

Отримано: 29.06.2014 р.

Прорецензовано: 12.07.2014 р.

Прийнято до друку: 25.09.2014 р.

Левицька І. О. Управлінський аудит операційних витрат енергопостачальних компаній в умовах інтегрованої системи управління / І. О. Левицька // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: збірник наукових праць / ред. кол.: І. Д. Пасічник, О. І. Дем'янчук. – Острог: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2014. – Випуск 26. – С. 109–113.

УДК 657.012.32

JEL-класифікація: M 41, M 42

**Левицька Ірина Олексіївна,**

здобувач кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування

## УПРАВЛІНСЬКИЙ АУДИТ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ЕНЕРГОПОСТАЧАЛЬНИХ КОМПАНІЙ В УМОВАХ ІНТЕГРОВАНОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ

У статті узагальнюються та систематизуються погляди вітчизняних та зарубіжних економістів щодо сутності аудиту операційних витрат. Наводиться обґрунтування щодо доцільності проведення управлінського аудиту операційних витрат в енергопостачальних компаніях.

**Ключові слова:** управлінський аудит, внутрішній аудит, операційні витрати, витрати на передачу електроенергії, витрати на постачання електроенергії, енергопостачальні компанії.

**Левицкая Ирина Алексеевна,**

соискатель кафедры учета и аудита Национального университета водного хозяйства и природопользования

## УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АУДИТ ОПЕРАЦИОННЫХ РАСХОДОВ ЭНЕРГОСНАБЖАЮЩИХ КОМПАНИЙ В УСЛОВИЯХ ИНТЕГРИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ

В статье обобщаются и систематизируются взгляды отечественных и зарубежных экономистов о сущности аудита операционных расходов. Приводится обоснование целесообразности проведения управленческого аудита операционных расходов в энергоснабжающих компаниях.

**Ключевые слова:** управленческий аудит, внутренний аудит, операционные расходы, расходы на передачу электроэнергии, затраты на поставку электроэнергии, энергоснабжающие компании.

**Iryna Levytska,**

Researcher of the Department of Accounting and Auditing National University of Water Management and Nature

## MANAGEMENT AUDIT OF OPERATIONAL COST ENERGY SUPPLY COMPANIES IN THE CONTEXT OF INTEGRATED MANAGEMENT SYSTEM

The views of national and foreign economists concerning the essence of audit of the operational costs are summarized and systematized in the article. The justification for carrying out the management audit of the operational costs in energy supply companies is highlighted.

**Keywords:** management audit, internal audit, operational costs, electricity transmission, the costs of electricity transmission, the costs of electricity distribution.

**Постановка проблеми.** На перший погляд, імідж енергопостачальної компанії визначається якісним, безперебійним та безпечним постачанням електричної енергії кінцевим споживачам. Проте, в умовах євроінтеграції все більше компаній усвідомлюють також необхідність участі у вирішенні питань соціальної та екологічної відповідальності, необхідності підвищення якості товару (електроенергії), робіт, послуг, застосування клієнтоорієнтованих підходів до роботи зі споживачами.

Зазначене зумовлює необхідність впровадження в компаніях інтегрованих систем управління аудиту, а з ними – аудиту результатів діяльності (в тому числі витрат та джерел доходів для їх покриття).

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідження літератури за даним напрямком свідчить, що українські науковці більше уваги приділяють вивченню системи внутрішнього контролю і аудиту фінансової звітності (Ф.Ф.Бутинець, Н.І.Дорош, М.С.Пушкар, В.С.Рудницький, В.В.Сопко та ін.). Розкриття функціонального призначення та методології управлінського аудиту наводиться в працях зарубіжних економістів (Р.Адамс, Е.А.Аренс, Ф.Л.Дефліз, Дж.К.Лоббек, Л.Д.Паркер, Дж.К.Робертсон, М.Б.Хірш та ін.). На етапі становлення збалансованого (сталого) соціально-економічного та екологічного розвитку питання оцінки ефективності адміністративного забезпечення формування витрат діяльності обумовлюють дослідження методики та організації управлінського аудиту витрат.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є: теоретичні, організаційні та методичні підходи впровадження управлінського аудиту операційних витрат з постачання та передачі електроенергії на прикладі діяльності енергопостачальних компаній в Україні.

**Виклад основного матеріалу.** Європейська практика вживає слово «аудит» як синонім контролю. Згідно з JNTOSAI (Міжнародної організації вищих контрольних органів) [1; 5]:

– *фінансовий аудит* – перевірка правильності або відповідності, яка охоплює вивчення та оцінку фінансових записів, аудит фінансових систем і трансакцій, перевірку відповідності названого чинним нормам;

– *аудит ефективності (операційний)* – аудит адміністративної діяльності (ААД), який вивчає ефективність використання трудових та матеріальних ресурсів з метою надання замовнику рекомендацій по досягненню кращих результатів.

Як в практиці зарубіжних країн, так і в нашій країні на рівні операційного аудиту (operational auditing) тісно переплітається поняття «управлінський аудит» (management auditing), «аудит результативності» (performance auditing). Результат досліджень [2, 3, 4, 5, 6, 7] даних понять узагальнений в таблиці 1.

Таблиця 1  
Порівняння управлінського та операційного аудиту

Елементи концепції	Операційний аудит	Управлінський аудит
<i>Поняття</i>	Перевірка господарської системи суб'єкта господарювання в цілому з метою оцінки продуктивності, економічності та ефективності функціонування.	Перевірка функціонування суб'єкта з метою незалежної оцінки ефективності системи менеджменту та оцінки відповідності здійснюваної діяльності прийнятій стратегії та плану розвитку.
<i>Суб'єкт аудиту</i>	Внутрішній або зовнішній аудитор	Зовнішній аудитор
<i>Обов'язковість</i>	Не обов'язковий (був тимчасово обов'язковий для підприємств згідно переліку постанови КМУ №506 від 20.05.2009)	Не обов'язковий
<i>Мета проведення</i>	– перевірка виконання кошторису витрат; – оцінка результативності здійснення господарських операцій; – надання рекомендацій щодо підвищення ефективності та результативності використання ресурсів	– оцінка ефективності системи менеджменту; – надання рекомендацій щодо покращення системи управління і профілактики кризових ситуацій

Інтегрована система управління (далі – ІСУ) – це частина системи загального управління суб'єкта господарської діяльності, що відповідає вимогам двох або більше міжнародних стандартів системи управління, функціонуюча як єдине ціле.

ІСУ має на меті забезпечувати узгодженість дій усередині такого суб'єкта задля досягнення її стратегічних цілей і виконання збалансованих вимог всіх сторін на макро– та мікро-рівнях, зацікавлених в ефективному та результативному функціонуванні.

Все більше українських енергопостачальних компаній проходять сертифікацію та впроваджують в свою діяльність такі стандарти управління як система управління якістю (стандарт ISO 9001:2008), система управління навколишнім середовищем (стандарт ISO 14001:2004) та система управління охороною здоров'я і безпекою праці (стандарт BS OHSAS 18001:2007).

Зазначений комплексний підхід дуже важливий на етапі формування сталого національного розвитку, що на мікрорівні передбачає збалансованість економічних, соціальних та екологічних елементів організації господарської діяльності.

Ключовою системою, з точки зору організації економічної сфери діяльності енергопостачальної компанії, є система управління якістю (ISO 9001:2008), яка спрямовує та контролює діяльність компанії щодо якості надання послуг. Концепція стандарту якості заснована на процесному підході, в основі якого – *практична діяльність компанії у вигляді ряду взаємозалежних процесів, за допомогою яких суб'єкт господарювання розробляє, впроваджує і поліщує результативність системи управління якістю*. При цьому об'єктами якості виступають як організація виробничої (основної) діяльності компанії, так і її складові.

Основними етапами впровадження стандарту є:

– визначення процесів, заходів, етапів (далі – системи управління якістю, СУЯ), необхідних для управління якістю наданих послуг (виробничої діяльності компанії), її застосування на всіх рівнях;

- визначення послідовності та взаємодії складових СУЯ;
- визначення критеріїв та методів, необхідних для забезпечення результативності функціонування СУЯ;
- забезпечення наявності ресурсів та інформації, необхідних для підтримання процесів в рамках СУЯ;
- здійснення моніторингу, вимірювання та аналізу результативності поетапного (за рівнями, послідовністю) СУЯ;
- оперативне та результативне адміністрування запланованих результатів та постійного поліпшення процесів СУЯ відповідно до вимог стандарту ISO 9001:2008.

Як початковий етап підготовки програми управлінського аудиту (далі – УА) необхідно чітко класифікувати у відповідності до облікової нормативної бази операційні витрати компанії. Практика розподілу операційних витрат енергопостачальних компаній не в повній мірі відповідає принципам формування витрат діяльності за П(С)БО 16 «Витрати» (таблиця 2).

Таблиця 2  
Класифікація операційних витрат на здійснення діяльності з передачі та постачання електричної енергії

№ з/п	Діючі статті витрат	Включено до операційних витрат, зокрема, до	
		собівартості послуг* (рах. 23,91)	інших операційних витрат (рах. 92,93,94)
<b>1</b>	<b>2</b>		
1	<b>Собівартість передачі та постачання електроенергії</b>		
1.1	Матеріальні витрати		
1.1.1	– виробничі послуги	V	
1.1.2	– сировина і матеріали	V	
1.1.3	– паливо	V	
1.1.4	– витрати на ремонт ліній господарчим і підрядним способами (без з/п)	V	
1.1.5	– витрати на електроенергію для госп. потреби	V	
1.1.6	– витрати на використання електромереж інших ліцензіатів–передавачів	V	
1.2	Витрати на оплату праці (виробничого персоналу)	V	
1.3	Відрахування на соціальні заходи (виробничого персоналу)	V	
1.4	Амортизація (виробничого обладнання)	V	
1.5	<b>Інші операційні витрати:</b>		
1.5.1	– плата за землю		V
1.5.2	– витрати на зв'язок		V
1.5.3	– витрати на службові відрядження адміністративного за загальногосподарського персоналу		V
1.5.4	– збір за першу реєстрацію транспортного засобу		V
1.5.5	– утримання легкового транспорту		V
1.5.6	– інші операційні витрати (уцінка запасів, недостача в результаті інвентаризації, нарахування резерву сумнівних боргів тощо)		V

\*При умові, що витрати мають пряме виробниче та загальногосподарське призначення стосовно послуг з передачі та постачання електричної енергії

\*\*Зазначені витрати включаються в тариф для обґрунтованої компенсації в складі ціни за надані послуги споживачами таких послуг.

У контексті діяльності енергопостачальної компанії в умовах ІСУ, проведення УА операційних витрат можна розглядати як своєрідний процес – сукупність взаємопов'язаних процедур та дій, спрямованих на те, щоб застосувати аналітичні процедури до інформації внутрішньогосподарського обліку формування та списання операційних витрат з метою підготовки обґрунтованої оцінки: оптимального їх розміру (в цілому та за елементами) в умовах збалансованої економічної, соціальної та екологічної господарської діяльності; раціонального та цільового використання виробничого потенціалу компанії;

результативності менеджменту організації діяльності в частині операційних витрат як вагомих чинників формування фінансового результату.

Безпосередньо метою проведення УА витрат операційної діяльності з постачання та передачі електроенергії є оцінка результативності формування операційних витрат (накопичення, списання) на основі підтвердження їх планового та цільового характеру, об'єктивності та своєчасності відображення на рахунках обліку та у формах звітності.

*Нормативні документи*, дотримання яких перевіряється в ході проведення УА операційних витрат : П(С)БО 16 «Витрати», Умови та правила здійснення підприємницької діяльності з передачі електричної енергії місцевими (локальними) електричними мережами та з постачання електричної енергії за регульованим тарифом (постанова НКРЕ №15 від 13.06.1996), Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Галузеві методичні рекомендації з формування собівартості виробництва, передачі та постачання електричної і теплової енергії (затверджені наказом Міністерства палива та енергетики України від 20.09.2001 № 447), Порядок розподілу активів, витрат та доходів між видами діяльності ліцензіатів з постачання електричної енергії за регульованим тарифом та/або з передачі електричної енергії місцевими (локальними) електромережами (затверджено постановою НКРЕ від 26.07.2013 №1031), внутрішні нормативно-розпорядчі документи (наказ про облікову політику, робочий план рахунків, положення, які регулюють облік витрат та їх розподіл між видами ліцензованої та не ліцензованої діяльності тощо).

Основними завданнями внутрішнього аудиту операційних витрат енергопостачальної компанії є:

- перевірка правильності групування операційних витрат між ліцензованими видами діяльності з постачання та/або передачі електроенергії;
- перевірка правильності віднесення витрат від здійснення інших додаткових послуг до відповідної групи витрат;
- вивчення точності та обґрунтованості розміру прямих витрат, які включаються до собівартості з постачання та передачі електроенергії;
- вивчення правильності накопичення та списання загальновиробничих витрат;
- підтвердження розподілу загальновиробничих витрат, що формують собівартість, на відповідність встановленій базі розподілу;
- перевірка доцільності та повноти включення загальногосподарських витрат (на обслуговування та управління компанією) до адміністративних витрат;
- перевірка правильності розподілу витрат операційної діяльності, що не формують собівартість (адміністративних та інших операційних), на відповідність встановленій базі розподілу;
- підтвердження правильності ведення первинного обліку;
- встановлення правильності ведення обліку витрат і подальшого їх включення до собівартості з постачання та передачі електроенергії відповідно до прийнятого компанією методу обліку витрат та калькулювання;
- підтвердження законності та правомірності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат операційної діяльності;
- перевірка достовірності та повноти відображення інформації щодо витрат операційної діяльності у зовнішній та внутрішній звітності компанії.

З урахуванням специфіки діяльності енергопостачальних компаній етапи проведення УА операційних витрат можна узагальнити:

- 1) внутрішній контроль (аудит) достовірності та повноти витрат в обліку та звітності компанії;
- 2) фінансово-управлінський аналіз відхилень облікових та фактичних даних за елементами витрат та місцями їх виникнення;
- 3) оцінка формування витрат за показниками оптимального розміру, цільового та раціонального використання ресурсів;
- 4) оцінка результативності адміністрування операцій по формуванню витрат;
- 5) обґрунтування шляхів оптимізації витрат за елементами та місцями їх виникнення з урахуванням ресурсного потенціалу компанії.

Основні проблеми УА операційних витрат з постачання та передачі електроенергії :

- відсутність вітчизняної нормативної бази проведення операційного (в т.ч. управлінського) аудиту;
- обмеженість практичного застосування робочих документів аудитора;
- недостатня кваліфікаційна підготовка внутрішніх аудиторів (в першу чергу, це обумовлено відсутністю Національних Стандартів аудиту);

– не в повній мірі забезпечена відповідність методів калькуляції та обліку собівартості витрат з постачання та передачі електроенергії вітчизняних компаній Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку та ін.

**Висновки.** Розроблені методичні та організаційні підходи управлінського аудиту операційних витрат дають можливість керівництву енергопостачальної компанії: контролювати дотримання правильності ведення обліку операційних витрат (в розрізі підсистем бухгалтерського, управлінського та податкового обліку); своєчасно реагувати на зміни законодавства у сфері енергопостачання (переходу до нового режиму тарифної політики), зберігаючи пріоритети соціального захисту споживачів електроенергетичних ресурсів; оперативно виявляти та попереджувати можливі порушення на етапах формування собівартості послуг з постачання та передачі електроенергії.

#### Література:

1. Аудит адміністративної діяльності. Теорія та практика / Переклав з англійської В. Шульга. – Київ : ОСНОВИ, 2000. – 178 с.
2. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор сериї проф. Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
3. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейли, М. Б. Хирш / пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
4. Великий бухгалтерський словник / За ред. А.Н.Азріліяна. – М. : Інститут нової економіки, 1999.
5. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація : [Навчальний посібник] / Н. І. Дорош. – К. : Знання, 2001. – 402 с.
6. Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика : [навч. посіб.] / М. Ф.Огійчук, І. Т. Новікова, І. І. Рагуліна. – К. : Алерта, 2010. – 584 с.
7. Основы аудита. АССА: Учебник. – ІВТСІ. – Киев, 1001. – С. 401.
8. Про затвердження Процедури встановлення або перегляду тарифів для ліцензіатів з передачі електричної енергії місцевими (локальними) електромережами та з постачання електроенергії за регульованим тарифом (з чинними змінами та доповненнями) : постанова Національної комісії регулювання електроенергетики України № 801 від 01.08.2001.
9. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій : постанова Кабінету Міністрів України № 506 від 20.05.2009.
10. Vinten, G. Internal Audit Research: The First Half Century. – London, UK: The Chartered Association of Certified Accountants, 1996.