

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА»**

ЛЕВИЦЬКА ІРИНА ОЛЕКСІЇВНА

УДК 657: 658: 654

**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ ВИТРАТ НА ПОСТАЧАННЯ ТА
ПЕРЕДАЧУ ЕЛЕКТРИЧНОЇ ЕНЕРГІЇ ЕНЕРГОПОСТАЧАЛЬНИХ
КОМПАНІЙ УКРАЇНИ**

**Спеціальність 08.00.09. – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)**

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2015

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування Міністерства освіти і науки України, м. Рівне.

Науковий керівник: кандидат економічних наук, професор
Зубілевич Світлана Яківна
Національний університет водного
господарства та природокористування,
професор кафедри обліку і аудиту.

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Пилипів Надія Іванівна,
ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені
Василя Стефаника»,
завідувач кафедри теоретичної та прикладної економіки.

кандидат економічних наук, доцент
Вигівська Ірина Миколаївна,
Житомирський державний технологічний університет,
доцент кафедри обліку і аудиту.

Захист дисертації відбудеться « 07 » грудня 2015 року о 16⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.06 у ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Міністерства освіти і науки України за адресою: 03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1, ауд. 203.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Міністерства освіти і науки України за адресою: 03313, м. Київ, вул. Дегтярівська, 49г, ауд. 601.

Автореферат розісланий « 05 » листопада 2015 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

А.М. Поплюйко

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Активна регулююча роль держави є однією з основних умов успішної розбудови соціально-орієнтованої економіки. Така позиція є цілком аргументованою, передусім, за наявності такого стану товарного ринку, що має назву природних монополій. Зазначене в повній мірі стосується основної діяльності енергопостачальних компаній як суб'єктів природної монополії України, зокрема, послуг з постачання та передачі електричної енергії. Втім, таке регулювання в сфері природних монополій в цілому та діяльності енергопостачальних компаній зокрема має бути науково обґрунтованим та економічно виваженим.

Останні зміни в порядку ціноутворення в галузі енергопостачання призвели до запровадження єдиних роздрібних тарифів, що зрівняло практично всіх юридичних споживачів України в оплаті за спожиту електроенергію незалежно від обсягів спожитої електроенергії, заявленої потужності, групи, території розміщення тощо. Однак, таке вирівнювання суперечить існуючим умовам та правилам вільного ринкового ціноутворення, що, в свою чергу, не сприяє прозорості та обґрунтованості ведення ринкових відносин в енергетиці. Зазначене зумовило збільшення обсягів перехресного субсидювання за рахунок територіального та міжгалузевого дотування одних споживачів іншими. На сьогодні значних втрат зазнають великі промислові споживачі: на них покладається тягар перехресного субсидювання населення та інших дотаційних категорій споживачів, вартість електроенергії для яких вже останні кілька років практично в 3 рази менше реальної її собівартості. Виникає потреба в існуванні достовірної економічної інформації про склад витрат на постачання та передачу електричної енергії, їх функціональний вплив на процеси тарифоутворення, що надає управлінський облік та аудит.

Вивченню економічної сутності витрат діяльності, методичних і практичних аспектів управлінського обліку та аудиту результатів підприємницької діяльності суб'єктів присвячено праці як вітчизняних, так і зарубіжних науковців та фахівців-економістів. Теоретичні питання витрат у контексті розвитку світової наукової думки розглянуто у працях В. Мертенса, Ф. Ніксона, Б. Санто, Б. Ройзберга, Б. Твісса, Г. Фанделя, Й. Шумпетера, Х. Хауштайна, в контексті вітчизняної наукової думки - у працях М.І Бондаря, З. В, Гуцайлюка, В.П. Загороднього, С.В. Свірко, М.І. Скрипник, М. Хопчана; сутності та особливостей формування витрат по наданню виробничих послуг – у працях Л.Л. Антонюка, О.І. Волкова, І.М. Вигівської, З.В. Задорожного, Т.П. Карпової, С.О.Левицької, В.С. Савчука, Н.І. Пилипів; управлінського обліку – у працях Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, М.В. Кужельного, А.М.Кузьмінського, Ю.А. Кузьмінського, Я.Д. Крупки, Л.В.Нападовської, В.Ф. Палія, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка; аудиту, зокрема, управлінського – у працях Ф.Ф. Бутинця, Г.М. Давидова, Н.І. Дорош, С.Я. Зубілевич, О.А.Петрик, В.С.Рудницького, В.В. Сопка, Р. Адамса, Е.А. Аренса, Ф.Л. Дефліза, Дж.К. Лоббека, Л.Д. Паркера, Дж.К. Робертсона, М.Б. Хірша та інших. Питання економічно-фінансової діяльності енергопостачальних компаній розглядали такі економісти, як О.Б. Антоненко, М.Й. Бурбело, О.О. Бірюков, В.Г. Дерзкий, Г.П. Домбровська, В.М. Кальченко, І.Г. Карандакова, Н.С. Косар, Ю.А. Левицький, Л.М. Мельничук, У.Є. Письменна, М.В. Макарова, Б.С. Серебренніков та інші.

Потреба в подальшому обґрунтуванні теоретичних основ процесів тарифоутворення послуг в енергопостачальних компаніях, необхідність створення чіткої, логічно обґрунтованої, ефективної комплексної системи обліку та аудиту послуг з постачання та передачі електричної енергії, недостатній рівень використання сучасного інструментарію управлінського обліку та операційного аудиту практичної реалізації зазначених господарських операцій обумовлюють актуальність дисертації, вибір теми і цільове спрямування роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування і є складовою частиною наукової держбюджетної теми «Вдосконалення обліку, аналізу, аудиту (контролю) економічних ресурсів суб'єктів господарювання та їх використання в умовах розвитку інформаційних технологій для забезпечення конкурентоспроможності України у світлі сталого економічного розвитку держав» (номер державної реєстрації 0112U008290, 2013-2015 рр.). Автором особисто підготовлено пропозиції щодо удосконалення управлінського обліку та аудиту витрат на передачу та постачання електроенергії енергопостачальними компаніями України.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є наукове обґрунтування та розробка теоретичних положень і практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення організації та методики управлінського обліку та аудиту витрат на постачання та передачу електроенергії енергопостачальними компаніями України як важливого інструменту для розвитку їх бізнесу. Для досягнення поставленої мети в роботі визначено і вирішено такі **завдання**:

- розкрити особливості державного регулювання процесів тарифоутворення в енергетиці в контексті збалансованого вирішення соціально-економічних та екологічних потреб країни для інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень;

- дослідити економічну сутність та класифікацію витрат на постачання та передачу електричної енергії енергопостачальних компаній, їх нормативно-правове регулювання та особливості формування для потреб управлінського обліку та аудиту;

- визначити та обґрунтувати концептуальну основу підсистеми управлінського обліку витрат на постачання та передачу електричної енергії як складової інтегрованої системи господарського обліку діяльності енергопостачальних компаній;

- визначити методичні та організаційні підходи управлінського аудиту витрат на постачання та передачу електричної енергії, науково обґрунтувати доцільність його застосування з метою дотримання положень державної політики ресурсозбереження та соціально-економічного захисту споживачів енергетичних ресурсів;

- визначити змістовність та форму представлення обліково-аналітичної інформації для потреб оперативного та стратегічного управління витратами на постачання та передачу електричної енергії, його організаційно-методичне забезпечення;

- обґрунтувати оцінку якості надання послуг з постачання та передачі електричної енергії як об'єкту управлінського обліку та аудиту з урахуванням міжнародної практики та потреб вітчизняного суспільно-економічного розвитку;

- розробити рекомендації щодо створення автоматизованого обліково-аналітичного забезпечення менеджменту організації послуг з постачання та передачі електричної енергії з урахуванням діючих на енергоринку України інтегрованих систем управління, відповідної міжнародної практики;

- визначити вплив економічних факторів на процеси тарифікації вартості послуг з постачання та передачі електричної енергії із застосуванням прийомів математичного моделювання залежностей між показниками витрат на такі послуги та фінансового результату діяльності енергопостачальної компанії.

Об'єктом дослідження є витрати на постачання та передачу електричної енергії суб'єктами енергоринку.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, організаційних і практичних підходів управлінського обліку та управлінського аудиту витрат на постачання та передачу електричної енергії вітчизняними енергопостачальними компаніями.

Методи дослідження. Для досягнення мети, поставленої в роботі, було використано загальнонаукові та спеціальні методи, що ґрунтуються на системному вивченні економічних явищ, а саме: системного та комплексного аналізу, наукового узагальнення, історичний метод, методи порівняння та аналогій – в процесі дослідження сучасних економічних теорій та праць вітчизняних і зарубіжних вчених щодо витрат на надання виробничих послуг; методи конкретизації, узагальнення теоретичного та практичного матеріалу, аналізу бухгалтерських рахунків, вибірки – для вирішення завдань відображення витрат на надання послуг з постачання та передачі електричної енергії енергопостачальними компаніями в управлінському обліку; методи наукової абстракції, нормативний метод, метод коефіцієнтів і економіко-математичного моделювання, методи індукції та дедукції – для проведення аудиту послуг з постачання та передачі електричної енергії в енергопостачальних компаніях.

Інформаційною базою роботи є: офіційні статистичні дані; наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених; нормативно-законодавчі акти, методичні матеріали міністерств і відомств; звітні дані енергопостачальних компаній Рівненської, Житомирської, Київської областей; результати проведені автором спеціальних обстежень.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розробці теоретико-методичних положень і рекомендацій практичного характеру щодо вдосконалення управлінського обліку та аудиту витрат на постачання та передачу електричної енергії енергопостачальними компаніями.

Основні результати, які були отримані в процесі вирішення поставлених завдань та становлять наукову новизну дослідження, полягають у наступному:

удосконалено:

- інформаційне забезпечення управлінського обліку витрат на постачання та передачу електроенергії в межах його методичних та організаційних положень, а саме: аналітичний внутрішньогосподарський облік витрат із збереженням методичної бази бухгалтерського, а також дані системної реєстрації заходів

адміністративного регулювання процесів формування витрат та їх оптимізації. Це дозволить забезпечити корисність обліково-аналітичної інформації для цільових потреб управлінського персоналу компаній;

- організаційні положення внутрішнього управлінського аудиту витрат на постачання та передачу електроенергії з використанням аудиторських процедур за схемою «цілі – тести – процедури внутрішнього аудиту». Така послідовність етапів уможливить: оперативне виявлення відхилень фактичних витрат від запланованих з урахуванням проблемних питань регулювання витрат; прийняття стратегічних рішень щодо оптимізації процесів тарифоутворення;

- методичні аспекти управлінського обліку та внутрішнього управлінського аудиту витрат на постачання та передачу електроенергії через систему показників результативності, зокрема: продуктивності - обсягу чистого доходу від надання послуг; ефективності - співвідношення доходів від надання послуг до собівартості таких послуг; економічності - співвідношення фактично понесених витрат до запланованих (в розрізі їх класифікації); якості - підтвердження оцінки якості послуг, передбаченої в енергопостачальних компаніях внутрішніми Положеннями (стандартами) управління якістю. Зазначені показники результативності розкривають як оцінку витрат, так і їх динаміку;

- методичні, організаційні та технологічні підходи автоматизації процедур управлінського обліку та внутрішнього управлінського аудиту витрат на базі програмного продукту SAP з використанням системи OLAP. Широкий діапазон технічних параметрів, можливість прикладного застосування програмних продуктів фахівцями компанії забезпечує оперативність цільового обліково-аналітичного забезпечення витрат на постачання та передачу електроенергії;

- практичне застосування методів математичного моделювання з метою прогнозування впливу витрат на постачання та передачу електроенергії в розрізі їх класифікаційних ознак на фінансовий результат енергопостачальних компаній, що дозволяє оперувати стратегічними значеннями витрат, плануючи їх адміністративне та ресурсне забезпечення;

набули подальшого розвитку:

- теоретичні засади управлінського обліку та аудиту витрат на постачання та передачу електроенергії через опрацювання положень економіко-правового регулювання діяльності вказаних суб'єктів та, в контексті цього, класифікація таких витрат. Це дозволило підвищити аналітичний рівень обліку витрат, уніфікувати етапи узагальнення даних обліку та аудиту за обліковим та організаційним напрямками їх формування;

- організаційні та методичні підходи функціонування управлінського обліку витрат на постачання та передачу електроенергії через виокремлення центрів відповідальності «Витрати», в основі організації діяльності яких – обліково-аналітична інформація за даними внутрішньогосподарського обліку витрат та їх організаційно-адміністративного забезпечення. Це дасть можливість забезпечити цільову направленість такої інформації з урахуванням потреб забезпечення збалансованості функціонування енергопостачальних компаній;

- показники оцінки якості надання послуг з постачання та передачі електроенергії, системи управління якістю шляхом впровадження процесного підходу до організації послуг з постачання та передачі електроенергії.

Запропоновані в роботі заходи дозволять враховувати реальне економічне забезпечення витрат на соціальні заходи та екологічну безпеку операційної діяльності енергопостачальних компаній;

- методика та форми внутрішньої звітності центрів відповідальності «Витрати» за показниками нарахованих витрат та пов'язаних з ними зобов'язань, а також результатів адміністрування таких послуг; форми оперативних звітів для автоматизованого проведення процедур управлінського обліку та внутрішнього управлінського аудиту на базі програмного продукту SAP. Використання звітної інформації уможливить системний моніторинг переходу до стимулюючого регулювання витрат на постачання та передачу електроенергії через забезпечення оперативності та деталізації звітних форм.

Практичне значення одержаних результатів. Значення результатів дослідження полягає у науковій обґрунтованості та прикладній спрямованості теоретичних положень, підходів і рекомендацій, викладених у роботі, використання яких приведе до поліпшення процесів управлінського обліку та аудиту, зокрема, в питаннях витрат на постачання та передачу електроенергії енергопостачальними компаніями України.

Практичну спрямованість отриманих результатів підтверджено: довідкою Департаменту економічного розвитку і торгівлі Рівненської обласної державної адміністрації про використання у роботі результатів наукових досліджень з питань контролю за формуванням показників фінансового результату діяльності на регіональному рівні (довідка № 01/1001-000-99 від 28.01.2015 р.); довідкою ПрАТ «Костопільський завод скловиробів» про використання методичних та практичних положень обліку і аудиту операційних витрат на етапах формування статей калькуляції собівартості готової продукції, раціональності списання прямих виробничих та загальновиробничих витрат (довідка № 489 від 06.03.2015 р.); довідкою ПАТ «Рівнеобленерго» з питань впровадження математичного моделювання процесів тарифоутворення на етапах постачання і передачі електроенергії (довідка № 2768 від 14.05.2015 р.); довідкою Національного університету водного господарства та природокористування про впровадження в навчальний процес наукових досліджень з питань організації управлінського обліку операційних витрат (довідка № 001-384 від 25.02.2015 р.); довідкою Національного університету «Острозька академія» про використання результатів наукових досліджень з питань організації управлінського аудиту операційних витрат (на прикладі витрат на постачання та передачу електроенергії енергопостачальними компаніями) у навчальному процесі (довідка № 07 від 28.01.2015 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є результатом самостійно виконаного наукового дослідження. Теоретичні узагальнення, розробки, висновки та пропозиції, викладені в ній, є особистим здобутком автора.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати дисертаційної роботи пройшли апробацію на 10 наукових конференціях: X Всеукраїнській науково-практичній конференції «Фінансова система України: становлення та розвиток» (м. Острог, 18 травня 2012р.); III Міжнародній науково-практичній конференції «Перспективи і пріоритети розвитку економіки України та її регіонів» (м. Луцьк, 11-12 жовтня 2012р.); XI Всеукраїнській науково-практичній конференції «Фінансова система України: становлення та розвиток» (м. Острог, 17-

18 травня 2013 р.); III Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми теорії і практики менеджменту в умовах трансформації економіки» (м. Рівне, 8-9 квітня 2014 року); XIX Міжнародній науково-практичній конференції «Економічна та соціальні інновації як фактор розвитку економіки» (м. Луцьк, 29-30 травня 2014 року); Міжнародній науково-практичній конференції «Фінансова система країни: тенденції та перспективи розвитку» (м. Острог 13-14 червня 2014 р.); VIII Міжнародній науково-практичній конференції «Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання» (м. Київ, 27 червня 2014 р.); IV Міжнародній науково-практичній конференції «Проблеми і механізми відтворення ресурсного потенціалу України в контексті євроінтеграції» (м. Рівне, 16-17 жовтня 2014 р.); II Міжнародній науково-практичній конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» (м. Львів, 24-25 жовтня 2014 р.); VI Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 6 грудня 2014 р.).

Публікації. За результатами дисертаційної роботи опубліковано 19 наукових праць (в т.ч. 10 тез конференцій) загальним обсягом 6,9 друк. арк., з них: 7 – у наукових фахових виданнях (4,0 друк. арк.), 2 – у наукових фахових виданнях України, що зареєстровані у міжнародних наукометричних базах (0,9 друк. арк.), 10 – у виданнях за матеріалами наукових конференцій (2,0 друк. арк.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Повний обсяг дисертації становить 218 сторінок друкованого тексту. Робота містить 26 таблиць на 24 сторінках, 27 рисунків на 25 сторінках та 26 додатків на 59 сторінках. Список використаних джерел налічує 218 найменувань.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У вступі обґрунтовано актуальність обраної теми дисертаційної роботи; сформульовано мету, завдання, об'єкт, предмет і методи дослідження; визначено наукову новизну, практичне та теоретичне значення одержаних результатів, особистий внесок здобувача; наведено інформацію щодо апробацій та публікацій результатів досліджень.

У розділі 1 «Сутність витрат на постачання та передачу електричної енергії в контексті процесів тарифікації вартості послуг в енергопостачальних компаніях України» досліджено теоретичну сутність поняття «витрати на постачання та передачу електроенергії» (ВПП), їх класифікацію з урахуванням концепції збалансованого національного розвитку, здійснено огляд вітчизняного законодавства та міжнародної практики з організації управлінського обліку та аудиту виробничих витрат (у тому числі, витрат суб'єктів паливно-енергетичного комплексу).

Зважаючи на те, що значна частина учасників оптового ринку електричної енергії є природними монополіями, його функціонування здійснюється з урахуванням положень Законів України «Про природні монополії», «Про захист економічної конкуренції» та «Про захист від недобросовісної конкуренції».

Для дотримання термінологічної єдності термін «електропередавальна організація» ототожнено з поняттям «енергопостачальна компанія» – учасник ринку електричної енергії, що закуповує електричну енергію та допоміжні послуги на даному ринку, здійснює передачу, розподіл електричної енергії місцевими (локальними) електричними мережами та її постачання споживачам за регульованим тарифом.

Узагальнено, що економіко-правове регулювання діяльності енергопостачальних компаній – це комплексна система забезпечення на макро-, мезо- та мікрорівнях результативності їх господарської діяльності на засадах раціонального використання виробничих ресурсів (в першу чергу, енергетичних), збалансованості соціально-економічних та екологічних показників, що включає: нормативно-законодавче регулювання; оперативне та перспективне планування; економічне програмування та прогнозування; заходи організаційно-адміністративного забезпечення.

Невідповідністю міжнародній практиці тарифоутворення залишається діюче перехресне субсидіювання промисловими споживачами вартості електричної енергії, що відпускається окремим категоріям споживачів за пільговими тарифами. Відтак, актуальним є впровадження законодавчого підґрунтя для переходу від моделі енергетичного ринку «єдиного покупця» до моделі прямих договорів і балансуєчого ринку, а в сфері цінової і тарифної політики - запровадження стимулюючого регулювання цін (тарифів) для підвищення ефективності операційної діяльності шляхом зниження контрольованих операційних витрат.

Критично розглянуто формування тарифів на передачу та постачання електроенергії за традиційним методом «витрати плюс» та доведено, що останній не відповідає стандартам, визначеним директивами ЄС: існуючі тарифні методології не забезпечують повного покриття ВПП, пов'язаних із здійсненням регульованої діяльності (в більшості з них не передбачено нарахування прибутку на інвестований капітал).

В процесі проведеного дослідження підтверджено, що на головний показник ефективності діяльності – прибуток – керівництво енергопостачальних компаній не має можливості прямо впливати через дохідну частину господарської діяльності. Відтак, залишається регулювання витрат на постачання та передачу електроенергії. Для покриття витрат актуальним є моніторинг та управління показниками економічного (маржинального) прибутку, що потребує обліково-аналітичної оперативної інформації в розрізі класифікації витрат.

Умотивовано, що основою такого інформаційного забезпечення виступає управлінський облік та аудит витрат. В складі інформаційної бази управлінського обліку досліджено внутрішньогосподарський облік господарських операцій, що формують ВПП, із збереженням методичної бази бухгалтерського (відповідно, деталізований з урахуванням потреб управління), а також системна реєстрація заходів адміністрування таких операцій та оптимізації витрат (рис. 1).

Для оцінки результативності послуг з постачання та передачі електроенергії в роботі розкрито доцільність використання внутрішнього управлінського аудиту як виду операційного.

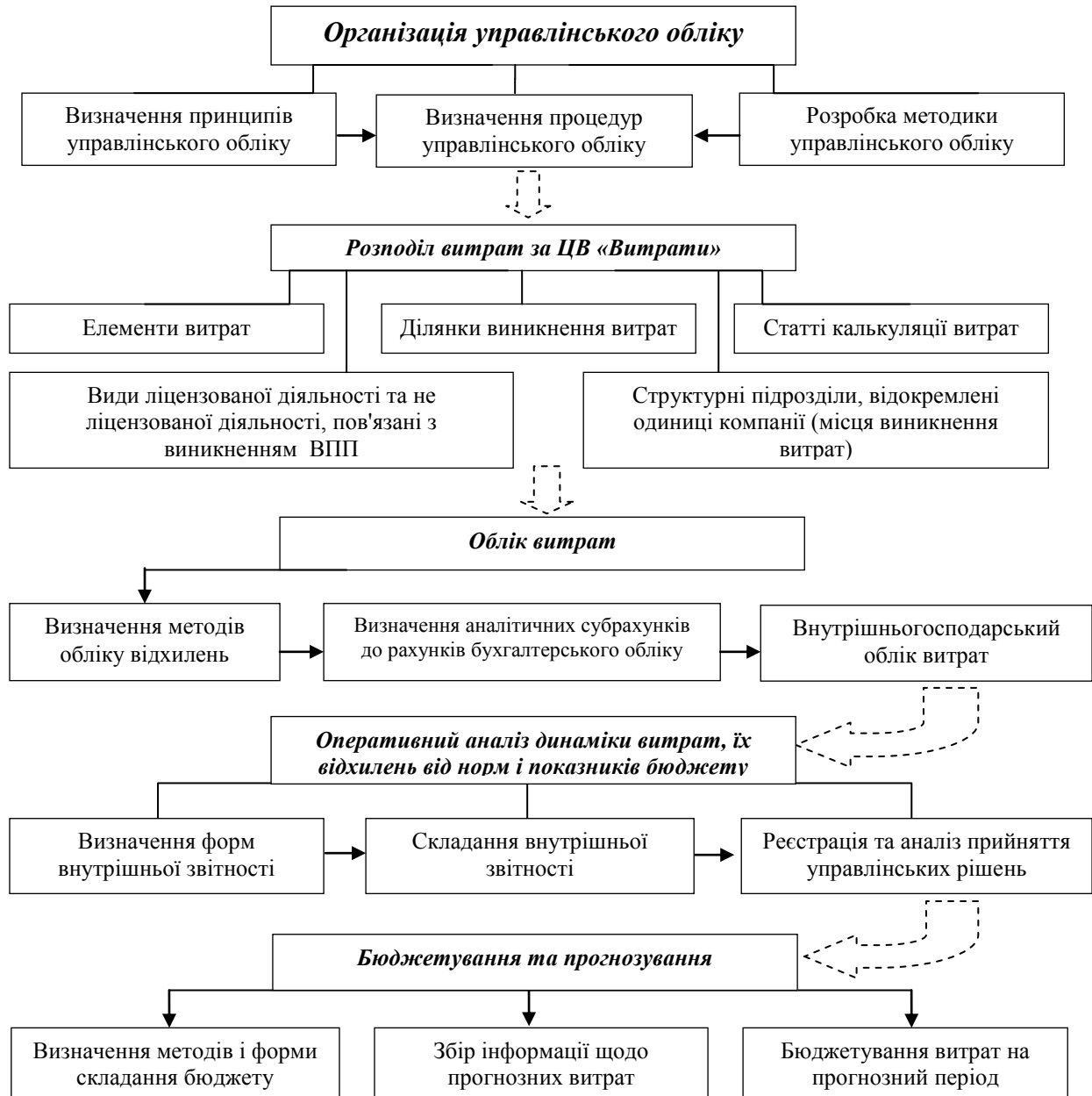


Рис. 1. Організаційна модель управлінського обліку витрат на постачання та передачу електроенергії енергопостачальних компаній

Визначено, що основною метою внутрішнього управлінського аудиту витрат на постачання та передачу електроенергії є оцінка: калькуляції собівартості таких послуг; раціональності понесених витрат, їх відповідності нормативно-технологічним документам; заходів адміністративного забезпечення щодо оптимізації витрат в розрізі класифікації, затвердженої керівництвом енергопостачальної компанії. Серед основних методів внутрішнього управлінського аудиту витрат на постачання та передачу електроенергії ВПП визначено: аналіз методичних та нормативних документів з питань формування ВПП, планових розрахунків витрат та їх фактичного дотримання; підтвердження раціональності витрат; аналіз бухгалтерської звітності за показниками витрат в розрізі їх класифікації; обстеження виробничих приміщень, хронометраж витрат робочого часу задіяних працівників; перевірка виконання заходів адміністративного регулювання витрат на предмет своєчасності та повноти; аналіз результатів раніше проведеного аудиту витрат тощо.

У розділі 2 «Управлінський облік витрат на постачання та передачу електричної енергії енергопостачальних компаній України» досліджено

особливості організації управлінського обліку та внутрішнього управлінського аудиту витрат на постачання та передачу електроенергії, удосконалено обліково-аналітичну складову інформаційного забезпечення формування витрат, обґрунтовано практичні підходи узагальнення даних управлінського обліку витрат на звітну дату.

Дослідження практичних засад облікового забезпечення діяльності енергопостачальних компаній дозволяють пріоритетно визначити концептуальну основу управлінського обліку витрат як окрему підсистему інтегрованого господарського обліку, в основі якої - відображення ВПП в рамках Центрів відповідальності (ЦВ) «Витрати» з використанням аналітичних даних внутрішньогосподарського обліку.

Енергопостачальні компанії практикують ведення управлінського обліку за трьома моделями: побудова цілком автономних підсистем бухгалтерського, управлінського обліку та обліку податкових розрахунків; поєднання бухгалтерського та управлінського обліку на базі спільного журналу реєстрації документів; побудова управлінського обліку на основі єдиної бухгалтерської головної книги. Підтверджено, що високий рівень деталізації обліку ВПП з урахуванням потреб розкриття збалансованості соціально-економічної та екологічної складових господарської діяльності досліджуваних суб'єктів обумовлюють необхідність впровадження першої моделі. При цьому, серед елементів методичної бази внутрішньогосподарського обліку - аналітичний облік витрат за принципами П(с)БО 16 «Витрати», в межах якого пропонується введення розроблених в дисертаційній роботі аналітичних субрахунків до рахунків бухгалтерського обліку за класифікацією, визначеною з урахуванням цільових управлінських потреб (табл. 1).

Таблиця 1

Організація аналітичного обліку витрат на постачання та передачу електроенергії

<i>Ознаки класифікації</i>	<i>Види витрат</i>	<i>Субрахунки аналітичного обліку</i>
За економічними елементами витрат - n*	матеріальні витрати	Кт 20/n,21/n,22/n...
	витрати на оплату праці,	Кт 661/n,662/n,663/n...
	відрахування на соціальні заходи	Кт 651/n
	амортизація необоротних активів	Кт 131/n,132/n,133/n ...
	інші операційні витрати	Кт 631/n ,685/n,372/n...
За обліковою класифікацією витрат - m	собівартість	Дт 903/m, 23/m,91/m
	адміністративні витрати	Дт 92/m
	інші операційні витрати	Дт 93/m,94/m
	фінансові	Дт 95/m,96/m
	інші витрати	Дт 97/m
За характером впливу витрат на собівартість послуг - k	включаються до с/в	Дт 23/m,91/m
	не включаються до с/в	Дт 92/ k - 97/ k
За статтями калькуляції послуг - p	прямі виробничі	Дт 23/p
	загальновиробничі	Дт 91/p
За характером впливу управлінських рішень - d	контрольовані	Дт 903/d 23/d, 91/d...97/d
	неконтрольовані	Дт 903/d, 23/d, 91/d...97/d
В залежності від зміни обсягу наданих послуг - c	змінні	Дт 91/c
	постійні	Дт 91/c
За ділянками формування витрат - f	комерційні (постачання електроенергії)	Дт 903/f 23/f, 91/f...97/f
	технічні (передача електроенергії)	Дт 903/f 23/f, 91/f...97/f
За функціональним призначенням витрат - b	виробничі	Дт 903/b, 23/b,91/b
	екологічні	Дт91/ b,92/b,97/b
	соціальні	Дт23/b, 91/b,92 /b - 97/b

n* - субрахунок n – го класу, в рамках якого ідентифікацію визначає числовий порядок (наприклад, n1 – матеріальні витрати, n2- витрати на оплату праці тощо)

Запропоноване в дисертаційній роботі узагальнення обліково-аналітичної інфо-рмації за даними управлінського обліку ВПП із застосуванням інноваційних інфор-маційних технологій дозволяє цілеспрямовано формувати інформаційні потоки, під-порядковані вимогам менеджменту на етапах підготовки ефективних управлінських рішень, а також внутрішнього управлінського аудиту їх виконання (рис. 2).

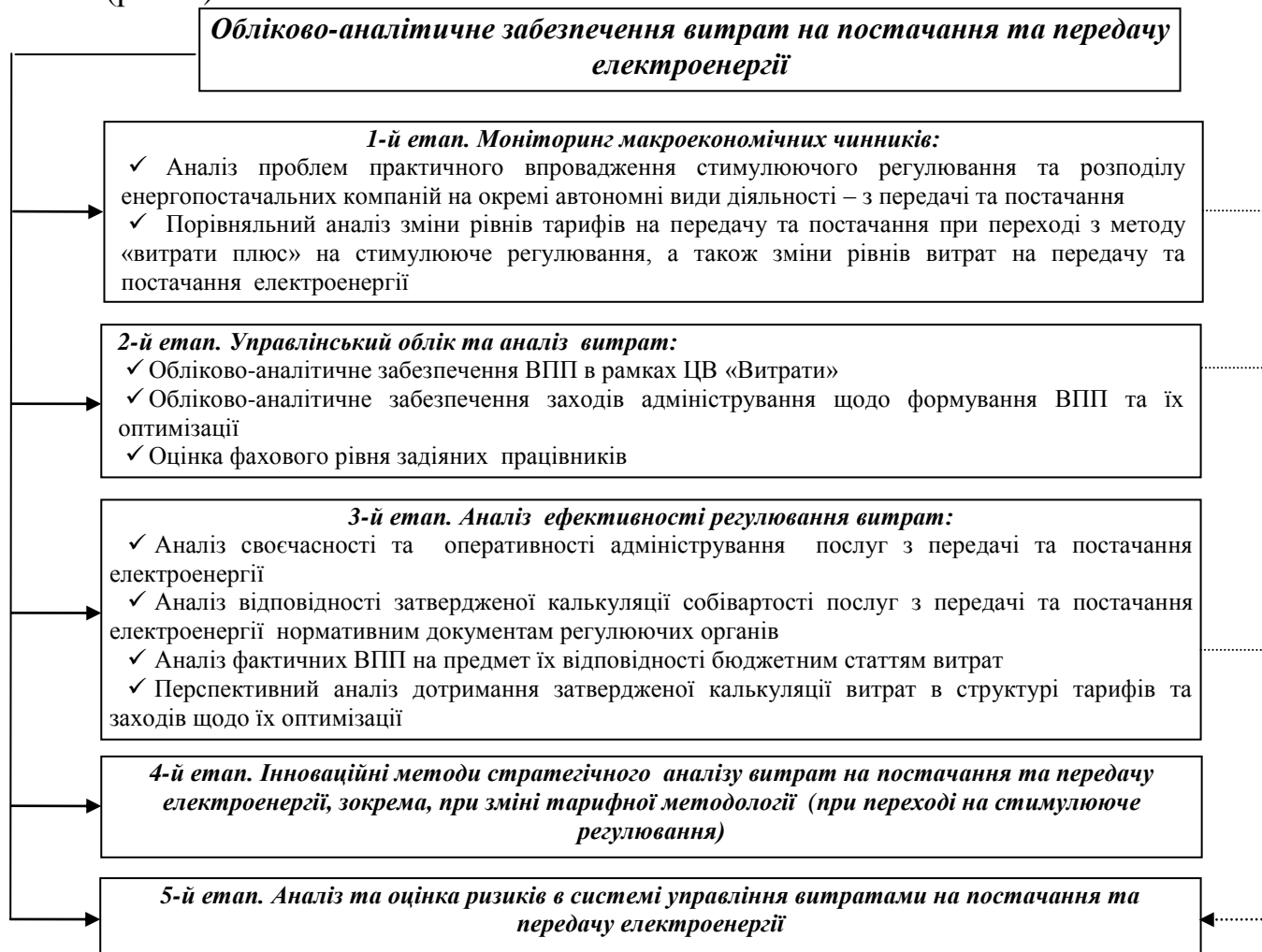


Рис. 2. Етапи формування обліково-аналітичного забезпечення витрат на постачання та передачу електроенергії в енергопостачальних компаніях

За результатами досліджень розроблено форми внутрішньої звітності компанії: за даними внутрішньогосподарського обліку витрат на постачання та передачу електроенергії в рамках ЦВ «Витрати»; за показниками результативності адміністрування таких витрат. В роботі розроблено графік документообігу для зазначених центрів відповідальності з урахуванням організаційно-економічної структури енергопостачальних компаній.

У розділі 3 «Управлінський аудит витрат на постачання та передачу електричної енергії в умовах використання інформаційних технологій» досліджено методичні та організаційно-практичні підходи внутрішнього управлінського аудиту витрат на постачання та передачу електроенергії в енергопостачальних компаніях України, визначено методичні, адміністративно-організаційні підходи щодо аудиторських процедур та етапів проведення аудиту; технологію автоматизованої обробки інформаційних потоків, умотивовано та запропоновано використання методів математичного моделювання тарифо-

утворюючих статей для оптимізації собівартості послуг з постачання та передачі електроенергії.

В дисертаційній роботі розкрито оцінку виконання планових (нормативних) показників витрат на постачання та передачу електроенергії за системою показників результативності, зокрема:

- продуктивності: обсягу чистого доходу від надання послуг з постачання та передачі електроенергії;
- ефективності: співвідношення доходів від надання послуг з постачання та передачі електроенергії до відповідних ВПП (собівартості таких послуг);
- економічності - співвідношення фактично понесених витрат на постачання та передачу електроенергії до затверджених в бюджетах (в розрізі їх класифікації);
- якості: підтвердження оцінки якості послуг з постачання та передачі електроенергії, передбаченої окремими внутрішніми Положенням (стандартами) управління якістю.

Організацію внутрішнього управлінського аудиту ВПП досліджено за напрямками (рис. 3):

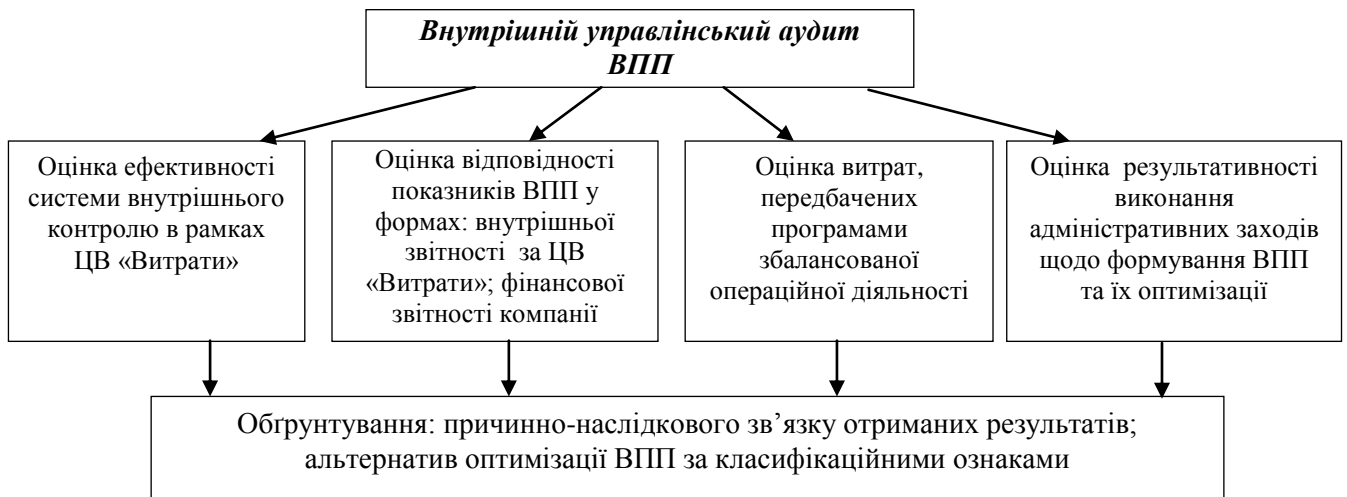


Рис. 3. Напрямки проведення внутрішнього управлінського аудиту витрат на постачання та передачу електроенергії

Практичні підходи проведення внутрішнього управлінського аудиту розглянуто з урахуванням міжнародної практики проведення внутрішнього операційного аудиту, а саме: визначення цілей, завдань та етапів їх виконання; виконання послідовних процедур (відповідно до цілей); проведення тестів на підтвердження в розрізі питань, що потребують контролю. Зазначена послідовність дозволяє застосувати аудиторські процедури відповідно до визначених менеджерами компанії ділянок формування ВПП, особливо в контексті вирішення соціально-екологічних підходів в процесах постачання та передачі електроенергії (табл. 2).

Дослідження міжнародної та вітчизняної практики проведення управлінського аудиту дозволили визначити загальні вимоги щодо адміністративно-методичного його наповнення, зокрема: розробку карти контрольних процесів з урахуванням існуючої практики впровадження в енергопостачальних компаніях аудиту якості виробництва та системи управління якістю (СУЯ); оцінку інтегрованих інформаційних систем управління підприємством (ERP-систем).

Соціально-екологічні аспекти тестів внутрішнього управлінського аудиту витрат на передачу та постачання електроенергії (фрагмент)

Тести контролю	Підтвердження/підстави
<i>Показники соціального забезпечення працівників компанії, задіяних на надання послуг з передачі та постачання електроенергії</i>	
Чи відповідають витрати на забезпечення працівників (які працюють у важких і шкідливих умовах) лікувально-профілактичним харчуванням їх реальним потребам?	Так. Норми лікувально-профілактичного харчування встановлено ст.7 Закону України «Про охорону праці» та ст. 166 Кодексу законів про працю України.
Чи в повній мірі відбувається нарахування додаткових відпусток відповідно до законодавства?	Так, у випадках, передбачених законодавством та колективним договором.
Чи відповідає оплата первинного та періодичного навчання працівників, які забезпечують виробничі процеси в електроенергетиці, в спеціалізованих навчальних закладах вимогам законодавства?	Так, згідно ГНД 34.12.102-2004 «Положення про спеціальну підготовку та навчання з питань технічної експлуатації об'єктів енергетики» та у випадках, передбачених колективним договором.
<i>Забезпечення соціальної користі послуг з постачання та передачі електроенергії</i>	
Чи відповідають кошторисним показникам фактичні витрати на проведення благодійних акцій для спеціалізованих дитячих навчальних закладів (в межах здійснення ліцензованої діяльності) їх цільовому характеру?	Так, кошторис відповідних витрат затверджено правлінням компанії.
Чи відповідають надані окремим категоріям побутових споживачів пільги та види тарифів на електроенергію нормативно-законодавчим актам України?	Так. Перелік осіб, які мають право на пільги за соціальною ознакою та їх розмір затверджено затверджується щорічним Бюджетним кодексом України, Кодексом цивільного захисту України, Законами України "Про соціальний захист дітей війни та ін.
<i>Заходи екологічної безпеки послуг з постачання та передачі електроенергії</i>	
Чи в повній мірі та за цільовим призначенням обліковані витрати на перевірку рівня безпечності та якості підземної води по окремим районним підрозділам енергопостачальних компаній?	Так. Заходи проведені відповідно до Державних санітарних норм та правил "Гігієнічні вимоги до води питної, призначеної для споживання людиною" (ДСанПіН 2.2.4-171-10), витрати передбачені затвердженими керівником програмами.
Чи забезпечують понесені витрати на облаштування та ремонт місць для зберігання відходів результативність заходів екологічної безпеки (за оцінкою зменшення суттєвих екологічних аспектів, своєчасності проведення тощо)?	Так. Заходи проведені відповідно до внутрішніх Планів по зменшенню негативного впливу на навколишнє середовище, Планів дій по суттєвих екологічних аспектах (розроблених згідно норм Закону України «Про охорону навколишнього середовища» та інших нормативних документів. Витрати передбачені затвердженими керівником програмами.

В дисертаційній роботі розроблено форми оперативних звітів для автоматизації процедур управлінського обліку та внутрішнього управлінського аудиту витрат на постачання та передачу електроенергії на базі програмного продукту SAP з використанням системи OLAP (відомої як SAP Business Warehouse): Звіт щодо фактичних/планових витрат по відділу, Зведений звіт щодо фактичних/планових витрат (в розрізі елементів витрат) загалом по напрямку та зведений за окремими підпорядкованими підрозділами, Звіт щодо фактичних/тарифних витрат з ліцензованої діяльності з передачі та постачання електроенергії та ін. Робочі документи аудитора узагальнено на основі автоматизованих тестів оцінки витрат на постачання та передачу електроенергії (за допомогою завантаження даних з SAP R/3 CCS в MS Excel).

За результатами проведеного моделювання впливу структури ВПП на показники фінансово-господарської діяльності компаній одержано прогнозні показники прибутку (збитку) від операційної діяльності (табл. 3).

Вплив структури витрат на постачання та передачу електроенергії на фінансові результати діяльності NN-обленерго*(тис. грн.)

Рік	Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Амортизація	Інші операційні витрати	Фінансовий результат від операційної діяльності
2010	48027	79424	27486	34873	37502	52729
2011	59161	99370	35539	36163	45688	64890
2012	70493	109848	39335	39902	39379	31109
2013	68477	120566	42047	160724	36915	-7818
2014	91090	148559	55057	45163	48136	58939
Кореляція	-0.04	-0.14	-0.06	-0.90	0.69	1.00

*розраховано за даними оприлюдненої фінансової звітності обласної енергопостачальної компанії

На основі лінійної економетричної моделі можна оцінити відносний вплив кожної з пояснюючих змінних на залежну за допомогою часткового середнього коефіцієнта еластичності:

$$\bar{E}_{y/x_j} = \frac{M_j}{A_j} = b_j \frac{\bar{x}_j}{\bar{y}}, (j=1,2) \quad (1)$$

b_j - коефіцієнт регресії при факторі x_j , \bar{x}_j - середнє значення j -го параметра, \bar{y} - середнє значення результативної ознаки.

Так, вплив найбільш корелюючого фактора «амортизація» на результати фінансової діяльності є негативним: збільшення розмірів амортизації на 1% приведе до зменшення фінансових результатів на 0.4%.

ВИСНОВКИ

У дисертації зроблено теоретичні узагальнення та розв'язано науково-практичне завдання щодо вдосконалення управлінського обліку та аудиту витрат на постачання та передачу електричної енергії енергопостачальними компаніями України.

Основні висновки та результати, отримані в процесі проведеного дослідження, полягають у наступному:

1. Організаційно-економічний зміст державного регулювання енергоринку потребує уточнення через визначення його, як комплексної системи забезпечення на макро-, мезо- та мікрорівнях результативності їх господарської діяльності на засадах раціонального використання виробничих ресурсів, збалансованості соціально-економічних та екологічних показників, що включає: нормативно-законодавче регулювання; оперативне та перспективне планування; економічне програмування і прогнозування; заходи організаційно-адміністративного забезпечення. Визначено, що концептуальною основою економіко-правового регулювання діяльності енергопостачальних компаній є діюча правова база та їх фінансова звітність.

2. Підтверджено, що діюче на даний час перехресне субсидювання промисловими споживачами вартості електричної енергії, що відпускається певним категоріям споживачів за пільговими тарифами, не відповідає міжнародній практиці

тарифоутворення, а формування тарифів на постачання та передачу електроенергії за традиційним методом «витрати плюс» - не відповідає стандартам, визначеним директивами ЄС. Тому, актуальними є моніторинг та управління показниками економічного прибутку як різниці між сукупним доходом (без ПДВ) від реалізації послуг з постачання та передачі електроенергії та понесеними, відповідно, витратами.

3. Виходячи з соціального характеру послуг з постачання та передачі електроенергії кінцевим споживачам, їх суспільного значення у процесі дослідження та управління ВПП обґрунтовується методика та організація управлінського обліку таких витрат як підсистема інтегрованого господарського обліку діяльності суб'єктів енергоринку, що включає: аналітичний вартісно-натуральний облік витрат за класифікаційними ознаками (статтями, елементами, ділянками виникнення, належністю до контрольованих/неконтрольованих); обліково-аналітичну інформацію за виконанням заходів їх адміністративного регулювання.

4. Встановлено, що галузеві особливості регулювання операційної діяльності енергопостачальних компаній обумовлюють належну деталізацію її обліково-аналітичного забезпечення. Доведено, що результативність інформаційної бази для прийняття управлінських рішень щодо оптимізації ВПП забезпечує комплексний обліково-адміністративний підхід її формування за етапами: здійснення моніторингу макроекономічних чинників, управлінський облік та аналіз витрат, узагальнення аналітичних процедур показників ефективності регулювання витрат, застосування інноваційних методів стратегічного аналізу витрат (зокрема, при переході на стимулююче регулювання), аналіз та оцінка ризиків в системі управління витратами на постачання та передачу електроенергії.

5. Доведено, що корисність використання в системі менеджменту енергопостачальних компаній обліково-аналітичної інформації за операціями з постачання та передачі електроенергії забезпечує внутрішній управлінський аудит ВПП як якісно вища форма контролю. Оцінку послуг з постачання та передачі електроенергії в роботі розкрито із застосуванням показників результативності: продуктивності, ефективності, економічності, якості.

6. Синергетична цілісність організації управлінського обліку та внутрішнього управлінського аудиту полягає в комплексному впровадженні методичних, технологічних та адміністративних складових їх проведення. Досліджено, що в частині технічної та адміністративної складових важливою є інтеграція підходів обліку та аудиту, зокрема, в питаннях документування, методики підготовки внутрішньої звітності, показників оцінки адміністративних рішень щодо формування та оптимізації витрат тощо.

7. Узагальнення міжнародної та вітчизняної практики проведення операційного аудиту дозволили визначити загальні вимоги щодо методичного та організаційного наповнення карти контрольних процесів з урахуванням існуючої практики впровадження в енергопостачальних компаніях аудиту якості виробництва (послуг) та системи управління якістю. Концепція даної системи полягає в представленні основної діяльності у вигляді: системи взаємозалежних виробничих процесів, їх відповідності встановленим показникам якості надання послуг з постачання та передачі електроенергії за критеріями оптимального ціноутворення; забезпечення кількісних та якісних показників енергоресурсу.

8. Встановлено, що в сфері застосування інформаційних технологій суб'єктами енергоринку ефективно застосовується програмний продукт SAP з використанням системи OLAP (відомої як SAP Business Warehouse). З рахуванням його технологічних можливостей та потреб менеджменту організації послуг з постачання та передачі електроенергії автором розроблено форми оперативних звітів та робочих документів для автоматизованого проведення процедур управлінського обліку та внутрішнього управлінського аудиту. Робочі документи аудитора узагальнено у форматі Контрольного опитувальника аудитора щодо оцінки витрат.

9. Реалізація програм збалансованості операційної діяльності енергопостачальних компаній потребує системного моніторингу фінансових показників як в поточному періоді, так і на перспективу. Макро- та мікро-економічний вплив на процеси тарифікації вартості послуг з постачання та передачі електричної енергії встановлено за результатами аналітичних досліджень показників витрат та фінансового результату компанії за відповідний період із застосуванням прийомів математичного моделювання. В роботі визначено кореляційні залежності між фінансовим результатом та окремими статтями собівартості послуг з постачання та передачі електроенергії, що дозволяє проводити прогнозування витрат на перспективу, а також, відповідно, забезпечувати їх ефективний адміністративний та ресурсний супровід.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У наукових фахових виданнях:

1. Левицька І.О. Формування та облік собівартості транспортування та надання електричної енергії (на прикладі виробничої діяльності електропостачальних компаній) / І.О. Левицька // Наукові записки. Серія «Економіка» : Зб. наук. праць. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2011. – Вип. 18. – С.159-168 (0,6 друк. арк.).

2. Левицька І.О. Ефективність тарифоутворення енергопостачальних компаній / І.О.Левицька // Економічні науки : зб. наук. пр. Серія: «Облік і фінанси». – Луцьк : Луцький національний технічний університет, 2012. – Вип. 9 (33). – Ч.4. – С.222-233 (0,5 друк. арк.)

3. Левицька І.О. Внутрішній аудит ефективності ціноутворення на оптовому ринку електроенергії / І.О. Левицька / Наукові записки. Серія «Економіка» : Зб. наук. праць. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2012. – Вип. 19. – С.159-163 (0,3 друк. арк.).

4. Левицька І.О. Управлінський облік за центрами відповідальності «Витрати» в енергопостачальних компаніях / І.О. Левицька // Наукові записки. Серія «Економіка» : Зб. наук. праць. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2013. – Вип. 22. – С.110-115 (0,5 друк. арк.).

5. Левицька І.О. Операційний аудит як альтернативна оцінка витрат українських енергопостачальних компаній / І.О. Левицька // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування, Рівне. Економіка : зб. наук. пр. – Рівне, 2014. - Вип. 1 (65). – С.232-243 (0,7 друк. арк.).

6. Левицька І.О. Інформаційне забезпечення формування витрат енергопостачальної компанії : обліково-аналітичний підхід / І.О. Левицька // Вісник

Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2014. - №797. – С.85-92 (0,9 друк. арк.).

7. Левицька І.О. Управлінський облік операційних витрат енергопостачальних компаній в умовах інтегрованої системи управління / І.О. Левицька // Наукові записки. Серія «Економіка» : Зб. наук. праць. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2014. – Вип. 26. – С.109-113 (0,5 друк. арк.).

У наукових фахових виданнях України, що зареєстровані у міжнародних наукометричних базах:

8. Левицька С.О., Левицька І.О. Управлінський аудит як інструмент оптимізації витрат енергопостачальних компаній / С.О.Левицька, І.О. Левицька // Незалежний аудитор (EBSCO) : наук.-практ. вид. – 2014. – № 9 (III).– С.29-39 (0,6 друк. арк., особисто автору – 0,4 друк. арк.; досліджено методику управлінського аудиту витрат).

9. Pavlov V. The Condition, Problems and Development Prospects of the Modern Energy Supply Companies in Ukraine / V. Pavlov, I. Levytska // Економічний часопис-XXI (Scopus, EBSCOhost, Index Copernicus, Ulrich's Periodicals Directory, С.Е.Е.О.Л., InfoBase Index, RISC). - 2015. - № 1-2(2). - С. 55-58 (0,7 друк. арк., особисто автору – 0,5 друк. арк.; досліджено практику формування тарифів для різних груп споживачів електроенергії).

В інших виданнях:

10. Левицкая И.А. Организация управленческого учета на базе центров ответственности в энергоснабжающих компаниях / И.А. Левицкая // Междунар.заоч.науч.-практ.конф. – Воронеж: Воронежский ЦНТИ-филиал ФГБУ «РЭА» Минэнерго России, 2013. – Ч.1. – С.169-171 (0,2 друк. арк.)

11. Левицька І.О. Особливості організації управлінського обліку витрат за центрами відповідальності на електропостачальних і електропередавальних підприємствах / І.О. Левицька // Актуальні проблеми і перспективи розвитку економіки України : Матеріали наук.-практ. інтернет-конф. – Луцьк : Вежа-Друк, 2013. – С.329-331 (0,1 друк. арк.)

12. Левицька І.О. Аудит витрат на передачу та/або постачання електричної енергії енергопостачальних компаній / І.О. Левицька // Стратегічні рішення інформаційного розвитку економіки, суспільства та бізнесу : Тези доповідей III Міжнар. наук.-практ. конф. – Рівне : НУВГП, 2014. – С.140-143 (0,2 друк. арк.)

13. Левицька І.О. Організаційні моделі побудови управлінського обліку у взаємозв'язку з бухгалтерським / І.О. Левицька // Актуальні проблеми теорії і практики менеджменту в умовах трансформації економіки : Зб. тез III Міжнар. наук.-практ. конф. – Рівне: НУВГП, 2014 року. – С. 83-85 (0,1 друк. арк.)

14. Левицька І.О. Побудова синергетичної системи управлінського обліку в енергопостачальних компаніях / І.О. Левицька // Економічні та соціальні інновації як фактор розвитку економіки : Матеріали XIX Міжнар. наук.-практ. конф. – Луцьк : Вежа-Друк, 2014. – С.274-275 (0,1 друк. арк.)

15. Левицька І.О. Управлінський аудит операційних витрат енергопостачальних компаній : організаційні підходи / І.О. Левицька // Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання : Зб. матеріалів VIII Міжнар. наук.-практ. конф. – К. : Наук. парк КНЕУ, 2014. – С.110-112 (0,2 друк. арк.)

16. Левицька І.О. Внутрішній контроль операційних витрат енергопостачальних компаній як інформаційна складова управлінського аудиту / І.О. Левицька // Фінансова система країни: тенденції та перспективи розвитку : Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2014. – С.194-197 (0,1 друк. арк.)

17. Левицька І.О. Обліково-інформаційне забезпечення формування витрат з передачі та постачання електроенергії / І.О. Левицька // Проблеми і механізми відтворення ресурсного потенціалу України в контексті євроінтеграції : Тези VI Міжнар. наук.-практ. конф. – Рівне : НУВГП, 2014. - С.330-333 (0,2 друк. арк.)

18. Левицька І.О. Формування інформаційної бази управлінського обліку на основі центрів відповідальності «Витрати» / І.О. Левицька // Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика : матеріали XX Міжнар. наук.-практ. конф. – Луцьк : Вежа Друк, 2015. – С. 188-190 (0,2 друк. арк.)

19. Левицька І.О. Регулювання прибутковості енергетичного сектору через оптимізацію витрат / І.О. Левицька // Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки. Міжнародний збірник наукових праць. – Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2015. – Вип. 1(5). – Ч. 1. – С.90-99 (0,6 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Левицька І.О. Управлінський облік і аудит витрат на постачання та передачу електричної енергії енергопостачальних компаній України. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – Київ, 2015.

Дисертацію присвячено дослідженню теоретико-методичних підходів і розробці науково-практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методики та організації управлінського обліку і аудиту витрат на постачання та передачу електричної енергії енергопостачальними компаніями України в контексті збалансованості національного суспільного розвитку.

Досліджено теоретичну сутність поняття «витрати на постачання та передачу електроенергії», їх класифікацію з урахуванням концепції збалансованого національного розвитку, огляд вітчизняного законодавства та міжнародної практики з організації управлінського обліку та аудиту виробничих витрат.

Проаналізовано особливості організації управлінського обліку та внутрішнього управлінського аудиту витрат на постачання та передачу електроенергії. Удосконалено обліково-аналітичну складову інформаційного забезпечення формування витрат на передачу та постачання. Обґрунтовано практичні підходи узагальнення даних управлінського обліку витрат на звітну дату.

Вивчено методичні та організаційно-практичні підходи внутрішнього управлінського аудиту витрат на постачання та передачу електроенергії в

енергопостачальних компаніях України. Визначено: методичні, адміністративно-організаційні підходи щодо аудиторських процедур та етапів проведення аудиту; технологію автоматизованої обробки інформаційних потоків. Запропоновано використання методів математичного моделювання тарифоутворюючих статей для оптимізації собівартості послуг з постачання та передачі електроенергії.

Ключові слова: управлінський облік, внутрішній управлінський аудит, енергопостачальні компанії, витрати на передачу, витрати на постачання, операційні витрати, організація, методика.

АННОТАЦИЯ

Левицкая И.А. Управленческий учет и аудит расходов на поставку и передачу электроэнергии энергоснабжающих компаний Украины. - Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 - Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). - ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана». - Киев, 2015.

Диссертация посвящена исследованию теоретико-методических подходов в разработке научно-практических рекомендаций, направленных на совершенствование методики и организации управленческого учета и аудита расходов на поставку и передачу электроэнергии энергоснабжающими компаниями Украины в контексте сбалансированности национального общественного развития.

Исследованы теоретическая сущность понятия «расходы на поставку и передачу электроэнергии», их классификация на основе концепции сбалансированного национального развития, обзор отечественного законодательства и международной практики по организации управленческого учета производственных затрат.

Внутренний управленческий учет расходов на поставку и передачу электроэнергии представлен, как подсистема интегрированного хозяйственного учета деятельности субъектов энергорынка, включающая: аналитический стоимостной и натуральный учет затрат за классификационными признаками (статьями, элементами, участками возникновения, принадлежности к контролируемым/неконтролируемым); учетно-аналитическую информацию по реализации мер административного регулирования таких расходов.

Систематизированы три модели ведения управленческого учета: построение полностью автономных подсистем бухгалтерского, управленческого учета и учета налоговых расчетов; сочетание бухгалтерского и управленческого учета на базе общего журнала регистрации документов; построение управленческого учета на основе единой бухгалтерской главной книги. Подтверждено, что высокий уровень детализации учета расходов на поставку и передачу электроэнергии (с учетом потребностей в раскрытии сбалансированности социально-экономической и экологической составляющих хозяйственной деятельности исследуемых субъектов) обуславливают необходимость внедрения первой модели.

Исследование практических основ учетного обеспечения деятельности энергоснабжающих компаний позволили определить концептуальную основу управленческого учета затрат как отдельную подсистему интегрированного хозяйственного учета, в основе которой - отражение расходов на поставку и

передачу электроэнергии в рамках Центров ответственности «Расходы» с использованием аналитических данных внутрихозяйственного учета.

Для оценки результативности услуг по поставке и передаче электроэнергии в работе раскрыта целесообразность использования управленческого аудита как вида операционного.

Определено, что основной целью внутреннего управленческого аудита расходов на поставку и передачу электроэнергии является оценка: калькуляции себестоимости таких услуг; рациональности понесенных расходов, их соответствия нормативно-технологическим документам; мер административного обеспечения по оптимизации расходов в разрезе их классификации, утвержденной руководством энергоснабжающей компании.

Синергетическая целостность организации управленческого учета и внутреннего управленческого аудита заключается в комплексном внедрении методических, технологических и административных составляющих. В контексте технической и административной составляющих важна интеграция подходов учета, в частности: по документированию, методике подготовки внутренней отчетности, показателях оценки административных решений относительно вопросов формирования и оптимизации расходов и тому подобное.

Проанализированы особенности организации управленческого учета и внутреннего управленческого аудита расходов на поставку и передачу электроэнергии. Усовершенствована учетно-аналитическая составляющая информационного обеспечения формирования расходов на поставку и передачу электроэнергии. Обоснованы практические подходы обобщения данных управленческого учета расходов на дату составления отчетности.

Изучены методические и организационно-практические подходы внутреннего управленческого аудита расходов на поставку и передачу электроэнергии в энергоснабжающих компаниях Украины. Определены: методические, административно-организационные подходы аудиторских процедур и этапов проведения аудита; технология автоматизированной обработки информационных потоков.

Практические подходы проведения внутреннего управленческого аудита рассмотрены с учетом международной практики проведения внутреннего операционного аудита, а именно: определение целей, задач и этапов их выполнения; выполнение последовательных процедур (в соответствии с целями); проведение тестов на подтверждение в разрезе вопросов, требующих контроля. Указанная последовательность позволяет применить аудиторские процедуры в соответствии с определенными менеджерами компании вопросами (участками) формирования таких расходов, особенно в контексте решения социально-экологических подходов по отношению к процессам поставки и передачи электроэнергии.

Исследование международной и отечественной практики проведения управленческого аудита позволили определить общие требования по административно-методическому его наполнению, в частности: разработку карты контрольных процессов с учетом существующей практики внедрения в энергоснабжающих компаниях аудита качества производства и системы менеджмента качества; оценку интегрированных информационных систем управления предприятием (ERP-систем).

Макро- и микроэкономические влияние на процессы тарификации стоимости услуг по поставке и передаче электрической энергии исследованы с помощью применения: аналитических процедур к показателям расходов и динамики финансового результата компании за соответствующий период; приемов математического моделирования. В работе установлены корреляционные зависимости между финансовым результатом и отдельными статьями себестоимости услуг по поставке и передаче электроэнергии, что позволяет проводить прогнозирование расходов на перспективу, а также, соответственно, обеспечивать их эффективное административное и ресурсное сопровождение.

Ключевые слова: управленческий учет, внутренний управленческий аудит, энергоснабжающие компании, расходы на передачу, расходы на поставку, операционные расходы, организация, методика.

ANNOTATION

Levytska I.O. Management accounting and management audit costs for the electricity transmission and supply of Ukrainian electricity companies. - Manuscript.

Thesis for the degree of candidate of economic sciences, specialty 08.00.09 – Accounting, analysis and audit (by types of economic activity). – SHEE «Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman». – Kyiv, 2015.

Thesis deals with the theoretical and methodological approaches in the development of scientific and practical recommendations aimed at improving methods and organization of management accounting and management audit costs for the electricity transmission and supply of electricity companies in Ukraine in the context of balancing the national social development.

Theoretical essence of the concept of "costs of supply and electricity transmission" and their classification which based on the concept of balanced national development are investigated, national legislation and international practice in organization of management accounting and auditing of production costs is reviewed.

The features of the organization management accounting and internal management audit costs for the supply and transmission of electricity are analyzed. Accounting and analytical information provision of the costs for the supply and transmission of electricity is improved. Practical approaches data generalization of management accounting costs at the balance sheet date is grounded.

Methodical, organizational and practical approaches of internal management audit of costs for the electricity transmission and supply of electricity companies in Ukraine are studied. Methodical, administrative and organizational approaches for auditing procedures and stages of the audit; technology for automated processing of information flows are determined. The mathematical modeling of tariff forming articles for optimization cost of electricity transmission and supply is offered to use.

Keywords: management accounting, internal management audit, electricity companies, electricity transmission costs, electricity supply costs, operating costs, organization, methods.