

В.Я. Брич, докт. екон. наук,
М.М. Федірко, канд. екон. наук,
І.І. Янік,

Тернопільський національний економічний університет

ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ КОМУНАЛЬНОЇ ТЕПЛОЕНЕРГЕТИКИ УКРАЇНИ

Розглянуто теоретико-методологічні аспекти та удосконалення організації інформаційно-аналітичного забезпечення системи управління витратами на підприємствах комунальної теплоенергетики України. Обґрунтовано необхідність організації інформаційно-аналітичного забезпечення системи управління витратами за процесним підходом, що об'єктивно обумовлює необхідність переорієнтування системи менеджменту на процесно-орієнтоване управління.

Ключові слова: інформаційно-аналітичне забезпечення, система управління витратами, бізнес-процес, процесний підхід, процесно-орієнтоване управління.

Постановка проблеми. Європейський вибір України вимагає розбудови європейської моделі функціонування енергетичних ринків, суб'єктами яких є підприємства, що належать до сфери природних монополій. До таких ринків відноситься і ринок комунальної теплоенергетики, суб'єкти якого – підприємства комунальної теплоенергетики – функціонують на теперішньому етапі незадовільно. Причинами цього є відсутність де-факто ринкових відносин, висока енергозатратність житлово-комунального господарства, недосконалість системи державного регулювання на ринках природних монополій і, зокрема, тарифної політики у сфері теплопостачання, яка не стимулює енергозбереження, відсутність системи економічної мотивації до ефективного управління підприємствами теплопостачання. Тому для реформування ринку комунальної теплоенергетики необхідні глибокі структурні та інституційні реформи, наслідком яких має бути підвищення конкуренції, зниження тарифів на споживання теплової енергії, підвищення надійності забезпечення тепловою енергією та зниження рівня негативного впливу на навколишнє середовище.

Однією з умов досягнення успіху є зниження рівня витрат і, відповідно, зниження тарифів на послуги підприємств теплопостачання, що в свою чергу вимагає запровадження системи управління витратами та покращення її інформаційно-аналітичного забезпечення як об'єктивної основи для прийняття управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню проблеми управління витратами на підприємствах різних галузей економіки присвячено багато праць вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, серед яких необхідно назвати: М.А. Вахрушину, С.М. Галузину, І.Є. Давидовича, Л.В. Нападовську, К. Друрі, Ч. Хорнгрена, К.Дж. Шанка, Дж.К. Шіма. В контексті досліджень інформаційно-аналітичного забезпечення системи управління витратами слід виділити наукові розробки Ф.Ф. Бутинця, З.В. Задорожного, А.А. Пишипенка, М.С. Пушкаря.

Відаючи належне вкладу вищеназваних науковців у розробку теоретико-методологічних засад та організації інформаційно-аналітичного забезпечення управління витратами на підприємствах різних галузей економіки, слід відзначити, що дослідженню цих проблем в галузі енергетики і комунальної енергетики зокрема не приділяється належної уваги, наслідком чого є високий

рівень тарифів на послуги підприємств галузі, в тому числі і підприємств теплопостачання, їх економічна та енергетична неефективність, значний негативний вплив на навколишнє середовище.

Мета статті – уточнення і доповнення теоретико-методологічних аспектів та удосконалення організації інформаційно-аналітичного забезпечення системи управління витратами на підприємствах комунальної теплоенергетики України.

Проблеми розбудови системи управління витратами підприємств та його інформаційно-аналітичного забезпечення розглядаються багатьма зарубіжними та вітчизняними вченими. Так, у працях С.М. Галузиної [1] висвітлюються аспекти підвищення ролі обліково-аналітичної інформації в системі управління організацією, М.С. Пуншар наголошує на запровадженні креативного обліку при створенні інформації для менеджерів [2], Л.А. Сахно досліджує еволюцію управлінського обліку: від обліку витрат до стратегічного управління [3], З.Л. Бандура доводить необхідність формування інформаційних облікових потоків [4], П.П. Лисак наголошує на підвищенні ролі інформаційного забезпечення прийняття рішень в управлінні підприємствами в період становлення ринкових відносин [5].

На теперішньому етапі в економічній літературі сформувався декілька підходів до управління витратами, зокрема: функціональний, системний, процесний. Кожний із означених підходів відрізняється сутністю, яка становить його зміст і визначає сукупність методів та інструментів управління. Така відмінність вимагає відповідного інформаційно-аналітичного забезпечення.

Згідно з функціональним підходом управління витратами розглядається як реалізація суб'єктом управління основних функцій управління: планування, організації, контролю, мотивації. Відмінність реалізації інформаційно-аналітичного забезпечення полягає у відмінностях в методології управління витратами, що вимагає послідовної відповіді на низку запитань: щодо ідентифікації об'єкта управління, що означає визначення того, чим управляти; визначення методів управління, тобто того, як управляти, та інформаційного забезпечення, що озна-

чає визначення того, де брати дані. При цьому інформаційно-аналітичне забезпечення є одним з найважливіших елементів системи управління витратами, а його складова – обліково-аналітичне забезпечення – головною передумовою управління витратами. У цьому контексті необхідно зауважити, що різними авторами по-різному розкривається суть та зміст інформаційно-аналітичного забезпечення. Так, В.В. Смирнова розглядає його як сукупність форм, методів та інструментів управління інформаційними ресурсами, необхідними і придатними для реалізації аналітичних та управлінських процедур, що забезпечують стабільне функціонування підприємства [6]. А.Г. Родкіна визначає його, як об'єднаний інформаційним потоком персонал, обладнання і процедури, що використовуються менеджментом для планування, регулювання, контролю та аналізу функціонування і розвитку підприємства [7]. Проте, як справедливо наголошують А.А. Пилипенко і співавтори, наведені тлумачення визначають інформаційні потреби менеджменту підприємства у контексті потреб системи управління витратами, але не дають відповіді на запитання, з яких джерел та за допомогою яких інструментів задовольнятимуться ці потреби [8].

Орієнтування на виділення інформаційних джерел міститься у працях Б.А. Райзберга, де інформаційне забезпечення зводиться, як до необхідної системи менеджменту інформації, що втримується в базах даних інформаційних систем, так і до створення інформаційних умов функціонування системи у вигляді відбору засобів пошуку, отримання, збереження, нагромадження й обробки інформації.

У зв'язку з цим А.А. Пилипенко і співавтори зазначають, що таке тлумачення найповніше відповідає визначеній у законі [9] сутності облікового процесу. Вони вважають, що навіть на законодавчому рівні завдання, що ставлять перед обліково-аналітичним забезпеченням як менеджмент підприємства, так і система управління витратами, є різними, що пояснюється наявністю різних користувачів облікової інформації, а отже й різними видами обліку. Тому у процесі формування обліково-аналітичного

забезпечення управління витратами (ОАЗУВ) суб'єктів господарювання слід орієнтуватися на те, що бухгалтерія та планово-економічні служби використовують досить різні підходи та принципи визначення загального рівня витрат та калькулювання собівартості продукції, що є проявом функціонального розподілу праці на підприємстві, коли окремі відділи мають вузьку спеціалізацію й різні цілі функціонування [8].

Більшість авторів у своїх працях обґрунтовують необхідність відмови від підходу до окремого ведення різних видів обліку через його витратність та необхідність подвійного введення інформації та наголошують на організації ОАЗУВ у розрізі єдиного масиву інформації. Лише за таких умов структура функції обліку відповідатиме та виступатиме складовою частиною організаційної структури підприємства та рівня управління.

З огляду на це необхідно врахувати такі особливості витрат підприємства, як динамізм, постійна зміна рівня та відсутність єдності у підходах до вимірювання їх рівня.

У цьому аспекті, формуючи ОАЗУВ, слід відходити від статичного підходу до формування облікових показників. Відповідно, слід не лише забезпечити ув'язування облікових номенклатур з різними рівнями системи управління витратами, а, наприклад, використати динамічну концепцію бухгалтерського балансу.

Специфіка інформаційно-аналітичного забезпечення системи управління витратами підприємств комунальної теплоенергетики України впливає з вимог п. 1. ст. 10 Закону України "Про природні монополії" та наказів державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва, Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України "Про затвердження ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва, транспортування та постачання теплової енергії". Тим самим запроваджуються єдині методичні підходи до розподілу витрат між ліцензованими видами діяльності з виробництва, транспортування, постачання теплової енергії та іншими видами господарської діяльності при визначенні планових та фактичних витрат за цими видами діяльності та

введення окремого обліку доходів за ліцензованими видами діяльності. Кожен із зазначених видів діяльності повинен відповідати організаційним, кваліфікаційним та техніко-технологічним вимогам. При цьому основоположним чинником при розподілі витрат між ліцензованими видами діяльності з виробництва, транспортування та постачання теплової енергії є безпосереднє віднесення витрат до конкретного об'єкта теплопостачання.

З наведеного випливає, що в законах України "Про природні монополії", "Про бухгалтерський облік" не йдеться про цілісну систему інформаційно-аналітичного забезпечення, а лише про введення окремого обліку доходів за ліцензованими видами діяльності.

Аналіз наявної на теперішньому етапі практики інформаційно-аналітичного забезпечення управління витратами на підприємствах комунальної теплоенергетики показує, що воно власне формально зводиться до обліку витрат за ліцензованими видами діяльності з подальшим розподілом загальноновиробничих витрат між видами діяльності, в тому числі ліцензованими, при цьому підприємства визначають загальноновиробничі витрати, що можуть бути віднесені до конкретного виду діяльності, а решту розподіляють між видами діяльності з використанням баз розподілу. Базами розподілу можуть бути як встановлені П(С)БО-16, так і обрані підприємствами самостійно для цілей обліку. На думку фахівців, визначенню алгоритму і бази проведення розподілу повинно передувати проведення аналітичної роботи, так як в рамках однієї статті, що входить до складу загальноновиробничих витрат, є витрати, що можуть бути віднесені до конкретних видів діяльності, та витрати, які підлягають розподілу.

У контексті необхідності покращення інформаційно-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств комунальної теплоенергетики необхідно зазначити, що Європейське енергетичне співтовариство, в якому Україна має статус члена, зобов'язує ці країни сформувати ринкові відносини в галузях економіки, де має місце режим природної монополії відповідно до директив Європейського Союзу, якими рег-

ламентуються спільні правила внутрішнього енергетичного ринку.

І хоча названі директиви не стосуються внутрішнього ринку теплової енергії, вони стосуються двох його найвагоміших постачальників: ринку газу [10] і ринку електроенергії [11].

Узагальнюючи нормативні положення цих директив, можна виділити кілька базових вимог щодо розбудови ринку теплової енергії і, зокрема, формування на ньому конкурентного середовища. В цьому контексті безперечною є вимога до покращення організації інформаційно-аналітичного забезпечення менеджменту підприємств комунальної теплоенергетики України в тому числі системи управління витратами.

Така постановка питання вимагає зміни підходів до проблеми формування інформаційно-аналітичного забезпечення управління витратами. В цьому контексті необхідно розглядати системний підхід, який передбачає орієнтування формованого інформаційно-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств на превентивні запити системи управління витратами та утворення й підтримку інформаційних моделей випереджаючого системного відображення об'єкта, що може бути розкрито через систему концентральних положень.

З огляду на значну кількість теорій фірми та концепцій стратегічного менеджменту управління витратами може бути організоване в рамках ресурсно-компетентнісного та ситуаційного підходів з відповідною модифікацією розуміння змісту та особливостей створення й використання інформаційно-аналітичного забезпечення управління витратами.

Разом з тим, як вважають А.А. Пилипенко та співавтори [8], не всі теорії фірми відповідають сучасним умовам господарювання. Так, наприклад, класична (технологічна) теорія фірми, хоча і є найпоширенішою, базується на уявленні про повне виділення незалежних ресурсів й факторів виробництва економічними суб'єктами та орієнтується лише на максимізацію прибутку, що у випадку підприємств комунальної теплоенергетики не є цілком правильним.

Вільна від цих обмежень інституціональна теорія хоча й передбачає опортунізм у

поведінці учасників ринку, орієнтування на специфічність активів та обмежену раціональність, все ж таки нівелює можливість оптимізації саме трансформаційних, а не трансакційних витрат і не може бути застосована до підприємств комунальної теплоенергетики як до учасників локальних ринків природних монополій.

Враховуючи більш повний аналіз теорій фірми і висновки, зроблені А.А. Пилипенком і співавторами, при побудові системи управління витратами та організації її інформаційно-аналітичного забезпечення підприємств комунальної теплоенергетики можна орієнтуватися на ресурсну концепцію стратегічного управління, яка разом з теорією динамічних можливостей формує зміст ресурсно-компетентнісного підходу із застосуванням елементів ситуаційного менеджменту [8].

У даному аспекті управління витратами необхідно організовувати на ситуаційно-ресурсному та ресурсно-функціональному підходах. Особливо актуальним дослідженням цих підходів є у разі організації системи управління витратами та інформаційно-аналітичного забезпечення у рамках кооперативно-інтеграційних об'єднань суб'єктів господарювання, коли стає можливим використання різного роду синергетичних ефектів не лише у розрізі ресурсів та партнерств підприємств, а й у розрізі синергії об'єктових інформацій. При цьому можливе спільне використання ресурсів знань ще більше актуалізує використання цих підходів.

У рамках ресурсної парадигми функціонування підприємств комунальної теплоенергетики об'єктивно необхідним є представлення їх діяльності у вигляді сукупностей взаємопов'язаних бізнес-процесів. Процесний підхід до управління потребує змін в управлінні витратами і зводить зміст інформаційно-аналітичного забезпечення до обліку результатів певних видів діяльності, що гармонійно вписується в концепцію реформування ринку теплової енергії житлово-комунального господарства України на конкурентних засадах. Це означає, що конкурентне середовище створюється на етапі генерування та на етапі постачання теплової енергії, в той час як транспортування теплової енергії здійснюється суб'єктами ринку,

що займаються постачанням теплової енергії через трубопровідні мережі, що залишаються у комунальній власності місцевих громад, доступ до яких їм надається на основі економічно-обґрунтованих тарифів.

Такі якісні зміни в системі економічних відносин (різноманітність форм власності, створення сприятливого інвестиційного клімату, інноваційні перетворення) вимагають формування інформаційно-аналітичного забезпечення системи, адекватної новим умовам. Постає необхідність у визначенні суб'єктів обліку, наприклад, обліку витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності, внесення корективів до формування традиційних інформаційних масивів, суттєвого підвищення оперативності обліку й аналізу, переміщення акцентів на показники якості інформації.

Втім облікова політика на підприємствах комунальної теплоенергетики склалась таким чином, що процес формування інформаційно-аналітичної системи підпорядкований процесу формування фінансової звітності і повною мірою не задовольняє вимогам інших зацікавлених сторін. Така інформаційно-аналітична система підприємства певною мірою ігнорує дані обліку про стан і рух потокових процесів. З цих позицій на теперішньому етапі варто представляти діяльність підприємств комунальної теплоенергетики у вигляді сукупності взаємопов'язаних бізнес-процесів: виробництва, транспортування та постачання теплової енергії, відслідковувати однорідні операції, групувати їх у відповідні функції, що стане об'єктивним підґрунтям для формування всеохоплюючої інформаційно-аналітичної системи підприємства.

Під час формування інформаційно-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств зростає роль обліку: облік розглядається не лише як означений у Законі України [9] процес виявлення, вимірювання, реєстрації накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації, а й як рівноправна функція управління витратами. Відповідне методологічне підґрунтя для обліково-аналітичного забезпечення як головної компоненти інформаційно-аналітичного забезпечення управління витратами складають каталітична й динаміч-

на теорії обліку та обґрунтовані переходи від документоцентрики до датацентрики процедури консолідації інформації й інтелектуального аналізу даних.

Приймаючи множинність підходів до розуміння сутності облікового забезпечення та з точки зору інтеграції різних видів обліку до єдиного циклу управління, розширення обліку до фіксування інформації про зовнішнє оточення підприємства на основі каталітичної теорії обліку та введення динамічних ознак для балансового спостереження, автори статті пропонують розгляд процесів консолідації інформації та формування обліково-аналітичного забезпечення на підприємствах комунальної теплоенергетики як того ж, що означає його використання не лише у сфері управління витратами, а й для повного спектру антикризових оперативних та стратегічних управлінських рішень.

Опираючись на тлумачення консолідації інформації, дане А.С. Дерев'янко та А.С. Солощук, як створення спеціальним чином обробленого та підготовленого для використання відкритого знання для обґрунтування поточних рішень, проблем й інформаційних потреб певної клієнтури або соціальних груп, які не здатні інакше ефективно й раціонально звертатися до цього знання через його важкодоступність у похідній формі й розподіленість за багатьма документами, необхідно зазначити, що мова йде не про фізичну, а про логічну консолідацію.

Говорячи саме про логічну консолідацію, слід звернути увагу на необхідність переведення облікового процесу на підприємствах комунальної теплоенергетики з документоцентричного до датацентричного підходу, що означає відмову від застосування облікових документів як цілісних об'єктів на користь отриманих у різних нотаціях та інтегрованих між собою схем фіксування даних. У даному випадку організація облікової підтримки перетворюється на формування аналогової предметної області. Саме утворення онтологічних схем дозволяє в обліковому процесі забезпечити обмін знаннями та створити умови для належного управління витратами підприємств комунальної теплоенергетики окремо за ліцензованими видами діяльності, чого вимагають галузеві законодавчі і нормативні акти.

Висновки. Підсумовуючи вищесказане, необхідно наголосити на тому, що розуміння інформаційно-аналітичного забезпечення управління витратами зводиться до системи, яка базується на бухгалтерській інформації, розширеній результатами моніторингу середовищ господарювання та підданій попередній обробці методами економічного й інтелектуального аналізу задія представлення у стратегічному, а не лише оперативному й ретроспективному вимірах. Запропонований підхід до розбудови інформацій-

но-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств комунальної теплоенергетики у вигляді системи вимагає подальшого чіткого структурування її елементів та взаємозв'язків між ними та об'єктами управління (в даному випадку бізнес-процесами, що представляють ліцензовані види діяльності: виробництво, транспортування та постачання теплової енергії). Саме на це мають бути спрямовані подальші дослідження.

Список літератури

1. Галузіна С.М. Аспекти підвищення ролі учетно-аналітичної інформації в системі управління організацією [Текст]: монографія / С.М. Галузіна. - СПб.: Знання, 2006. - 392 с.
2. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) [Текст]: монографія / М.С. Пушкар. - Тернопіль: Катр-Бланш, 2006. - 334 с.
3. Сахно Л.А. Еволюція управлінського обліку: від обліку витрат виробництва до стратегічного управління [Текст] / Л.А. Сахно // Облік і фінанси АПК. - 2010. - № 2. - С. 58-61.
4. Бандура З.Л. Формування інформаційних облікових потоків управління витратами виробництва: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / З.Л. Бандура; Львів. комерц. акад. - Л., 2003. - Режим доступу: // http://www.nbuv.gov.ua/_scripts/wwwi32.exe/%5Bin=_scripts/ep.in%5D.
5. Лисак П.П. Інформаційне забезпечення прийняття рішень в управлінні підприємствами в період становлення ринкових відносин: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.02.03 / П.П. Лисак - Харків, 2002. - 19 с.
6. Смирнова В.В. Информационное обеспечение развития предпринимательских структур [Текст] / В.В. Смирнова, А.О. Апостолов // Економіка. Менеджмент. Підприємництво: зб. наук. праць СНУ ім. Даля. - 2003. - Вип. 11. - С. 249-297.
7. Родкина А.Т. Информационная логистика [Текст] / А.Т. Родкина. - М.: Экзамен, 2001. - 288 с.
8. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднання: монографія / А.А. Пилипенко, І.П. Дзьобко, О.В. Писарчук; заг. ред. докт. екон. наук Пилипенка А.А. - Х.: Вид. ХНЕУ, 2011. - 344 с.
9. Закон України від 16.07.1999 № 996-ХV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/normativno-pravovi-akti-z-pitan-kpr/zakoni-ukraini/61759.html>
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року №318 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
11. Directive 2009/73/EC of the European Parliament and of the Council of 13 July 2009 concerning common rules for the internal market in natural gas and repealing Directive 2003/55/EC
12. Directive 2009/72/EC of the European Parliament and of the Council of 13 July 2009 concerning common rules for internal market in electricity and repealing Directive 2003/54/EC

Надійшло 05.01.2015

В.Я. Брич, М.М. Федирко, И.И. Яник **ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ КОММУНАЛЬНОЙ ТЕПЛОЭНЕРГЕТИКИ УКРАИНЫ**

Рассмотрены теоретико-методологические аспекты и усовершенствование организации информационно-аналитического обеспечения системы управления затратами на предприятиях коммунальной теплоэнергетики Украины. Обоснована необходимость организации информационно-аналитического обеспечения системы управления затратами по процессным подходам, которая объективно обуславливает необходимость переориентации системы менеджмента на процессно-ориентированное управление.