	4372,11	5511,36

**Динаміка основних техніко-економічних показників  
ВАТ «Закарпатгаз» за 2001-2008 рр.**

Показники	Одиниці виміру	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Подача природного газу	млн.м <sup>3</sup>	636,252	639,654	721,777	729,395	794,445	828,989	730,364	740,698
<i>у тому числі</i>									
комерційні втрати	млн.м <sup>3</sup>	95,063	54,559	67,934	34,282	34,753	43,03	23,387	8,868
виробничо-технологічні витрати (ВТВ)	млн.м <sup>3</sup>	14,048	15,827	17,897	39,324	44,89	51,681	49,236	51,927
власні потреби	млн.м <sup>3</sup>	0,433	0,486	0,501	0,588	0,526	0,393	0,301	0,311
обсяги споживання природного газу	млн.м <sup>3</sup>								
Обсяги транспортування	млн.м <sup>3</sup>	621,8	623,341	635,445	655,201	758,240	733,855	657,439	679,534
Обсяги постачання	млн.м <sup>3</sup>	327,3	403,256	453,114	469,161	578,447	605,334	543,880	604,892
Обсяги реалізації скрапленого газу	тонн	3,931	1,833	0,038	0	0	0	0	0,058
Доходи від надання послуг з транспортування та постачання природного газу без ПДВ	тис.грн.	32735	33080	35292	39688	47531	112166	82278	97437
<i>у тому числі:</i>									
Транспортування	тис.грн.	15847	16799	17125	19031	23809	30160	56970	68074
Постачання	тис.грн.	7037	8670	9742	10087	12437	13969	12574	16556
Скраплений газ	тис.грн.	6784	3478	72	-	-	-	-	256
Інша діяльність	тис.грн.	3067	4133	8353	10571	11285	68037	12734	12551
<b>Тариф без ПДВ на:</b>									
транспортування	грн./1000 м <sup>3</sup>	26.95	26.95	26.95	29.92	31.4	46.34	86.75	99.23
постачання	грн./1000 м <sup>3</sup>	21.5	21.5	21.5	21.5	21.5	23.55	23.2	26.6
Собівартість від надання послуг з усіх видів діяльності	тис.грн.	27083	29147	34250	38743	47109	125881	90131	115512
<i>у тому числі:</i>									
Матеріальні витрати	тис.грн.	13075	12320	13146	14439	15552	88088	43713	64737
Із них: - матеріали	тис.грн.	4342	3620	6110	6448	5757	63255	3993	3372
- ВТВ	тис.грн.	4345	4800	5391	5681	7026	21498	37119	58664
- оплата за скраплений газ	тис.грн.	4282	2104	39					
- паливо	тис.грн.		667	730	1067	1516	2012	1616	1916
- електроенергія	тис.грн.	106	97	102	116	168	207	227	362
Оплата праці	тис.грн.	7759,6	9090,1	11460,2	12925,5	18405,5	20823,9	23761	29841,5
Соціальні нарахування	тис.грн.	2857,1	3346,9	4219,6	4757,3	6776,9	7667,4	8748,8	10987,6
Амортизація	тис.грн.	1242	1859	2707	3150	3959	5046	6733	6424
Інші витрати	тис.грн.	2796	3109	4163	4322	5090	6423,2	7321,5	5257
Прибутки ( збитки )	тис.грн.	5652	3933	1042	945	421	-13715	-7853	-18075
Рентабельність	тис.грн.	21	13	3	2	1	-11	-9	-16
Середньооблікова чисельність працюючих	осіб	1339	1366	1345	1396	1471	1526	1526	1563
Середньомісячний дохід у розрахунку на 1 штатного працівника	грн.	24,45	24,22	26,24	28,43	32,31	73,50	53,92	62,34

Продовження додатку Д  
Таблиця Д. 4

Динаміка основних техніко-економічних показників  
ВАТ «Волиньгаз» за 2000-2008 рр.

Показники	Одиниці виміру	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Подача природного газу	млн.м <sup>3</sup>	654,218	636,385	612,648	675,801	689,983	709,154	710,459	673,586	635,68
<i>у тому числі</i>										
комерційні втрати	млн.м <sup>3</sup>	28,132	40,5	37,451	33,476	18,334	8,963	2,545	8,775	0,26
виробничо-технологічні витрати (ВТВ)	млн.м <sup>3</sup>	15,396	17,221	18,787	19,17	26,453	28,165	28,855	28,4	28,20
власні потреби	млн.м <sup>3</sup>	0,89	0,764	0,81	0,835	0,743	0,716	0,72	0,666	0,61
обсяги споживання природного газу	млн.м <sup>3</sup>									
Обсяги транспортування	млн.м <sup>3</sup>	609,8	577,9	555,6	622,32	644,453	671,31	678,339	635,745	606,6
Обсяги постачання	млн.м <sup>3</sup>	174,5	301,6	305,7	328,68	332,872	363,095	390,043	354,579	375
Обсяги реалізації скрапленого газу	тонн	2,306	2,547	3,508	3,059	3,059	3,178	2,952	2,51	2,0
Доходи від надання послуг з транспортування та постачання природного газу без ПДВ	тис.грн.	16495	23519	24044	26252	29290	32986	42710	63012	7238
<i>у тому числі:</i>										
Транспортування	тис.грн.	15853	19362	19305	21625	24413	27322	34780	52639	5987
Постачання	тис.грн.	642	4157	4739	4627	4877	5664	7930	10373	1250
Скраплений газ	тис.грн.	3645	4426	5517	6330	6532	8482	8747	8589	989
Інша діяльність	тис.грн.	2399	2843	3506	4772	8018	10663	12892	15825	1855
Тариф без ПДВ на:										
транспортування	грн./1000 м <sup>3</sup>	26,00	33,50	34,75	34,75	37,88	40,70	51,27	82,80	98,7
постачання	грн./1000 м <sup>3</sup>	3,68	13,78	15,50	14,08	14,65	15,60	20,33	29,25	33,3
Собівартість від надання послуг з усіх видів діяльності	тис.грн.	19658	23657	29038	40988	44665	51829	60237	84770	10788
<i>у тому числі:</i>										
Матеріальні витрати	тис.грн.	9229	10507	12497	15369	15863	17738	21907	38361	5348
Із них: - матеріали	тис.грн.	4500	2774	1824	2513	4347	5265	5598	6111	614
- ВТВ	тис.грн.	4632	5093	5359	5468	3509	3681	6642	21396	3397
- оплата за скраплений газ	тис.грн.		2514	3313	4186	4208	4990	5206	5255	636
- паливо	тис.грн.			704	1253	1838	2477	2917	3284	411
- електроенергія	тис.грн.	97	126	152	183	215	230	259	304	42
Оплата праці	тис.грн.	5751	7313	8939	14408	16469	19606	21038	26524	3212
Соціальні нарахування	тис.грн.	2039	2664	3264	5157	6057	7176	7549	9505	1148
Амортизація	тис.грн.	1033	1397	2250	3689	3949	4658	5861	5304	579
Інші витрати	тис.грн.	1606	1776	2088	2365	2327	2651	3882	5076	499
Прибутки ( збитки )	тис.грн.	2881	7131	4029	-3634	-825	302	4112	2656	-705
Рентабельність	тис.грн.	14,66	30,14	13,87	-8,87	-1,85	0,58	6,83	3,13	-6,5
Середньооблікова чисельність працюючих	осіб	1262	1337	1492	1643	1758	1808	1860	1855	185
Середньомісячний дохід у розрахунку на 1 штатного працівника	грн.	17860	23028	22163	22735	24937	28834	34596	47130	5429

**Структура витрат ВАТ «Івано-Франківськгаз»  
за видами діяльності у 2007-2008 рр.**

Види діяльності	Одиниці вимірювання	Факт 2007р.	План 2008р.	Факт 2008р.	Виконання плану		Порівняння з 2007 роком	
					%	+/-	%	+/-
транспортування	млн. куб. м	1234,1	1214,6	1169,1	-3,7	-45,5	-5,3	-65
	тис. грн.	86429	112913,4	113773	+0,8	+859,6	+31,6	+27344
постачання	млн. куб. м	656	706	681,7	-3,4	-24,3	+3,9	+25,7
	тис. грн.	16789,7	20673	19238	-6,9	-1435	+14,6	+2448,3
реалізація скрапленого газу	млн. куб. м	3728,1	3544,1	3337,63	-5,8	-206,47	-10,5	-390,47
	тис. грн.	9889	11319,1	11639	+2,8	+319,9	+17,7	+1750
інша діяльність	тис. грн.	16393,2	17853,1	19951	+11,8	+2097,9	+21,7	+3557,8
вартість природного газу	тис. грн.	233603,3	259670,4	244082	-6,0	-15588,4	+4,5	+10478,7
Всього	тис. грн.	363104,2	422429	408683	-3,3	-13746	+12,6	+45578,8

Таблиця Д. 6

**Склад фонду заробітної плати ВАТ «Івано-Франківськгаз» за 2007-2008 р.**

Назва статті	Факт 2007р.	План 2008р.	Факт 2008р.	Відхилення			
				абсолютне, тис.грн. ( + збільшення) ( - зменшення)		відносне, % ( + збільшення) ( - зменшення)	
				факт 2008 - план 2008	факт 2008 -факт 2007	факт 2008 / план 2008	факт 2008 / факт 2007
Фонд оплати праці	50168	63993	61520,7	-2472,30	+11352,70	-1657,53	+12450,56
<i>в тому числі</i>							
фонд постійної оплати праці	48598,1	62575	60187,6	-2387,40	+11589,50		
фонд змінної оплати праці	389,7	498	479	-19,00	+89,30		
інші виплати	1180,2	920	854,1	-65,90	-326,10		
Питома вага в загальному фонді оплати праці, %	100	100	100				
постійної оплати	96,871	97,784	97,833	+0,049	+0,962		
змінної оплати	0,777	0,778	0,779	+0,001	+0,002		
інших виплат	2,352	1,438	1,388	-0,049	-0,964		

**Структура та динаміка витрат ВАТ «Івано-Франківськгаз»  
за видами діяльності за 2001-2008 рр.**

Витрати за видами діяльності		2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
1.	Транспортування, тис.грн.	32908	38532	42530	45731	58119	72835	97764	126740
	Питома вага у загальних витратах, %	65,2	66,2	55,8	46,4	63,6	58,4	67,0	69,1
	Динаміка до попереднього року, %		117,1	110,4	107,5	127,1	125,3	134,2	129,6
	Рентабельність, %	8,35	-0,69	-0,95	22,48	-0,92	-30,73	-13,70	-19,21
2.	Постачання, тис.грн.	8489	8693	10372	10760	14834	20918	19159	21915
	Питома вага у загальних витратах, %	16,8	14,9	13,6	10,9	16,2	16,8	13,1	11,9
	Динаміка до попереднього року, %		102,4	119,3	103,7	137,9	141,0	91,6	114,4
	Рентабельність, %	-12,35	-4,24	-9,78	-5,86	-2,19	-12,94	1,81	14,21
3.	Реалізація скрапленого газу, тис.грн.	3890	4005	6319	5467	5499	10149	10520	12296
	Питома вага у загальних витратах, %	7,7	6,9	8,3	5,6	6,0	8,1	7,2	6,7
	Динаміка до попереднього року, %		103,0	157,8	86,5	100,6	184,6	103,7	116,9
	Рентабельність, %	-5,24	-1,32	-3,26	-1,52	0,58	2,15	0,71	1,92
4.	Інша діяльність, тис.грн.	5175	6963	16954	36536	12947	20775	18596	22610
	Питома вага у загальних витратах, %	10,3	12,0	22,3	37,1	14,2	16,7	12,7	12,3
	Динаміка до попереднього року		134,6	243,5	215,5	35,4	160,5	89,5	121,6
	Рентабельність, %	-5,16	0,32	-1,88	13,93	22,84	19,69	35,03	47,28
	Витрати – всього, тис. грн..	50462	58193	76175	98494	91399	124677	146038	183561
	Динаміка до попереднього року, %		115,3	130,9	129,3	92,8	136,4	117,1	125,7
	Рентабельність, %	2,44	-1,15	-2,55	14,88	2,33	-16,67	-4,43	-5,61

**Структура та динаміка витрат ВАТ «Львівгаз»  
за видами діяльності за 2001-2008 рр.**

Витрати за видами діяльності		2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
1.	<b>Транспортування, тис.грн.</b>	<b>56321</b>	<b>63589</b>	<b>70211</b>	<b>76236</b>	<b>80405</b>	<b>108430</b>	<b>142806</b>	<b>180510</b>
	Питома вага у загальних витратах, %	62,6	62,5	57,7	52	53,2	58	59	57,5
	Динаміка до попереднього року, %		112,9	110,4	108,6	105,5	134,9	131,7	126,4
	Рентабельність, %	3	0	0	0	0	0	5	0
2.	<b>Постачання, тис.грн.</b>	<b>14854</b>	<b>20951</b>	<b>27203</b>	<b>34876</b>	<b>30573</b>	<b>27422</b>	<b>31008</b>	<b>45035</b>
	Питома вага у загальних витратах, %	16,5	20,6	22,4	23,8	20,2	14,7	12,8	14,3
	Динаміка до попереднього року, %		141,0	129,8	128,2	87,7	89,7	113,1	145,2
	Рентабельність, %	98	45	11	0	0	10	17	8
3.	<b>Реалізація скрапленого газу, тис.грн.</b>	<b>4805</b>	<b>5842</b>	<b>11409</b>	<b>15830</b>	<b>16391</b>	<b>22601</b>	<b>35095</b>	<b>42371</b>
	Питома вага у загальних витратах, %	5,4	5,7	9,4	10,8	10,9	12,1	14,5	13,5
	Динаміка до попереднього року, %		121,6	195,3	138,8	103,5	137,9	155,3	120,7
	Рентабельність, %	0	0	0	0	1	0	9	1
4.	<b>Інша діяльність, тис.грн.</b>	<b>13944</b>	<b>11403</b>	<b>12793</b>	<b>19601</b>	<b>23694</b>	<b>28314</b>	<b>32955</b>	<b>46156</b>
	Питома вага у загальних витратах, %	15,5	11,2	10,5	13,4	15,7	15,2	13,7	14,7
	Динаміка до попереднього року		81,8	112,2	153,2	120,9	119,5	116,4	140,1
	Рентабельність, %	14	12	18	19	21	0	43	32
	<b>Витрати – всього, тис. грн..</b>	<b>89924</b>	<b>101785</b>	<b>121616</b>	<b>146543</b>	<b>151063</b>	<b>186767</b>	<b>241864</b>	<b>314072</b>
	Динаміка до попереднього року, %		113,2	119,5	120,5	103,1	123,6	129,5	129,9
	Рентабельність, %	20	1	0	0	0	0	12	6

**Структура та динаміка витрат ВАТ «Закарпатгаз»  
за видами діяльності за 2001-2008 рр.**

Витрати за видами діяльності		2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
1.	<b>Транспортування, тис.грн.</b>	<b>11896</b>	<b>14083</b>	<b>16992</b>	<b>20236</b>	<b>24911</b>	<b>42150</b>	<b>61671</b>	<b>86382</b>
	Питома вага у загальних витратах, %	43,9	48,3	49,6	48,7	52,8	33,5	68,4	74,8
	Динаміка до попереднього року, %		18,3	20,6	19	23,1	69,2	46,3	40
	Рентабельність, %		19	1	0	-4	-28	-8	-21
2.	<b>Постачання, тис.грн.</b>	<b>5787</b>	<b>8091</b>	<b>10436</b>	<b>12333</b>	<b>13480</b>	<b>17562</b>	<b>18311</b>	<b>19084</b>
	Питома вага у загальних витратах, %	21,4	27,7	30,5	29,7	28,6	13,9	20,3	16,5
	Динаміка до попереднього року, %		39,8	28,9	18,2	9,3	30,3	4,3	4,2
	Рентабельність, %		7	-7	-10	-8	-20	-31	-13
3.	<b>Реалізація скрапленого газу, тис.грн.</b>	<b>6639</b>	<b>3420</b>	<b>177</b>	-	-	-	-	<b>330</b>
	Питома вага у загальних витратах, %	24,5	11,7	0,5	-	-	-	-	0,3
	Динаміка до попереднього року, %		-48,5	-94,8	-	-	-	-	-
	Рентабельність, %		2	-59	-	-	-	-	-22
4.	<b>Інша діяльність, тис.грн.</b>	<b>2761</b>	<b>3553</b>	<b>6645</b>	<b>8978</b>	<b>8718</b>	<b>66169</b>	<b>10150</b>	<b>9717</b>
	Питома вага у загальних витратах, %	10,2	12,2	19,4	21,6	18,5	52,5	11,3	8,4
	Динаміка до попереднього року		28,6	87	35,1	-2,8	758,9	-84,7	-4,3
	Рентабельність, %		16	26	24	29	3	25	29
	<b>Витрати – всього, тис. грн..</b>	<b>27083</b>	<b>29147</b>	<b>34250</b>	<b>41546</b>	<b>47109</b>	<b>125881</b>	<b>90131</b>	<b>115512</b>
	Динаміка до попереднього року, %		7,6	17,5	21,3	13,4	267,2	-28,4	28,2
	Рентабельність, %		13	3	2	1	-11	-9	-16



**Структура та динаміка витрат ВАТ «Волиньгаз»  
за видами діяльності за 2001-2008 рр.**

Витрати за видами діяльності		2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
1.	<b>Транспортування,</b> тис. грн.	<b>13705</b>	<b>16996</b>	<b>24830</b>	<b>25286</b>	<b>29676</b>	<b>35094</b>	<b>54824</b>	<b>74226</b>
	Питома вага у загальних витратах, %	57,93	58,53	60,58	56,61	57,26	58,26	64,67	68,80
	Динаміка до попереднього року, %	16,26	24,01	46,09	1,84	17,36	18,26	56,22	35,39
	Рентабельність, %	41	14,00	-13,00	-3,00	-8,00	-1,00	-4,00	-19,00
2.	<b>Постачання,</b> тис. грн.	<b>2553</b>	<b>3439</b>	<b>5169</b>	<b>5709</b>	<b>5511</b>	<b>6425</b>	<b>9151</b>	<b>10529</b>
	Питома вага у загальних витратах, %	10,79	11,84	12,61	12,78	10,63	10,67	10,80	9,76
	Динаміка до попереднього року, %	130	34,70	50,31	10,45	-3,47	16,59	42,43	15,06
	Рентабельність, %	63	38,00	-10,00	-15,00	3,00	23,00	13,00	19,00
3.	<b>Реалізація скрапленого газу,</b> тис. грн.	<b>4484</b>	<b>5466</b>	<b>6672</b>	<b>6789</b>	<b>7977</b>	<b>8391</b>	<b>8258</b>	<b>9566</b>
	Питома вага у загальних витратах, %	18,95	18,82	16,28	15,20	15,39	13,93	9,74	8,87
	Динаміка до попереднього року, %	9,71	21,90	22,06	1,75	17,50	5,19	-1,59	15,84
	Рентабельність, %	-1	1,00	-5,00	-4,00	6,00	4,00	4,00	3,00
4.	<b>Інша діяльність,</b> тис. грн.	<b>2915</b>	<b>3137</b>	<b>4317</b>	<b>6881</b>	<b>8665</b>	<b>10327</b>	<b>12537</b>	<b>13567</b>
	Питома вага у загальних витратах, %	12,32	10,80	10,53	15,41	16,72	17,14	14,79	12,58
	Динаміка до попереднього року	9,05	7,62	37,62	59,39	25,93	19,18	21,40	8,22
	Рентабельність, %	-2	12,00	11,00	17,00	23,00	25,00	26,00	37,00
5.	<b>Витрати – всього,</b> тис. грн.	<b>23657</b>	<b>29038</b>	<b>40988</b>	<b>44665</b>	<b>51829</b>	<b>60237</b>	<b>84770</b>	<b>107888</b>
	Динаміка до попереднього року, %	20,34	22,75	41,15	8,97	16,04	16,22	40,73	27,27
	Рентабельність, %	30	14	-9	-2	1	7	3	-7

## Структура і елементи витрат ВАТ «Івано-Франківськгаз» за 2007-2008 рр., тис. грн.

Назва статті	Факт 2007р.	План 2008р.	Факт 2008р.	Відхилення			
				абсолютне, тис.грн. ( + збільшення) ( - зменшення)		відносне, % ( + збільшення) ( - зменшення)	
				факт 2008 - план 2008	факт 2008 - факт 2007	факт 2008 / план 2008	факт 2008 / факт 2007
1.Вартість природного газу	233603,3	259670,4	244082	-15588,4	+10478,7	-6,0	+4,5
2.Матеріальні витрати	61301,7	78027,0	83240	+5213,0	+21938,3	+6,7	+35,8
<i>в тому числі</i>							
Газ на технологічні потреби	37673,0	53684,6	58519	4834,4	20846,0	+9,0	+55,3
Електроенергія	335,2	492,0	526	+34,0	+190,8	+6,9	+56,9
Інші матеріальні витрати	23293,5	23850,4	24195	+344,6	+901,5	+1,4	+3,9
3. Оплата праці та соціальні нарахування на ФОП	55773,4	71310,9	68130	-3180,9	+12356,6	-4,5	+22,2
4. Амортизація	7894,1	7687,4	7697	+9,6	-197,1	+0,1	-2,5
5. Інші витрати	4531,7	5733,3	5534	-199,3	+1002,3	-3,5	+22,1
<i>в тому числі</i>							
Податки у складі собівартості	93,4	131,7	88	-43,7	-5,4	-33,2	-5,8
Оренда	71,2	116,1	136	+19,9	+64,8	+17,1	+91,0
Консультаційно-інформаційні послуги	59,0	30,4	45	+14,6	-14,0	+48,0	-23,7
Витрати на обов'язкове страхування	27,5	28,6	22	-6,6	-5,5	-23,1	-20
Послуги зв'язку	46,9	68,7	75	+6,3	+28,1	+9,2	+59,5
Юридичні і нотаріальні послуги	-	1,5	2	+0,5	+2,0	-	-
Витрати на забезпечення безпеки	18,1	16,8	11	-5,8	-7,1	-34,5	-39,2
Послуги по обслуговуванню будинків	54,1	60,8	50	-10,8	-4,1	-17,8	-7,6
Витрати на відрядження	154,5	109,8	102	-7,8	-52,5	-7,1	-34,0
Банківські послуги	1500,8	2349,1	1826	-523,1	+325,2	-22,3	+21,7
Послуги і оренда автотранспорту	74,8	92,5	94	+1,5	+19,2	+1,6	+25,7
Метрологія, атестація газових сумішей	237,4	312,5	279	-33,5	+41,6	-10,7	+17,5
Витрати на охорону праці та техніку безпеки	10,7	11,7	23	+11,3	+12,3	+96,6	-115,0
Техобслуговування та ремонт ОЗ	77,5	117,0	87	-30,0	+9,5	-25,6	+12,3
Інші види операційної діяльності	2105,8	2286,1	2694	+407,9	+588,2	+17,8	+27,9
РАЗОМ	363104,2	422429,0	408683,0	-13746,0	+45578,8	-3,3	+12,6

**Структура і елементи витрат ВАТ «Львівгаз»  
за 2007-2008 рр., тис. грн.**

Назва статті	Факт 2007р.	План 2008р.	Факт 2008р.	Відхилення			
				абсолютне, тис.грн. (+ збільшення), (- зменшення)		відносне, % (+ збільшення) (- зменшення)	
				факт 2008 - план 2008	факт 2008 - факт 2007	факт 2008 / план 2008	факт 2008 / факт 2007
1. Вартість природного газу	321575	266812	237939	-28873	-83636	89,2	74,0
2. Матеріальні витрати	116959		155524		38565		133,0
<i>в тому числі</i>							
Газ на технологічні потреби	59707		84479		24772		141,5
Електроенергія	878		1154		276		131,4
Інші матеріальні витрати	56374		69891		13517		124,0
3. Оплата праці та соціальні нарахування на ФОП	98432		123014		24582		125,0
4. Амортизація	11907		17998		6091		151,2
5. Інші витрати	14566		17536		2970		120,4
<i>в тому числі</i>							
Податки у складі собівартості	4138		4551		413		110,0
Оренда	175		258		83		147,4
Консультаційно-інформаційні послуги	217		223		6		102,8
Витрати на обов'язкове страхування	287		609		322		212,2
Послуги зв'язку	958		1036		78		108,1
Юридичні і нотаріальні послуги	660		346		-314		52,4
Витрати на забезпечення безпеки	82		81		-1		98,8
Послуги по обслуговуванню будинків	65		98		33		150,8
Витрати на відрядження	580		796		216		137,2
Банківські послуги	815		900		85		110,4
Послуги і оренда автотранспорту	622		675		53		108,5
Метрологія, атестація газових сумішей	1157		663		-494		57,3
Витрати на охорону праці та техніку безпеки	173		269		96		155,5
Техобслуговування та ремонт ОЗ	253		150		-103		59,3
Інші види операційної діяльності	4384		6881		2497		157,0
<b>РАЗОМ</b>	<b>563439</b>		<b>552011</b>		<b>-11428</b>		<b>98,0</b>

## Структура і елементи витрат ВАТ «Закарпатгаз» за 2007-2008 рр., тис. грн.

Назва статті	Факт 2007р.	План 2008р.	Факт 2008р.	Відхилення			
				абсолютне, тис.грн. ( + збільшення) ( - зменшення)		відносне, % ( + збільшення) ( - зменшення)	
				факт 2008 - план 2008	факт 2008 - факт 2007	факт 2008 / план 2008	факт 2008 / факт 2007
1.Вартість природного газу	182119		232308		50189		27,6
2.Матеріальні витрати	43713		64737		21024		48,1
<i>в тому числі</i>							
Газ на технологічні потреби	37119		58664		21545		58,0
Електроенергія	227		362		135		59,4
Інші матеріальні витрати	6367		5711		-656		-10,3
3. Оплата праці та соціальні нарахування на ФОП	32364		39094		6730		20,8
4. Амортизація	6733		6424		-309		- 5
5. Інші витрати	7321,5		5257		-1564,5		-28,2
<i>в тому числі</i>							
Податки у складі собівартості	262,4		325,4		63		24
Оренда	143,6		83,4		-60,2		-41,9
Консультаційно-інформаційні послуги	110		72		-38		-34,5
Витрати на обов'язкове страхування	164		132		-32		-19,5
Послуги зв'язку	386,2		350,1		-36,1		-9
Юридичні і нотаріальні послуги	930		91		-839		
Витрати на забезпечення безпеки							
Послуги по обслуговуванню будинків							
Витрати на відрядження	194,7		246,7		52		26,7
Банківські послуги	2510,2		1936,2		-574		-22,8
Послуги і оренда автотранспорту	217,4		94,4		-123		-56,5
Метрологія, атестація газових сумішей							
Витрати на охорону праці та техніку безпеки	87,6		54,9		-32,7		-37,3
Техобслуговування та ремонт ОЗ	93		286		193		307
Інші види операційної діяльності	2222,4		1584,9		-637,5		-28,7
РАЗОМ	272250,5		347820		75569,5		27,75

## Структура і елементи витрат ВАТ «Волиньгаз» за 2007-2008 рр., тис. грн.

Назва статті	Факт 2007р.	План 2008р.	Факт 2008р.	Відхилення			
				абсолютне, тис.грн.		відносне, %	
				( + збільшення)		( + збільшення)	
				( - зменшення)		( - зменшення)	
				факт 2008 - план 2008	факт 2008 - факт 2007	факт 2008 / план 2008	факт 2008 / факт 2007
1.Вартість природного газу	105649		122294		16645		15,76
2.Матеріальні витрати	38361		53487		15126		39,43
<i>в тому числі</i>							
Газ на технологічні потреби	21396		33976		12580		58,80
Електроенергія	304		423		119		39,14
Інші матеріальні витрати	16661		19088		2427		14,57
3. Оплата праці та соціальні нарахування на ФОП	36029		43611		7582		21,04
4. Амортизація	5304		5792		488		9,20
5. Інші витрати	5076		4998		-78		-1,54
<i>в тому числі</i>							
Податки у складі собівартості	134		136		2		1,49
Оренда	2		1		-1		-50,00
Консультаційно-інформаційні послуги	94		95		1		1,06
Витрати на обов'язкове страхування	300		407		107		35,67
Послуги зв'язку	284		316		32		11,27
Юридичні і нотаріальні послуги	505		272		-233		-46,14
Витрати на забезпечення безпеки							
Послуги по обслуговуванню будинків							
Витрати на відрядження	268		271		3		1,12
Банківські послуги	1911		2243		332		17,37
Послуги і оренда автотранспорту	152		87		-65		-42,76
Метрологія, атестація газових сумішей							
Витрати на охорону праці та техніку безпеки							
Техобслуговування та ремонт ОЗ	22		31		9		40,91
Інші види операційної діяльності	1404		1139		-265		-18,87
РАЗОМ	190419	0	230182		39763		20,88

Поділ витрат ВАТ «Івано-Франківськгаз» на змінні та постійні

Найменування показників	2007					2008				
	Загальні витрати	Змінні витрати	% до статті загальних витрат	Постійні витрати	% до статті загальних витрат	Загальні витрати	Змінні витрати	% до статті загальних витрат	Постійні витрати	% до статті загальних витрат
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1. Матеріальні витрати	61301,70	61234,66	99,89	67,04	0,11	83240,00	83134,80	99,87	105,20	0,13
<i>в тому числі</i>										
Газ на технологічні потреби	37673,00	37673,00	100,00			58519,00	58519,00	100,00		0,00
Електроенергія	335,20	268,16	80,00	67,04	20,00	526,00	420,80	80,00	105,20	20,00
Інші матеріальні витрати	23293,50	23293,50	100,00			24195,00	24195,00	100,00		0,00
2. Оплата праці та соціальні нарахування на ФОП	55773,40	5995,10	10,75	49778,30	89,25	68130,00	7088,30	10,40	61041,70	89,60
3. Амортизація	7894,10			7894,10	100,00	7697,00			7697,00	100,00
4. Інші витрати	4531,70			4531,70	100,00	5534,00			5534,00	100,00
<i>в тому числі</i>										
Податки у складі собівартості	93,40			93,40	100,00	88,00			88,00	100,00
Оренда	71,20			71,20	100,00	136,00			136,00	100,00
Консультаційно-інформаційні послуги	59,00			59,00	100,00	45,00			45,00	100,00
Витрати на обов'язкове страхування	27,50			27,50	100,00	22,00			22,00	100,00
Послуги зв'язку	46,90			46,90	100,00	75,00			75,00	100,00
Юридичні і нотаріальні послуги	0,00			0,00	0,00	2,00			2,00	100,00
Витрати на забезпечення безпеки	18,10			18,10	100,00	11,00			11,00	100,00

Продовження додатку 3.1  
Таблиця 3.1.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Послуги по обслуговуванню будинків	54,10			54,10	100,00	50,00			50,00	100,00
Витрати на відрядження	154,50			154,50	100,00	102,00			102,00	100,00
Банківські послуги	1500,80			1500,80	100,00	1826,00			1826,00	100,00
Послуги і оренда автотранспорту	74,80			74,80	100,00	94,00			94,00	100,00
Метрологія, атестація газових сумішей	237,40			237,40	100,00	279,00			279,00	100,00
Витрати на охорону праці та техніку безпеки	10,70			10,70	100,00	23,00			23,00	100,00
Техобслуговування та ремонт ОЗ	77,50			77,50	100,00	87,00			87,00	100,00
Інші види операційної діяльності	2105,80			2105,80	100,00	2694,00			2694,00	100,00
РАЗОМ	129500,90	67229,76	51,91	62271,14	48,09	164601,00	90223,10	54,81	74377,90	45,19

Поділ витрат ВАТ «Львівгаз» на змінні та постійні

Найменування показників	2007						2008			
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	Загальні витрати	Змінні витрати	% до статті загальних витрат	Постійні витрати	% до статті загальних витрат	Загальні витрати	Змінні витрати	% до статті загальних витрат	Постійні витрати	% до статті загальних витрат
1										
1. Матеріальні витрати	116923,88	116783,40	99,88	140,48	0,12	155482,34	155304,74	99,89	177,60	0,11
<i>в тому числі</i>										
Газ на технологічні потреби	59707,00	59707,00	100,00			84479,00	84479,00	100,00		
Електроенергія	842,88	702,40	83,33	140,48	16,67	1112,34	934,74	84,03	177,60	15,97
Інші матеріальні витрати	56374,00	56374,00	100,00			69891,00	69891,00	100,00		
2. Оплата праці та соціальні нарахування на ФОП	98432,00	5986,00	6,08	92446,00	93,92	123014,00	8995,00	7,31	114019,00	92,69
3. Амортизація	11907,00			11907,00	100,00	17998,00			17998,00	100,00
4. Інші витрати	14566,00			14566,00	100,00	17536,00			17536,00	100,00
<i>в тому числі</i>										
Податки у складі собівартості	4138,00			4138,00	100,00	4551,00			4551,00	100,00
Оренда	175,00			175,00	100,00	258,00			258,00	100,00
Консультаційно-інформаційні послуги	217,00			217,00	100,00	223,00			223,00	100,00
Витрати на обов'язкове страхування	287,00			287,00	100,00	609,00			609,00	100,00
Послуги зв'язку	958,00			958,00	100,00	1036,00			1036,00	100,00
Юридичні і нотаріальні послуги	660,00			660,00	100,00	346,00			346,00	100,00
Витрати на забезпечення безпеки	82,00			82,00	100,00	81,00			81,00	100,00



Продовження додатку 3.2  
Таблиця 3. 2..2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Послуги по обслуговуванню будинків	65,00			65,00	100,00	98,00			98,00	100,00
Витрати на відрядження	580,00			580,00	100,00	796,00			796,00	100,00
Банківські послуги	815,00			815,00	100,00	900,00			900,00	100,00
Послуги і оренда автотранспорту	622,00			622,00	100,00	675,00			675,00	100,00
Метрологія, атестація газових сумішей	1157,00			1157,00	100,00	663,00			663,00	100,00
Витрати на охорону праці та техніку безпеки	173,00			173,00	100,00	269,00			269,00	100,00
Техобслуговування та ремонт ОЗ	253,00			253,00	100,00	150,00			150,00	100,00
Інші види операційної діяльності	4384,00			4384,00	100,00	6881,00			6881,00	100,00
<b>РАЗОМ</b>	<b>241828,88</b>	<b>122769,40</b>	<b>50,77</b>	<b>119059,48</b>	<b>49,23</b>	<b>314030,34</b>	<b>164299,74</b>	<b>52,32</b>	<b>149730,60</b>	<b>47,68</b>

Поділ витрат ВАТ «Закарпатгазгаз» на змінні та постійні

Найменування показників	2007						2008			
	Загальні витрати	Змінні витрати	% до статті загальних витрат	Постійні витрати	% до статті загальних витрат	Загальні витрати	Змінні витрати	% до статті загальних витрат	Постійні витрати	% до статті загальних витрат
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1. Матеріальні витрати	43713,00	43684,00	99,93	29,00	0,07	64737,00	64684,00	99,92	53,00	0,08
<i>в тому числі</i>										
Газ на технологічні потреби	37119,00	37119,00	100,00			58664,00	58664,00	100,00		
Електроенергія	227,00	198,00	87,22	29,00	12,78	362,00	309,00	85,36	53,00	14,64
Інші матеріальні витрати	6367,00	6367,00	100,00			5711,00	5711,00	100,00		
2. Оплата праці та соціальні нарахування на ФОП	32364,00	2251,00	6,96	30113,00	93,04	39094,00	3088,30	7,90	36005,70	92,10
3. Амортизація	6733,00			6733,00	100,00	6424,00			6424,00	100,00
4. Інші витрати	7321,50			7321,50	100,00	5257,00			5257,00	100,00
<i>в тому числі</i>										
Податки у складі собівартості	262,40			262,40	100,00	325,40			325,40	100,00
Оренда	143,60			143,60	100,00	83,40			83,40	100,00
Консультативно-інформаційні послуги	110,00			110,00	100,00	72,00			72,00	100,00
Витрати на обов'язкове страхування	164,00			164,00	100,00	132,00			132,00	100,00
Послуги зв'язку	386,20			386,20	100,00	350,10			350,10	100,00
Юридичні і нотаріальні послуги	930,00			930,00	100,00	91,00			91,00	100,00
Витрати на забезпечення безпеки										

Продовження З.3  
Таблиця 3.3.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Послуги по обслуговуванню будинків										
Витрати на відрядження	194,70			194,70	100,00	246,70			246,70	100,00
Банківські послуги	2510,20			2510,20	100,00	1936,20			1936,20	100,00
Послуги і оренда автотранспорту	217,40			217,40	100,00	94,40			94,40	100,00
Метрологія, атестація газових сумішей										
Витрати на охорону праці та техніку безпеки	87,60			87,60	100,00	54,90			54,90	100,00
Техобслуговування та ремонт ОЗ	93,00			93,00	100,00	286,00			286,00	100,00
Інші види операційної діяльності	2222,40			2222,40	100,00	1584,90			1584,90	100,00
<b>РАЗОМ</b>	<b>90131,50</b>	<b>45935,00</b>	<b>50,96</b>	<b>44196,50</b>	<b>49,04</b>	<b>115512,00</b>	<b>67772,30</b>	<b>54,81</b>	<b>47739,70</b>	<b>45,19</b>

Поділ витрат ВАТ «Волиньгаз» на змінні та постійні

Найменування показників	2007							2008		
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	Загальні витрати	Змінні витрати	% до статті загальних витрат	Постійні витрати	% до статті загальних витрат	Загальні витрати	Змінні витрати	% до статті загальних витрат	Постійні витрати	% до статті загальних витрат
1										
1. Матеріальні витрати	38361,00	38332,00	99,92	29,00	0,08	53487,00	53444,00	99,92	43,00	0,08
<i>в тому числі</i>										
Газ на технологічні потреби	21396,00	21396,00	100,00			33976,00	33976,00	100,00		
Електроенергія	304,00	275,00	90,46	29,00	9,54	423,00	380,00	89,83	43,00	10,17
Інші матеріальні витрати	16661,00	16661,00	100,00			19088,00	19088,00	100,00		
2. Оплата праці та соціальні нарахування на ФОП	36029,00	3616,00	10,04	32413,00	89,96	43611,00	4274,00	9,80	39337,00	90,20
3. Амортизація	5304,00			5304,00	100,00	5792,00			5792,00	100,00
4. Інші витрати	5076,00			5076,00	100,00	4998,00			4998,00	100,00
<i>в тому числі</i>										
Податки у складі собівартості	134,00			134,00	100,00	136,00			136,00	100,00
Оренда	2,00			2,00	100,00	1,00			1,00	100,00
Консультативно-інформаційні послуги	94,00			94,00	100,00	95,00			95,00	100,00
Витрати на обов'язкове страхування	300,00			300,00	100,00	407,00			407,00	100,00
Послуги зв'язку	284,00			284,00	100,00	316,00			316,00	100,00
Юридичні і нотаріальні послуги	505,00			505,00	100,00	272,00			272,00	100,00
Витрати на забезпечення безпеки										

Продовження додатку 3.4  
Таблиця 3.4.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Послуги по обслуговуванню будинків										
Витрати на відрядження	268,00			268,00	100,00	271,00			271,00	100,00
Банківські послуги	1911,00			1911,00	100,00	2243,00			2243,00	100,00
Послуги і оренда автотранспорту	152,00			152,00	100,00	87,00			87,00	100,00
Метрологія, атестація газових сумішей										
Витрати на охорону праці та техніку безпеки										
Техобслуговування та ремонт ОЗ	22,00			22,00	100,00	31,00			31,00	100,00
Інші види операційної діяльності	1404,00			1404,00	100,00	1139,00			1139,00	100,00
РАЗОМ	84770,00	41948,00	49,48	42822,00	50,52	107888,00	57718,00	53,50	50170,00	46,50

**Факторний аналіз витрат ВАТ «Івано-Франківськгаз»**

Показники	Минулий рік		Звітний рік		Відхилення		Показники в порівнянних цінах		Перераховані показники на звітну виручку		Вплив факторів					
	сума, тис. грн.	рівень, %	сума, тис. грн.	рівень, %	сума, тис. грн.	рівень, %	сума, тис. грн.	рівень, %	сума, тис. грн.	рівень, %	Обсягу реалізації		Цін на ресурси		Інших факторів	
											на суму	на рівень	на суму	на рівень	на суму	на рівень
1	2	3	4	5	6=4-2	7=5-3	8	9	10	11	12=10-2	13=11-3	14=4-8	15=5-9	16=8-10	17=9-11
1. Виручка від реалізації	357490,90	100,00	415723,00	100,00	58232,10	-	415723,00	100,00	415723,00	100,00	-	-	-	-	-	-
2. Всього витрати в тому числі	129500,90	36,22	164601,00	39,59	35100,10	3,37	130843,40	31,47	140452,03	33,79	10951,13	-2,44	33757,60	8,12	-9608,63	-2,31
2.1. Змінні	67229,76	18,81	90223,10	21,70	22993,34	2,90	71719,48	17,25	78180,89	18,81	10951,13	-	18503,62	4,45	-6461,42	-1,55
2.2. Постійні	62271,14	17,42	74377,90	17,89	12106,76	0,47	59123,93	14,22	62271,14	14,98	-	-2,44	15253,97	3,67	-3147,21	-0,76
3. Середній індекс цін на ресурси	1,00	-	1,258	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Таблиця К. 2

**Факторний аналіз витрат ВАТ «Львівгаз»**

Показники	Минулий рік		Звітний рік		Відхилення		Показники в порівнянних цінах		Перераховані показники на звітну виручку		Вплив факторів					
	сума, тис. грн.	рівень, %	сума, тис. грн.	рівень, %	сума, тис. грн.	рівень, %	сума, тис. грн.	рівень, %	сума, тис. грн.	рівень, %	Обсягу реалізації		Цін на ресурси		Інших факторів	
											на суму	на рівень	на суму	на рівень	на суму	на рівень
1. Виручка від реалізації	1231461,00	100,00	902753,00	100,00	-328708,00		902753,00	100,00	902753,00	100,00	-	-	-	-	-	-
2. Всього витрати в тому числі	241828,88	19,64	314030,34	34,79	72201,46	15,15	249626,66	27,65	209058,63	23,16	32770,25	3,52	64403,68	7,13	40568,03	4,49
2.1. Змінні	122769,40	9,97	164299,74	18,20	41530,34	8,23	130603,93	14,47	89999,15	9,97	32770,25	-	33695,81	3,73	40604,78	4,50
2.2. Постійні	119059,48	9,67	149730,60	16,59	30671,12	6,92	119022,73	13,18	119059,48	13,19	-	-	30707,87	3,40	-36,75	0,00
3. Середній індекс цін на ресурси	1,00	-	1,258	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Факторний аналіз витрат ВАТ «Закарпатгаз»

Показники	Минулий рік		Звітний рік		Відхилення		Показники в порівнянних цінах		Перераховані показники на звітну виручку		Вплив факторів					
	сума, тис. грн.	рівень, %	сума, тис. грн.	рівень, %	сума, тис. грн.	рівень, %	сума, тис. грн.	рівень, %	сума, тис. грн.	рівень, %	Цін на ресурси		Інших факторів			
											на суму	на рівень		на суму	на рівень	
1	2	3	4	5	6=4-2	7=5-3	8	9	10	11	12=10-2	13=11-3	14=4-8	15=5-9	16=8-10	17=9-11
1. Виручка від реалізації	98722,00	100,00	116924,00	100,00	18202,00		116924,00	100,00	116924,00	100,00						
2. Всього витрати:	90131,50	91,30	115512,00	98,79	25380,50	7,49	91821,94	78,53	98600,83	84,33	8469,33	-6,97	23690,06	20,26	-6778,89	-5,80
в тому числі																
2.1. Змінні	45935,00	46,53	67772,30	57,96	21837,30	11,43	53873,05	46,08	54404,33	46,53	8469,33		13899,25	11,89	-531,27	-0,45
2.2. Постійні	44196,50	44,77	47739,70	40,83	3543,20	-3,94	37948,89	32,46	44196,50	37,80		-6,97	9790,81	8,37	-6247,61	-5,34
3. Середній індекс цін на ресурси	1,00		1,26													

Таблиця К. 4

Факторний аналіз витрат ВАТ «Волиньгаз»

Показники	Минулий рік		Звітний рік		Відхилення		Показники в порівнянних цінах		Перераховані показники на звітну виручку		Вплив факторів					
	сума, тис. грн.	рівень, %	сума, тис. грн.	рівень, %	сума, тис. грн.	рівень, %	сума, тис. грн.	рівень, %	сума, тис. грн.	рівень, %	Цін на ресурси		Інших факторів			
											на суму	на рівень		на суму	на рівень	
1. Виручка від реалізації	234395,00	100,00	274960,00	100,00	40565,00		274960,00	100,00	274960,00	100,00						
2. Всього витрати:	84770,00	36,17	107888,00	39,24	23118,00	3,07	85761,53	31,19	92029,63	33,47	7259,63	-2,70	22126,47	8,05	-6268,10	-2,28
в тому числі																
2.1. Змінні	41948,00	17,90	57718,00	20,99	15770,00	3,10	45880,76	16,69	49207,63	17,90	7259,63		11837,24	4,31	-3326,87	-1,21
2.2. Постійні	42822,00	18,27	50170,00	18,25	7348,00	-0,02	39880,76	14,50	42822,00	15,57		-2,70	10289,24	3,74	-2941,24	-1,07
3. Середній індекс цін на ресурси	1,00		1,26													

**Розрахунок собівартості і ціни 1000 куб. м газу  
для підприємства ВАТ «Івано-Франківськгаз» за 2007-2008 рр.**

Показники	2007			2008		
	загальні	змінні	постійні	загальні	змінні	постійні
1. Об'єм транспортування газу, млн. куб. м	1234,1			1169,1		
2. Витрати на транспортування, тис. грн.	97764	46472,19	51291,81	126740	67051,93	59688,07
3. Питомі витрати на транспортування 1000 куб. м газу, грн./тис. куб м	79,22	37,66	41,56	108,41	57,35	51,05
4. Виручка від реалізації продукції (транспортування газу), тис. грн.	84366			102396		
5. Ціна 1000 куб. м транспортування газу (тариф)	68,36			87,59		

Таблиця Л. 2

**Розрахунок собівартості і ціни 1000 куб. м газу  
для підприємства ВАТ «Львівгаз» за 2007-2008 рр.**

Показники	2007			2008		
	загальні	змінні	постійні	загальні	змінні	постійні
1. Об'єм транспортування газу, млн. куб. м	1920,1			1899,5		
2. Витрати на транспортування, тис. грн.	142806,00	71742,94	71063,06	180510	100996,27	79513,73
3. Питомі витрати на транспортування 1000 куб. м газу, грн./тис. куб м	74,37	37,36	37,01	95,03	53,17	41,86
4. Виручка від реалізації продукції (транспортування газу), тис. грн.	150133			180255,00		
5. Ціна 1000 куб. м транспортування газу (тариф)	78,19			94,90		



**Розрахунок собівартості і ціни 1000 куб. м газу  
для підприємства ВАТ «Закарпатгаз» за 2007-2008 рр.**

Показники	2007			2008		
	загальні	змінні	постійні	загальні	змінні	постійні
1. Об'єм транспортування газу, млн. куб. м	657,44			679,53		
2. Витрати на транспортування, тис. грн.	61670,00	39833,88	21836,12	86381,00	61793,68	24587,32
3. Питомі витрати на транспортування 1000 куб. м газу, грн./тис. куб м	93,80	60,59	33,21	127,12	90,94	36,18
4. Виручка від реалізації продукції (транспортування газу), тис. грн.	56970,00			68073,00		
5. Ціна 1000 куб. м транспортування газу (тариф)	86,65			100,18		

Таблиця Л. 4

**Розрахунок собівартості і ціни 1000 куб. м газу  
для підприємства ВАТ «Волиньгаз» за 2007-2008 рр.**

Показники	2007			2008		
	загальні	змінні	постійні	загальні	змінні	постійні
1. Об'єм транспортування газу, млн. куб. м	635,75			606,61		
2. Витрати на транспортування, тис. грн.	54824,00	27124,20	27699,80	74226,00	41208,10	33017,90
3. Питомі витрати на транспортування 1000 куб. м газу, грн./тис. куб м	86,24	42,66	43,57	122,36	67,93	54,43
4. Виручка від реалізації продукції (транспортування газу), тис. грн.	52639,00			59873,00		
5. Ціна 1000 куб. м транспортування газу (тариф)	82,80			98,70		

**Дані для побудови графіка беззбитковості  
ВАТ «Івано-Франківськгаз» у 2008 р.**

Виручка від реалізації продукції (транспортування газу), тис. грн.	Об'єм транспортування газу, млн. куб. м	Витрати на транспортування, тис. грн.			Прибуток (+), збиток (-), тис. грн.
		змінні	постійні	загальні	
0	0	0	59688,07	59688,07	-59688,07
17517,06	200,00	11470,69	59688,07	71158,76	-53641,70
35034,13	400,00	22941,38	59688,07	82629,45	-47595,32
52551,19	600,00	34412,08	59688,07	94100,14	-41548,95
70068,26	800,00	45882,77	59688,07	105570,84	-35502,58
87585,32	1000,00	57353,46	59688,07	117041,53	-29456,21
<b>факт 102396,00</b>	<b>1169,10</b>	<b>67051,93</b>	<b>59688,07</b>	<b>126740,00</b>	<b>-24344,00</b>
105102,39	1200,00	68824,15	59688,07	128512,22	-23409,84
122619,45	1400,00	80294,85	59688,07	139982,91	-17363,46
140136,52	1600,00	91765,54	59688,07	151453,61	-11317,09
157653,58	1800,00	103236,23	59688,07	162924,30	-5270,72
175170,64	2000,00	114706,92	59688,07	174394,99	775,65
192687,71	2200,00	126177,62	59688,07	185865,68	6822,02
210204,77	2400,00	137648,31	59688,07	197336,38	12868,40
227721,84	2600,00	149119,00	59688,07	208807,07	18914,77
245238,90	2800,00	160589,69	59688,07	220277,76	24961,14
262755,97	3000,00	172060,39	59688,07	231748,45	31007,51

Таблиця Л. 6

**Дані для побудови графіка беззбитковості  
ВАТ «Львівгаз» у 2008 р.**

Виручка від реалізації продукції (транспортування газу), тис. грн.	Об'єм транспортування газу, млн. куб. м	Витрати на транспортування, тис. грн.			Прибуток (+), збиток (-), тис. грн.
		змінні	постійні	загальні	
0	0	0	79513,73	79513,73	-79513,73
18979,21	200	10633,98	79513,73	90147,72	-71168,51
37958,41	400	21267,97	79513,73	100781,70	-62823,29
56937,62	600	31901,95	79513,73	111415,69	-54478,07
75916,82	800	42535,94	79513,73	122049,67	-46132,85
94896,03	1000	53169,92	79513,73	132683,65	-37787,63
113875,23	1200	63803,90713	79513,73	143317,64	-29442,41
132854,44	1400	74437,89	79513,73	153951,62	-21097,19
151833,64	1600	85071,88	79513,73	164585,61	-12751,97
170812,85	1800	95705,86	79513,73	175219,59	-4406,75
<b>факт 180255,00</b>	<b>1899,5</b>	<b>100996,27</b>	<b>79513,73</b>	<b>180510,00</b>	<b>-255,00</b>
189792,05	2000	106339,85	79513,73	185853,58	3938,47
208771,26	2200	116973,83	79513,73	196487,56	12283,69
227750,46	2400	127607,81	79513,73	207121,55	20628,91
246729,67	2600	138241,80	79513,73	217755,53	28974,13
265708,87	2800	148875,78	79513,73	228389,52	37319,36
284688,08	3000	159509,77	79513,73	239023,50	45664,58

**Дані для побудови графіка беззбитковості  
ВАТ «Закарпатгаз» у 2008 р.**

Виручка від реалізації продукції (транспортування газу), тис. грн.	Об'єм транспортування газу, млн. куб. м	Витрати на транспортування, тис. грн.			Прибуток (+), збиток (-), тис. грн.
		змінні	постійні	загальні	
0	0	0	24587,32	24587,32	-24587,32
20035,20	200,00	18187,08	24587,32	42774,39	-22739,19
40070,40	400,00	36374,15	24587,32	60961,47	-20891,07
60105,60	600,00	54561,23	24587,32	79148,55	-19042,94
<b>68073,00</b>	<b>679,53</b>	<b>61793,68</b>	<b>24587,32</b>	<b>86381,00</b>	<b>-18308,00</b>
80140,80	800,00	72748,31	24587,32	97335,62	-17194,82
100176,00	1000,00	90935,38	24587,32	115522,70	-15346,70
120211,20	1200,00	109122,46	24587,32	133709,78	-13498,57
140246,40	1400,00	127309,54	24587,32	151896,85	-11650,45
160281,60	1600,00	145496,61	24587,32	170083,93	-9802,32
180316,81	1800,00	163683,69	24587,32	188271,01	-7954,20
200352,01	2000,00	181870,77	24587,32	206458,08	-6106,08
220387,21	2200,00	200057,84	24587,32	224645,16	-4257,95
240422,41	2400,00	218244,92	24587,32	242832,24	-2409,83
260457,61	2600,00	236432,00	24587,32	261019,31	-561,70
280492,81	2800,00	254619,07	24587,32	279206,39	1286,42
300528,01	3000,00	272806,15	24587,32	297393,47	3134,54

Таблиця Л. 8

**Дані для побудови графіка беззбитковості  
ВАТ «Волиньгаз» у 2008 р.**

Виручка від реалізації продукції (транспортування газу), тис. грн.	Об'єм транспортування газу, млн. куб. м	Витрати на транспортування, тис. грн.			Прибуток (+), збиток (-), тис. грн.
		змінні	постійні	загальні	
0,00	0,00	0,00	33017,90	33017,90	-33017,90
19740,20	200,00	13586,36	33017,90	46604,26	-26864,06
39480,39	400,00	27172,71	33017,90	60190,61	-20710,22
59220,59	600,00	40759,07	33017,90	73776,97	-14556,38
<b>59873,00</b>	<b>606,61</b>	<b>41208,10</b>	<b>33017,90</b>	<b>74226,00</b>	<b>-14353,00</b>
78960,78	800,00	54345,43	33017,90	87363,33	-8402,55
98700,98	1000,00	67931,78	33017,90	100949,68	-2248,71
118441,17	1200,00	81518,14	33017,90	114536,04	3905,13
138181,37	1400,00	95104,50	33017,90	128122,40	10058,97
157921,56	1600,00	108690,86	33017,90	141708,76	16212,81
177661,76	1800,00	122277,21	33017,90	155295,11	22366,65
197401,96	2000,00	135863,57	33017,90	168881,47	28520,49
217142,15	2200,00	149449,93	33017,90	182467,83	34674,32
236882,35	2400,00	163036,28	33017,90	196054,18	40828,16
256622,54	2600,00	176622,64	33017,90	209640,54	46982,00
276362,74	2800,00	190209,00	33017,90	223226,90	53135,84
296102,93	3000,00	203795,35	33017,90	236813,25	59289,68

**Розрахунок порогу рентабельності, запасу фінансової міцності і ступеня впливу операційного важеля для підприємства ВАТ «Івано-Франківськгаз»**

Показник	Вихідний варіант	Варіант 10-відсоткового зростання виручки
1. Виручка від реалізації, тис. грн.	102396,00	112635,60
2. Змінні витрати, тис. грн.	67051,93	73757,13
3. Валова маржа	35344,07	38878,47
4. Коефіцієнт валової маржі	0,35	0,35
5. Постійні витрати, тис. грн.	59688,07	59688,07
6. Поріг рентабельності, тис. грн.	172923,49	172923,49
7. Запас фінансової міцності, тис. грн.	-70527,49	-60287,89
8. Запас фінансової міцності, %	-68,88	-53,52
9. Прибуток (збиток), тис. грн.	-24344,00	-20809,59
10. Ступінь впливу операційного важеля	-1,452	-1,868

Таблиця Л. 10

**Розрахунок порогу рентабельності, запасу фінансової міцності і ступеня впливу операційного важеля для підприємства ВАТ «Львівгаз»**

Показник	Вихідний варіант	Варіант 10-відсоткового зростання виручки
1. Виручка від реалізації, тис. грн.	180255,00	198280,50
2. Змінні витрати, тис. грн.	100996,27	111095,89
3. Валова маржа	79258,73	87184,61
4. Коефіцієнт валової маржі	0,44	0,44
5. Постійні витрати, тис. грн.	79513,73	79513,73
6. Поріг рентабельності, тис. грн.	180834,94	180834,94
7. Запас фінансової міцності, тис. грн.	-579,94	17445,56
8. Запас фінансової міцності, %	-0,32	8,80
9. Прибуток (збиток), тис. грн.	-255,00	7670,87
10. Ступінь впливу операційного важеля	-310,82	11,37

Таблиця Л. 11

**Розрахунок порогу рентабельності, запасу фінансової міцності і ступеня впливу операційного важеля для підприємства ВАТ «Закарпатгаз»**

Показник	Вихідний варіант	Варіант 10-відсоткового зростання виручки
1. Виручка від реалізації, тис. грн.	68073,00	74880,30
2. Змінні витрати, тис. грн.	61793,68	67973,05
3. Валова маржа	6279,32	6907,25
4. Коефіцієнт валової маржі	0,09	0,09
5. Постійні витрати, тис. грн.	24587,32	24587,32
6. Поріг рентабельності, тис. грн.	266546,95	266546,95
7. Запас фінансової міцності, тис. грн.	-198473,95	-191666,65
8. Запас фінансової міцності, %	-291,56	-255,96
9. Прибуток (збиток), тис. грн.	-18308,00	-17680,07
10. Ступінь впливу операційного важеля	-0,343	-0,391

Таблиця Л. 12

**Розрахунок порогу рентабельності, запасу фінансової міцності і ступеня впливу операційного важеля для підприємства ВАТ «Волиньгаз»**

Показник	Вихідний варіант	Варіант 10-відсоткового зростання виручки
1. Виручка від реалізації, тис. грн.	59873,00	31000,8265860,30
2. Змінні витрати, тис. грн.	41208,10	45328,91
3. Валова маржа	18664,90	20531,39
4. Коефіцієнт валової маржі	0,31	0,31
5. Постійні витрати, тис. грн.	33017,90	33017,90
6. Поріг рентабельності, тис. грн.	105914,35	105914,35
7. Запас фінансової міцності, тис. грн.	-46041,35	-40054,05
8. Запас фінансової міцності, %	-76,90	-60,82
9. Прибуток (збиток), тис. грн.	-14353,00	-12486,51
10. Ступінь впливу операційного важеля	-1,300	-1,644

**Аналіз собівартості транспортування газу  
ВАТ «Івано-Франківськгаз» за 2007-08 рр.**

Показники	2007	2008	Темп приросту, %
1. Об'єм транспортування газу, млн. куб. м	1234,10	1169,10	-5,27
2. Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	84366,00	102396,00	21,37
3. Витрати на транспортування, тис. грн.			
Всього	97764,00	126740,00	29,64
Змінні	46472,19	67051,93	44,28
Постійні	51291,81	59688,07	16,37
Вклад на покриття	37893,81	35344,07	-6,73
4. Питомі витрати на транспортування 1000 куб. м газу, грн./тис. куб. м			
Всього	79,22	108,41	36,85
Змінні	37,66	57,35	52,31
Постійні	41,56	51,05	22,84
Вклад на покриття	30,71	30,23	-1,54
5. Ціна 1000 куб. м газу (тариф), грн.	68,36	87,59	28,12
6. Балансовий прибуток (збиток), тис. грн.	-13398,00	-24344,00	81,70
Точка беззбитковості, млн. куб. м	1670,44	1974,34	18,19
Точка беззбитковості, тис. грн.	114195,03	172923,49	51,43
Запас фінансової міцності, %	-35,36	-68,88	94,81
Ефект операційного важеля, %	-2,83	-1,45	-48,67

Таблиця М. 2

**Аналіз собівартості транспортування газу  
ВАТ «Львівгаз» за 2007-08 рр.**

Показники	2007	2008	Темп приросту, %
1. Об'єм транспортування газу, млн. куб. м	1920,10	1899,50	-1,07
2. Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	150133	180255	20,06
3. Витрати на транспортування, тис. грн.			
Всього	142806,00	180510,00	26,40
Змінні	71742,94	100996,3	40,78
Постійні	71063,06	79513,73	11,89
Вклад на покриття	78390,06	79258,73	1,11
4. Питомі витрати на транспортування 1000 куб. м газу, грн./тис. куб. м			
Всього	74,37	95,03	27,77
Змінні	37,36	53,17	42,30
Постійні	37,01	41,86	13,11
Вклад на покриття	40,83	41,73	2,20
5. Ціна 1000 куб. м газу (тариф), грн.	78,19	94,90	21,37
6. Балансовий прибуток (збиток), тис. грн.	7327,00	-255,00	-103,48
Точка беззбитковості, млн. куб. м	1740,63	1905,61	9,48
Точка беззбитковості, тис. грн.	136100,30	180834,94	32,87
Запас фінансової міцності, %	9,35	-0,32	-103,44
Ефект операційного важеля, %	10,70	-310,82	-3005,17

**Аналіз собівартості транспортування газу  
ВАТ «Закарпатгаз» за 2007-08 рр.**

Показники	2007	2008	Темп приросту, %
1. Об'єм транспортування газу, млн. куб. м	657,44	679,53	3,36
2. Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	56970	68073	19,49
3. Витрати на транспортування, тис. грн.			
Всього	61670,00	86381,00	40,07
Змінні	39833,88	61793,68	55,13
Постійні	21836,12	24587,32	12,60
Вклад на покриття	17136,12	6279,32	-63,36
4. Питомі витрати на транспортування 1000 куб. м газу, грн./тис. куб. м			
Всього	93,80	127,12	35,52
Змінні	60,59	90,94	50,08
Постійні	33,21	36,18	8,94
Вклад на покриття	26,06	9,24	-64,55
5. Ціна 1000 куб. м газу (тариф), грн.	86,65	100,18	15,60
6. Балансовий прибуток (збиток), тис. грн.	-4700,00	-18308,00	289,53
Точка беззбитковості, млн. куб. м	837,76	2660,79	217,61
Точка беззбитковості, тис. грн.	72595,42	266546,95	267,17
Запас фінансової міцності, %	-27,43	-291,56	963,02
Ефект операційного важеля, %	-3,65	-0,34	-90,59

Таблиця М. 4

**Аналіз собівартості транспортування газу  
ВАТ «Волиньгаз» за 2007-08 рр.**

Показники	2007	2008	Темп приросту, %
1. Об'єм транспортування газу, млн. куб. м	635,75	606,61	-4,58
2. Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	52639	59873	13,74
3. Витрати на транспортування, тис. грн.			
Всього	54824,00	74226,00	35,39
Змінні	27124,2	41208,1	51,92
Постійні	27699,8	33017,9	19,20
Вклад на покриття	25514,80	18664,90	-26,85
4. Питомі витрати на транспортування 1000 куб. м газу, грн./тис. куб. м			
Всього	86,24	122,36	41,89
Змінні	42,66	67,93	59,22
Постійні	43,57	54,43	24,93
Вклад на покриття	40,13	30,77	-23,33
5. Ціна 1000 куб. м газу (тариф), грн.	82,80	98,70	19,21
6. Балансовий прибуток (збиток), тис. грн.	-2185,00	-14353,00	556,89
Точка беззбитковості, млн. куб. м	690,19	1073,08	55,48
Точка беззбитковості, тис. грн.	57146,82	105914,35	85,34
Запас фінансової міцності, %	-8,56	-76,90	797,96
Ефект операційного важеля, %	-11,68	-1,30	-88,86

**Аналіз собівартості транспортування газу  
ВАТ «Івано-Франківськгаз» за 2008-09 рр.**

Показники	2008	2009 (по розрахунку)	Темп приросту, %
1. Об'єм транспортування газу, млн. куб. м	1169,10	1753,65	50,00
2. Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	102396,00	153616,67	50,02
3. Витрати на транспортування, тис. грн.			
Всього	126740,00	153584,66	21,18
Змінні	67051,93	96493,02	43,91
Постійні	59688,07	57091,64	-4,35
Вклад на покриття	35344,07	57123,65	61,62
4. Питомі витрати на транспортування 1000 куб. м газу, грн./тис. куб. м			
Всього	108,41	87,58	-19,21
Змінні	57,35	55,02	-4,06
Постійні	51,05	32,56	-36,23
Вклад на покриття	30,23	32,57	7,75
5. Ціна 1000 куб. м газу (тариф), грн.	87,59	87,60	0,01
6. Балансовий прибуток (збиток), тис. грн.	-24344,00	32,01	-100,13
Точка беззбитковості, млн. куб. м	1974,34	1752,67	-11,23
Точка беззбитковості, тис. грн.	172923,48	153530,59	-11,21
Запас фінансової міцності, %	-68,88	0,06	-100,08

Таблиця М. 6

**Аналіз собівартості транспортування газу  
ВАТ «Львівгаз» за 2008-09 рр.**

Показники	2008	2009 (по розрахунку)	Темп приросту, %
1. Об'єм транспортування газу, млн. куб. м	1899,50	2849,25	50,00
2. Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	180255	174708,66	-3,08
3. Витрати на транспортування, тис. грн.			
Всього	180510,00	174708,66	-3,21
Змінні	100996,3	96885,72	-4,07
Постійні	79513,73	77822,94	-2,13
Вклад на покриття	79258,73	77822,94	-1,81
4. Питомі витрати на транспортування 1000 куб. м газу, грн./тис. куб. м			
Всього	95,03	61,32	-35,48
Змінні	53,17	34,00	-36,05
Постійні	41,86	27,31	-34,75
Вклад на покриття	41,73	27,31	-34,54
5. Ціна 1000 куб. м газу (тариф), грн.	94,90	61,32	-35,38
6. Балансовий прибуток (збиток), тис. грн.	-255,00	0,00	-100,00
Точка беззбитковості, млн. куб. м	1905,61	2849,25	49,52
Точка беззбитковості, тис. грн.	180834,94	174708,66	-3,39
Запас фінансової міцності, %	-0,32	0,00	-100,00



**Аналіз собівартості транспортування газу  
ВАТ «Закарпатгаз» за 2008-09 рр.**

Показники	2008	2009 (по розрахунку)	Темп приросту, %
1. Об'єм транспортування газу, млн. куб. м	679,53	1019,30	50,00
2. Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	68073	82482,63	21,17
3. Витрати на транспортування, тис. грн.			
Всього	86381,00	82482,63	-4,51
Змінні	61793,68	59278,68	-4,07
Постійні	24587,32	23203,95	-5,63
Вклад на покриття	6279,32	23203,95	269,53
4. Питомі витрати на транспортування 1000 куб. м газу, грн./тис. куб. м			
Всього	127,12	80,92	-36,34
Змінні	90,94	58,16	-36,05
Постійні	36,18	22,76	-37,08
Вклад на покриття	9,24	22,76	146,35
5. Ціна 1000 куб. м газу (тариф), грн.	100,18	80,92	-19,22
6. Балансовий прибуток (збиток), тис. грн.	-18308,00	0,00	-100,00
Точка беззбитковості, млн. куб. м	2660,79	1019,30	-61,69
Точка беззбитковості, тис. грн.	266546,95	82482,63	-69,06
Запас фінансової міцності, %	-291,56	0,00	-100,00

Таблиця М. 8

**Аналіз собівартості транспортування газу  
ВАТ «Волиньгаз» за 2008-09 рр.**

Показники	2008	2009 (по розрахунку)	Темп приросту, %
1. Об'єм транспортування газу, млн. куб. м	606,61	909,92	50,00
2. Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	59873	70791,55	18,24
3. Витрати на транспортування, тис. грн.			
Всього	74226,00	70791,55	-4,63
Змінні	41208,1	39530,93	-4,07
Постійні	33017,9	31260,62	-5,32
Вклад на покриття	18664,90	31260,62	67,48
4. Питомі витрати на транспортування 1000 куб. м газу, грн./тис. куб. м			
Всього	122,36	77,80	-36,42
Змінні	67,93	43,44	-36,05
Постійні	54,43	34,36	-36,88
Вклад на покриття	30,77	34,36	11,66
5. Ціна 1000 куб. м газу (тариф), грн.	98,70	77,80	-21,18
6. Балансовий прибуток (збиток), тис. грн.	-14353,00	0,00	-100,00
Точка беззбитковості, млн. куб. м	1073,08	909,92	-15,21
Точка беззбитковості, тис. грн.	105914,35	70791,55	-33,16
Запас фінансової міцності, %	-76,90	0,00	-100,00

**Сума зміни витрат «Івано-Франківськгаз» в 2009-2011 рр. при проведенні структурної реформи (моделі В, С) і без реструктуризації (модель А), тис. грн.**

	2009	2010	2011
<b>Модель В</b>			
Варіант 1	-18101,22	-73774,72	-169331,42
Варіант 2	-25071,91	-80967,37	-169823,41
Варіант 3	-27640,31	-83529,31	-262651,07
<b>Модель С</b>			
Варіант 1	28898,85	-36337,79	-144968,49
Варіант 2	20198,77	-44955,57	-145533,39
Варіант 3	16993,17	-48025,13	-252116,40

Таблиця М. 10

**Порівняння основних показників діяльності ВАТ «Івано-Франківськгаз» без проведення реструктуризації (Модель А) в 2009-2011 рр.**

Показники	2009	2010	2011
1. Об'єм транспортування газу, млн. куб. м	1169,10	1169,10	1169,10
2. Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	120086,59	156884,66	204958,76
<b>Показники</b>			
3. Витрати на транспортування, тис. грн.			
Всього	148636,41	194183,00	253686,41
Змінні	78636,25	102732,72	134213,07
Постійні	70000,16	91450,28	119473,34
4. Питомі витрати на транспортування 1000 куб. м газу, грн./тис. куб. м			
Всього	127,14	166,10	216,99
Змінні	67,26	87,87	114,80
Постійні	59,88	78,22	102,19
5. Ціна 1000 куб. м газу (тариф), грн.	102,72	134,19	175,31
6. Балансовий прибуток (збиток), тис. грн.	-28549,82	-37298,33	-48727,65
Точка беззбитковості, млн. куб. м	1974,34	1974,34	1974,34
Точка беззбитковості, тис. грн.	202798,85	264942,41	346128,60
Запас фінансової міцності, %	-68,88	-68,88	-68,88
Ефект операційного важеля, %	-1,45	-1,45	-1,45
7. Рентабельність, %	-19,21	-19,21	-19,21



НАЦІОНАЛЬНА-АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ "НАФТОГАЗ УКРАЇНИ"  
 ДОЧІРНЯ КОМПАНІЯ "ГАЗ УКРАЇНИ"

**ВОЛИНГАЗ**

ВІДКРИТЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО  
 43000, м.Луцьк, вул. І. Франка, 12  
 Тел.: (0332) 77-69-00, факс 77-69-01

231  
 Додаток Н.1

*Посвідчення*  
*Внешній секретар*  
*спеч. В. Гази*  
*К20.052.06*  
*12.11.2009*

№ \_\_\_\_\_  
 від \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА**

**про використання результатів дисертаційної роботи Голубовського Л.З.  
 «Управління витратами газорозподільчих підприємств».**

Результати дисертаційного дослідження Голубовського Л.З. «Управління витратами газорозподільчих підприємств» використано в роботі ВАТ «Волиньгаз».

Практична реалізація методики управління витратами газорозподільчого підприємства на основі моделювання реструктуризаційних процесів дозволила сформувані відповідні стратегії управління витратами газорозподільчого підприємства з урахуванням ризиків при здійсненні його структурних перетворень.

На основі комплексного аналізу діяльності газорозподільчого підприємства виявлено резерви зниження витрат та планування прибутку підприємства, визначено обсяги непродуктивних витрат, що дозволило забезпечити ефективне управління витратами за основними видами діяльності.

Результати дисертаційного дослідження Голубовського Л.З., зважаючи на ефективність їх практичного використання при управлінні витратами газорозподільчого підприємства, заслуговують високої оцінки.

Голова правління ВАТ «Волиньгаз»

Коротя М.І.



ВІДКРИТЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО ПО ГАЗОПОСТАЧАННЮ ТА ГАЗИФІКАЦІЇ



# "ЛВІВГАЗ"

вул. Золота 42, м. Львів, 79039, Україна  
 тел. (032) 233-20-94  
 факс (032) 233-43-74  
 e-mail: sekretar@lvivgaz.lviv.ua

р/р 260040100065  
 в ТОВ КБ «Фінансова ініціатива», м. Київ  
 МФО 380054 ЄДРПОУ 03349039

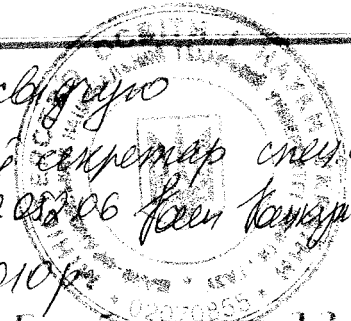
04.06.2010 року

№ 4089

## ДОВІДКА

Про використання результатів дисертаційної роботи Голубовського Л.З.  
 «Управління витратами газорозподільчих підприємств».

*Посвідчую*  
*Вісний секретар спец. вт.*  
*рази к 20.06.06 Іван Кожарий Я.*  
 12.11.2010р.



Результати дисертаційного дослідження Голубовського Л.З.  
 «Управління витратами газорозподільчих підприємств» використано в роботі  
 ВАТ «Львівгаз».

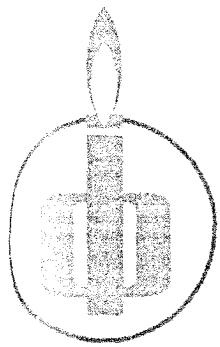
Практична реалізація методики управління витратами  
 газорозподільного підприємства на основі моделювання реструктуризаційних  
 процесів дозволила сформувані відповідні стратегії управління витратами  
 газорозподільного підприємства з урахуванням ризиків при здійсненні його  
 структурних перетворень.

На основі комплексного аналізу діяльності газорозподільного  
 підприємства виявлено резерви зниження витрат та планування прибутку  
 підприємства, визначено обсяги непродуктивних витрат, що дозволило  
 забезпечити ефективне управління витратами за основними видами  
 діяльності.

Результати дисертаційного дослідження Голубовського Л.З., зважаючи  
 на ефективність їх практичного використання при управлінні витратами  
 газорозподільного підприємства, заслуговують високої оцінки.

Заступник голови  
 управління ВАТ «Львівгаз»

Я.Б. Ліжак



233

Додаток Н.3

**«ІВАНО-ФРАНКІВСЬКИЙ ГАЗ»****Відкрите акціонерне товариство**

Україна, 76010, м. Івано-Франківськ, вул. Ленківського, 20  
тел. (0342) 50-16-22, факс (0342) 50-16-02, код ЄДРПОУ 03361046

Web: [www.gaz.if.ua](http://www.gaz.if.ua)

*Пасвідує*

*Вр. секретар спец. вк. ради  
К 20.052.06 Кош. Кошарин Г. С.*

**ДОВІДКА**

про використання результатів дисертаційної роботи Голубовського Л.З.  
«Управління витратами газорозподільчих підприємств».

Результати дисертаційного дослідження Голубовського Л.З. «Управління витратами газорозподільчих підприємств» використано в роботі ВАТ «Івано-Франківськгаз».

Практична реалізація методики управління витратами газорозподільчого підприємства на основі моделювання реструктуризаційних процесів дозволила сформулювати відповідні стратегії управління витратами газорозподільчого підприємства з урахуванням ризиків при здійсненні його структурних перетворень.

На основі комплексного аналізу діяльності газорозподільчого підприємства виявлено резерви зниження витрат та планування прибутку підприємства, визначено обсяги непродуктивних витрат, що дозволило забезпечити ефективне управління витратами за основними видами діяльності.

Результати дисертаційного дослідження Голубовського Л.З., зважаючи на ефективність їх практичного використання при управлінні витратами газорозподільчого підприємства, заслуговують високої оцінки.

Голова правління

ВАТ «Івано-Франківськгаз»

*В.Р. Купчак*



# «ІВАНО-ФРАНКІВСЬКИЙ ГАЗ»

Відкрите акціонерне товариство

Україна, 76010, м. Івано-Франківськ, вул. Ленківського, 20  
тел. (0342) 50-16-22, факс (0342) 50-16-02, код ЄДРПОУ 03361046

Web: [www.gaz.if.ua](http://www.gaz.if.ua)

ДОВІДКА

про використання результатів дисертаційної роботи Голубовського Л.З.  
«Управління витратами газорозподільчих підприємств».

Результати дисертаційного дослідження Голубовського Л.З. «Управління витратами газорозподільчих підприємств» використано в роботі ВАТ «Івано-Франківськгаз».

Практична реалізація методики управління витратами газорозподільчого підприємства на основі моделювання реструктуризаційних процесів дозволила сформулювати відповідні стратегії управління витратами газорозподільчого підприємства з урахуванням ризиків при здійсненні його структурних перетворень.

На основі комплексного аналізу діяльності газорозподільчого підприємства виявлено резерви зниження витрат та планування прибутку підприємства, визначено обсяги непродуктивних витрат, що дозволило забезпечити ефективне управління витратами за основними видами діяльності.

Результати дисертаційного дослідження Голубовського Л.З., зважаючи на ефективність їх практичного використання при управлінні витратами газорозподільчого підприємства, заслуговують високої оцінки.

Голова правління  
ВАТ «Івано-Франківськгаз»

В.Р. Купчак



234

Додаток Н.4

**ВІДКРИТЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО ПО ГАЗОПОСТАЧАННЮ ТА ГАЗИФІКАЦІЇ**  
**“ЗАКАРПАТГАЗ”**

88015 м. Ужгород, вул. Погорелова, 2. Тел.: (0312) 61-94-07; факс: 61-94-22  
Свідоцтво №10111020, код №05448610

№ 02/1745 від 26.07.2010 року

ДОВІДКА

про використання результатів дисертаційної роботи Голубовського Л.З.

«Управління витратами газових підприємств»

Результати дисертаційного дослідження Голубовського Л.З. «Управління витратами газових підприємств» використано в роботі ВАТ «Закарпатгаз».

Комплексний аналіз витрат газового підприємства засобами вертикального, горизонтального, відносного, порівняльного і факторного аналізу дозволив визначити пріоритети стратегічного управління підприємством.

Розроблена методика формування організаційної структури підприємства на підставі функціональної структуризації підрозділів і видів його діяльності дозволила провести діагностику функцій структурних підрозділів і виявити диспропорції, згрупувати структурні підрозділи по основних і допоміжних функціональних групах, виявити непрофільні види діяльності і тим самим визначити обсяги непродуктивних витрат.

В цілому результати дисертаційного дослідження Голубовського Л.З., зважаючи на їх практичну значущість при управлінні витратами газового підприємства, заслуговують високої оцінки.

Голова Правління



Ю.І. Рибачок

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Алборов Р. А. Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации / Р. А. Алборов. – М. : АО «ДИС», 1995. – 80 с.
2. Алибеков Ш. Аудит затрат на производство / Ш. Алибеков. – СПб : Питер, 2003. – 128 с.
3. Алымов А. Н. Топливо-энергетический комплекс, система газоснабжения региона (экономика, моделирование, прогнозирование) / А. Н. Алымов. – К. : Наукова думка, 1986. – 293 с.
4. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебн. пособие / Г. В. Савицкая. – [6-е изд., перераб. и доп.] – Мн. : Новое знание, 2001. – 704 с. – (Экономическое образование).
5. Ананькина Е. А. Управление затратами / Е. А. Ананькина, Н. Г. Данилочкина. – М. : «Издательство ПРИОР», ИВАКО Аналитик, 1998. – 64 с.
6. Андреев А. Ф. Анализ нефтегазовых рисков / А. Ф. Андреев, В. Д. Зубарева, А. С. Саркисов. – М. : ГУП изд-во «Нефть и газ» РГУ нефти и газа им. И. М. Губкина, 2003.
7. Андріішин М. П. Актуальні питання правового забезпечення транспортування природного газу в Україні / М. П. Андріішин, В. М. Козченко // Нафтова і газова промисловість. – 2005. – №1. – С.3–8.
8. Антонова Е. О. Основы нефтегазового дела: [учеб. для вузов] / Е. О. Антонова, Г. В. Крылов, А. Д. Прохоров, О. А. Степанов. – М. : ООО «Недра-бизнесцентр», 2003.
9. Базилевич В. Д. Природні монополії: [монографія] / В. Д. Базилевич, Г. М. Филюк. – К. : Знання, 2006. – 367 с.
10. Базилевич В. Д. Роздержавлення природних монопольних структур в Україні / Віктор Базилевич, Галина Филюк // Економіка України. – 2002. – № 3. – С. 35-42.
11. Бакаев А. С. Бухгалтерский учет : [учебник] / [А. С. Бакаев,



П. С. Безруких, Н. Д. Врублевский и др.]; под ред. П. С. Безруких. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Бухгалтерский учет, 2004. – 768 с.

12. Безруких П. С. Состав и учет издержек производства и обращения / П. С. Безруких – М. : ФБК Контакт, 1996.

13. Безруких П. С. Учет затрат и калькулирование себестоимости в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации) /

П. С. Безруких, А. Н. Кашаев, И. П. Комиссарова. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 223 с.

14. Белых Л. П. Реструктуризация предприятия: [учеб. пособие для вузов] / Л. П. Белых, М. А. Федотова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001.

15. Бердникова Т. Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия / Т. Б. Бердникова. – М. : ИНФРА-М, 2001.

16. Бернстайн Л. А. Анализ финансовой отчетности / Л. А. Бернстайн. – М. : Финансы и статистика, 2003.

17. Бойчук І. М. Економіка підприємства: Навч. посібник / І. М. Бойчук, П. С. Харів, М. І. Хопчан, Ю. В. Піча. – [2-ге вид перероб. і доп.]. – К. : «Каравела» ; Львів : «Новий світ – 2000», 2001. – 298 с.

18. Бородкін О. С. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов / О. С. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №3. – С.32–41.

19. Бродский Н. Ю. Естественная монополия и ее экономические границы / Н. Ю. Бродский // Вестник МГУ(Серия «Экономика»). – 1999. – №1. – С. 60-76.

20. Булеев И. П. Механизм хозяйствования предприятий и объединений трансформационной экономики: монография / И. П. Булеев, Н. Д. Прокопенко, Н. Е. Брюховецка, Г. О. Маландина. – Донецк, 2007. – 526 с.

21. Бухгалтерский учет в нефтяной и газовой промышленности /

[А. Ф. Зимин, М. К. Крючкова, Б. П. Писарева и др.]. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М., Недра, 1993. – 225 с.

22. Ван Хорн Дж. К. Основы управления финансами / Ван Хорн Дж. К. ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1999.

23. Вещунова Н. Л, Фомина Л. Ф. Бухгалтерский учет : [учеб. пособие]. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

24. Врублевский Н. Д. Сборник задач по управленческому учету издержек производства и калькулированию себестоимости продукции в отраслях экономики : [учебное пособие] / Н. Д. Врублевский. – М. : Бухучет, 2004. – 200 с.

25. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: [учеб. пособие] / Н. Д. Врублевский. – М. : Бухгалтерский учет, 2004. – 376 с.

26. Говорина О. В. Управление затратами. Организация системы учета затрат «Стандарт-кост» : [учеб. пособие] / О. В. Говорина, О. В. Карпычева. – Красноярск : ИПЦКГТУ, 2004.

27. Голубовський Л. З. Аналіз резервів зниження витрат газових підприємств / Економіка : проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. Випуск 259 : В 7 т. – Т III. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2010. – 102-112 с.

28. Голубовський Л. З. Моделі розрахунку витрат / Л. З. Голубовський // Галицький вісник. – Тернопіль. – №1(26), 2010. – С.188 – 192.

29. Голубовський Л. З. Модель провесно-орієнтованого обліку витрат / Матеріали ІУ Міжнародної науково-практичної конференції «Трансформаційні процеси в економіці держави та регіонів». – 14-15.10.2009р. – Запоріжжя. – 2009. - С. 193-195.

30. Голубовський Л. З. Модель функціонально-вартісного аналізу витрат / Регіональні аспекти розвитку в умовах європейського вибору /

Матеріали III міжнародної науково-практичної конференції 25-27 вересня 2009 р. – Сімферополь : ВіТроПринт, 2009. – С. 36 – 38.

31. Голубовський Л. З. Управління витратами газових підприємств на основі моделей реструктуризації / Інституціональний вектор економічного розвитку : Збірник наукових праць МІДМУ «КПУ». – Вип. 3(1). – Мелітополь : Вид-цтво «КПУ», 2010 – № 3(1) – 48-56 с.

32. Голубовський Л. З. Управління витратами газотранспортного підприємства на основі організації центрів фінансової відповідальності/ Моделювання регіональної економіки. Збірник наукових праць. – Івано-Франківськ : Плай, 2008. – № 1 (11). – 105-115 с.

33. Голубовський Л. З. Управління витратами на основі синергитичного підходу / Л. З.Голубовський // Вісник Хмельницького національного університету. – Хмельницький. – №4, Т.3, 2009. – С.99 – 103.

34. Голубовський Л. З. Факторний аналіз витрат газового підприємства / Ринок аудиторський послуг в Україні: стан і перспективи розвитку 15-16 квітня 2010 р. Збірник матеріалів доповідей Міжнародної науково-практичної конференції. – Івано-Франківськ, 2010. – 292-293 с.

35. Гончарук М. І. Аналіз причин втрат природного газу / М. І. Гончарук // Нафтова і газова промисловість. – 2003. – № 1. – С. 51-53.

36. Гончарук М. І. Раціональне використання природного газу як одна зі складових збереження його ресурсів / М. І. Гончарук, С. А. Чеховський, О. Є. Середюк // Нафтова і газова промисловість. – 2005. – №2. – С. 5–10.

37. Гончарук М.І. Щодо ситуації на ринку природного газу України / М.І. Гончарук // Нафтова і газова промисловість. Спец. вип. – 2003. – С. 16-20.

38. Гречка О. М. Перспективний аналіз продажу природного газу споживачам України / О. М. Гречка // Нафтова і газова промисловість. – 2005. – № 5. – С. 36-39.

39. Гречка О. М. Продаж природного газу як об'єкт обліку, аналізу та контролю / О. М. Гречка // Наук. вісн. Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу. Економічна секція. – Ів.-Ф. : ІФНТУНГ. – 2005. – №2. – С. 107-112.
40. Данилюк М. О. Теорія і практика провесно-орієнтованого управління затратами / М. О. Данилюк, В. П. Лещій. – Івано-Франківськ ; Місто НВ, 2002. – 248 с.
41. Данников В. В. Холдинги в нефтегазовом бизнесе: стратегия и управление / В. В. Данников. – М. : ЭЛВОЙС-М, 2004.
42. Дергилева Н. В. Затраты предприятий от А до Я : [справочное пособие] / Н. В. Дергилева, Н. В. Хрисанова. – М. : Сезам-Маркетинг, 2000.
43. Діак І. В. Газова промисловість України на зламі століть / І. В. Діак, З. П. Осінчук. – Ів.-Ф., Лілея-НВ, 2000. – 236 с.
44. Діак І. В. Газова промисловість України: крізь терни проблем до стабільного зростання / І. В. Діак // Нафтова і газова промисловість. – 2003. – №5. – С. 3-4.
45. Донцова Л. В., Никифорова Н. А. Анализ финансовой отчетности / Л. В. Донцова, Н. А. Никифорова. – М. : ДИС, 2003.
46. Донцова Л. В., Никифорова Н. А. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности / Л. В. Донцова, Н. А. Никифорова. – М. : ДИС, 4 выпуск, 2001.
47. Друкер П. Ф. Эффективное управление / Друкер П. Ф. ; пер. с англ. – М. : ФАИР-ПРЕСС, 1998.
48. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / Друри К. – М. : Аудит, 1994. – 557 с.
49. Економіка підприємства: [підручник] / [за ред. С. Ф. Покропивного. – 2-ге вид перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2001. – 528 с.
50. Економічний аналіз. Навч. посібник / [Болюх М. А., Бурчевський В. З., Горбатюк М. І.] ; за ред. акад. НАНУ М. Г. Чумаченка. – К. : КНЕУ, 2001. – 540 с.

51. Ефанов В. И. Снижение транспортных потерь / В. И. Ефанов, Ю. Н. Сеницын // Рынок нефтегазового оборудования СНГ. – 1997. – №2.
52. Ефимова Н. Ф. Финансовый менеджмент : [учеб. пособие] / Н. Ф. Ефимова – СПб : Вектор, 2006.
53. Ефимова О. В. Финансовый анализ / О. В. Ефимова. – М. : Бухгалтерский учет, 1998.
54. Закон України “Про природні монополії”. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1682-14&key=4/UMfPEGznhhyhl.Zi1nAu5aHI4.Qs80msh8Ie6>.
55. Звіт про діяльність НКРЕ України у 2008 році // Інформаційний бюлетень НКРЕ.– 2009.- №4.
56. Злотникова Л. Г. Финансовый менеджмент в нефтегазовых отраслях : [учебник] / Л. Г. Злотникова, Л. В. Колядов, П. Ф. Тарасенко. – М.: ФГУП Изд-во «Нефть и газ» РГУ нефти и газа им. И. М. Губкина, 2005.
57. Знахарчук А. В. Методы и инструменты управления затратами предприятия с использованием принципов бюджетирования / А. В. Знахарчук, С. М. Бухонова, Ю. А. Дорошенко. – Санкт-Петербург: Химиздат, 2005.
58. Зубарева В. Д. Финансово-экономический анализ проектных решений в нефтегазовой промышленности / В. Д. Зубарева. – М. : ГУП, Изд-во «Нефть и газ» РГУ нефти и газа им. И. М. Губкина, 2003.
59. Индукаев В. П. Организация оперативного учета и контроля издержек производства / В. П. Индукаев. – М. : Финансы и статистика, 1986. – 143 с.
60. Ишмияров М. Х. Реструктуризация как экономический механизм повышения эффективности нефтегазового производства. Методология и практика: [учеб. пособие] / М. Х. Ишмияров, Э. А. Крайнова. – М. : ГУП Изд-во «Нефть и газ» РГУ нефти и газа им. И. М. Губкина, 2003.
61. Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 352 с.

62. Карпова Т. П. Управленческий учет: [учебник] / Т. П. Карпова. – М. : ЮНИТИ, 2006. – 351 с.
63. Керимов В. Э. Управленческий учет : [учебник] / В. Э. Керимов. – [2-е изд., доп.]. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2003. – 416 с.
64. Клюк Б. О. Системні проблеми резервування природного газу в Україні / Б. О. Клюк // Нафтова і газова промисловість. – 1998. – № 5. – С. 6-9.
65. Кнорринг В. И. Теория, практика и искусство управления: [учебник] / Кнорринг В. И. – М. : Инфра-М, 1999.
66. Ковалев А. П. Управление затратами с помощью стоимостного анализа / А. П. Ковалев // Финансы. – 1997. – № 9.
67. Ковалев В. В. Как читать баланс / В. В. Ковалев, В. В. Патров. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 448 с.
68. Ковалев В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 560 с.
69. Ковалева А. М. Финансы / А. М. Ковалева. – М. : Финансы и статистика, 2002.
70. Колбушкін Ю. П. Проблеми оподаткування у нафтогазовій галузі / Ю. П. Колбушкін // Нафтова і газова промисловість. – 2005. – № 5. – С. 5-6.
71. Коллас Б. Управление финансовой деятельностью предприятия. Проблемы, концепции и методы: [учеб. пособие] / Коллас Б. ; пер. с фр. под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1997.
72. Коломийченко О. В. Регулирование естественных монополий: анализ мирового опыта и построение системы регулирования в Российской Федерации / О. В. Коломийченко, Е. И. Котелкина, И. П. Соколова. – СПб., 1995. – 69с.
73. Кондраков И. Г. Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит / И. Г. Кондраков. – М. : Перспектива, 1994. – 339 с.

74. Кононенко О. Аналіз фінансової звітності / О. Кононенко. – Х. : Фактор, 2002. – 144 с.
75. Корчагина Л. М. Управленческие аспекты бухгалтерского учета на предприятии / Л. М. Корчагина // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 7.
76. Костромина Д. В. Управление затратами и прибылью предприятия на основе организации центров финансовой ответственности / Д. В. Костромина // [www/dis.ru](http://www/dis.ru).
77. Котляров С. А. Управление затратами / С. А. Котляров. – СПб. : Питер, 2001. – 160 с.
78. Кравченко В. Ф. Организационный инжиниринг: [учеб. пособие] / В. Ф. Кравченко, Е. Ф. Кравченко, П. Ф. Забелин. – М. : Изд. «ПРИОР», 1999.
79. Краюхина Г. А. Управление затратами на предприятии / Г. А. Краюхина, В. Г. Лебедев. – М. : Бизнес-Пресса, 2003.
80. Кривуцький В. В. Державне регулювання діяльності природних монополій: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец.08.02.03 «Організація управління, планування і регулювання економікою» / В. В.Кривуцький.– Львів, 2005. – 24 с.
81. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання. Монографія / Л. А. Лахтіонова. – К. : КНЕУ, 2001. – 387 с.
82. Лебедева В. Г. Управление затратами на предприятии / [под ред. В. Г. Лебедева, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарёва]. – СПб. : Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000 – 265 с.
83. Левин В. С. Контроль издержек производства в условиях нормативного учета / В. С. Левин. – М. : Финансы и статистика, 1990. – 158 с.
84. Ливень О. НКРЭ установила предельный уровень цены на природный газ для промышленных потребителей / О. Ливень // Энергобизнес. – 2004. – № 8 (335). – С. 22-24.

85. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления/ Майер Э. ; пер. с нем. Ю.Г. Жукова, С.Н. Зайцева. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 96 с.
86. Макаренко К. Облгази: шлях до реорганізації / К. Макаренко, І. Дуброва // Енергетична політика України. – 2001. – № 2. – С.74-76.
87. Макаренко М. В. Производственный менеджмент : [учеб. пособие] / М. В.Макаренко, О. М. Махалина. – М. : «Издательство ПРИОР», 1998. – 384 с.
88. Манн Г. Контроллинг для начинающих / Г. Манн, Э. Майер; пер. с нем. – М. : Финансы и статистика, 1992. – 208 с.
89. Марченко А. І. «Концепція заміщення» при імпорті природного газу / А. І. Марченко, І. О. Стукаленко // Вісник НГСУ. – 2007. – № 2. – С. 36-37.
90. Менеджмент (Современный российский менеджмент) : [учебник] / [под ред. Ф. М. Русинова, М. Л. Разу]. – М.:ФБК-ПРЕСС, 1999.
91. Методы управления затратами и качеством продукции: учеб. пособие/ [Керимов В. Э., Петрище Ф. А., Селиванов П. В., Керимов Э. Э.]. – М. : Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2002. – 108 с.
92. Мицкевич А. Управление затратами и прибылью / А. Мицкевич. – М. : ОЛМА- ПРЕСС Инвест: Институт экономических стратегий, 2003. – 192 с.
93. Мишин Ю. А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: [монография] / Ю. А. Мишин. – М. : Дело и Сервис, 2002. – 170 с.
94. Мишин Ю. А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности : [монография] / Ю. А. Мишин. – М. : Изд-во «Дело и сервис», 2002. – 176 с.
95. Мних Є. В. Аналіз і оцінка виробничої діяльності підприємств / Є. В. Мних. – К., 1994. – 104 с.



96. Мюллендорф Р. Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры / Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр ; пер. с нем. М.И. Корсакова. – М. : ЗАО «ФБК-ПРЕСС», 1996. – 160 с.
97. Назарбаева Р. Затрати чи витрати: чи є різниця ? / Р. Назарбаева // Бухгалтерія. – 2004. – 7 червня. – №23. – С.53–57.
98. Нестеренко О. Природна монополія: теорія та практика функціонування / О. Нестеренко // Економіка України. – 1997. – № 10. – С. 37-45.
99. Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка : система «директ-костинг». Теория и практика / С. А. Николаева. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 128 с.
100. Николайчук В. Е. Теория и практика управления материальными потоками (логистическая концепция) : [монография] / В. Е.Николайчук, В. Г. Кузнецов. – Донецк : ДонГУ, «КИТИС», 1999. – 413 с.
101. Новиков Д. Ю. Расходы организации: бухгалтерский и налоговый учет / Д. Ю. Новиков. – [2-е издание]. – М. : Бератор-Пресс, 2003.
102. Обер-Крие Дж. Управление предприятием. Классика менеджмента/ Обер-Крие Дж. – М. : Сирин, 1998.
103. Орлов О. Гибкое управление затратами и прибылью (маржинальный подход) / О. Орлов // Економіст. – 2009. – № 2. – С. 24-28.
104. Основы менеджмента: [учеб. пособие] / [науч. ред. А. А. Радугин]. – М. : Центр, 1998.
105. Основы теории управления: [учеб. пособие] / [под ред. В. Н. Парахиной, Л. И. Ушвицкого]. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
106. Основы управления предприятием. Современные тенденции в управлении : [учебное пособие] / [под ред. В. И. Волчихина, В. А. Миронова]. – М. : ФиС, 2005.
107. Особенности учета затрат на газотранспортном предприятии /

- И. В. Кубышкин, А. В. Пчелинцев // Газовая промышленность. – 2005. – № 6.
108. Павлова Л. Н. Финансы предприятий : [учебник для вузов] / Л. Н. Павлова. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1998.
109. Панков Д. А. Бухгалтерский учёт и анализ в зарубежных странах: [учеб. пособие] / Д. А. Панков. – М. : ЧП “Экоперспектива”, 1998. – 238 с.
110. Панков Д. А. Современные методы анализа финансового положения / Д. А. Панков. – Мн. : ООО «Профит», 1995.
111. Пилипів Н. І. Методологічні аспекти обліку затрат на підприємствах нафтогазової промисловості / Н. І. Пилипів // Формування ринкової економіки в Україні : Науковий збірник. Фінансово-кредитне регулювання ділової активності господарюючих суб’єктів / За ред. Є. В. Мних. – Львів : Інтереко, 2002. – Спецвип.11. – С.304–308.
112. Пилипів Н.І. Облік послуг із транспортування природного газу / Н. І. Пилипів, П. І. Бородайкевич // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль : Науковий журнал ТАНГ / За ред. І. Д. Фаріона. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – Вип.11. – С.145–171.
113. Пилюк Г. М. Економіко-правові засади державного регулювання природних монополій в Україні / Г. М. Пилюк // Економіка України. – 2001. – №8. – С. 96.
114. Підприємництво : [навчальний посібник] / [за ред. В. А. Подсолонко, Т. Л. Миронової] – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 616 с.
115. Полковский Л. М. Основы управленческого учета : [учебное пособие] / Л. М. Полковский. – М. : Экономика и финансы, 2003. – 320 с.
116. Попова Т. Д. Внутренний контроль и аудит издержек / Т. Д. Попова, Л. А. Шмельцер, А. А. Черная. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2005. – 224 с.
117. Порохня В. М. Использование методом искусственного интеллекта при моделировании сценариев экономического роста страны на основе интеллектуального и потенциального капитала нации / В. М.Порохня,

Ю. А. Колесник, Л. В. Кухарева // Модели управления в рыночной экономике: Сб. науч. тр. / Общ. ред. и предисл. Ю. Г. Лысенко; Донецкий нац. ун-т. – Донецк: ДонНУ, 2006. – Вып. 9. – С. 19–30.

118. Порохня В. М. Моделювання багатомірних фінансово-господарських потоків: [монографія] / В. М. Порохня, Ю. О. Колісник. – Запоріжжя: ГУ «ЗІДМУ», 2007. – 192 с.

119. Постанова Кабінету Міністрів України № 1729 від 27.12.2001р. “Про забезпечення споживачів природним газом” [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1729-2001-%EF>

120. Постанова НКРЕ № 983 від 04.09.2002 р. “Методика розрахунку тарифів на транспортування та постачання природного газу для підприємств з газопостачання та газифікації” [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://www.nerc.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id=32757&cat\\_id=34446&search\\_param=%F0%E5%E3%EB%E0%EC%E5%ED%F2&searchPublishing=1](http://www.nerc.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=32757&cat_id=34446&search_param=%F0%E5%E3%EB%E0%EC%E5%ED%F2&searchPublishing=1)

121. Постанова НКРЕ № 984 від 04.09.2002 р. “Методика розрахунку тарифів па послуги з транспортування природного газу магістральними трубопроводами” [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0984227-02>

122. Проблеми врегулювання діяльності природних монополій в Україні та можливі способи й механізм їх розв’язання. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.academia.org.ua/?p=825>.

123. Проблеми врегулювання діяльності природних монополій в Україні та можливі способи й механізм їх розв’язання. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.academia.org.ua/?p=825>

124. Пчелинцев А.В. Управление затратами нефтегазовых предприятий: от отдельных мероприятий к комплексному управлению / А. В. Пчелинцев. – М. : Газоил пресс, 2005.

125. Разу М. Л. Организация менеджмента: Управление бизнесом /

М. Л. Разу, Ю. В. Якушин. – М. : АКДИ «Экономика и жизнь», 1994.

126. Рамазанов С. К. Методы и информационные технологии управления предприятием в условиях нестабильностей : [монография] / С. К. Рамазанов, В. Ю. Припотень. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2006. – 216 с.

127. Рамазанов С. К. Инструменты эколого-экономического управления предприятием: [монография] / С. К. Рамазанов. – Донецк : ООО «Юго-Восток, Лтд», 2008. – 351 с.

128. Редченко К. Таргет-костинг / К. Радченко // [Электронный ресурс]. Режим доступа: [www.gazprom.ru](http://www.gazprom.ru).

129. Реорганизация предприятия. Управление персоналом в период реорганизации. / [Бойкова О. С. и др.]. – М. : Альфа-Пресс, 2006.

130. Риполь-Сарагоси Ф. Б. Комментарий к составу затрат. Анализ и оценка финансового результата: [учеб.-практич. пособие] / Ф. Б. Риполь-Сарагоси, Р. В. Моргунов. – М. : «Издательство ПРИОР», 2000. – 224 с.

131. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США / С.С. Сатубалдин. – М.: Финансы, 1980. – 141 с.

132. Семенов В. М. Экономика предприятия / В. М. Семенов. – [2-е изд.]. – М. : Центр экономики и маркетинга, 2000.

133. Сергеев П. Проблемы газообеспечения Западной Европы / П. Сергеев // Мировая экономика и международное отношение. – 2003. – №5. – С.53–59.

134. Смирнов Э. А. Основы теории организации: [учеб. пособие] / Э. А. Смирнов. – М. : ЮНИТИ, 2000.

135. Смирнов Э. А. Разработка управленческих решений : [учебник для вузов] / Э. А. Смирнов. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001.

136. Современные технологии управления промышленным предприятием / [Воронкова А. Э., Козаченко А. В., Рамазанов С. К., Хлапенков Л. Е.]. – К. : Лібра, 2007. – 254 с.

137. Солодков Є. Витрати на виробництво : облікова політика / Є. Солодков // Бухгалтерія. – 2001. – 28 травня. – №22/1. – С.53–54.
138. Стажкова М. М. Управленческий учет. Краткий курс : [учеб. пособие] / М. М. Стажкова. – М. : Академический проект, 2003. – 176 с.
139. Стоянова Е. С. Финансовый менеджмент: теория и практика / Е. С. Стоянова. – М. : «Перспектива», 2002.
140. Строй А. Ф. Аналіз норм споживання природного газу і пропозиції щодо їх удосконалення/ А. Ф.Строй, О. В.Ковальов // Нафтова і газова промисловість. – 2000. – №3. – С. 48-51.
141. Строй А. Ф. Комерційні втрати газу та шляхи їх скорочення / А. Ф.Строй, О. В.Ковальов // Нафтова і газова промисловість. – 2000. – № 6. – С. 49-51.
142. Структурная перестройка в нефтегазовом комплексе / [Колядов Л. В., Епифанова Н. П., Комарова Л. А., Отвагина Л. Н.]. – М. : Нефть и газ, 1997.
143. Стукаленко І. О. До питання про розвиток російського газового ринку / І. О. Стукаленко // Вісник НГСУ. – 2006. – № 1.
144. Стуков С. А. Система производственного учета и контроля / С.А. Стуков. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.
145. Теория управления: учебник / [под ред. Ю.В. Васильева, В.Н. Парахиной, Л.И.Ушвицкого]. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 560 с.
146. Тимохов А.К. Управление затратами предприятия / А. К. Тимохов // Финансовая газета. – 2000, №10.
147. Токаренко Г. С. Организация контроля результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия / Г. С. Токаренко // Финансовый менеджмент. – 2005. – №1. – С.3–18.
148. Толковый словарь рыночной экономики / [под ред. Ф. А. Крутикова. – 2-е изд., доп.]. – М. : Глория, 1993.

149. Трубочкина М. И. Управление затратами предприятия: [учеб. пособие для студентов вузов] / М. И. Трубочкина – М. : Инфра-М, 2004. – 218 с.

150. Трусов А. Д. Учет затрат в комплексных производствах / А. Д. Трусов. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 238 с.

151. Туровец О. Г. Теория организации: [учеб. пособие] / О. Г. Туровец, В. Н. Родионова. – М. : ИНФРА-М, 2003.

152. Указ Президента № 853/97 від 19.08.1997р. “Про заходи щодо реалізації державної політики у сфері природних монополій” [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=853%2F97>

153. Управление организацией: учебник / [под ред. А. Г. Поршнева, З. П. Румянцевой, Н. А. Соломатина. – 2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Инфра-М., 2000.

154. Уткин Э. А. Управление фирмой / Э. А. Уткин. – М. : ПРИОР, 1996.

155. Филюк Г. М. Особливості регуляторної політики на ринках природних монополій в трансформаційній економіці України / Г. М. Филюк // Теоретичні та прикладні питання економіки: зб. наук. праць. – 2003. – С. 142-149.

156. Филюк Г.М. Принципи державного регулювання суб'єктів природних монополій в Україні / Г. М. Филюк // Вісник Київ. нац. ун-ту імені Тараса Шевченка (Сер. “Економіка”). – 2002. - № 58 – 59. – С. 88-94.

157. Филюк Г. М. Сучасні тенденції та проблеми регулювання діяльності суб'єктів природних монополій в Україні / Г. М. Филюк // Економіка України. – 2004. - № 7.– С. 35 – 36.

158. Финансы предприятий нефтегазовой промышленности / [В. Д. Зубарева, Л. Г. Злотникова, Н. П. Епифанова и др.]. – М. : ГТА-Сервис, 2000.

159. Финансы предприятий: [учебник для студентов вузов] / [под ред. Н. В. Колчиной. – 2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001.
160. Финансы : [учеб. пособ. для студ. вузов] / [под ред. А. М. Ковалевой]. – М. : Финансы и статистика, 1999.
161. Фінанси підприємств : [підручник] / [керівник авт. кол. і наук. ред. А. М. Поддєрьогін]. – К. : КНЕУ, 2000. – 460 с.
162. Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции / П. Фридман. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1994.
163. Хамидуллина Г. Р. Управление затратами: планирование, учет, контроль и анализ издержек обращения / Г. Р. Хамидуллина. – М. : Экзамен, 2004. – 352 с.
164. Хамидуллина Г. Р. Учет, контроль и анализ в системе управления издержками обращения / Г. Р. Хамидуллина. – Казань. : КФЭИ, 1998. – 99 с.
165. Холт Р. Н. Основы финансового менеджмента/ Р. Н. Холт; пер. с англ. – М. : «Дело Лтд». 1995.
166. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : Бухгалтерский учет, 2004.
167. Хэл ферт Эрик. Техника финансового анализа / Хэл ферт Эрик. – М. : Аудит, ИО «ЮНИТИ», 1996.
168. Четыркин Е. М. Методы финансовых и коммерческих расчетов / Е. М. Четыркин. – М. : Дело ЛТД, 1999.
169. Чук Л. Г. Стратегічні проблеми розвитку нафтогазового комплексу України / Л. Г. Чук // Стратегія економічного розвитку України: Науковий збірник / Відп. ред. О. П. Степанов. – К. : КНЕУ, 2002. – Вип.4(11). – С.61-68.
170. Чукаєва І. К. Природний газ в економіці України: [монографія] / І. К. Чукаєва. – К. : Наукова думка, 2002. – 359 с.
171. Чукаєва І. К. Проблеми та перспективи реформування газової промисловості / І. К. Чукаєва // Економіка розвитку. – 2002. – № 4 (24). – С.20-22.

172. Шанк Дж. Стратегическое управление затратами: Новые методы увеличения конкурентоспособности / Дж. Шанк, В. Говиндараджан. – СПб.: Бизнес Микро, 1999.
173. Швиданенко Г. О. Сучасна технологія діагностики фінансово-економічної діяльності підприємства. Монографія / Г. О. Швиданенко, О.І. Олексик. – К.: КНЕУ, 2002. – 192 с.
174. Шеремет А. Д. Аудит: [учеб. пособие] / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – М. : Инфра-М, 1995. – 287 с.
175. Шеремет А. Д. Методика финансового анализа / А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулин. – М. : ИНФРА-М. – 1998. – 250 с.
176. Шеремет А. Д. Управленческий учет: [учеб. пособие] / А. Д. Шеремет. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1999.-512 с.
177. Шеремет А. Д. Финансы предприятий: [учеб. пособие] / А. Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 1999.
178. Шим Джейк К. Финансовый менеджмент / Шим Джейк К., Сигел Джоэл Г.. – М. : ИИД «Филинь», 1996.
179. Шим Дж. Методы управления стоимостью и анализа затрат/ Шим Дж., Сигел Дж. – М. : Филинь, 1996. – 344 с.
180. Шохин Е. И. Финансовый менеджмент / Е. И. Шохин. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.
181. Шуркалин А. К. Перспективы развития газового рынка ЕС / А. К.Шуркалин, В. В. Тимофеев // Нефть, газ и бизнес. – 2003. – №1. – С.105.
182. Щиборщ К. В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К. В. Щиборщ. – М. : Дело и сервис, 2001. – 547 с.
183. Щиборщ К. В. Стратегическое управление затратами / К. В. Щиборщ // Аудит и финансовый анализ. – 2004. – №4. – С.101–104.
184. Экономика предприятий нефтяной и газовой промышленности: [учебник]. – М.: ООО «ЦентрЛитНефтеГаз», 2004.



185. Экономика предприятия: [учебник для вузов] / [Грузинов В. П. и др.]; под ред. проф. В. П. Грузинова. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. – 535 с.
186. Экономика предприятия: [учебник для вузов] / [под ред. И. А. Баева, О. Е. Васильевой, З. Н. Варламовой]. – СПб. : Питер, 2005.
187. Экономика предприятия: [учебник] / [под ред. А. Е Карлик, М. Л. Шухгальтер]. – М. : ИНФРА-М, 2004.
188. Экономика фирмы: [учебник] / [под ред. Н.П. Иващенко]. – М. : ИНФРА-М, 2006.
189. Экономика, организация и управление предприятием: [учеб. пособие] / [под ред. Н.Л. Зайцева]. – М: ИНФРА-М, 2005.
190. Экономический анализ: ситуации, тесты, примеры, задачи, выбор оптимальных решений, финансовое прогнозирование / [под ред. проф. М. И. Баканова и проф. А. Д. Шеремета]. – М. : Финансы и статистика, 2000.
191. Яновський А. Газообеспечення і транспортування природного газу: інформація к размышлению / А. Яновський // Підприємство, господарство і право. – 2001. – №11. – С.109–110.
192. Японский след в стратегическом управлении затратами // [www.management.com.ua](http://www.management.com.ua).
193. Atkinson Anthony A., Banker Rajiv D., Kaplan Robert S., Mark Young S. Management accounting, Prentice Hall, Inc. 2001 (пер. на рус. язык, под ред. А.Д.Рахубовского. – М.: Изд. дом «Вильямс», 2005). – 880 с.
194. Chen R.C., and C.H. Chung. Cause-Effect Analysis for Target Costing // Management Accounting Quarterly, Winter, 2002.
195. Hiromoto T. Another hidden – Japanese Management Accounting // Harvard Business Review, July-August, 1988.
196. Tanaka T. Target costing at Toyota // Journal of Cost Management, Vol. 7 No. 1, Spring, 1993.
197. Young D. (1993), «Managing the Stages of Hospital Cost Accounting»), Healthcare Financial Management, April, p. 58.