

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВ ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ

Перчук О.В.

Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди

В статті запропоновано впровадження управлінського обліку фінансових результатів для потреб менеджменту підприємств теплопостачання для задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів з метою прийняття рішень в структурі управління. Розглянуто питання ведення управлінського обліку на основі центрів відповідальності, визначено основні їх типи для підприємств теплопостачання.

Ключові слова: витрати, доходи, операційний аналіз, підприємства теплопостачання, прибуток, собівартість, управлінський облік, фінансові результати, центри відповідальності.

Постановка проблеми. У ринкових умовах перед бухгалтерським обліком постають важливі завдання: побудова обліку на підприємстві відповідно специфіки його роботи й організаційної форми господарювання; дотримання нормативних документів з бухгалтерського обліку; аналіз і контроль на усіх ланках виробничо-збутової діяльності, правдиве й своєчасне відображення даних у звітності, виробничих ресурсів; облік формування прибутку; контроль за відповідністю витрат доходам, взаємовідносинами з бюджетом і повсякденне співставлення доходів та витрат тощо.

Мірилом успішності здійснення господарської діяльності підприємств теплопостачання, у залежності від цілей, є рівень досягнення певного соціального ефекту, ступінь задоволення широкого кола потреб. Однак, реалізація цієї віддаленої перспективи можлива лише за умови досягнення підприємством у запланований термін реального економічного ефекту – отримання ним фінансового результату (прибутку). Сучасні динамічно мінливі ринкові умови наполегливо потребують вдосконалення інструментів і технологій управління підприємствами з метою підвищення ефективності господарської діяльності та максимізації прибутку.

Реалії конкурентного середовища діяльності виробничих структур висувають потребу пристосування обліково-аналітичного забезпечення до нових методів менеджменту. Саме тому виявлена об'єктивна необхідність у розробці організаційно-методичних аспектів формування обліку прибутку підприємств для потреб управління в умовах прийняття рішень.

Однією з таких ключових проблем є практична відсутність на всіх підприємствах ЖКГ належного управлінського обліку. Необхідно вказати, що управлінський облік не є частиною бухгалтерського обліку. Він є самостійним напрямком інформаційного забезпечення управління, що використовує в рівній мірі методи та принципи стратегічного та оперативного менеджменту, реінжинірингу бізнес-процесів та бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням, пов'язаним з практичним впровадженням управлінського обліку, присвячено праці П. Атамас, О. Бородкіна, Ф. Бутиця, С. Голова, В. Лень, Л. Нападівської, М. Пушкара та ін., які здійснили вагомий внесок у розвиток теорії і практики. Також ці вітчизняні науковці, поряд з зарубіжними (Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Друрі К., Хендриксен Е.С., М. Ван Бред та інших), розглядали проблеми управлінського обліку за центрами відповідальності. Однак, в більшості випадків увага приділялася в основному теоретичним засадам обліку витрат.

Метою статті є обґрунтування необхідності запровадження методики управлінського обліку прибутку для потреб менеджменту підприємств з метою посилення аналітичності та інформативності облікового забезпечення управління для отримання високого фінансового результату діяльності підприємств теплопостачання.

Виклад основного матеріалу. За словами Є. Хендриксена і М. Ван Бреда, оцінка прибутку як показника результату діяльності підприємства є головною ланкою сучасної фінансової звітності. Залежно від мети кінцевої прибуток можливо визначити по різному і адресувати різним користувачам [5, с. 203]. Від правильного визначення фінансового результату в значній мірі залежать прийняті в системі управління рішення. Фінансовий результат є одним з основних показників не тільки фінансової та податкової, але й внутрішньогосподарської (управлінської) звітності і виступає об'єктом управління.

Зі слів Э. Хендриксена і М. Ван Бреда, показники прибутку, відображені в звітності, можуть бути використані в якості:

- показника ефективності діяльності апарату управління;
- показника для прогнозування діяльності підприємства та розподілу дивідендів;
- показника для аналізу результатів діяльності підприємства і обґрунтування управлінських рішень [5, с. 205].

На думку Л. В. Нападівської, в управлінському обліку фінансовий результат формується як мінімум в два етапи:

- на першому етапі визначається валовий фінансовий результат як різниця між доходами (виручкою) від реалізації продукції і сумою виробничих витрат;
- на другому етапі обчислюється сума прибутку як різниця між валовим фінансовим результатом, адміністративними витратами і витратами на збут [3].

Багато підприємств теплового господарства не досягають основної мети діяльності – отримання прибутку, тому, що не тільки є збитковими, а й дотуються з бюджету. Для усіх неприбуткових підприємств важливим питанням є не тільки подолання збитковості, а й досягнення фінансової стійкості. Це можливо, в першу чергу, шляхом аналізу структури собівартості послуг теплопостачання та пошуку варіантів зменшення розміру окремих видів витрат, що складають цю собівартість, а також досягнення оптимального обсягу виробництва.

Методична недосконалість визначення фінансових результатів операційної діяльності вітчизняних підприємств теплопостачання пов'язана, перш за все, з неналежним відображенням у фінансовому

обліку суб'єктів господарювання операцій по економії паливно-енергетичних ресурсів, яку отримують такі підприємства. Проведений аналіз нормативних та практичних документів щодо існуючої системи фінансового обліку свідчить, що вони не регламентують окремого відображення у фінансових результатах діяльності підприємств будь-якої економії ресурсів. Таку задачу повинен виконувати управлінський облік. Проте, державних стандартів проведення управлінського обліку на підприємствах України, які виправдали себе в закордонній практиці, не існує.

Отже, управлінський облік має стати економічним інструментом мінімізації витрат підприємства та зосередити увагу на виборі найбільш ефективних методів збору та узагальнення інформації про витрати в рамках специфіки та реалізації загальної стратегії розвитку підприємства.

В Україні особливої актуальності останнім часом набуває концепція обліку витрат за видами діяльності: ABC (Activity Based Costing) – метод. В основу концепції покладено, що розрахунок реальної собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюється за видами діяльності (центрами відповідальності).

Узагальнення різних наукових поглядів дозволяє уточнити трактування поняття «центр відповідальності». Центр відповідальності – це структурний підрозділ підприємства, за яким встановлена відповідальність керівника за досягнення фінансових показників.

На підприємстві виділяють у фінансовій структурі 4 типи центрів відповідальності.

Центр витрат – структурний підрозділ або група підрозділів підприємства, керівники яких відповідають тільки за витрати. Для підприємств теплопостачання можемо виділити 2 види центрів витрат: центр нормованих витрат та центр ненормованих витрат.

Прикладом центру нормованих витрат є виробничі структурні підрозділи (котельні). У центрі нормованих витрат може бути встановлено нормативне співвідношення входу і виходу, тобто для кожної одиниці випуску визначається необхідна кількість матеріалів і робіт чи послуг. У виробничих підрозділах таке співвідношення задається технологічними нормативами витрати матеріалу та виконання робіт для виробництва однієї одиниці продукції. Як правило, витрати центру нормованих витрат змінюються пропорційно випуску продукції.

У центрі ненормованих витрат, витрати є постійними щодо випуску та основна частина витрат у цих підрозділах становлять витрати на персонал. Центри ненормованих витрат – це більшість структурних підрозділів, що виконують адміністративні, представницькі, фінансові, юридичні функції, а також займаються маркетингом, дослідженнями і розробками.

Якісний рівень роботи теплопостачальних організацій характеризує собівартість теплової енергії, тобто витрати на виробництво та реалізацію, виражені в грошовій формі, що виступає одним з узагальнюючих економічних показників. Підприємство має самостійно визначити перелік витрат, які включають до собівартості послуг як елемент облікової політики, ґрунтуючись на економічній сутності понесених витрат і загальних принципах бухгалтерського обліку та вимог до організації його ведення.

Планування, облік і калькулювання собівартості підприємств теплового господарства проводиться за стадіями технологічного процесу – виробництво, розподіл, транспортування і за видами продукції – теплова енергія, гаряча вода. Дані стадії та види

продукції можуть виступати для підприємств теплопостачання центрами витрат.

Центр доходів – структурний підрозділ (або група підрозділів), що відповідає за отримання доходу і володіє необхідними ресурсами і повноваженнями, що впливають на збільшення доходів в рамках свого підрозділу. Планування в центрі доходів здійснюється шляхом встановлення цільових показників з реалізації. Планування виручки здійснює сам центр доходів, оскільки володіє всією необхідною для цього інформацією: даними про продажі минулих періодів (у розрізі продуктів, каналів збуту, регіонів, споживачів тощо), прогнозом ринку збуту, галузевими та макроекономічними прогнозами, впливом сезонності.

Центр прибутку – структурний підрозділ або група підрозділів підприємства, керівники яких відповідають одночасно за витрати і доходи підрозділу. Результати його діяльності оцінюються за показником прибутку, відповідальність за яку покладається на даний центр.

Центр інвестицій – структурний підрозділ або група підрозділів підприємства, керівники яких відповідають не тільки за витрати і доходи, але і за ефективність використання інвестицій.

Ефективність центру відповідальності визначається наступними параметрами: досягненням цілей та ефективністю використання ресурсів. Найбільш ефективним є центр відповідальності, який використовує мінімальну кількість ресурсів для досягнення поставлених цілей.

За даними Національної комісії регулювання ринку комунальних послуг України упродовж всього періоду проведення житлово-комунальної реформи в діяльності підприємств галузі домінувала стала тенденція – систематичне і суттєве підвищення собівартості комунальних послуг. В результаті фактична собівартість за статистичними даними щорічно в середньому на 20-30% перевищувала відповідні розміри існуючих тарифів на житлово-комунальні послуги. У 2013 р. на підприємствах теплопостачання покриття собівартості доходами становило близько 70%. Можна стверджувати, що найголовнішими факторами, які впливають на собівартість, є витрати на паливо та оплату праці, причому ці складові довгий період були майже однакові і лише після стрибка цін на паливо стали відрізнятися майже вдвічі.

Тому, з метою підвищення ефективності управління процесами енергозбереження доцільним є створення на підприємствах теплопостачання центрів відповідальності енергозбереження на принципах управлінського обліку, що сприяло б значному покращенню організації робіт зі зменшення непродуктивних витрат тепла та електричної енергії. Важливим завданням роботи центру має бути визначення реальної економії енергоресурсів. Підставою для таких розрахунків мають стати енергопаспорта на житлові і комунальні об'єкти. Як приклад, можемо розглядати розрахунок економії тепла в результаті реалізації заходів по утепленню будівель.

Сформулюємо основні вимоги до виділення типу центрів відповідальності підприємств теплопостачання:

- центри відповідальності повинні бути пов'язані з організаційною структурою підприємства;
- призначення відповідального керівника за результати діяльності центру відповідальності;
- використання показників оцінки діяльності центрів відповідальності;
- розподіл сфери повноважень і відповідальності керівників за досягнення показників діяльності кожного центру відповідальності;

– забезпечення системи контролю за виконанням показників діяльності центрів відповідальності.

Виділимо чотири основні типи центрів відповідальності у складі підприємства теплопостачання: центр інвестицій, центр прибутку, центр витрат, та центр енергозбереження. Для визначення ефективності діяльності центрів відповідальності необхідно використовувати показники оцінки діяльності центрів відповідальності (табл. 1).

Таблиця 1

Показники оцінки діяльності центрів відповідальності

Тип центру відповідальності	Показники
Центр інвестицій	Рентабельність інвестицій
	Обсяг інвестицій
	Період окупності інвестицій
Центр прибутку	Чистий прибуток
	Маржинальний прибуток
	Рентабельність продукції
	Рентабельність продажу
	Рентабельність активів
Центр витрат	Прямі витрати
	Накладні витрати
	Умовно-змінні витрати
	Умовно-постійні витрати
Центр енергозбереження	Економія паливно-енергетичних ресурсів

Для ефективного функціонування системи управління за центрами відповідальності під час її розробки потрібно враховувати такі основні фактори:

1) при виділенні центрів відповідальності та формуванні бюджетів має бути забезпечена відповідність повноважень і відповідальності. До бюджету центру відповідальності повинні потрапляти лише показники, досягнення яких залежить від ефективності роботи його керівника та персоналу;

2) система обліку повинна забезпечувати коректність списання витрат на той центр відповідальності, в якому ці витрати виникли, що забезпечується відміткою коду відповідального підрозділу на кожному первинному документі (розробка системи кодуювання);

3) система стимулювання повинна забезпечувати зв'язок матеріальної винагороди керівника центру відповідальності з досягнутими ними показниками з виконання бюджетів;

4) витрати на підтримку роботи системи управління за центрами відповідальності не повинні бути більше принесеного нею ефекту. Це забезпечується аналізом рівня суттєвості витрат, що належать до кожного центру відповідальності;

5) обов'язок керівника центру складати кошториси (бюджети) на певний період і подавати звітність про фактичні витрати і результати в розрізі цих кошторисів (бюджетів).

Залежність собівартості від відпущеної за рік теплоти при її зменшенні має чітко виражений характер. Водночас спостерігається значна дисперсія даних як результат впливу інших факторів. Так, наприклад, собівартість виробництва та реалізації теплоти в котельнях однакової теплопродуктивності значно коливається залежно від ступеня використання потужності основного обладнання.

Тому, велику роль в управлінні прибутком на основі управлінського обліку відіграє операційний

аналіз або система «взаємозв'язок витрат, обсягу реалізації і прибутку». Операційний аналіз – це елемент управління витратами підприємства, за допомогою якого визначають вплив структури витрат і виручки на рентабельність продукції або підрозділів підприємства.

Операційний аналіз дозволяє менеджеру визначити найбільш оптимальне співвідношення між змінними витратами на одиницю продукції, постійними витратами, ціною, обсягом випуску та обсягом реалізації продукції, а також зменшити ризик. В основу аналізу «витрати – обсяг – прибуток» покладено класифікацію витрат на змінні та постійні.

При калькулюванні витрат у собівартості теплової енергії виділяються умовно-змінні витрати: паливо, електроенергія та покупне тепло, що залежать від обсягів споживання теплової енергії (зима, літо); умовно-постійні витрати: всі інші, що не залежать від обсягів споживання теплової енергії. Класифікація за типом «поведінки» витрат в залежності від змін обсягів виробництва (або рівня активності компанії) є найбільш важливою для цілей планування і контролю.

Як було вже сказано вище, важливим елементом аналізу взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток» є визначення критичного обсягу продажу за допомогою точки беззбитковості.

Точка беззбитковості (критична точка або поріг рентабельності) – це той обсяг послуг теплопостачання, за якого виручка від надання цих послуг дорівнює витратам підприємства, тобто це той обсяг послуг, за якого підприємство не має ні прибутку, ні збитку. Таким чином, точка беззбитковості – це той обсяг послуг, починаючи з якого підприємство зароблятиме прибуток.

Мета аналізу беззбитковості полягає в знаходженні рівня ділової активності (кількості продажу), за якого виручка від надання послуг теплопостачання стає рівною сумі всіх змінних і постійних витрат, при цьому прибуток підприємства зв'язку дорівнює нулю. Чим вище точка беззбитковості, тим важче її досягти, і навпаки. Для зменшення точки беззбитковості необхідно або скорочувати витрати, або збільшувати обсяги та підвищувати тариф на послуги теплопостачання.

Висновки і пропозиції. Підводячи підсумок дослідженню організаційно-методичних аспектів управлінського обліку прибутку, можна зробити висновок, що розглянуті підходи щодо ведення управлінського обліку для підприємств теплопостачання є універсальними в умовах прийняття рішень різними користувачами облікової інформації, що, в свою чергу, дозволить своєчасно вирішувати загальні завдання управління: забезпечувати управлінський апарат різних організаційних структур необхідною економічною інформацією для кількісної оцінки чинників і наслідків ухвалених рішень задля визначення, з високим ступенем точності, витрат, доходів, маржинального доходу та фінансового результату за видами структурних підрозділів (центрів відповідальності) і підприємству в цілому.

Створення центрів відповідальності дозволяє нести відповідальність керівниками за прийняття управлінських рішень, а також використання матеріального стимулювання за результати діяльності центрів відповідальності. Достовірна і об'єктивна оцінка результатів діяльності центрів відповідальності є важливим елементом у системі ефективного контролю і управління діяльністю. Управління за допомогою центрів відповідальності дозволяє оцінити вклад кожного підрозділу в кінцевий результат підприємства.

Впровадження управлінського обліку та проведення аналізу точки беззбитковості, маржинального прибутку, операційного ліверіджу для оцінки фінан-

сових результатів підприємства, дозволить ефективно управляти прибутком в ситуаціях, пов'язаних зі зміною обсягів виробництва послуг теплопостачання.

Список літератури:

1. Іванечко П.М. Облік витрат за «центрами виникнення» та «центрами відповідальності» як основа побудови управлінського обліку витрат / П. Іванечко // Галицький економічний вісник. – № 2. – 2009. – С. 139–143.
2. Кузьмінська К.І. Центри витрат та центри відповідальності як елемент організації управлінського обліку витрат / К.І. Кузьмінська // Економічні науки / «Облік і фінанси». – № 8(29). – Ч. 3. – 2011.
3. Нападівська Л.В. Управлінський облік: [підручник] / Л.В. Нападівська. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т: Книга, 2004. – 544 с.
4. Партин Г.О. Управління витратами за центрами відповідальності та оцінювання його ефективності / Г.О. Партин // Управління у сфері фінансів, страхування та кредиту. – Львів: Вид. Нац. ун. «Львівська політехніка», 2009. – С. 252–255.
5. Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учёта; / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [пер. с англ.]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
6. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар; пер с англ. – [10-е изд.]. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с. – (Серия «Бизнес-класс»).

Перчук О.В.

Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ПРЕДПРИЯТИЙ ТЕПЛОСНАБЖЕНИЯ

Аннотация

В статье предложено внедрение управленческого учета финансовых результатов для нужд менеджмента предприятий теплоснабжения для удовлетворения информационных потребностей внутренних пользователей с целью принятия решений в структуре управления. Рассмотрены вопросы ведения управленческого учета на основе центров ответственности, определены основные их типы для предприятий теплоснабжения.

Ключевые слова: расходы, доходы, операционный анализ, предприятия теплоснабжения, прибыль, себестоимость, управленческий учет, финансовые результаты, центры ответственности.

Perchuk O.V.

Pereyaslav-Khmelnytskyi State Pedagogical University named after Grygoriy Skovoroda

MANAGEMENT ACCOUNTING FINANCIAL RESULTS OF ENTERPRISES ACTIVITY WHICH PROVIDE SERVICES OF HEAT-SUPPLYING

Summary

In the article the implementation of management accounting financial results for the needs of enterprise management to meet heating needs of internal users of information for decision-making in the management structure. The question of the management accounting from responsibility centers, the main types of companies for heating.

Keywords: costs, revenues, operational analysis, heat enterprises, profit, cost, management accounting, financial performance, responsibility centers.