

ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ МІСЬКОГО  
ГОСПОДАРСТВА ІМЕНІ О. М. БЕКЕТОВА

НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ

КАФЕДРА МЕНЕДЖМЕНТУ І ПУБЛІЧНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

**Пояснювальна записка**  
до кваліфікаційної роботи  
другого (магістерського) рівня вищої освіти  
на тему

**«УПРАВЛІННЯ ПЛАНУВАННЯМ ВИТРАТ НА КОМІНАЛЬНОМУ  
ПІДПРИЄМСТВІ»**

Виконав: здобувач вищої освіти  
2 курсу групи М МО іАдм2024-1з  
спеціальності 073 «Менеджмент»  
освітньо-професійної програми  
«Менеджмент організацій і  
адміністрування»

Вадим ТРЕПУТІН  
(прізвище та ініціали)

Керівник Ганна ЗАПОРОЖЕЦЬ  
(прізвище та ініціали)

Рецензент Олена ПЛАХОТНИК  
(прізвище та ініціали)

Рецензент Вікторія ШЕВЧЕНКО  
(прізвище та ініціали)

Харків – 2026 р.

ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ МІСЬКОГО  
ГОСПОДАРСТВА ІМЕНІ О. М. БЕКЕТОВА

Навчально-науковий інститут економіки і менеджменту  
Кафедра менеджменту і публічного адміністрування  
Рівень вищої освіти другий (магістерський)  
Спеціальність 073 «Менеджмент»  
Освітньо-професійна програма «Менеджмент організацій і адміністрування»

**ЗАТВЕРДЖУЮ**  
Завідувач кафедри  
проф. Марина НОВІКОВА

---

«02» березня 2026 р.

**ЗАВДАННЯ**  
**НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Трепутіна Вадима Сергійовича  
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи «Управління плануванням витрат на комунальному підприємстві»
2. Керівник роботи Запорожець Ганна Володимирівна, канд. екон. наук, доцент затверджені наказом закладу вищої освіти від 02.03.2026 р. № 199-03  
Строк подання здобувачем роботи 31.05.2025 р.
3. Вихідні дані до роботи чинне законодавство, матеріали переддипломної практики, періодична література, інші джерела.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної Розділ 1. Теоретичні засади управління плануванням витрат. Розділ 2. Аналіз виробничо-господарської діяльності КП «ХТМ». Розділ 3. Удосконалення планування витрат підприємства комунальної власності на основі процесного підходу.
5. Перелік графічного матеріалу 1. Мета, об'єкт та предмет кваліфікаційної роботи. 2. Визнання витрат за нормами національних стандартів обліку. Групування витрат за класифікаційними ознаками. 3. Етапи процесу управління витратами. Класифікація витрат для досягнення цілей управління.
4. Склад і послідовність процесу планування одноразових витрат на підприємстві. Склад і послідовність планування поточних витрат на виробництво. 5. Схема процедури планування витрат підприємства. 6. Узагальнені показники витрат та фінансових результатів КП «Харківські теплові мережі» за 2022-2024 роки. 7. Основні фактори, що вплинули на зміну витрат підприємства у 2022-2024 рр. 8. Діюча система планування витрат на КП «ХТМ». 9. Алгоритм проведення ФВА діяльності підприємства. 10. Алгоритм визначення бюджету функціональних витрат. 11. Характеристика способів визначення бюджетів витрат підрозділів підприємства. Застосування результатів розрахунку функціональних затрат підприємства. 12. Напрями

удосконалення системи управління плануванням витрат. 13. Висновки.

6. Дата видачі завдання 02 березня 2026 р.

### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Найменування етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітки
1.	Вивчення основних джерел інформації за темою кваліфікаційної роботи	02.03.2026-16.03.2026	виконано
2.	Розділ 1. Теоретичні засади управління плануванням витрат	02.03.2026-26.03.2026	виконано
3.	Розділ 2. Аналіз виробничо-господарської діяльності КП «ХТМ»	27.03.2026-20.04.2026	виконано
4.	Розділ 3. Удосконалення плануванням витрат підприємства комунальної власності на основі процесного підходу	21.04.2026-10.05.2026	виконано
5.	Висновки	11.05.2026-14.05.2026	виконано
6.	Оформлення графічного матеріалу	15.05.2026-19.05.2026	виконано
7.	Оформлення пояснювальної записки	20.05.2026-31.05.2026	виконано
8.	Попередній захист	10.06.2026	виконано
9.	Захист	22.06.2026	

**Здобувач вищої освіти** \_\_\_\_\_ Вадим ТРЕПУТІН  
(підпис) (прізвище та ініціали)

**Керівник роботи** \_\_\_\_\_ Ганна ЗАПОРОЖЕЦЬ  
(підпис) (прізвище та ініціали)

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	5
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ПЛАНУВАННЯ ВИТРАТ.....	10
1.1 Витрати підприємства як об'єкт управління та контролю .....	10
1.2. Зміст і особливості процесу управління витратами <b>Ошибка! Закладка не определена.</b>	
1.3 Організація процесу планування витрат на підприємстві .....	<b>Ошибка!</b>
<b>Закладка не определена.</b>	
Висновки до розділу 1 .....	44
РОЗДІЛ 2 АНАЛІЗ ВИРОБНИЧО-ГОСПОДАРЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КП «ХТМ» .....	46
2.1. Загальна характеристика КП «Харківські теплові мережі».....	46
2.2. Аналіз загальних показників результативності діяльності комунального підприємства.....	<b>Ошибка! Закладка не определена.</b>
2.4. Процес планування витрат і системи управління плануванням витрат на КП «ХТМ».....	59
Висновки до розділу 2 .....	64
РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ПЛАНУВАННЯМ ВИТРАТ ПІДПРИЄМ- СТВА КОМУНАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ НА ОСНОВІ ПРОЦЕСНОГО ПІДХОДУ.....	67
3.1 Застосування функціонально-вартісного аналізу в управління загальними функціями підприємства .....	67
3.2 Формування бюджету функціональних витрат.....	<b>Ошибка! Закладка не определена.</b>
<b>определена.</b>	
3.3 Методичне забезпечення процесу планування функціональних витрат підприємства.....	<b>Ошибка! Закладка не определена.</b>
Висновки до розділу 3 .....	110
ВИСНОВКИ.....	<b>Ошибка! Закладка не определена.</b>

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ ..... **Ошибка! Закладка не определена.**

## ВСТУП

Витрати займають центральне місце у системі функціонування підприємства, оскільки саме вони істотно впливають на формування фінансових результатів діяльності, визначають рівень собівартості продукції та послуг, а також слугують основою для формування цінової політики підприємства. Саме через механізм витрат забезпечується можливість застосування конкурентних цінових стратегій та підтримання ринкових позицій суб'єкта господарювання. Витрати нерозривно пов'язані з процесом створення доданої вартості, рухом фінансового, виробничого та інтелектуального капіталу, а також із формуванням прибутку підприємства, що забезпечує безперервність та стабільність його господарської діяльності. Крім того, структура й обсяг витрат характеризують рівень ефективності використання ресурсів підприємства та його здатність адаптуватися до нестабільних умов ринкового середовища.

Управління витратами підприємства виступає одним із найважливіших напрямів сучасної системи менеджменту, оскільки охоплює практично всі аспекти виробничо-господарської та фінансової діяльності суб'єкта господарювання. Сутність процесу управління витратами полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на процеси формування, розподілу та використання ресурсів з метою забезпечення найбільш ефективного співвідношення між понесеними витратами та отриманими результатами діяльності. Ефективна система управління витратами повинна мати здатність оперативно адаптуватися до змін внутрішнього та зовнішнього середовища, враховувати галузеву специфіку підприємства, особливості організації виробничих процесів і сучасні тенденції економічного розвитку.

Система управління витратами включає сукупність планових, аналітичних, організаційних та контрольних заходів, спрямованих на оптимізацію використання ресурсного потенціалу підприємства, виявлення внутрішніх резервів економії та підвищення загальної ефективності

господарської діяльності. Особливого значення в сучасних умовах набуває здатність системи управління витратами швидко реагувати на зміни економічної ситуації, забезпечуючи своєчасне прийняття обґрунтованих управлінських рішень та мінімізацію негативного впливу зовнішніх факторів на діяльність підприємства.

Підвищення рівня витрат на українських підприємствах значною мірою обумовлюється не лише об'єктивними економічними чинниками, але й недостатнім рівнем упровадження сучасних систем управління витратами. Відсутність комплексного підходу до організації процесу управління витратами, а також недостатнє використання сучасних методів аналізу, контролю та оптимізації витрат призводять до неефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства. Додатковою проблемою є недостатня увага до нових видів витрат, які виникають унаслідок цифровізації економіки, розвитку інформаційних технологій, автоматизації бізнес-процесів та зростання вимог до інформаційної й виробничої безпеки.

У сучасних умовах господарювання це обумовлює необхідність удосконалення системи управління витратами шляхом інтеграції інноваційних підходів, сучасних управлінських технологій та ефективних інструментів стратегічного й оперативного управління. Застосування сучасних концепцій управління витратами сприяє підвищенню конкурентоспроможності підприємства, забезпечує більш раціональне використання ресурсів і створює передумови для стабільного розвитку суб'єкта господарювання в довгостроковій перспективі.

Метою кваліфікаційної роботи є проведення комплексного дослідження теоретичних, методичних та прикладних аспектів управління витратами підприємства, а також розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення системи планування витрат комунального підприємства шляхом використання сучасних інноваційних технологій, механізмів реструктуризації та інструментів підвищення ефективності господарської діяльності.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення комплексу взаємопов'язаних науково-практичних завдань, серед яких:

- проведення аналізу специфічних особливостей функціонування житлово-комунального господарства як основи формування ефективної системи обліку, аналізу та контролю виробничих витрат;

- дослідження механізму формування та розрахунку витрат на виробництво послуг у підприємствах житлово-комунальної сфери та обґрунтування оптимальної структури номенклатури витрат;

- аналіз сучасних концепцій і підходів до планування витрат підприємства з урахуванням галузевої специфіки функціонування підприємств ЖКГ;

- удосконалення методичних засад планування поточних витрат шляхом впровадження сучасних методів аналізу, оцінювання та прогнозування витрат;

- систематизація існуючих методів планування витрат та визначення найбільш ефективних інструментів їх застосування в умовах ринкової економіки;

- розроблення практичних рекомендацій щодо підвищення результативності процесу планування витрат та загальної ефективності діяльності підприємства.

Об'єктом дослідження виступає процес формування, планування та управління витратами комунального підприємства, який розглядається з позиції впровадження сучасних підходів до оптимізації використання ресурсного потенціалу та забезпечення ефективного функціонування підприємства в умовах нестабільного економічного середовища.

Предметом дослідження є сукупність організаційно-економічних механізмів реструктуризації діяльності підприємств житлово-комунального господарства в умовах ринкової економіки, а також методичні й практичні аспекти управління витратами підприємства та підвищення результативності системи їх планування.

Теоретико-методологічною основою дослідження стали фундаментальні положення економічної теорії, економіки підприємства, фінансового менеджменту та управління витратами, а також сучасні наукові розробки вітчизняних і зарубіжних учених у сфері управління витратами та підвищення ефективності функціонування підприємств. Узагальнення наукових підходів дозволило сформулювати цілісне бачення сутності, структури та особливостей функціонування системи управління витратами підприємства в сучасних умовах господарювання.

Реалізація поставлених у роботі завдань обумовила використання комплексу загальнонаукових і спеціальних методів дослідження. Зокрема, застосування історичного методу дало змогу простежити трансформацію підходів до управління витратами. Абстрактно-логічний метод було використано для обґрунтування актуальності теми дослідження, уточнення понятійно-категоріального апарату та формування науково обґрунтованих висновків. Використання методів системного аналізу та синтезу забезпечило комплексне дослідження структури витрат підприємства та визначення їх впливу на результати господарської діяльності підприємств житлово-комунальної сфери.

Методи теоретичного узагальнення, групування та порівняльного аналізу дали змогу поглибити дослідження економічної сутності процесів реструктуризації підприємств, конкретизувати підходи до оцінювання її результативності, а також визначити ключові елементи системи оцінювання, серед яких об'єкти, предмет, принципи, інформаційне забезпечення та методичні засади оцінки.

Інформаційну основу дослідження становлять нормативно-правові акти України, офіційні статистичні матеріали, фінансова та управлінська звітність КП «Харківські теплові мережі», державні програми розвитку житлово-комунального господарства, а також результати наукових досліджень, монографії та аналітичні праці вітчизняних і зарубіжних учених.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у розробленні науково обґрунтованих рекомендацій щодо вдосконалення системи управління витратами підприємства, а також у формуванні інформаційно-аналітичного забезпечення, спрямованого на оптимізацію процесу розрахунку та контролю витрат. Запропонований підхід дозволяє підвищити ефективність управлінських рішень, забезпечити своєчасне виявлення відхилень від планових показників і підвищити результативність системи бюджетування та контролю функціональних витрат підприємства.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні положення й результати кваліфікаційної роботи доповідалися автором та отримали позитивну оцінку на IV міжнародній науково-практичній конференції «Менеджмент та маркетинг як фактор розвитку бізнесу» (Київ, 15-17 квітня 2026 р.).

Практична значущість результатів дослідження полягає у розробленні науково обґрунтованих рекомендацій щодо вдосконалення системи управління та планування витрат комунального підприємства, зокрема шляхом оптимізації процесів формування й контролю витрат, підвищення ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, упровадження сучасних інформаційно-аналітичних технологій та вдосконалення механізмів бюджетування й внутрішнього контролю. Реалізація запропонованих заходів сприятиме підвищенню обґрунтованості управлінських рішень, покращенню фінансово-економічних результатів діяльності підприємства, забезпеченню раціонального використання ресурсного потенціалу та створенню передумов для стабільного функціонування і розвитку підприємств житлово-комунального господарства в сучасних умовах господарювання.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ПЛАНУВАННЯМ ВИТРАТ

#### 1.1. Витрати підприємства як об'єкт управління та контролю

Одним із ключових напрямів діяльності підприємства виступає підвищення результативності функціонування системи управління витратами. У сучасних умовах господарювання саме ефективне управління витратами визначає рівень конкурентоспроможності підприємства, його фінансову стійкість, інвестиційну привабливість та потенціал довгострокового розвитку. Раціоналізація витрат дозволяє не лише зменшити їх загальний обсяг, але й оптимізувати структуру, що забезпечує більш ефективне використання ресурсів і підвищення економічної віддачі від діяльності підприємства. В умовах зростаючої конкуренції та нестабільності зовнішнього середовища саме система управління витратами стає одним із ключових інструментів досягнення стратегічних цілей.

Витрати як економічна категорія відображають сукупність грошових ресурсів, що використовуються підприємством у процесі виробництва, обігу та реалізації продукції. Вони характеризують обсяг ресурсного забезпечення господарської діяльності та виступають важливим індикатором ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Аналіз структури та динаміки витрат дозволяє виявити слабкі місця в організації виробництва, оцінити ефективність використання ресурсів і визначити резерви їх скорочення. Крім того, витрати є базою для формування собівартості продукції, що безпосередньо впливає на цінову політику підприємства та його позиції на ринку.

У науковій літературі терміни «витрати» та «затрати» зазвичай розглядаються як тотожні за змістом і використовуються для позначення вартості ресурсів, спожитих у процесі діяльності підприємства. Таке трактування дозволяє уніфікувати понятійний апарат і забезпечити єдність

підходів до аналізу витрат у різних аспектах економічної діяльності, зокрема в бухгалтерському обліку, фінансовому аналізі та управлінні підприємством.

Під витратами доцільно розуміти зменшення економічних вигід підприємства, що проявляється у вибутті активів або виникненні зобов'язань, наслідком чого є скорочення власного капіталу за умови можливості їх достовірного вимірювання. Вказане визначення відповідає сучасним підходам бухгалтерського обліку та фінансової звітності та узгоджується з міжнародними стандартами обліку. Такий підхід дозволяє забезпечити об'єктивність і порівнянність фінансової інформації, що є необхідною умовою для ефективного управління підприємством.

Нормативне закріплення сутності витрат здійснюється у межах національних стандартів бухгалтерського обліку, які визначають їх зміст, склад, класифікацію та порядок визнання (рис. 1.1). Дотримання встановлених норм і правил забезпечує достовірність облікових даних, сприяє підвищенню прозорості фінансової звітності та створює інформаційну основу для проведення економічного аналізу й прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Крім того, нормативне регулювання дозволяє уніфікувати підходи до обліку витрат, що є важливим для забезпечення порівнянності показників діяльності різних підприємств.



Рис. 1.1. Визнання витрат за нормами національних стандартів обліку

Основними класифікаційними ознаками витрат підприємства є (табл.1.1).

Таблиця 1.1

### Групування витрат за класифікаційними ознаками

Ознака кваліфікації	Групування витрат
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати Непрямі витрати
За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на вироби Витрати на групи виробів Витрати на замовлення
За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи Амортизація Інші витрати
За цільовим Призначенням (статтями калькуляції)	Витрати на утримання і експлуатацію машин Загально виробничі витрати Адміністративні Витрати на збут
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Умовно-змінні витрати Умовно-постійні витрати Інші (змішані, альтернативні, необоротні)
За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва Витрати цеху Витрати дільниці Витрати функціональних служб
За календарними періодами	Поточні витрати Одноразові витрати
За функціями управління	Виробничі витрати Невиробничі витрати
За рівнем планування і контрольованості	Регульовані (контрольовані) витрати Нерегульовані (неконтрольовані) витрати
За звітними періодами	Капітальні витрати Фінансові витрати
В залежності від доцільності їх здійснення	Продуктивні витрати Непродуктивні витрати
За ступенем залежності від прийняття рішень	Релевантні витрати Не релевантні витрати
За порядком обчислення (складом)	Фактичні витрати Планові (бюджетні) або прогнозовані Нормативні витрати
За ознакою переносу вартості в часі	Операційні витрати Витрати на амортизацію

Ключове значення у системі комплексного економічного аналізу, а також в аналітичному забезпеченні моделі «діяльність – витрати – фінансовий результат» має класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Саме така структуризація дозволяє забезпечити системність дослідження витрат і встановити взаємозв'язки між витратами та результатами господарської діяльності.

Групування витрат за економічними елементами застосовується виключно в межах операційної діяльності підприємства та створює передумови для детального аналізу їх складу, структури й ефективності використання. Воно дає можливість виявити залежність рівня витрат від технічного розвитку підприємства, а також оцінити ефективність використання матеріальних і трудових ресурсів. Крім того, такий підхід дозволяє визначити пріоритетні напрями оптимізації витрат і підвищення ресурсної віддачі. Поелементна класифікація витрат використовується під час встановлення граничного рівня витрат, формування кошторисів і створення нормативної бази їх планування [9,26].

Структура групування витрат за економічними елементами має уніфікований характер і відображена на рис. 1.2.

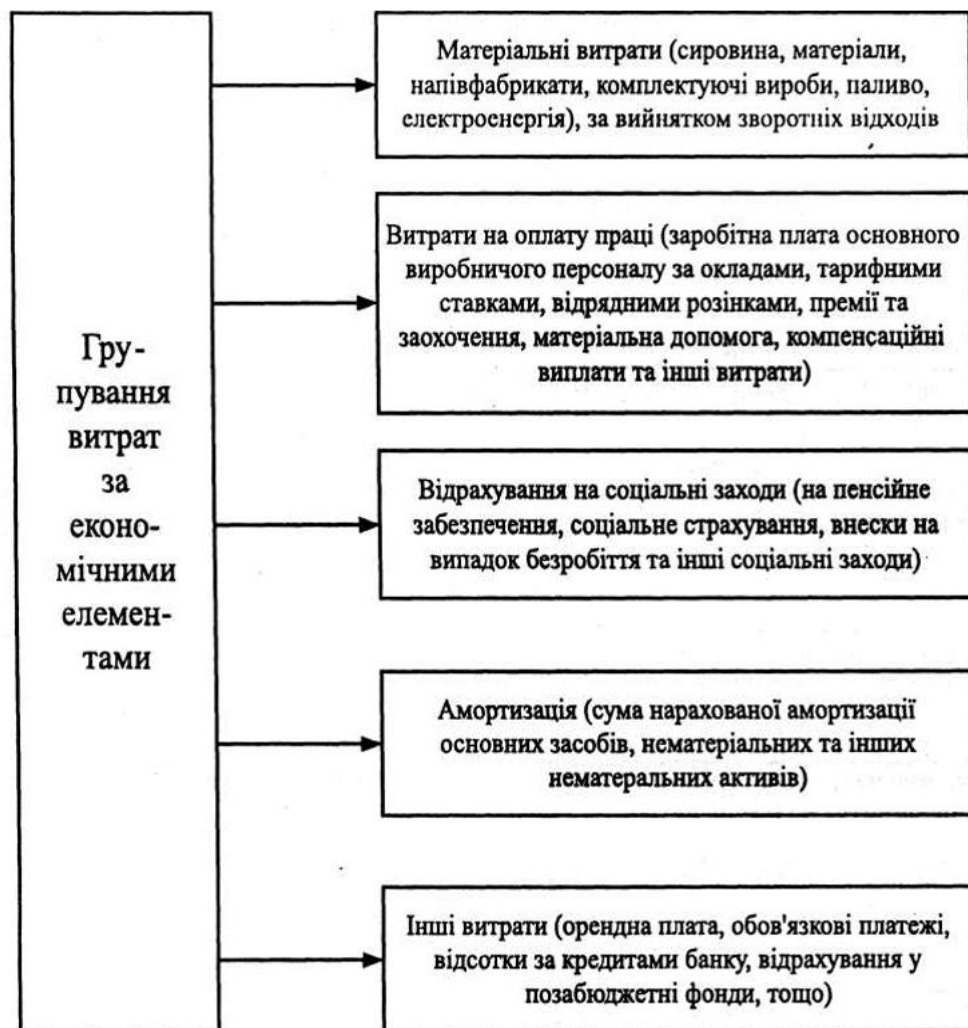


Рис. 1.2 Класифікація витрат підприємства за економічними ознаками

Натомість класифікація витрат за статтями калькуляції дає змогу визначити їх цільове призначення, систематизувати за місцями виникнення, а також узагальнити відповідно до виготовленої продукції, виконаних робіт, окремих видів діяльності та реалізації організаційно-технічних заходів. Такий підхід забезпечує більш глибоке розуміння структури собівартості та дозволяє здійснювати ефективний контроль за витратами. Найбільш поширена класифікація витрат за цими ознаками наведена на рис. 1.3.

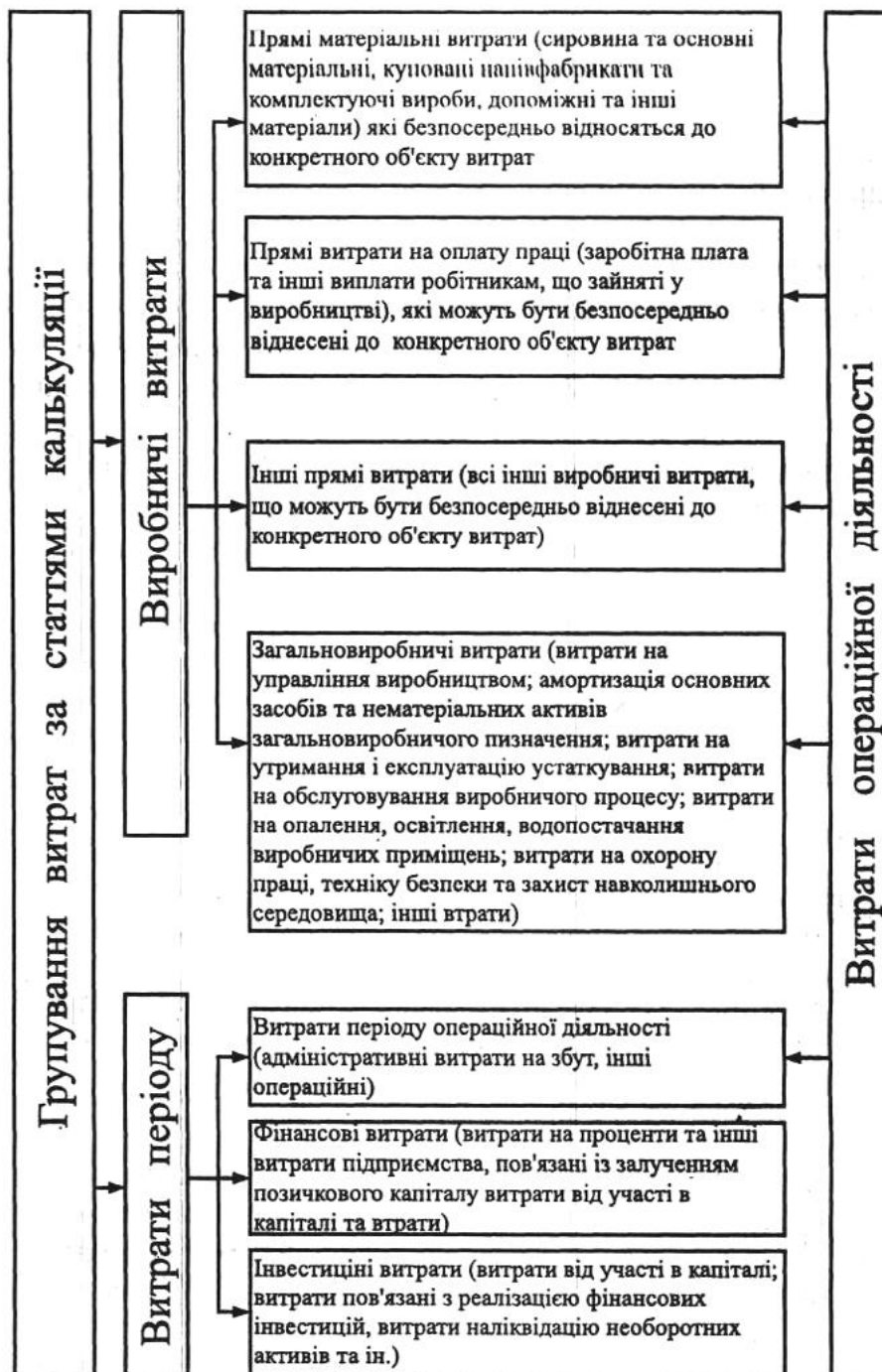


Рис. 1.3. Класифікація витрат підприємства за статтями калькуляції

В умовах функціонування ринкової економіки особливої актуальності набувають питання не лише визначення та розподілу витрат за відповідними об'єктами, але й ефективного управління ними з урахуванням конкурентного середовища. При цьому основне завдання полягає не стільки в абсолютному скороченні витрат, скільки у досягненні їх оптимального рівня, який забезпечує прийнятність для споживачів та одночасно гарантує отримання прибутку виробником [1; 2; 15]. Відтак, ефективне управління витратами передбачає баланс між їх величиною та результативністю діяльності підприємства.

Основні етапи процесу управління витратами підприємства відображено на рис. 1.4.

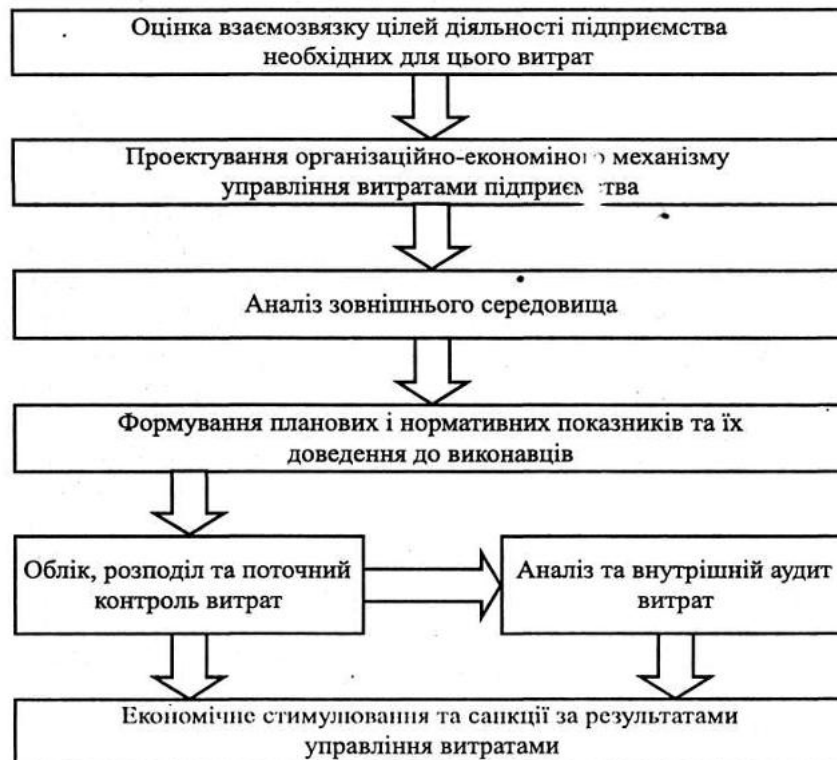


Рис. 1.4. Етапи процесу управління витратами

Метою аналізу витрат діяльності підприємства є формування якісного інформаційного підґрунтя для всебічної оцінки досягнутих результатів у сфері оптимізації витрат, а також обґрунтування управлінських рішень,

спрямованих на їх подальше раціональне використання та підвищення ефективності господарської діяльності.

Одним із пріоритетних напрямів підвищення результативності діяльності підприємства є розроблення та впровадження заходів, спрямованих на оптимізацію рівня витрат. Ключовим інструментом реалізації цих завдань виступає система управлінського обліку, яка традиційно розглядається як невід'ємний елемент механізму управління витратами та забезпечує інформаційну підтримку прийняття управлінських рішень [14; 16; 17; 38].

У ринковому середовищі визначальним стимулом функціонування будь-якого підприємства є досягнення максимально можливого рівня прибутку. Водночас потенціал реалізації цієї стратегічної цілі суттєво обмежується величиною витрат. Саме витрати виступають як ключовий фактор, що стримує зростання прибутковості, і водночас визначають обсяги пропозиції продукції чи послуг на ринку. У зв'язку з цим процес прийняття управлінських рішень неможливий без ґрунтовного аналізу фактичного рівня витрат підприємства, а також без їх обґрунтованого прогнозування і планування на майбутні періоди.

Рівень прибутковості підприємства прямо зумовлений величиною його витрат. Їх оптимізація за рахунок ефективного управління, без скорочення обсягів реалізації, доходів та без погіршення якості обслуговування, створює передумови для зростання фінансових результатів. У цьому контексті особливої ваги набувають належна організація обліку витрат, своєчасний контроль за процесом їх формування та оперативний аналітичний супровід, що забезпечують підвищення ефективності управлінських рішень у сфері витрат [6; 8; 19; 40]. Саме ці аспекти визначили спрямованість даного дослідження.

Формування результативної системи аналітичного забезпечення управління витратами передбачає:

- виробництво продукції або надання послуг, здатних конкурувати на ринку;

- наявність достовірної, повної та актуальної інформації щодо собівартості окремих видів продукції, виконаних робіт чи наданих послуг, а також їх ринкових позицій;
- застосування гнучких механізмів ціноутворення з урахуванням витратної складової;
- формування об'єктивної інформаційної бази для бюджетування діяльності підприємства;
- можливість оцінювання ефективності оптимізації витрат у розрізі центрів їх виникнення та центрів відповідальності.

З метою підвищення ефективності управління витратами здійснюється їх системна класифікація, що дозволяє визначити економічну сутність витрат, особливості їх формування та розподілу за відповідними об'єктами управління. З урахуванням фінансових результатів та руху грошових потоків доцільно виокремлювати витрати операційної, інвестиційної та фінансової діяльності [10; 35].

Управління витратами на підприємстві організовується за місцями їх виникнення та центрами відповідальності, що забезпечує підвищення рівня контролю та аналітичної деталізації. Для оцінювання доцільності витрат і контролю за їх динамікою формуються бюджети витрат у розрізі структурних підрозділів (виробничих, адміністративних, збутових тощо). Облік фактичних витрат ведеться окремо за кожним підрозділом із використанням відповідних синтетичних рахунків. Подальший аналіз передбачає зіставлення фактичних показників із бюджетними, які коригуються з урахуванням обсягів діяльності відповідного центру витрат або центру відповідальності (що часто збігаються). У зв'язку з цим важливим є визначення адекватних одиниць виміру обсягів діяльності. Для виробничих підрозділів такими показниками виступають обсяги виготовленої продукції або виконаних робіт і послуг. У той же час для адміністративних та інших функціональних підрозділів як базовий вимір діяльності зазвичай використовуються витрати праці, виражені у нормованому (стандартизованому) робочому часі [9].

У межах управління за центрами відповідальності витрати систематизуються шляхом формування відповідних кошторисів для кожного управлінського рівня. У зв'язку з цим здійснюється їх поділ на контрольовані та неконтрольовані залежно від рівня відповідальності, що дає змогу оцінити ступінь впливу керівників на формування витрат. У процесі аналізу особлива увага приділяється дотриманню встановлених бюджетів витрат.

У системі економічного аналізу класифікація витрат визначається також характером управлінських завдань, які необхідно вирішити. Зокрема, вона орієнтована на: а) обчислення собівартості продукції, виконаних робіт або наданих послуг, а також визначення фінансових результатів діяльності; б) обґрунтування управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію витрат і формування їх планових показників; в) забезпечення контролю та регулювання діяльності центрів відповідальності [43]. З урахуванням зазначених підходів формується відповідна система класифікації витрат, що представлена на рис. 1.5.

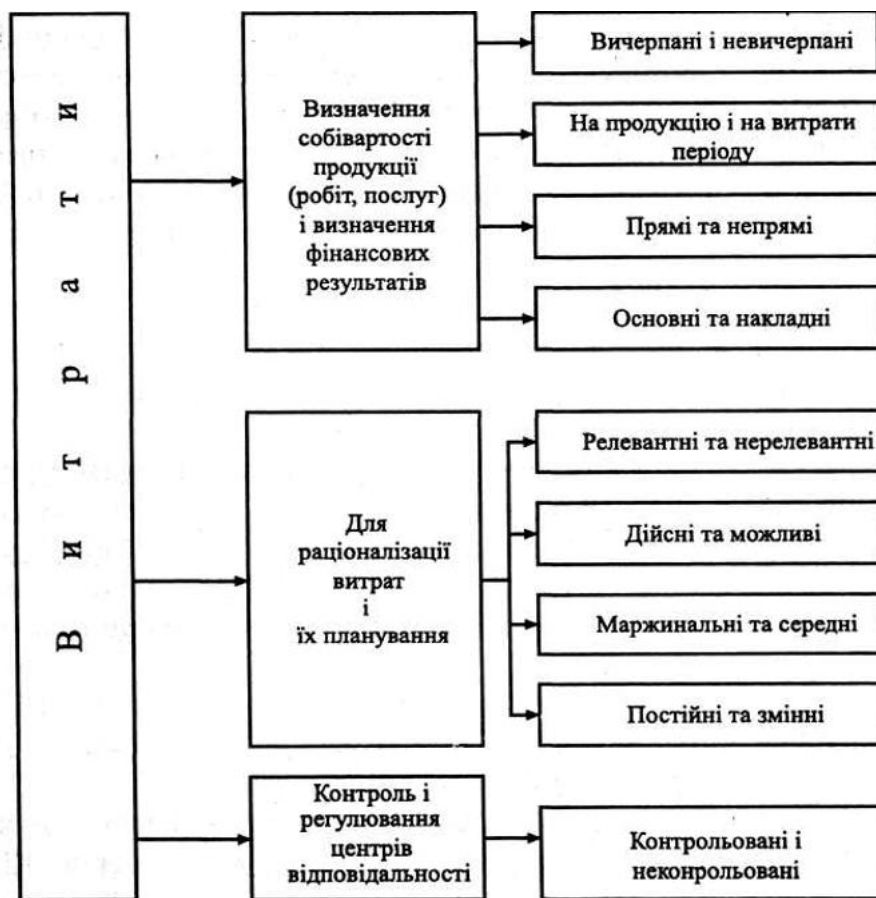


Рис. 1.5. Класифікація витрат для досягнення цілей управління

Вичерпані витрати - це такі витрати, що в процесі здійснення поточної діяльності підприємства зумовлюють зменшення активів або збільшення зобов'язань з метою отримання доходу у звітному періоді. Натомість невичерпані витрати відображають витрати майбутніх періодів, які ще не були включені до складу витрат звітного періоду [42].

Витрати на продукцію охоплюють витрати, безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції або придбанням товарів, призначених для подальшої реалізації. У свою чергу, витрати періоду включають ті витрати, що не мають прямого зв'язку з виробничим процесом і визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були понесені, зокрема маркетингові, дослідницькі та інші аналогічні витрати.

До прямих належать витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта обліку, зокрема витрати на сировину та основні матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, основну заробітну плату виробничого персоналу, а також витрати на паливо й енергію, що використовуються у технологічному процесі. Непрямі витрати, навпаки, не можуть бути прямо віднесені до окремого об'єкта і підлягають розподілу за встановленими методиками, до них належать, зокрема, амортизаційні відрахування, витрати на опалення, освітлення та інші загальновиробничі витрати.

Основні витрати характеризуються прямим зв'язком із технологічним процесом виробництва та поділяються на три основні групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати (рис. 1.5). Виробничі накладні витрати виникають у процесі організації, обслуговування та управління виробництвом. Частина таких витрат має змінний характер і залежить від обсягу виробництва (зокрема витрати на ремонт обладнання, експлуатацію основних засобів виробничого призначення), тоді як інша частина є постійною та визначається управлінською політикою підприємства.

Релевантні витрати - це витрати, величина яких може змінюватися внаслідок прийняття конкретних управлінських рішень, тоді як нерелевантні витрати не підлягають зміні в межах обраних альтернатив. Різниця у витратах між альтернативними варіантами рішень визначається як диференціальні витрати [13].

Дійсні витрати потребують фактичного використання грошових коштів або інших активів підприємства. Альтернативні (можливі) витрати відображають втрачений дохід, який міг би бути отриманий у разі вибору іншого варіанта використання ресурсів. Маржинальні витрати характеризують додаткові витрати, пов'язані з виробництвом додаткової одиниці продукції, тоді як середні витрати визначаються як витрати в розрахунку на одиницю продукції [32; 41].

Механізм управління витратами та аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень щодо їх оптимізації ґрунтуються на єдиних методологічних підходах. Це забезпечує узгодженість процесів планування, обліку, контролю та аналізу витрат. З урахуванням зазначеного доцільно виділити узагальнену блок-схему комплексного економічного аналізу витрат підприємства (рис. 1.6).

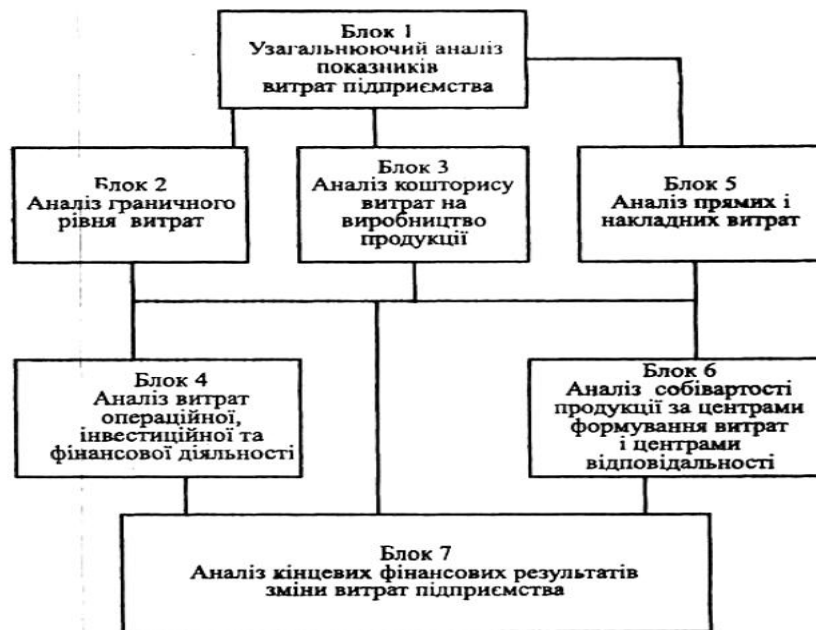


Рис. 1.6. Загальна модель економічного аналізу витрат підприємства

З цією метою доцільно застосовувати поетапний підхід до аналізу витрат. На початковому етапі здійснюється узагальнена оцінка виконання кошторису витрат у розрізі економічних елементів, що дає змогу визначити загальні тенденції їх формування. На другому етапі проводиться аналіз відхилень фактичних показників прямих витрат від установлених нормативів або стандартів, що дозволяє виявити причини таких відхилень і оцінити їх обґрунтованість.

Наступним, третім етапом є дослідження виконання бюджету накладних витрат, що передбачає оцінку їх структури, динаміки та відповідності плановим показникам. На четвертому етапі здійснюється поглиблений аналіз собівартості окремих видів продукції, робіт або послуг з метою визначення факторів її формування та можливостей оптимізації.

Завершальний, п'ятий етап передбачає оцінювання впливу змін у рівні витрат підприємства на кінцеві результати його виробничо-фінансової діяльності, зокрема на прибутковість, рентабельність та інші ключові показники ефективності.

## 1.2. Зміст і особливості процесу управління витратами

Організація господарської діяльності підприємства передбачає наявність відповідного фінансового забезпечення, основу якого становить статутний капітал, сформований за рахунок внесків засновників. Саме він виступає базовим джерелом формування майнового потенціалу підприємства. Механізми створення статутного капіталу визначаються організаційно-правовою формою суб'єкта господарювання та особливостями його функціонування.

На етапі створення підприємства статутний капітал спрямовується на придбання основних засобів, формування оборотних активів у обсягах, необхідних для забезпечення безперервності виробничо-господарських процесів, а також на інвестування в нематеріальні активи, зокрема ліцензії,

патенти, ноу-хау, які виступають важливими чинниками формування прибутку. Таким чином, початкові фінансові ресурси трансформуються у виробничу діяльність, у процесі якої створюється нова вартість, що знаходить своє відображення у ціні реалізованої продукції. Після її реалізації ця вартість набуває грошової форми у вигляді виручки, яка надходить на рахунки підприємства [33; 34].

Разом з тим, виручка не є тотожною доходу, а виконує функцію джерела відшкодування витрат, понесених у процесі виробництва, а також формування грошових фондів і фінансових резервів підприємства. У процесі її розподілу відокремлюються різні складові створеної вартості [33; 34].

Однією з ключових складових є амортизаційний фонд, що формується за рахунок амортизаційних відрахувань після того, як знос основних засобів і нематеріальних активів отримує грошове вираження. Важливою передумовою формування такого фонду є факт реалізації продукції та надходження відповідної виручки.

Матеріальною основою виробленої продукції виступають сировина, матеріали, комплектуючі вироби та напівфабрикати, вартість яких разом із витратами на оплату праці, амортизаційними відрахуваннями та іншими виробничими витратами формує сукупні витрати підприємства, що відображаються у вигляді собівартості продукції [56; 64]. До моменту отримання виручки такі витрати фінансуються за рахунок оборотних активів підприємства, які не споживаються остаточно, а авансуються у виробничий процес. Після реалізації продукції відбувається їх відтворення, а витрати компенсуються.

Відображення витрат у формі собівартості забезпечує можливість зіставлення їх із виручкою від реалізації продукції. Економічна доцільність інвестування ресурсів у виробництво полягає в отриманні чистого доходу: у разі перевищення виручки над собівартістю підприємство отримує прибуток [10].

Прибуток разом з амортизаційними відрахуваннями є результатом кругообігу капіталу, вкладеного у виробництво, та формує власні фінансові ресурси підприємства, якими воно може розпоряджатися самостійно. Раціональне використання цих ресурсів за цільовим призначенням забезпечує можливість відтворення та розширення виробництва.

Функціональне призначення амортизаційних відрахувань полягає у відновленні основних засобів та нематеріальних активів. Водночас прибуток підприємства не залишається повністю в його розпорядженні, оскільки значна його частина у вигляді податкових платежів спрямовується до бюджету.

Важливим елементом системи управління витратами є їх планування. Планування витрат передбачає визначення цілей діяльності підприємства та його структурних підрозділів шляхом формування виробничих завдань і вибору оптимальних шляхів їх реалізації. Конкретизація планових показників здійснюється через розроблення кошторисів, які відображають витрати у грошовому вимірі. Отже, планування витрат полягає у встановленні їх складу, структури та кількісної оцінки з метою забезпечення ефективного управління ресурсами підприємства.

Як зазначалося раніше, витрати підприємства поділяються на одноразові та поточні, при цьому їх планування здійснюється окремо, з урахуванням специфіки кожної групи. Такий підхід обумовлений різною економічною природою цих витрат, термінами їх здійснення та впливом на результати діяльності підприємства.

Планування одноразових витрат передбачає проведення комплексного аналізу можливих інвестицій у основні засоби та нематеріальні активи. Оскільки відшкодування таких витрат відбувається протягом тривалого періоду, обґрунтованість рішень щодо їх здійснення має вирішальне значення для підвищення вартості підприємства та зростання його доходів у майбутньому [13; 14; 19]. Невірні управлінські рішення на цьому етапі можуть призвести до значних фінансових втрат і зниження ефективності діяльності.

Одноразові витрати безпосередньо пов'язані з реалізацією інвестиційних проєктів, які передбачають економічне обґрунтування доцільності вкладень, визначення їх обсягу та строків здійснення, а також розроблення практичних заходів щодо їх впровадження. Таким чином, інвестиційний проєкт виступає інструментом оцінювання ефективності використання капіталу та забезпечення стратегічного розвитку підприємства.

Важливість планування одноразових витрат зумовлюється низкою чинників. По-перше, інвестування коштів у необоротні активи призводить до зниження ліквідності підприємства та обмежує його можливості оперативного реагування на зміни зовнішнього середовища. По-друге, помилки у визначенні потреби в таких витратах можуть мати значні негативні наслідки, оскільки пов'язані з вилученням значної частини фінансових ресурсів з обігу. Неefективне використання придбаних активів може спричинити зростання витрат, погіршення якості продукції та втрату конкурентних позицій на ринку. По-третє, одноразові витрати зазвичай потребують значних фінансових ресурсів, які необхідно або акумулювати, або залучити із зовнішніх джерел. У зв'язку з цим розробленню інвестиційних проєктів має передувати детальне планування джерел їх фінансування [16; 17].

Етапи планування одноразових витрат наведено на рис. 1.7. При цьому слід враховувати, що під час прийняття рішень щодо таких витрат важливим є не лише їх початковий обсяг, але й майбутні витрати, пов'язані з експлуатацією активів, їх обслуговуванням та ліквідацією після завершення строку корисного використання.

Планування поточних витрат, на відміну від одноразових, тісно пов'язане з операційною діяльністю підприємства. Ще на етапі планування здійснюється порівняльний аналіз очікуваних доходів і витрат з метою визначення рівня прибутковості. Поточні витрати формують собівартість продукції (робіт, послуг) і безпосередньо впливають на величину прибутку як основного результативного показника діяльності підприємства.



Рис. 1.7. Склад і послідовність процесу планування одноразових витрат на підприємстві

Основною метою планування поточних витрат є визначення економічно обґрунтованого їх рівня, який забезпечує безперервність виробничого процесу за мінімально можливих витрат ресурсів. При цьому важливо досягти оптимального співвідношення між рівнем витрат і результатами діяльності.

У процесі планування поточних витрат вирішуються такі завдання:  
визначення вартості ресурсів, необхідних для здійснення виробничої діяльності (виконання робіт, надання послуг);

пошук найбільш економічних способів реалізації виробничої програми;  
розрахунок загального обсягу витрат на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг);

визначення собівартості одиниці продукції як базового орієнтира для формування цінової політики та оцінювання рівня рентабельності [18].

Послідовність здійснення процесу планування поточних витрат підприємства відображено на рис. 1.8.



Рис. 1.8. Склад і послідовність процесу планування поточних витрат на виробництво

До визначальних чинників, що формують величину та структуру поточних витрат підприємства і мають бути обов'язково враховані в процесі їх планування, передусім належать зміни у масштабах виробничо-господарської діяльності, зокрема коливання обсягів виготовлення продукції, виконання робіт або надання послуг. Водночас істотний вплив справляють трансформації технічного та технологічного характеру, які супроводжують здійснення операційної діяльності та визначають рівень ресурсомісткості виробництва.

Важливою складовою є також перегляд амортизаційної політики підприємства, що безпосередньо впливає на порядок включення вартості основних засобів до складу витрат. Значущими залишаються і зміни у сфері

податкового регулювання, зокрема коригування ставок податкових платежів, які відносяться на собівартість продукції. Окрему увагу слід приділяти динаміці цін на сировинні ресурси, матеріали та інші виробничі фактори, а також умовам їх постачання, що визначаються укладеними контрактами.

Не менш важливими є зміни у системі оплати праці, які встановлюються положеннями колективних договорів і внутрішніх нормативних документів підприємства. До таких змін належать рівень заробітної плати, механізми матеріального стимулювання, преміювання та інші виплати, що формують фонд оплати праці. Поряд із зазначеними чинниками необхідно враховувати й інші фактори, які, з огляду на галузеву специфіку та особливості функціонування підприємства, можуть суттєво впливати на структуру й обсяг поточних витрат [11;16;30].

Процес розрахунку витрат підприємства, як правило, відображається у вигляді узагальненої схеми, що демонструє логічну послідовність відповідних етапів (рис. 1.9).

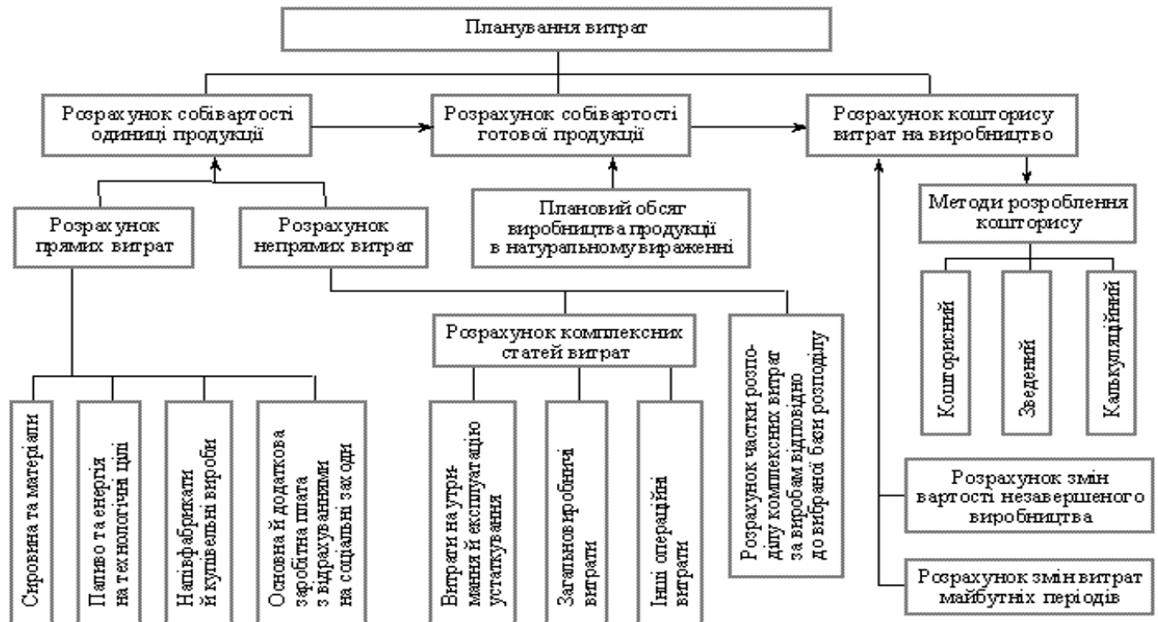


Рис.1.9. Схема процедури планування витрат підприємства

У сучасних ринкових умовах на стадії поточного планування визначальним орієнтиром виступає рівень ринкової ціни продукції. Саме вона

задає гранично допустимий обсяг витрат на одиницю продукції, оскільки формується під впливом витрат підприємств-конкурентів, що виробляють аналогічні товари. У зв'язку з цим підприємство змушене узгоджувати власну витратну політику з вимогами конкурентного середовища, забезпечуючи оптимізацію витрат з метою досягнення належного рівня конкурентоспроможності.

Формування плану собівартості на підприємстві здійснюється лише після проведення комплексного та детального аналізу результатів його виробничо-господарської діяльності за попередній період. Такий підхід дозволяє об'єктивно оцінити наявні тенденції, виявити проблемні аспекти та визначити ключові напрями подальшого вдосконалення витратної політики.

У процесі аналітичної роботи особлива увага приділяється виявленню перевитрат ресурсів порівняно з установленими нормами, зокрема щодо використання сировини, матеріалів, палива та енергії. Також аналізуються додаткові виплати працівникам, пов'язані з відхиленнями від нормальних умов праці. Важливим є дослідження витрат, зумовлених простоями обладнання, аварійними ситуаціями, виробничим браком, а також змін у витратах, пов'язаних із постачанням комплектуючих виробів. Окремо враховуються випадки недотримання технологічних процесів, що негативно впливають на ефективність виробництва.

На основі отриманих результатів визначаються внутрішні резерви підвищення ефективності діяльності підприємства, що слугує підґрунтям для розроблення комплексу організаційно-технічних заходів, спрямованих на оптимізацію витрат і покращення результативності виробничих процесів [5;6;8].

Підсумки планових розрахунків відображаються через систему показників, які характеризують як абсолютні обсяги витрат, так і їх відносний рівень та динаміку змін. Такі показники визначаються як у розрахунку на одиницю продукції, так і щодо загального обсягу виробництва окремих видів продукції та реалізованої продукції в цілому.

Абсолютний обсяг витрат на виробництво продукції визначається як їх сукупна величина за певний плановий або звітний період. Натомість відносний рівень витрат характеризується співвідношенням загальних витрат до обсягу виготовленої продукції. Для оцінки витрат при випуску різномірної продукції використовується узагальнюючий показник - витрати на одну гривню товарної продукції, який розраховується шляхом ділення сумарних витрат на вартісний обсяг виробництва.

Собівартість продукції виступає складним інтегральним показником, що акумулює вплив значної кількості різноспрямованих факторів. Усі ці фактори доцільно систематизувати за двома основними групами: зовнішніми, що формуються поза межами підприємства, та внутрішніми, які безпосередньо залежать від організації його діяльності.

До факторів зовнішнього середовища належать передусім зміни рівня цін на матеріальні ресурси, напівфабрикати, інструменти, паливо та енергію, що постачаються сторонніми контрагентами. Важливим є також вплив державного регулювання, зокрема перегляд мінімального рівня заробітної плати, а також зміни у системі обов'язкових відрахувань і нарахувань на фонд оплати праці, включаючи соціальні внески. Окрім цього, істотну роль відіграє динаміка тарифів на транспортні перевезення та інші чинники макроекономічного характеру.

Внутрішні фактори, своєю чергою, пов'язані з ефективністю використання ресурсного потенціалу підприємства. До них належать зростання продуктивності праці, зменшення трудомісткості та матеріаломісткості продукції, а також мінімізація втрат від виробничого браку й інших нераціональних витрат.

Планування витрат у розрізі центрів відповідальності здійснюється шляхом складання відповідних кошторисів, які охоплюють повний обсяг витрат підрозділів на виробництво продукції, виконання робіт або надання послуг у межах планового періоду незалежно від ступеня їх готовності. Такі кошториси виконують низку важливих функцій. По-перше, вони мають

організаційне значення, оскільки забезпечують орієнтацію керівників підрозділів на дотримання встановлених норм і регламентів використання ресурсів. По-друге, реалізується контрольна функція, що полягає у можливості зіставлення фактичних витрат із плановими показниками з метою виявлення відхилень. По-третє, кошториси виконують стимулюючу роль, оскільки передбачають персональну відповідальність за перевищення витрат і водночас сприяють заохоченню їх оптимізації.

Застосування шахового принципу побудови кошторисів центрів відповідальності дозволяє чітко розмежувати витрати на змінні та постійні. Це створює необхідні передумови для формування гнучких кошторисів, які можуть адаптуватися до різних варіантів обсягів виробництва та використовуватися для уточнення планових витрат відповідно до фактичного рівня випуску продукції.

У процесі планування собівартості важливо розрізнити витрати на виготовлення окремих видів продукції та сукупну собівартість усього товарного випуску. Розрахунок собівартості одиниці продукції має ключове значення, оскільки слугує основою для формування цін, визначення рівня рентабельності, оцінки ефективності технічних і організаційних рішень, а також проведення економічного аналізу. Водночас планування зведеної собівартості всієї товарної продукції дає змогу встановити загальний обсяг необхідних витрат, оцінити фінансові результати діяльності підприємства та визначити ефективність його операційної діяльності у плановому періоді [5]. Сукупні витрати всіх структурних підрозділів підприємства, які беруть участь у виробничому процесі, узагальнюються у зведеному кошторисі витрат на виробництво. При цьому до складу такого кошторису не включається вартість продукції власного виробництва, що використовується всередині підприємства для забезпечення його виробничо-господарських потреб, тобто внутрішньозаводський оборот.

Формування зведеного кошторису витрат на виробництво ґрунтується на системі взаємопов'язаних розрахунків, які, як правило, здійснюються з

розподілом за кварталами. До їх складу входять визначення витрат на сировину, матеріальні ресурси, придбані напівфабрикати та комплектуючі вироби, а також витрат на технологічне паливо й енергію, що використовуються в основному виробництві. Водночас враховуються витрати на оплату праці виробничого персоналу, включаючи як основну, так і додаткову заробітну плату, разом із відповідними соціальними відрахуваннями. Не менш важливими є кошториси витрат допоміжних підрозділів, розрахунки витрат, пов'язаних із підготовкою та освоєнням виробництва, а також інші виробничі витрати. До зведеного кошторису також включаються загальновиробничі, адміністративні витрати та витрати, пов'язані зі збутом продукції.

Планування загального обсягу операційних витрат і їх структури, як правило, супроводжується розрахунком показників ефективності використання ресурсів, зокрема витратомісткості, витратовіддачі та рівня рентабельності. Отримані планові показники використовуються при складанні фінансових планів підприємства, зокрема плану доходів і витрат операційної діяльності, а також інших поточних і оперативних документів планування.

Інформація бухгалтерського обліку витрат за об'єктами калькулювання має значення не лише для контролю за покриттям витрат доходами від реалізації продукції. Визначення фактичної собівартості здійснюється передусім для зіставлення витрат на виробництво і збут із ціною реалізації одиниці продукції. У випадку, коли отримані доходи не компенсують понесені витрати, постає питання щодо економічної доцільності подальшого виробництва відповідної продукції та навіть функціонування підприємства в цілому.

Разом із тим для повноцінного аналізу собівартості недостатньо оперувати лише загальною сумою витрат. Необхідною є деталізована інформація щодо кожної статті витрат і за кожним об'єктом їх формування. Отримання таких даних залежить від особливостей технологічного процесу та організації виробництва на конкретному підприємстві, оскільки різні види

діяльності, галузі та окремі види продукції характеризуються специфічними підходами до організації виробничого процесу.

Облік витрат за місцями їх виникнення також має галузеву та організаційну специфіку і формується відповідно до технологічних особливостей і структури управління підприємства. Такий підхід забезпечує можливість чіткого пов'язання витрат із діяльністю та відповідальністю конкретних виконавців - майстрів, бригадирів, робітників та інших посадових осіб [22;46].

Варто зазначити, що в різних галузях застосовується відмінна номенклатура статей витрат, що, своєю чергою, визначає методи їх обліку та калькулювання собівартості. Вплив цих особливостей проявляється за низкою характеристик: за масштабом виробництва розрізняють однопередільний і попередільний методи; за особливостями технологічного процесу - напівфабрикатний і безнапівфабрикатний підходи; за кількістю об'єктів калькулювання - однопродуктовий і багатопродуктовий методи; за способом розподілу непрямих витрат - однокоефіцієнтний і багатокоефіцієнтний; за часовим аспектом - попередні (планові, нормативні) та фактичні (звітні) розрахунки; за повнотою охоплення витрат - повні та часткові калькуляції, що враховують лише прямі змінні витрати [63].

На практиці більшість підприємств використовує лише окремі з наведених підходів, що зумовлює необхідність індивідуального формування системи обліку витрат. Таким чином, організація процесу обліку та калькулювання фактичної собівартості продукції в межах внутрішньогосподарської системи визначається сукупністю таких чинників, як технологічні особливості виробництва, організаційна структура підприємства, склад і структура калькуляційних статей витрат, а також можливості їх деталізованого аналітичного розподілу.

### 1.3. Організація процесу планування витрат на підприємстві

Планування витрат на підприємствах комунального сектору виступає ключовим елементом системи управління їх діяльністю, оскільки саме через формування та контроль витрат забезпечується досягнення економічної ефективності, фінансової стабільності та соціальної спрямованості функціонування таких підприємств. Особливість комунального сектору полягає у тому, що його підприємства поєднують економічну діяльність із виконанням суспільно важливих функцій, що пов'язані із забезпеченням населення базовими послугами. Це зумовлює специфічні підходи до планування витрат, які мають враховувати як економічні, так і соціальні фактори.

У сучасних умовах господарювання підприємства житлово-комунального господарства функціонують у складному економічному середовищі, яке характеризується нестабільністю цін на ресурси, високим рівнем зношеності основних засобів, обмеженістю фінансових ресурсів, а також значною залежністю від державного регулювання тарифів. У зв'язку з цим планування витрат набуває стратегічного значення, оскільки дозволяє не лише визначити необхідний обсяг ресурсів для забезпечення діяльності підприємства, але й сформулювати основу для обґрунтування тарифів, оцінки ефективності діяльності та прийняття управлінських рішень.

Методичні засади організації планування витрат базуються на системі принципів, що визначають логіку та структуру цього процесу. До основних принципів належать принцип наукової обґрунтованості, системності, комплексності, безперервності, гнучкості та економічної доцільності. Принцип наукової обґрунтованості передбачає використання сучасних методів економічного аналізу, нормування та прогнозування. Системність означає взаємозв'язок планування витрат із іншими функціями управління підприємством, включаючи планування доходів, інвестицій та фінансових

результатів. Комплексність забезпечує врахування всіх факторів, що впливають на формування витрат.

Планування виступає однією з ключових функцій системи управління підприємством, оскільки охоплює процес визначення стратегічних і поточних цілей діяльності, а також формування механізмів і засобів їх досягнення. У цьому аспекті особливого значення набуває планування витрат, основним призначенням якого є прогнозування майбутніх економічних результатів діяльності підприємства та забезпечення ефективного використання наявних ресурсів. Раціонально організований процес планування витрат створює необхідні передумови для підтримання фінансової стабільності підприємства, підвищення ефективності його діяльності та забезпечення конкурентоспроможності в умовах динамічного ринкового середовища.

Метою дослідження сучасних підходів до планування витрат є визначення сутності, ролі та значення цього процесу в системі управління підприємством, а також обґрунтування його впливу на результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання. В умовах економічної нестабільності, посилення кризових явищ та високого рівня невизначеності зовнішнього середовища підприємства змушені приділяти значну увагу прогнозуванню та фінансовому плануванню витрат. Це обумовлено необхідністю забезпечення безперервності виробничих процесів, збереження фінансової стійкості та підвищення ефективності управління ресурсами підприємства.

Основу процесу планування становить прийняття управлінських рішень, спрямованих на формування цілей, визначення завдань розвитку підприємства та вибір найбільш ефективних шляхів їх реалізації. Сутність планування полягає у розробленні оптимальних планових рішень, визначенні методів і способів досягнення поставлених цілей, а також у забезпеченні максимально ефективного використання всіх видів ресурсів підприємства. У цьому контексті планування витрат виступає важливим інструментом управління,

який дозволяє визначити економічно обґрунтований рівень витрат для виробництва окремих видів продукції, виконання робіт або надання послуг.

Процес планування діяльності підприємства має комплексний характер і включає низку взаємопов'язаних складових, серед яких планування виробництва, реалізації продукції, собівартості, інвестиційної діяльності, фінансових результатів, оцінювання фінансового стану підприємства, а також забезпечення його матеріальними, трудовими та фінансовими ресурсами. Кожна із зазначених складових є важливим елементом загальної системи управління підприємством і безпосередньо впливає на рівень ефективності його функціонування.

У сучасних умовах господарювання планування набуває особливої актуальності не лише для окремих підприємств, але й для галузей економіки та держави в цілому. Саме планування дозволяє визначити необхідний обсяг витрат на виробництво продукції, виявити фактори, що впливають на їх зміну, встановити резерви скорочення витрат та спрогнозувати очікувані фінансові результати діяльності підприємства. Завдяки цьому забезпечується можливість своєчасного реагування на зміни зовнішнього середовища та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Управління підприємством загалом характеризується реалізацією взаємопов'язаних функцій, до яких належать планування, контроль, регулювання, організація діяльності та стимулювання персоналу. Важливе місце у цій системі займає процес прийняття управлінських рішень, який забезпечує узгодження планових показників із фактичними результатами діяльності та дозволяє своєчасно коригувати напрями розвитку підприємства. Схематично взаємозв'язок процесів прийняття рішень, планування, контролю та регулювання представлено на рис. 1.10.

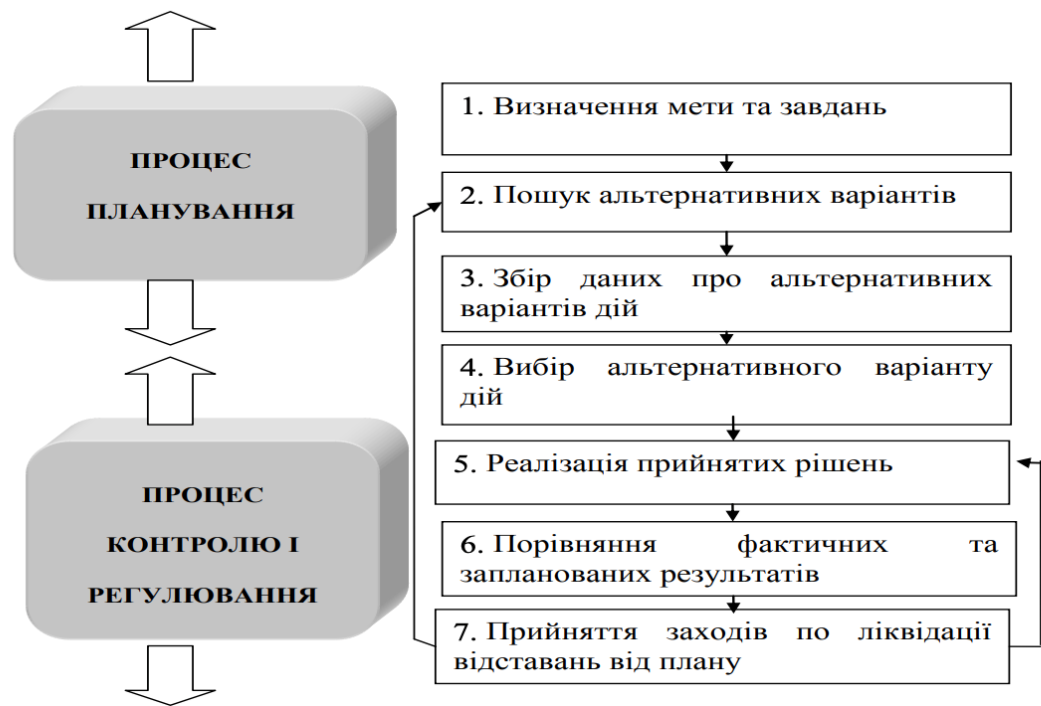


Рис. 1.10. Процес прийняття рішень, планування, контролю та регулювання [10]

Фактично перші п'ять етапів відображають процес прийняття управлінських рішень, тобто процес планування діяльності підприємства, результатом якого є реалізація обраного рішення на п'ятому етапі. Наступні два етапи характеризують безпосередньо систему управління реалізованим рішенням, яка включає оцінювання отриманих результатів, здійснення контролю та коригування відхилень з метою забезпечення виконання визначеного альтернативного варіанта розвитку підприємства [10].

Одним із ключових елементів процесу планування є визначення можливих альтернатив та вибір найбільш ефективного варіанта, що максимально відповідає стратегічним цілям і напрямам розвитку підприємства. Основним завданням діяльності будь-якого суб'єкта господарювання є забезпечення отримання прибутку власниками підприємства шляхом виробництва продукції або надання послуг високої якості за конкурентоспроможними цінами та розширення присутності на максимально можливій кількості ринків збуту.

Планування виступає однією з базових функцій системи управління підприємством поряд із контролем, регулюванням та організацією діяльності,

безпосередньо впливаючи на процес управління витратами. Формування планів собівартості продукції здійснюється як у короткостроковому, так і в довгостроковому періодах. Короткострокове планування зазвичай реалізується у формі детальних річних кошторисів або бюджетів витрат. Основою для складання таких планів є система норм, нормативів та показників використання ресурсів, що визначають допустимий рівень витрат у процесі виробництва та реалізації продукції.

На нашу думку, основними завданнями планування витрат і собівартості продукції, робіт та послуг є:

- визначення економічно обґрунтованих обсягів фінансування виробництва, що дозволяє вивільнити частину фінансових ресурсів для здійснення інвестиційної діяльності;
- прогнозування потреби підприємства в оборотних активах, зокрема у виробничих запасах, незавершеному виробництві та залишках готової продукції;
- планування та прогнозування прибутку від реалізації продукції;
- оцінювання структури собівартості продукції з погляду матеріаломісткості, трудомісткості, фондомісткості та інших характеристик;
- забезпечення можливості збільшення обсягів виробництва шляхом скорочення собівартості одиниці продукції;
- підвищення рівня рентабельності діяльності підприємства за рахунок оптимізації витрат і зниження собівартості продукції;
- створення передумов для зниження цін на продукцію при збереженні необхідного рівня прибутковості, що сприятиме підвищенню конкурентоспроможності підприємства на ринку;
- забезпечення зростання прибутку та рентабельності внаслідок скорочення виробничих витрат при незмінному рівні цін;
- прискорення оборотності капіталу за рахунок скорочення витрат на виробництво та реалізацію продукції.

Таким чином, ефективна система планування витрат і собівартості продукції сприяє підвищенню результативності діяльності підприємства, зміцненню його фінансового стану та активізації ділової активності.

Важливою складовою системи планування витрат є нормування ресурсів. Нормування являє собою процес розроблення та встановлення гранично допустимих величин запасів і витрат виробничих, матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, необхідних для забезпечення процесів виробництва та реалізації продукції [10].

У сучасних умовах господарювання, коли підприємства зацікавлені у збільшенні обсягів постачання продукції на ринок, розширенні асортименту та підвищенні привабливості товарів для споживачів як за якістю, так і за ціною, проблема підвищення ефективності виробництва набуває особливої актуальності. Саме цим визначається сутність нормування ресурсів як процесу встановлення науково обґрунтованих витрат трудових, матеріальних, фінансових та інших ресурсів на одиницю продукції або виконання певного виду робіт.

Основною метою нормування витрат ресурсів є забезпечення їх максимально ефективного використання шляхом систематичного скорочення сукупних витрат на виробництво та реалізацію продукції. Досягнення зазначеної мети можливе за умови орієнтації системи нормування на впровадження сучасної техніки, прогресивних технологій, удосконалення організації виробництва, праці та управління, що забезпечує поступове зниження ресурсомісткості виробничих процесів та своєчасне відображення цих змін у діючих нормах витрат.

Норма являє собою гранично допустиму величину витрачання певного виду ресурсу на виробництво одиниці продукції. На відміну від норм, нормативи здебільшого виражаються у відносних показниках - коефіцієнтах або відсотках, які характеризують допустимий рівень використання окремих видів ресурсів.

Для реалізації функцій управління витратами, зокрема у сфері планування, система управління підприємством використовує комплекс норм і нормативів, класифікація яких здійснюється залежно від цілей застосування, об'єктів нормування, масштабів використання, терміну дії та інших критеріїв. Систему норм і нормативів за об'єктами, масштабами та строками дії відповідно до чинної нормативно-правової бази та законодавства держави наведено на рис. 1.11.



Рис. 1.11 Система норм і нормативів використання по об'єктам, масштабам та часу дії [10]

Для проведення ґрунтового аналізу собівартості продукції та виявлення внутрішніх резервів її зниження важливе значення має планування витрат за їх видами, тобто за однорідними економічними елементами. Такий підхід дозволяє охарактеризувати ресурсну структуру витрат підприємства та оцінити рівень використання окремих видів ресурсів у процесі господарської діяльності. Групування витрат за економічними елементами дає можливість визначити загальну потребу підприємства у матеріальних, трудових,

фінансових та інших ресурсах, а також забезпечує інформаційну основу для формування ефективної системи управління витратами.

До складу основних однорідних елементів витрат належать матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні відрахування на відновлення основних засобів, амортизація нематеріальних активів, а також інші операційні витрати. Зазначена номенклатура економічних елементів є універсальною та використовується на всіх рівнях управління підприємством. Водночас у діяльності окремих структурних підрозділів можуть виникати певні особливості формування витрат.

Планування витрат за носіями витрат та окремими видами продукції має важливе значення для визначення рентабельності продукції підприємства та формування обґрунтованої цінової політики. Такий підхід дозволяє визначити собівартість окремих видів продукції, робіт або послуг, що виступає необхідною умовою ефективної організації внутрішньогосподарських економічних відносин між структурними підрозділами підприємства. Крім того, деталізація витрат за конкретними видами продукції забезпечує можливість оцінювання ефективності виробничої діяльності та виявлення найбільш витратомістких напрямів функціонування підприємства.

У процесі планування підприємство визначає очікуваний рівень витрат на майбутній період. Оскільки планові витрати формуються на перспективу, їх величина має певний імовірнісний характер навіть за умови використання обґрунтованої нормативної бази та сучасних методів прогнозування. На фактичний рівень витрат можуть впливати різноманітні чинники, що зумовлюють відхилення від запланованих показників. До таких чинників належать зміни обсягів виробництва, коливання цін на матеріальні ресурси та енергоносії, зміни умов господарювання, інфляційні процеси, а також інші непередбачені фактори, що впливають на виробничо-господарську діяльність підприємства.

Виникнення відхилень між фактичними та плановими витратами потребує проведення детального аналізу причин їх появи. Результати такого аналізу виступають важливою інформаційною базою для прийняття управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію витрат, підвищення ефективності використання ресурсів та вдосконалення системи планування на підприємстві [5].

Основною метою розроблення плану витрат підприємства є визначення економічно обґрунтованого рівня планових витрат, необхідних для забезпечення здійснення всіх напрямів господарської діяльності підприємства. Планування витрат охоплює витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції, виконанням робіт та наданням послуг, здійсненням управлінської діяльності, організацією процесу збуту продукції, виконанням податкових зобов'язань, реалізацією інвестиційних програм, а також проведенням фінансових операцій.

Таким чином, система планування витрат є важливою складовою загальної системи управління підприємством, оскільки забезпечує формування необхідної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень, сприяє підвищенню ефективності господарської діяльності та створює передумови для забезпечення стабільного розвитку підприємства в умовах сучасного економічного середовища.

У разі застосування напівфабрикатного методу до складу витрат структурних підрозділів включається вартість напівфабрикатів та продукції, виготовленої іншими підрозділами підприємства. Такий підхід використовується за умов існування між структурними одиницями фактичних або умовних внутрішньогосподарських ринкових відносин. Водночас у вітчизняній практиці найбільш поширеним є безнапівфабрикатний метод, за якого вартість напівфабрикатів власного виробництва не включається до собівартості продукції окремих виробничих підрозділів. Передача напівфабрикатів між підрозділами у цьому випадку контролюється системою оперативного обліку, а не бухгалтерським обліком. За таких умов сукупні

витрати основних виробничих підрозділів фактично відповідають загальному обсягу витрат підприємства, оскільки внутрішній оборот не враховується.

Водночас витрати допоміжних та обслуговуючих підрозділів завжди включаються до собівартості продукції основних виробничих підрозділів. Розподіл таких витрат здійснюється пропорційно обсягу послуг, які були надані відповідним структурним підрозділам [5].

Процес планування витрат на підприємстві здійснюється за принципом «знизу вгору», аналогічно до формування фактичних витрат. Формування планових показників починається на рівні центрів відповідальності та місць виникнення витрат, після чого відбувається узагальнення інформації для визначення собівартості продукції та складання загального кошторису підприємства.

При формуванні системи планування витрат необхідно враховувати механізм відшкодування витрат на утримання апарату управління, загальногосподарських служб та адміністративних підрозділів. Такі витрати можуть або включатися до собівартості продукції в межах калькулювання повних витрат, або розглядатися як витрати звітного періоду та списуватися безпосередньо на фінансовий результат через віднімання їх суми від доходів підприємства за відповідний період. Перший підхід традиційно застосовувався у вітчизняній практиці, тоді як другий набув поширення після впровадження з 2000 року нових положень бухгалтерського обліку, гармонізованих із міжнародними стандартами фінансової звітності.

Інформаційною основою для планування витрат звичайної діяльності підприємства виступають ключові фінансово-економічні показники його функціонування. До них належать планова середньооблікова чисельність персоналу, штатний розпис, система оплати праці, наявна матеріально-технічна база та плани її розвитку, прогнозований і фактичний обсяг товарообороту, структура запасів товарно-матеріальних цінностей та інші показники діяльності підприємства. Крім того, у процесі планування враховується інформація щодо місцезнаходження постачальників, умов

постачання ресурсів, діючих тарифів, ставок, норм та нормативів, які використовуються для внутрішньогосподарських розрахунків. Важливе значення також мають результати аналізу витрат підприємства за попередні періоди, які дозволяють оцінити тенденції зміни витрат та виявити резерви їх оптимізації [5].

Таким чином, планування виступає важливим стратегічним інструментом управління підприємством, оскільки охоплює не окремі господарські операції, а діяльність підприємства в цілому. Саме тому процес планування тісно пов'язаний із функціями контролю та регулювання. Для підприємств, які мають розвинену організаційну структуру та значний масштаб діяльності, система планування і контролю є невід'ємною складовою ефективного управління. Під управлінням підприємством у цьому контексті слід розуміти процес забезпечення його функціонування та досягнення визначених цілей відповідно до затверджених планів.

Система управління витратами підприємства передбачає формування детальної класифікації витрат та організацію ефективного процесу їх планування. Одним із ключових етапів цієї системи є процес планування витрат, який полягає у визначенні цілей діяльності підприємства та його структурних підрозділів у вигляді конкретних виробничих завдань і виборі найбільш ефективних способів їх досягнення.

Планування діяльності підприємства охоплює значну кількість взаємопов'язаних напрямів, серед яких виробництво та реалізація продукції, формування собівартості, забезпечення підприємства трудовими, матеріальними та фінансовими ресурсами, визначення фінансових результатів, оцінювання фінансового стану та планування інвестиційної діяльності. У зв'язку з цим обґрунтування витрат діяльності підприємства здійснюється за допомогою прямих техніко-економічних розрахунків за кожною статтею витрат. Загальний обсяг витрат за окремими видами діяльності та підприємством у цілому визначається шляхом підсумовування планових витрат за всіма калькуляційними статтями.

Саме на етапі планування витрат доцільно здійснювати їх регулювання для досягнення встановлених стратегічних цілей та планових показників діяльності підприємства. Водночас процесу планування обов'язково передують комплексний аналіз витрат, у ході якого визначаються резерви їх скорочення та підвищення ефективності використання ресурсів. Результати такого аналізу використовуються під час формування планів витрат на наступні періоди та розроблення заходів щодо підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства.

Використання кошторисів, сформованих за індивідуально розробленою структурою для потреб управління, на відміну від традиційних калькуляцій, може стати ефективним інструментом удосконалення системи управління собівартістю продукції та підвищення результативності функціонування підприємства в цілому.

#### Висновки до розділу 1

У процесі дослідження теоретичних засад управління плануванням витрат встановлено, що витрати підприємства є однією з ключових економічних категорій, яка безпосередньо визначає результати фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, рівень його конкурентоспроможності, фінансової стійкості та ефективності функціонування.

Дослідження показало, що ефективне управління витратами потребує комплексного підходу, який охоплює процеси планування, обліку, аналізу, контролю та регулювання. Особливе значення при цьому має класифікація витрат за різними ознаками, зокрема за економічними елементами, статтями калькуляції, місцями виникнення, центрами відповідальності, способом включення до собівартості та характером залежності від обсягів діяльності. Така систематизація дозволяє сформувати необхідну інформаційну базу для

прийняття обґрунтованих управлінських рішень і виявлення резервів зниження витрат.

Встановлено, що планування витрат є однією з базових функцій системи управління підприємством та спрямоване на визначення економічно обґрунтованого рівня витрат, необхідного для забезпечення безперервності виробничого процесу й досягнення стратегічних цілей підприємства. Процес планування охоплює прогнозування потреби у матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсах, визначення собівартості продукції, формування бюджетів і кошторисів, а також оцінювання майбутніх фінансових результатів діяльності.

У ході дослідження обґрунтовано, що ефективність системи планування витрат значною мірою залежить від рівня організації нормування ресурсів, яке забезпечує встановлення науково обґрунтованих нормативів використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Нормування створює передумови для оптимізації витрат, підвищення ефективності використання ресурсного потенціалу підприємства та зниження собівартості продукції.

Визначено, що сучасна система управління витратами повинна бути адаптивною до змін зовнішнього та внутрішнього середовища, враховувати вплив інфляційних процесів, змін у цінах на ресурси, податковому законодавстві, технологічному розвитку та інших факторів. Особливої актуальності це набуває для підприємств комунального сектору, діяльність яких характеризується високою ресурсомісткістю, значним рівнем зношеності основних засобів, залежністю від державного регулювання тарифів та необхідністю забезпечення соціально важливих функцій.

У результаті проведеного дослідження встановлено, що управління плануванням витрат на підприємстві повинно базуватися на поєднанні сучасних методів економічного аналізу, бюджетування, контролю та аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень.

## РОЗДІЛ 2

### АНАЛІЗ ВИРОБНИЧО-ГОСПОДАРЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КП «ХТМ»

#### 2.1. Загальна характеристика КП «Харківські теплові мережі»

Комунальне підприємство «Харківські теплові мережі» створене відповідно до вимог чинного законодавства України, зокрема законів України «Про місцеве самоврядування в Україні», «Про підприємства в Україні», «Про підприємництво», «Про власність», а також інших нормативно-правових актів. Зазначене підприємство перебуває у комунальній власності територіальної громади міста Харкова.

У процесі здійснення своєї діяльності підприємство керується положеннями Конституції України, законами України, постановами Верховної Ради України, указами та розпорядженнями Президента України, рішеннями Харківської міської ради та її виконавчого комітету, розпорядженнями міського голови, а також іншими нормативно-правовими актами та власним статутом.

Юридична адреса підприємства: м. Харків, вул. Доброхотова, 11.

Господарська діяльність підприємства здійснюється на підставі чинного законодавства України та відповідно до статуту, який затверджується Управлінням комунального майна і приватизації Харківської міської ради та погоджується з Головним управлінням енергетики й інженерного забезпечення міста.

Підприємство має статус юридичної особи, володіє відокремленим майном, закріпленим за ним на праві господарського відання, веде самостійний баланс, має розрахункові та інші рахунки в банківських установах. Крім того, воно може використовувати власний товарний знак, зареєстрований у встановленому порядку, а також має фірмові бланки, печатку і штампи із зазначенням своєї назви.

Основною метою функціонування підприємства є забезпечення потреб населення міста Харкова, а також підприємств, установ і організацій різних форм власності у якісному теплопостачанні за умов мінімізації витрат. Одночасно діяльність підприємства спрямована на отримання прибутку, необхідного для його подальшого розвитку, а також на забезпечення інтересів працівників і задоволення їх соціально-економічних потреб.

До основних напрямів діяльності підприємства належить виробництво, транспортування, розподіл і постачання теплової енергії всім категоріям споживачів, а також здійснення контролю за ефективністю та раціональністю її використання. Крім того, підприємство здійснює виробництво електричної енергії, її використання для власних потреб, а також передачу в енергетичні мережі та реалізацію споживачам відповідно до отриманих ліцензій і встановлених тарифів.

Важливим напрямом діяльності є забезпечення надійної та безперебійної роботи теплових мереж, енергетичного обладнання і відповідної інфраструктури, а також реалізація єдиної технічної політики з урахуванням принципів раціонального використання енергоресурсів. Підприємство здійснює експлуатацію теплових мереж, котельних установок і допоміжних об'єктів, а також бере участь у створенні нових систем теплопостачання, джерел теплової та електричної енергії, їх реконструкції, модернізації та технічному переоснащенні.

До сфери діяльності підприємства належить також виконання комплексу робіт із монтажу, ремонту, реконструкції та технічного обслуговування тепло- та електроенергетичного обладнання. Підприємство може організовувати виробництво і реалізацію будівельних матеріалів, здійснювати будівництво, а також виконувати будівельно-монтажні, ремонтні, проектні та кошторисні роботи.

Окремим напрямом є здійснення проектно-конструкторської діяльності, а також виконання функцій як замовника, так і підрядника при реалізації будівельних проєктів у сфері теплопостачання. Підприємство забезпечує

приймання та контроль вузлів обліку теплової енергії, здійснює нагляд за правильністю ведення комерційного обліку споживачами.

Крім того, підприємство проводить налагоджувальні та випробувальні роботи на газовому обладнанні, здійснює інструментальні дослідження у сфері екології та промислової безпеки, а також екологічні й теплотехнічні випробування обладнання. Воно може закуповувати теплову енергію у сторонніх організацій для подальшого використання або реалізації.

У межах своєї діяльності підприємство також використовує транспортні засоби для перевезення вантажів і пасажирів, здійснює їх технічне обслуговування, ремонт і модернізацію. Важливим напрямом є впровадження науково-технічних досягнень, участь у розробці заходів щодо покращення екологічної ситуації, а також формування перспективних планів розвитку систем теплопостачання міста з наданням відповідних технічних умов.

Підприємство займається розробкою та впровадженням програмного забезпечення, здійснює підготовку і підвищення кваліфікації персоналу, а також надає послуги у сфері маркетингу, менеджменту, реклами та інформаційно-консультаційного обслуговування. Додатково воно може виконувати посередницькі функції для підприємств і громадян у сфері придбання та обслуговування технічного обладнання.

Таким чином, діяльність підприємства має комплексний характер і охоплює широкий спектр виробничих, технічних, організаційних і сервісних функцій, спрямованих на забезпечення стабільного та ефективного функціонування системи теплопостачання.

Поточне керівництво діяльністю Підприємства здійснюється директором, який призначається на посаду розпорядженням міського голови на контрактній основі за поданням Головного управління енергетики та інженерного забезпечення Харківської міської ради.

Директор забезпечує оперативне управління підприємством і самостійно приймає рішення з усіх питань його діяльності, за винятком тих,

що віднесені чинним законодавством або статутом до компетенції інших органів управління.

У межах своїх повноважень директор:

- несе персональну відповідальність за результати діяльності підприємства, його фінансовий стан, дотримання договірних зобов'язань і трудової дисципліни;
- виступає від імені підприємства без довіреності, представляє його інтереси у взаємовідносинах з органами державної влади, місцевого самоврядування, підприємствами та організаціями;
- здійснює управління майном і фінансовими ресурсами підприємства відповідно до вимог законодавства та положень статуту;
- веде переговори, укладає договори та контракти, у тому числі трудові, при цьому договори на суму понад 500 тис. грн підлягають погодженню з Головним управлінням енергетики та інженерного забезпечення міста;
- видає розпорядчі документи, затверджує внутрішні нормативні акти підприємства, надає обов'язкові до виконання вказівки працівникам;
- визначає організаційну структуру підприємства та затверджує його штатний розпис;
- відповідає за своєчасне та повне подання звітності до органів статистики, а також відповідних структур міської ради.

Ключові посадові особи підприємства, зокрема головний інженер, головний бухгалтер, заступники директора та керівники філій, призначаються на посади та звільняються директором за погодженням з Головним управлінням енергетики та інженерного забезпечення міста.

Трудовий колектив підприємства формується з працівників, які здійснюють свою діяльність на підставі трудових договорів. Він відіграє важливу роль у функціонуванні підприємства та бере участь у вирішенні окремих питань його діяльності.

До повноважень трудового колективу належать:

- розгляд і затвердження проєкту колективного договору;
- участь у системі матеріального і морального стимулювання праці, підтримка ініціатив щодо підвищення продуктивності, а також сприяння розвитку винахідницької та раціоналізаторської діяльності;
- вирішення інших питань у межах компетенції, визначеної законодавством.

Підприємство має право здійснювати й інші види господарської діяльності, які відповідають його основній меті та не суперечать вимогам чинного законодавства України.

## 2.2. Аналіз загальних показників результативності діяльності комунального підприємства

Основні результати діяльності підприємства доцільно оцінювати за сукупністю фінансових, технічних, соціальних та екологічних показників, кожен з яких відображає окремий аспект його функціонування. Узагальнений аналіз цих складових дозволяє сформулювати комплексне уявлення про ефективність роботи підприємства.

Фінансові показники характеризують рівень економічної стійкості підприємства, його платоспроможність і здатність забезпечувати безперервність діяльності навіть у нестандартних або кризових умовах. Вони дають можливість оцінити, чи має підприємство достатній обсяг ресурсів для покриття поточних витрат і виконання своїх зобов'язань. Водночас важливим є не лише визначення вартості підприємства, але й детальний аналіз витрат, що дозволяє виявити резерви підвищення ефективності та оптимізації ресурсного забезпечення.

Технічні показники відображають рівень ефективності функціонування теплових мереж, їх надійність та спроможність забезпечувати потреби споживачів у тепловій енергії. Вони дозволяють оцінити ступінь використання технологічного потенціалу підприємства, а також виявити проблемні ділянки

інфраструктури. Зокрема, значні тепловтрати, зношеність обладнання або часті аварійні ситуації свідчать про необхідність модернізації та технічного переоснащення.

Соціальні показники характеризують стан трудового колективу, рівень задоволеності працівників умовами праці та соціальним забезпеченням. Вони безпосередньо впливають на мотивацію персоналу, його продуктивність і стабільність кадрового складу, що, у свою чергу, відображається на загальних результатах діяльності підприємства.

Екологічні показники дають змогу оцінити вплив підприємства на навколишнє середовище, зокрема рівень викидів забруднюючих речовин та ефективність природоохоронних заходів. Аналіз цих показників є необхідним для розробки та впровадження заходів, спрямованих на зменшення негативного екологічного впливу.

Комплексна оцінка зазначених показників дозволяє не лише визначити поточний рівень ефективності функціонування підприємства, але й окреслити напрями його подальшого розвитку та вдосконалення. Це сприяє підвищенню якості надання послуг, покращенню фінансових результатів, забезпеченню соціальної стабільності та зниженню негативного впливу на довкілля.

Водночас ключовою вимогою до кадрової політики підприємства виступає забезпечення високого рівня якості, що передбачає як належний професійний рівень персоналу, так і високу якість послуг, які надаються за його участю.

Аналіз динаміки персоналу комунального підприємства у період 2022-2024 роки наведено у табл. 2.1.

Аналізуючи дані в табл. 2.1, можна зробити висновок, що протягом досліджуваного періоду спостерігається поступове скорочення середньооблікової чисельності персоналу підприємства. Так, у 2024 році чисельність працівників зменшилась порівняно з 2022 роком, що може бути зумовлено як оптимізацією витрат, так і впливом зовнішніх факторів, зокрема економічною нестабільністю та воєнними умовами.

**Аналіз динаміки персоналу КП «Харківські теплові мережі»**

Рік	Середньооблікова чисельність, осіб	Прийнято, осіб	Звільнено, осіб	Кпр	Кзв	Кпл
2022	5800	420	510	0,072	0,088	0,088
2023	5650	390	540	0,069	0,096	0,96
2024	5500	360	550	0,655	0,1	0,1

Одночасно відбувається зниження кількості прийнятих працівників, що свідчить про обмеження кадрового оновлення. Водночас кількість звільнених працівників зростає, що негативно впливає на кадрову стабільність підприємства.

Коефіцієнт прийому має тенденцію до зниження, що означає скорочення інтенсивності залучення нових працівників. Натомість коефіцієнт звільнення та коефіцієнт плинності кадрів демонструють зростання, що свідчить про посилення нестабільності трудового колективу.

Зростання плинності персоналу може бути пов'язане з такими чинниками:

- недостатній рівень матеріального стимулювання;
- складні умови праці;
  - психологічне навантаження та ризики, пов'язані з функціонуванням підприємства в умовах воєнного стану;
  - відтік кваліфікованих кадрів.

У цілому, виявлені тенденції свідчать про необхідність удосконалення кадрової політики підприємства, зокрема в частині мотивації персоналу, підвищення рівня соціального захисту працівників та формування ефективної системи утримання кадрів.

В умовах воєнного стану, скорочення чисельності споживачів, пошкодження об'єктів критичної інфраструктури та дії тарифних обмежень аналіз фактичних витрат КП «Харківські теплові мережі» набуває особливого

значення. Для підприємств комунальної теплоенергетики витрати формуються під впливом значної кількості чинників: вартості енергоносіїв, обсягів виробництва і реалізації теплової енергії, технічного стану мереж, аварійності, рівня оплати споживачів, потреби у відновлювальних роботах та нормативного регулювання тарифів. У табл. 2.2 наведено узагальнені показники витрат, доходів та фінансового результату підприємства за 2022-2024 роки.

Таблиця 2.4

**Узагальнені показники витрат та фінансових результатів  
КП «Харківські теплові мережі» за 2022-2024 роки**

<b>Показник</b>	<b>2022 р.</b>	<b>2023 р.</b>	<b>2024 р.</b>	<b>Абсолютне відхилення 2024/2022</b>	<b>Відносне відхилення, %</b>
Сума витрат по повній господарській діяльності, млн грн	14 389.2	13 520.1	8 979.2	-5 410.0	-37.6
Сума нарахованих доходів, млн грн	14 657.3	9 185.9	7 684.0	-6 973.3	-47.6
Результат до оподаткування, млн грн	268.1	-3 601.6	-1 295.2	-1 563.3	-583.1
Чистий фінансовий результат, млн грн	280.8	-3 085.1	-1 765.5	-2 046.3	-728.7
Собівартість реалізованої продукції, млн грн	12 830.6	8 766.9	7 860.0	-4 970.6	-38.7
Доходи від основного виду діяльності, млн грн	5 781.0	5 011.5	5 074.8	-706.2	-12.2
Корисний відпуск теплової енергії, тис. гкал	3 781.582	3 422.295	3 329.078	-452.504	-12.0
Собівартість 1 Гкал теплової енергії, грн/гкал	3 364.93	2 403.12	2 248.25	-1 116.68	-33.2
Рівень розрахунків споживачів теплової енергії, %	59.7	81.9	87.6	27.9	46.7

Джерело: складено за даними звітів про управління КП «Харківські теплові мережі» за 2022, 2023 та 2024 роки.

Дані табл. 2.4 свідчать, що протягом 2022-2024 років загальна сума витрат підприємства за повною господарською діяльністю зменшилася з 14389,2 млн грн у 2022 році до 8 979,2 млн грн у 2024 році, тобто на 5 410,0 млн грн, або на 37,6 %. На перший погляд така динаміка може оцінюватися позитивно, однак її необхідно розглядати з урахуванням скорочення обсягів реалізації теплової енергії, зміни структури споживання, дії воєнного стану та специфіки тарифного регулювання.

Сума нарахованих доходів за цей самий період скоротилася ще більш відчутно - з 14 657,3 млн грн у 2022 році до 7 684,0 млн грн у 2024 році. Відносне зниження становило 47,6 %. Отже, доходи підприємства зменшувалися швидше, ніж витрати, що створювало тиск на фінансовий результат. У 2022 році підприємство отримало чистий прибуток у розмірі 280,8 млн грн, однак такий результат був значною мірою пов'язаний із відображенням у бухгалтерському обліку заборгованості з різниці в тарифах. У 2023 році підприємство вже отримало значний збиток - 3 085,1 млн грн, а у 2024 році збиток зберігся, хоча зменшився до 1 765,5 млн грн.

Собівартість реалізованої продукції у 2024 році становила 7 860,0 млн грн проти 12 830,6 млн грн у 2022 році. Скорочення собівартості на 4 970,6 млн грн пов'язане не лише з економією ресурсів, а й зі зменшенням корисного відпуску теплової енергії. У 2022 році підприємство відпустило споживачам 3781,582 тис. гкал, у 2023 році - 3 422,295 тис. гкал, а у 2024 році - 3 329,078 тис. гкал. Таким чином, обсяг реалізації теплової енергії за три роки зменшився на 452,504 тис. гкал, або приблизно на 12,0 %.

Позитивною тенденцією є зниження собівартості 1 гкал теплової енергії: з 3 364,93 грн/гкал у 2022 році до 2 248,25 грн/гкал у 2024 році. Така зміна може бути пояснена коригуванням структури витрат, зменшенням обсягу покупної теплової енергії, впливом ремонтно-відновлювальних робіт, а також зміною структури виробництва. Водночас зниження собівартості одиниці продукції не забезпечило прибутковості підприємства, оскільки тарифна

політика для населення залишалася обмеженою мораторієм, а фактичні витрати за окремими складовими продовжували зростати.

Окремо слід відзначити покращення рівня розрахунків споживачів: з 59,7 % у 2022 році до 87,6 % у 2024 році. Це позитивно вплинуло на поточні грошові надходження підприємства, проте накопичена дебіторська заборгованість і надалі залишалася одним із ключових факторів фінансової нестійкості. Основні фактори, що вплинули на зміну витрат представлено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Основні фактори, що вплинули на зміну витрат підприємства у  
2022-2024 роках**

<b>Фактор впливу</b>	<b>Зміст прояву</b>	<b>Вплив на витрати та фінансовий результат</b>
Зменшення корисного відпуску теплової енергії	Скорочення обсягів реалізації з 3 781,582 тис. Гкал у 2022 р. до 3 329,078 тис. Гкал у 2024 р.	Зменшення змінної частини витрат, але одночасне скорочення доходів від основної діяльності
Воєнний стан і пошкодження інфраструктури	Постійні обстріли, пошкодження житлового фонду та теплових мереж, потреба в аварійно-відновлювальних роботах	Зростання потреби у ремонтах, матеріалах, аварійних роботах і додатковому фінансуванні
Міграція населення та зміна кількості споживачів	Частина мешканців Харкова виїхала до інших регіонів або за кордон	Зниження споживання послуг і зменшення бази для формування доходів
Тарифні обмеження	Мораторій на підвищення тарифів для населення в умовах воєнного стану	Неможливість повного відшкодування економічно обґрунтованих витрат тарифами
Зміна цін на енергоносії та ресурси	Зростання вартості електроенергії, води, покупного тепла та інших ресурсів	Підвищення окремих складових собівартості, особливо за матеріально-енергетичними елементами
Дебіторська заборгованість	Накопичення боргів споживачів за теплопостачання	Погіршення ліквідності, збільшення потреби у зовнішній підтримці та судово-претензійній роботі

Окремим напрямом аналізу є фактичні витрати підприємства на виконання робіт з технічного обслуговування внутрішньобудинкових систем теплопостачання та постачання гарячої води житлових будинків, а також на

ліквідацію аварійних ситуацій. Фактичні витрати на технічне та аварійне обслуговування представлено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4.

**Фактичні витрати на технічне та аварійно-диспетчерське обслуговування внутрішньобудинкових систем**

Показник	2022 р.	2024 р.	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення, %
Матеріальні витрати, тис. грн	10 617.9	32 375.8	21 757.9	204.9
Витрати на оплату праці, тис. грн	69 963.4	73 419.1	3 455.7	4.9
Відрахування на соціальні заходи, тис. грн	15 168.6	15 968.9	800.3	5.3
Амортизація, тис. грн	909.1	3 064.5	2 155.4	237.1
Інші операційні витрати, тис. грн	2 481.5	3 209.0	727.5	29.3
Всього витрат, тис. грн	99 140.5	128 037.3	28 896.8	29.1

Згідно з табл. 2.4, загальна сума фактичних витрат на технічне та аварійно-диспетчерське обслуговування внутрішньобудинкових систем зросла з 99 140,5 тис. грн у 2022 році до 128 037,3 тис. грн у 2024 році. Абсолютне збільшення становило 28 896,8 тис. грн, або 29,1 %. Це свідчить про посилення витратного навантаження за напрямом, який має важливе соціальне значення, оскільки забезпечує підтримання працездатності внутрішньобудинкових систем та оперативне реагування на аварійні ситуації. Найбільше зростання спостерігалось за матеріальними витратами: з 10 617,9 тис. грн у 2022 році до 32 375,8 тис. грн у 2024 році. Абсолютне збільшення становило 21 757,9 тис. грн, а відносне - 204,9 %. Така динаміка може бути пов'язана з подорожчанням матеріалів, збільшенням потреби в запасних частинах, аварійно-відновлювальних роботах та необхідністю підтримання мереж у працездатному стані в умовах пошкоджень, спричинених воєнними діями.

Витрати на оплату праці збільшилися з 69 963,4 тис. грн до 73 419,1 тис. грн, тобто на 3 455,7 тис. грн, або на 4,9 %. Порівняно з матеріальними витратами зростання є помірним. Це пояснюється тим, що чисельність персоналу підприємства перебувала під впливом кадрової оптимізації, міграції працівників, мобілізаційних процесів та зміни організаційної структури. Водночас сам характер робіт потребує збереження кваліфікованих аварійно-ремонтних бригад, які забезпечують цілодобове реагування на заявки споживачів.

Відрахування на соціальні заходи зросли на 800,3 тис. грн, або на 5,3 %, що прямо пов'язано з динамікою фонду оплати праці. Амортизація збільшилася більш ніж утричі - з 909,1 тис. грн до 3 064,5 тис. грн. Така динаміка може бути обумовлена оновленням, переоцінкою або введенням в експлуатацію основних засобів, які використовуються під час технічного обслуговування та ремонтних робіт. Інші операційні витрати також зросли - на 727,5 тис. грн, або на 29,3 %, що може відображати збільшення супровідних витрат, пов'язаних з організацією робіт, обслуговуванням техніки, логістикою та виконанням аварійних заходів. Результативність напряму технічного та аварійно-диспетчерського обслуговування представлено в табл. 2.5.

Дані табл. 2.5 свідчать, що доходи за напрямом технічного та аварійно-диспетчерського обслуговування у 2024 році зросли порівняно з 2022 роком на 98 834,2 тис. грн, або на 65,9 %. При цьому витрати збільшилися лише на 29,1 %, що зумовило суттєве покращення фінансового результату за відповідним напрямом. Прибуток зріс з 25 738,8 тис. грн у 2022 році до 79203,8 тис. грн у 2024 році, тобто на 53 465,0 тис. грн.

Відсоток відшкодування витрат тарифом підвищився зі 126,0 % до 161,9%. Це означає, що за цим напрямом тарифні надходження покривали фактичні витрати та формували позитивний фінансовий результат. Водночас слід враховувати, що наявність значної дебіторської заборгованості КП «Житлокомсервіс» свідчить про проблеми з реальним грошовим відшкодуванням виконаних робіт. Незважаючи на незначне скорочення

заборгованості з 804 946,9 тис. грн до 803 027,1 тис. грн, її абсолютний обсяг залишається дуже високим і негативно впливає на ліквідність підприємства.

Таблиця 2.5

**Результативність напряму технічного та аварійно-диспетчерського обслуговування внутрішньобудинкових систем**

Показник	2022 р.	2024 р.	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення, %
Доходи за напрямом, тис. грн з ПДВ	149 855.1	248 689.3	98 834.2	66.0
Фактичні витрати, тис. грн без ПДВ	99 140.5	128 037.3	28 896.8	29.1
Прибуток за напрямом, тис. грн	25 738.8	79 203.8	53 465.0	207.7
Відсоток відшкодування витрат тарифом, %	126.0	161.9	35.9	28.5
Дебіторська заборгованість КП «Житлокомсервіс», тис. грн з ПДВ	804 946.9	803 027.1	-1 919.8	-0.2

Узагальнені показники діяльності КП «Харківські теплові системи» представлено в тал. 2.6

Таблиця 2.6

**Показники основного виду діяльності КП «Харківські теплові мережі»**

Показник	2022 р.	2023 р.	2024 р.	Абсолютне відхилення 2024/2022	Відносне відхилення, %
Корисний відпуск теплової енергії, тис. гкал	3 781.582	3 422.295	3 329.078	-452.504	-12.0
Собівартість реалізованої продукції, млн грн	12 830.6	8 766.9	7 860.0	-4 970.6	-38.7
Собівартість 1 гкал, грн/Гкал	3 364.93	2 403.12	2 248.25	-1 116.68	-33.2
Доходи від основного виду діяльності, млн грн	5 781.0	5 011.5	5 074.8	-706.2	-12.2
Рівень розрахунків споживачів, %	59.7	81.9	87.6	27.9	46.7

Основний вид діяльності підприємства безпосередньо пов'язаний із виробництвом, транспортуванням і постачанням теплової енергії та наданням послуг з постачання теплової енергії і гарячої води. Динаміка показників табл.

2.6 підтверджує, що у 2022-2024 роках відбулося поступове скорочення корисного відпуску теплової енергії. Найбільш суттєве зменшення мало місце у 2023 році, що може бути пов'язано з наслідками воєнних дій, руйнуванням житлового фонду, виїздом частини населення та зменшенням фактичного споживання послуг.

Зниження собівартості реалізованої продукції та собівартості 1 гкал у 2024 році не означає повного усунення фінансових проблем підприємства. За умов дії мораторію на підвищення тарифів для населення підприємство не має можливості оперативно закладати до тарифів усі фактичні зміни вартості енергоносіїв, матеріалів, електроенергії, води, амортизаційних витрат та ремонтних робіт. Саме тому навіть за зменшення окремих показників собівартості підприємство продовжує працювати зі збитком.

Підвищення рівня розрахунків споживачів до 87,6 % у 2024 році є позитивним фактором, оскільки забезпечує збільшення фактичних грошових надходжень. Однак цей показник не ліквідує накопичену дебіторську заборгованість, яка формувалася у попередні роки та погіршувала платоспроможність підприємства.

### 2.3. Процес планування витрат і системи управління плануванням витрат на КП «ХТМ»

Планування витрат у діяльності комунальних підприємств є одним із ключових елементів системи управління, оскільки саме від ефективності процесу формування, розподілу та контролю витрат залежить стабільність функціонування підприємства, якість надання послуг, фінансова стійкість та можливість забезпечення безперебійного обслуговування споживачів.

Особливого значення процес планування витрат набуває для підприємств теплоенергетичної галузі, діяльність яких характеризується високою матеріаломісткістю, енергоємністю, значною залежністю від тарифного регулювання та постійною необхідністю підтримання технічної

справності інженерної інфраструктури. Саме до таких підприємств належить КП «Харківські теплові мережі», яке забезпечує виробництво, транспортування та постачання теплової енергії значній кількості споживачів міста Харкова.

Процес планування витрат на КП «Харківські теплові мережі» здійснюється на основі вимог чинного законодавства України, галузевих нормативних документів, фінансової звітності підприємства, виробничих програм, техніко-економічних розрахунків та затверджених тарифів на теплову енергію. Основою для організації системи планування витрат є Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт і послуг на підприємствах житлово-комунального господарства, а також норми Закону України «Про теплопостачання», положення Національних стандартів бухгалтерського обліку та внутрішні регламенти підприємства.

На КП «Харківські теплові мережі» планування витрат є складовою загальної системи управління підприємством і включає процес визначення необхідного обсягу ресурсів для забезпечення виробничої діяльності, прогнозування собівартості послуг, оцінку потреб у фінансуванні, а також контроль ефективності використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Процес планування витрат здійснюється як на рівні підприємства в цілому, так і в межах окремих структурних підрозділів, котелень, ремонтних служб, теплових районів та інших центрів відповідальності.

Першим етапом планування витрат на підприємстві є проведення комплексного аналізу фінансово-господарської діяльності за попередні періоди. На цьому етапі оцінюються фактичні показники витрат, структура собівартості послуг, рівень виконання планових показників, обсяги споживання матеріальних ресурсів, ефективність використання енергетичних ресурсів, динаміка дебіторської та кредиторської заборгованості, а також рівень втрат теплової енергії у мережах.

Особлива увага приділяється аналізу відхилень фактичних витрат від планових значень, визначенню причин їх виникнення та оцінці факторів, що вплинули на зміну собівартості послуг.

Важливе значення для планування витрат на КП «Харківські теплові мережі» має виробнича програма підприємства, яка визначає прогнозовані обсяги виробництва, транспортування та постачання теплової енергії, обсяги ремонтних робіт, технічного обслуговування теплових мереж і обладнання, а також потребу в матеріально-технічних ресурсах. Саме на основі виробничої програми здійснюється формування планових показників витрат підприємства.

Однією з найбільших складових витрат КП «Харківські теплові мережі» є матеріальні витрати. До їх складу входять витрати на природний газ, електроенергію, воду, запасні частини, будівельні матеріали, труби, арматуру, паливно-мастильні матеріали та інші ресурси, необхідні для забезпечення функціонування теплового господарства. Планування матеріальних витрат здійснюється на підставі технічно обґрунтованих норм споживання ресурсів, даних про фактичне використання матеріалів у попередніх періодах, прогнозованих цін на енергоносії та матеріали, а також очікуваних обсягів ремонтних і аварійно-відновлювальних робіт.

Особливістю діяльності КП «Харківські теплові мережі» є високий рівень фізичного зносу теплових мереж та обладнання, що обумовлює значні витрати на проведення поточних і капітальних ремонтів. У зв'язку з цим важливим напрямом планування витрат є формування кошторисів ремонтних робіт та аварійно-відновлювальних заходів. При цьому враховуються результати технічного обстеження мереж, статистика аварійності, рівень теплових втрат, а також потреба у модернізації обладнання та заміні зношених елементів теплової інфраструктури.

Значну частку витрат підприємства становлять витрати на оплату праці. Планування фонду оплати праці здійснюється відповідно до штатного розпису, колективного договору, галузевих нормативів та діючих умов оплати

праці. При цьому враховується чисельність персоналу, рівень посадових окладів, система преміювання, доплати за роботу в шкідливих умовах, нічний час, аварійно-відновлювальні роботи та інші компенсаційні виплати. Крім того, плануються відрахування на соціальні заходи, що включають єдиний соціальний внесок та інші обов'язкові платежі.

Система управління плануванням витрат на КП «Харківські теплові мережі» базується на принципах бюджетування та контролю центрів відповідальності. Кожний структурний підрозділ підприємства формує власний кошторис витрат, який погоджується з фінансовими та економічними службами підприємства. У межах системи бюджетування здійснюється розподіл витрат за статтями, визначення лімітів використання ресурсів, контроль дотримання встановлених нормативів та аналіз ефективності діяльності окремих підрозділів.

Для забезпечення ефективного управління витратами на підприємстві проводиться постійний моніторинг фактичних показників та їх порівняння з плановими значеннями. У випадку виникнення значних відхилень здійснюється аналіз причин перевищення витрат, визначаються фактори впливу та розробляються заходи щодо оптимізації використання ресурсів. Такий підхід дозволяє оперативно реагувати на зміни зовнішнього та внутрішнього середовища й забезпечувати більш раціональне використання фінансових ресурсів підприємства.

Суттєвий вплив на процес планування витрат КП «Харківські теплові мережі» мають зовнішні фактори. Насамперед це зміна тарифів на природний газ, електроенергію та водопостачання, рівень інфляції, коливання валютного курсу, зміни у податковому законодавстві, державне регулювання тарифів на теплову енергію, а також економічна ситуація в країні. Крім того, значний вплив на діяльність підприємства справили наслідки воєнного стану, що призвели до скорочення кількості споживачів, руйнування інфраструктури, збільшення аварійності мереж та необхідності проведення масштабних відновлювальних робіт.

В умовах воєнного часу КП «Харківські теплові мережі» було змушене адаптувати систему планування витрат до нових умов функціонування. Підприємством здійснювалася оптимізація чисельності персоналу, перегляд витратних статей, скорочення неперіоритетних витрат, перерозподіл фінансових ресурсів на аварійно-відновлювальні роботи та забезпечення безперебійного теплопостачання критичної інфраструктури міста. Водночас підприємство продовжувало виконувати свої основні функції щодо забезпечення населення тепловою енергією та гарячим водопостачанням.

Особливу роль у системі управління витратами підприємства відіграє тарифна політика. Оскільки діяльність КП «Харківські теплові мережі» є регульованою, планування витрат безпосередньо пов'язане з процесом формування та затвердження тарифів на теплову енергію. Підприємство здійснює розрахунок економічно обґрунтованої собівартості послуг, після чого відповідні матеріали подаються до органів місцевого самоврядування або НКРЕКП для затвердження тарифів. При цьому важливим завданням є забезпечення балансу між необхідністю покриття витрат підприємства та соціальною доступністю послуг для населення.

Важливим елементом системи управління плануванням витрат є автоматизація облікових та аналітичних процесів. На КП «Харківські теплові мережі» використовуються інформаційні системи, які дозволяють здійснювати облік витрат, контролювати використання матеріальних ресурсів, формувати кошториси, аналізувати фінансові показники та здійснювати прогнозування витрат. Використання сучасних інформаційних технологій сприяє підвищенню оперативності управлінських рішень та забезпечує більш ефективний контроль за використанням ресурсів.

Крім того, система управління витратами на підприємстві передбачає реалізацію заходів щодо енергозбереження та підвищення енергоефективності. До таких заходів належать модернізація котелень, заміна застарілих теплових мереж, впровадження сучасного насосного обладнання, автоматизація систем управління теплопостачанням, встановлення вузлів

обліку теплової енергії та скорочення теплових втрат. Реалізація зазначених заходів дозволяє знизити рівень витрат підприємства та підвищити ефективність його діяльності.

Таким чином, система планування витрат та управління ними на КП «Харківські теплові мережі» має комплексний характер і охоплює всі напрями діяльності підприємства. Ефективність цієї системи визначається якістю планування, рівнем контролю за використанням ресурсів, здатністю підприємства адаптуватися до змін зовнішнього середовища та впроваджувати сучасні методи управління витратами. В умовах складної економічної ситуації та воєнного стану саме ефективне планування витрат є одним із ключових факторів забезпечення стабільного функціонування підприємства та надання якісних житлово-комунальних послуг населенню міста Харкова.

#### Висновки до розділу 2

У результаті проведеного аналізу виробничо-господарської діяльності КП «Харківські теплові мережі» встановлено, що підприємство є одним із ключових суб'єктів системи житлово-комунального господарства міста Харкова та виконує важливі функції щодо забезпечення населення й інших категорій споживачів тепловою енергією та гарячим водопостачанням. Діяльність підприємства має комплексний характер і охоплює виробництво, транспортування, постачання теплової енергії, експлуатацію та ремонт теплових мереж, аварійно-відновлювальні роботи, а також реалізацію заходів із модернізації та підтримання функціонування теплової інфраструктури міста.

Проведений аналіз показав, що у 2022-2024 роках діяльність підприємства здійснювалася в умовах значного впливу негативних зовнішніх факторів, серед яких воєнний стан, пошкодження об'єктів критичної інфраструктури, скорочення кількості споживачів, зростання цін на енергоносії та матеріальні ресурси, а також дія тарифних обмежень. Зазначені

фактори суттєво вплинули на фінансові результати підприємства, структуру його витрат та рівень прибутковості.

У ході дослідження встановлено, що загальний обсяг витрат підприємства протягом аналізованого періоду скоротився, однак це скорочення супроводжувалося одночасним зменшенням доходів від основної діяльності та обсягів реалізації теплової енергії. Незважаючи на позитивну тенденцію до зниження собівартості 1 гкал теплової енергії, підприємство продовжувало працювати зі збитком, що пояснюється невідповідністю діючих тарифів фактичним витратам, високою ресурсоемністю виробництва та значним обсягом накопиченої дебіторської заборгованості.

Аналіз кадрових показників засвідчив наявність тенденції до скорочення чисельності персоналу та зростання рівня плинності кадрів. Це свідчить про необхідність удосконалення кадрової політики підприємства, посилення мотивації працівників, покращення умов праці та забезпечення належного рівня соціального захисту персоналу.

Дослідження системи планування витрат на КП «Харківські теплові мережі» дозволило встановити, що вона базується на принципах бюджетування, нормування ресурсів та управління за центрами відповідальності. Планування витрат здійснюється на основі аналізу фінансово-господарської діяльності, виробничих програм, техніко-економічних розрахунків, діючих нормативів і тарифів. Особливе значення в структурі витрат підприємства мають матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на аварійно-відновлювальні роботи та ремонти теплових мереж.

Встановлено, що система управління плануванням витрат на підприємстві потребує подальшого вдосконалення, зокрема у напрямі підвищення точності прогнозування витрат, посилення контролю за використанням ресурсів, оптимізації витратної структури та розширення використання сучасних інформаційних технологій у процесах обліку, аналізу й бюджетування. Важливим напрямом підвищення ефективності діяльності

підприємства також є реалізація заходів із модернізації теплових мереж, підвищення енергоефективності та скорочення втрат теплової енергії.

Отже, результати проведеного аналізу свідчать, що ефективне планування витрат і вдосконалення системи управління ними є необхідною умовою забезпечення фінансової стійкості КП «Харківські теплові мережі», підвищення результативності його діяльності та забезпечення стабільного функціонування системи тепlopостачання в сучасних умовах господарювання.

## РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ПЛАНУВАННЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА КОМУНАЛЬНОЇ  
ВЛАСНОСТІ НА ОСНОВІ ПРОЦЕСНОГО ПІДХОДУ3.1. Застосування функціонально-вартісного аналізу в управлінні  
загальними функціями підприємства

Підприємство являє собою складну багаторівневу систему, яка формується сукупністю взаємопов'язаних функціональних, організаційних та функціонально-структурних моделей. Особливо це характерно для великих підприємств, діяльність яких супроводжується необхідністю вирішення значної кількості виробничих, управлінських, технічних та організаційних завдань. Складність внутрішньої структури підприємства, багатofакторний вплив зовнішнього середовища, високий рівень невизначеності та динамічність економічних умов обумовлюють необхідність пошуку, адаптації та впровадження сучасних методів і інструментів управління, здатних забезпечити ефективне функціонування підприємства та підвищення результативності його діяльності.

У межах функціонального підходу діяльність підприємства розглядається як сукупність взаємопов'язаних загальних функцій, реалізація яких потребує використання певного обсягу ресурсів та супроводжується виникненням відповідних витрат. Ефективність виконання цих функцій значною мірою залежить від впливу внутрішніх і зовнішніх чинників, які формують умови функціонування підприємства. Саме тому для дослідження діяльності підприємства та оцінювання ефективності реалізації його функцій доцільним є використання функціонально-вартісного аналізу (ФВА) як одного із сучасних інструментів управління витратами та підвищення ефективності діяльності.

Згідно з поширеним науковим підходом функціонально-вартісний аналіз розглядається як метод системного дослідження функцій об'єкта або системи, спрямований на мінімізацію витрат при забезпеченні необхідного

рівня результативності та якості виконання функцій. Функціонально-вартісний аналіз набув широкого застосування у сфері проектування та вдосконалення виробничих систем, оптимізації конструкцій виробів, удосконалення технологічних процесів, організації виробництва, а також у сфері планування й управління діяльністю підприємства.

Суттєвий внесок у формування теоретичних і практичних засад функціонально-вартісного аналізу зробили представники радянської наукової школи, більшість досліджень яких припадає на 80-ті роки ХХ століття. Саме в цей період були закладені основи використання ФВА як інструменту оцінювання ефективності функціонування виробничих систем та пошуку резервів скорочення витрат.

Разом із тим у сучасній українській науковій літературі питання розвитку теорії, методології та практики застосування функціонально-вартісного аналізу розробляються недостатньо активно. Зниження наукового інтересу до цього методу значною мірою пояснюється складними економічними умовами функціонування вітчизняних підприємств, скороченням масштабів інноваційної діяльності, обмеженням інвестиційних можливостей та зменшенням обсягів упровадження технічних нововведень, які традиційно виступали основними об'єктами функціонально-вартісного аналізу.

Передумовами використання функціонально-вартісного аналізу в дослідженні реалізації загальних функцій підприємства, які фактично формують зміст його діяльності, стали кілька важливих положень. Насамперед функція підприємства розглядається як спеціалізований вид діяльності, що характеризується певним комплексом робіт, спрямованих на вирішення конкретних завдань та досягнення визначених цілей функціонування підприємства. Реалізація кожної функції супроводжується використанням матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів, тобто формуванням відповідних витрат. Саме функціонально-вартісний аналіз дозволяє оцінити

сукупність робіт, які виконуються в межах окремих функцій, з позиції формування та оптимізації витрат.

Практичний досвід використання функціонально-вартісного аналізу свідчить про те, що найчастіше цей метод застосовується як інструмент скорочення витрат виробництва та підвищення ефективності функціонування підприємства. Водночас у сучасних умовах дедалі більшого поширення набуває застосування ФВА у сфері управління та планування діяльності підприємства. В умовах ринкової економіки питання зниження витрат і підвищення ефективності використання ресурсів є особливо актуальними для підприємств незалежно від сфери їх діяльності.

Використання функціонально-вартісного аналізу дозволяє розглядати витрати підприємства не лише через призму їх традиційної економічної класифікації, а й у контексті реалізації загальних функцій підприємства та впливу конкретних ситуаційних факторів. Такий підхід створює можливість комплексного оцінювання ефективності функціонування підприємства та виявлення резервів оптимізації витрат у межах виконання окремих функцій. Очевидно, що в сучасних умовах підприємство зацікавлене у забезпеченні максимально ефективної реалізації своїх функцій при мінімально можливому рівні витрат ресурсів.

Функціонально-вартісний аналіз дозволяє здійснювати оцінювання витрат, пов'язаних із реалізацією загальних функцій підприємства, а також визначати співвідношення між окремими групами витрат у межах функціонування підприємства як єдиної системи. Значення вартісних орієнтирів у сучасній діяльності підприємства є беззаперечним, оскільки реалізація будь-якої функції підприємства супроводжується використанням ресурсів і формуванням відповідних витрат. У зв'язку з цим виникає об'єктивна необхідність визначення вартості виконання кожної загальної функції підприємства та встановлення оптимального співвідношення між витратами на їх реалізацію.

Особливої актуальності проблема оцінювання вартості реалізації функції управління набуває на великих підприємствах, де значна кількість управлінських підрозділів нерідко призводить до дублювання окремих функцій як у вертикальному, так і в горизонтальному напрямках. Наслідком цього стає зростання управлінських витрат, що не завжди супроводжується підвищенням ефективності управлінської діяльності. У багатьох випадках ефективність реалізації управлінської функції залишається незмінною або навіть знижується.

Структуризація загальних функцій підприємства дала можливість виокремити в межах кожної функції окремі підфункції або функції другого рівня, для виконання яких створюються відповідні структурні одиниці та групи персоналу. Саме це формує функціонально-структурну організацію підприємства. Оскільки підприємство розглядається як складна система, до формування його функціонально-структурної моделі можуть бути застосовані окремі положення теорії еволюційного синтезу технічних систем, зокрема принцип відповідності структури системи її функціональному призначенню. У контексті діяльності підприємства це означає, що функціонально-структурна організація повинна бути адекватною не лише цілям діяльності підприємства, але й рівню витрат, необхідних для реалізації його загальних функцій. Саме витрати на реалізацію функцій підприємства відображають рівень його функціональної організованості, складність організаційної та виробничої структури, а також технічний потенціал, який формує внутрішній стан підприємства в конкретний момент часу.

Таким чином, застосування функціонально-вартісного аналізу дозволяє комплексно вирішувати два взаємопов'язані завдання. По-перше, визначити вартість реалізації загальних функцій підприємства з урахуванням ситуаційного підходу, а по-друге - досліджувати структуру витрат підприємства з позиції функціонального підходу.

Використання ФВА у дослідженні діяльності підприємства, яка розглядається як процес реалізації системи загальних функцій, а також у

дослідженні механізму формування витрат під час виконання цих функцій, можна розглядати як подальший розвиток концепції функціонально-вартісного аналізу. Такий підхід спрямований на встановлення взаємозв'язку між процесами формування витрат та основними закономірностями реалізації функцій підприємства. Водночас застосування ФВА щодо нового об'єкта дослідження має низку специфічних особливостей, які визначають методичні засади, форми та технологію його використання.

Перша особливість полягає у взаємопереплетенні загальних функцій підприємства за матричним принципом. Унаслідок цього окремі функції підприємства не можуть розглядатися ізольовано одна від одної. Такі функції, як виробництво, обслуговування виробництва та відтворення, реалізуються в тому числі через виконання функції управління, тобто виступають об'єктами управлінського впливу. У зв'язку з цим у структурі вартості виробничих, обслуговуючих і відтворювальних функцій доцільно виділяти як безпосередні витрати на виконання функцій, так і управлінські витрати. Це передбачає необхідність розподілу вартості функції управління між іншими загальними функціями підприємства.

Друга особливість застосування функціонально-вартісного аналізу полягає у наявності сформованої інформаційної бази для проведення дослідження. Це пояснюється тим, що вартість реалізації таких функцій, як виробництво, обслуговування виробництва та управління, фактично відповідає загальним витратам підприємства, тоді як вартість функції відтворення пов'язується з інвестиційними витратами. Наявність готової інформаційної бази значно спрощує процес застосування ФВА, оскільки відсутня необхідність у розробленні великої кількості складних математичних моделей. Разом із тим для отримання достовірних і обґрунтованих результатів наявна інформація потребує відповідної адаптації та трансформації.

Третьою особливістю застосування функціонально-вартісного аналізу є використання ситуаційного підходу до реалізації загальних функцій підприємства. Згідно з цим підходом реалізація функцій підприємства

розглядається як адаптивна реакція підприємства на вплив зовнішніх і внутрішніх факторів. Центральним елементом у цьому випадку виступає ситуація, яка в менеджменті визначається як сукупність конкретних обставин, що впливають на діяльність підприємства в певний період часу. Такі обставини можуть бути як об'єктивними, так і суб'єктивними, короткостроковими або довгостроковими, прогнозованими чи випадковими, а також мати позитивний або негативний вплив на результати діяльності підприємства.

У межах кожної конкретної ситуації реалізація загальних функцій підприємства здійснюється з різною інтенсивністю, масштабом та рівнем ресурсного забезпечення, що відповідно обумовлює різний рівень витрат. З урахуванням зазначених особливостей було сформовано методичний підхід до проведення функціонально-вартісного аналізу діяльності підприємства, блок-схему якого наведено на рис. 3.1.

Функціонально-вартісний аналіз діяльності підприємства доцільно розпочинати з формування його функціонально-структурної організації. Під функціонально-структурною організацією підприємства слід розуміти впорядковану відповідно до загальних функцій систему структурних підрозділів, взаємопов'язана діяльність яких забезпечує реалізацію основних функціональних напрямів діяльності підприємства та його ефективне функціонування в цілому. Саме завдяки узгодженій взаємодії структурних елементів забезпечується досягнення стратегічних і поточних цілей підприємства.

У межах функціонально-структурної організації підприємства, як і в будь-якій системній моделі, виділяють горизонтальні та вертикальні зв'язки. Горизонтальні зв'язки забезпечують координацію та узгодження діяльності між окремими структурними підрозділами, тоді як вертикальні зв'язки формують систему підпорядкування, управління та контролю в межах організаційної структури підприємства.



Рис. 3.1. Алгоритм проведення ФВА діяльності підприємства

Функціонально-структурна організація підприємства фактично поєднує у собі елементи виробничої структури та системи управління підприємством, побудованої відповідно до визначених організаційних принципів. Такий підхід дозволяє комплексно досліджувати діяльність підприємства, визначати місце кожного структурного підрозділу в системі реалізації загальних функцій, а також оцінювати ефективність взаємодії між окремими елементами організаційної структури.

Побудова функціонально-структурної організації дає можливість виокремити структурні підрозділи, які безпосередньо беруть участь у реалізації загальних функцій підприємства, визначити їх кількість, встановити

межі повноважень, рівень компетенції та ступінь відповідальності у процесі виконання покладених завдань. Крім того, аналіз функціонально-структурної організації дозволяє виявити дублювання окремих функцій, надлишкові управлінські ланки та неефективні взаємозв'язки між підрозділами.

Саме функціонально-структурна організація підприємства виступає базовою основою для визначення витрат, пов'язаних із реалізацією його загальних функцій. Вона дозволяє здійснювати оцінювання витрат у розрізі окремих функціональних напрямів діяльності, забезпечує можливість проведення функціонально-вартісного аналізу та створює необхідні передумови для оптимізації системи управління витратами підприємства.

Функціонально-структурну організацію підприємства не слід повністю прирівнювати до організаційної структури управління, оскільки, попри певну подібність між цими поняттями, вони мають суттєві відмінності за своїм змістом, призначенням і сферою застосування.

Специфіка функціонально-структурної організації підприємства визначається її роллю у забезпеченні реалізації загальних функцій підприємства. Аналіз теоретичних підходів до формування структури управління організацією дозволяє виокремити низку принципових відмінностей між функціонально-структурною організацією та традиційною структурою управління.

По-перше, функціонально-структурна організація охоплює всі структурні підрозділи підприємства незалежно від характеру їх діяльності, тоді як структура управління переважно включає окремих працівників, служби, відділи та інші елементи управлінського апарату, які безпосередньо здійснюють управлінські функції.

По-друге, у структурі управління функціональні взаємозв'язки формуються переважно відповідно до руху інформаційних потоків та управлінських рішень у межах реалізації функцій управління. Натомість у функціонально-структурній організації саме функціональні зв'язки

виступають базовою основою її побудови та визначають механізм взаємодії структурних підрозділів у процесі виконання загальних функцій підприємства. По-третє, у межах організаційної структури управління реалізується управлінський процес, у якому між учасниками розподіляються функції управління, завдання, права, обов'язки та відповідальність за результати діяльності. У свою чергу, функціонально-структурна організація підприємства орієнтована безпосередньо на забезпечення реалізації загальних функцій підприємства, сукупність яких формує зміст його господарської діяльності.

Формування функціонально-структурної організації підприємства здійснюється на основі певних принципів, які визначають особливості її побудови та функціонування. З урахуванням призначення й специфіки функціонально-структурної організації доцільно виділити основні принципи її формування.

Насамперед функціонально-структурна організація повинна відображати систему загальних функцій підприємства та результати їх деталізації й структуризації. Це забезпечує чітке визначення місця кожного структурного підрозділу у процесі реалізації функціональних напрямів діяльності підприємства.

Крім того, у функціонально-структурній організації має бути врахований домінуючий та інтегруючий характер функції управління, яка ґрунтується на маркетинговому підході та розглядається як ринково орієнтована система управління підприємством. Саме управління забезпечує координацію діяльності всіх структурних елементів підприємства та сприяє досягненню його стратегічних цілей.

Водночас складність побудови функціонально-структурної організації підприємства суттєво зростає залежно від масштабу діяльності підприємства, рівня диверсифікації його виробничих процесів, кількості структурних підрозділів та характеру взаємозв'язків між ними. Чим масштабнішою та складнішою є діяльність підприємства, тим більш розгалуженою стає його

функціонально-структурна організація та система координації взаємодії між окремими підрозділами.

Загальну модель функціонально-структурної організації підприємства наведено на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Схема функціонально – структурної організації підприємства

Функціонально-структурна організація підприємства створює можливість об'єднати в межах реалізації кожної загальної функції відповідну сукупність структурних підрозділів підприємства. Водночас такий розподіл має переважно узагальнений характер, що обумовлює необхідність подальшого деталізованого дослідження функціонально-структурної організації підприємства. Саме тому наступним етапом проведення функціонально-вартісного аналізу діяльності підприємства виступає

декомпозиція функціонально-структурної організації шляхом виокремлення конкретних видів робіт, які виконуються окремими структурними підрозділами в межах реалізації відповідних загальних функцій підприємства. Для здійснення такої декомпозиції необхідно вирішити декілька важливих завдань, зокрема:

- обрати відповідний інструментарій для виокремлення та систематизації робіт;
- визначити необхідний рівень деталізації робіт, які виконуються структурними підрозділами підприємства.

Одним із найбільш зручних та ефективних інструментів для виокремлення робіт, що виконуються структурними підрозділами в межах окремих загальних функцій підприємства, є використання матриці «функції – структурні підрозділи» (табл. 3.1). Така матриця формується окремо для кожної загальної функції підприємства та дозволяє систематизувати інформацію щодо участі структурних підрозділів у реалізації відповідних функціональних напрямів діяльності.

У структурі матриці по горизонталі розміщуються функції другого рівня, які формуються в результаті деталізації та структуризації загальних функцій підприємства, тоді як по вертикалі зазначаються структурні підрозділи, залучені до процесу реалізації відповідної функції. Елементи матриці відображають конкретні види робіт, які виконуються кожним структурним підрозділом у межах реалізації тієї чи іншої загальної функції підприємства.

Застосування такої матриці дозволяє не лише визначити участь окремих структурних підрозділів у виконанні загальних функцій підприємства, але й виявити дублювання функцій, надлишкові операції, нераціональний розподіл повноважень та потенційні резерви оптимізації витрат. Крім того, використання матричного підходу створює основу для подальшого проведення функціонально-вартісного аналізу та оцінювання ефективності реалізації функцій підприємства з позиції витратного підходу.

**Матриця «функції – структурні підрозділи»**

Структурні підрозділи підприємства	Загальна функція				
	Функції другого порядку загальної функції (під функції)				
	Ф1	Ф2	Ф3	Ф...	Фj
П1					
П...					
Пм					

За результатами формування матриць «функції - структурні підрозділи» виникає можливість визначити структурні підрозділи підприємства, які одночасно беруть участь у реалізації двох або більше загальних функцій. Подібне явище не може оцінюватися однозначно, оскільки має як позитивні, так і негативні аспекти.

З одного боку, кожен структурний підрозділ підприємства повинен характеризуватися певним рівнем спеціалізації, тобто зосереджувати виконання однорідних робіт, що належать до конкретної загальної функції підприємства. Високий рівень спеціалізації, як правило, сприяє підвищенню професійності виконання робіт, ефективнішому використанню ресурсів, удосконаленню організації праці та підвищенню продуктивності діяльності структурного підрозділу.

З іншого боку, надмірне поглиблення спеціалізації може спричинити необґрунтоване розширення організаційної структури підприємства, збільшення кількості структурних підрозділів та зростання чисельності персоналу, зокрема працівників середньої управлінської ланки. Крім того, підвищення рівня спеціалізації є економічно доцільним лише за умови повного завантаження працівників відповідного підрозділу. Саме тому діяльність структурних підрозділів, які одночасно виконують роботи в межах декількох загальних функцій підприємства, потребує додаткового аналізу та детального дослідження з позиції ефективності їх функціонування.

Одним із ключових питань, від вирішення якого значною мірою залежить результативність застосування матриці «функції - структурні

підрозділи», є визначення необхідного рівня деталізації робіт, що виконуються кожним структурним підрозділом підприємства. Недостатній рівень деталізації призводить до надмірно узагальненого характеру опису робіт, що ускладнює проведення якісного аналізу та не дозволяє чітко визначити зміст і специфіку виконуваних функцій. Водночас надмірна деталізація робіт може суттєво ускладнити структуру матриці, зробити її надто громіздкою та знизити практичну ефективність функціонально-вартісного аналізу через перевантаження великою кількістю інформації.

Рівень деталізації робіт під час побудови матриці «функції - структурні підрозділи» значною мірою залежить від характеру функцій другого рівня та специфіки робіт, які формують їх зміст. Для окремих загальних функцій підприємства процес структуризації вже частково реалізований. Наприклад, у межах функції виробництва роботи можуть бути представлені окремими технологічними операціями або виробничими переділами, які виконуються відповідними структурними підрозділами підприємства. Аналогічно у функціях обслуговування виробництва зміст робіт може визначатися окремими операціями технологічного процесу забезпечення виробництва.

Разом із тим значно складніше здійснювати виокремлення робіт, які формують зміст функцій другого рівня у сфері відтворення або підфункцій управління. Це пояснюється специфічним характером таких функцій, більшість із яких пов'язана з управлінською діяльністю, підготовкою та реалізацією управлінських рішень. Подібні роботи, як правило, мають нестандартний характер, залежать від особливостей функціонування підприємства, специфіки його діяльності, рівня кваліфікації персоналу та управлінської культури керівників різних рівнів.

У випадку надмірної деталізації робіт матриця «функції - структурні підрозділи» може втратити свою практичну ефективність та стати малопридатною для проведення аналізу. За таких умов доцільним є використання матриці «функції - роботи», загальний макет якої наведено у

табл. 3.2. Побудова такої матриці здійснюється окремо для кожного структурного підрозділу підприємства.

Таблиця 3.2

**Матриця «функція – робота»**

Структурні підрозділи підприємства	Загальна функція
m	j

Функція другого порядку загальної функції	Роботи, що становлять сутність функції другого порядку
Ф1	Ф1Р1 Ф1Р2 ... Ф1Рn
Ф2	Ф2Р1 Ф2Р2 ... Ф2Рn
...	...
Ф j	Ф j Р1 Ф j Р2 ... Ф j Рn

Матриця «функції - роботи» фактично виступає результатом подальшої деталізації матриці «функції - структурні підрозділи». Рівень деталізації робіт у процесі формування обох типів матриць визначається не лише характером функцій, але й цілями їх побудови. Такі матриці можуть використовуватись для різних завдань, зокрема для проведення аналітичних досліджень, формування бюджетів витрат, здійснення бюджетного контролю та оцінювання ефективності використання ресурсів.

Формування матриць «функції - структурні підрозділи» та «функції - роботи» з аналітичною метою дозволяє виявляти непродуктивні та зайві види робіт, які не відповідають стратегічним цілям підприємства, визначати

дублювання функцій між різними структурними підрозділами, а також оцінювати відповідність між обсягом виконуваних робіт і чисельністю персоналу.

Необхідність побудови таких матриць зумовлена тим, що у практичній діяльності підприємства реалізація загальних функцій часто має прихований характер. Наприклад, у процесі реалізації функції управління найбільш очевидними є організаційна структура управління підприємством, система управлінських підрозділів, вертикальні зв'язки підпорядкування, горизонтальна взаємодія між структурними одиницями, а також штатний розпис окремих підрозділів. Однак без проведення функціонально-вартісного аналізу фактичний зміст виконуваних робіт та ефективність їх реалізації залишаються недостатньо визначеними.

Організаційна структура управління підприємством відображає відносно стійку систему просторових і часових взаємозв'язків між управлінськими підрозділами. Формування спеціалізованих управлінських підрозділів, до складу яких входять працівники відповідної професійної кваліфікації, з одного боку, забезпечує більш якісне та професійне виконання управлінських функцій. Наявність вузькоспеціалізованих фахівців сприяє підвищенню рівня управлінської компетентності та ефективності реалізації окремих напрямів діяльності підприємства.

Водночас надмірна спеціалізація управлінських підрозділів може мати і негативні наслідки. Насамперед це проявляється у поступовому розмиванні меж між окремими функціями управління, дублюванні окремих видів робіт, а також у збільшенні чисельності управлінського персоналу. У результаті зростає рівень адміністративних витрат, ускладнюється координація діяльності структурних підрозділів та знижується оперативність прийняття управлінських рішень.

Результати аналізу матриць «функції - структурні підрозділи» та «функції - роботи» можуть бути використані для вдосконалення організаційної структури підприємства як у виробничій, так і в управлінській

сферах. Застосування таких матриць дозволяє здійснювати впорядкування структурних підрозділів, більш чітко визначати межі їх компетенції, відповідальності та функціонального призначення, а також створює підґрунтя для обґрунтованого визначення чисельності персоналу, зокрема управлінського.

Особливо актуальним це питання є в сучасних умовах, коли частка управлінського персоналу на багатьох підприємствах залишається досить значною. При цьому скорочення чисельності керівників та управлінських працівників не може здійснюватися виключно шляхом формального зменшення штатної чисельності. По-перше, масштаби такого скорочення часто є недостатньо обґрунтованими з економічної та організаційної точки зору. По-друге, працівники, як правило, не зацікавлені ані у скороченні персоналу, ані у збереженні оптимальної чисельності працівників, що формує байдужість до результатів реорганізаційних процесів. По-третє, практика свідчить, що через певний період часу чисельність управлінського персоналу, спеціалістів та обслуговуючих працівників часто повертається до попереднього рівня або навіть зростає.

Матриці «функції - структурні підрозділи» та «функції - роботи» можуть використовуватись не лише в межах функціонально-вартісного аналізу, але й як самостійний інструмент оцінювання діяльності окремих структурних підрозділів підприємства. Їх застосування дозволяє аналізувати ефективність використання трудових ресурсів, визначати доцільність існуючої чисельності персоналу, виявляти непродуктивні роботи та знаходити резерви скорочення витрат окремих підрозділів.

Для оцінювання вартості реалізації функцій підприємства - як загальних функцій, так і функцій другого рівня - необхідним є використання відповідного аналітичного інструментарію. Одним із таких інструментів виступає бюджетування функціональних витрат, тобто планування та облік витрат, безпосередньо пов'язаних із реалізацією окремих функцій підприємства. Застосування функціонального бюджетування дозволяє

визначити вартість виконання кожної функції, оцінити ефективність використання ресурсів та сформуванню інформаційну основу для прийняття управлінських рішень щодо оптимізації витрат підприємства.

### 3.2. Формування бюджету функціональних витрат

Бюджетування виступає одним із ключових багатофункціональних інструментів управлінського обліку, використання якого забезпечує можливість здійснення планування, координації та узгодження діяльності структурних підрозділів підприємства, а також сприяє підвищенню ефективності системи управління загалом. Крім того, система бюджетування виконує важливу мотиваційну функцію, орієнтуючи персонал підприємства на досягнення стратегічних і поточних цілей діяльності.

У сучасній економічній літературі бюджетування розглядається як комплексна система планування, обліку, контролю та аналізу виробничої, збутової та фінансової діяльності підприємства, орієнтована на забезпечення досягнення запланованих показників витрат, доходів та фінансових результатів.

У межах функціонально-вартісного аналізу діяльності підприємства система бюджетування витрат дозволяє оцінити рівень витрат, пов'язаних із реалізацією загальних функцій підприємства. Такий підхід створює можливість дослідження поточних витрат підприємства з позиції функціонального підходу та забезпечує формування нових аналітичних можливостей щодо оцінювання структури витрат.

Застосування бюджетування функціональних витрат дозволяє визначити співвідношення між витратами на реалізацію окремих загальних функцій підприємства та витратами, пов'язаними з виконанням функцій другого рівня, які формуються в результаті деталізації загальних функцій. Очевидно, що для кожного підприємства такі співвідношення мають індивідуальний характер та

можуть бути представлені у вигляді базових, нормативних або фактичних показників.

У процесі використання функціонально-вартісного аналізу щодо діяльності підприємства бюджетування функціональних витрат доцільно розглядати як інструмент визначення вартості реалізації окремих загальних функцій підприємства. Отримані результати оцінювання дозволяють:

- здійснювати структурування фактичних витрат підприємства за певний період відповідно до функціонального підходу;
- визначати фактичну вартість реалізації загальних функцій підприємства та встановлювати співвідношення між витратами на виконання окремих функціональних напрямів діяльності;
- проводити аналіз сформованої вартості реалізації загальних функцій підприємства та оцінювати ефективність структури витрат;
- на основі результатів аналізу матриць «функції - структурні підрозділи» та «функції - роботи» формувати комплекс заходів, спрямованих на оптимізацію витрат і зниження вартості реалізації загальних функцій підприємства.

Таким чином, використання бюджетування функціональних витрат у поєднанні з функціонально-вартісним аналізом створює необхідні умови для підвищення ефективності управління витратами підприємства, забезпечує більш обґрунтоване прийняття управлінських рішень та сприяє оптимізації діяльності підприємства в цілому. Бюджетування функціональних витрат не обмежується виключно визначенням обсягу витрат, необхідних для реалізації загальних функцій підприємства. Враховуючи науковий підхід В. Чернова, відповідно до якого одним із ключових завдань бюджетування є недопущення перевищення фактичних витрат над їх запланованим рівнем, функціональне бюджетування доцільно розглядати як важливий інструмент контролю за дотриманням встановлених параметрів витрат у процесі реалізації загальних функцій підприємства.

Крім того, бюджетування функціональних витрат виконує важливу контрольну функцію щодо оцінювання рівня організації системи управління підприємством. Застосування цього інструментарію дозволяє виявляти недоліки організаційної структури, визначати неефективний розподіл посадових обов'язків, виявляти дублювання функцій та встановлювати слабкі місця у взаємодії між структурними підрозділами підприємства.

Узагальнений підхід до формування бюджету функціональних витрат наведено на рис. 3.3.

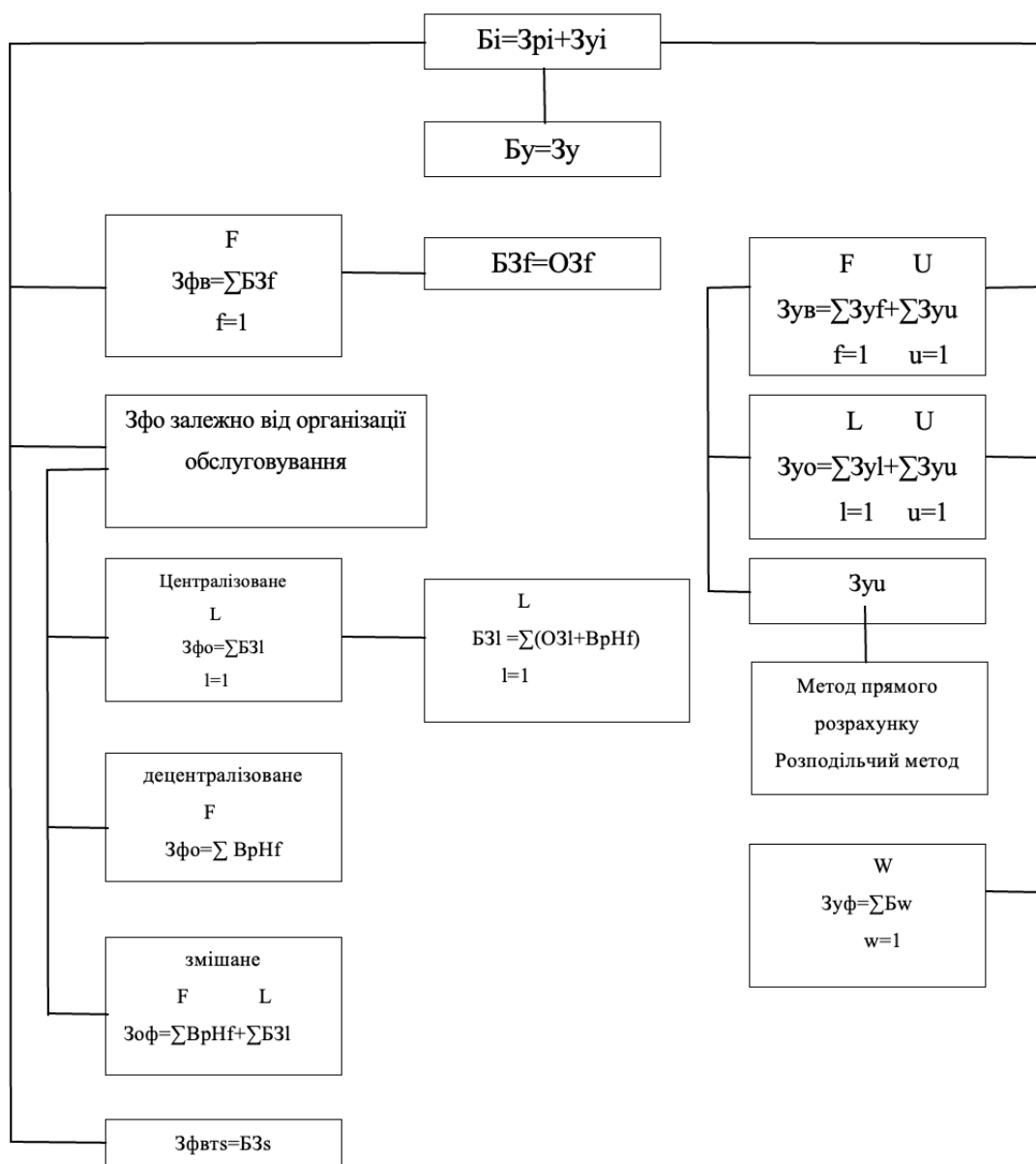


Рис.3.3. Алгоритм визначення бюджету функціональних витрат

Бюджетування функціональних витрат, яке виступає одним із наступних етапів алгоритму функціонально-вартісного аналізу діяльності підприємства (рис. 3.1), доцільно здійснювати у визначеній послідовності. Саме цьому етапу належить центральне місце в системі функціонально-вартісного аналізу, оскільки результатом його реалізації є визначення вартості виконання кожної загальної функції підприємства, тобто формування бюджету витрат за функціональними напрямками діяльності.

Відповідно до функціонально-структурної організації підприємства бюджет функціональних витрат таких загальних функцій, як функція виробництва, функція обслуговування виробництва та функція відтворення, складається з двох основних складових: витрат, безпосередньо пов'язаних із реалізацією відповідної загальної функції, а також витрат на функціональне управління. Формально це може бути представлено у вигляді відповідної залежності:

$$B_i = Z_{pi} + Z_{yi} \quad (3.1)$$

На схемі прийнято позначення:

$i$  - індекс загальної функції підприємства;

$f$  - індекс виробничого підрозділу підприємства;

$F$  - загальна кількість виробничих підрозділів підприємства;

$l$  - індекс підрозділу підприємства з обслуговування;

$L$  - загальна кількість підрозділу підприємства з обслуговування;

$s$  - індекс функціональної стратегії підприємства;

$u$  - індекс управлінського підрозділу підприємства;

$U$  - загальна кількість управлінських підрозділів підприємства;

$w$  - індекс функціонального підрозділу підприємства;

$W$  - загальна кількість функціональних підрозділів підприємства;

$B_i$  - бюджет функціональних затрат;

$BZ_f$  - бюджет затрат виробничого підрозділу підприємства;

$BZ_l$  - бюджет затрат підрозділу підприємства з обслуговування;

$BZ_s$  - бюджет функціональних стратегій підприємства;

$Bw$  - бюджет функціонального підрозділу підприємства;

$Bu$  - бюджет функції управління;

$Z_u$  - затрати на управління підприємством;

$Z_{pi}$  - затрати на реалізацію загальної функції підприємства;

$Z_{yi}$  - затрати на функціональне управління;

$Z_{fv}$  - затрати на реалізацію функції виробництва;

$Z_{fo}$  - затрати на реалізацію функції обслуговування;

$Z_{uv}$  - затрати на функціональне управління виробництвом;

$Z_{uf}$  - затрати виробничого підрозділу на управління;

$Z_{yu}$  - затрати управлінського підрозділу на управління виробництвом;

$Z_{uo}$  - затрати на функціональне управління обслуговуванням виробництва;

$Z_{yl}$  - затрати підрозділу підприємства з обслуговування;

Зуи - затрати управлінського підрозділу на управління обслуговуванням виробництва;  
 Зфвт - затрати на реалізацію функції відтворення;  
 Зуф - затрати на функціональне управління процесом відтворення;  
 ОЗf - основні затрати виробничого підрозділу;  
 ОЗl - основні затрати підрозділу з обслуговування;  
 ВрНf - виробничі накладні затрати виробничого підрозділу;  
 ВрНl - виробничі накладні затрати підрозділу з обслуговування.

Для визначення обсягу витрат, пов'язаних із реалізацією загальної функції підприємства (Зрі), доцільно застосовувати структурний метод, який найбільшою мірою відповідає принципам функціонального підходу до управління діяльністю підприємства. Використання структурного методу ґрунтується на поділі всієї сукупності структурних підрозділів підприємства на окремі групи залежно від їх функціонального призначення, зокрема виробничі підрозділи, підрозділи з обслуговування виробництва, функціональні служби та управлінські підрозділи.

За умов застосування структурного методу витрати на реалізацію загальної функції підприємства визначаються як сукупність бюджетів витрат усіх структурних підрозділів, які безпосередньо або опосередковано беруть участь у виконанні відповідної функції. Таким чином, бюджет функціональних витрат формується шляхом агрегування витрат окремих структурних одиниць підприємства, залучених до реалізації конкретного функціонального напрямку діяльності.

У формалізованому вигляді це може бути представлено таким чином:

$$\begin{aligned}
 & M \\
 \text{Зрі} &= \sum_{m=1} \text{БЗ}mi, \\
 & m=1
 \end{aligned}
 \tag{3.1}$$

де БЗ - бюджет витрат структурного підрозділу, який залучений до реалізації відповідної загальної функції з індексом і;

m - умовне позначення структурного підрозділу підприємства;

M - загальна кількість структурних підрозділів підприємства, що беруть участь у виконанні відповідної функції.

У такому випадку постає необхідність визначення бюджету витрат окремого структурного підрозділу підприємства, зокрема виробничого, обслуговуючого, функціонального або управлінського. Якщо призначення виробничих, обслуговуючих та управлінських підрозділів є достатньо очевидним і традиційно визначеним у системі управління підприємством, то сутність функціональних підрозділів потребує додаткового уточнення.

До функціональних підрозділів належать структурні одиниці підприємства, діяльність яких безпосередньо пов'язана із забезпеченням реалізації функції відтворення. Фактично функціональний підрозділ можна розглядати як управлінську структурну одиницю, яка виконує комплекс робіт, що формують зміст окремих підфункцій процесу відтворення. Прикладами таких підрозділів можуть виступати відділ маркетингу, інвестиційний відділ, служба організації праці та інші підрозділи, діяльність яких спрямована на забезпечення розвитку та відновлення ресурсного потенціалу підприємства.

Зважаючи на специфіку діяльності виробничих, обслуговуючих, функціональних та управлінських підрозділів, підходи до формування бюджетів їх витрат також відрізняються. Водночас існує низка спільних положень, які є характерними для процесу формування бюджетів витрат усіх видів структурних підрозділів підприємства.

Насамперед необхідно чітко визначити перелік витрат, які виникають у структурному підрозділі в процесі виконання комплексу робіт, пов'язаних із реалізацією відповідної загальної функції підприємства. Крім того, формування бюджетів витрат різних підрозділів повинно базуватися на впорядкуванні витрат за допомогою єдиної класифікаційної системи, що забезпечує можливість їх порівняння, аналізу та контролю.

Систематизація витрат виробничих підрозділів зазвичай не викликає значних труднощів, оскільки класифікація витрат традиційно є базовим елементом системи управління витратами та тривалий час використовується у практичній діяльності підприємств. На сьогодні сформовано значну кількість

класифікаційних ознак, за якими здійснюється групування витрат виробничих підрозділів.

Різноманітність підходів до класифікації витрат у системі управлінського обліку дозволяє обирати саме ті класифікаційні ознаки, які найбільшою мірою відповідають цілям управління витратами підприємства. У найбільш узагальненому вигляді в управлінському обліку прийнято виділяти виробничі витрати, до складу яких належать основні та виробничі накладні витрати, а також витрати періоду. Саме ці види витрат доцільно використовувати як основу для формування бюджетів витрат структурних підрозділів підприємства.

Запропоновані підходи до формування бюджетів витрат різних видів підрозділів та їх узагальнена характеристика наведені у табл. 3.3.

Таблиця 3.3  
Характеристика способів визначення бюджетів витрат підрозділів підприємства

Показники	Підрозділи підприємства			
	виробничі	З обслуговуванням	функціональні	управлінські
Характер затрат	основні	виробничі накладні	невиробничі накладні, інвестиції	затрати періоду
Джерело інформації	конструктор. і технологічна документація, стандарти затрат	технологічна документація, фактичні затрати на обслуговування, стандарти затрат	функціональні стратегії; кошторис затрат періоду	адміністративні витрати
Метод розрахунку величини бюджету	метод прямих алгоритмів	залежно від системи організації обслуговування виробництва	розподільний, кошторисний	метод прямих алгоритмів

Процес визначення бюджетів витрат виробничих підрозділів підприємства характеризується відносною простотою, що пояснюється наявністю необхідної інформації у планових документах відповідних

підрозділів, достатнім рівнем її обґрунтованості та високим ступенем достовірності. Бюджет витрат виробничого підрозділу підприємства (БЗf) формується переважно за рахунок основних витрат, до складу яких включаються матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, а також інші прямі витрати, тобто:

$$\text{Зфв} = \sum_{f=1}^F \text{БЗf}$$

Як відомо, основні витрати визначаються шляхом застосування методу прямого розрахунку, який базується на використанні прямих алгоритмів обчислення із врахуванням установлених нормативів витрат та запланованого обсягу виробництва продукції.

За такого підходу витрати, пов'язані з реалізацією виробничої функції підприємства, можуть бути представлені у вигляді сукупності основних витрат усіх виробничих підрозділів підприємства, тобто:

$$\text{Зфв} = \sum_{f=1}^F \text{ОЗf}$$

(3.4)

Підходи до формування бюджету витрат підрозділів з обслуговування виробництва є більш різноманітними порівняно зі способами визначення бюджету витрат виробничих підрозділів. Водночас застосування таких підходів не завжди забезпечує достатньо високий рівень достовірності отриманих результатів. Це пояснюється, з одного боку, існуванням різних систем організації обслуговування виробничого процесу, а з іншого - використанням переважно методів планування «від досягнутого рівня», що супроводжується відсутністю належної системи нормативів і стандартів витрат.

У разі застосування на підприємстві централізованої системи організації обслуговування виробництва витрати на реалізацію функції обслуговування (Зфо) можуть визначатися за аналогією до витрат на реалізацію виробничої

функції. У такому випадку вони розглядаються як сукупність бюджетів витрат підрозділів, що здійснюють обслуговування виробничої діяльності підприємства, тобто:

$$Z_{\phi 0} = \sum_{l=1}^L B_{3l} \quad (3.5)$$

Бюджет витрат підрозділів, що здійснюють обслуговування діяльності підприємства (БЗ), формується як сукупність основних та виробничих накладних витрат відповідних обслуговуючих підрозділів підприємства, тобто:

$$B_{3l} = \sum_{f=1}^L (O_{3l} + V_p H_f) \quad (3.6)$$

У разі використання децентралізованої системи організації обслуговування виробництва підхід до визначення витрат на реалізацію функції обслуговування змінюється. За таких умов зазначені витрати формуються як сукупність виробничих накладних витрат виробничих підрозділів підприємства, тобто:

$$Z_{\phi 0} = \sum_{f=1}^F V_p H_f \quad (3.7)$$

Найбільш складною за структурою є система формування витрат на реалізацію функції обслуговування в умовах застосування змішаної системи організації обслуговування виробництва. У такому випадку до складу зазначених витрат одночасно включаються як бюджети витрат підрозділів з обслуговування виробництва (БЗ), так і виробничі накладні витрати виробничих підрозділів підприємства ( $V_p H_f$ ), тобто:

$$Z_{\phi 0} = \sum_{f=1}^F V_p H_f + \sum_{l=1}^L B_{3l} \quad (3.8)$$

Таким чином, наведені підходи до розрахунку витрат на реалізацію функцій виробництва та обслуговування виробництва базуються на відповідних методиках обчислення витрат за умови, що виробничі та обслуговуючі підрозділи підприємства безпосередньо залучені до виконання відповідно виробничої функції та функції забезпечення виробництва. Саме така ситуація найчастіше зустрічається у практичній діяльності підприємств.

Розрахунок зазначених витрат здійснюється безпосередньо у структурних підрозділах підприємства шляхом формування основних витрат, кошторисів виробничих і невиробничих накладних витрат виробничих підрозділів, а також кошторисів витрат підрозділів, що забезпечують обслуговування виробничого процесу. По суті, визначення витрат на реалізацію функцій виробництва та його обслуговування є результатом альтернативного групування витрат виробничих і обслуговуючих підрозділів підприємства.

Водночас значно складнішим у методичному аспекті є процес визначення витрат, пов'язаних із реалізацією функції відтворення.

У забезпеченні реалізації цієї функції провідна роль належить управлінським підрозділам підприємства. Усі витрати, пов'язані з діяльністю функціональних підрозділів, які виконують роботи, що становлять зміст функції відтворення, разом із витратами на управління формують складову невиробничих витрат підприємства. У свою чергу, зазначені витрати входять до структури витрат періоду.

Витрати, пов'язані з реалізацією функції відтворення, переважно мають інвестиційний характер та, як правило, відображаються у бюджетах відповідних функціональних стратегій підприємства, зокрема інвестиційної, інноваційної, маркетингової та інших стратегій розвитку. Враховуючи специфіку таких витрат, а також логіку застосування структурного методу, доцільним є введення поняття «бюджет витрат функціонального підрозділу». Під бюджетом витрат функціонального підрозділу доцільно розуміти сукупність витрат, пов'язаних як із реалізацією відповідної функції, так і із

забезпеченням діяльності самого функціонального підрозділу. Формування бюджету витрат функціонального підрозділу характеризується низкою специфічних особливостей.

По-перше, до складу бюджету витрат функціонального підрозділу входять не лише витрати, пов'язані із забезпеченням діяльності персоналу та створенням необхідних умов праці, але й витрати, що виникають у процесі реалізації функцій другого рівня у межах функції відтворення. При цьому джерела фінансування таких витрат є різними. Якщо витрати на утримання персоналу входять до складу загальних витрат підприємства, то витрати, пов'язані безпосередньо з реалізацією функції відтворення, фінансуються за рахунок інвестиційних ресурсів або прибутку підприємства.

Таким чином, бюджет витрат функціонального підрозділу включає як поточні, так і інвестиційні витрати. Якщо першу групу витрат можна ототожнювати із витратами на функціональне управління, то друга група безпосередньо характеризує витрати на реалізацію функції відтворення.

По-друге, специфіка діяльності функціональних підрозділів полягає у тому, що витрати на управління ними фактично є тотожними витратам на утримання відповідного функціонального підрозділу.

З огляду на зазначені особливості бюджет витрат функціонального підрозділу може формуватися у двох формах - повній та неповній.

Неповний бюджет витрат функціонального підрозділу включає лише витрати на утримання та забезпечення діяльності функціонального відділу і входить до складу загальних витрат підприємства.

Повний бюджет витрат функціонального підрозділу охоплює всі витрати, пов'язані з реалізацією відповідної функції, тобто як витрати на утримання функціонального підрозділу, так і витрати на виконання робіт, що формують зміст відповідної функції. Іншими словами, структура повного бюджету включає як поточні, так і інвестиційні витрати.

Виходячи з цього, можна стверджувати, що витрати на реалізацію функцій другого рівня у межах функції відтворення фактично формують бюджети відповідних функціональних стратегій підприємства.

Якщо бюджети функціональних витрат інших загальних функцій підприємства мають відносно просту структуру та дозволяють виокремити витрати на реалізацію функції і витрати на функціональне управління, то структура бюджету функції управління є значно складнішою. Це пояснюється тим, що витрати на реалізацію функції управління фактично є тотожними витратам на функціональне управління.

У зв'язку з цим формула (3.3), яка використовується для визначення бюджету функції управління, набуває модифікованого вигляду. У трансформованій формі визначення бюджету функції управління має такий вигляд:

$$B_y = Z_y \quad (3.9)$$

Відповідно до положень П(С)БО 16 «Витрати», витрати на управління підприємством у формулі (3.9) представлені тією частиною адміністративних витрат, яка не має прямого зв'язку з діяльністю окремих функціональних або управлінських підрозділів підприємства та характеризується загальногосподарським призначенням.

До складу таких витрат належать загальнокорпоративні витрати, зокрема організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів акціонерів, представницькі витрати, а також витрати, пов'язані з утриманням вищого керівництва підприємства та загальногосподарського персоналу. Крім того, до цієї групи витрат включаються витрати на операційну оренду, страхування майна, забезпечення охорони підприємства, сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів, передбачених чинним законодавством, за винятком тих, що включаються до виробничої собівартості продукції.

Також до адміністративних витрат належить оплата банківських послуг та інші витрати загальногосподарського характеру.

Витрати на функціональне управління (Зуі) виробничою діяльністю та процесами її обслуговування формуються за рахунок двох основних складових: витрат, що виникають безпосередньо у виробничих та обслуговуючих підрозділах підприємства, а також витрат, пов'язаних із діяльністю відповідних управлінських структурних підрозділів.

Щодо функції виробництва структура витрат на функціональне управління (Зув) може бути представлена у такому вигляді:

$$Z_{ув} = \sum_{f=1}^F Z_{yf} + \sum_{u=1}^U Z_{yu} \quad (3.10)$$

Визначення витрат виробничих та обслуговуючих підрозділів на здійснення функціонального управління відповідно не є надто складним та здійснюється шляхом формування кошторису невиробничих витрат або кошторису витрат на управління, тобто витрат періоду. Якщо обчислення витрат періоду для виробничих і обслуговуючих підрозділів у межах наведених формул здійснюється відносно просто, то визначення витрат окремого управлінського підрозділу на функціональне управління є значно складнішим завданням.

Складність такого розрахунку пояснюється тим, що один і той самий управлінський підрозділ може одночасно брати участь у функціональному управлінні як виробничою діяльністю, так і процесами обслуговування виробництва. Типовим прикладом є планово-економічний відділ, працівники якого виконують роботи як для виробничих підрозділів, так і для підрозділів обслуговування, а також для підприємства в цілому. Завдання розподілу витрат такого управлінського підрозділу між декількома загальними функціями певною мірою спрощується у випадку наявності внутрішньої організаційної структури, коли у складі підрозділу виділяються окремі бюро,

групи або сектори, що виконують роботи різного функціонального спрямування.

Отже, процес визначення витрат на функціональне управління, яке здійснюється управлінськими підрозділами, передбачає реалізацію двох основних етапів: визначення безпосереднього бюджету витрат управлінського підрозділу та, за необхідності, подальший розподіл цього бюджету між кількома загальними функціями підприємства.

Бюджет витрат управлінського підрозділу доцільно розглядати як сукупність витрат, необхідних для забезпечення його функціонування. До складу таких витрат включаються витрати на оплату праці працівників управлінського підрозділу, витрати на службові відрядження, амортизацію оргтехніки, витрати на утримання приміщень, зокрема опалення, освітлення, водопостачання та ремонт, а також оплату послуг зв'язку - поштових, телефонних, факсимільних та інтернет-послуг.

На відміну від визначення витрат на реалізацію функцій виробництва та обслуговування виробництва, які базуються на результатах розрахунків, виконаних безпосередньо у виробничих та обслуговуючих підрозділах, витрати окремих управлінських підрозділів зазвичай не розраховуються у традиційному порядку. У зв'язку з цим виникає необхідність вибору відповідного методу визначення та подальшого розподілу бюджету витрат управлінського підрозділу.

Для формування бюджету витрат управлінського підрозділу доцільно використовувати метод прямого розрахунку (метод прямих алгоритмів) або розподільний метод.

У разі застосування методу прямого розрахунку здійснюється безпосереднє обчислення всіх витрат, пов'язаних із забезпеченням діяльності управлінського підрозділу. До таких витрат належать заробітна плата працівників з нарахуваннями, витрати на службові відрядження, амортизація оргтехніки, витрати на утримання приміщень, їх ремонт, а також оплата засобів зв'язку та інформаційного забезпечення.

Метод прямого розрахунку є достатньо трудомістким, однак дозволяє отримати обґрунтований та достовірний бюджет витрат управлінського підрозділу, а також виявити зайві чи економічно необґрунтовані витрати, що не відповідають характеру діяльності підрозділу. Важливою особливістю цього методу є його адитивність, яка забезпечує можливість підсумовування неповних бюджетів функціональних підрозділів і бюджетів управлінських підрозділів з метою контролю правильності проведених розрахунків.

Про коректність формування неповних бюджетів функціональних підрозділів та бюджетів управлінських підрозділів свідчить відповідність їх сумарного значення величині витрат періоду підприємства в цілому з урахуванням загальногосподарських витрат на управління підприємством. При цьому слід наголосити, що йдеться саме про відповідність, а не про абсолютний збіг показників. Можливі розбіжності пояснюються використанням різних методів розрахунку: витрати періоду визначаються кошторисним методом через складання відповідного кошторису, тоді як у процесі формування неповних бюджетів функціональних та управлінських підрозділів здійснюється вилучення зайвих або необґрунтованих витрат.

Розподільний метод формування бюджетів управлінських підрозділів передбачає розподіл витрат періоду між функціональними та управлінськими підрозділами підприємства. Як база розподілу можуть використовуватись витрати на оплату праці працівників відповідних підрозділів.

Порівняно з методом прямого розрахунку розподільний метод є менш трудомістким, однак характеризується нижчим рівнем точності. Це пояснюється тим, що до складу сформованих бюджетів можуть включатися зайві витрати, не обумовлені специфікою діяльності конкретного підрозділу та пов'язані з виконанням непродуктивних робіт.

У випадку, коли діяльність управлінського підрозділу пов'язана з реалізацією декількох загальних функцій підприємства, його бюджет підлягає подальшому розподілу між цими функціями. Такий розподіл може здійснюватися пропорційно заробітній платі працівників, які виконують

роботи різної функціональної належності. Значно спрощує цей процес наявність внутрішньої структури управлінського підрозділу у вигляді окремих бюро, секторів або груп.

Витрати на функціональне управління процесом відтворення, як уже зазначалося, можуть визначатися у вигляді неповного бюджету функціонального підрозділу. На відміну від бюджету управлінського підрозділу, неповний бюджет функціонального підрозділу, тобто витрати на його утримання, доцільно визначати методом прямого розрахунку, оскільки функціональні підрозділи, як правило, виконують роботи, характерні для конкретної функції другого рівня у межах функції відтворення.

Виходячи з цього, витрати на функціональне управління процесом відтворення можуть бути визначені таким чином:

$$Z_{уф} = \sum_{w=1}^w B_w \quad (3.12)$$

Розрахунок повного та неповного бюджету функціонального підрозділу створює можливість визначення важливого аналітичного показника — співвідношення витрат на утримання функціонального підрозділу до вартості сукупності робіт, які виконуються цим підрозділом. Такий показник може використовуватися як критерій оцінювання ефективності діяльності функціонального підрозділу, а також бути основою для прийняття управлінських рішень щодо оптимізації чисельності персоналу, проведення реорганізації структурного підрозділу або доцільності його подальшого функціонування.

Водночас бюджетування функціональних витрат, незважаючи на його значущість у системі управління підприємством, не є самостійною кінцевою метою. Відповідно до алгоритму проведення функціонально-вартісного аналізу діяльності підприємства (рис. 3.1), бюджетування функціональних витрат виступає одним із взаємопов'язаних етапів комплексного аналітичного процесу.

Результати формування бюджетів функціональних витрат дозволяють зіставити сумарний обсяг функціональних бюджетів із загальною величиною витрат підприємства та представити структуру витрат підприємства з позиції функціонального підходу. За такого підходу загальні витрати підприємства розглядаються як сукупність витрат, пов'язаних із реалізацією функції виробництва, функції обслуговування виробництва, функції управління, а також витрат на функціональне управління процесами відтворення.

У структурі загальних витрат підприємства бюджет функції управління представлений частиною адміністративних витрат підприємства. У випадку включення до бюджету функції управління також витрат, пов'язаних із функціональним управлінням іншими загальними функціями підприємства, структура загальних витрат зазнає відповідної трансформації. Тоді до її складу включаються основні витрати виробничих підрозділів, витрати на функціональне управління виробництвом, витрати на обслуговування виробництва, витрати на функціональне управління підрозділами обслуговування, витрати на загальне управління підприємством, а також витрати на функціональне управління процесами відтворення.

У результаті такої модифікації структура бюджету функції управління змінюється, оскільки до її складу включаються не лише загальногосподарські витрати на управління підприємством, але й бюджети окремих управлінських підрозділів, які забезпечують реалізацію функцій управління на різних рівнях діяльності підприємства.

Якщо виходити з того, що управлінські підрозділи підприємства забезпечують реалізацію функцій управління як на рівні підприємства в цілому, так і на рівні виробничих та обслуговуючих підрозділів, то бюджет функції управління може бути представлений як сукупність загальногосподарських витрат на управління та бюджетів окремих управлінських підрозділів підприємства.

У результаті модифікації структури бюджету функції управління загальні витрати підприємства можуть бути представлені як сукупність

основних виробничих витрат, витрат на обслуговування виробництва, модифікованого бюджету функції управління та витрат на функціональне управління процесами відтворення.

Під час інтерпретації результатів бюджетування функціональних витрат необхідно враховувати підходи до формування витрат, які використовуються у сучасній системі бухгалтерського обліку. У протилежному випадку структура витрат, сформована в межах управлінського обліку, не відповідатиме структурі витрат, що використовується у бухгалтерському обліку. Подібна невідповідність унеможливило коректне порівняння окремих елементів витрат та ускладнює проведення аналізу планових і фактичних витрат підприємства.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» виробнича собівартість включає прямі та непрямі витрати. З позиції функціонального підходу виробничі витрати підприємства можуть бути представлені як сукупність основних витрат виробничих підрозділів, витрат на функціональне управління виробництвом, витрат на обслуговування виробництва та витрат на функціональне управління обслуговуючими підрозділами.

Загальні витрати підприємства, які використовуються для визначення фінансового результату діяльності підприємства - прибутку або збитку, - з урахуванням функціонального підходу та вимог сучасного бухгалтерського обліку визначаються як сукупність виробничих витрат, модифікованого бюджету функції управління та витрат на функціональне управління процесами відтворення.

Запропоновані підходи до структурування витрат підприємства з використанням функціонального підходу дозволяють по-різному інтерпретувати та аналізувати величину витрат підприємства. Результати таких розрахунків можуть застосовуватись у системі управління витратами підприємства для проведення аналітичних досліджень, зокрема для визначення питомої ваги витрат, пов'язаних із реалізацією окремих загальних функцій підприємства, а також для оцінювання співвідношень між витратами

на реалізацію різних функціональних напрямів діяльності. Це, у свою чергу, створює можливість встановлення оптимальної структури функціональних витрат для конкретного підприємства.

Аналіз фактичних бюджетів функціональних витрат, у межах якого витрати розглядаються через призму виконання конкретних робіт, дозволяє оцінити доцільність виконання тих чи інших операцій та визначити обґрунтованість виникнення відповідних витрат. Такий підхід сприяє виявленню непродуктивних витрат, дублювання функцій та резервів підвищення ефективності діяльності підприємства.

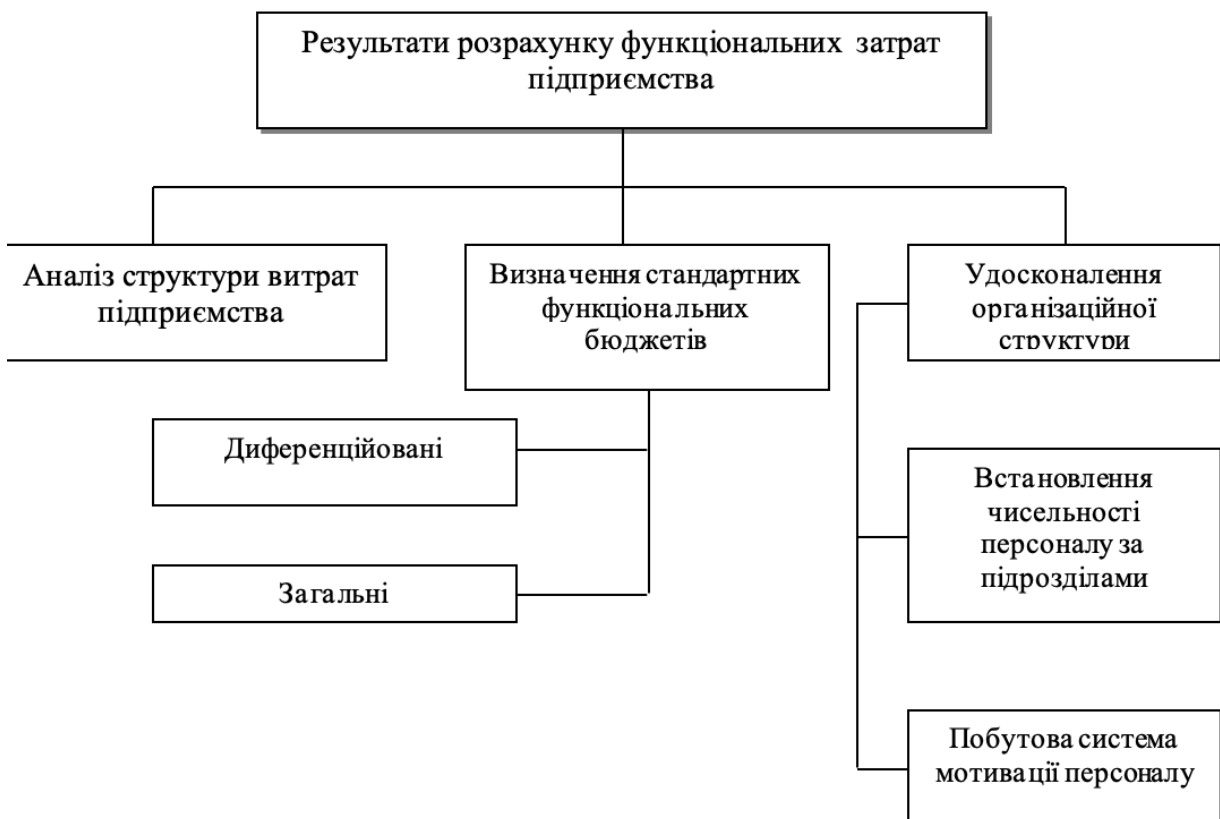


Рис. 3.4. Застосування результатів розрахунку функціональних затрат підприємства

Дослідження фактичних бюджетів функціональних витрат, у межах якого витрати аналізуються через призму виконання конкретних робіт і операцій, створює можливість оцінити доцільність здійснення відповідних видів діяльності та обґрунтованість виникнення певних витрат. Такий підхід

дозволяє встановити, наскільки необхідними є окремі роботи для забезпечення ефективного функціонування підприємства, а також визначити економічну виправданість витрачання ресурсів на їх реалізацію.

Результати структурування витрат підприємства із застосуванням формул можуть широко використовуватись у процесі аналітичного оцінювання діяльності підприємства. Зокрема, вони дають змогу визначити частку витрат, пов'язаних із реалізацією окремих загальних функцій підприємства, а також встановити співвідношення між витратами, що виникають у процесі виконання різних функціональних напрямів діяльності. На основі такого аналізу формується можливість визначення найбільш раціонального для конкретного підприємства співвідношення функціональних витрат.

Крім того, результати проведених розрахунків дозволяють розробити стандартні або нормативні бюджети витрат за кожною загальною функцією підприємства. Такі бюджети можуть формуватися як у цілому за функцією, так і диференційовано за окремими структурними підрозділами, які беруть участь у реалізації відповідної функції підприємства.

Нормативні бюджети витрат здатні стати основою побудови ефективної системи управління витратами підприємства, оскільки забезпечують можливість здійснення планування, контролю та оцінювання ефективності використання ресурсів.

Разом із цим результати розрахунку функціональних витрат можуть використовуватись у процесі вдосконалення організаційної структури підприємства. Їх застосування дає змогу виявити випадки горизонтального та вертикального дублювання функцій другого рівня у межах загальних функцій підприємства, а також обґрунтувати оптимальну чисельність персоналу всіх категорій, задіяного у виконанні робіт, що формують зміст як загальних функцій, так і функцій другого порядку. Окрім цього, результати аналізу можуть бути використані під час формування системи мотивації персоналу та підвищення результативності діяльності працівників.

### 3.3. Методичне забезпечення процесу планування функціональних витрат підприємства

Головною метою функціонування будь-якого підприємства в умовах ринкової економіки є забезпечення стабільної фінансової діяльності та отримання позитивного фінансового результату. Прибуток підприємства безпосередньо залежить від рівня та структури витрат, оскільки саме витрати формують собівартість продукції або послуг, впливають на рівень тарифів, конкурентоспроможність підприємства та його фінансову стійкість. У сучасних умовах господарювання проблема ефективного управління витратами набуває особливого значення, оскільки нестабільність економічного середовища, інфляційні процеси, підвищення вартості енергоресурсів, зміни у законодавстві та складна соціально-економічна ситуація суттєво ускладнюють діяльність підприємств комунальної сфери.

Для комунальних підприємств питання ефективного планування витрат має стратегічне значення, оскільки від раціональності використання ресурсів залежить безперебійність надання послуг населенню, рівень технічного забезпечення підприємства, можливість проведення ремонтних та відновлювальних робіт, а також підтримання стабільного фінансового стану. Особливо актуальним це питання є для КП «Харківські теплові мережі», діяльність якого пов'язана зі значною ресурсомісткістю виробничих процесів, високою часткою енергетичних витрат та необхідністю функціонування в умовах воєнного стану.

Управління витратами підприємства повинно ґрунтуватися на системному підході, який передбачає поєднання процесів планування, обліку, аналізу, контролю та регулювання витрат. Ефективне управління витратами дозволяє підприємству своєчасно реагувати на зміни зовнішнього середовища, мінімізувати негативний вплив факторів ризику та забезпечувати раціональне використання наявних ресурсів.

Важливу роль у системі управління витратами відіграє функціональний підхід, відповідно до якого витрати розглядаються у взаємозв'язку з реалізацією окремих функцій підприємства. Такий підхід дозволяє оцінювати ефективність виконання різних функціональних напрямів діяльності, визначати економічну доцільність здійснення окремих операцій та виявляти резерви скорочення непродуктивних витрат.

Функціональні витрати являють собою сукупність витрат, необхідних для реалізації основних функцій підприємства. До них належать витрати, пов'язані із забезпеченням виробничого процесу, обслуговуванням виробництва, здійсненням управлінської діяльності та реалізацією функції відтворення. У структурі діяльності КП «Харківські теплові мережі» функціональні витрати займають значну частку, оскільки підприємство здійснює складний комплекс виробничих, технічних, ремонтних, транспортних, енергетичних та управлінських процесів.

Методика розрахунку функціональних витрат, наведена у попередньому підрозділі, дозволяє структурувати витрати підприємства за функціональними напрямками діяльності та забезпечує можливість проведення більш детального аналізу процесів формування витрат. Використання функціонального підходу створює передумови для вдосконалення системи бюджетування, підвищення ефективності управлінських рішень та забезпечення прозорості формування витрат.

Важливим напрямом удосконалення системи планування витрат на КП «Харківські теплові мережі» є формування сучасної інформаційно-аналітичної системи управління витратами. Така система повинна забезпечувати оперативне отримання інформації про стан витрат, аналіз відхилень фактичних показників від планових, прогнозування змін витрат та оцінювання ефективності використання ресурсів.

На сьогодні значна частина процесів планування та аналізу витрат на багатьох комунальних підприємствах здійснюється із використанням застарілих підходів, що ускладнює оперативність прийняття управлінських

рішень. Відсутність єдиної інтегрованої інформаційної системи призводить до дублювання інформації, зниження точності розрахунків та збільшення часу на підготовку аналітичних матеріалів.

З метою підвищення ефективності управління витратами доцільним є впровадження автоматизованої системи бюджетування та контролю витрат, яка дозволить:

- забезпечити централізоване накопичення інформації щодо витрат підприємства;
- здійснювати автоматичне формування бюджетів структурних підрозділів;
- проводити моніторинг виконання планових показників;
- аналізувати причини виникнення відхилень;
- формувати аналітичну звітність у режимі реального часу;
- підвищити оперативність прийняття управлінських рішень.

Використання сучасних цифрових технологій у процесі управління витратами дозволить суттєво підвищити ефективність функціонування підприємства та забезпечити більш раціональне використання фінансових ресурсів.

Одним із ключових напрямів удосконалення системи планування витрат на КП «Харківські теплові мережі» є підвищення точності прогнозування витрат. У сучасних умовах діяльність підприємства залежить від значної кількості зовнішніх факторів, серед яких особливе значення мають:

- зміна вартості енергоресурсів;
- коливання тарифної політики;
- зміни податкового законодавства;
- інфляційні процеси;
- зростання вартості ремонтних матеріалів;
- пошкодження інфраструктури внаслідок воєнних дій;
- зміна обсягів споживання теплової енергії.

У зв'язку з цим система планування витрат повинна базуватися не лише на аналізі фактичних показників попередніх періодів, але й на використанні сучасних методів прогнозування та економіко-математичного моделювання. Доцільним є впровадження сценарного підходу до планування витрат, який передбачає розробку декількох варіантів бюджету залежно від можливих змін зовнішнього середовища. Це дозволить підприємству швидше адаптуватися до змін економічної ситуації та забезпечити більш ефективне використання ресурсів.

Важливим резервом підвищення ефективності управління витратами є вдосконалення системи нормування ресурсів. Для КП «Харківські теплові мережі» це питання має особливе значення, оскільки значна частина витрат підприємства пов'язана із використанням енергетичних, матеріальних та трудових ресурсів.

Система нормування повинна забезпечувати:

- встановлення економічно обґрунтованих норм витрачання ресурсів;
- контроль дотримання встановлених нормативів;
- виявлення причин перевищення норм;
- пошук резервів економії ресурсів.

Особливої уваги потребує нормування витрат теплової енергії, електроенергії, води, палива та ремонтних матеріалів. Значні втрати ресурсів у теплових мережах негативно впливають на собівартість послуг підприємства та призводять до збільшення фінансового навантаження.

У зв'язку з цим одним із пріоритетних напрямів удосконалення управління витратами повинно стати впровадження енергозберігаючих технологій та модернізація теплових мереж.

До основних заходів щодо зниження витрат та підвищення ефективності діяльності КП «Харківські теплові мережі» можна віднести:

- заміну застарілого обладнання на енергоефективне;
- модернізацію теплових пунктів;
- автоматизацію процесів регулювання подачі теплової енергії;

- впровадження сучасних систем обліку ресурсів
- проведення теплоізоляції трубопроводів;
- оптимізацію режимів роботи обладнання.

Реалізація зазначених заходів дозволить зменшити втрати теплової енергії, скоротити витрати на енергоносії та підвищити ефективність використання виробничих потужностей.

Важливим напрямом удосконалення системи планування витрат є посилення контролю за використанням матеріальних ресурсів. На підприємстві доцільно впровадити систему оперативного контролю за рухом матеріалів, запасних частин та паливно-мастильних матеріалів.

Ефективний контроль дозволить:

- зменшити ризик необґрунтованих витрат;
- запобігти понаднормовому використанню ресурсів;
- скоротити обсяги непродуктивних витрат;
- забезпечити прозорість використання матеріальних ресурсів.

Крім того, значну увагу необхідно приділити удосконаленню системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит повинен бути спрямований не лише на перевірку правильності ведення обліку, але й на оцінювання ефективності використання ресурсів та виявлення резервів скорочення витрат.

Для підвищення ефективності системи планування витрат на КП «Харківські теплові мережі» доцільним є використання центрів відповідальності. Такий підхід дозволяє закріпити відповідальність за формування та використання витрат за окремими структурними підрозділами підприємства.

Використання центрів відповідальності забезпечує:

- підвищення персональної відповідальності керівників;
- посилення контролю за використанням ресурсів;
- підвищення точності планування витрат;
- удосконалення процесу бюджетування.

Особливе значення має також мотивація працівників до економного використання ресурсів. У сучасних умовах система мотивації повинна бути орієнтована не лише на виконання виробничих показників, але й на забезпечення ефективного використання ресурсів та досягнення цільових показників щодо скорочення витрат.

Доцільним є впровадження системи матеріального стимулювання працівників за:

- зниження витрат ресурсів;
- скорочення витрат теплової енергії;
- підвищення ефективності використання обладнання;
- економію матеріальних ресурсів;
- впровадження раціоналізаторських пропозицій.

Одним із важливих напрямів удосконалення управління витратами є оптимізація організаційної структури підприємства. Аналіз функціональних витрат дозволяє виявити дублювання функцій між структурними підрозділами, надмірну чисельність персоналу та неефективний розподіл повноважень.

Оптимізація організаційної структури повинна бути спрямована на:

- усунення дублювання функцій;
- скорочення непродуктивних витрат;
- підвищення ефективності взаємодії між підрозділами;
- удосконалення системи управління.

Разом із цим скорочення витрат не повинно негативно впливати на якість послуг, що надаються підприємством. Тому процес оптимізації витрат повинен здійснюватися на основі комплексного аналізу діяльності підприємства з урахуванням технічних, економічних та соціальних факторів. Особливої актуальності для КП «Харківські теплові мережі» набуває проблема фінансування відновлювальних робіт та модернізації інфраструктури. У зв'язку з пошкодженням об'єктів теплопостачання внаслідок воєнних дій

підприємство змушене здійснювати значні витрати на аварійно-відновлювальні роботи.

У таких умовах важливим напрямом удосконалення управління витратами є залучення зовнішніх джерел фінансування, зокрема:

- міжнародної технічної допомоги;
- грантових програм;
- інвестиційних ресурсів;
- державної підтримки;
- програм енергомодернізації.

Залучення додаткових фінансових ресурсів дозволить підприємству реалізувати заходи з модернізації теплових мереж та впровадження енергоефективних технологій без надмірного навантаження на власний бюджет.

Важливим елементом удосконалення системи планування витрат є підвищення кваліфікації персоналу. Сучасна система управління витратами вимагає від працівників високого рівня професійної підготовки, володіння сучасними методами аналізу, бюджетування та фінансового планування.

У зв'язку з цим доцільним є:

- проведення навчання працівників планово-економічних та фінансових служб;
- впровадження сучасних методів фінансового аналізу;
- використання спеціалізованого програмного забезпечення;
- підвищення рівня цифрових компетенцій персоналу.

Підвищення професійного рівня працівників сприятиме покращенню якості планування витрат та ефективності управлінських рішень.

Таким чином, удосконалення системи управління плануванням витрат на КП «Харківські теплові мережі» повинно здійснюватися на основі комплексного підходу, який передбачає поєднання сучасних методів бюджетування, функціонального аналізу, цифрових технологій, системи внутрішнього контролю та ефективної організації управління.

Реалізація запропонованих заходів дозволить підвищити ефективність використання ресурсів підприємства, забезпечити скорочення непродуктивних витрат, покращити фінансовий стан підприємства та створити передумови для стабільного функціонування системи теплопостачання в сучасних умовах господарювання.

### Висновки до розділу 3

У третьому розділі кваліфікаційної роботи було досліджено теоретичні та методичні засади удосконалення планування витрат підприємства комунальної власності на основі процесного та функціонального підходів. Проведене дослідження дозволило обґрунтувати доцільність застосування функціонально-вартісного аналізу як сучасного інструменту управління витратами підприємства, спрямованого на підвищення ефективності використання ресурсів та оптимізацію діяльності комунального підприємства.

У ході дослідження встановлено, що функціонально-вартісний аналіз дозволяє розглядати діяльність підприємства як систему взаємопов'язаних функцій, реалізація яких супроводжується формуванням відповідних витрат. Такий підхід створює можливість оцінювання витрат не лише за традиційними економічними елементами, але й у розрізі загальних функцій підприємства, що значно розширює аналітичні можливості системи управління витратами. Визначено, що використання функціонально-вартісного аналізу дозволяє виявляти непродуктивні витрати, дублювання функцій, надлишкові управлінські ланки та резерви підвищення ефективності діяльності підприємства.

Доведено, що важливою складовою проведення функціонально-вартісного аналізу є формування функціонально-структурної організації підприємства, яка забезпечує систематизацію структурних підрозділів відповідно до реалізації загальних функцій підприємства. Використання матриць «функції – структурні підрозділи» та «функції – роботи» дозволяє деталізувати зміст виконуваних робіт, визначити участь окремих структурних

одиниць у реалізації функціональних напрямів діяльності та створити основу для подальшого бюджетування функціональних витрат.

У процесі дослідження було розглянуто методичні підходи до формування бюджетів функціональних витрат підприємства. Встановлено, що бюджетування функціональних витрат виступає важливим інструментом планування, контролю та оцінювання ефективності діяльності підприємства. Запропоновано підхід до структурування витрат за загальними функціями підприємства, зокрема функцією виробництва, функцією обслуговування виробництва, функцією управління та функцією відтворення. Визначено особливості формування бюджетів витрат виробничих, обслуговуючих, функціональних та управлінських підрозділів підприємства.

Особливу увагу приділено дослідженню методичного забезпечення процесу планування функціональних витрат КП «Харківські теплові мережі». Встановлено, що в сучасних умовах діяльність підприємства значною мірою залежить від ефективності системи управління витратами, оскільки підприємство функціонує в умовах високої ресурсомісткості, нестабільності економічного середовища, інфляційних процесів та необхідності здійснення аварійно-відновлювальних робіт. У зв'язку з цим обґрунтовано необхідність удосконалення системи планування витрат на основі використання сучасних інформаційно-аналітичних технологій, функціонального бюджетування та процесного підходу до управління.

У результаті дослідження сформовано пропозиції щодо удосконалення управління плануванням витрат на КП «Харківські теплові мережі». Зокрема, запропоновано впровадження автоматизованої системи бюджетування та контролю витрат, удосконалення системи нормування ресурсів, використання сценарного підходу до прогнозування витрат, розвиток внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, впровадження центрів відповідальності, а також удосконалення системи мотивації персоналу до раціонального використання ресурсів.

Обґрунтовано, що важливими напрямками підвищення ефективності діяльності підприємства є модернізація теплових мереж, впровадження енергозберігаючих технологій, автоматизація процесів регулювання подачі теплової енергії, удосконалення системи обліку ресурсів та оптимізація організаційної структури підприємства. Реалізація запропонованих заходів дозволить зменшити непродуктивні витрати, підвищити ефективність використання ресурсів, покращити фінансовий стан підприємства та забезпечити стабільність функціонування системи теплопостачання.

Таким чином, результати проведеного дослідження підтверджують, що використання функціонально-вартісного аналізу та функціонального бюджетування створює необхідні передумови для підвищення ефективності управління витратами підприємства комунальної власності, забезпечує можливість більш обґрунтованого прийняття управлінських рішень та сприяє формуванню сучасної системи планування витрат, орієнтованої на підвищення ефективності діяльності КП «Харківські теплові мережі».

## ВИСНОВКИ

У результаті виконання кваліфікаційної роботи було досліджено теоретичні, аналітичні та практичні аспекти управління плануванням витрат підприємства комунальної власності на основі процесного підходу. Актуальність обраної теми зумовлена тим, що в сучасних умовах господарювання ефективне управління витратами є одним із ключових чинників забезпечення фінансової стійкості, конкурентоспроможності та стабільного функціонування підприємств, особливо у сфері житлово-комунального господарства.

У теоретичній частині роботи було досліджено економічну сутність витрат підприємства як об'єкта управління та контролю, визначено їх роль у системі управління господарською діяльністю підприємства, а також проаналізовано сучасні підходи до планування витрат. Встановлено, що витрати підприємства є важливим індикатором ефективності використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів і безпосередньо впливають на результати діяльності підприємства.

У роботі узагальнено наукові підходи до класифікації витрат, розглянуто принципи, функції та методи управління витратами, охарактеризовано особливості формування системи планування витрат на підприємствах комунального сектору. Особливу увагу приділено сучасним інструментам управління витратами, серед яких бюджетування, економічний аналіз, контролінг, функціонально-вартісний аналіз та процесний підхід до управління. Доведено, що ефективне планування витрат повинно базуватися на комплексному поєднанні аналітичних та управлінських інструментів, що забезпечують підвищення результативності діяльності підприємства та оптимізацію використання ресурсів.

В аналітичній частині кваліфікаційної роботи проведено дослідження виробничо-господарської діяльності КП «Харківські теплові мережі», яке є одним із найбільших підприємств комунальної сфери міста Харкова. У ході

аналізу було охарактеризовано організаційно-економічні особливості функціонування підприємства, досліджено структуру його витрат, фінансово-економічні результати діяльності, а також виявлено основні проблеми системи управління витратами.

За результатами аналізу встановлено, що діяльність підприємства здійснюється в умовах високої ресурсомісткості, значного рівня зношеності основних засобів, необхідності забезпечення безперебійного теплопостачання та впливу зовнішніх факторів, зокрема воєнних дій і економічної нестабільності. Виявлено, що на підприємстві існують проблеми, пов'язані з недостатньою ефективністю планування витрат, високим рівнем енергетичних витрат, значними витратами на обслуговування інфраструктури та необхідністю модернізації теплових мереж.

Також у роботі було проаналізовано вплив міжнародних програм фінансування та реалізації проєктів із відновлення критичної інфраструктури на розвиток підприємства. Встановлено, що КП «Харківські теплові мережі» бере участь у реалізації проєкту «Проєкт розвитку міської інфраструктури – 2», який фінансується за підтримки МБРР та спрямований на відновлення об'єктів критичної інфраструктури міста Харкова. У межах зазначеного проєкту підприємство отримало фінансування для закупівлі спеціалізованої техніки, обладнання та матеріалів, необхідних для модернізації теплових мереж і підвищення ефективності функціонування систем теплопостачання. У проєктній частині роботи розроблено напрями удосконалення системи планування витрат підприємства комунальної власності на основі процесного підходу. Основну увагу приділено застосуванню функціонально-вартісного аналізу в управлінні загальними функціями підприємства. Доведено, що впровадження процесного підходу дозволяє розглядати діяльність підприємства як сукупність взаємопов'язаних процесів, кожен із яких потребує відповідного ресурсного забезпечення та контролю витрат.

У роботі обґрунтовано доцільність удосконалення системи планування витрат шляхом впровадження сучасних методів економічного аналізу,

автоматизації управлінських процесів, посилення контролю за використанням ресурсів та підвищення енергоефективності діяльності підприємства. Запропоновані заходи спрямовані на скорочення непродуктивних витрат, підвищення якості управлінських рішень, оптимізацію структури витрат і зміцнення фінансового стану підприємства.

Практичне значення отриманих результатів полягає в можливості використання запропонованих рекомендацій у діяльності КП «Харківські теплові мережі» з метою підвищення ефективності управління витратами, покращення фінансово-економічних результатів діяльності та забезпечення стабільного функціонування підприємства в сучасних умовах господарювання. Реалізація запропонованих заходів сприятиме раціональному використанню ресурсного потенціалу підприємства, модернізації інфраструктури та підвищенню ефективності системи теплопостачання.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрющенко І. Є. Управління витратами підприємства як інструмент забезпечення конкурентоспроможності // Ефективна економіка. 2012. № 8. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/> (дата звернення: 03.05.2026).
2. Безверхий К. В. Облік витрат діяльності підприємства: проблеми організації та напрями вдосконалення // Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 5. С. 21-28.
3. Білик М. Д., Павловська О. В. Управління витратами підприємства в системі фінансового менеджменту // Формування ринкових відносин в Україні. 2011. № 12. С. 82-87.
4. Бланк І. О. Управління фінансовими ресурсами підприємства : навч. посіб. Київ : Ніка-Центр, 2011. 574 с.
5. Борисюк І. О., Даниленко О. В. Управління витратами підприємства в сучасних умовах господарювання // Економіка і суспільство. 2017. Вип. 12. С. 368-373.
6. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В. Управлінський облік витрат виробництва: організаційно-методичні аспекти // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. 2010. № 3. С. 34-39.
7. Власюк Г. В. Особливості формування витрат підприємств житлово-комунального господарства // Комунальне господарство міст. 2012. Вип. 106. С. 281-286.
8. Гарафонова О. І. Реструктуризація підприємств: стратегічні підходи та організаційно-економічний механізм // Актуальні проблеми економіки. 2014. № 7. С. 120-127.
9. Голов С. Ф. Управлінський облік і контролінг у системі управління витратами підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 9. С. 3-12.

10. Гончарук А. Г. Управління ефективністю діяльності підприємства: методичні підходи та практичні аспекти // Економіка України. 2012. № 6. С. 69-77.
11. Грещак М. Г., Гордієнко В. М., Коцюба О. С. Управління витратами: навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2011. 264 с.
12. Гудзь О. Є. Інформаційне забезпечення управління витратами підприємства // Економіка. Менеджмент. Бізнес. 2015. № 2. С. 36-42.
13. Данилюк М. О., Лещій В. Р. Управління витратами на підприємствах житлово-комунального господарства // Науковий вісник НЛТУ України. 2011. Вип. 21.14. С. 208-214.
14. Дробязко С. І. Методичні основи управління витратами підприємства// Академічний огляд. 2010. № 1. С. 86-91.
15. Єпіфанова І. Ю., Джеджула В. В. Управління витратами підприємства в умовах інноваційного розвитку // Економічний простір. 2017. № 125. С. 136-145.
16. Жук Л. В. Планування витрат підприємства: методичні підходи та напрями вдосконалення // Економіка та держава. 2013. № 4. С. 72-75.
17. Завгородній А. Г. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. Львів : Львівська політехніка, 2012. 384 с.
18. Захарченко Л. А. Управління витратами : навч. посіб. Одеса : ОНАЗ ім. О. С. Попова, 2010. 216 с.
19. Іванілов О. С. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2011. 728 с.
20. Камінська Т. Г. Управлінський облік витрат у системі менеджменту підприємства // Облік і фінанси. 2014. № 3. С. 35-41.
21. Кириченко О. А., Кудря І. В. Реструктуризація підприємств як напрям підвищення ефективності господарювання // Інвестиції: практика та досвід. 2012. № 18. С. 26-30.
22. Козак Л. С. Бюджетування як інструмент управління витратами підприємства // Економічний аналіз. 2013. Т. 13. С. 211-216.

23. Колот В. М. Організаційно-економічний механізм управління витратами підприємства // Формування ринкової економіки. 2015. № 33. С. 145-153.
24. Костецька Н. І. Система управління витратами підприємства: сутність, елементи та напрями розвитку // Сталий розвиток економіки. 2013. № 5. С. 140-145.
25. Кравченко М. О. Методичні підходи до оцінювання ефективності управління витратами підприємства // Бізнес Інформ. 2016. № 4. С. 171-176.
26. Кузьмін О. Є., Мельник О. Г. Діагностика діяльності підприємства в системі управління витратами // Вісник Національного університету Львівська політехніка. 2011. № 714. С. 61-68.
27. Лепейко Т. І., Котлик А. В. Управління витратами підприємства: теоретичні та практичні аспекти // Проблеми економіки. 2012. № 4. С. 134-139.
28. Мазаракі А. А., Мельник Т. М. Економічна політика підприємства в умовах інституційних змін // Вісник КНТЕУ. 2015. № 2. С. 5-17.
29. Макаренко А. П. Організація обліку витрат на підприємствах житлово-комунального господарства // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2014. № 1. С. 133-138.
30. Матвєєва Н. М. Управління витратами підприємства : навч. посіб. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2018. 157 с.
31. Мельник Л. Г. Економіка підприємства : навч. посіб. Суми : Університетська книга, 2012. 864 с.
32. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. Київ : КНТЕУ, 2011. 513 с.
33. Назарова Г. В. Контролінг витрат у системі управління підприємством // Бізнес Інформ. 2015. № 9. С. 183-188.
34. Овчаренко Є. І. Управління витратами підприємства на основі процесного підходу // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. 2013. № 16. С. 114-120.

35. Партин Г. О., Загородній А. Г. Управлінський облік : навч. посіб. Львів : Львівська політехніка, 2012. 340 с.
36. Пилипенко А. А. Організація бюджетування витрат підприємства // Економіка розвитку. 2012. № 3. С. 92-96.
37. Плаксієнко В. Я. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції: сучасні проблеми та напрями удосконалення // Облік і фінанси АПК. 2010. № 2. С. 17-22.
38. Побережна Н. М. Інноваційні технології в управлінні витратами підприємства // Економічний вісник Донбасу. 2016. № 3. С. 102-107.
39. Погорелов Ю. С. Оцінювання та моделювання розвитку підприємства // Актуальні проблеми економіки. 2010. № 10. С. 51-59.
40. Полозова Т. В. Формування системи бюджетування на підприємстві // Економіка промисловості. 2011. № 4. С. 117-123.
41. Пушкар М. С. Управлінський облік у системі стратегічного менеджменту підприємства // Облік і фінанси. 2013. № 1. С. 42-48.
42. Романенко О. О. Фінансове планування на підприємствах житлово-комунального господарства // Економіка та управління підприємствами. 2015. № 6. С. 119-124.
43. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. Київ : Знання, 2012. 654 с.
44. Семенець А. О. Методичне забезпечення планування витрат підприємств комунальної сфери // Комунальне господарство міст. 2016. Вип. 129. С. 42-47.
45. Скрипник М. І. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції: організаційно-методичні аспекти // Вісник КНТЕУ. 2011. № 5. С. 101-109.
46. Тарасюк Г. М. Планування діяльності підприємства : навч. посіб. Київ : Каравела, 2012. 352 с.
47. Ткаченко Н. М. Управління витратами в системі фінансового контролю підприємства // Фінанси України. 2010. № 10. С. 102-110.

48. Федулова Л. І. Інноваційний розвиток підприємств: проблеми та перспективи // Економіка України. 2012. № 3. С. 34-45.

49. Чорна М. В., Смірнова П. В., Бугріменко Р. М. Управління витратами: навч. посіб. Харків : ХДУХТ, 2017. 166 с.

50. Шевчук К. В. Планування і контроль витрат у системі управління підприємством // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. 2014. Т. 19, вип. 2/3. С. 110-114.

51. Шило В. П. Управлінський облік та аналіз витрат підприємства // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. 2015. Вип. 10. С. 213-216.

52. Ясишена В. В. Методичні підходи до класифікації витрат підприємства // Економічний аналіз. 2011. Вип. 8. С. 351-355.

53. Arnold M., Artz M., Gillenkirch R. The use of a single budget or separate budgets for planning and performance evaluation // Accounting, Organizations and Society. 2019. Vol. 73. P. 50-67. DOI: 10.1016/j.aos.2018.06.001.

54. Becker S. D., Mahlendorf M. D., Schäffer U., Thaten M. Budgeting in times of economic crisis // Contemporary Accounting Research. 2016. Vol. 33, No. 4. P. 1489-1517. DOI: 10.1111/1911-3846.12222.

55. Bhimani A., Willcocks L. Digitisation, Big Data and the transformation of accounting information // Accounting and Business Research. 2014. Vol. 44, No. 4. P. 469-490. DOI: 10.1080/00014788.2014.910051.

56. Bourmistrov A., Kaarbøe K. From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying beyond budgeting ideas // Management Accounting Research. 2013. Vol. 24, No. 3. P. 196-211. DOI: 10.1016/j.mar.2013.04.001.

57. Coulmas N., Law M. Budgeting in a chaotic economic environment: factors leading to improvement // Proceedings of the Academy of Accounting and Financial Studies. 2010. Vol. 15, No. 1. P. 23-28.

58. Frow N., Marginson D., Ogden S. Continuous budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control // *Accounting, Organizations and Society*. 2010. Vol. 35, No. 4. P. 444-461. DOI: 10.1016/j.aos.2009.10.003.

59. Henttu-Aho T. Enabling characteristics of new budgeting practice and the role of controller // *Qualitative Research in Accounting & Management*. 2016. Vol. 13, No. 1. P. 31-56. DOI: 10.1108/QRAM-09-2014-0058.

60. Libby T., Lindsay R. M. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice // *Management Accounting Research*. 2010. Vol. 21, No. 1. P. 56-75. DOI: 10.1016/j.mar.2009.10.003.

61. Marginson D., Ogden S., Frow N. Budgeting and innovation // *Financial Management*. 2010. No. 4. P. 29-31.

62. Mahal I., Hossain M. A. Activity-based costing: a tool to aid decision making in healthcare and service industries // *International Journal of Business and Management*. 2015. Vol. 10, No. 7. P. 36-43. DOI: 10.5539/ijbm.v10n7p36.

63. Malmi T. Managerialist studies in management accounting: 1990-2014 // *Management Accounting Research*. 2016. Vol. 31. P. 31-44. DOI: 10.1016/j.mar.2016.02.002.

64. Nørreklit H., Kure N., Trenca M. Balanced scorecard and strategic cost management in public utilities // *Journal of Accounting & Organizational Change*. 2014. Vol. 10, No. 2. P. 204-230.

65. Ouda H. A. G. A practical accounting approach for heritage assets under accrual accounting // *International Journal of Governmental Financial Management*. 2014. Vol. 14, No. 2. P. 70-86.

66. Pavlatos O., Kostakis H. Management accounting practices before and during economic crisis: Evidence from Greece // *Advances in Accounting*. 2015. Vol. 31, No. 1. P. 150-164. DOI: 10.1016/j.adiac.2015.03.016.

67. Popesko B., Novak P. Application of overhead cost allocation methods in Czech manufacturing companies // *International Journal of Economics and Management*. 2011. Vol. 5, No. 1. P. 141-155.

68. Radu M. Empirical study on the indicators of sustainable performance: the sustainability balanced scorecard effect of strategic organizational change // Sustainability. 2012. Vol. 4, No. 3. P. 451-469. DOI: 10.3390/su4030451.

69. Šoljaková L. Strategic management accounting development during last 30 years // European Financial and Accounting Journal. 2012. Vol. 7, No. 2. P. 24-35.

70. Sponem S., Lambert C. Exploring differences in budget characteristics, roles and satisfaction: A configurational approach // Management Accounting Research. 2016. Vol. 30. P. 47-61. DOI: 10.1016/j.mar.2015.11.003.

71. Tappura S., Sievänen M., Heikkilä J., Jussila A., Nenonen N. A management accounting perspective on safety // Safety Science. 2015. Vol. 71. P. 151-159. DOI: 10.1016/j.ssci.2014.01.011.

72. Бабич Л. М. Управління витратами підприємств комунального господарства: теоретичні аспекти // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. 2014. Вип. 1. С. 109-114.

73. Бондаренко О. В. Методичні підходи до аналізу витрат підприємства // Вісник економіки транспорту і промисловості. 2012. № 38. С. 270-274.

74. Вакульчик О. М. Бюджетування як метод управління витратами підприємства // Економічний простір. 2011. № 53. С. 242-249.