

ВПРОВАДЖЕННЯ БЮДЖЕТУВАННЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЧИХ ПІДРОЗДІЛІВ В ГАЗОВИДОБУВАННІ ЯК НЕОБХІДНІСТЬ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЇХ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ

*Розглядаються передумови необхідності вдосконалення обліку,
контролю і аналізу витрат при впровадженні бюджетування у виробничих
підрозділах газовидобувних підприємств*

Постановка проблеми. На газовидобувних підприємствах, виходячи з формуючих ринкових умов, назріла необхідність перебудови обліку виробничих витрат, в зв'язку з необхідністю впровадження їх бюджетування та аналізу їх поведінки в умовах здійснення контролю за ними за “центрами відповідальності”. Для того, щоб забезпечити контроль за виконанням бюджету витрат такого підрозділу необхідно вести також їх поопераційний облік.

Для впровадження в практику газовидобувних підприємств системи бюджетування необхідний ряд обов'язкових умов, без яких ця система просто не зможе працювати.

По-перше, підприємство повинно мати відповідну методологічну і методичну базу розробки, контролю та аналізу виконання зведеного бюджету, а працівники управлінських служб повинні бути достатньо кваліфікованими, для того щоб вміти застосовувати цю методологію на практиці. Методична та методологічна база складання, контролю та аналізу виконання зведеного бюджету складає аналітичний блок (або компонент) бюджетного процесу.

По-друге, для того щоб розробляти бюджет виробничих підрозділів, контролювати та аналізувати його виконання, потрібна відповідна кількісна інформація про їх діяльність, достатня для того, щоб уявити собі реальний рух товарно-матеріальних та грошових коштів за основними господарськими операціями. Таким чином бюджет виробничого підрозділу являє собою поопераційну технологічну карту витрат, яку потрібно здійснити та, звичайно, контролювати. Тому на підприємстві повинна існувати система управлінського обліку, що реєструє факти господарської діяльності, що необхідні для забезпечення процесу складання, контролю і аналізу складеного бюджету. Система управлінського обліку на підприємстві складає основу облікового блоку (компоненту) бюджетного процесу.

По-третє, бюджетний процес не відбувається в “безкисневому просторі” – він завжди реалізується через відповідну організаційну структуру та систему управління, які існують на підприємстві. В нашому дослідженні - це виробничі підрозділи - газовидобувні родовища.

Поняття організаційної структури включає:

– кількість та функції служб апарату управління, до чиїх обов’язків входить розробка, контроль та аналіз бюджету підприємства;

– сукупність структурних підрозділів, що є об’єктами бюджетування, тобто є тими центрами відповідальності, яким призначається бюджетний план і які відповідальні за його виконання.

Виходячи із вищевикладеного, дослідження вказаної проблеми є актуальним.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми обліку, контролю і аналізу витрат і доходів в умовах бюджетування на рівні підприємства в цілому розглядали Чумаченко М.Г., Бутинець Ф.Ф., Шеремет А.Д., Пушкар М.С., Бахрушина А.А., Ніколаєва О.Е., Нападовська Л.В. та інші. Але на рівні виробничих підрозділів досліджень дуже мало. А що стосується газовидобувної галузі, то вони зовсім відсутні.

Виклад основного матеріалу. Система управління бюджетуванням – це регламент взаємодії служб апарату управління та структурних підрозділів, що закріплює у відповідних внутрішніх нормативних актах та інструкціях обов’язки кожного підрозділу на кожній стадії бюджетного процесу. Так як бюджетний процес є безперервним та повторним (регулярним), точно також регулярно, у відповідні строки в апарат управління із структурних підрозділів повинна поступати облікова інформація, що необхідна для його забезпечення.

З іншого боку, структурні підрозділи повинні своєчасно отримувати від апарату управління бюджетне завдання та корективи, що вносяться до нього протягом бюджетного періоду. Тобто важливою складовою регламенту бюджетного процесу є внутрішній документообіг – сукупність регулярних, закріплених у відповідних внутрішніх нормативних актах та інструкціях, інформаційних потоків підрозділів підприємства в процесі розробки, контролю та аналізу виконання зведеного бюджету.

До системи управління бюджетуванням входить і підсистема внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю (або контролінгу) виконання бюджету – це логічна структура формальних і/або неформальних процедур, що призначена для аналізу та оцінки ефективності управління ресурсами,

витратами, зобов'язаннями підприємства протягом бюджетного періоду (періодичний моніторинг поточної діяльності, порівняння обсягів та витрат з бюджетними стандартами та уникнення великих витрат). Під цим розуміється:

- поточне прийняття управлінських рішень на різних рівнях організаційної ієрархії, виходячи з критерію вибору оптимальних альтернатив в рамках встановленого бюджетного завдання. Ця робота протягом всього бюджетного періоду ведеться структурними підрозділами – об'єктами планування (або, як їх ще називають, центрами відповідальності підприємства), що є об'єктами нашого дослідження;

- надходження від центрів відповідальності (об'єктів планування) відповідним управлінським службам (суб'єктам планування), таким як планово-економічне управління, фінансово-економічне управління, відділ праці та заробітної плати, відповідної інформації про хід виконання бюджетного завдання;

- аналіз поточної інформації про виконання бюджету управлінськими службами та підготовка рекомендацій вищому керівництву по коригуванню оперативної діяльності в розрізі різних центрів відповідальності.

- Таким чином, контроль виконання бюджету здійснюється одночасно:

- самими підрозділами, що відповідають за виконання бюджетного завдання. В даному випадку контроль поточних показників необхідний для самостійного корегування оперативної діяльності підрозділу з метою найкращого виконання бюджету;

- управлінськими службами апарату управління, що відповідальні за розробку тих чи інших показників зведеного бюджету. Управлінські служби на основі аналізу поточної інформації розробляють рекомендації вищій посадовій особі підприємства, що відповідає за бюджет для централізованого коригування оперативної діяльності підрозділів з метою найкращого виконання бюджетного завдання. Контроль виконання зведеного бюджету здійснюється різними управлінськими службами підприємства щомісячно.

По-четверте, процес розробки контролю та аналізу виконання бюджету передбачає реєстрацію та обробку великих масивів інформації, що важко зробити вручну. В бюджетному процесі рівень оперативності і якості обліково-аналітичної роботи значно підвищується, а кількість помилок скорочується при використанні програмно-технічних засобів (комп'ютерної бази та програмного забезпечення).

Для реалізації встановленого бюджетного завдання окремих структурних підрозділів підприємства необхідно встановити персональну відповідальність їх керівників за виконання тих або інших бюджетних показників. Кожний менеджер закріплений за певним “центром відповідальності бюджетування”.

Останній є сегментом організації, менеджер (керівник) якого звітується за певну ділянку робіт.

Таким чином, складання бюджетів витрат, їх облік, контроль та аналіз за **“центрами відповідальності бюджетування”** – це система, що вимірює (оцінює) плани й дії по кожному центру відповідальності. Механізм обліку відповідальності є невід’ємною та обов’язковою складовою внутрішньогосподарського бюджетування на всіх трьох стадіях (складання зведеного бюджету, контроль виконання, план-факт аналіз виконання). Без жорсткого закріплення відповідальності затверджений проект зведеного бюджету залишиться не більш ніж **“благим наміром”**.

Вище розглянуті технологічні й організаційні засади обумовлюють бюджетування витрат, їх обліку та контролю як послідовно структурно-логічну схему єдиного взаємоув’язаного процесу, яка наведена на рис.1. Оскільки нашою метою є розробка методичних засад обліку, контролю і аналізу витрат виробничих підрозділів газо видобувних підприємств в умовах бюджетування сформуємо їх окремо в частині обліку, контролю і аналізу.

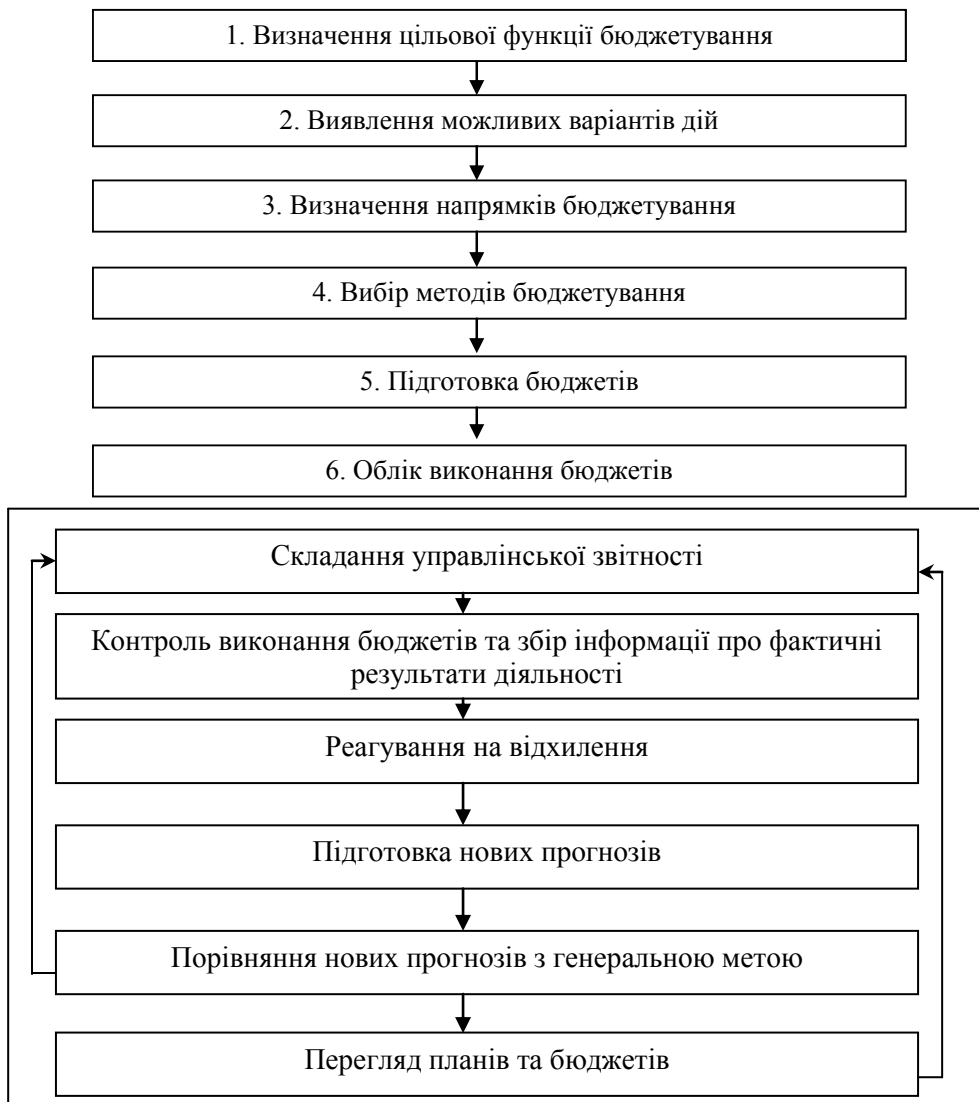


Рис. 1. Структурно-логічна схема процесу бюджетування та контролю витрат за центрами відповідальності виробничого підрозділу

Побудова обліку виробничих витрат в умовах бюджетування повинна відповідати наступним основним вимогам управління підприємством:

- 1) забезпечення контролю за виконанням бюджетів в розрізі операцій-функцій за “центрами відповідальності”;
- 2) забезпечення аналітичною інформацією для аналізу поведінки витрат;
- 3) обґрунтованого визначення виробничої собівартості продукції.

В першому випадку витрати необхідно групувати за об’єктами обліку. Місцями їх виникнення, “центрами витрат” і “центрами відповідальності”, в якості яких на газовидобувних підприємствах можуть виступати газовидобувні родовища, цехи і дільниці, переділи (стадії, фази) виробництва, місця виникнення за операціями технологічного процесу.

Планування в самому загальному та широкому сенсі являє собою процес визначення дій, які повинні бути виконані в майбутньому. В західних системах менеджменту та обліку розрізняють три види планування, що відрізняються, по-перше, цілями планування, по-друге, часовим періодом та, по-третє, ступенем деталізації розробки планів. Цей термін вживається в самому широкому сенсі, але частіше відноситься до довгострокових прогнозів. Він відповідає другому за рівнем деталізації виду планування, на якому конкретизуються обрані стратегічні напрямки у вигляді окремих програм для досягнення довгострокових цілей. **Бюджетування** є самим деталізованим рівнем планування і являє собою процес підготовки окремих бюджетів по структурних підрозділах або функціональних сферах підприємства, розроблених на основі затверджених вищим керівництвом програм. Іноді цей термін трактується більш широко, як цілісна система вибору тактичних цілей планування на рівні організації в рамках прийнятої стратегії, розробки планів (кошторисів витрат та доходів) майбутніх операцій та контролю виконання цих планів, тобто по суті як система внутрішнього фінансового управління.

Бюджет являє собою фінансовий документ, що складений до того, як дії, що передбачаються, виконуються.

За визначенням Інституту дипломованих бухгалтерів США, бюджет – це кількісний план в грошовому вигляді, підготований та прийнятий до певного періоду часу, який звичайно показує заплановану величину доходу, яка повинна бути досягнута або витрати, які повинні бути понесені протягом цього періоду.

Деталізовані бюджети частіше за все складають на обмежений період, як правило, максимум на рік, або навіть на більш короткі періоди: квартал, місяць. Планування на короткострокові періоди покликане цілями контролю управління.

В кінці контрольного періоду фактичні дані порівнюють з бюджетними значеннями для аналізу і оцінки поточної діяльності.

За нашими дослідженнями типовими ситуаціями, що спостерігаються сьогодні на газовидобувних підприємствах, є такі:

1. Планування – досить тривалий і складний процес. Планово-економічні служби продовжують готувати велику кількість документів, при цьому більшість із них не може бути використана для фінансового аналізу.

2. Планові дані значно відрізняються від фактичних.

3. Ретельно розроблений, докладний річний техпромфінплан (чи його аналоги) не модифікується в щоденну практичну діяльність менеджерів. Причинами цього є суттєві відхилення фактичного перебігу подій від запланованих і неможливість існуючої системи обліку з достатнім ступенем оперативності надавати для аналізу фактичні дані у форматі техпромфінплану.

Основні причини, що обумовлюють необхідність бюджетування виробничих підрозділів газовидобувних підприємств наведено на рис.2. Така ситуація свідчить про необхідність негайних змін, адже ефективне управління підприємством в умовах ринкової економіки неможливе без чіткої системи внутрішнього бюджетування.

Отже, можна зробити висновок про те, що основою функціонування і розвитку підприємства служить система бюджетів виробничих підрозділів, що дає змогу заздалегідь оцінити ефективність управлінських рішень, оптимально розподілити ресурси і порівняти витрати у процесі розроблення концепції ведення бізнесу.

Об'єкти бюджетування – це об'єкти підприємства, щодо яких ведеться планування, облік, контроль і аналіз виконання бюджетів. Проведене здійснене нами дослідження наукової літератури і вивчення практики цілого ряду підприємств показало, що процес бюджетування можна розділити на три головні етапи:

1. Складання планового бюджету.
2. Облік фактичного виконання бюджету.
3. Контроль та аналіз результатів виконання бюджету.

Висновки. Узагальнюючи результати проведеного дослідження, сформулюємо основні методичні засади щодо побудови обліку, контролю і аналізу виконання бюджетів.

Бюджетування облік, контроль та аналіз за центрами відповідальності – це система, яка вимірює (оцінює) відповідність досягнутих результатів за підсумками минулого бюджетного періоду запланованим по кожному центру відповідальності. Завдяки специфікації повноважень та “вбудованим” в систему бюджетування механізмам (обліку, контролю, аналізу)

будь-які відхилення від планових показників фіксуються не тільки за місцем виникнення, але і по відповідальній особі (підрозділу).

Концепція обліку-контролю-аналізу за центрами відповідальності передбачає застосування до різних підрозділів підприємства різних цільових функцій, які найбільш ефективно стимулюють данні підрозділу в господарській діяльності підприємства. Ефективність системи бюджетування на підприємстві стає можливою завдяки обліку за центрами відповідальності, який дозволяє кількісно співставляти та оцінювати вклад різних підрозділів у зміну кінцевих фінансових результатів підприємства (адже в перекладі з англійської “benchmarking” в даному контексті можна перевести просто як “оцінка”).

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В.* Бухгалтерський управлінський облік: Навчальний посібник. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
2. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік: Підруч.для студ. вищ. навч. закл. – К.:Книга, 2004. – 544с.
3. *Чумаченко Н.Г.* Учет затрат и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1971. – 237 с.
4. *Шеремет А.Д., Николаева О.Е., Полякова С.И.* Управленческий учет: Учебник под редакцией Шеремета А.Д.. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. – 344с.
5. *Щиборщ К.В.* Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. – М.: Издательство “Дело и Сервис”, 2001. – 544с.

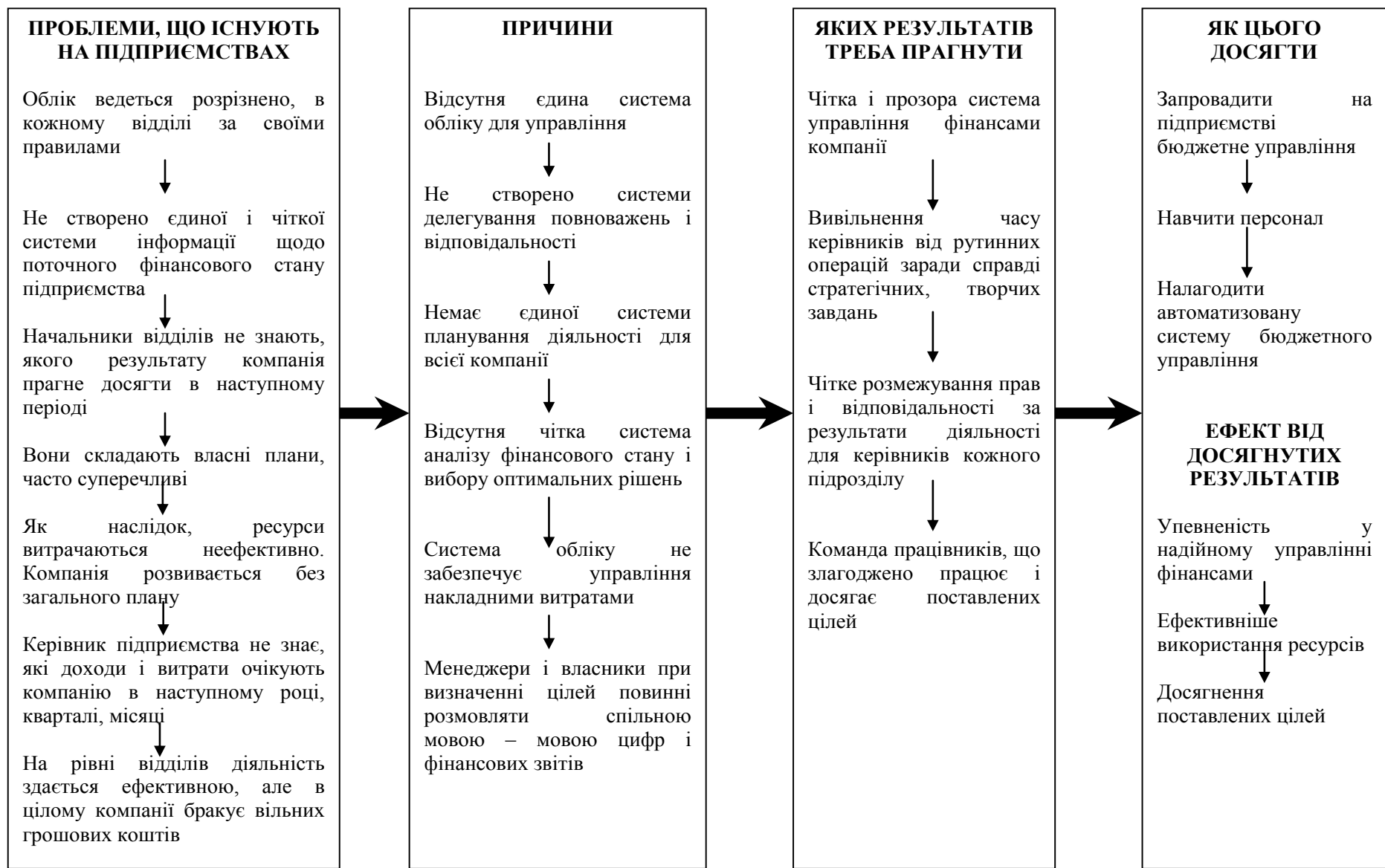


Рис. 2. Причини, що обумовлюють необхідність бюджетного методу управління на газовидобувному підприємстві