



Мар'яна ОРЛІВ

БЮДЖЕТУВАННЯ ВИТРАТ В НАФТОГАЗОВІЙ ГЕОЛОГОРОЗВІДЦІ

Окреслено проблеми бюджетування операційних витрат геологорозвідувальних підприємств (на прикладі дочірніх підприємств Національної акціонерної компанії "Надра України"), запропоновано вдосконалення його методики. Розкрито питання забезпечення гнучкості бюджетів, ефективності бюджетного контролю та аналізу.

The problems in the budgeting of expenses were researched as per the operational expenses of the geological enterprises (on the example of subsidiary companies of the National Stock Company "Nadra of Ukraine"), the improvement of its methodology was suggested. The issue of providing the flexibility for budgets was reviewed as well as the effectiveness of the budget monitoring, control and analysis.

Ефективне управління витратами передбачає організацію їх обліку в двох часових аспектах: облік минулих (здійснених) та майбутніх (прогнозованих) витрат. Останній реалізується впровадженням на підприємстві бюджетування, яке, з одного боку, є елементом планування господарської діяльності, з іншого – невід'ємною складовою управлінського обліку. Бюджетування прямо або опосередковано пов'язане з усіма функціями управління, його використання свідчить про високий рівень розвитку системи інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Методику бюджетування витрат фундаментально висвітлено в працях вітчизняних і зарубіжних науковців, серед яких М. С. Пушкар, М. Д. Білик, В. П. Савчук, В. В. Мортиков, А. М. Поддєрьогін, С. Ф. Голов, Л. В. Нападовська, О. Є. Кузьмін, С. В. Яременко, Г. О. Партин, А. Д. Шеремет,

О. Д. Каверіна, Д. К. Шим, Д. Г. Сігел, К. Друрі, Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер та інші. Однак, вивчення економічної літератури показало, що недослідженими залишаються проблеми організації процесу бюджетування на геологорозвідувальних підприємствах, який має свої особливості, зумовлені впливом на виробництво важкопрогнозованих зовнішніх факторів та специфікою кожного об'єкта геологічних досліджень.

Внаслідок наявної в Україні газової кризи, проблеми розвитку та фінансування нафтогазової геологорозвідки набули особливої актуальності. Першочергового вирішення вимагають питання вдосконалення системи управління галуззю, підготовки обґрунтованої програми її розвитку, створення сприятливих умов для залучення інвестицій, забезпечення ефективного планування, обліку та контролю використання бюджетних коштів

геологорозвідувальними підприємствами, проведення комерційної оцінки родовищ, що передбачає прогнозування обсягу витрат, необхідних для їх геологічного дослідження і освоєння, та величини прибутку від промислової експлуатації.

Впровадження бюджетування витрат на вітчизняних геологорозвідувальних підприємствах зумовлене необхідністю забезпечення ефективного контролю і аналізу використання ресурсів, пошуку внутрішніх джерел фінансування геологорозвідувальних робіт та оновлення матеріально-технічної бази.

Результати дослідження діючої практики планування господарської діяльності та бюджетування витрат на дочірніх підприємствах Національної акціонерної компанії "Надра України", які складають річні фінансово-економічні плани відповідно до Тимчасового положення про єдину систему планування, управління фінансовими ресурсами та матеріально-технічне забезпечення підприємств НАК "Надра України", свідчать, що показники бюджетів витрат формуються узагальнено, без необхідного наукового обґрунтування, через що неможливо встановлювати причини невиконання плану та виводити висновки. Підтвердженням неефективності діючої методики бюджетування є

результати розрахунків виконання бюджетних показників операційних витрат дочірнім підприємством НАК "Надра України" "Кримгеологія" (табл. 1).

Оскільки держбюджетні геологорозвідувальні роботи упродовж 2002–2004 рр. проводились в умовах відсутності або неритмічності фінансування, підприємство змушене було одержувати кредити, проводити незаплановані договірні роботи. Це призвело до простоїв та інших непродуктивних витрат.

В процесі аналізу витрат встановлено, що відхилення фактичних показників від запланованих у 2003–2004 рр. свідчать про економію ресурсів підприємства, а про формування прогнозів витрат на підставі норм та нормативів, розроблених ще у 1980-х роках, незважаючи на вдосконалення технології проведення геологорозвідувальних робіт, зміни структури їх собівартості. Не використовується комплексний підхід при виробленні критеріїв бюджетування витрат із врахуванням специфіки господарювання геологорозвідувальних підприємств. Як наслідок, виникають проблеми, пов'язані із реальністю планових показників бюджетів, їх узгодженістю та аналітичністю.

Сьогодні назріла гостра необхідність у виробленні основних напрямків вдоско-

Таблиця 1

**Основні показники діяльності дочірнього підприємства
НАК "Надра України" "Кримгеологія"**

Показники	Виконання запланованих показників, %		
	2002	2003	2004
Обсяг геологорозвідувальних робіт	62,4	100	99,4
Операційні витрати	82,3	88,9	49
в т. ч.:			
матеріальні витрати	72,2	103,2	23,2
витрати на оплату праці	87,9	84,8	66,7
витрати на соціальні заходи	85,0	83,4	66,5
амортизація	99,4	70,1	123,6
інші операційні витрати	81,3	87,4	104,3

налення діючої методики бюджетування витрат на підприємствах галузі.

Бюджетування витрат в геологорозвідці забезпечує розв'язання наступних завдань:

- виявлення поточних потреб підприємства у грошових, матеріальних, трудових та інших ресурсах;
- планування та узгодження основних виробничих показників, виконання яких забезпечувало б завантаження виробничих потужностей;
- координування роботи різних структурних підрозділів підприємства, узгодження їх цілей та інтересів;
- організація відповідальності за витрачання ресурсів;
- організація ефективного контролю та аналізу використання ресурсів підприємства, стимулювання їх економії.

Процесу бюджетування, як правило, передуює визначення стратегії господарювання. Якщо підприємства інших галузей економіки України намагаються забезпечити конкурентну перевагу своїй продукції, втілюючи в неї унікальні характеристики, мінімізуючи витрати на виробництво чи орієнтуючись на певну групу споживачів, то відповідного ринку геологорозвідувальних робіт у нашій державі ще не створено. Стратегією сучасного геологорозвідувального підприємства є вироблення достовірної геологічної інформації, ефективне використання бюджетних та власних коштів, обґрунтоване планування собівартості геологорозвідувальних робіт для оцінки і аналізу рентабельності розвідки та експлуатації родовищ.

Стратегія підприємства конкретизується програмою його діяльності. Для досліджуваних підприємств визначальними факторами при формуванні програми діяльності є їх технічні і технологічні можливості, обсяги державного замовлення та наявність ліцензій на проведення

геологорозвідувальних робіт на конкретних родовищах. При наявності вільних виробничих потужностей в програму включаються геологічні дослідження, що проводяться за рахунок власних коштів, підрядні роботи для спільної діяльності, а також інші роботи та послуги (буріння свердловин на прісному воді для населення, ремонтні роботи, транспортні послуги стороннім організаціям тощо). Складання програм обумовлюється необхідністю завантаження потужностей геологорозвідувального підприємства, забезпечення раціонального використання трудових ресурсів, а також суміщення польових, лабораторних, камеральних та інших видів робіт з метою скорочення тривалості виробничого циклу.

Дослідження показали, що формування зведеної програми діяльності доцільно здійснювати в чотири етапи:

- аналіз виконання поточної програми;
- формування основних напрямків діяльності на плановий період;
- програмування діяльності структурних підрозділів;
- координування програм діяльності структурних підрозділів підприємства.

Основним принципом програмування діяльності геологорозвідувального підприємства є забезпечення оптимального співвідношення між трьома категоріями об'єктів: ті, що будуть виявлені в плановому періоді, підготовлені до розвідувального буріння та знаходяться в бурінні. На макrorівні такий підхід забезпечує створення резерву розвіданих запасів вуглеводнів, на мікрорівні – суміщення різних видів геологорозвідувальних робіт, методів геологічних досліджень. Це сприяє скороченню тривалості виробничого циклу, підвищенню рентабельності виробництва.

Між програмуванням та бюджетуванням існує взаємозумовлений зв'язок: з одного боку, бюджетування здійснюється на підставі програм діяльності (після

обґрунтування номенклатури та об'єму геологорозвідувальних робіт), з іншого – для визначення недозавантажених потужностей підприємства, прогностичні обсяги необхідних для виробництва ресурсів на плановий період формуються у бюджетах використання трудових ресурсів, товарно-матеріальних цінностей, основних засобів. Після встановлення основних напрямків діяльності ці два процеси можуть здійснюватись паралельно.

Суть бюджетування зводиться до складання операційно-фінансового плану, структурованого за підрозділами підприємства. Досвід показав, що бюджетування витрат особливо ефективно в системі управління центрами відповідальності. Тоді воно забезпечує координування та узгодження їх дій, спонукає керівників до планування майбутніх операцій. При цьому, слід чітко розділяти поняття “центр відповідальності” і “місце витрат”, оскільки при формуванні моделі бюджетування у розрізі структурних підрозділів, шляхом підвищення рівня відповідальності неконтрольовані витрати можна перевести у склад контрольованих (наприклад, витрати обсади труб нафтогазогеологорозвідувальної партії для конкретної бурової бригади є контрольованими). І навпаки, понижуючи рівень відповідальності, накладні витрати перетворити на основні (наприклад, накладні витрати підрозділу вантажного транспорту можна перевести у основні витрати автотранспортного цеху).

Формування бюджетів за принципом контрольованості для кожного центру відповідальності є дієвим стимулом до економії ресурсів. Проте, в цьому випадку слід правильно визначити пріоритетність:

- чітке виконання бюджетів, незважаючи на вплив різних факторів;
- орієнтація на підвищення ефективності в довгостроковому періоді операцій центру відповідальності та підприємства в цілому, гнучкий аналіз виконання бюджетів;

- оцінювання роботи центру відповідальності на підставі нефінансових критеріїв (наприклад, тривалості виробничого циклу, аварійності свердловин, завантаження виробничих потужностей).

На досліджуваних підприємствах неможливо точно спрогнозувати умови проведення польових робіт (літологічну характеристику колекторів, тектонічні умови, структуру і щільність порід та інше) тому перший підхід, на нашу думку, використовувати недоцільно.

Проведення геологорозвідувальних робіт супроводжується прийняттям оперативних рішень про зміну запланованих обсягів виробництва, його технології, можливі також геологічні ускладнення у свердловинах, простої через затримання фінансування, що є причиною розходжень фактичних витрат з бюджетними показниками. Ми вважаємо, що бюджетний контроль на геологорозвідувальних підприємствах повинен комбінувати другий і третій підходи, що, з одного боку, забезпечить високу ступінь відповідальності керівників за фінансові результати не тільки їх центру відповідальності, а й підприємства в цілому, з іншого – максимальну ефективність геологорозвідувальних робіт. Це повинно обов'язково враховуватись при виборі методів бюджетування та встановленні їх розробників.

Залежно від рівня централізації управління господарською діяльністю підприємства, бюджетування може здійснюватись централізованим (“згори донизу”), децентралізованим (“знизу догори”) чи комбінованим методом. Зважаючи на специфіку геологорозвідувального виробництва, вважаємо, що при розрахунку бюджетних показників повинен застосовуватись підхід, при якому складання виробничої програми та бюджетів витрат здійснюється планово-економічним відділом, потім показники доводяться до кожного центру відповідальності для

внесення пропозицій і тільки тоді вони підлягають затвердженню. При цьому, з одного боку, забезпечується консолідація діяльності різних структурних підрозділів, з іншого – враховуються їх реальні можливості.

Якщо складання кошторисів здійснюється на підставі встановлених норм і регламентується відповідними інструкціями, то основою інформаційної бази для формування бюджету витрат, зважаючи на відсутність обґрунтованих галузевих норм, крім проектно-кошторисної документації є облікова, аналітична, геологічна, технічна та інша інформація.

В процесі бюджетування витрат важлива роль відводиться бухгалтерській службі. Зокрема, вона формує необхідну інформацію про витрати минулих звітних періодів, видає необхідні рекомендації. Окрім цього, бухгалтерія може регламентувати порядок складання бюджетів та приймати безпосередню участь у процесі бюджетування. Все це слід передбачити у Положенні про бюджетування (окремим організаційним регламентом чи розділом в Положенні про управлінський облік), яке визначило б завдання, принципи та методику бюджетування, порядок затвердження та коригування оперативних показників, здійснення контролю, форми бюджетів тощо.

Оскільки витрати в геологорозвідці не носять дискреційного характеру і кожен наступний період є логічним продовженням попереднього, розрахунок бюджетних показників слід здійснювати методом екстраполяції, а не "від нульової бази".

Для забезпечення поглибленого аналізу витрат на підставі показників, розрахованих, виходячи із фактично виконаних обсягів геологорозвідувальних робіт, порівняно із статичними бюджетами (показниками), перевагу слід надавати гнучким. В першу чергу, це пояснюється необхідністю перегляду запланованих обсягів геологорозвідувальних робіт на

підставі проміжних результатів виробництва та тим, що відхилення фактичних показників від статичних бюджетів характеризують ефективність планування в цілому (в т. ч. прогнозування обсягів виробництва, методи проведення геологічних досліджень) і передбачає своєчасне фінансування, а відхилення від гнучких – ефективність бюджетування, нормування витрат та використання ресурсів, враховуючи вплив природно-геологічних, економічних, технічних, організаційно-технологічних та інших факторів.

Сьогодні досліджено три способи, які забезпечують гнучкість бюджетів:

- бюджетування за сценаріями;
- бюджетування з періодичними змінами;
- бюджетування з мінімальною базою.

Використання першого способу на досліджуваних підприємствах недоцільне, оскільки навіть при розробці оптимістичних чи песимістичних сценаріїв (а це доволі трудомісткий процес), неможливо наперед передбачити усі ймовірні ускладнення або зміни обсягів робіт, що здійснюються на підставі проміжних результатів геологічних досліджень. Оскільки лівова частина підприємств, які виконують геологорозвідувальні роботи, знаходяться у державній власності і потребують фінансування не тільки на виконання окремих замовлень, а й на розширене відтворення основних засобів, які на досліджуваних підприємствах зношені більше, ніж на 70%, формування бюджетів не може здійснюватись виходячи із мінімальної бази. Ще одним аргументом не на користь цього способу є необхідність резервування коштів, знову ж таки, на проведення непередбачених робіт та подолання різних геологічних ускладнень. Тому гнучкість бюджетування на досліджуваних підприємствах, на нашу думку, слід забезпечувати тільки періодичністю їх змін та необхідним групуванням витрат (наприклад, в бурінні розвідувальних свердловин

розділення змінних витрат на ті, що залежать від часу та об'єму буріння).

Види та зміст бюджетів визначаються потребами управління. З цього приводу слушним є зауваження А. Д. Шеремета та О. Е. Ніколаєвої: "Бюджет повинен представляти інформацію доступно і ясно, так, щоб його зміст був зрозумілим користувачу. Надлишок інформації затемнює значення і точність даних, недостатність інформації може привести до нерозуміння основних обмежень, даних, прийнятих в документі" [6, 86].

Ефективність бюджетування залежить від структури та будови бюджетів, їх узгодженості, номенклатури бюджетних статей.

Ми переконались, що структура бюджетів формується під впливом наступних чинників: розміру та структури підприємства, взаємозв'язків між його підрозділами, особливості організації бухгалтерського обліку, контролю і аналізу, а також будови облікових регістрів.

Зважаючи на особливості геологорозвідувального процесу, а також чисельність підрозділів основного та допоміжного виробництва, пропонуємо наступну структуру загального (зведеного) бюджету витрат основної діяльності для досліджуваних підприємств (рис. 1).

На перший погляд, наведена структура може видатись занадто деталізованою. Але, кожен із запропонованих бюджетів має своє призначення: бюджети закупівель та використання товарно-матеріальних цінностей, трудових витрат і використання основних засобів – для планування необхідного обсягу відповідних ресурсів, бюджети основного і допоміжного виробництва, загально-виробничих та адміністративних витрат – для координування роботи структурних підрозділів, забезпечення контролю використання ресурсів та виконання ними планових показників, бюджет собівартості робіт (послуг) – для узагальнення витрат в розрізі об'єктів та видів геологорозвідувальних робіт, прогнозування їх рентабельності.

Процес бюджетування починається з перегляду проектно-кошторисних показників геологорозвідувальних робіт, затверджених пооб'єктним планом та інших робіт, які розпочато в попередніх періодах. На цьому етапі прогнозування формуються планові показники основних витрат, які після обговорення з керівниками відповідних центрів відповідальності, коригуються і вносяться до бюджету основного виробництва. Далі визначаються невикористані потужності підприємства,

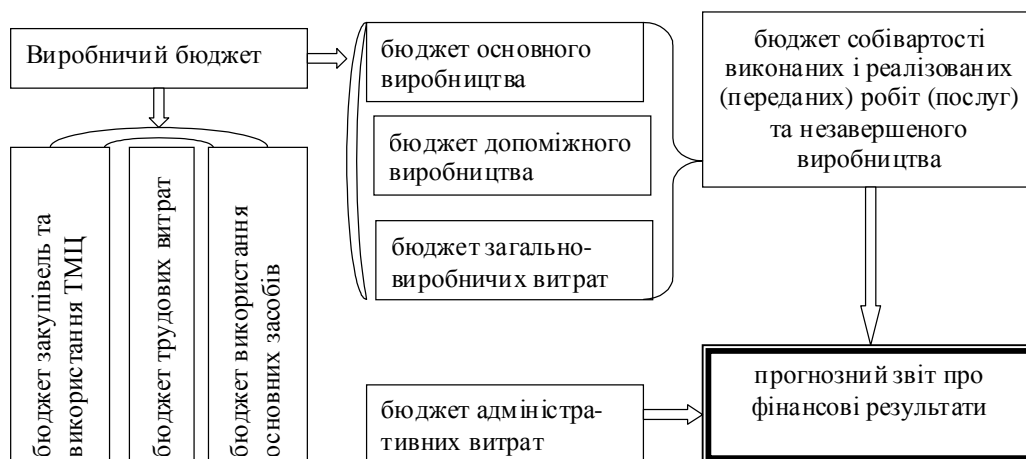


Рис. 1. Структура загального бюджету витрат основної діяльності

що є підставою для укладання інших договорів. Після формування розділу "Договірні роботи" бюджету основного виробництва складаються бюджети допоміжного виробництва і здійснюється розподіл їх витрат між об'єктами геолого розвідувальних робіт.

Бюджети виробництва складаються за структурними підрозділами (центрами відповідальності) з розмежуванням витрат за замовленнями, а планові калькуляції – за замовленнями та видами геолого-розвідувальних робіт. Потім ці показники узагальнюються у бюджеті собівартості.

Для планування загальногосподарських та адміністративних витрат досліджуваних підприємств в 2003 р. розроблено проект їх нормативів, виражених у відсотках до прямих витрат. Проте, при аналізі цього проекту працівниками планово-економічного відділу ДП "Кримгеологія" виявлено значні відхилення фактичних показників від нормативних. На нашу думку, ці розходження пов'язані з недостатньою економічною обґрунтованістю останніх та, в першу чергу, незадовільною організацією обліку фактичних витрат.

Підводячи підсумок зазначимо, що для забезпечення більшої наочності інформації і зручності при аналізі відхилень показників структура (зміст) бюджетів витрат повинні бути максимально наближеними до регістрів бухгалтерського обліку.

Допоки, бюджетування витрат на досліджуваних підприємствах є умовним та неефективним через відсутність системи достовірного інформаційного забезпечення цього процесу, інтегрованості бюджетних показників. Вдосконалення

діючої методики бюджетування на підприємствах галузі передбачає забезпечення співставності нормативних, фактичних та планових показників витрат, гнучкості бюджетів, впровадження оперативного контролю та аналізу їх виконання. Бюджетування витрат особливо ефективно в системі управління центрами відповідальності, що забезпечує координування та узгодження дій різних структурних підрозділів, спонукає їх керівників до чіткого планування майбутніх операцій.

Література

1. Білик М. Д. Бюджетування у системі фінансового планування // *Фінанси України*. – 2003. – № 3. – С. 97–109.
2. Друри К. *Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник*. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
3. Каверина О. Д. *Управленческий учет: системы, методы, процедуры*. – М.: *Финансы и статистика*, 2003. – 352 с.
4. Кузьмін О. Є., Мельник О. Г. *Побудова бюджетів в організації* // *Фінанси України*. – 2005. – № 7. – С. 136–146.
5. Партин Г. О. *Бюджетування у системі управління витратами підприємства* // *Фінанси України*. – 2003. – № 5. – С. 51–53.
6. *Управленческий учет: Учебное пособие / Под редакцией А. Д. Шеремета*. – 2-е изд., испр. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 512 с.
7. *Фінанси підприємств: Підручник / Кер. авт. кол. і наук. ред. проф. А. М. Поддєрьогін*. – 4-те вид., перероб. та доп. – К.: КНЕУ, 2002. – 571 с.