

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГІРНИЧО-ЗБАГАЧУВАЛЬНОГО КОМПЛЕКСУ

Розглянуто основні підходи до трактування поняття звітності.

Висвітлено вимоги щодо створення управлінської звітності. Запропоновано шляхи вдосконалення форм внутрішньогосподарської звітності підприємств гірничо-збагачувального комплексу

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку національної економіки супроводжується зміною організаційних форм управління підприємством, надання йому повної економічної самостійності та відповідальності за результати своєї діяльності з одного боку, та з іншого – виникнення конкурентної боротьби за ринки збуту. Тому для прийняття оперативних та стратегічних рішень необхідний безперервний потік інформації не тільки зовнішнього характеру (про становище кон'юнктури ринку, попиту на продукцію й послуги, ринкових цін і т.п.), але й внутрішнього — про формування витрат на виробництво й реалізацію продукції тощо. Саме для вирішення внутрішніх завдань управління підприємством призначена система управлінського обліку. Така система виступає інструментом оперативного управління підприємством, функцією якого є облік витрат на виробництво і визначення собівартості будь-якого виробу, витрат підрозділу та підприємства в цілому на різних стадіях виробництва і збуту, узагальнення фінансових результатів діяльності. Основним шляхом збільшення прибутковості виступає зниження собівартості продукції підприємства та застосування ефективного контролю витрат. Оскільки система управлінського обліку складається із багатьох підсистем (облік, контроль, аналіз, бюджетування), тому для ефективного їх функціонування важливим є створення системи отримання оперативної, точної і достовірної інформації про діяльність підприємства, тобто розробка та запровадження управлінської звітності. Її формування являється однією із основних проблем для багатьох керівників підприємств. Часто це пов'язано із відсутністю відповідної системи фіксування, обробки та подання даних, на основі яких приймаються рішення. Іноді відомості, отримані керівництвом для контролю і прийняття рішень, формуються з системи податкової звітності, наявність якої вимагається від усіх підприємств за законом. Проблема полягає в тому, що ці відомості служать специфічним цілям і не відповідають потребам управління.

Специфіка діяльності підприємств гірничо-збагачувального комплексу зумовлює необхідність в розробці впорядкованої системи внутрішньогосподарської звітності, яка б враховувала можливі варіанти їх функціонування – поєднання робіт капітального характеру і операційної діяльності, джерела фінансування проведених геологорозвідувальних, маркшейдерських, підготовчих робіт, види діяльності (видобуток та збагачення руди). Організація господарської діяльності передбачає вибір системи показників внутрішньої звітності, які б відображали хід виробничого процесу, діяльність виробничих підрозділів, виконання бюджету витрат виробництва.

Стан вивчення проблеми. У сучасній економічній літературі недостатня увага приділяється проблемам формування внутрішньогосподарської звітності. Це пояснюється тим, що питаннями її розробки кожне підприємство займається самостійно, де визначає суттєві для себе складові інформації, необхідні для потреб різних внутрішніх користувачів. Проте необхідно чітко визначити методичні підходи щодо організації управлінського обліку і його складової – звітності, яка має стати основним джерелом інформації необхідної для здійснення контролю за діяльністю всіх виробничих підрозділів, прийняття управлінських рішень керівниками, підвищення ефективності їх діяльності і підприємства в цілому.

Дослідженням теоретичних аспектів управління діяльністю та запровадження їх на практиці займалися як вітчизняні так і зарубіжні вчені: Ф.Ф. Бутинць, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, Л. В. Нападовська, В.Ф. Палій, М. Портер, К.І. Редченко, М.А. Вахрушина, О.В. Єфімова, М.В. Мельник, А.Д. Шеремет, Дж. Фостер, Ч.Т. Хонгрен та інші. Зокрема найбільш повне висвітлення поняття внутрішньогосподарської звітності знайшло своє відображення у працях таких науковців як: С.В. Воропаєва, О.Г. Корольова, І.В. Ларіної, Палія В.Ф. Проте цілісного наукового дослідження щодо організації управлінського обліку та розроблення внутрішньогосподарської звітності з урахуванням специфіки діяльності підприємств гірничо-збагачувальної галузі досі не проведено. Відповідно, проблема формування внутрішньогосподарської звітності і вимог до неї набуває все більшої актуальності і першочергового вирішення.

Метою дослідження є теоретичне та практичне обґрунтування та висвітлення основних підходів щодо формування внутрішньогосподарської звітності, визначення її структури, форм та видів на підприємствах гірничо-збагачувального комплексу.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Слід відмітити, що в багатьох економічних джерелах існують різні трактування поняття звітності. Так, В.С. Лень, В.В. Гливенко стверджують, що звітність – це система узагальнених і взаємопов'язаних економічних показників поточного обліку, які характеризують результати діяльності підприємства за визначений період [1, с.5]. Н.В. Чебанова, Т.Я. Чупир, Ю.А. Василенко під звітністю розуміють сукупність облікових записів, які дають можливість проаналізувати господарську діяльність; джерело інформації для аналізу підсумків діяльності підприємства, оцінки використання ресурсів, фінансового стану, виявлення резервів зниження витрат виробництва та росту рентабельності [2, с.34]. Ю.А. Верига поняття звітності характеризує як систему узагальнюючих та взаємопов'язаних показників, яка подається у вигляді різного типу таблиць та текстового матеріалу за допомогою яких визначається фінансовий стан, результати діяльності підприємств тощо [3]. Звітність – це система взаємопов'язаних оціночних показників за звітний період, що характеризує умови та результати фінансово-господарської діяльності підприємства або його елементів: напрямки бізнесу, проектів, структурних підрозділів, працівників та ін. [4, с. 141] Формування звітності – кінцева стадія. Тобто поняття та зміст звітності науковці розглядають з одного боку як елемент бухгалтерського обліку (метод узагальнення і подання інформації про результати діяльності підприємства), а з іншого – як джерело економічної інформації про фінансовий стан, виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємства.

Викладення основного матеріалу дослідження. Формування звітності – кінцева стадія облікового процесу в управлінському обліку, тому вона містить у собі узагальнюючі підсумкові результати звітної періоду після відповідної обробки даних. Управлінська звітність відрізняється тим, що може містити як кількісні, так і якісні параметри, що відображаються як у ціновому, так і в натуральному значенні [7]. Отже, під внутрішньогосподарською звітністю слід розуміти комплекс взаємопов'язаних даних та згрупованих розрахункових показників, які характеризують господарську діяльність підприємства в цілому та у розрізі

його структурних одиниць. Вона спрямована на забезпечення внутрішніх користувачів якісною обліковою інформацією, необхідною для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Вимоги до змісту такої звітності мають формулювати керівники центрів відповідальності та інші працівники, які наділені функціями управління. При її складанні слід враховувати як специфіку діяльності підприємства, так і порядок формування показників фінансової звітності, таких як:

- центри формування інформації про доходи і витрати;
- достатність інформації для виявлення відхилень фактичних результатів від запланованих;
- відповідність інформації про доходи і витрати за видами продукції;
- відповідність обсягу інформації організаційно-технологічним особливостям виробництва певного виду продукції;
- достовірність показників внутрішньогосподарської звітності.

Гірничо-збагачувальні підприємства мають ряд особливостей, які пов'язані із виробничим процесом (видобутком та збагаченням руди), що має значний вплив як на організаційну структуру підприємства, так і на побудову системи управлінського обліку. Зокрема розміщення підприємств, яке залежить від знаходження корисних копалин, що потребує значного розвитку гірничорозвідувальних робіт для підготовки відповідної виробничої бази; гірничо-геологічні умови місцезнаходження корисних копалин (глибина залягання руди визначає спосіб розробки родовища – відкритим чи підземним способом). Виробнича потужність та строки використання природних ресурсів гірничодобувних підприємств залежать від покладів корисних копалин та інтенсивності проведення видобувних робіт. Видобуток корисних копалин та їх підготовка для металургійного виробництва складається із декількох стадій: геологічна розвідка, гірничопідготовчі роботи, видобуток і збагачення руди. Витрати, які виникають на кожному етапі мають різне економічне значення, різні джерела фінансування та по-різному включаються до собівартості продукції.

Зазначені особливості визначають чинники, що впливають на побудову внутрішньогосподарської звітності:

- організаційна структура підприємства;
- вид діяльності;
- організація внутрішньогосподарських відносин;
- методика формування фактичної собівартості;
- види продукції;
- склад і структура статей виробничих витрат;
- наявність центрів витрат і центрів відповідальності.

При організації управлінського обліку доцільним є поєднання документів фінансового і не фінансового характеру. Тому потрібно чітко визначити яка інформація, у якому вигляді та протягом якого часу потрібна менеджеру. Для цього складають графік документообігу, адже він є головним елементом системи, оскільки дає можливість створити інформаційні потоки, визначити сфери функціональної відповідальності кожного працівника організації та ефективно здійснювати внутрішній контроль за роботою підприємства [4]. При цьому кожний документ, що засвідчує понесені витрати тієї чи іншої виробничої операції або стадії виробничого процесу, повинен містити необхідні відомості для групування витрат за всіма об'єктами обліку і калькулювання. В.Ф. Палій зауважує, що на основі такої звітності приймаються рішення на всіх рівнях управління, тобто вона поряд із Планом рахунків є основою для створення ефективної системи управлінського обліку на підприємствах [3, с. 771].

Система управлінської звітності – один із складних і важливих елементів управлінського обліку, який дозволяє менеджерам вищої ланки управління з одного боку зрозуміти межі можливостей інформаційних і технологічних відділень, а з іншої – отримати вище зазначені дані у найбільш зручному для використання вигляді. Створити таку систему можна лише за наявності:

- масиву основних даних;
- узгодженості змісту та форми звітів;
- функціонального підходу до накопичення та підсумовування інформації.

Внутрішньогосподарська звітність повинна розкривати умови і результати діяльності структурних підрозділів. Але якщо результати діяльності виробничих підрозділів інших галузей можливо виміряти в кількісних і якісних показниках, то на гірничо-збагачувальних підприємствах окремо виділити ефективність діяльності підрозділів (геологорозвідувальних служб, які здійснюють розвідку корисних копалин та геолого-економічну оцінку запасів мінеральної сировини в надрах або бригади, яка займається видобутком руди) майже неможливо. Результат їх діяльності можна оцінити після одержання готової продукції, яка має відповідати встановленим стандартам якості.

Інформаційною базою для складання внутрішньої звітності є нормативно-довідкова та фактична інформація аналітичного обліку. Основними реєстрами для формування звітних показників, а іноді безпосередньо формами звітності для управління, виступають виробничі журнали, книги записів покупок, продажу та інших господарських операцій, звіти про вироблену та реалізовану продукцію, товари та послуги, виробничі запаси, спеціалізовані форми звітності про діяльність окремих структурних підрозділів.

Показники, що включають до управлінської звітності та за якими здійснюється контроль і оцінка діяльності, повинні мати кількісний вимір на основі оперативного і бухгалтерського обліку. Саме оперативність, достовірність та об'єктивність даних забезпечують своєчасність втручання в будь-який господарський процес і є ефективним важелем управління. Зведену інформацію необхідно формувати виходячи з окремих статей витрат за кожним центром їх виникнення. На гірничо-збагачувальних підприємствах, для цілей складання управлінської звітності, доцільно виділити такі виробничі підрозділи: бригади, що займаються видобутком руди, її збагаченням, геологорозвідувальні та маркшейдерські служби, бригади, що займаються рекультивацийними роботами.

Порядок складання внутрішньої звітності прямо пов'язаний зі структурою цехів, відділів і служб підприємства, тому при складанні графіків документообігу враховують специфіку галузевого виробництва, його організаційну структуру та інформаційні потреби управління. Впровадження таких регламентів сприятиме посиленню контрольних та аналітичних функцій обліку витрат, підвищенню рівня його автоматизації, своєчасному складанню звітності, оперативності прийняття управлінських рішень.

На гірничодобувних підприємствах, як і на інших, адміністративне керівництво вищої ланки (в особі генерального директора та його заступників) визначає стратегічні цілі управління організації та отримує узагальнені управлінські звіти про досягнення поставленої мети, тобто фактичні результати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності в цілому та в розрізі структурних одиниць. На основі отриманої інформації проводиться аналіз зовнішніх та внутрішніх факторів, що впливають на кінцевий результат діяльності і визначає планові та прогнозні показники на майбутні періоди. У свою чергу, керівники структурних підрозділів (основного та допоміжного виробництва) формують стратегію реалізації довгострокових планів розвитку підприємства на оперативному рівні та, відповідно, отримують управлінські звіти, які містять основні показники роботи підрозділів на визначений термін, аналітичні дані їх опрацювання, інформацію планового та прогнозного характеру, а також здійснюють аналіз діяльності конкурентів та своїх контрагентів. Спеціалісти структурних підрозділів відповідають за реалізацію довгострокових планів розвитку компанії. У межах своїх повноважень

отримують інформацію про діяльність підприємства, його підрозділів, внутрішніх та зовнішніх факторів впливу на результат їх діяльності [5]. Тобто на основі внутрішньої звітності приймаються рішення на всіх рівнях управління.

Враховуючи організаційну структуру гірничорозробочих підприємств та інформаційні потреби менеджерів нами пропонується схема інформаційного забезпечення менеджерів (рис. 1).

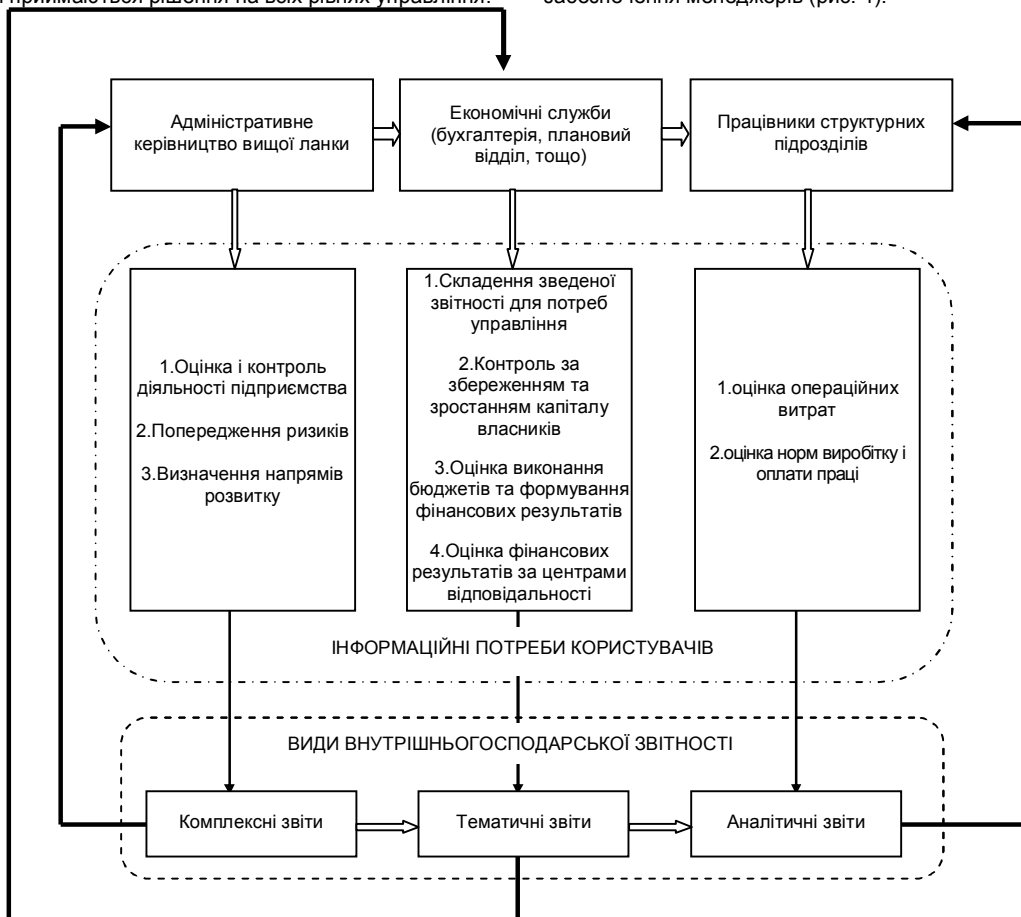


Рис. 1. Схема інформаційного забезпечення менеджерів гірничо-збагачувальних підприємств на основі управлінської звітності

Важливим елементом у прийнятті ефективних управлінських рішень є тривалість періоду від моменту отримання звіту до прийняття рішення та приведення його в дію. Частота надання періодичних звітів залежить від часу, за який інформація, яка міститься в них застаріває, тобто перестає бути актуальною та корисною для оперативних управлінських рішень. Будь-яка інформація повинна повідомлятися у момент виникнення негайно, погодинно, щомісячно або щодоби. Проте існують показники, представлення яких користувачу може здійснюватись один раз у тиждень, місяць і, навіть, рідше. Одні й ті ж самі відомості для менеджерів нижчої і середньої ланки можуть надаватися детально та щоденно, а для дирекції підприємства в узагальненому виді та щотижнево або по завершенню звітного місяця.

Одним із способів визначення складу та строків надання даних, що містяться в системі управлінської звітності є метод інтерв'ю, при якому спочатку слід опитати кожного менеджера на предмет інформації необхідної для і строку її отримання. Частина облікової інформації для управління може та повинна поступати користувачам у режимі реального часу при кожній її зміні. Наприклад, для вищого управлінського персоналу, відповідального за фінансовий стан організації, потрібна оперативна інформація про різкі зміни курсу валют та тарифів на енергоносії, індексів фондового ринку та котирування цінних паперів. Негайною повинна бути інформація і про неочікувані прості, невиробничі витрати та втрати, які суттєво впливають на фінансовий результат господарської діяльності підприємства та потребують негайної реакції керівників середньої та нижньої ланки управління.

Суттєвим є доступність форми звіту, розміщення та подання відповідної інформації. Форма внутрішньої звітності повинна максимально розкривати зміст її показників та бути зрозумілою для конкретного користувача інформації – менеджера, якому подається звіт. Зміст кожного звіту розглядають у чіткої встановленій формі з врахуванням того, що дана звітність підлягає адаптації до конкретного виду економічної діяльності та конкретного підприємства, враховуючи, зокрема, його можливості зі збору тієї чи іншої інформації. Неможливо створити внутрішню звітність яка б мала однакову форму та інформаційну структуру на різних підприємствах, оскільки вона є індивідуальною. Слід відмітити, що В.Ф. Палій за інформаційним змістом внутрішні звіти поділяє на:

- комплексні підсумкові звіти – подаються за визначений період (місяць, квартал) та містять підсумкову інформацію про виконання планів, використання ресурсів, відображають доходи і витрати за центрами відповідальності, показують рівень рентабельності підприємства та інші показники;
- тематичні звіти, що складаються при виникненні відхилень за найважливішими показниками (об'єм реалізації продукції, графік виробництва та іншим плановим показникам, які контролюються відповідним центром відповідальності);
- аналітична звітність складається за наказом керівництва та висвітлює інформацію, що містить причини і наслідки результатів діяльності за окремими ділянками.

З такою класифікацією варто погодитись. Вважаємо за доцільне запропонувати її також на підприємствах гірничо-збагачувального комплексу.

Внутрішня звітність має забезпечити швидкий огляд і оцінку фактичних результатів, їх відхилення від плану, визначити існуючі недоліки та дозволяє обрати оптимальний варіант управлінського рішення. Створення ефективної системи управлінської звітності можливе тільки внаслідок спільних зусиль керівництва, бухгалтерів та інших спеціалістів – економістів, працівників планового відділу та інших. Тому існують спеціальні вимоги до внутрішніх звітів, а саме:

- гнучкість та однорідність структури (інформація має бути гнучкою і забезпечувати реагування на виникнення змін та потреби керівників центрів відповідальності);

- зрозумілість і наглядність інформації (кожна звітна форма має містити тільки ту інформацію, яка потрібна тому, чи іншому менеджеру);

- оптимальний термін подання (частота подання звітів залежить від виробництва та факторів, які впливають на прийняття рішень. Внутрішні звіти можуть бути щорічними, щоквартальними, щомісячними, щотижневими, складатись щодня або при виникненні відхилень від норм);

- придатність для здійснення аналізу та оперативного контролю;

- наявність первинної аналітичної інформації [4].

Звіти розроблюють та складають у відповідності зі стандартним для даного підприємства форматом, оскільки їх простіше роздруковувати, підшивати у папки, надавати користувачам, читати та зберігати. Все більшого розповсюдження у сучасних інформаційних технологіях отримує графічний та діаграмний способи надання даних управлінського обліку та звітності. Інформація представлена за допомогою таблиць повинна супроводжуватись пояснювальним текстом з аналітичними висновками та рекомендаціями.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Таким чином, для запровадження системи внутрішньогосподарської звітності на підприємствах гірничо-збагачувального комплексу необхідно:

- чітко визначити користувачів інформації, системи інформаційних показників, які використовуються внутрішніми користувачами, призначення цієї інформації та її роль у процесі управління;

- зміст та форми звітів мають враховувати характер робіт окремих центрів виникнення витрат та відповідної номенклатури статей;

- при розробці системи внутрішньогосподарської звітності важливо врахувати специфіку організації, технології виробництва, її галузевих особливостей, а також механізм господарювання;

- опрацюючи показники звітності слід визначити вид діяльності, наявність центрів витрат та специфічних статей виробничих витрат;

- удосконалення форм внутрішньогосподарської звітності необхідно здійснювати враховуючи принцип суттєвості;

- внутрішньогосподарська звітність містить інформацію про наслідки раніше прийнятих рішень і слугує інформаційним джерелом для прийняття рішень на перспективу;

- для підвищення ефективності управління господарською діяльністю підприємства потрібно враховувати структурні компоненти схеми інформаційного забезпечення менеджерів запропоновані на рис.1;

- подальші дослідження необхідно спрямувати на розробку методичних підходів аналітичних досліджень показників внутрішньогосподарської звітності, які є інформаційним джерелом аналізу і контролю витрат виробництва і використовуються для визначення стратегії діяльності підприємства.

Список використаної літератури:

1. *Лень В.С., Гливенко В.В.* Звітність підприємства: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 612 с. 2. *Чобанова Н.В., Чулиць Т.Я., Василенко Ю.А.* Фінансова звітність підприємств: Навчальний посібник. - Х.: Фактор, 2006. – 444 с. 3. Звітність підприємств. Навчальний посібник / За ред. професора Вериги Ю.А. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 656 с. 4. *Палий В.Ф.* /Управленческий учет издержек и доходов с элементами финансового учета // <http://www.cfin.ru/ias/manacc/reporting.shtml>. 5. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета/ Утверждены Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России // <http://www.gaap.ru>. 6. *Садовська І.Б.* Вимоги до формування управлінської звітності сільськогосподарських підприємств// <http://www.vsau.vin.ua>. 7. *Цибилько О.В.* Управлінська звітність торговельного підприємства // <http://www.nbu.gov.ua>. 8. *Іванов В.В.* Управленческий учет для эффективного менеджмента / В. В. Иванов, О. К. Хан. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 208 с.

БАЧИНСЬКИЙ Василь Іванович – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії

Наукові інтереси:

- дослідження організації, методики і методології обліку і контролю на підприємствах споживчої кооперації України

КУЗЬМІНСЬКА Катерина Іванівна – аспірантка кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії

Наукові інтереси:

- дослідження організації, методики та методології обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на гірничо-збагачувальних підприємствах