

## АНАЛІТИЧНІ ТА КОНТРОЛЬНІ ПРОЦЕДУРИ В ПРОЦЕСІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ

Остап'юк М.Я.,  
Хом'як О.П.,  
Даньків Й.Я.

*Основні проблеми раціональної організації діяльності підприємств, які надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення для усіх категорій споживачів на сучасному етапі розвитку вітчизняної економічної системи пов'язані насамперед із недостатнім розвитком комплексу прикладних та загально-теоретичних методів та підходів до оптимізації витрат цих суб'єктів господарювання. Зважаючи на вказане, у статті зосереджено увагу на дослідженні можливих шляхів та напрямів впровадження у практичну діяльність надавачів зазначених комунальних послуг тих новітніх розробок загальної теорії менеджменту, які стосуються удосконалення управлінського впливу на формування складу планових витрат та чіткого обліку фактичних витрат таких підприємств.*

*Кількість бібліографічних посилань – 9, мова – українська.*

**Ключові слова:** витрати, управління витратами, водопостачальні підприємства, оптимізація витрат, аналіз, контроль.

### ВСТУП ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Сутність проблеми управління витратами підприємств комунальної сфери полягає, по-перше, не у точному визначенні величини собівартості послуг, а у виявленні того, як вона утворилась (сформувалась), і, по-друге, процес управління витратами повинен бути направлений на формування собівартості у попередньому і поточному режимах та оперативному втручанні у діяльність водопостачальних підприємств (організацій) у разі виявлення відхилень від бажаного стану.

Особлива важливість проблеми посилюється тим фактом, що інфляційні процеси, які систематично інтенсифікуються, не сприяють зниженню рівня витрат. В результаті, прибуток суб'єктів господарювання, що надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, досягається не шляхом зменшення затрат на виробництво цих послуг, а за рахунок «підвищення рівня тарифів, що в кінцевому випадку вкрай негативно впливає на рівень соціальної напруги у суспільстві» [3, с.67].

### АНАЛІЗ ОСНОВНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Дослідженню комплексу проблем, пов'язаних із оптимізацією витрат суб'єктів господарювання приділено увагу у працях таких відомих вітчизняних науковців, як Ю. Ігуманов, К. Лученко, М. Білуха, Ф. Бутинець, Г. Савицька, А. Турило, А. Турило, Г. Партин, С. Мних, Л. Нападовська, С. Сич, Г. Кравчук та ін. Вони визначають управління витратами як планомірне формування витрат на виробництво і збут продукції і контроль за їхнім рівнем.

*Окреслення невирішених проблем у структурі загальної проблеми.* Не применшуючи вагомості одержаних зазначеними дослідниками наукових результатів, слід зауважити, що окремі питання підвищення ефективності управління витратами, зокрема підприємств такої соціально важливої галузі, як комунальна сфера обслуговування, вивчені недостатньо. Так, зокрема, мають місце різні підходи до трактування факторів впливу на витрати підприємства, наявні неоднозначні тлумачення методик розрахунку витрат. Потребують подальшого дослідження проблемні аспекти розробки конкретних механізмів пошуку і реалізації внутрішніх резервів економії витрат підприємств, що надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення.

Зважаючи на вказане, метою дослідження є виявлення резервів оптимізації процесу управління витратами водопостачальних підприємств, висвітлення основних проблем у цьому контексті та пошук шляхів їх вирішення.

**Аналіз існуючого стану управління витратами водопостачальних підприємств та шляхи вдосконалення систематичного контролю за процесом їх здійснення.**

Вище нами наведено далеко не всі прізвища вітчизняних дослідників, які займалися і займаються проблемою оптимізації витрат. Огляд літератури з цієї проблематики дозволяє зробити висновок про те, що формування витрат, зважаючи на напрям дохідності, а не витратності господарюючих суб'єктів, був, є і залишається важливою функцією управління ними.

В залежності від напрямків дослідження витрат формується інформаційна база, обґрунтовуються вимоги до методів їх розрахунку, обирається послідовність виконання аналітичних робіт, визначаються шляхи, види та періодичність здійснення контролю.

Зокрема, проф. Л. Нападовська [6, с. 129-130] схиляється до думки про організацію постійного контролю затрат, модель організації якого представлено у таблиці 1. Ми повністю погоджуємось із нею у тому, що контроль затрат в організаційному плані повинен бути попереднім, поточним та наступним. Тільки такий порядок забезпечує належний рівень управлінського впливу на процес здійснення витрат.

Управління витратами на основі тотального контролю вирішує і цілий ряд інших завдань: розрахунок норм, упорядкування нормативної бази, організація обліку змін норм, розробка нормативних калькуляцій, облік затрат за центрами виникнення, виявлення відхилень і розподіл за центрами відповідальності, калькулювання собівартості виконаних робіт та послуг, аналіз виконання планових кошторисів, формування завдань щодо зниження рівня собівартості, виявлення резервів економії, забезпечення систематичного контролю за величиною витрат. Тобто, управління витратами на будь-якому підприємстві, у тому числі – на водопостачальному, формується у єдину багаточільову систему.

**Таблиця 1. Модель організації контролю затрат [6, с. 59]**

Види контролю	Види робіт	Відповідальні особи, відділи або функціональні підрозділи
Попередній контроль	1. Оцінка основних напрямів затрат з урахуванням стратегічного розвитку діяльності підприємства	Відділ внутрішнього аудиту
	2. Оцінка тактичних планів з точки зору затрат окремих структурних підрозділів згідно напрямів їх діяльності, виробничих можливостей та стратегічних напрямів діяльності підприємств	Відділ внутрішнього аудиту Керівники структурних підрозділів
	3. Визначення критеріїв подальшого здійснення контролю діяльності як підприємства в цілому, так і окремих структурних підрозділів зокрема	Відділ внутрішнього аудиту
	4. Попередній контроль можливих резервів виробництва і скорочення затрат	Відділ внутрішнього аудиту Плановий відділ
	5. Виявлення сфер, де необхідно посилити контроль	Відділ внутрішнього аудиту

Поточний контроль	1. Контроль відхилень фактичних витрат від запланованих	Керівники структурних підрозділів Відділ матеріально-технічного забезпечення Плановий відділ
	2. Виявлення і діагностика проблем, що виникають при зміні внутрішніх і зовнішніх умов та коригуванні планів і діяльності підприємств	Відділ внутрішнього аудиту Плановий відділ Керівники структурних підрозділів
	3. Виявлення порушень в існуючій системі та розмежування їх по причинах, винуватцях та центрах відповідальності	Керівники структурних підрозділів
	4. Контроль реалізації прийнятих рішень	Відділ внутрішнього аудиту
	5. Контроль за діяльністю окремих відповідальних осіб та виконавців	Керівники структурних підрозділів Відділ внутрішнього аудиту
Наступний контроль	1. Контроль відхилень фактичних затрат від планових в розрізі причин, винуватців, місць виникнення та джерел їх покриття	Бухгалтерія Плановий відділ
	2. Контроль законності здійснення операцій	Бухгалтерія Плановий відділ
	3. Оцінка стану бухгалтерського контролю затрат	Відділ внутрішнього аудиту

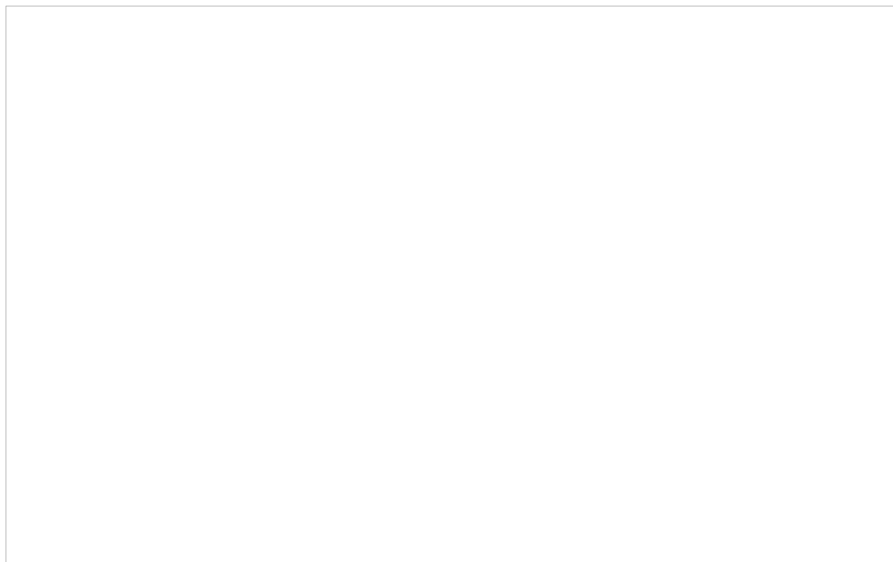
На сучасному етапі розвитку підприємств, які надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, значно

підвищується важливість оперативного вирішення проблем раціоналізації процесу витрачання усіх видів ресурсів, які необхідні для забезпечення безперервної господарської діяльності цих суб'єктів господарювання. Адаже централізоване водопостачання та водовідведення є тією сферою економічної системи, яка створює передумови для прогресивного суспільного розвитку і забезпечує належний рівень соціального благополуччя для споживачів вказаних комунальних послуг.

Окрім того, ця сфера є стратегічно важливою для забезпечення національної безпеки. А тому, на наш погляд, її розвиток повинен підтримуватися на загальнодержавному рівні шляхом виділення відповідних субсидій, субвенцій та дотацій із Державного бюджету з метою відшкодування витрат та втрат, понесених водопостачальними організаціями як під час реалізації завдань щодо удосконалення якості послуг, які ними надаються, так і в процесі формування передумов для «...повноцінного забезпечення потреб кінцевих споживачів у тих обсягах питної води, що встановлені мінімальними нормативами її споживання» [4, с.55].

Управлінський аспект проблеми полягає у необхідності систематичного контролю з боку керівництва водопостачальних підприємств за рівнем раціональності витрат цих суб'єктів господарювання, що в свою чергу обумовлює потребу у наявності певного обсягу знань керівних кадрів та певного рівня їх кваліфікації. Керівники цих підприємств повинні «формуєвати систему управління витратами, опрацювати методичну базу планування, обліку витрат, калькулювання продукції, обґрунтувати заходи щодо раціонального використання ресурсів та їх економії» [4, с.55]. Останній напрям управлінської діяльності реалізується шляхом розробки, затвердження та впровадження відповідних програм енерго- та ресурсозбереження. При цьому, зазначена діяльність здійснюється, як правило, на середньому рівні управління водопостачальних підприємств, а саме – керівниками та спеціалістами планово-економічних відділів. Водночас, вище керівництво таких суб'єктів господарювання в особі директора, головного бухгалтера та головного інженера здійснює загальне управління цим процесом, постійно координує його та належним чином реагує на зміни.

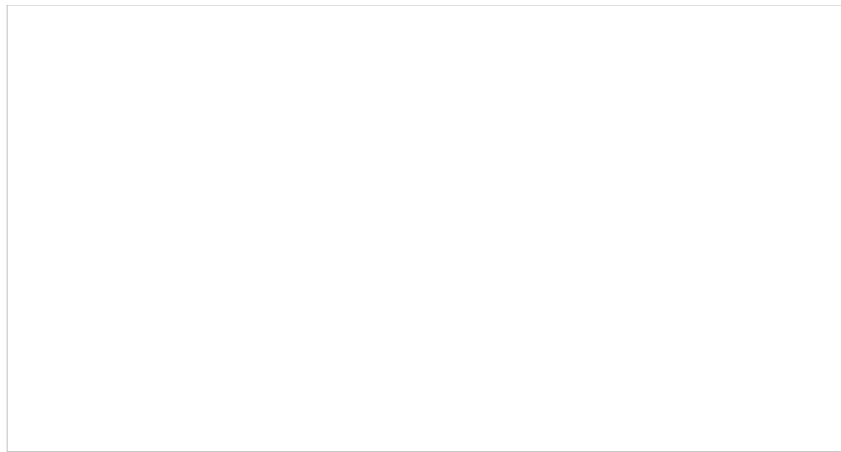
Слід відмітити, що якщо проаналізувати динаміку споживання такого надзвичайно важливого для діяльності підприємств, які надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, ресурсу, як електроенергія (займає, в середньому, 42-47 % у загальній структурі фактичних витрат), то можна зробити висновок, що протягом останніх років обсяги її споживання планомірно зменшуються, як це можна побачити на прикладі діяльності комунального підприємства «Тернопільводоканал» (див. Рис. 1).



**Рис. 1. Обсяги споживання електроенергії КП «Тернопільводоканал» протягом 2002-2010 років, кВт-год.**

Однак, на жаль, не можна не зауважити, що таке скорочення обсягів споживання електроенергії зазначеним водопостачальним підприємством зумовлене не стільки раціоналізацією процесу управління витратами, скільки зменшенням обсягів піднятої води, як це видно із рисунка 3.

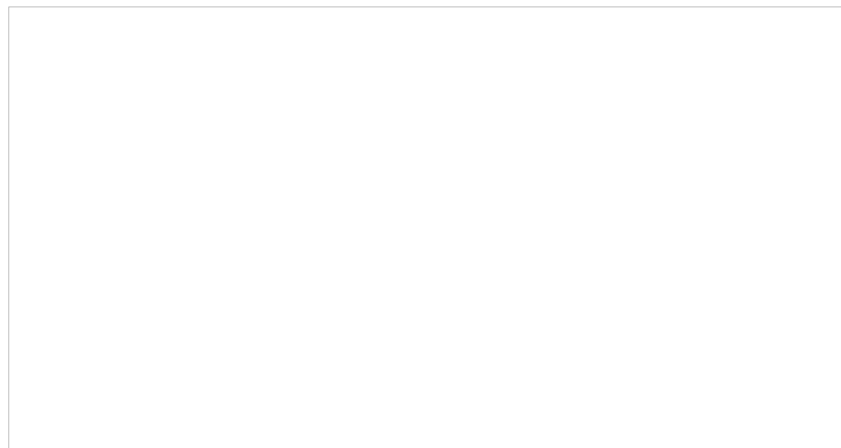
При цьому, важливість проблеми скорочення витрат електроенергії у її натуральному вираженні особливою мірою актуалізується на фоні систематичного зростання рівня тарифів на послуги з електропостачання, які надаються для комунальних водопостачальних підприємств (див. Рис. 2.).



**Рис. 2. Динаміка рівня тарифів на послуги з електропостачання, які надавалися для КП «Тернопільводоканал» протягом 2010 року, коп./кВт/год.**

З іншого боку, не можна не помітити позитивної тенденції постійного зменшення непродуктивних втрат у мережах (різниці між піднятими та реалізованими обсягами води), що простежується із рисунка 3. У даному випадку така позитивна тенденція викликана систематичними заходами щодо впровадження ресурсозберігаючих технологій, які реалізуються керівництвом підприємства, а саме – планомірною заміною замортованих, фізично та морально застарілих металевих водопровідних мереж на новітні поліетиленові системи.

«Важливим напрямом у процесі оптимізації витрат будь-яких підприємств є забезпечення своєчасності їх відшкодування» [2, с.62]. Адже при відсутності коштів для покриття планового рівня витрат у розрізі їх елементів, здійснення господарської діяльності такими підприємствами унеможливується, якість послуг різко падає, що у випадку водопостачальних підприємств може зумовити порушення режиму безперебійного надання у мережу питної води, а це в свою чергу загрожуватиме ускладненням санітарно-епідеміологічної ситуації та посиленням соціальної напруги.



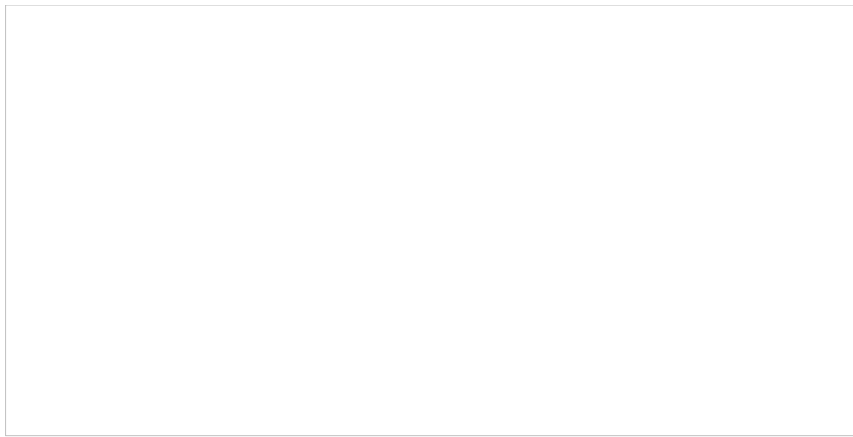
**Рис. 3. Співвідношення обсягів піднятої та реалізованої води КП «Тернопіль-водоканал» протягом 2003-2010 років, тис. м<sup>3</sup>**

З метою зниження ризику виникнення зазначених негативних явищ, керівництвом водопостачальних підприємств повинні систематично здійснюватись не лише заходи щодо планомірного підвищення рівня тарифів, але й реалізовуватись механізми роботи із споживачами у напрямку скорочення обсягів заборгованості. Так, зокрема, у діяльності КП «Тернопільводоканал» на постійній основі із використанням засобів масової інформації проводиться роз'яснювальна робота із споживачами, спрямована на підвищення платіжної дисципліни та рівня суспільного розуміння важливості своєчасної оплати наданих послуг, з метою покриття понесених підприємством витрат.

Такі заходи дали змогу у 2011 році значно скоротити рівень заборгованості населення м. Тернополя за надані послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, що відображено на рисунку 4.

«Витрати водопостачальних підприємства, як предмет управління ними, повинні розглядатися з позицій активного і своєчасного впливу на них з метою зниження рівня непродуктивних витрат, уникнення втрат виробництва, зниження впливу факторів, які підвищують витрати виробництва і знижують ефективність роботи цих підприємств» [2, с.105].

Таким чином, з урахуванням результатів дослідження прикладних аспектів діяльності базового водопостачального підприємства м. Тернополя можна зробити висновок, що управлінське втручання у процес планування, формування та здійснення витрат у діяльності суб'єктів господарювання, які надають послуги з водопостачання та водовідведення, повинне спрямовуватися на реалізацію наступних пріоритетних заходів:



**Рис. 4. Динаміка заборгованості населення м. Тернополя за надані протягом 2010 року послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, грн.**

1. Визначення основних цілей та завдань діяльності суб'єкта господарювання.
2. Формування стратегії систематичної оптимізації процесу здійснення витрат із врахуванням системи загальноорганізаційних цідей.
3. Створення методичного та методологічного апарату, необхідного для забезпечення раціонального процесу управління витратами водопостачального підприємства, що базується на нормативно-правових актах та методичних рекомендаціях загальнодержавного рівня.
4. Розробка внутрішніх норм та нормативів витрат усіх видів ресурсів згідно їх номенклатури із проведенням хронометражу робочого часу, контрольних замірів обсягів понесених фактичних витрат розхідних матеріалів тощо.
5. Затвердження внутрішніх регламентів та порядків витрачання усіх видів ресурсів із врахуванням прогресивних підходів до управління витратами, що застосовуються водопостачальними підприємствами у розвинутих країнах світу.
6. Формування планової структури витрат виходячи із вимог Порядку формування тарифів на централізоване водопостачання та водовідведення, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 01.06.2011 р. № 869.
7. Систематичний пошук резервів оптимізації понесених витрат, насамперед шляхом здійснення періодичного моніторингу цінової ситуації на ринках ресурсів, які необхідні для повноцінного забезпечення процесу надання послуг із централізованого водопостачання та водовідведення. За рахунок проведення на постійній основі такого відстеження рівня цін на вказаних ринках у водопостачальних підприємств з'явиться можливість оперативно реагувати на зміну цін і тарифів постачальних та підрядних організацій, що в свою чергу дозволить найбільш раціонально використовувати обмежені ресурси надавачів послуг з водопостачання та водовідведення. Водночас, впровадження такої системи моніторингового дослідження, на наш погляд, дозволить забезпечити найвищий рівень економічної обґрунтованості тарифів на вказані послуги та, відповідно, знизить рівень витрат споживачів на оплату комунальних послуг, а отже – стане основою для зниження соціальної напруги у суспільстві.
8. Масштабне впровадження енерго- та ресурсозберігаючих технологій на основі використання прогресивних досягнень науки і техніки. Для такої підгалузі житлово-комунального господарства, як централізоване водопостачання та водовідведення ця проблема є надзвичайно актуальною, що обумовлюється особливостями технологічного процесу надання зазначених послуг. Адже, найбільшу питому вагу у загальній структурі вартості основних виробничих фондів підприємств, які займаються наданням таких послуг, займає вартість елементів водопровідно-каналізаційної мережі, яка на сучасному етапі розвитку комплексу вказаних комунальних послуг у більшості населених пунктів нашої держави знаходиться у вкрай незадовільному технічному стані. Основною причиною такої ситуації, на нашу думку, є історичні особливості розвитку галузі, яка впродовж десятиліть була планово дотаційною. В результаті, фактичні втрати води у вітчизняних водопровідних мережах складають вражаючі 36-39 %, що є недопустимим для держави, яка позиціонує себе як така, що прагне до встановлення економічної системи ринкового (а не псевдоринкового) типу.
9. Забезпечення ефективного «зворотнього зв'язку» системи управління витратами підприємств водопровідно-каналізаційного господарства. Важливість цього напрямку управлінської діяльності обумовлюється постійною необхідністю систематичної координації процесу формування планового рівня витрат, безпосереднього залучення усіх видів ресурсів у виробничий процес та періодичного контролю за ефективністю понесених витрат з боку адміністративно-управлінського персоналу. У цьому зв'язку керівництву зазначених підприємств необхідно із застосуванням новітніх управлінських технологій налагоджувати мережу каналів «зворотнього зв'язку», у якості яких, на наш погляд можуть використовуватися індивідуальні співбесіди із працівниками усіх рівнів управління щодо можливостей оптимізації процесу здійснення витрат; тематичні наради, на яких повинні обговорюватися питання систематичного пошуку резервів удосконалення технологічного процесу надання послуг з централізованого водопостачання та водовідведення у напрямку забезпечення систематичного зниження його ресурсоемності, а також можливості впровадження енерго- та ресурсозберігаючих технологій.

## ВИСНОВКИ

Таким чином, результати проведеного дослідження переконливо засвідчують про наявність комплексу управлінських проблем об'єктивного та суб'єктивного характеру, наявних у сфері управління витратами вітчизняних підприємств, які надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення: 1) найважливішою проблемою у цьому напрямку, на наш погляд, є постійне здорожчання послуг енергопостачальних організацій, цінова політика яких має найбільш відчутний вплив на оптимізацію витрат водопостачальних підприємств, у структурі собівартості яких витрати на оплату вартості електроенергії займають найбільшу питому вагу; 2) важливою проблемою є відсутність механізму моніторингу цінової ситуації на ринках розхідних матеріалів та устаткування, що використовується у технологічному процесі надання вказаних комунальних послуг; 3) суттєвим недоліком діяльності зазначених суб'єктів господарювання є ігнорування важливості впровадження новітніх управлінських технологій у діяльність щодо оптимізації процесу витрачання ресурсів; 4) вагомою перешкодою прогресивного розвитку системи управління витратами водопостачальних підприємств є декларативний характер програм реалізації заходів із ресурсозбереження. Так, зокрема, у практичній діяльності багатьох водопостачальних підприємств на етапі розробки планових калькуляцій собівартості надання послуг при розрахунку повної планової собівартості допускається невключення до її складу планової величини економічного ефекту від впровадження зазначених заходів, що призводить до необґрунтованого завищення розрахункового рівня тарифів. В кінцевому підсумку, це зумовлює ситуацію, коли кінцеві споживачі оплачують у завищеному розмірі суми коштів за надані послуги з централізованого водопостачання та водовідведення.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ананькіна Е. А., Данилочкіна Н. Г. Управление затратами. – М.: ПРИОР, ИВАКО Аналитик, 1998. – 64 с.
2. Великий Ю. М. Управление витратами підприємства, 2009. – 192 с.
3. Верхоглядова Н.І, Ядронський Д.М. та Іваннікова Н.А. Економіка підприємства. Навч. посібник. – К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 384с.
4. Гладчук Г. Г. Управление витратами виробництва як необхідна ланка ефективного господарювання//Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 5. – с. 52-57.
5. Мних С.В. Економічний аналіз: підручник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.
6. Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта. – 2010. – 224 с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» // Бухгалтерія: право, податки, консультації. – 2001. – № 5.
8. Постанова Кабінету Міністрів України «Про забезпечення єдиного підходу до формування тарифів на житлово-комунальні послуги» від 01.06.2011 р. № 869 // <http://zakon1.rada.gov.ua>

---

**Остап'юк Мирослав Ярославович**, к.е.н., професор, завідуючий кафедрою економіки Тернопільської філії ПВНЗ «Європейський університет», професор кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

**Хом'як Олександр Петрович**, к.е.н., доцент кафедри економіки Тернопільської філії ПВНЗ «Європейський університет», тел. (067) 859-82-44, E-mail: dr\_sashan@mail.ru

**Даньків Йосип Якимович**, к.е.н., професор, завідуючий кафедрою обліку і аудиту ДВНЗ «Ужгородський національний університет»