

А. Я. Семенців

## Управлінський облік витрат енергопостачальних підприємств України в контексті функціонування центрів відповідальності

*Розглянуто проблематику управлінського обліку на українських підприємствах, зокрема в енергопостачальних компаніях, де відсутність чіткого визначення і неефективне використання інструментів управлінського обліку ускладнюють процес стратегічного управління. За результатами аналізу наукових джерел встановлено, що управлінський облік в Україні потребує методологічної переорієнтації для адаптації до сучасних умов, зокрема реорганізації облікової системи зі створенням центрів відповідальності, які дали би змогу удосконалити управління витратами та сприяти би розвитку підприємств. Описано ключові аспекти управлінського обліку, включно зі збором, аналізом, інтерпретацією та передачею інформації, необхідні для стратегічного планування і внутрішнього контролю. Охарактеризовано функції центрів відповідальності, які охоплюють не лише витрати, але й доходи, прибутки та інвестиції, адаптовані до специфіки енергопостачальних підприємств. Проаналізовано різні погляди науковців на управлінський облік і центри відповідальності. Підкреслено важливість комплексного підходу до управління витратами, який не тільки забезпечує позитивний вплив на процес удосконалення управлінського обліку, але й дає змогу оптимізувати собівартість послуг і підвищити ефективність підприємств енергетичного сектору.*

*Ключові слова: управлінський облік, підприємства, центри відповідальності, енергопостачання, управління.*

**Постановка проблеми.** Сучасні умови господарювання вимагають від учасників ринку не лише швидкої реакції на зміни в економічному середовищі, але й уміння ефективно обирати конкурентні стратегії та реалізовувати стратегічні плани підприємництва. Адміністративний персонал зобов'язаний орієнтуватися у швидкозмінних економічних обставинах і приймати виважені управлінські рішення, що впливають на майбутнє підприємства. Ефективно організована система управлінського обліку стає головним інструментом, забезпечуючи інформацією для стратегічного управління та сприяючи успішній реалізації управлінських функцій.

Основною проблемою в управлінському обліку на українських підприємствах, зокрема енергопостачальних, залишається нечітке визначення цього виду обліку, особливо в контексті реальних можливостей використання його інструментів для стратегічного управління. Організація управлінського обліку вимагає створення центрів відповідальності, які сприятимуть систематизації та ефективному управлінню витратами задля розвитку підприємств у ринкових умовах.

Дослідженню проблематики управлінського обліку присвячено низку праць вітчизняних науковців, зокрема Ф. Бутинця, М. Голова, М. Пушкаря, Т. Писаренко, Н. Пилипів, В. Панкова, Ю. Максимів, Т. Ковальчук, С. Левицької, Л. Нападовської та ін. Вони вивчали питання адаптації управлінського обліку до трансформацій в економіці, звертаючи особливу увагу на методологічну переорієнтацію обліку, зокрема на аспекти, що впливають на формування собівартості продукції. Однак залишається мало дослідженим питання управлінського обліку витрат енергопостачальних підприємств України в контексті функціонування центрів відповідальності.

**Метою статті** є дослідження управлінського обліку витрат у контексті центрів відповідальності, які сприятимуть систематизації та ефективному управлінню витратами, з акцентом на значення цього виду обліку в господарській діяльності вітчизняних підприємств на прикладі енергопостачальних

компаній, а також узагальнення сучасного розуміння структурного змісту управлінського обліку витрат.

**Основні результати дослідження.** Першочерговим завданням управління витратами є забезпечення найбільш ефективного використання всіх видів наявних ресурсів для досягнення головних цілей підприємства, таких як максимізація прибутку, раціональне використання ресурсів і загальна ефективність діяльності. Досвід провідних зарубіжних компаній демонструє, що організація управлінського обліку витрат на підприємстві задовольняє інформаційні потреби керівництва та сприяє вирішенню широкого спектра завдань, включно з управлінням витратами, оптимізацією фінансових результатів, бюджетним плануванням, виявленням та аналізом неефективних витрат, а також функціонуванням ефективної системи внутрішньої комунікації.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» управлінський облік трактується як система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [1].

С. Голов надає більш розширене та змістовне визначення, підкреслюючи, що управлінський облік є процесом виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, яка використовується управлінською ланкою для планування, оцінювання та контролю всередині організації, а також для забезпечення належного використання ресурсів [2].

Іншу позицію висловлює М. Пушкар, який вважає, що особливістю управлінського обліку є орієнтація на задоволення потреб користувачів інформації, яка має адресний характер. Він підкреслює, що різним групам користувачів необхідно надавати різну інформацію, яка відповідає їхнім специфічним потребам [3].

Управлінський облік, за визначенням Ф. Бутинця та ін., являє собою процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінським персоналом для планування, оцінювання та контролю внутрішньої діяльності підприємства [4].

Т. Писаренко та Н. Букало стверджують, що управлінський облік є підсистемою, яка в межах однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, управління та контролю за діяльністю організації [5].

В. Панков та ін. трактують управлінський облік як підсистему контролінгу, що побудована на засадах бухгалтерського обліку та враховує специфіку конкретного підприємства. Головне завдання управлінського обліку полягає в забезпеченні керівного апарату підприємства релевантною, своєчасною та повною інформацією, яка використовується для прийняття управлінських рішень, планування, контролю та аналізу процесів фінансово-господарської діяльності підприємства [6].

Систематизовані дані фінансового обліку відображають лише результати завершеної діяльності підприємства, тоді як вихідні дані управлінського обліку містять аналітичну та прогностичну інформацію, яка допомагає управлінському апарату компанії досягати поставлених цілей. Консолідовані дані управлінського обліку використовуються виключно для внутрішніх потреб, більшість із них є комерційною таємницею, оскільки вони відображають стратегію підприємства.

У країнах, де практикується поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський, останній виконує прогностичну функцію, яка забезпечується через механізми бюджетування, прогнозування фінансових показників, експертних оцінок і розроблення можливих альтернативних стратегій. Останніми роками спостерігається активізація процесу впровадження стратегічних систем

управлінського обліку, що відображає прагнення керівництва до розширення інформаційних можливостей для оптимального прийняття управлінських рішень на основі прогнозової інформації [7].

Л. Нападовська вказує, що метою управлінського обліку є надання внутрішнім користувачам допомоги в прийнятті більш обґрунтованих рішень. Це досягається шляхом забезпечення менеджерів інформацією, яка дає змогу збільшувати капітал власників і підвищувати матеріальний і духовний добробут працівників підприємства. Основними цілями управлінського обліку є підвищення ефективності управління, планування, нормування, контролю та прийняття управлінських рішень [8].

Слушні пропозиції щодо переосмислення суті управлінського обліку з фіксацією цього в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» надають Ю. Максимів та ін. [9]. Вони зазначають, що запропоновані стосовно тлумачення суті управлінського обліку зміни в українському законодавстві внесуть чіткість у теоретичне бачення і будуть поштовхом для розширення практичного впровадження управлінського обліку у вирішення проблем сталого розвитку. Автори наводять таке визначення: «Управлінський облік – система збору, обробки, підготовки та аналізу фінансової та нефінансової інформації про діяльність підприємства для різних груп зацікавлених осіб у процесі прийняття управлінських рішень».

Узагальнено сутність управлінського обліку можна визначити як надання інформації внутрішнім користувачам (а також іншим зацікавленим особам, якщо це відповідає потребам розвитку суб'єкта господарювання) про результативність ключових напрямів діяльності підприємства, що необхідна для прийняття ними управлінських рішень. Це відповідає вимогам обліку, контролю та аналізу витрат, які формують собівартість певного об'єкта калькулювання, а також стратегічного управління не тільки витратами, а й підприємства загалом.

Управлінський облік є складною системою, яка об'єднує всі характерні для систем атрибути: інтегрованість, взаємозв'язок із зовнішнім середовищем, структурні рівні та ієрархічність, багатогранність у відтворенні залежно від комплексності, неперервність у розвитку та операційність, а також спрямованість на досягнення певних цілей. Водночас створення системи управлінського обліку виходить за межі роботи її окремих елементів.

Зміст управлінського обліку полягає в розробленні та підтриманні інформаційної системи, спрямованої на забезпечення оптимального управління енергопостачальних підприємств, які характеризуються своєю специфікою діяльності.

Попри більш широке сучасне трактування управлінського обліку, одним з основних його завдань на енергопостачальних підприємствах є здійснення процесу збору, систематизації та узагальнення даних про виробничі витрати. Аналіз основних напрямів витрат підприємства дає змогу оцінити їхню ефективність, виявити можливі шляхи скорочення неефективного використання ресурсів, а також впливати на процес формування витрат і собівартість послуг.

Міжнародна практика управлінського обліку показує, що надважливим його елементом є організація обліку витрат за центрами відповідальності. Центр відповідальності являє собою окрему ділянку господарської діяльності підприємства, для якої встановлюються планові показники та визначається відповідальна особа за досягнення та виконання цих показників. Центр відповідальності слід розглядати як окремий сегмент підприємства (робоче місце, бригада, ділянка, цех, відділ тощо), у межах якого керівник несе персональну відповідальність за результати діяльності свого підрозділу.

Потрібно звернути увагу на те, що є низка різних думок науковців, що таке центр відповідальності. Наприклад, М. Чумаченко трактує центр відповідальності як структурну одиницю, призначену для оперативного контролю витрат, пов'язаних із виробництвом і реалізацією продукції [10].

Натомість Л. Нападовська виділяє три типи таких центрів: центри витрат, центри прибутку та центри інвестицій. Проте такий підхід не враховує наявності центрів доходів (виручки) [11]. Т. Ковальчук визначає центр відповідальності як осередок, у межах якого формуються правові відносини між суб'єктами управління, які належать до різних рівнів, залежно від організаційної структури господарської одиниці [12]. В. Палій центр відповідальності визначає як місця виникнення витрат на підприємстві, що є його структурними підрозділами, водночас вони функціонують як елементи внутрішньогосподарського розрахунку, а отже, є центрами господарської відповідальності [13].

С. Голов [2] пропонує класифікацію центрів відповідальності, що містить чотири типи: центри витрат, центри доходів, центри прибутку та центри інвестицій. Він поглиблює цю класифікацію, поділяючи центри витрат на дві категорії: центри технологічних витрат (де можна встановити взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності) та центри дискреційних витрат (де такий взаємозв'язок встановити неможливо).

Такий варіант організації управлінського обліку за чотирма центрами відповідальності (центри витрат, виручки (реалізації, збуту), прибутку та інвестицій (фінансування, постачання)), на нашу думку, є найбільш прийнятним для енергопостачальних компаній України. Аналізуючи їхню діяльність та організаційну структуру, доходимо висновку, що у структурі центрів відповідальності енергопостачальних підприємств є сенс детально розглядати саме центри витрат, тоді як центри прибутку, інвестицій та виручки – об'єднати.

Організація управлінського обліку витрат за центрами відповідальності передбачає кілька послідовних організаційних та адміністративних кроків. Спочатку потрібно ідентифікувати ті чи інші центри відповідальності відповідно до об'єктів виробничих витрат і місць їхнього виникнення для призначення особистої відповідальності певних учасників. Потім у межах цих визначених центрів відповідальності здійснюють облік, планування, аналіз і контроль формування витрат як у вартісних, так і натуральних показниках, а саме: чисельність працівників, кількість відпрацьованих годин, машино – та людино-годин, а також обсяги замовлень і ринків збуту.

Тому в межах управління витратами центри відповідальності в енергопостачальних компаніях визначаються як ключові структурні одиниці, де керівники несуть відповідальність за контроль витрат, що виникають у процесі діяльності, дотримуючись загально визначених принципів [14].

Такі центри об'єднують виробничі підрозділи, підстанції, лабораторії та цехи, а також об'єкти соціальної та культурної сфери, які є частиною активів компанії. Упровадження управлінського обліку в таких центрах реалізується як через створення окремих організаційно-адміністративних одиниць, так і інтеграції їх за функціональними та цільовими характеристиками, без надання їм статусу окремої господарської одиниці. Окрім того, такі центри можна інтегрувати в ширші центри відповідальності, де належить провести оцінювання та кількісний аналіз витрат, пов'язаних із цією структурною одиницею.

Відповідальність за результати діяльності центрів, контроль та аналіз витрат у кожному центрі покладаються на безпосередніх керівників структурних підрозділів. Об'єктами обліку, аналізу та контролю діяльності центру витрат є насамперед виробничі ресурси центру, зокрема:

- технічні ресурси, що охоплюють засоби виробництва, які за своїм матеріально-речовим складом є основними та оборотними виробничими фондами підприємства;
- технологічні ресурси, що являють собою сукупність процесів, правил і навичок, використовуваних під час виготовлення продукції або виконання робіт у будь-якій сфері виробничої діяльності;
- кадрові (трудова) ресурси, що складаються з працівників центру, які мають необхідну професійну підготовку;
- фінансові ресурси, тобто грошові кошти, виділені для центру;
- нематеріальні ресурси, що є елементами виробничого потенціалу центру, характеризуються відсутністю матеріальної основи та невизначеністю розмірів майбутнього прибутку від використання їх (об'єкти інтелектуальної власності, знаки товарів і послуг, комп'ютерні програми, раціоналізаторські пропозиції тощо) [15].

З огляду на управлінський облік структурування витрат енергопостачальних компаній є оптимальним, коли їх поділяють на дві основні категорії: виробничі витрати та витрати операційної діяльності. До останніх належать адміністративні витрати, витрати на збут, а також інші операційні витрати. Додатково виділяють категорію інших звичайних витрат. Операційні витрати енергопостачальних компаній загалом містять вартість закупівлі електричної енергії на енергоринку, витрати на логістику та трансмісію, технологічні витрати, а також інші пов'язані операційні витрати, які не виникають через постачання або передачу електроенергії. Питання класифікації витрат енергопостачальних компаній як основи обліку та аналізу потребує детального розкриття через їхню специфіку, що є перспективою подальших досліджень.

Невідповідність переліку витрат, що відображається в офіційних звітних документах, схвалених регуляторами, стандартам НП(С)БО 16 «Витрати» [16], може бути індикатором проблем у процесах збору і систематизації управлінської облікової інформації в контексті специфіки діяльності енергопостачальних компаній.

**Висновки.** Для забезпечення якісної підготовки, аналізу та оперативного надання інформації керівництву про формування собівартості послуг з постачання та передачі електроенергії створення центру відповідальності за витратами для енергопостачальних компаній передбачає реалізацію таких заходів: адміністративне визначення сфери та рівнів відповідальності виконавців обліку та звітності за визначеними показниками витрат; затвердження переліку показників відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», методики формування їх та форми внутрішньої звітності; забезпечення документаційної підтримки та організаційне узагальнення інформації як уніфікованої складової єдиної інформаційної системи енергопостачальної компанії. Ці заходи стануть ефективною передумовою для створення необхідної інформаційної бази, що сприятиме оптимізації собівартості послуг з постачання і передачі електроенергії.

#### Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
2. Голов С. Ф. *Управлінський облік*: підручник. К.: Лібра. 2003. 704 с.
3. Пушкар М. С. *Розробка систем обліку*: навч. посіб. Тернопіль: Карт-бланш, 2003. 198 с.
4. Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В. *Бухгалтерський управлінський облік*: навч. посіб. Житомир: ЖІТІ, 2000. 448 с.
5. Писаренко Т. М., Букало Н. А. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення. *Вісник Хмельницького національного університету: Економічні науки*. 2010. № 1. Т. 2 С. 136-140.
6. Панков В. А., Єсельських С. Я., Михайличенко Н. М. *Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства*: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2007. 112 с.





*Naukovi zapysky Natsionalnoho universytetu «Ostrozka akademiya». Seriya: Ekonomika – Scientific notes of the National University «Ostroh Academy». Series: Economics, 22, 110-114. [in Ukrainian].*

16. Pro zatverdzhennya Natsionalnoho polozhennya (standartu) bukhhalterskoho obliku [On approval of the National Accounting Regulation (Standard)] (1999). Order of the Ministry of Finance of Ukraine, dated 1999, Dec 31, 318. *Legislation of Ukraine: Website*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> [in Ukrainian].

**Sementsiv A. Ya. Management accounting of expenses of energy supplying enterprises of Ukraine in the context of functioning of responsibility centers.**

*The current business environment requires market participants not only to respond quickly to changes in the economic environment, but also to be able to effectively choose competitive strategies and implement strategic business plans. Administrative personnel are required to navigate rapidly changing economic circumstances and make informed management decisions that affect the future of the enterprise. An efficiently organized management accounting system becomes a key tool, providing information for strategic management, contributing to the successful implementation of management functions. The purpose of the article is to study management accounting of costs in the context of responsibility centers, which will facilitate systematization and efficient management of costs with a focus on the importance of this accounting in the economic activities of domestic enterprises on the example of energy supply companies, and also to summarize the current understanding of the structural content of management accounting of costs. The article considers the issues of management accounting at Ukrainian enterprises, in particular, at energy supply companies, where the lack of a clear definition and inefficient use of management accounting tools complicate the process of strategic management. Based on the analysis of scientific sources, it is established that management accounting in Ukraine requires methodological reorientation to adapt to market conditions, and in particular, reorganization of the accounting system with the creation of responsibility centers that would improve cost management and promote the development of enterprises. The key aspects of management accounting are described, including the collection, analysis, interpretation and transfer of information necessary for strategic planning and internal control. The functions of responsibility centers, which cover not only costs, but also revenues, profits and investments, adapted to the specifics of energy supply companies, are described. Different points of view of scholars on management accounting and responsibility centers are analyzed, which facilitates in-depth analysis and comparison with international practice. The article emphasizes the importance of an integrated approach to cost management, which not only improves management accounting but also helps to optimize the cost of services, thereby increasing the efficiency of energy sector enterprises.*

*Keywords: management accounting, enterprises, responsibility centers, energy supply, management.*

*Семенців Андрій Ярославович – аспірант кафедри обліку і оподаткування Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника (e-mail: andrii.sementsiv.22@pnu.edu.ua, ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0003-5300-4064>). Andriy Sementsiv – Postgraduate Student of the Department of Accounting and taxation of the Vasyl Stefanyk Precarpathian National University.*

Надійшло 16.07.2024 р.