

УДК 658.532:336.77

СУЧАСНІ ТЕХНОЛОГІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ЖКГ В УМОВАХ КРИЗИ

МИКОЛА БІЛОПОЛЬСЬКИЙ,

*доктор економічних наук, професор, віце-президент
Академії економічних наук України*

АНТОНІНА АЛЛАХВЕРДЯН,

аспірант Інституту економіки промисловості НАН України, м. Донецьк

У період фінансової кризи житлово-комунальне господарство потребує перегляду системи управління його підприємствами в цілому та за окремими елементами діяльності. У статті розглянуто та запропоновано альтернативні технології управління витратами, що можуть забезпечити регулярний контроль за безбитковою діяльністю підприємств ЖКГ.

Ключові слова: витрати, управління витратами, методи обліку витрат, маржинальний аналіз.

Постановка проблеми. Сучасний розвиток ринкової економіки, що характеризується наявністю кризових явищ, примушує керівників підприємств постійно приймати рішення в умовах невизначеності використовуваної інформації. Цей факт призводить до того, що результати таких рішень можуть сприяти кризовим ситуаціям, неплатоспроможності або навіть банкрутству підприємств.

Підприємства ЖКГ несуть велике соціальне навантаження й повинні мінімізувати ризик невизначеності в ухваленні управлінських рішень. Очевидним є те, що для забезпечення сучасної системи управління підприємствами ЖКГ необхідна принципово нова система формування інформації, яка задовольняла б потреби всіх рівнів управління в обґрунтованій, корисній, своєчасній і конкретній інформації, оперативно реагуючи на зміни, що відбуваються в зовнішньому і внутрішньому середовищі. Досвід великих зарубіжних компаній свідчить про необхідність застосування на підприємствах ЖКГ системи управлінського обліку, що дозволяє фахівцеві вільно обирати форми, методи та прийоми обліку, аналізу й контролю для ухвалення управлінських рішень.

Основним обов'язком керівництва в умовах економічної нестабільності є управління діяльністю підприємств ЖКГ найбільш ефективними способами. Перед кожним підприємством у цих умовах постає надзвичайно важлива й складна задача - забезпечити безбиткову діяльність підприємства й безперервність його розвитку. Для цього необхідна інформаційна база, сформована в системі управлінського обліку, яка, постійно пристосовуючись, набувала б нових форм і трансформувала б уже набуті якості для ухва-

лення й реалізації адекватних цим умовам управлінських рішень. Крім того, розвиток ринкових відносин у житлово-комунальному господарстві, продекларований у програмних документах з реформування галузі, вимагає від підприємств наявності адекватної системи інтерпретації облікової інформації, що дозволяє оптимально використовувати наявні ресурси.

Зміни стратегій менеджменту, викликані реформуванням галузі й наслідками фінансової кризи, повинні супроводжуватися зміною методології управлінського обліку. Система управлінського обліку в цих умовах виступає важливим інструментом ефективної діяльності підприємств ЖКГ, покликаним забезпечити координацію, взаємодію й узгодженість окремих елементів управління цих підприємств для досягнення стратегічної мети. У зв'язку із цим особливо актуальною стає проблема використання сучасних технологій управлінського обліку витрат на підприємствах ЖКГ.

Аналіз досліджень і публікацій показав, що управління діяльністю, а також усіма структурними компонентами, активами та фінансовими результатами житлово-комунальних підприємств України розглядали у своїх роботах Б. І. Адамов, Л. В. Кравцова, Н. Н. Потапова, Г. І. Оніщук, В. В. Рибак, В. П. Полуянов, І. М. Осипенко, О. О. Лук'яненко та ін. [5-10]. Разом із тим, сфера управління витратами житлово-комунальних підприємств залишається актуальною для дослідження, особливо в сучасних умовах.

Метою статті є обґрунтування нових підходів до управлінського обліку витрат на вітчизняних підприємствах ЖКГ.

Виклад основного матеріалу. Характерно, що

№ 5 (105) вересень 2010 р.

сучасні стратегії менеджменту передбачають використання таких технологій, які дозволяють адаптуватися підприємствам у нестабільному ринковому середовищі. Ухвалення управлінських рішень має супроводжуватися використанням адекватних методів, які б інформаційно їх забезпечували. Керівник підприємства повинен володіти всіма видами інформації: про договори й ціни, терміни й графіки виконання робіт і надання послуг, наявність засобів і потреби в засобах для виконання належним чином договірних зобов'язань. Використання сучасних методів управлінського обліку як складової інформаційного забезпечення управління витратами, що забезпечує формування даних для внутрішніх користувачів, є гостро необхідним для розвитку підприємств ЖКГ у період фінансової нестабільності вітчизняної економіки.

Управлінський облік повинен дозволяти керівникам підприємств ЖКГ:

- ухвалювати рішення на основі наявної достовірної інформації, позитивно впливаючи на фінансовий стан підприємства, зокрема за виробничою програмою, окремими напрямками діяльності й житлово-комунальними послугами, що надаються;
- накопичувати й направляти фінансові кошти на розвиток і виконання виробничих, соціальних, екологічних та ін. програм, планувати доходи й витрати за всіма видами діяльності, здійснювати контроль витрат на виробництво й реалізацію робіт і послуг;
- проводити аналіз господарської діяльності по кожному центру відповідальності в необхідних аналітичних і часових розрізах з метою забезпечення ефективної діяльності організації в цілому. Для підприємств ЖКГ центрами відповідальності можуть, на думку авторів, виступати підрозділи, що надають певний вид житлово-комунальних послуг.

Ухвалення рішення, по суті, є процесом вибору найкращої з альтернатив досягнення поставленої мети. У процесі управління в кожному центрі відповідальності постійно ухвалюються рішення, які входять до кола повноважень менеджера підрозділу. При цьому менеджер може керуватися своїм баченням проблеми, шляхів її вирішення й наслідків, оскільки може не мати уявлення про всі системні наслідки рішення. Тож для того, щоб процес ухвалення рішень у кожному центрі відповідальності не був ізольований від цілей організації в цілому, необхідне створення системи управлінського обліку, орієнтованої на глобальні цілі організації.

Інформаційною базою управлінського обліку є:

- первинні документи фінансового обліку;
- фінансова звітність;
- спеціалізовані форми управлінського обліку й звітності;
- акти аудиторських і податкових перевірок;
- довідкова література тощо.

Особливу роль в інформаційній базі відіграють документи й звітність центрів витрат, спеціально розроблені для облікових процедур та організації документообігу.

Інформаційне забезпечення управлінського обліку базується на внутрішньофірмовій звітності, яка охоплює всі рівні виробництва, містить інформацію, необхідну для ухвалення рішень. При цьому управлінська звітність може бути:

- обов'язковою - необхідною для ведення управ-

лінського обліку на підприємстві й потрібною менеджерам;

- можливою - не першочерговою.

Специфіка організації управлінського обліку підприємств ЖКГ обумовлена, по-перше, функціонуванням в умовах природної монополії і, по-друге, особливостями технології виробництва й передачі кінцевої продукції (послуг).

Системи надання послуг у вигляді засобів праці в галузі ЖКГ є складними інженерними конструкціями, окремі ланки яких (мережі, пункти, системи споживання) жорстко взаємопов'язані технологічними режимами вироблення, транспортування й розподілу послуг. Складність забезпечення оптимальних режимів у системах водопостачання, теплопостачання, електро- й газопостачання пов'язана з особливостями характеристик мереж ЖКГ порівняно з інженерними спорудами інших галузей. Це положення вимагає єдиної системи управління й експлуатації як мінімум усіх складових мереж різного призначення.

Підприємства житлово-комунального господарства надають комунальні послуги, які характеризуються такими особливостями: по-перше, є товаром, що має певні споживчі властивості; по-друге, включають повний цикл робіт, що забезпечує кінцевий результат - реалізацію послуги безпосередньо споживачеві - незалежно від того, виконуються всі роботи з виробництва й реалізації послуги одним підприємством або окремі види робіт доручаються генеральним підрядникам іншого підприємства чи приватним фірмам.

Основними особливостями виробництва й надання послуг ЖКГ, що впливають на побудову обліку витрат, а також розрахунок вартості послуги й формування фінансового результату, є надання обмеженого переліку послуг; жорсткий і безперервний зв'язок виробництва, передачі й споживання теплоенергії, води, газу тощо; нерівномірність виробництва ряду послуг, таких як прибирання снігу, забезпечення теплоенергією у зв'язку із сезонними коливаннями; неоднозначність визначення величини послуг, отриманих споживачем; наявність утрат при передаванні послуг споживачеві; використання частини послуг для власних потреб.

Підприємства, що надають житлово-комунальні послуги, є локальними монополістами. Це обумовлює необхідність контролю з боку держави (на державному, регіональному й місцевому рівнях) за величиною собівартості й тарифів на послуги, що надаються. Проблеми комерціалізації діяльності природних монополістів прямо впливають на систему фінансування організацій ЖКГ, тобто стимулювання пошуку внутрішніх резервів підвищення ефективності роботи, і на порядок ведення обліку кінцевих фінансових результатів.

Особливої уваги при формуванні інформації про фінансовий стан підприємств ЖКГ потребують питання, пов'язані з урахуванням витрат на виробництво й реалізацію житлово-комунальних послуг.

До ринкових перетворень вітчизняна система обліку витрат була орієнтована на централізацію управління економікою. Велика частина інформації, як правило, залишалася невикористанною, оскільки був відсутній реальний стимул до зниження витрат, а значить, і до управління процесом формування собівартості послуг на підприємстві. У ринкових умовах зневажання можливостями організації витрат привело

значну частину вітчизняних підприємств ЖКГ до перманентної збитковості. Використовуваний на більшості підприємств ЖКГ "котловий" метод обліку витрат не дозволяє отримати в повному обсязі інформацію, необхідну керівництву для ухвалення ефективних рішень з управління витратами (затратами), формування економічно-обґрунтованих тарифів. Останні роки характеризуються переглядом місця й ролі обліку витрат у процесі ухвалення управлінських рішень.

Проте є ряд недоліків в обліку витрат і калькуляції собівартості повних послуг ЖКГ, які слід враховувати при формуванні управлінського обліку. Серед них можна виділити такі:

1. Повні витрати, що включаються в тариф для населення, не зводяться в єдину систему. Ці витрати формуються окремо в кожного виробника послуг і залежать від тарифів, норм рентабельності послуг, що встановлюються органами влади. Порівняння фактичних витрат із нормативними, тобто тими, що включаються в тариф житлово-комунальних послуг, як правило, не проводиться. Таким чином, у кінцевого суб'єкта, що реалізує послуги ЖКГ, у муніципальних органах влади відсутня оперативна інформація про фактично здійснені (обґрунтовані) витрати, включені в тариф кожним виробником послуг окремо, і про витрати в цілому, що відшкодовуються населенням.

2. Відсутня система аналітичного обліку витрат за відхиленнями. Тобто керівник підприємства не завжди має повну, своєчасну інформацію про відхилення фактично здійснених витрат від планових (нормативних).

3. Відсутній спосіб обліку витрат внутрішніх послуг.

4. Відсутній взаємозв'язок та узгодженість цін і тарифів, які затверджуються різними органами ціноутворення, що приводить до негативних наслідків у ціноутворенні.

5. Відсутність можливості застосування двоставкового тарифу.

Систему планування, обліку, аналізу й контролю в тому вигляді, у якому вона застосовується сьогодні, можна критикувати, але головне, слід вирішити дві проблеми обліку витрат: переорієнтувати вітчизняну теорію й накопичений у цій області практичний досвід на вирішення нових задач, що стоять перед управлінням підприємством; створити нові нетрадиційні системи отримання інформації про витрати, застосування нових підходів до обліку витрат, підрахунку фінансових результатів, а також методів аналізу, контролю й ухвалення на цій основі управлінських рішень.

Основні підходи до побудови системи обліку витрат на підприємствах ЖКГ, що дозволяють використовувати нові підходи до менеджменту, на думку авторів, можна представити таким чином:

- 1) дотримання єдності прийомів і способів узагальнення інформації про витрати за центрами відповідальності, їх складом і змістом;

- 2) постановка системи бюджетування, що відображає витрати за видами як підприємства в цілому, так і його окремого структурного підрозділу;

- 3) застосування сучасних методів обліку й аналізу витрат, виходячи з необхідності формування економічно обґрунтованого тарифу.

Традиційно вважалось, що виробництво й надання послуг є простим, а отже, облік витрат може здійснюватися "котловим" способом. Вважається більш раціонально використовувати як об'єкти обліку місця

виникнення витрат і центри відповідальності, що дозволить організувати управлінський контроль за витратами ресурсів, а також підвищити аналітичність обліку.

Загальновідомий сьогодні *метод обліку та аналізу вартості теплової енергії* ґрунтується на традиційному (для неринкового виробництва) підході при визначенні середніх витрат на виробництво теплової та електричної енергії за розрахунковий період. За цим методом усі витрати відносять на виробництво теплової енергії без аналізу його реальної вартості [2]. Тому впровадження нових технологій в систему управління витратами є необхідною умовою при плануванні та розробці тарифної політики підприємств ЖКГ.

Ще одна традиційна особливість формування собівартості послуг у житлово-комунальному господарстві полягає у відсутності незавершеного виробництва. Витрати поточного періоду (кварталу, місяця) в повному обсязі списуються на рахунок реалізації й формують фінансовий результат. Такий порядок формування собівартості послуг слід враховувати при аналізі фінансових результатів і їх впливі на фінансовий стан підприємства у зв'язку із сезонним характером надання деяких видів житлово-комунальних послуг. При цьому повинен виконуватися принцип розподілу витрат по калькуляційних періодах з метою формування об'єктивного фінансового результату.

Собівартість житлово-комунальних послуг, що надаються, характеризується високою часткою в ній паливно-енергетичних ресурсів, що робить актуальною проблему роз'єднання обліку постійних і змінних витрат. Такий метод у сучасній практиці ведення управлінського обліку отримав назву директ-костинг.

Особливої уваги потребує розробка й впровадження системи бюджетування, яка також може стати дієвим інструментом системи управління шляхом планування й контролю показників операційної діяльності. Бюджетування розуміється як система короткострокового планування, обліку й контролю ресурсів і результатів діяльності підприємства ЖКГ за центрами відповідальності, що дозволяє аналізувати економічні показники для подальшого управління фінансовим станом підприємства.

Процес бюджетування має бути стандартизований на підприємствах ЖКГ за допомогою бюджетних форм, інструкцій і процедур. Усі бюджети складаються на основі прогнозу обсягу надання житлово-комунальних послуг. При цьому іноді не виникає проблем із обраним показником, оскільки значна частина послуг виконується на основі договорів, що укладаються на тривалій період часу (рік).

При складанні основних бюджетів підприємствами ЖКГ можуть використовуватися два підходи:

- 1) прямий (на основі операційних бюджетів, визначення дебіторської і кредиторської заборгованості, запасів паливно-енергетичних ресурсів і на цій основі визначення основних співвідношень фінансових потреб і фінансових можливостей);

- 2) непрямий, спрощений (на основі збалансування доходів і поточних витрат, первинних витрат і зовнішнього фінансування).

Складання бюджетів допоможе керівництву підприємства ЖКГ конкретизувати поставлені завдання й проаналізувати результати: як пройшов поточний період - приніс прибуток або збитки; чи є гроші на ра-

хунку; що можна очікувати в найближчому майбутньому; чи доцільно впроваджувати нові технології, будуть вони окупними або ні, та відповісти на багато інших питань.

Водночас бюджетування, на думку авторів, забезпечує кращу координацію господарської діяльності, підвищує керуваність й адаптованість підприємства до змін внутрішнього (організаційна структура, ресурси, потенціал підприємства) і зовнішнього (ринкової кон'юнктури) середовища, знижує можливість зловживань і помилок в управлінні, забезпечує взаємозв'язок різних аспектів фінансово-господарської діяльності, формує єдине бачення планів підприємства й виниклих у процесі їх здійснення проблем усіма відповідальними працівниками, забезпечує більш відповідальний підхід до ухвалення рішень, кращу мотивацію їх діяльності та її оцінку.

У теорії та практиці управління витратами існує різноманіття прийомів обліку витрат на виробництво та калькулювання продукції. Найбільш адаптованими для вітчизняних підприємств є попередільний, позаповний, попроцесний та нормативний методи обліку витрат. Попроцесний та позаповний методи застосовуються на підприємствах із почерговою обробкою сировини та матеріалів. За нормативним методом обліковуються витрати на масове або серійне виробництво складної продукції.

Досвід зарубіжних підприємств розкриває нам нові для вітчизняної економіки підходи до обліку та аналізу витрат. Починаючи з 1960-х років у Японії з'являється система *Just in time*, Таргет-костинг, Кайзен-костинг, Авс-костинг, які ґрунтуються на вдосконаленні та оптимізації структури витрат на виробництво окремого виду продукції [5, с. 57].

Система *Just in time* передбачає виробництво певного виду продукції тільки в той час, коли вона необхідна. Зменшення партій виробництва дає можливість скоротити невиробничі витрати та рівень товарно-матеріальних запасів. Підприємства житлово-комунального господарства надають послуги населенню безперервно або сезонно (постачання теплової енергії), та обсяги реалізації чітко обумовлені ринковим попитом. За цієї умови базові принципи системи *Just in time* не будуть дотримані, а її застосування в житлово-комунальному господарстві не буде ефективним.

Таргет-костинг, при якому відправною точкою для калькулювання собівартості продукції виступає ціна реалізації, найефективніше може бути застосований при розробці нових товарів, коли виробники встановлюють цільову собівартість на засадах бажаного розміру прибутку та якості товару. Окрім сфери виробництва інноваційних продуктів, таргет-костинг найчастіше застосовують підприємства, задіяні у сфері обслуговування, а також неприбуткові організації. Наприклад, система таргет-костинг ще на початку 1990-х років була успішно адаптована в ряді американських клінік [11].

Підприємства житлово-комунального господарства працюють в умовах, які задаються ринком: тариф/ціну на послуги затверджують уповноважені центральні органи виконавчої влади, а також органи місцевого самоврядування [1], споживачі потребують якісного надання послуг у необхідному обсязі. Застосування таргет-костингу в управлінні витратами може

допомогти підприємствам ЖКГ вийти на рівень беззбиткової діяльності.

Для обліку та контролю в оперативному управлінні витратами розроблений кайзен-костинг. Суть цього методу полягає в поступовому зменшенні витрат на виробництво продукції за допомогою постійного вдосконалення операцій кожним співробітником підприємства. Метод кайзен-костингу буде успішно застосований на підприємствах ЖКГ, якщо управління витратами матиме на меті наближення до цільової собівартості виробництва. Ця умова стане запорукою впровадження нових технологій енергозбереження, оптимізує використання робочого часу працівників, та сприятиме модернізації підприємства.

На підприємствах ЖКГ, як і в інших суб'єктах господарювання, окрім виробництва, існують супутні процеси, які потребують ресурсів: постачання, обслуговування, робота зі споживачами. Для управління витратами в розрізі робочих операцій підприємства застосовується АВС-костинг. Управління витратами за цим методом відбувається в такій послідовності:

- 1) визначається перелік робіт, відповідно до їх значення в загальному функціонуванні підприємства;
- 2) розподіляються витрати на ресурси, що забезпечують їх виконання;
- 3) обліковується вартість виконаних робіт та переноситься на об'єкт витрат.

Житлово-комунальні підприємства є спеціалізованими та надають споживачам одну-дві послуги, у собівартості яких найбільшу частину витрат складають змінні витрати. Метод АВС найчастіше використовується на підприємствах із більшим асортиментом продукції або різноманітністю послуг, оскільки пропорційно розподіляє виробничі накладні та загальногосподарські витрати.

Найбільшого поширення на американських та європейських підприємствах набули вже відомі й для нашого виробництва системи обліку та аналізу витрат: стандарт-костинг, директ-костинг та функціонально-вартісний аналіз. Розглянемо їх більш детально.

На засадах стандарт-костингу був розроблений та використовується метод нормативного обліку витрат. Обидва методи передбачають складання нормативних калькуляцій, облік нормативів витрат та відхилення від них ведуться відокремлено, підлягають системному контролю. Порівнюючи два методи, можна чітко виділити їх відмінності, наприклад, нормативний метод не передбачає опосередкованого обліку відхилення від норм, а включає такі відхилення до фактичної собівартості виготовленої продукції. При стандарт-костингу відхилення від норм списуються на фінансовий результат. За умов нестабільної політики ціноутворення цей метод не може бути ефективно застосований на підприємствах ЖКГ в Україні, оскільки стандартизувати витрати на енергоресурси неможливо.

Функціонально-вартісний аналіз найбільш ефективно використовується у виробництві, де більшу частину складають непрямі (накладні) витрати. Загально-виробничі витрати житлово-комунального підприємства теж визначаються в загальному обсязі та не пов'язані з прямими витратами. Віднесення частини виробничих накладних витрат на собівартість продукції (послуги) здійснюється пропорційно до бази розподілу. Відзначення бази розподілу в більшості випадків

здійснюється на підставі суб'єктивних суджень або попереднього досвіду. Застосування функціонально-вартісного аналізу є доцільним при визначенні бази розподілу виробничих накладних витрат житлово-комунального підприємства, а особливо на підприємствах комунальної теплоенергетики.

Метод директ-костингу найефективніше може бути застосований на підприємствах, де рівень постійних витрат не є високим, а результати роботи можуть бути легко визначені та оцінені кількісно. Особливостями системи директ-костингу є розподіл витрат на постійні та змінні, наявність можливості здійснювати контроль за схемою "витрати - об'єм - прибуток", складання звіту про прибуток та збитки підприємства з виділенням маржинального доходу.

Скрутне становище на ринку паливно-енергетичних ресурсів України призводить до обмежень використання газу в усіх видах господарської діяльності. У паливному балансі вітчизняного комунального господар-

ства, особливо підприємств, які виробляють теплову енергію, домінує природний газ. Саме газ є обмежувальним чинником у діяльності підприємств теплопостачання. У 2009 році, наприклад, Донецький Міськгаз для виробничих потреб надав ККП "Донецькміськтепломережа" 387 382 тис. куб. м газу.

Оптимальне використання обмежених дефіцитних ресурсів - це рішення, що забезпечує максимізацію прибутку в умовах наявних обмежень. Аналіз для прийняття оптимального рішення при наявності одного обмеження базується на показнику маржинального доходу на одиницю обмежувального чинника [3].

Застосування методу маржинального аналізу можна розглянути на прикладі ККП "Донецькміськтепломережа". Підприємство надає теплову енергію споживачам, які розділяються на три групи: населення, бюджетні організації та інші споживачі. Маржинальний аналіз витрат на газ підприємства в розрізі видів споживачів наведено в таблиці 1.

Таблиця 1. - Розрахунок маржинального доходу на виробництво теплоенергії ККП "Донецькміськтепломережа" у 2009 році

Показник	Тип споживача		
	Населення	Бюджетні організації	Інші споживачі
Дохід від реалізації (усього), тис. грн	287 237,3	82 351,6	41 335,0
Змінні витрати (усього), тис. грн	277771,9	123738,7	89461,4
Маржинальний дохід (усього), тис. грн	9465,4	- 41 387,1	- 48126,4
Щорічний об'єм реалізації, тис.Гкал	1 838,4	298	179
Дохід на 1 Гкал	156,24	276,35	230,92
Змінні витрати на 1 Гкал	151,1	415,2	499,8
Маржинальний дохід на 1 Гкал	5,14	-138,85	-268,88
Усього кількість спожитого газу, тис. куб. м	129 127,33	129 127,33	129 127,33
Кількість спожитого газу на 1 Гкал теплової енергії, куб. м	70,2	433,31	721,38
Маржинальний дохід на 1 куб. м	0,07	-0,32	-0,37

Із наведеного в таблиці 1 розрахунку маржинального доходу можна зробити висновок, що за умови неповної сплати за комунальні послуги населенням саме із цієї категорії споживачів окупність витраченого 1 куб. м газу має позитивне значення маржинального доходу.

За допомогою визначення маржинального доходу комунальне підприємство може вирішити ряд таких питань:

- оптимізувати тарифну політику, установивши економічно обґрунтований тариф для населення, бюджетних установ та підприємств;
- визначити, який внесок у покриття постійних виробничих, адміністративних та інших операційних витрат підприємства робить кожна група споживачів;
- здійснювати контроль за якістю виробленої та реалізованої теплової енергії;
- приймати рішення про можливість зупинки функціонування деяких виробничих одиниць або котельень та переведення споживачів на автономне опалення;

- організувати контроль за функціонуванням структурних підрозділів (центрів відповідальності) та прийняття рішень щодо продовження або зупинки їх діяльності шляхом реформування структури управління підприємства.

Висновок

Таким чином, система сучасного управлінського обліку і його методологічні засади не можуть надалі будуватися на традиційних методах і формах використання інформації, які сьогодні перетворилися на обмежувальний чинник.

Управлінський облік на підприємствах ЖКГ в умовах фінансової кризи й перетворення, які відбуваються в галузі ЖКГ, не задовольняють вимоги сучасного розвитку й не можуть забезпечити достатню інформаційну базу для ухвалення управлінських рішень в умовах невизначеності, що збільшується. Практично управлінський облік обмежується обліком здійснених

витрат і не дає повної картини про господарську діяльність підприємства.

Отже, необхідно вдосконалювати практику застосування управлінського обліку на підприємствах ЖКГ і, перш за все, його організаційні аспекти.

Сукупність методологічних блоків управлінського обліку (їх певна взаємодія) дає можливість побудувати ефективну форму організації управлінського обліку. Однією з чинних форм організації управлінського обліку, яка сьогодні найчастіше зустрічається на практиці, є інтегрована. Проте вона не відповідає вимогам мінливого ринкового середовища й нормативно-правовим актам.

У зв'язку із цим на практиці віддають перевагу традиційним методам удосконалення управлінського обліку (із внесенням часткових змін), відсутній системний підхід, комплексний розвиток обліку.

Проведене дослідження виявило такі основні недоліки в управлінському обліку підприємств ЖКГ:

- відсутність системного підходу до впровадження управлінського обліку у зв'язку з недостатньою розробленістю методологічних засад;

- відсутність взаємозв'язку між центрами відповідальності, інформаційними потоками та автоматизацією;

- слабкий розвиток трансфертного ціноутворення на підприємствах ЖКГ;

- слабе використання сучасних методів в обліку та аналізі тарифоутворювальних витрат.

Ураховуючи, що встановлені недоліки знижують ефективність ухвалюваних рішень керівництву підприємств слід шукати інші дієві шляхи їх усунення.

Перспективними напрямками вдосконалення управлінського обліку на підприємствах ЖКГ, на нашу думку, є:

- 1) створення системи управлінського обліку, що об'єднує в собі методи, підходи та етапи, єдині для всіх підрозділів підприємства;

- 2) розробка моделі управління витратами й доходами для ЖКГ;

- 3) автоматизація управлінського обліку;

- 4) підготовка бухгалтерів-аналітиків.

Перспективи розвитку управлінського обліку розглядаються в узагальненні наявних його елементів, переході від обліку витрат до їх управлінського аналізу й далі - від управлінського аналізу витрат до стратегічного управління витратами. І головним тут буде оптимальне поєднання елементів методу управлінського обліку витрат, виходячи зі специфіки конкретного підприємства.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон України "Про житлово-комунальні послуги" від 24.06.2004 р. № 875-IV [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1875-15> .

2. Богданов А. Маржинальные тарифы в энергетике / А. Богданов // Профессиональный журнал. - 2005. - 04 (17) апрель. - С. 18-22.

3. Атамас П. Й. Управлінський облік / П. Й. Атамас. - Донецьк-Київ : Центр навчальної літератури, 2006. - 440 с.

4. Голубенко З. І. Проблеми контролю ціноутворення та бюджетного фінансування у ЖКГ України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : www.rusnauka.com/9_DN_2010/Economics/61315.doc.htm.

5. Методы управления затратами и качеством продукции / [Керимов В. Э., Петрище Ф. А., Селиванов П. В., Керимов Э. Э.]. - М. : Издательско-книготорговый центр "Маркетинг", 2002. - 108 с.

6. Лукьянченко А. А. Градообслуживающая коммунальная сфера: теория и практика обеспечения устойчивого развития / А. А. Лукьянченко. - Донецк : ООО "Юго-Восток, Лтд", 2007. - 209 с.

7. Оніщук Г. Економіка житлово-комунального господарства: нові підходи в формуванні цінової та тарифної політики / Г. Оніщук // Економіка України. - 2001. - № 7. - С. 22-28.

8. Олійник Н. І. Управління житлово-комунальним господарством у процесі ринкової трансформації економіки України : дис. ... канд. наук з держ. управління : спец. 25.00.02 / Н. І. Олійник. - К., 2003. - 192 с.

9. Полуянов В. П. Організаційно-економічний механізм підвищення ефективності підприємств житлово-комунального господарства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра економ. наук : спец. 08.06.01 / В. П. Полуянов ; НАН України Інститут економіки промисловості. - Донецьк, 2005. - 29 с.

10. Потапова Н. М. Механізм управління ресурсозбереженням у регіоні (на прикладі житлово-комунального господарства) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 08.10.01 / Н. М. Потапова ; НАН України Інститут економіко-правових досліджень. - Донецьк, 2004. - 20 с.

11. Young D. Managing the Stages of Hospital Cost Accounting / D. Young // Healthcare Financial Management. - April 1993. - P. 58.

M. Bilopol'sky, A. Allahverdyan

MODERN TECHNOLOGIES OF MANAGEMENT ACCOUNT OF COSTS ENTERPRISES OF UTILITY IN THE CONDITIONS OF CRISIS

In the period of financial crisis, the enterprises of utility needs revision of the control his enterprises system and separate elements of his activity. In the article considered and offered alternative technologies of management expenses which will provide a regular control after break-even activity of enterprises.

Key words: costs, management, methods of management accounting of costs, marginal analysis.

© М. Білопольський, А. Аллахвердян
Надійшла до редакції 06.09.2010

№ 5 (105) вересень 2010 р.