

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ВИТРАТАМИ
ГАЗОВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ БЮДЖЕТУВАННЯ**

Розглянуто вимоги до змісту внутрішньої бухгалтерської звітності щодо розкриття інформації про виробничі витрати газовидобувних підприємств для забезпечення потреб управління в умовах бюджетування, запропоновано систему відповідної внутрішньої бухгалтерської звітності

Постановка проблеми. Вагоме значення в управлінні господарською діяльністю газовидобувних підприємств, та виробничими витратами зокрема має внутрішня управлінська звітність. Адже саме на основі цієї звітності ґрунтується прийняття управлінського рішення про витрачання ресурсів підприємства, управління витратами окремого підрозділу. Крім того, управлінська звітність більшої актуальності набуває в умовах бюджетування та використання нормативного методу обліку витрат, оскільки складні виробничі та управлінські структури газовидобувних підприємств вимагає удосконалення інформаційно-комунікаційних зв'язків між підрозділами виробництва та управлінським апаратом. Тому недосконалість облікового забезпечення процесів бюджетування виробничих витрат підприємств газовидобувної галузі, яка унеможливує контроль за їх рівнем та відхиленнями, причинами їх виникнення, спричиняє потребу вирішити виявлену проблему.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання бухгалтерської звітності та її значення в розвитку підприємства досліджено багатьма вітчизняними та зарубіжними вченими, серед яких Ф.Ф. Бутинець, М. Епштейн (M.J. Epstein), І.В. Жиглей, С. Зефф (S. Zeff), А. Конрад (A. Konrad), О.М. Коробко, А. Ріахі-Белкауї (A. Riahi-Belkaoui), Р. Стерер (R. Steurer), Л.В. Чижевська та ін.

Формування ринкових відносин, жорстка конкурентна боротьба у всіх галузях економічної діяльності обумовили активність наукових досліджень проблем бухгалтерської звітності, що підтверджується захищеними дисертаційними дослідженнями зі спеціальності "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит": О.В. Адамик, Л.М. Біла, В.П. Бондар, І.В. Буфатіна, Д.Г. Буханець, В.О. Ганусич, О.С. Герасименко, О.М. Головащенко, О.І. Кіреєв, О.М. Коробко, Р.О. Костирко, Б.В. Кудрицький, М.Р. Лучко, Я.Р. Мухаммед, Л.П. Нищенко, В.П. Онищенко, Н.М. Позняковська, К.І. Редченко, К.О. Редько, Н.В. Семенішена, Д.С. Сушко, Г.В. Уманців, П.Я. Хомин, Л.В. Чижевська, В.А. Юденко, Д.А. Янок, Г.В. Янчук. Виходячи з результатів проведеного дослідження щодо проблем бухгалтерської звітності, можна спостерігати тенденцію до збільшення кількості досліджень присвячених даним проблемам, проте, об'єктом більшості досліджень залишається фінансова звітність, а внутрішня звітність, як основний елемент інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень залишається поза увагою.

Метою дослідження є визначення вимог до змісту внутрішньої бухгалтерської звітності щодо розкриття інформації про виробничі витрати газовидобувних підприємств для забезпечення потреб управління в умовах бюджетування.

Викладення основного матеріалу дослідження. У зв'язку із зростаючими запитами користувачів до кількісних та якісних характеристиках звітності, розширенніям спектру фінансових і нефінансових показників у поясненнях до звітності, інформаційна модель, крім облікової інформації, повинна включати нормативну, планову, правову, оціночну, аналітичну і статистичну. Тільки якісна сукупність різнобічної інформації про організацію є необхідною передумовою для прийняття ефективних управлінських рішень. В підтвердження цього проф. Л.В. Чижевська зауважує, що "у сучасному складному економічному механізмі здійснення суспільного відтворення без інформаційних потоків неможливе, оскільки саме вони супроводжують і координують утворення і використання фінансових і матеріальних ресурсів. Інформаційний простір є найважливішою інтегруючою формою всього суспільного

виробництва. Інформація використовується у відтворювальному процесі й віддзеркалює цей процес та його результати" [1, с. 54].

В сучасних умовах інтерес теоретиків та практиків облікової науки до проблеми внутрішньої управлінської звітності повинен зрости, що обумовлено тією важливою роллю, яку відіграє бухгалтерський облік, а особливо звітність в процесі управління виробничими витратами в умовах бюджетування на газовидобувних підприємствах. Розвиток підприємств газовидобувного підприємства особливо в контексті, впровадження новітніх технологій у виробництво, комп'ютеризація всіх виробничих та управлінських процесів, застосування провідних методів управління витратами підприємства, зміни в структурі управління підприємством це нескінченні процеси, які обумовлюють зміни теорій, методології та організації бухгалтерського обліку в частині формування та представлення внутрішньої управлінської звітності. Рабошук А.В. та Д.О. Грицишен зазначають, що зміна зовнішнього середовища потребує відповідних змін в системі бухгалтерського обліку, задля його ефективного функціонування та надання актуальної та адекватної діючої економічної системи інформації, яка представлена в бухгалтерській звітності [2, с. 27-31].

Вважаємо, що будучи єдиною інформаційною системою, бухгалтерський облік забезпечує управління інформацією, необхідною для ефективного використання ресурсів і збереження власності, при чому показники бухгалтерської звітності повинні задовольняти потреби різних категорій користувачів. Досліджуючи проблеми бухгалтерської звітності проф. Л.В. Чижевська наголошує на тому, що: "бухгалтерський облік забезпечує подання інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень як зовнішніми, так і внутрішніми користувачами. Суб'єкту, який приймає рішення, потрібна не будь-яка інформація, а лише повна, достовірна та своєчасна" [1, с. 197].

Бухгалтерська звітність покликана розкривати господарські процеси, які мають місце в господарській діяльності підприємства та задовольняти всі запити учасників даних відносин. З цього приводу проф. Л.В. Чижевська стверджує "бухгалтерська звітність – реальний засіб комунікації, дякуючи якому менеджери різних рівнів спілкуються між собою на зрозумілій їм мові, отримують уявлення про місце свого підприємства в системі конкуруючих і партнерських підприємств, правильність вибраного стратегічного курсу і тактичних методів. На жаль, багато управлінських рішень ще приймаються при недостатності або навіть відсутності інформації, на основі інтуїції або накопиченого досвіду" [1, с. 3].

Значення внутрішньої управлінської звітності все більше зростає в сучасних умовах адже "в процесі діяльності організації створюють великі масиви різноманітної інформації кількісного та якісного характеру. Першочергово вона є сукупністю різноманітних фактів про господарське життя організації, які повинні реєструватися та оброблятися, для перетворення їх в дані, які в тому чи іншому ступені повинні скоротити або повністю зняти існуючу у користувача до їх отримання невизначеність, розширити розуміння об'єкта корисними для нього даними" [3, с. 203]. Вище зазначене вказує на роль внутрішньої управлінської звітності в управлінні господарською діяльністю в цілому та виробничими витратами зокрема.

Запити користувачів звітності різні за складом показників, їх обсягом і смисловим навантаженням. До ключових груп впливу відносяться акціонери і менеджери, безпосередньо визначають напрямки розвитку і розширення діяльності підприємств, що викликає необхідність максимального задоволення їх

інформаційних запитів за умови розумної достатності, не порушуючи принцип нейтральності. Виявлено, що групи користувачів залежно від важливості ранжують показники по-різному: прибуток важлива для інвесторів, а для топ-менеджерів – це один з останніх за значимістю показників. Відмінності в оцінці адекватності звітної інформації знижують кредит довіри до якості фінансової звітності та впевненість інвесторів і кредиторів. При недоліку інформації аналітики можуть оцінити акції компанії за меншою вартістю, ніж припускають менеджери; інвестори, не маючи інформації про ризики та політиці управління ними, можуть відмовити в інвестиціях.

Управлінська звітність призначена для використання в управлінні фінансово-господарською діяльністю газовидобувних підприємств, при цьому її зміст, періодичність, терміни, форми і порядок складання визначаються самостійно підприємством. У цьому полягає головна відмінність формування управлінської звітності над фінансовою, складання якої чітко регламентовано.

Завдання формування управлінської звітності на газовидобувних підприємствах орієнтовані на конкретні потреби керівництва та менеджерів і носять гранично конкретний характер, їх зміст специфічний на кожному підприємстві. Але разом з тим, є цілий ряд завдань, що вирішуються однотипно для різних підприємств газовидобувної галузі.

Методика складання внутрішньої управлінської звітності газовидобувного підприємства повинна фокусуватися на основних принципах системи управлінського обліку, звітності та бюджетування. Принципи організації управлінської звітності визначаються галузевою специфікою діяльності підприємства, а також особливостями роботи конкретного структурного підрозділу, центру відповідальності або сегменту

діяльності. У цьому випадку важливий принцип відособленості, оскільки при визначенні місць виникнення витрат, розподіл виробничих і фінансових ресурсів відокремлено розглядається не тільки підприємство в цілому, але і його окремі центри відповідальності, центри витрат та місця виникнення витрат.

Для успішного функціонування системи управління виробничими витратами в умовах бюджетування необхідно впорядкувати інформаційні потоки, забезпечивши їх достовірність, своєчасність і відносну повноту. При цьому джерелом агрегованих даних нижнього рівня при формуванні цільових інформаційних потоків є підрозділи газовидобувних підприємств. Для розробки технології збору й інтерпретації інформації про виробничі витрати необхідно визначити інформаційну одиницю обліку та звітності організації. Лише за таких умов внутрішня управлінська звітність, стане інструментом взаємодії систем бухгалтерського обліку, бюджетування та економічного аналізу.

Оскільки в процесі планування всі підрозділи газовидобувного підприємства є учасниками планування, то відповідно, всі центри відповідальності, центри витрат, місця виникнення витрат підприємства є також учасниками процесу контролю виконання бюджетів виробничих витрат, у функції яких входить поточний моніторинг та оперативне прийняття рішень для виконання своїх планових завдань.

Впровадження внутрішньої управлінської звітності на газовидобувних підприємствах повинно містити в собі два процеси: організація формування внутрішньої управлінської звітності та методика формування такої звітності. Кожен з зазначених етапів має свої особливості, які обумовлені впливом відповідних факторів та повинні бути закріплені у внутрішніх нормативних документах (рис. 1).



Рис. 1. Фактори та особливості формування внутрішньої управлінської звітності про виробничі витрати газовидобувних підприємств в умовах бюджетування

Таким чином, з рис.1 випливає, що внутрішня управлінська звітність про виробничі витрати формується під впливом напрямів організації підсистем управління підприємства, а саме: бухгалтерського обліку, економічного аналізу та бюджетування (планування). Залежність внутрішньої управлінської звітності від особливостей вище наведених підсистем управління обумовлена наступним:

по-перше, організаційна структура управління підприємства впливає на визначення центрів відповідальності, центрів витрат, місць виникнення витрат які виступають одиницями звітування, а інформаційні запити представників управління визначають показники які повинні міститися в такій звітності для забезпечення прийняття управлінських рішень;

по-друге, форми організації бухгалтерського обліку, економічного аналізу та бюджетування визначають напрями взаємодії підсистем управління та налагодження комунікаційного зв'язку між ними через систему внутрішньої управлінської звітності;

по-третьє, особливості методик бухгалтерського обліку виробничих витрат їх аналізу та бюджетування, обумовлює напрями формування показників внутрішньої бухгалтерської звітності, форм представлення такої звітності.

Вважаємо, що у зв'язку з особливостями функціонування газовидобувних підприємств в контексті застосування нормативного методу обліку виробничих витрат внутрішня управлінська звітність повинна складатися з наступних рівнів:

- внутрішня звітність центру відповідальності. Така звітність необхідна вищому керівництву газодобувного підприємства для прийняття оперативних та обґрунтованих управлінських рішень, щодо виробничих витрат окремого газового промислу;

- внутрішня звітність центру витрат. На даному рівні внутрішньої управлінської звітності представляється інформація про діяльність окремої свердловини, та склад виробничих витрат, що обумовлено необхідністю прийняття рішення як управлінським персоналом свердловини, так і управління окремим газовим промислом.

Розглянемо особливості звітності за кожним рівнем, зважаючи на необхідну інформацію для прийняття рішення у сфері виробничих витрат. Дану звітність розглянемо з нижчого рівня, тобто звітності за центром витрат, яким виступає свердловина.

Так, керівництво газодобувного підприємства з метою прийняття рішення про діяльність певної свердловини, буде зацікавлене в звітності в якій представлені виробничі витрати, як в розрізі елементів так і в розрізі окремих переділів. Такі інформаційні запити обумовлені рядом причини: по-перше, звітність в розрізі елементів витрат дозволяє виявити напрями перевитрачання, провести аналіз таких відхилень та встановити причинно-наслідкові зв'язки, а в результаті прийняти відповідне управлінське рішення, щодо уникнення таких відхилень в майбутньому; по-друге, звітування в розрізі окремих переділів, тобто місць виникнення витрат, дозволяє встановити особливості витрачання ресурсів підприємства на кожному етапі технологічного процесу, встановити який з етапів був найменш ефективним, що в загальному вплинуло на результати діяльності всієї свердловини.

Організація внутрішньої управлінської звітності в такому напрямі забезпечує комплексність інформаційного забезпечення процесу управління окремою свердловиною. Звітність в такому напрямі повинна бути побудована, шляхом встановлення відхилень фактичних виробничих витрат від норм зазначених в бюджетах.

Таким чином, виходячи з вище викладеного пропонуємо складати звіт про виробничі витрати за свердловиною, особливою якою є врахування планових виробничих витрат в розрізі елементів та місць їх виникнення, відхилення від норм, зміни норм протягом відповідного періоду та фактичний обсяг виробничих витрат. Такий звіт поєднує в собі показники нормативних (бюджетних) витрат, які визначені у технологічно-нормативних картах, так і узагальнені в обліку дані про фактичні витрати, як в частині відхилень від норм, так і зміни норм. Ведення та складання вказаної форми внутрішньої звітності на рівні центру витрат може забезпечити сьогодні наявна, повна комп'ютеризація облікових процесів на всіх газодобувних підприємствах на підставі додаткової кодифікації більш широкого кола об'єктів обліку витрат за центрами витрат із деталізацією останніх за місяцями виникнення витрат - технологічними переділами.

Щодо наступного рівня внутрішнього звітування, тобто внутрішньої управлінської звітності про виробничі витрати окремого газового промислу, то в даному напрямі вважаємо за необхідне формування двох форм внутрішньої управлінської звітності:

- Звіт про виробничі витрати за центром витрат (промисел);

- Зведена накопичувальна відомість з відхиленнями від норм витрат за бюджетним центром відповідальності в розрізі місць виникнення витрат.

Звіт про виробничі витрати промислу побудований у відповідності з елементами витрат та містить інформацію про планові та фактичні витрати, їх відхилення та причини таких відхилень в розрізі окремої свердловини. Даний звіт дозволяє проводити порівняльний аналіз виробничих витрат за різними свердловинами та надає загальну інформацію про витрати промислу.

Також доцільним є складання зведеної накопичувальної відомості з відхиленнями від норм витрат за бюджетним центром відповідальності в розрізі місць виникнення витрат, яка є інформаційним забезпеченням прийняття рішення про весь

виробничий цикл за всіма свердловинами та сприяє порівнянню виробничих витрат за окремими переділами різних свердловин.

Запропоновані форми внутрішньої управлінської звітності дозволяють приймати оперативні управлінські рішення про виробничі витрати як за окремим переділом, так і свердловиною в цілому. Адаптує забезпечують інформацією про склад витрат їх відхилення від норм, що дозволяє без додаткових процедур переходити до аналізу відхилень, шляхом встановлення причинно-наслідкових зв'язків. Крім того запропоновані форми внутрішньої управлінської звітності є компонентом комплексної системи управління виробничими витратами, яка включає бюджетування, бухгалтерський облік та економічний аналіз.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Для обґрунтування доцільності зміни норм виробничих витрат у бюджетах газодобувних підприємств, забезпечення процесу економічного аналізу обліковою інформацією з високим рівнем деталізації відповідно до видів витрат та бюджетних одиниць розроблено документальне забезпечення бухгалтерського обліку виробничих витрат, яке включає запропоновану систему внутрішньої бухгалтерської звітності (Звіт про виробничі витрати за центром відповідальності, Звіт про виробничі витрати за центром витрат, Зведена накопичувальна відомість з відхиленнями від норм витрат за бюджетним центром відповідальності в розрізі місць виникнення витрат), що сприяє безперервному процесу формування та оперативного забезпечення системи управління відповідною інформацією про виробничі витрати, їх відхилення від норм (як результат виконання бюджетів) та дозволяє визначити величину виробничих витрат за кожним бюджетним центром газодобувного підприємства з метою оцінки ефективності їх роботи

Таким чином, викликана необхідність розробки пакету внутрішньої бухгалтерської звітності про виробничі витрати для бюджетування та управління в цілому, дозволила визначити вимоги до її змісту, порядку розкриття та передачі відповідної інформації, які слід визначити як елемент облікової політики газодобувних підприємств. Інформація, одержана з відповідної звітності, сприяє підвищенню оперативності обліку відхилень від норм виробничих витрат підприємствах газодобувної галузі, визначенню найбільш витратних бюджетних одиниць (центри відповідальності, центри витрат, місця виникнення витрат) і встановленню винних осіб (причин, факторів) у відхиленнях рівня витрат.

Список використаної літератури:

1. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку [Текст] : монографія / Л.В. Чижевська; Житомирськ. держ. технол. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 527 с. 2. Рабошук А.В. Звітність в мусульманських країнах: особливості застосування в Україні / А.В. Рабошук, Д.О. Грицишен // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 1 (51). 3. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К.В. Щиборщ. – М.: Издательство "Дело и Сервис", 2001. – 544 с.

ВИГІВСЬКА Ірина Миколаївна – доцент кафедри господарського і фінансового контролю Інституту обліку і фінансів Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– організація та методика бухгалтерського обліку діяльності підприємств в умовах ризику;
– обліково-аналітичне забезпечення процесу управління господарськими ризиками

ЧУХЛІБ Ольга Анатоліївна – асистент кафедри бухгалтерського обліку Інституту обліку і фінансів Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– питання організації та методики бухгалтерського обліку та економічного аналізу виробничих витрат в умовах бюджетування