

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ГАЗОВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ БЮДЖЕТУВАННЯ

У статті розглянуто питання ефективної організації бухгалтерського обліку виробничих витрат газовидобувних підприємств, розроблено облікову модель формування виробничих витрат таких підприємств з метою розробки відповідної методики бухгалтерського обліку виробничих витрат та забезпечення ефективності процесів калькулювання та бюджетування

Постановка проблеми. Протиріччя між наявністю власних паливно-енергетичних ресурсів у державі та зростаючими потребами в них, вичерпність запасів таких ресурсів і загострення екологічних проблем, пов'язаних з їх видобутком, транспортуванням, перетворенням та споживанням, обумовлюють тенденцію до збільшення енергетичних проблем. Забезпечення сталого розвитку паливно-енергетичного комплексу, складовою якого є газовидобувна галузь промисловості, є необхідною передумовою відродження національної економіки та представляється особливо важливим на етапі входження України до світового економічного простору, оскільки від цього залежить ступінь її економічної та політичної незалежності.

В Україні за 2010 р. було видобуто 19845,8¹ млн. м³ природного газу при цьому річна потреба населення країни щодо його споживання склала 17553 млн. м³ [2]. Це вказує на можливість українських газовидобувних підприємств повністю забезпечити потреби окремих груп споживачів, уникаючи імпорту газу. Тому, одним із проблемних питань існування та розвитку вітчизняної газовидобувної галузі є мінімізація ціни газу та, відповідно, зниження розміру технологічних витрат на його виробництво, які в структурі повної собівартості видобутого газу займають близько 90 %. Аналіз структури собівартості продукції газовидобувних підприємств за 2005-2010 рр.² вказує на тенденцію до постійного зростання рівня витрат (на 62 %), зокрема матеріальні витрати збільшились на 109 %, враховуючи той факт, що газовидобування не потребує вкладення матеріальних ресурсів у формування готового продукту. Динаміка зростання собівартості газових продуктів свідчить про недосконалість системи управління витратами підприємств, існування проблем її організації, неефективність методів управління та необхідність впровадження новітніх технологій.

Управління рівнем виробничих витрат у значній мірі залежить від інформаційного забезпечення системою бухгалтерського обліку даного процесу на всіх переділах газовидобування, що обумовлює необхідність здійснення теоретичних та методичних розробок в даному напрямі, визначення можливих шляхів удосконалення існуючих теоретично-методичних аспектів бухгалтерського обліку виробничих витрат.

Аналіз останніх досліджень. Значна кількість вітчизняних і зарубіжних наукових праць присвячена вивченню питань бухгалтерського обліку витрат, зокрема виробничих. Серед науковців, які досліджували зазначені питання, слід відмітити П.С. Безрукіх, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, Р.Я. Вейцмана, М.Д. Врублевського, І.О. Гавриленко, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка,

¹ Відповідно до даних Державного комітету статистики України: <http://www.ukrstat.gov.ua>

² Тенденцію визначено на основі річної фінансової звітності розміщеної на <http://www.smida.gov.ua>

Л.М. Кіндрацьку, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, Ю.А. Кузьмінського, Є.В. Мниха, Л.В. Нападовську, О.Е. Ніколаєву, О.В. Олійник, В.Ф. Палія, В.П. Пантелеєва, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, Р.О. Савченка, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука, В.Г. Швеця, М.Я. Штеймана, А.Д. Шеремета. Проте, як показало проведене дослідження, у газовидобувній галузі бухгалтерський облік витрат виробництва ведеться постатейно, що не дає можливості контролювати їх рівень за центрами відповідальності, технологічними операціями та здійснювати аналіз їх поведінки.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку виробничих витрат (як організаційних, так і методичних аспектів) підприємств газовидобувної галузі в умовах бюджетування, що сприятиме ефективному управлінню витратами, оптимізації структури собівартості продукції та підвищенню прибутковості газовидобувних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Застаріла методика “котлового обліку” виробничих витрат видобування газу та газового конденсату унеможливує чітке визначення їх виробничої собівартості відповідно до етапів технологічного процесу, не задовольняє інформаційні потреби управління, а також викликає необхідність удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку виробничих витрат. Адаптація системи бухгалтерського обліку до нових вимог системи управління газовидобувного підприємства дозволить встановити ступінь участі кожного з промислів та, зокрема, свердловин газопромислових та видобувних управлінь, в одержанні сукупного фінансового результату діяльності газовидобувного підприємства в цілому.

На основі узагальнення наукових підходів та врахування технологічних і організаційних особливостей газовидобувних підприємств, а також встановлення існуючих проблем їх діяльності, визначено необхідність впровадження бюджетування, що представляє собою процес складання кошторисів, обліку, контролю та аналізу їх виконання за центрами відповідальності з деталізацією за центрами витрат (окремих свердловин газовидобувних промислів) та місцями виникнення витрат (технологічними переділами, зокрема, за групами витрат за переділом). Тобто бюджетування – система, яка вимірює (оцінює) досягнуті результати за підсумками минулого періоду відповідно передбаченим бюджетом за кожним центром відповідальності, що дозволяє встановити участь кожного центру у формуванні фінансового результату діяльності. Завдяки специфіці повноважень та “вбудованим” в систему бюджетування механізмам (систем обліку, контролю, аналізу) будь-які відхилення від планових показників фіксуються за ланцюжком – місце виникнення витрат, центр витрат і центр відповідальності витрат. Однак впровадження на підприємствах газовидобування бюджетування витрат і доходів вимагає удосконалення методичних засад їх бухгалтерського обліку за такими об’єктами обліку як центри відповідальності, центри витрат і місця виникнення витрат (включаючи операції попередільного технологічного процесу).

В результаті дослідження встановлено, що взаємозв’язки та взаємодія систем бухгалтерського обліку і бюджетування проявляються через облікове відображення виконання бюджетів та формування інформаційного забезпечення планування виробничих витрат за визначеними вище бюджетними одиницями. Це дозволяє кількісно співставляти та оцінювати їх внесок у зміну кінцевих фінансових результатів підприємства. Завдяки специфіці завдань та механізму бюджетування будь-які відхилення від планових показників фіксуються не тільки за місцем виникнення, але й в розрізі відповідальної особи кожного центру відповідальності та центру витрат. Встановлено, що виділені види бюджетів (за центрами відповідальності та центрами витрат, елементами виробничих витрат відповідно до

технологічного процесу) прямо впливають на шляхи удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку виробничих витрат газовидобувних підприємств.

Для можливості удосконалення бухгалтерського обліку виробничих витрат в умовах бюджетування більше уваги слід приділити методичній і технологічній складовим (напрямам) організації бухгалтерського обліку.

Технологічний напрям організації бухгалтерського обліку виробничих витрат на підприємствах газовидобування включає такі елементи:

1. Вибір форми ведення бухгалтерського обліку на газовидобувному підприємстві (обирається по відношенню до розміру підприємства та фінансових можливостей підприємства). Звичайно при впровадженні бюджетування та необхідності обліку норм виробничих витрат та їх відхилень за різними аналітичними напрямами (за елементами витрат, за бюджетними одиницями тощо), викликає необхідність у комп'ютеризації бухгалтерського обліку шляхом придбання універсального програмного забезпечення відомих фірм-розробників або ж їх додаткового налаштування, розробки індивідуального програмного забезпечення власними силами чи підрядним шляхом відповідно до наявності вільних фінансових ресурсів.

2. Розробка форм первинних документів, сигнальної (із зазначенням кодифікації причин відхилень виробничих витрат від бюджетних показників, а також кодифікації причин зміни норм виробничих витрат) і зведеної (накопиченої) документації, графіку документообороту.

3. Розробка форм внутрішньої звітності щодо виконання бюджетів за визначеними об'єктами обліку – центр відповідальності, центр витрат, місце виникнення витрат. Відповідно до цього запропоновано складати такі внутрішні звіти для обліково-аналітичного забезпечення процесу управління виробничими витратами газовидобувного підприємства: Звіт про виробничі витрати за центром відповідальності, Звіт про виробничі витрати за центром витрат, Зведена накопичувана відомість з відхиленням від норм витрат за бюджетним центром відповідальності в розрізі місць виникнення витрат. Строки складання та подання звітів відповідним підрозділам встановлюється вищим керівництвом – фінансовим директором, керівником планово-фінансового відділу та ін.

4. Вибір номенклатури бухгалтерських рахунків виробничих витрат газовидобувного підприємства в умовах бюджетування з аналітичними розрізами до них. Розглянемо більш детально дану складову технологічного напрямку організації бухгалтерського обліку виробничих витрат.

Для організації бухгалтерського обліку виробничих витрат в умовах бюджетування важливе значення має обґрунтований вибір центрів відповідальності, центрів витрат і місць виникнення витрат. Всі вони пов'язані з технологічним процесом переділів газовидобування кожного родовища (промислу), що є сукупністю технологічних операцій-функцій з видобування і транспортування газу, в ході здійснення яких виникають виробничі витрати.

Використання функціонального підходу до технологічного процесу дозволяє виявити особливості та порядок діючої традиційної технології видобування газу, встановити технологічні операції-функції, що забезпечить формування уявлення про можливі варіанти побудови аналітичного обліку (тобто розробку рівнів аналітики виробничих витрат газовидобувних підприємств), а також забезпечить дотримання виконання розроблених бюджетів виробничих витрат за кожним родовищем як центром відповідальності, з деталізацією за центрами витрат – свердловинами та місцями виникнення витрат – технологічними переділами газовидобування.

Існуючі взаємозв'язки і взаємозалежність функцій-операцій об'єкта бюджетування необхідно враховувати шляхом розробки функціональної моделі як об'єкту обліку. Однак розробка лише функціональної моделі газовидобування без врахування облікового аспекту всіх її складових не дозволить сформуванню адекватної методики бухгалтерського обліку виробничих витрат газовидобувних підприємств. Відповідно до цього розроблено облікову модель (рис. 1) формування виробничих витрат за центрами відповідальності (родовищем, промислом) з одночасним обліковим відображенням витрат за центрами витрат (свердловинами) та місцями їх виникнення (за переділами технологічного процесу: підтримка пластового тиску, видобування спільного газового продукту, підготовка та виділення газу і газового конденсату, перекачування (транспортування)), а також враховує елементи витрат за кожним з переділів, що дозволяє забезпечити виконання запропонованих бюджетів виробничих витрат і оцінити ефективність роботи за окремою бюджетною одиницею.

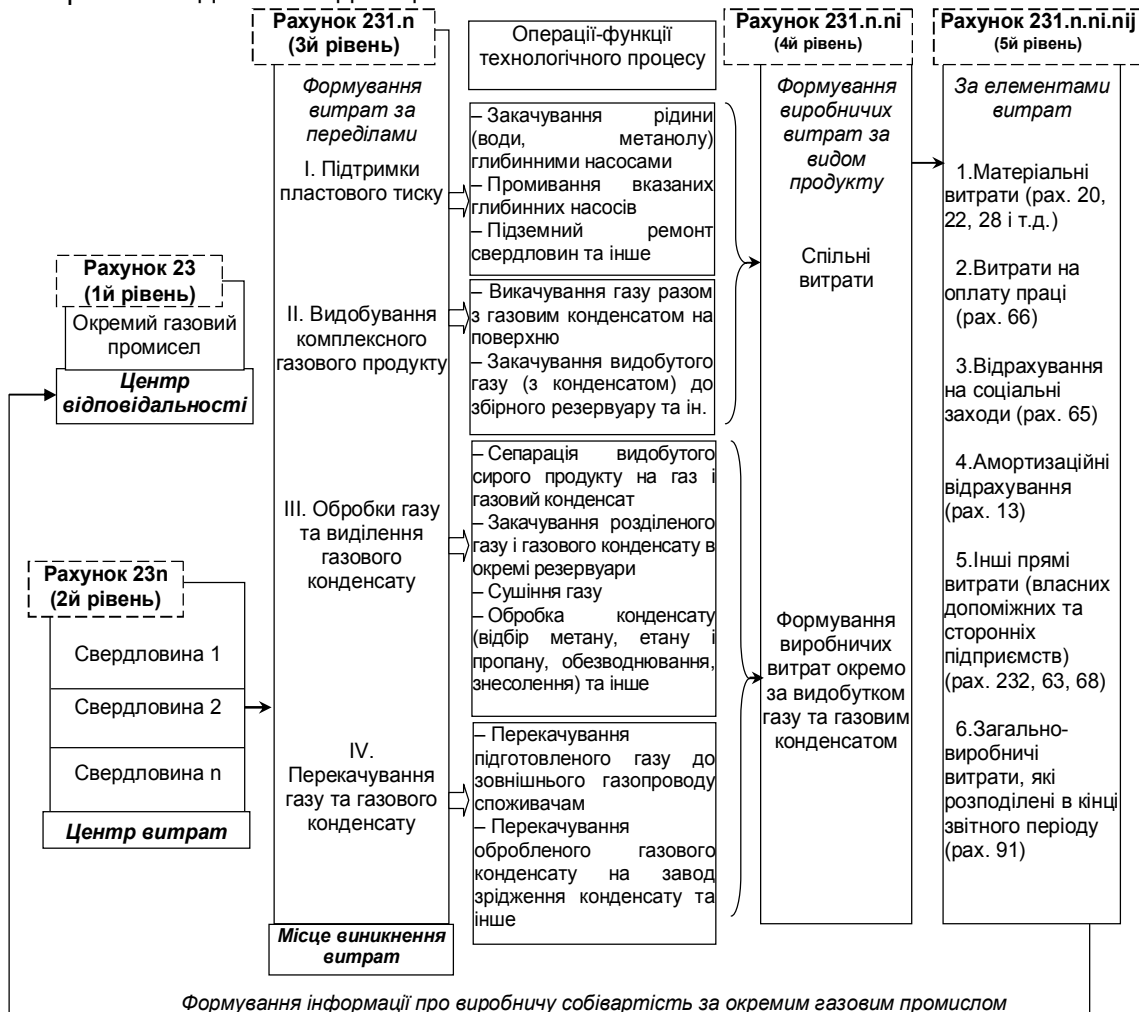


Рис. 1. Розроблена облікова модель формування виробничих витрат газовидобувних підприємств за бюджетними одиницями

Запропонована модель (рис. 1) є логічною схемою побудови системи бухгалтерських рахунків. Відповідно до галузевої специфіки та облікової моделі формування виробничих витрат на газовидобувному підприємстві слід розробити робочий план рахунків, який передбачає п'ять основних рівнів аналітичного обліку виробничих витрат за центрами відповідальності (за промислом – рахунок першого порядку), центрами витрат (субрахунок другого порядку в розрізі свердловин), місцями

виникнення витрат (субрахунок третього порядку в розрізі переділів), за видами продуктів видобування (субрахунок четвертого порядку), за економічними елементами витрат (субрахунок п'ятого порядку). Також можливо здійснювати ведення аналітичного обліку за статтями калькуляції для забезпечення високої надійності та аналітичності облікової інформації, яка є необхідною умовою ефективності процесів калькулювання та бюджетування. Реалізацію запропонованого підходу до побудови аналітичного обліку виробничих витрат слід здійснювати в умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку (п. 1 "Вибір форми ведення бухгалтерського обліку").

Наведена модель (рис. 1) є організаційною схемою побудови методики бухгалтерського обліку виробничих витрат на газовидобувних підприємствах на підставі локалізації їх за технологічними переділами газовидобування (місцями виникнення витрат), що створює можливість формування інформаційного забезпечення не тільки з метою контролю за їх видами і рівнем в умовах бюджетування, але й для цілей економічного аналізу рівня витрат, які входять до виробничої собівартості.

5. Останнім етапом технологічного напрямку організації бухгалтерського обліку є організація контролю та аналізу. Слід зазначити, що обрання зовнішніх форм організації контролю й аналізу завжди буде провокувати небезпеку недостовірності інформації, її неповноту, відірваність від системи бухгалтерського обліку (за умови його ведення внутрішніми суб'єктами). Тому вважаємо за доцільне врахувати визначені вище недоліки зовнішніх форм організації та організувати дані процеси максимально наближено до системи управління виробничими витратами підприємства, або за умови наявності фінансових ресурсів для залучення зовнішніх суб'єктів контролю та аналізу пересвідчитися у їх висококваліфікованості, відповідальності та бажанні оперативно співпрацювати, тобто швидко реагувати на управлінські запити системи управління.

Функціонування системи бухгалтерського обліку та процесу його ведення вимагає відповідної організаційної інфраструктури, яка передбачає вирішення ряду методичних, технологічних, технічних і організаційних питань. У процесі їх вирішення підприємство реалізує свою політику в сфері бухгалтерського обліку шляхом самостійного вибору облікових способів і процедур [1, с. 8].

Розглянемо наступний напрям організації бухгалтерського обліку – методичну складову, яка передбачає закріплення в обліковій політиці підприємства методик оцінки виробничих витрат, порядку їх списання, калькулювання виробничої собівартості тощо.

Вибір методів обліку витрат є важливим моментом у побудові порядку облікового відображення виробничих витрат в умовах бюджетування. Він має забезпечувати основні вимоги управління газовидобувним підприємством:

- 1) забезпечення аналітичною інформацією про виробничі витрати за бюджетними одиницями для економічного аналізу та управління в цілому;
- 2) забезпечення контролю за виконанням бюджетів у розрізі бюджетних одиниць;
- 3) контроль питання відхилень від норм та зміни норм;
- 4) обґрунтованого визначення виробничої собівартості продукції.

В умовах бюджетування виробничих витрат необхідною умовою контролю за бюджетними одиницями є впровадження нормативного методу обліку та його закріплення в обліковій політиці підприємства.

Вивчення сучасного стану бухгалтерського обліку витрат газовидобувних підприємств свідчить про відображення в обліку усіх витрат як таких, які виникли в однопередільному технологічному процесі, що знижує ефективність процесу контролю за рівнем та змінами складових витрат виробничої собівартості. Тому для формування обліково-аналітичного забезпечення з метою підвищення ефективності системи управління в умовах бюджетування виробничих витрат визначено необхідність впровадження на підприємствах газовидобувної галузі комплексного нормативного

методу обліку виробничих витрат. Доцільність вибору даного методу обґрунтована специфікою газовидобувної галузі, де на рівні виробничих підрозділів здійснюються тільки прямі і прирівняні (виробничі витрати допоміжних цехів) до них витрати. Комплексний нормативний метод обліку є інтегральною частиною процесу бюджетування, яка спрямована на вирішення управлінського планування. Основна мета даного методу обліку витрат, особливо в умовах бюджетування, – виявлення та вирішення проблем, що спричиняють відхилення від бюджетних показників.

Нормативний метод обліку витрат за бюджетними одиницями – найважливіший інструмент планування і контролю в системі управління. Даний метод обліку витрат дозволяє створювати прогноз реальних витрат, проте, якщо бухгалтерський облік в умовах бюджетування організовано правильно, тоді такий прогноз є настільки реальним, що аналіз відхилень від норм дозволяє чітко встановити причини відхилень. При використанні газовидобувним підприємством нормативного методу обліку витрат в повному обсязі, всі витрати, що впливають на рахунки запасів і собівартості продукції, зазначаються у вигляді нормативних (бюджетних), попередньо визначених витрат. Разом з аналізом поведінки витрат нормативні витрати забезпечують в обліковій системі основу для контролю бюджетів. Система нормативних витрат використовується для оцінки діяльності як окремих робітників та підрозділів (бюджетних одиниць), так і системи управління в цілому, для складання бюджетів і різноманітних прогнозів, а також сприяє прийняттю рішень щодо встановлення реальних цін на продукти газовидобування.

Висновки та пропозиції. В результаті дослідження удосконалено технологічну та методичну складові організації бухгалтерського обліку виробничих витрат газовидобувних підприємств в умовах бюджетування, які слід закріпити в обліковій політиці даних підприємств.

Теоретичне обґрунтування вибору нормативного методу обліку витрат дозволить розробити відповідну методіку облікового відображення виробничих витрат газовидобувних підприємств для цілей бюджетування, що сприятиме підвищенню ефективності управління витратами підприємств даної галузі, а також дозволить оптимізувати виробничу собівартість та рівень фінансових результатів.

Наведені пропозиції дозволяють дотримуватись єдиного підходу до ведення бухгалтерського обліку виробничих витрат газовидобувних підприємств та формування інформаційного забезпечення процесу бюджетування і управління в цілому.

Перспективою подальших досліджень є розробка пропозицій з удосконалення методіки бухгалтерського обліку виробничих витрат газовидобувних підприємств, зокрема найбільш актуальними є аспекти їх облікового відображення та оцінки, в умовах бюджетування.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 528 с.

2. Розпорядження Про затвердження прогнозного балансу надходження та розподілу природного газу на 2010 рік № 1679-р від 29 грудня 2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

ВИГІВСЬКА Ірина Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

ЧУХЛІБ О.А. – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 27.08.11 р.