

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИТРАТ НА ВІДНОВЛЮВАНІ ВИДИ ЕНЕРГЕТИКИ В УКРАЇНІ

У статті розкрито особливості обліково-аналітичного забезпечення витрат на відновлювальні види енергетики в Україні. Очевидним є те, що важлива роль відводиться проблемам обліку та аналізу витрат на підприємствах енергетики. Прийняття ефективних управлінських рішень щодо доцільності використання ресурсів, розміру та видів витрат стає можливим за умови раціональної побудови бухгалтерського обліку і економічного аналізу виробничих витрат. Від цієї обліково-аналітичної інформації залежить якість і оперативність інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Ключові слова: виробництво, відновлювальна енергетика, глобалізація, витрати, раціональність, енергомісткість.

Постановка проблеми. Сучасна індустріальна епоха розвитку характеризується здебільшого екстенсивним способом залучення природно-енергетичних ресурсів сільсько-господарського виробництва та їх масштабним використанням, що виявилось основною причиною досягнення граничних меж їх експлуатації. Очевидним є те, що у кінці ХХ – на початку ХХІ ст.ст. відбулися глибокі зміни в існуючому паливно-енергетичному забезпеченні світового господарства, зумовлені головним чином зростаючим вичерпуванням невідновлювальних енергетичних ресурсів. Іншим чинником попиту є енергомісткість сучасної технології. Усі зазначені чинники суттєво актуалізують питання щодо розробки та реалізації принципово нової енергетичної парадигми глобального економічного розвитку, основою якої повинні стати розширення використання відновлюваних джерел енергії, а також оптимізація пропорції між світовим виробництвом та споживанням енергетичних ресурсів на основі масового впровадження в економічну діяльність енергозберігаючих технологій.

Крім того, конкурентні ціни на енергію необхідно встановлювати з урахуванням покриття витрат і динаміки ринку при обмеженому державному регулюванні. Ціни на енергію, що не покривають затрат на енергопостачання і інвестиції, привели до суттєвих втрат, неефективності виробництва енергії і несприятливої дії зовнішніх факторів. Саме тому Україна повинна розвиватись шляхом ринкових реформ, включаючи використання ціноутворення в якості головного елемента енергетичної політики, з метою досягнення прийнятих на Заході стандартів використання енергії на одиницю виробництва.

Очевидним є те, що важлива роль відводиться проблемам обліку та аналізу витрат на

підприємствах енергетики. Радикальні економічні перетворення вимагають суттєвих змін в управлінні енергетичною галуззю. Прийняття ефективних управлінських рішень щодо доцільності використання ресурсів, розміру та видів витрат стає можливим за умови раціональної побудови бухгалтерського обліку і економічного аналізу виробничих витрат. Від цієї обліково-аналітичної інформації залежить якість і оперативність інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управлінських рішень в енергетиці розкрито у працях таких вітчизняних та зарубіжних вчених, як: А. Альберт, В. Бурлак, В. Бушуєв, К. Вайлдер, В. Вергун, Т. Вінні, О. Власюк, Ю. Воронін, Н. Воропай, Ф. Грей, А. Громов, В. Гуревич, К. Деффейс, Д. Джостон, Г. Дугінець, М. Економідес, Д. Єрґін, Ю. Єршов, Т. Кальченко, А. Коржубасєв, В. Крюкова, М. Куричев, В. Леонтьєв, Д. Лук'яненко, Д. Медоуз, К. Миловидов, О. Маслов, А. Мастепанов, Я. Мошков, І. Нестеров, М. Ніколаєв, Р. Олін, Є. Панченко, Р. Пернік, М. Пінковські, А. Поручник, Д. Прейгер, Л. Разумнов, Дж. Рендерс, Дж. Ріфкін, А. Румянцев, М. Саліхов, Д. Соловійов, Я. Столярчук, В. Тімаков, Д. Форд, Б. Хейфец, М. Хуберт, А. Черніков, О. Швидкий тощо. Крім того, проблеми обліку та аналізу витрат в умовах ринкової економіки знайшли відображення в працях Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, В.М. Добровського, В.І. Фіменка, В.П. Завгороднього, С.Є. Івахненка, М.В. Кужельного, Є.В. Мниха, В.Я. Савченка, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка, А.Д. Шеремета, І.Д. Фаріона, С.І. Шкарабана, Ю.Я. Литвина тощо. Вагомий вклад у формування методики обліку і аналізу витрат та визначення собівартості на підприємствах енергетики здійснили такі відомі вчені, як А.Я. Аврух, В.В. Болотов, Ф.А. Московський, В.В. Новожилов, В.І. Савашинська та ін. Аспекти автоматизованого ведення обліку витрат розглядаються у роботах Ю.А. Вегери, В.П. Завгороднього, Г.В. Ємуранова тощо.

Мета статті полягає у розкритті особливостей обліково-аналітичного забезпечення витрат на відновлювальні види енергетики в Україні.

Виклад основного матеріалу. Альтернативні джерела енергії – це невикопні джерела енергії, які постійно існують або періодично з'являються в навколишньому природному середовищі, такі, як енергія сонця, вітру, геотермальна, гідротермальна, енергія хвиль та припливів, гідроенергія, енергія біомаси, газу з органічних відходів, газу каналізаційно-очисних станцій, біогазів. Україна планує до 2020 року виробляти 11% електроенергії із відновлюваних джерел енергії. Принаймні таку мету взяла на себе держава, приєднавшись до Європейського енергетичного співтовариства. Усе це означає, що держава і надалі планує рухатись в напрямі своєї енергонезалежності та скорочувати споживання газу та закупівлю блакитного палива у свого російського партнера. Відновлювана енергетика поділяється на окремі підвиди:

- 1) біоенергетику;
- 2) вітроенергетику;
- 3) сонячну енергетику;
- 4) гідроенергетику;
- 5) геотермальну енергетику;
- 6) енергію доквілля [9].

Варто відзначити, що системні трансформації в кінці ХХ ст. виявились нездатними розв'язати ключову економічну суперечність – між наростанням світових індустріальних потужностей та суттєвим браком невідновлюваних енергетичних ресурсів в силу їх обмеженості та вичерпаності. Водночас ядро енергетичної моделі індустріалізму становили викопні невідновлювані види ресурсів, а відтак домінуючою була паливно-енергетична парадигма енергозабезпечення підприємств. Вона головним чином базувалась на дешевизні і доступності енергетичних ресурсів для розвинутих країн світу, в результаті чого їх національні економіки тривалий час реалізовували так звану витратомістку модель енергоспоживання. При цьому логіка глобального економічного розвитку у ХХІ ст. диктує необхідність переходу до принципово нової енергетичної парадигми, здатної забезпечити, з одного боку, ефективне використання традиційних (невідновлюваних) і відновлюваних джерел енергії, а з іншого – максимальне впровадження у виробництво енерго-ефективних технологій, притаманних пост-індустріальному суспільству [8].

Облік витрат на підприємствах енергетики обґрунтовується напрямами вдосконалення методики обліку витрат на підприємствах енергетики, практичне використання яких дозволить створити необхідні умови для раціонального управління і контролю за використанням ресурсів підприємств енергетики.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємств відновлюваної енергетики та її

розкриття у фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Цим положенням встановлено групування витрат операційної діяльності підприємств відновлюваної енергетики за такими елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи.

Облік витрат за видами діяльності передбачає групування витрат у сфері відновлюваної енергетики за їх призначенням на рахунках класу 9 «Витрати діяльності». Витрати операційної діяльності головним чином поділяються на ті, що безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, наданням послуг чи виконанням робіт, та ті, що пов'язані з організацією, управлінням, обслуговуванням і забезпеченням основної діяльності. Перша група витрат включається до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), а друга обліковується відокремлено. До неї, відповідно, належать адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [5, с. 134].

На підприємствах відновлювальної енергетики слід застосовувати таку систему обліку витрат, яка забезпечила б інформаційні потреби для управління цими підприємствами. При цьому всі зміни у процесі реформи бухгалтерського обліку і економічного аналізу повинні вводитися в міру формування відповідних передумов, які відображають певний етап революції ринкової системи управління, а це здатне забезпечити послідовність розвитку системи бухгалтерського обліку і економічного аналізу. Важливе значення для організації обліку витрат має науково обґрунтована їх класифікація, яка створює можливість для виробу методу обліку витрат та упорядкування обліку шляхом зведення всіх управлінських рішень до мінімуму можливих варіантів. Вдосконалена номенклатура статей витрат на виробництво енергії, витрат на утримання та експлуатацію обладнання у загальнопромислових витратах, загальногосподарських витратах, а також статей витрат допоміжного виробництва.

Загалом витрати групуються та обліковуються за видами, місцями виникнення та носіями витрат, виходячи з діяльності підприємства.

Організація обліку витрат у сфері відновлюваної енергетики складається з:

- а) обліку формування елементів витрат за центрами первинного використання ресурсів;
- б) обліку розподілу та перерозподілу елементів витрат за напрямами відповідно до характеру;
- в) обліку ведення витрат за центрами і відповідними особами;
- г) обліку сукупної собівартості продукції, випущеної з виробництва;
- д) обліку собівартості окремих видів продукції.

Загалом витрати у сфері відновлюваної енергетики поділяються на виробничі, операційні та інші витрати діяльності. П(с)БО №16 «Витрати», згідно з яким у виробничу собівартість продукції включаються тільки затрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, зумовлені технологією і організацією виробництва, а в частині видатків на управління – тільки загально-виробничі витрати. Таким чином, виробничі витрати поділяються на прямі та загально-виробничі. Водночас за способом включення до собівартості продукції виробничі витрати поділяються на прямі і непрямі [6, с. 77].

Прямі витрати у сфері відновлюваної енергетики безпосередньо пов'язані з виробництвом певного виду продукції, а тому до її собівартості вони включаються безпосередньо на підставі відповідних документів.

Непрямі витрати у сфері відновлюваної енергетики, як правило, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, і саме тому вони не можуть безпосередньо бути віднесеними до собівартості тієї або іншої продукції. Вони включаються до собівартості окремих видів продукції. До них належать загально-виробничі витрати.

До складу прямих витрат, які формують виробничу собівартість продукції у сфері відновлюваної енергетики належать витрати, регламентовані пп.12, 13, та 14 П(с)БО 16, до них безпосередньо належать:

1) прямі матеріальні витрати (вартість сировини і матеріалів, які є основою продукції, що виготовляється, допоміжні та інші матеріали, які можна безпосередньо віднести до окремого об'єкта витрат);

2) прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт чи наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат);

3) інші прямі витрати (усі інші виробничі витрати, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема на відрахування на соціальні цілі, плату за оренду землі, амортизацію) [7, с. 89].

Виробничі витрати у сфері відновлюваної енергетики, згідно з інструкцією із застосування рахунків бухгалтерського обліку, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291, що відображається на відповідних рахунках. Так, зокрема, на рахунку 23 «Виробництво» здійснюється облік витрат на виробництво продукції. Загально-виробничі витрати в кінці місяця списуються на 23 рахунок «Виробництво» за видами витрат і включаються до собівартості продукції (робіт, послуг). Загально-виробничі витрати, які знаходяться в межах нормативів, вважаються розподіленими і списуються в дебет рахунку 23 «Виробництво». Інші витрати є нерозподіленими і списуються в дебет рахунку «Собівартість реалізації». Згідно з

П(с)БО 16 «Витрати» до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загально-виробничі та постійні розподілені загально-виробничі витрати.

Виробнича собівартість у сфері відновлюваної енергетики продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання на самому підприємстві. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) розробляються і приймаються підприємством.

До складу прямих матеріальних витрат у сфері відновлюваної енергетики включається вартість сировини та основних матеріалів, що становлять основу продукції, яка виробляється, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати при цьому зменшуються на вартість зворотних відходів. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

В умовах конкурентного середовища підприємства аналізують енергомісткість свого виробництва. І у випадку його критичного рівня розглядають варіанти переходу на альтернативне енергозабезпечення.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Енергетика є однією із найбільш вагомих галузей української економіки, а також ключовим елементом сучасних перетворень є створення ринків збуту енергії з метою підтримання національної економіки. Протягом десятиріч ціни на енергію були менші від витрат виробництва, при цьому різним групам споживачів надавалися великі дотації. У комплексі проблем, безпосередньо пов'язаних з ринковою трансформацією економіки України, важлива роль належить подоланню кризового стану в енергетиці. Стан паливно-енергетичного комплексу визначає стан національної економіки в цілому. Від його розвитку залежать масштаби, темпи та техніко-економічні показники усього виробництва, зокрема промисловості. Власний паливно-енергетичний потенціал України відповідає рівню більшості країн Європи, однак ефективність його використання значно нижча від середньосвітового рівня. У зв'язку з формуванням ринкових відносин, поглибленням приватизаційних процесів, що відбуваються в енергетичній галузі України необхідний пошук сучасних варіантів управління ефективністю виробництва та формування витрат. У цих умовах система обліку та аналізу витрат повинна бути досить гнучкою і оперативною.

Вибір певного методу обліку витрат і калькулювання собівартості у сфері

відновлювальної енергетики при всій їх різноманітності повинен здійснюватись з врахуванням набутого досвіду. Виникнення обліку витрат відбувається в процесі історичного розвитку облікової системи і було зумовлене потребою формування інформаційної бази для задоволення потреб, в основному внутрішніх, а також частково зовнішніх користувачів. Відбувається це шляхом поглиблення теорії витрат, оновлення об'єктів обліку з виділенням центрів витрат і центрів відповідальності, створення більш ефективного методу обліку витрат, запровадження автоматизованих систем обробки економічної інформації і використання економічно-математичних методів управління.

Правильна організація обліку витрат у сфері відновлюваної енергетики залежить від відповідальних організаційних і методологічних передумов:

належного документування господарських явищ і процесів, здійснення відповідальної оцінки матеріальних цінностей і суцільного відображення на рахунках бухгалтерського обліку виробничих процесів. Важливою передумовою цього є використання наукової класифікації виробничих витрат.

Суттєвий вплив на удосконалення обліку витрат у сфері відновлюваної енергетики має запровадження в практику господарської діяльності підприємств енергетики засобів сучасної обчислювальної техніки і відповідного програмного забезпечення. Це, головним чином, сприятиме створенню автоматизованих робочих місць бухгалтера на різних рівнях руху економічної інформації, що є найбільш раціональним способом збору і обробки даних про виробничі витрати і надає обліковій інформації значно більшої аналітичності й оперативності.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 28.04.1996р. №473.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 31811. /Все про бухгалтерський облік. – 2001, №37 (583) – 47 с.
3. Енциклопедія господарських операцій / І. Бойцов, О. Вітковська, Т. Войтенко та інші. – Х: Фактор, 2006. – 602 с.
4. Бусарев Д.В. Перспективи розвитку відновлюваних енергоресурсів країн ЄС / Д.В. Бусарев // Економічний аналіз: зб. наук. праць. – Тернопіль: видавничо-поліграфічний центр ТНЕУ «Економічна думка», 2011. – Вип. 9. – Ч. 1. – С. 51–54.
5. Бутинець Т.А. Бухгалтерський облік: навч. посіб. для студ. вузів / Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 672 с.
6. Ластовецький В.В. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики. – Чернівці: Прут, 2005. – 200 с.
7. Нападівська Л.В. Управлінський облік: підручник для студентів вищих навчальних закладів. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
8. Сайт Інституту відновлюваної енергетики НАН України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ive.org.ua/?page_id=185.
9. Кочут І.І. Відновлювані види енергетики XXI ст. та їх відображення у бухгалтерському обліку підприємств // Вісник Львівського національного університету, серія економічна: Вісник. – 2016. – Т.1, № 1.

REFERENCES

1. Typove polozhennia z planuvannia, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) u promyslovosti zatverdzhene Postanovoiu Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 28.04.1996. - №473. [Standard regulations for planning, accounting and calculation of cost price of goods (works and services) in industry approved by the Cabinet of Ministers of Ukraine from 28.04.1996. - №473]. [in Ukrainian].
2. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 "Vytraty" zatverdzheno nakazom Ministerstva Finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 roku № 31811 [Regulations (standard) of accounting 16 "Costs" approved by the Ministry of Finance of Ukraine from 31.12.1999, № 31811]. (2001). Vse pro bukhhalterskyi oblik - All of Accounting, 37(583), pp. 47 [in Ukrainian].
3. Boitsov, I., Vitkovska, O., Voitenko, T.; Lobanov, O., Kononenko, O., & Chalyi, V., (2006). Entsyklopediia hospodarskykh operatsii [Encyclopedia of Business Operations]. Kharkiv: Faktor [in Ukrainian].
4. Busariiev, D.V. (2013). Perspektyvy rozvytku vidnovliuvanykh enerhoresursiv krain YeS [The prospects of development of renewable energy of EU countries]. Ekonomichniy analiz: zb. nauk. prats – Economic analysis: Bulletin of Science Works (issue 9, part 1), (pp. 51-54). Ternopil: vydavnycho-polihrafichnyi tsentr TNEU «Ekonomichna dumka» [in Ukrainian].
5. Butynets, T.A., Chyzhevska, L.V., & Bereza, S.L. (2000). Bukhhalterskyi oblik: navch. posib. dlia stud. vuziv [Accounting]. Zhytomyr: ZhITI [in Ukrainian].
6. Lastovietskyi, V.V. (2005). Haluzevyi bukhhalterskyi oblik: problemy teorii i praktyky [Branch Accounting: problems of theory and practice]. Chernivtsi: Prut [in Ukrainian].
7. Napadovska, L.V. (2004). Upravlinskyi oblik: pidruchnyk dlia studentiv vyshchychkh navchalnykh zakladiv [Management Accounting: textbook for university students]. Kyiv: Knyha[in Ukrainian].
8. Sait Instytutu vidnovliuvanoi enerhetyky NAN Ukrainy [Elektronnyi resurs]. – [Site of Institute of Renewable Energy of National Academy of Sciences of Ukraine]. www.ive.org.ua/ [in Ukrainian].
9. Kochut, I.I. (2016). Vidnovliuvani vydy enerhetyky XXI st. ta yikh vidobrazhennia u bukhhalterskomu obliku pidpriemstv [Renewable types of energy of XXI century and their reflection in Accounting Enterprises]. Visnyk Lvivskoho natsionalnoho universytetu, seria ekonomichna: Visnyk – Bulletin of Lviv National University, economical series, Herald,1 (Vol.1) [in Ukrainian].