

ОЦІНЮВАННЯ ЯКОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЕНЕРГОПОСТАЧАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті проведено аналіз організаційних концепцій управлінського обліку витрат. Сучасні вимоги системи управління потребують єдиного найбільш ефективного підходу до вибору методу обліку витрат. Тому метою дослідження є запропонування підходу до оцінювання якості обліку витрат для обрання ефективної концепції їх обліку на енергопостачальних підприємствах. Дослідження проведено на основі таких методів: індукції, порівняння, експертного оцінювання. Гіпотезою дослідження є те, що загальні критерії якості облікової інформації, які застосовуються в управлінському аудиті можуть бути критеріями оцінювання концепції обліку витрат при формуванні облікової політики. Отже, за результатами дослідження запропоновано перелік якісних характеристик управлінського обліку та представлено аналіз ефективності обліку витрат за всіма концепціями. Оригінальність дослідження полягає в тому, що енергопостачальні підприємства мають певні особливості організації обліку витрат, які враховано при формуванні критеріїв оцінювання якості їх обліку. Запропоновані критерії доцільно застосовувати у практичній діяльності підприємств при розробці облікової політики. В результаті проведених досліджень було апробовано підхід до оцінювання якості концепцій обліку витрат та обґрунтовано доцільність застосування концепції стандарт-кост на прикладі підприємства ПАТ «Київобленерго». Перспективи подальших досліджень полягають у розробці системи критеріїв якості для фінансового та податкового обліку витрат на енергопостачальних підприємствах.

Ключові слова: організація обліку, якість, витрати, енергопостачальні підприємства.

Постановка проблеми. На сучасному етапі діяльності енергопостачальних підприємств облікова інформація є найціннішим ресурсом для здійснення процесу управління витратами, адже вона завжди пов'язана з реалізацією всіх управлінських функцій, таких як планування, організація, мотивація і контроль.

Відомо, що бухгалтерський облік витрат є основою інформаційного забезпечення діяльності підприємства. Його головне завдання – забезпечення як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів інформацією про формування витрат, на підставі якої приймаються управлінські рішення. Вважаємо, що сучасний управлінський облік витрат неодмінно повинен бути якісно краще, ніж традиційний (класичний), однак необхідно встановити чіткі критерії його оцінювання.

На даний момент дуже гостро постає питання економії витрат на підприємствах. А тому залежно від організації системи обліку витрати можуть мати як доцільний, так і недоцільний характер. Сучасні вимоги системи управління потребують єдиного найбільш ефективного підходу до вибору методу обліку витрат. Проблеми обліку витрат полягають у серйозних змінах, пов'язаних із розширенням кола облікових об'єктів,

наданням гнучкості у використанні існуючих і розробці нових методик обліку, зміною місця бухгалтера в управлінні господарськими процесами.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемі обліку витрат приділялося чимало уваги, як зарубіжними, так і вітчизняними науковцями. Найбільш фундаментальними і такими, що охоплюють різні аспекти даної проблеми є праці наступних авторів: Давидова Т.М., Серікова Т.М., Ткаченка Н.М., Бутинця Ф.Ф. [2–14] та ін.

Разом з тим ряд питань щодо розробки підходу до оцінювання якості організації обліку витрат на підприємствах енергопостачання не достатньо висвітлений. Цими обставинами й обумовлюється вибір теми та формулювання мети статті.

Метою статті є запропонування підходу до оцінювання якості організації управлінського обліку витрат на енергопостачальних підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Робоча гіпотеза дослідження полягає в тому, що загальні критерії якості облікової інформації, які застосовуються в управлінському аудиті можуть бути критеріями оцінювання концепції обліку витрат при формуванні облікової політики.



У світовій практиці з управлінського обліку витрат існує низка концепцій: облік за центрами відповідальності; система калькулювання «Стандарт-Кост»; калькулювання

за системою «Директ-Костинг»; калькулювання на основі діяльності.

Порівняльну характеристику сучасних видів обліку витрат наведемо у табл. 1.

Т а б л и ц я 1

Порівняльна характеристика концепцій обліку витрат

Концепція обліку	Суть концепції	Недоліки	Переваги
1	2	3	4
Облік за центрами відповідальності			
Концепція центрів відповідальності	Центр відповідальності – це сфера діяльності, в межах якої встановлена персональна відповідальність менеджера за показники діяльності підрозділу. Керівник підприємства не має можливості персонально контролювати роботу кожного підрозділу.	Ускладнюється координація управління. Менеджери середнього рівня прагнуть влади вищого керівництва.	Досягається високий рівень професійної відповідальності.
Принципи обліку за центрами відповідальності	Система обліку за центрами відповідальності: менеджери відповідають тільки за ту діяльність, яка на них покладена та приймають участь в розробці бюджетів центру відповідальності, який очолюють.	Висока залежність якості роботи від кожної ланки.	Вузька спеціалізація сприяє підвищенню якості обліку.
Схеми обліку за центрами відповідальності	Типи центрів відповідальності визначаються керівником. Найчастіше визначають центри: 1). Центр витрат; 2). Центр прибутку; 3). Центр інвестицій.	Перелічені типи центрів відповідальності є організаційними і очолюють відповідно виробничі центри відповідальності.	Наявність успішної схеми обліку функціонування за центрами відповідальності.
Облік відповідальності на основі стандартних витрат. Система калькулювання «стандарт – кост»	Стандартні витрати – це витрати необхідні для виробництва певної продукції або послуг за нормальних умов діяльності. Стандарти відображають заплановані витрати на одиницю продукції, величина яких базується на обґрунтованих нормах витрат ресурсів.	Поточний облік змін норм не ведеться. Відхилення виявляються після закінчення бухгалтерських операцій, але вони не документуються.	Встановлення стандартів витрат. Аналіз відхилень та складання звітності. Дослідження відхилень. Внесення необхідних корективів. Встановлення стандартів витрат.
Калькулювання за системою «директ – костинг»	Дана система являє собою метод зрізаної (неповної) собівартості. Всі витрати поділяються на змінні та постійні. Коли маржа з змінних витрат тільки відшкодовує суму постійних витрат, досягається «мертва точка» або точка критичного обсягу, коли фінансовий результат дорівнює нулю.	Не застосовується для визначення фінансового результату у фінансовому звіті (законодавчо). Застосовується для розробки поточних управлінських рішень (квартал, місяць). Необхідно проведення класифікації витрат.	Система дає можливість розмежувати змінні та постійні витрати, визначити релевантність витрат та вплив на них. Спрощується калькулювання собівартості за центрами відповідальності.
Калькулювання на основі діяльності	Суть системи полягає в тому, що на певні види продукції списуються прямі витрати, а непрямі витрати групуються і відносяться тільки на ті види продукції, що споживають відповідні виробничі процеси.	Потребує вирішення ряду методологічних питань: методи оцінки супутніх продуктів; розподіл загально виробничих витрат; розподіл виробничої собівартості між основними продуктами.	Для кожного виду непрямих витрат може бути обрана своя база розподілу (заробітна плата, площа цеху, машино-години роботи обладнання).

Джерело: розроблено авторами



Управлінський облік витрат у динамічній сфері бізнесу повинен відповідати новим вимогам до управління підприємством. В сьогоднішніх умовах відбувається глобалізація економіки та інтеграція бізнесу, використання в управлінні підприємством зарубіжних підходів та методик.

Введення міжнародних стандартів обліку не може не відобразитися на формуванні обліково-аналітичного забезпечення для прийняття рішень з управління витратами.

Центральне місце у розв'язанні питання підвищення якості облікового процесу займає розробка критеріїв й показників, що характеризують його ефективність. Якість процесу обліку на підприємстві –

відносна характеристика процесу обліку, яка пов'язана з метою його здійснення; комплексна характеристика, яка обумовлена взаємодією багатьох елементів процесу обліку.

Більшість якісних характеристик визначається об'єктивно на основі стандартів, договорів, контрактів. Система регулювання якості облікових процесів – це сукупність організаційної структури, відповідальності, процедур, процесів і ресурсів, спрямованих на формування якості облікових процесів з боку керівництва організації.

Існуюче в теперішній час розуміння ефективності облікового процесу, а також якісні характеристики систематизовані та представлені у табл. 2.

Т а б л и ц я 2

Характеристика ефективності процесу обліку

Автори та джерела	Розуміння ефективності облікового процесу	Характеристики ефективної облікової політики
С.Л. Коротаєв. [9]	Застосовувані методи ведення обліку повинні бути направлені на підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.	Можливість зниження податкового навантаження. Можливість спрощення документообігу й порядку відображення господарських операцій та зменшення помилок при веденні бухгалтерського обліку.
Т.В. Барановська [10]	Аналіз правових засад бухгалтерського обліку дозволив виділити основні вимоги до формування та застосування облікової політики підприємств: законність, адекватність, гласність, ефективність, єдність.	-
О.В. Шакина [11]	-	Система внутрішнього контролю обмежує можливість навмисного скоєння злодіяння. В обліку відображені всі операції, маючи значення для обліку й звітності. Облікова система відповідає стратегії розвитку організації.
Т.А. Залишкіна [12]	Ведення обліку, котрий би відповідав стратегії розвитку організації й сприяв отриманню максимального ефекту (досягнення цілей й розв'язання певних задач, поставлених перед процесом ведення обліку) від функціонування системи обліку в рамках діючого законодавства.	Раціональність (маніпуляція обліковими даними для досягнення цілей в області фінансових показників й звітності без додаткових затрат). Досягнення однієї із чотирьох цілей: раціоналізація грошових потоків, зменшення трудомісткості обліку, підвищення інвестиційної привабливості, зближення із Міжнародними стандартними фінансовою звітності (МСФЗ).

Джерело: розроблено авторами

Осмилення, узагальнення та систематизація якісних характеристик ефективного процесу обліку дає можливість виділити й сформулювати основні критерії якості облікового процесу витрат на

підприємствах, які представлені у таблиці 3. Оцінка якості облікового процесу необхідна для виявлення недоліків, слабких місць та розробки рекомендацій щодо його вдосконалення. Оцінку облікового процесу



на відповідність обраним критеріям якості доцільно проводити методом експертних оцінок.

На основі виставлених балів пропонується визначити показник рівня досягнення якості (Ря) за кожним критерієм у відсотках наступним шляхом:

$$P_{я} = \frac{\text{Значення оцінки за критерієм}}{60} \times 100\% \quad (1)$$

Для проведення оперативного аналізу був розроблений спеціальний тест з порівнянням кожної концепції обліку витрат та виставленням оцінок (від 1-го до 4-х балів) в залежності від відповідності кожної концепції обліку витрат до визначених критеріїв ефективності, який прискорив процес аналізу. Результати аналізу за даними підприємства ПАТ «Київобленерго» представлені у табл. 3.

Т а б л и ц я 3

Аналіз якості та ефективності організації управлінського обліку витрат на ПАТ «Київобленерго»

№ п/п	Критерій якості процесу обліку	Бали за видами обліку (1-4б)			
		Облік за центрами відповідальності	Система калькулювання «Стандарт-кост»	Система калькулювання «Директ-костинг»	Калькулювання на основі діяльності
1.	Професійна відповідальність	4	3	2	2
2.	Координація управління	2	3	3	3
3.	Масштаб спеціалізації працівників	4	2	2	3
4.	Розподіл витрат за центрами відповідальності	4	2	2	2
5.	Ведення поточного обліку	3	1	3	3
6.	Негайне документування обліку	2	1	2	2
7.	Виявлення відхилень	1	4	1	2
8.	Встановлення стандартів	2	4	1	1
9.	Інформація про фактичні витрати	2	4	2	2
10.	Дослідження відхилень	2	4	3	2
11.	Можливість внесення необхідних корективів	1	4	2	3
12.	Можливість використання для визначення фінансового результату у фінансовому звіті	2	3	1	2
13.	Класифікація на змінні та постійні	1	2	4	4
14.	Аналіз релевантності витрат	1	2	4	3
15.	Можливість вибору іншої бази розподілу	2	2	2	4
Загальна сума балів:		33	41	34	38
Показник якості у відсотках:		55	68,33	56,67	63,33

Джерело: розроблено авторами

Підсумковий показник якості процесу обліку представляє собою середнє значення рівня досягнення якості за всіма розглянутими вище критеріями. Середня

оцінка характеризує якість процесу обліку як високе (75–100), задовільне (50–74), сумнівне (25–49) або незадовільне (0–24).



Результати оцінювання якості кожної концепції обліку витрат для підприємства ПАТ «Київобленерго» розглянемо на рис. 1.



Рис. 1. Результати аналізу якості організації обліку витрат на ПАТ «Київобленерго»
Джерело: розроблено авторами

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, найбільшу суму балів при проведенні тесту набрав облік витрат за системою калькулювання «Стандарт-кост» із показником якості у 41 бал або 68,33 %, отже, виявився найбільш якісним. Одним з найважливіших оціночних показників господарської діяльності енергопостачального підприємства є витрати.

Тому, ефективна організація управлінського обліку витрат забезпечить дотримання режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дозволить підвищити рентабельність підприємства.

Література

1. *Бутинець Ф. Ф.* Контроль і ревізія: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 376с.

2. *Давидова Т. М.* Методологічні аспекти обліку витрат на збут та відображення їх в фінансовій звітності / Т.М. Давидова // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 8. – С.14-19

3. *Серікова Т. М.* Облік, аналіз, аудит: навч. посібник / Т. М. Серікова, В. Д. Понікаров, Є. П. Кожанова, І. П. Оленко. – Х.: ВД «ІНЖЕК» 2003. – 380с.

4. *Ткаченко Н. М.* Бухгалтерський та фінансовий облік на підприємствах

України: підр. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл / Н. М. Ткаченко. – К.: А.С.К., 2002. – 542с.

5. *Білоусова І.* Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. - 2008. – №9. - 3с.

6. *Маренич Т.* Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах України / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. - 2009. - №3. - 12с.

7. *Михалевич С.* Проблеми обліку транспортно-заготівельних витрат та шляхи їх вирішення / С. Михалевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 9. – С. 18.

8. *Моссаковський В.* Про управлінський облік / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №10. – С. 37.

9. *Коротаєв С. Л.* Оптимизация учетной политики субъектов хозяйствования республики Беларусь: автореф. дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / С. Л. Коротаев. – Минск, 2001 – 22 с.

10. *Барановська Т. В.* Облікова політика підприємств в Україні: Теорія і практика: автореф. дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.06.14 – Бухгалтерський облік, аналіз, аудит / Т. В. Барановська. – Київ, 2005 – 27 с.





11. *Шакина О. В.* Учетная политика потребительского общества и аудит ее исполнения: автореф. дис. канд. экон. наук: спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / О. В. Шакина. – Йошкар-Ола, 2010 – 19 с.

12. *Залышкина Т. А.* Технология формирования эффективной учетной политики организации: автореф. диссертации на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12. «Бухгалтерский учет, статистика» / Т.А. Залышкина. – Новосибирск, 2006. – 22 с.

References

1. *Butynet, F. F. & Vygovskaya, N. G. & Milyuga, N. M. & Petrenko, N. I.* (2002). Control and revision: a textbook for students of the specialty "Accounting and Audit". Rye-world: PE "Ruta", 376.

2. *Davydova, T. M.* (2009). Methodological Aspects of Accounting for Expenses on Sales and Their Reflection in Financial Reporting. Bulletin of the Tax Service of Ukraine, 8, 14–19.

3. *Serikova, T. M. & Poniarov, V. D. & Kozhanova, E. P. & Olenko, I. P.* (2003). Accounting, analysis, audit: curriculum. Manual. Khrkiv: VD "INZHEK", 380.

4. *Tkachenko, N. M.* (2002). Accounting and financial accounting at enterprises of Ukraine: sub. for studio econ special higher tutor lock. Kyiv: ASK, 542.

5. *Bilousova, I.* (2008). Methods of accounting for production costs and calculating

the cost of production. Accounting and Audit, 9, 3.

6. *Marenich, T.* (2009). Methods of cost accounting and costing of products at Ukrainian enterprises. Accounting and audit, 2009, 3, 12.

7. *Mikhalevich, S.* (2007). Problems of accounting for transport and procurement costs and ways of their solution. Accounting and Audit, 9, 18.

8. *Mossakovsky, V.* (2006). About management accounting. Accounting and auditing, 10, 37.

9. *Korotaev, S. L.* (2001). Optimization of accounting policy of business entities of the Republic of Belarus: author's abstract. dis Candidate econ Sciences: special 08.00.12 - Accounting, statistics. Minsk, 22.

10. *Baranovska, T. V.* (2005). Accounting policy of enterprises in Ukraina: Theory and practice: author's abstract. dis Candidate econ Sciences: special 06.08.14 - Accounting, analysis, audit. Kyiv, 27.

11. *Shakina, O. V.* (2010). Accounting policy of the consumer society and audit of its implementation: author's abstract. dis ... Candidate econ Sciences: special 08.00.12 - Accounting, statistics. Yoshkar-Ola, 19.

12. *Zalyshkina, T. A.* (2006). The technology of formation of effective accounting policy of the organization: author's abstract. Theses for the degree of associate professor. econ Sciences: special 08.00.12. - Accounting, statistics. Novosibirsk, 22.

Столярчук Г. В., Комар Р. А.

Оценка качества организации управленческого учета расходов на энергоснабженческих предприятиях

В статье проведен анализ организационных концепций управленческого учета расходов. Современные требования системы управления нуждаются единственного наиболее эффективно-го подхода к выбору метода учета расходов. Поэтому целью исследования является предложение методики оценки качества учета расходов для избрания эффективной концепции их учета на энергоснабженческих предприятиях. Исследование проведено на основе таких методов: индукции, сравнения, экспертного оценивания. Гипотезой исследования является то, что общие критерии качества учетной информации, которые применяются в управленческом аудите могут быть критериями оценки концепции учета расходов. Оригинальность исследования заключается в том, что энергоснабженческие предприятия имеют определенные особенности организации учета расходов, которые учтены при формировании критериев оценивания качества их учета. Предложенные критерии целесообразно применять в практической деятельности предприятий при раз-

работке учетной политики. В результате проведенных исследований был апробирован подход к оцениванию качества концепций учета расходов и обоснована целесообразность применения концепции стандарт-кост на примере предприятия ПАТ «Киевобленерго». Перспективы дальнейших исследований заключаются в разработке системы критериев качества финансового и налогового учета расходов на энергоснабженческих предприятиях.

Ключевые слова: организация учета, качество, расходы, энергоснабженческие предприятия.

Stoliarchuk H., Komar R.

Estimation of quality of organization the administrative account of charges on energyprocurement enterprises

The analysis of organizational conceptions of administrative account of charges is conducted in the article. The modern requirements of control system need the only most effective going near the choice of method of account of charges. Therefore a research aim is suggestion of methodology of estimation of quality of account of charges for electing of effective conception of their account on energyprocurement enterprises. Study is undertaken on the basis of such methods: induction, comparison, expert evaluation. A research hypothesis is that general criteria internals of accounting information, that are used in an administrative audit can be the criteria of estimation of conception of account of charges. Consequently, on results research the list of quality descriptions of administrative account is offered and the analysis of efficiency of account of charges on all the conceptions is presented. Research originality consists in that energyprocurement enterprises have the concern features of organization of account of charges that is taken into account at forming of criteria of evaluation of quality of their account. The offered criteria it is expedient to apply in practical activity of enterprises at development of registration politics. As a result of undertaken studies, going near the evaluation of quality of conceptions of account of charges was approved and expediency of application of conception of standart-cost is reasonable on the example of joint-stock company «Kievoblenergo». The prospects of further researches consist in development of the system of criteria of quality for the financial and tax account of charges on energyprocurement enterprises.

Keywords: organization of account, quality, charges, energyprocurement enterprises.

Рецензент: Момот Т. В. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри «Фінансово-економічна безпека, облік і аудит» Харківської національної академії міського господарства, Харків, Україна.

Reviewer: Momot T. – Professor, Ph.D. in Economics, Professor, Head of Financial and Economic Security, Accounting and Audit Department of the Kharkiv National Academy of Municipal Economy, Kharkiv, Ukraine.

e-mail: tvmomot@gmail.com

Стаття надійшла до редакції
28.07.2018 р.

Стаття прийнята до друку
18.09.2018 р.

