

УДК 658:640.2

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ТЕПЛОСНАБЖЕНИЯ

Бражникова Л.Н., д.э.н.

Аллахвердян А.В.

Донецкий институт городского хозяйства

У статті розглянуто теоретико-методичні та практичні засади обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств теплопостачання, запропоновано підхід щодо вдосконалення моделі організації процесу бюджетування, а також розробці його організаційного та інформаційного забезпечення.

Ключові слова: управлінський облік, бюджетування, управління витратами, підприємства теплопостачання, тариф

The article discusses theoretical and methodological and practical bases of accounting and analytical support cost management companies heating systems, an approach to improve the business model of the process of budgeting, as well as developing its organizational and information support.

Keywords: management accounting, budgeting, cost management, heating, tariff

Актуальность проблемы. Проводимое в настоящее время реформирование ЖКХ направлено на достижение безубыточной деятельности предприятий отрасли. Эффективное управление затратами, как результирующим фактором деятельности жилищно-коммунальных предприятий и основы тарифообразования в ЖКХ, является обязательным условием в обеспечении цели реформирования. В то же время критическое финансовое состояние отечественных коммунальных предприятий свидетельствует о неэффективности действующей системы управления затратами, что, в значительной мере, вызвано несовершенством ее учетно-аналитического обеспечения.

Монопольный характер производства услуг, затратный подход к тарифообразованию и отсутствие стимулов к снижению экономически необоснованных затрат препятствуют применению в системе управленческого учета украинских предприятий теплосети современных подходов и методов. Так, ограничено применение в практике управления затратами

такой технологии управленческого учета как система бюджетирования, широко используемой в странах с развитой рыночной экономикой. Это вызвано динамичным характером тарифов на энергоносители и другие составляющие коммунального тарифа, а также отсутствием теоретико-методических и практических основ учетно-аналитического обеспечения управления затратами. Отсутствие адекватных рыночным условиям хозяйствования научных методов управления затратами в отрасли может привести к ряду крайне негативных последствий ее функционирования и развития.

Анализ последних научных исследований. Различным аспектам управления затратами посвящены труды: Н.Г. Чумаченко, Г.В. Козаченко, Ф.Ф. Бутынца, Б.И. Валуева, С.Ф. Голова, В.М. Гончарова, М.С. Пушкарря, В.В. Сопко, Ю.С. Цал-Цалка, И.А. Бланка, К. Друри, Ч.Т. Хорнгрена, А.Д. Шеремета, В.Ф. Паляя, Т.П. Карповой и др. Анализ публикаций по отраслевой тематике Н.О. Гуры, Г.И. Онищука, В.П. Полуянова, Г.М. Семчука, А.А. Лукьянченко, О.М. Тищенко, М.О. Кизима, Т.П. Юрьевой, В.И. Чиж и др. подтвердил наличие ряда нерешенных проблем в системе управления затратами предприятий ЖКХ. Особого внимания требует проблема учетно-аналитического обеспечения управления затратами предприятий теплоснабжения (ПТС), результаты деятельности которых непосредственно влияют на качество жизни значительной части населения страны, и которые, в то же время, наименее приспособлены к современным реалиям рыночной экономики. Высокая социальная и народнохозяйственная значимость проблемы, отсутствие системных разработок ее решения непосредственно для коммунальных предприятий, производящих тепловую энергию, определяют актуальность исследования.

Целью работы является развитие теоретико-методических и практических основ учетно-аналитического обеспечения управления затратами предприятий теплоснабжения, усовершенствование модели организации процесса бюджетирования, а также разработка его организационного и информационного обеспечения.

Изложение основного материала исследования. Теплоснабжение представляет собой отрасль ЖКХ, функционирование которой направлено на обеспечение жизнедеятельности населения и влияет на разви-

тие экономического потенциала государства в целом. Теплоснабжение населенных пунктов Украины обеспечивают 7418 предприятий коммунальной теплоэнергетики всех форм собственности, на которых эксплуатируется 31312 котельных суммарной мощностью 133311,7 Гкал/год. Протяженность тепловых и паровых сетей в 2010 году составила 35834,2 км. Суммарное производство тепловой энергии по Украине в среднем за год составляет 119855,9 тыс. Гкал, а реализация – 111109,5 тыс. Гкал [1]. Производство тепловой энергии является наиболее ресурсоемкой отраслью ЖКХ Украины и экономики в целом. Так, согласно данным [2], в ЖКХ потребляется 44 % энергетических ресурсов, что представляет около 30 % общих расходов топлива в стране. В общем балансе потребления энергоносителей теплоснабжение занимает 38,8 % .

Функционирование предприятий отрасли в условиях рыночной среды при ориентации поставщиков, особенно энергоснабжающих предприятий, на мировые цены приводит к превышению темпов роста себестоимости над темпами роста тарифов на услуги. Так, по данным проведенного исследования в работе [3] за период с 2007 по 2010 гг. это превышение по отдельному предприятию теплосети Донецкой области составило более 30%.

Современное финансово-экономическое состояние большинства предприятий коммунальной теплоэнергетики, оценивается многими исследователями и специалистами отрасли как критическое. Как отмечено в [4], «предприятия коммунальной теплоэнергетики загружены лишь на 70 %, значительная часть котлов имеет коэффициент полезного действия менее 82 %, техника эксплуатируется свыше 20 лет, использование несовершенного и обветшавшего оборудования приводит к перерасходам топлива на 20 % относительно мирового уровня. В аварийном состоянии находится 2434,3 км, или 11,2 % трубопроводов. Недоремонт теплосетей — свыше 45 %».

Убыточность предприятий ЖКХ в последние годы составляет около 2 млрд грн ежегодно [1]. Особенно низкой рентабельностью характеризуются предприятия КТЭ. Так, в 2010 году рентабельность производства услуг теплоснабжения в Украине составила всего 0,9 %, а в предшествующие годы этот показатель был еще ниже. Например, в 2007 году он составил 2,7 % .

Критическое финансово-экономическое состояние большинства отечественных коммунальных предприятий обуславливает необходимость приобретения новых качеств системы информационно-аналитического обеспечения управления затратами, увеличивающих возможности в разработке и реализации управленческих решений, адекватных условиям динамичной рыночной среды и сложной экономической ситуации в стране.

Наряду с объективными причинами неуклонный рост затрат на отечественных ПТС объясняется отсутствием активных попыток совершенствования системы учетно-аналитического обеспечения управления затратами путем использования новых методов, адекватных рыночным условиям хозяйствования. Эффективность системы управления затратами в значительной степени зависит от степени удовлетворения ее информационных потребностей, которое обеспечивается системой управленческого учета.

Управленческий учет для целей управления затратами использует большое разнообразие приемов и методов. В рамках исследования учетно-аналитическое обеспечение системы управления затратами ПТС рассматривается в двух направлениях. Первое направление связано с формированием прогнозного условно-фиксированного тарифа, второе – с процессом бюджетирования затрат на ЖКУ [5].

В рамках первого направления предлагается механизм выбора модели для построения прогноза тарифообразующих затрат. В рамках второго направления усовершенствована модель организации процесса бюджетирования ПТС, которая отличается от традиционной изменением направленности процесса бюджетирования не «сверху-вниз», а «снизу-вверх», когда отправной точкой бюджетирования является «Бюджет капитальных вложений», что позволяет обеспечить инвестирование капитальных вложений коммунальных предприятий в заданном режиме (рис. 1).

Бюджетирование капитальных вложений представляет собой процесс выявления, оценки, планирования и финансирования значительных инвестиционных проектов, традиционно является завершающим этапом процесса бюджетирования. Традиционно бюджетирование капитальных вложений осуществляется по остаточному принципу, когда на основе сформированных бюджетов реализации и затрат определен размер соб-

ственных средств, направляемых на развитие производства.

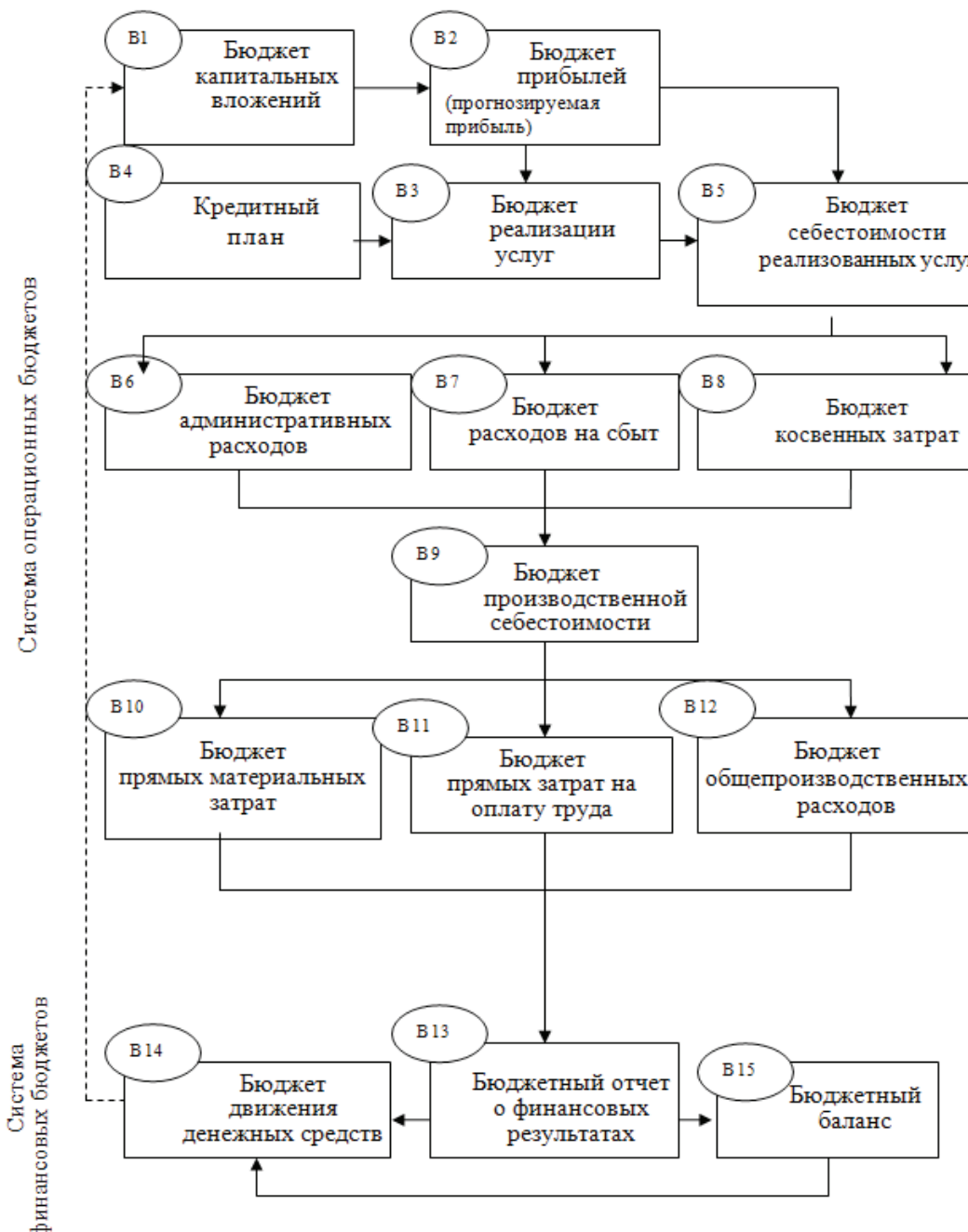


Рис. 1. Модель построения генерального бюджета ПТС «снизу-вверх»

Бюджетирование капитальных вложений решает следующий круг вопросов: выявление потенциальных проектов капитальных вложений, калькулирование затрат и доходов, связанных с осуществлением проекта, оценка предложенных проектов, составление бюджета капитальных вложений, переоценка уже принятых проектов. Бюджеты капитальных вложений [В1] являются информационной базой для принятия управленческих решений о необходимых размерах чистой прибыли для покрытия

необходимых затрат на капитальные вложения с учетом внешних инвестиций, направляемые на развитие предприятия.

Бюджет прибылей [В2] формируется на основе бюджета капитальных вложений и определяет планируемый размер прибыли предприятия, необходимый для покрытия затрат предприятия на капиталовложения и налогообложение прибыли.

В бюджете реализации [В3] указывается прогноз сбыта по видам услуг (отопление, горячее водоснабжение) в натуральном и стоимостном выражении. Этот бюджет представляет собой прогноз будущих доходов и является основой для бюджетов затрат. Прогноз объема реализованных услуг каждого вида может разрабатываться отделом маркетинга ПТС на основе прогнозного объема производства услуг, кредитного плана, устанавливающего прогнозный объем неоплаченных услуг и прогноза тарифообразующих затрат (В 4). Объем производства тепловой энергии является величиной условно-постоянной, поскольку не зависит от изменений спроса.

Бюджет себестоимости реализованных услуг (В 5) формируется на основе «Бюджета прибылей» и «Бюджета реализации услуг» и представляет собой прогноз себестоимости реализованных услуг. С целью обеспечения контроля и оценки деятельности по управлению затратами на предприятии теплоснабжения целесообразно выделить центры ответственности в каждом сегменте деятельности (основных, управленческих, сбытовых, обслуживающих процесс производства) и формирования соответствующих бюджетов. В составе основных центров ответственности предприятия теплоснабжения можно выделить участки по производству и транспортировке тепловой энергии и горячей воды. К административным – центры ответственности, осуществляющие функции управления предприятием. К сбытовым – центры ответственности, решающие задачи маркетинга и сбыта жилищно-коммунальных услуг. К центрам, обслуживающим процесс производства, – центры, занимающиеся оказанием услуг, но предназначенных не для потребителя, а для нужд основного производства (ОТК, ремонтный цех, инструментальная мастерская и т.п.).

Бюджеты административных расходов (В 6) и расходов на сбыт (В 7) представляют собой детализированный план текущих операционных

расходов, отличных от расходов, непосредственно связанных с производством услуг, но необходимых для поддержания деятельности в целом в будущем периоде. Разработка таких бюджетов нужна для обеспечения информации к подготовке бюджета производственной себестоимости, а также для целей контроля этих расходов. Бюджет административных расходов может быть составлен на основе скорректированных фактических данных за предшествующий период. В бюджет расходов на сбыт (В 7) включают издержки текущего характера, связанные с реализацией жилищно-коммунальных услуг и маркетинговой деятельностью. Бюджеты косвенных затрат (В 8) могут быть сформированы аналогично бюджету расходов на сбыт.

Информационной базой для формирования бюджета производственной себестоимости услуг (В 9) являются бюджеты административных расходов, расходов на сбыт и косвенных затрат. Бюджет цеховой себестоимости продукции сводит воедино затраты на материалы, зарплату, организацию и подготовку участков и цехов с учетом изменения запасов незавершенного производства. Структура бюджета цеховой себестоимости продукции зависит от метода управленческого учета себестоимости, применяемого на предприятии, т.е. от того, включаются ли постоянные затраты в себестоимость продукции. Сформированный бюджет производственной себестоимости услуг может быть использован для формирования бюджетов по основным центрам ответственности ПТС: бюджета прямых материальных затрат, бюджета прямых затрат на оплаты труда, бюджета общепроизводственных расходов.

В бюджете прямых материальных затрат (В 10) определяются сроки закупки и количество сырья, материалов и полуфабрикатов, которое необходимо приобрести для выполнения производственной программы. Использование материалов определяется производственным бюджетом и предполагаемыми изменениями в уровне материальных запасов. Умножая количество единиц материалов на их закупочные цены, получают бюджет закупки материалов. Предварительно рассчитывается расход материалов по видам услуг, а затем – бюджет прямых материальных затрат. Большой частью затраты на материалы на предприятиях коммунальной теплоэнергетики являются переменными, а потому потребность в материалах в натуральном выражении можно рассчитать как произ-

ведение нормы расхода на единицу услуги и объема производства плюс запас материалов на конец периода. Потребность в материалах, расход которых зависит не от объема выпуска, а от длительности планируемого периода (например, вспомогательные материалы, катализаторы и др.), может быть рассчитана как произведение нормы расхода на длительности планируемого периода. Стоимость закупок может быть определена как произведение объема закупок (в натуральном выражении) на цену.

Бюджет прямых затрат на оплату труда (В 11) определяет необходимое рабочее время в часах, требуемое для выполнения запланированного объема производства, получаемое умножением количества единиц услуг на норму затрат труда в часах на единицу. Затраты труда в денежном выражении определяются умножением необходимого рабочего времени на различные часовые ставки оплаты труда. Затраты на оплату труда также рассчитываются по центрам ответственности, а затем сводятся в единую форму.

Бюджет общепроизводственных расходов (В 12) представляет собой детализированный план предполагаемых производственных затрат, отличных от прямых затрат материалов и прямых затрат труда, которые должны быть понесены для выполнения производственного плана в будущем периоде. Этот бюджет имеет две цели: интегрировать все бюджеты общепроизводственных расходов, разработанные менеджерами по производству и его обслуживанию; аккумулируя эту информацию, предоставить данные для вычисления нормативов этих расходов на предстоящий учетный период.

На заключительном этапе процесса учетно-аналитического обеспечения управления затратами ПТС согласовывается и корректируется генеральный бюджет. При этом используется информация для составления систем специального, финансового и операционного бюджетов [6]. Составление генерального бюджета осуществляется на основе имеющегося кредитного плана, бюджетов затрат, продаж и капитальных вложений.

Бюджеты ПТС являются не только количественным выражением целей, стратегий и намеченных мероприятий по их реализации, но и информационной базой анализа включенных в них экономических показателей. В процессе бюджетирования рассчитывается прогнозное финансовое состояние предприятия. Если результирующие финансовые

показатели, рассчитанные на основе системы бюджетов (ликвидность, прибыль, рентабельность и др.), неудовлетворительны, то проводится анализ влияния на финансовое состояние основных параметров бюджетов и заложенных в них нормативов при их изменении.

Организационное обеспечение системы бюджетирования заключается в определении директора и комитета по бюджету, а также в подготовке руководства по бюджету. Директор бюджета должен отвечать за подготовительный процесс, стандартизацию проектных форм, сбор и координацию данных, проверку информации и предоставление отчетов. В этой связи директором бюджета ПТС целесообразно назначать главного бухгалтера, осуществляющего связь между линейными и функциональными отделами. Бюджетный комитет выполняет координирующую функцию, что проявляется в обеспечении согласованного взаимодействия персонала всех структурных подразделений в процессе составления бюджетов. Главные функции комитета по бюджету заключаются в тщательной проверке стратегических и финансовых планов, предоставлении рекомендаций и координации деятельности ПТС. По сути, бюджетный комитет является центром ответственности в системе бюджетирования. Еще одной функцией бюджетного комитета является определение приоритетов платежей. С этой целью каждому платежу, включенному в бюджет, присваивается идентификатор приоритета. Для создания бюджетного комитета целесообразно использование организационной структуры управления ПТС. В комитет по бюджету ПТС должны войти: главный бухгалтер, начальник планово-экономического отдела, экономист и руководители центров ответственности. **Руководство по бюджету включает в себя** набор инструкций, отражающих политику, организационную структуру, разделение ответственности и полномочий.

Постановка системы бюджетирования является неполной без создания на предприятии формализованной совокупности стандартов, регламентирующих бюджетный процесс на предприятии, которыми могут быть:

1. Положение о финансовой структуре (определяет взаимосвязь между организационной структурой, видами деятельности и финансовой структурой).
2. Положение о бюджетной структуре (включает в себя разработан-

- ную систему бюджетных форм и показателей).
3. Положение об управленческой учетной политике (определяет порядок ведения управленческого учета на предприятии, в частности методику учета и распределения затрат).
 4. Положение о планировании (описывает порядок формирования, утверждения и контроля за исполнением бюджетов).
 5. Положение о финансово-экономическом анализе (определяет основные критерии, по которым будет оцениваться деятельность подразделений и предприятия в целом).

Разработка положений предполагает, что если в процессе работы пользователей с системой необходимо внести определенные изменения (появятся новые показатели бюджетов, новые формы бюджетов, возможны изменения в методике планирования и показателях финансово-экономического анализа и т. п.), то любые изменения должны быть документально зафиксированы и утверждены ответственными лицами.

Исследования показали, что на ПТС имеется организационный аппарат, способный эффективно использовать инструмент бюджетирования для учетно-аналитического обеспечения управления затратами. На схеме (рис. 2) представлена организационная структура процесса бюджетирования, составленная для условий деятельности коммунального предприятия «Донецкгортеплосеть», на которой указаны центры ответственности для участия в процессе бюджетирования, а также бюджеты, входящие в сферу ответственности каждого отдела и расположенные в порядке их подготовки.

С точки зрения последовательности подготовки документов процесс бюджетирования может быть условно разбит на четыре основные части, каждая из которых является законченным этапом планирования: подготовка операционных бюджетов (периоды I–V); подготовка вспомогательных и специальных бюджетов (период VI); подготовка финансовых бюджетов (периоды VII–IX); определение планируемой величины тарифа (период IX).

Для составления бюджетных планов могут использоваться следующие информационные источники: данные бухгалтерской отчетности и выполнения финансовых планов за предшествующий период; договоры с потребителями услуг и поставщиками материальных ресурсов;

прогнозные расчеты продаж или планы сбыта; прогнозы дебиторской задолженности, уровень цен на энергоносители и другие условия рыночной конъюнктуры. На рис. 3. представлена схема информобеспечения процесса бюджетирования на ПТС.

Командными центрами системы управления затратами ПТС являются системы управления капитальными вложениями, прибылью и дебиторской задолженностью, которые взаимоувязаны информационными потоками.

Выводы. Таким образом, применение системы учетно-аналитического обеспечения управления затратами направлено на повышение гибкости управления, увеличение степени охвата анализируемых объектов управления, изменение содержания труда, снижение рисков возникновения конфликтных ситуаций, уменьшение ошибок в управлении.

Внедрение системы бюджетирования на отечественных ПТС будет способствовать сокращению экономически необоснованных затрат на производство и реализацию услуг, что является предпосылкой достижения безубыточного функционирования ПТС.

Бюджетирование может занять центральное место в системе управления затратами ПТС и осуществлять учетно-аналитическое обеспечение принятия решений в целях оптимального использования имеющихся возможностей, объективной оценки сильных и слабых сторон предприятия.

Использование бюджетирования в качестве учетно-аналитического обеспечения управления затратами на ПТС позволит: повысить его управляемость и адаптивность к изменениям внутренней и внешней среды; детализировать стратегические направления развития; конкретизировать поставленные задачи и анализировать результаты деятельности; обеспечить координацию, кооперацию и коммуникацию; повысить ответственность руководителей различного уровня управления за финансовые результаты; улучшить мотивацию деятельности персонала; обеспечить взаимосвязь различных аспектов финансово-хозяйственной деятельности. Предложенные рекомендации по организационному и информационному обеспечению позволят минимизировать затраты при реализации системы бюджетирования, что будет содействовать решению задач по подготовке и принятию управленческих решений, направленных на повышение прибыльности предприятий теплоснабжения.

Периоды Комитет	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX
Отдел реализации услуг, отдел маркетинга	3. Кредитный план	4. Бюджет реализации коммунальных услуг	6. Бюджет производства коммунальных услуг 7. Бюджет прямых затрат на материалы 8. Бюджет прямых затрат на оплату труда	10. Бюджет себестоимости услуг	11. Бюджет расходов на сбыт				13. Бюджет тарифооб-разующих затрат
Производственный технический отдел		5. Бюджет производственных запасов							
Планово-экономический отдел									
Отдел организации труда и заработной платы									
Отдел развития теплового хозяйства, сметный отдел	1. Бюджет трансакционных затрат	2. Бюджет расширения границ области контроля							19. Бюджет капитальных вложений
Отдел анализа и информации				9. Бюджет общепроизводственных расходов	12. Бюджет административных расходов	18. Бюджет налогов	14. Бюджет прибыли и убытков	15. Бюджет движения денежных средств	16. Бюджетный баланс

Рис. 2. Последовательность составления бюджетов предприятия теплоснабжения на примере ККП «Донецгортеплосеть»

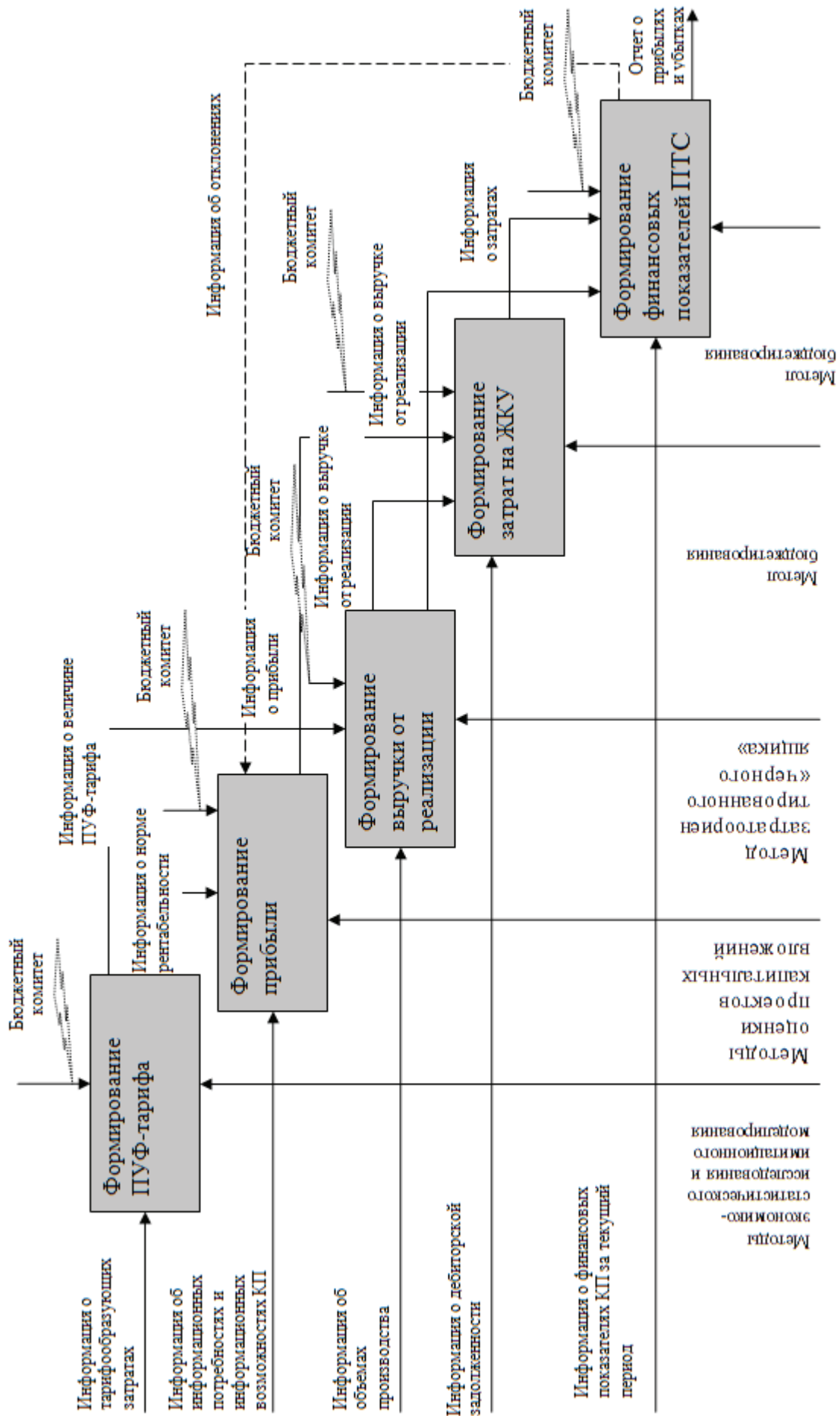


Рис. 3. Схема информационного обеспечения процесса бюджетирования на ПТС

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Державний комітет статистики України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
2. Галузева програма енергоефективності та енергозбереження в житлово-комунальному господарстві на 2010–2014 роки [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.minjkg.gov.ua>
3. Бражникова Л.Н. Стратегическое управление собственными средствами предприятий ЖКХ : монография / Л.Н. Бражникова; НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. – Донецк : Юго-Восток, 2010.– 363 с.1.
4. Програма реформування і розвитку житлово-комунального господарства на 2003-2005 роки та на період до 2010 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 14.02.2002 р. №139 // Офіційний вісник України. – 2002. - № 20. – С. 977.
5. Бражникова Л.М., Аллахвердян А.В. Оценка эффективности системы управления затратами предприятий ЖКХ. / Развитие финансовых методов государственного управления национальной экономикой: Збірник наукових праць. – Донецьк: ДонДУУ, 2011. – Серія «Економіка», Вип. 215, Т. XII. – С. 213-222.
6. Аллахвердян А.В. Информационное обеспечение управления затратами коммунальных предприятий // Науково-технічне та організаційно-економічне сприяння реформам у будівництві і житлово-комунальному господарстві: III Міжнародна конференція, м. Макіївка, 12-13 квітня 2012 р. – Макіївка, ДонНАБА, 2012. – С. 104-107.