

УДК 657.012.32+621.31

Левицька І. О.,*фахівець по роботі з тарифами ПАТ "АЕС Рівнеобленерго", здобувач кафедри обліку та аудиту Національного університету водного господарства та природокористування***УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ "ВИТРАТИ" В ЕНЕРГОПОСТАЧАЛЬНИХ КОМПАНІЯХ***Висвітлено організаційні та методичні питання функціонування управлінського обліку за центрами відповідальності "Витрати" для енергопостачальних компаній. Розкрито роль управлінського обліку як важливої складової єдиної інформаційної системи діяльності суб'єктів енергоринку, стимулюючого чинника оптимізації собівартості послуг з енергопостачання.***Ключові слова:** управлінський облік, центри відповідальності, витрати, енергопостачальні компанії, енергоринки, енергопостачання.*Освещены организационные и методические вопросы функционирования управленческого учета за центрами ответственности "Затраты" для энергоснабженческих компаний. Раскрыта роль управленческого учета как важной составляющей единой информационной системы деятельности субъектов энергорынка, стимулирующего фактора оптимизации себестоимости услуг энергоснабжения.***Ключевые слова:** управленческий учет, центры ответственности, затраты, энергоснабженческие компании, энергорынок, энергоснабжение.*Organizational and methodological issues of management accounting performance by the responsibility centers "Expenses" for energy supply companies are developed. The role of management accounting as an important component of a unified information system activities of the energy market, stimulating factor for optimization net costs of energy services supply.***Keywords:** management accountin, responsibility centers, expenses, energy supply companies, energy market, energy services supply

Постановка проблеми. Нові умови господарювання вимагають від суб'єктів ринку не лише швидкого реагування на зміну економічної ситуації, але й вміння вдало обирати конкурентну тактику та успішно реалізувати підприємницьку стратегію. Перед адміністративним персоналом стоїть завдання швидко і безпомилково орієнтуватися в динамічних варіаціях економічної діяльності, розуміти її та своєчасно приймати управлінські рішення не тільки на певний період, але й на перспективу.

Саме ефективно організована система управлінського обліку здатна забезпечити необхідну інформаційну базу за пріоритетними питаннями (напрямами, об'єктами) розвитку, сприяти успішній реалізації основних функцій управління.

На сьогодні головною проблемою проведення управлінського обліку (УО) на підприємствах України (в тому числі в енергопостачальних компаніях) є відсутність чіткого розуміння цього виду обліку, чітко окресленого правового поля з визначеними нормами та правилами його ведення, затверджених форм звітності та багато інших невизначеностей.

Визначальною основою організації організації та методики управлінського обліку є створення та функціонування центрів відповідальності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вивченням методичних та організаційних основ впровадження управлінського обліку на виробничих підприємствах займалися учені: М. Чумаченко, С. Голов, В. Палій, В. Івашкевич, Л. Нападковська, І. Білоусова, М. Пушкар, Б. Валуєв, Ф. Бутинець, О. Бородкін, В. Сопко та інші.

Перехід від планово-розподільчої до ринкової економіки вимагає перегляду методологічної основи обліку, уточнення його об'єктів, технології збору та обробки даних. Насамперед це стосується витрат, що формують собівартості готової продукції (послуг).

Мета і завдання дослідження. Ця стаття передбачає дослідження методології управлінського обліку виробничих витрат у рамках центрів відповідальності (ЦВ) "Витрати". Для досягнення цього поставлено перелік завдань:

- дослідити значення управлінського обліку виробничих витрат у господарській діяльності вітчизняних підприємств на прикладі енергопостачальних компаній;
- узагальнити сучасне бачення структурного змісту та особливості методики управлінського обліку виробничих витрат.

Виклад основного матеріалу. Основне завдання управління виробничими витратами – найбільш ефективне використання всіх видів наявних ресурсів для досягнення основних цілей діяльності підприємства – максимізації прибутку, раціонального використання всіх видів ресурсів, ефективної діяльності в цілому.

Окрім того, результати діяльності зарубіжних провідних компаній доводять, що організація управлінського обліку витрат у межах єдиного підприємства забезпечує задоволення інформаційних потреб керівництва та сприяє вирішенню широкого кола завдань, таких як: управління витратами, оптимізація фінансових результатів, бюджетне планування, виявлення, аналіз та скорочення неефективних витрат господарської діяльності, функціонування дієвої системи внутрішньої комунікації.

Постановка питання “Що являє собою управлінський облік?” не дасть чіткої та однозначної відповіді. Так, згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. На нашу думку, визначення є вузько орієнтованим, не відображає справжню його сутність, зокрема, особливості методів цієї облікової системи.

Професор С. Ф. Голов [2] наводить дещо ширше та більш змістовне визначення, вважаючи, що управлінський облік є “... процесом виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки й контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів”.

Окрему позицію відстоює М. С. Пушкар і стверджує, що особливістю управлінського обліку є те, що на місце чисто процедурних обліково-економічних завдань висувається нове завдання – забезпечення потреб користувачів у такій інформації, що носить адресний характер, тому зрозуміло, що для різних груп користувачів треба забезпечити різну інформацію [7, с. 116].

Узагальнені дані фінансового обліку відображають лише результати завершеної діяльності підприємства, а вихідні дані управлінського обліку містять аналітичну та прогнозовану інформацію, які показують апарату управління компанії, як досягти поставлених цілей.

Зведені дані управлінського обліку подаються лише для внутрішнього використання. Більшість даних управлінського обліку є комерційною таємницею, оскільки вони відображають стратегію підприємства.

У країнах, де бухгалтерський облік прийнято розділяти на фінансовий і управлінський, прогностична функція характерна саме для управлінського обліку. Це стало реальним на основі бюджетування, прогнозування поведінки витрат і доходів, експертних оцінок, розробки альтернативних рішень. Тому в останні роки все більше розповсюдження отримують стратегічні системи управлінського обліку як результат прагнення керівництва розширити інформаційну базу для прийняття рішень за рахунок формування прогнозної інформації [3].

Л. В. Нападовська зазначає, що метою управлінського обліку є допомога внутрішнім користувачам приймати більш обґрунтовані рішення, забезпечення менеджерів інформацією, яка надає можливості примножити капітал її власникам, а працівникам підприємства – збільшити цінність їх матеріального та духовного добробуту, підвищення ефективності управління, а отже – ефективності планування, нормування, контролю та прийняття управлінських рішень [5, с. 50].

Якщо говорити коротко про основну сутність “управлінського обліку”, то її можна визначити як подання інформації внутрішнім користувачам про результативність найбільш важливих напрямів діяльності підприємства для прийняття ними управлінських рішень. Зазначене цілком відповідає вимогам обліку, контролю та аналізу виробничих витрат, що формують собівартість готової продукції (наданих послуг).

Одним із головних завдань здійснення управлінського обліку є виконання процесу збору, систематизації та узагальнення даних про витрати виробництва. Аналіз основних напрямів витрачання коштів підприємства дає змогу визначити наскільки ефективно вони функціонують на користь підприємства, показує можливі варіанти скорочення не результативних шляхів руху грошових коштів і, таким чином, дозволяє впливати як на процес формування витрат виробництва, так і на собівартість продукції.

Як показує міжнародна практика управлінського обліку, визначальним його елементом є організація обліку витрат за центрами відповідальності.

Проаналізувавши дослідження українських економістів, ми дійшли висновку, що центр відповідальності (ЦВ) – це виокремлена ділянка господарської діяльності підприємства, по якій встановлюються планові показники і визначається відповідальна особа за їх доведення та виконання. При цьому більшість науковців погоджуються з тим, що під ЦВ варто розуміти окремих сегмент підприємства (робоче місце, бригада, ділянка, цех, відділ тощо), в межах якого встановлено персональну відповідальність керівника за результати діяльності його підрозділу. Проте аналіз літературних джерел з досліджуваної проблеми свідчить про існування різних підходів до класифікації центрів відповідальності [6].

Для прикладу, Л. В. Нападовська [5, с. 474] зазначає три типи ЦВ: центри витрат, центри прибутку і центри інвестицій. Проте при такому підході не враховується існування центрів доходів (виручки).

Натомість, проф. С. Ф. Голов [1, с. 407–409] виділяє чотири типи ЦВ, а саме: центри витрат, центри доходів, центри прибутку та центри інвестицій. При цьому він поглиблює запропоновану класифікацію шляхом поділу центрів витрат на центри технологічних витрат (центри витрат, у яких можна встановити взаємозв’язок

між витратами і результатами діяльності) та центри дискреційних витрат (центри витрат, у яких неможливо встановити взаємозв'язок між витратами і результатами діяльності).

Інформаційний зв'язок між ЦВ подано на рис. 1.

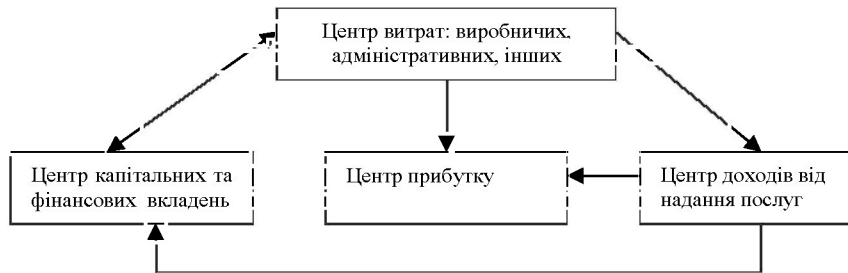


Рис. 1. Інформаційний зв'язок між центрами відповідальності

Саме такий варіант організації управлінського обліку за чотирма ЦВ – центру витрат, центру виручки (реалізації, збуту), центру прибутку та центру інвестицій (фінансування, постачання), на нашу думку, є найбільш практичним для енергопостачальних компаній України.

Аналізуючи діяльність та організаційно-штатну структуру енергопостачальних компаній України, можна дійти висновку, що в структурі центрів відповідальності, виділених на цих підприємствах, деталізуватися будуть саме центри відповідальності “Витрати”, а центри прибутку, інвестицій та виручки – об'єднані.

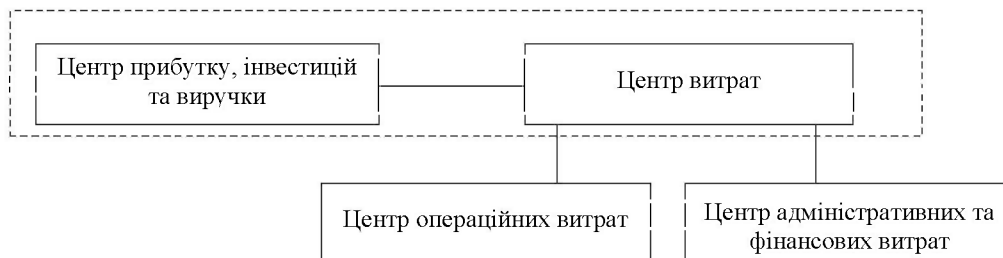


Рис. 2. Проект структури центрів відповідальності для енергопостачальних компаній

Організація управлінського обліку витрат за ЦВ передбачає організаційне та адміністративне забезпечення низки послідовних етапів.

На першому етапі передбачається виділення відповідних центрів за об'єктами виробничих витрат та за місцями їх виникнення з метою закріплення відповідальності конкретних осіб. У межах виділених ЦВ “Витрати” може здійснюватися як облік формування витрат, так і їх планування, аналіз та контроль за місцями виникнення та об'єктами формування, з використанням як вартісних, так і натуральних параметрів (чисельності працівників, кількості відпрацьованих днів, годин, машино-годин або людино-годин, кількості замовлень, ринків збуту тощо).

ЦВ “Витрати” для енергопостачальних компаній – це структурні одиниці суб'єкта господарювання, начальники яких відповідають за понесені ними витрати в процесі діяльності. Прикладом таких центрів можуть бути виробничі служби, підстанції, лабораторії, цехи, об'єкти соціально-культурного обслуговування, що є на балансі компанії, тощо.

Практика впровадження управлінського обліку передбачає, що ЦВ “Витрати” можуть існувати як відокремлені організаційно-адміністративні одиниці, так і у формі об'єднання за цільовим та функціональним призначенням виробничих ресурсів (без надання статусу госпрозрахункової одиниці). Крім цього, вони можуть входити до складу інших ЦВ, де необхідно визначити і виміряти стосовно цієї структурної одиниці витрати.

Відповідальність за результати роботи центрів, контроль та аналіз витрат у межах кожного центру несуть безпосередні начальники структурних одиниць.

Об'єктами обліку, аналізу та контролю діяльності центру витрат є виробничі ресурси центру, насамперед:

– *технічні ресурси* – засоби виробництва, що за своїм матеріально-речовим складом є *виробничими фондами підприємства, які поділяють на основні та оборотні*;

– *технологічні ресурси* – сукупність процесів, правил, навичок, що використовуються при виготовленні продукції, виконанні робіт у будь-якій сфері виробничої діяльності;

– *кадрові (трудові) ресурси* – сукупність закріплених за центром працівників (персоналу, кадрів), які мають необхідну професійну підготовку;

– *фінансові ресурси* – грошові кошти, що виділяються для центру;

– *нематеріальні ресурси* – елементи виробничого потенціалу центру, для яких характерні відсутність матеріальної основи і невизначеність розмірів майбутнього прибутку від їхнього використання (об'єкти інтелектуальної власності, знаки товарів і послуг, комп'ютерні програми, раціоналізаторські пропозиції тощо) [4].

З метою відображення в управлінському обліку витрати енергопостачальних компаній доцільно згрупувати за двома напрямками: виробничі витрати, витрати операційної діяльності (адміністративні, витрати на збут, інші операційні) та інші витрати звичайної діяльності. До операційних витрат енергопостачальних компаній доцільно зарахувати: вартість купованої електричної енергії на енергоринку, витрати на постачання та передачу, технологічні витрати та інші операційні витрати, які не пов'язані з постачанням та передачею електроенергії.

Що стосується ЦВ “Інші операційні витрати”, об'єктом обліку, контролю та аналізу виступають витрати, понесені апаратом адміністративного управління, витрати на рекламу діяльності та збут електроенергії. До ЦВ “Інші витрати звичайної діяльності” належать відсотки по кредитних ресурсах, уцінка необоротних активів, витрати на ліквідацію необоротних активів тощо.

Об'єкти виникнення витрат (місця створення ЦВ “Витрати”) подано на рис. 3.

Відповідність не повною мірою переліку витрат у формах звітності енергопостачальних компаній, затверджених державними регуляторними органами, вимогам П(с)БО 16 “Витрати” можна зарахувати до проблем збору та узагальнення інформації УО по витратах з урахуванням особливостей функціонування енергопостачальних компаній.

Центри відповідальності

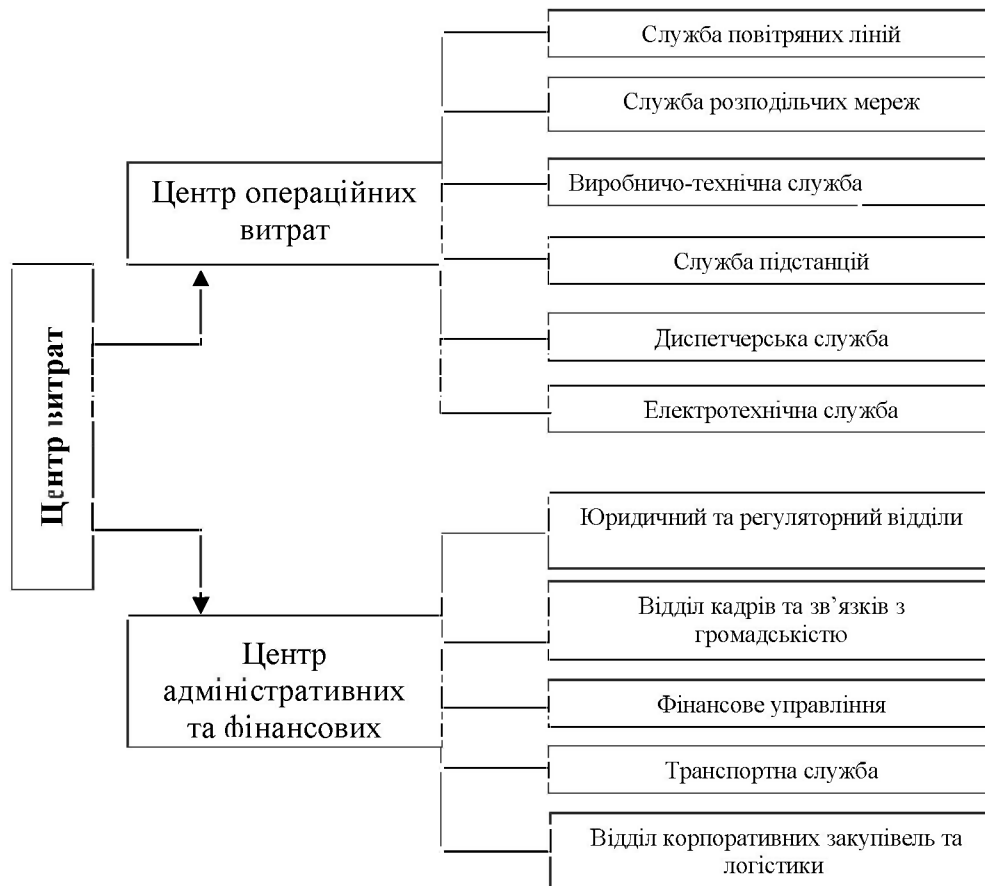


Рис. 3. Деталізація ієрархічної структури центрів відповідальності для енергопостачальних компаній

Висновки. Для якісної підготовки, аналізу та оперативного надання інформації керівництву про формування собівартості послуг постачання та передачі електроенергії створення ЦВ “Витрати” для енергопостачальних компаній передбачає, в першу чергу: адміністративне визначення кола та рівнів відповідальності виконавців обліку та звітності за визначеними показниками витрат; затвердження переліку показників (відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”), методики їх формування та форми внутрішньої звітності; документацій

не забезпечення та організаційне узагальнення інформації, як уніфікованої складової єдиної інформаційної системи енергопостачальної компанії. Зазначені заходи стануть ефективною передумовою створення необхідної інформаційної бази для оптимізації собівартості послуг енергопостачальних компаній з постачання та передачі електроенергії.

Література:

1. Голов С. Ф. Управлінський облік : [підручник] / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
2. Голов С. Ф. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 11. – С. 15–23.
3. Довжик О. О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах / О. О. Довжик // Вісник Полтавської державної аграрної академії. – 2012. – Вип. 2. – С. 174–179.
4. Левицька С. О. Центри відповідальності “Витрати”: основи ефективного їх функціонування в системі менеджменту організації підприємницької діяльності / С. О. Левицька // Збірник XVI Наукова викладацько-студентської конференції Національного університету “Острозька академія”. – 2011.
5. Нападівська Л. В. Управлінський облік : [підруч. для студентів вищих навч. закладів] / Нападівська Л. В. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
6. Ночовна Ю. О. Організація обліку витрат за центрами відповідальності: проблеми теорії та практики / Ю. О. Ночовна // Сталій розвиток економіки. – 2011. – Вип. 7. – 2011. – С. 196–201.
7. Пушкар М. С. Розробка системи обліку : [навчальний посібник] / Пушкар М. С. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 198 с.