

Український державний університет залізничного транспорту

Кафедра фінанси, облік і аудит

УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Пояснювальна записка і розрахунки  
до дипломної роботи

МРЕ.251.02.04 ПЗ

Виконав:

студент групи: 211-ФС-321

спеціальності 072 «Фінанси,

банківська справа та страхування»

(роботу виконано самостійно,

відповідно до принципів академічної  
добросовісності)

Халафова Н.І.

Керівник: доцент, канд. екон. наук

Бормотова М.В.

Рецензент: професор, д-р екон. наук

Токмакова І. В.

2022

# **Український державний університет залізничного транспорту**

**Факультет економічний**

**Кафедра фінанси, облік і аудит**

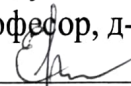
**Освітній рівень: магістр**

**Спеціальність: 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»**

**Освітня програма «Управління фінансами, банківська справа та страхування»**

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

Завідувач кафедри,  
професор, д-р екон. наук

 О.Г.Кірдіна  
«30» травня 2022 року

## **ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ Халафовой Наталі Іванівні**

- 1 Тема «Управління витратами промислового підприємства»  
керівник Бормотова Марина Валентинівна, канд. екон. наук, доцент  
затверджені розпорядженням по економічному факультету  
від від «3» жовтня 2022 року №62/22з
- 2 Строк подання студентом закінченої роботи «15» грудня 2022 року.
- 3 Вихідні дані: підібрати законодавчі акти і нормативні документи з теми дипломної роботи; вивчити і узагальнити монографічну, наукову, навчальну літературу щодо теми дипломної роботи; ознайомитися і підібрати сучасні публікації з теми роботи в наукових журналах й інших періодичних виданнях; зібрати, узагальнити, проаналізувати фінансову, статистичну, економічну інформацію про об'єкт дослідження для виявлення сутності і ролі управління витратами в процесі діяльності підприємства.
- 4 Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) виявити економічну сутність витрат та управління витратами, дослідити теоретичні підходи до систем управління витратами, провести фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства для чого охарактеризувати та дослідити основні показники діяльності, розробити

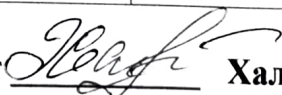
заходи щодо удосконалення управління витратами на конкретному підприємстві

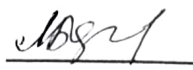
5 Перелік графічного матеріалу: наукові підходи щодо визначення сутності поняття витрати, управління витратами, функції управління витратами, аналіз фінансової стійкості, аналіз ліквідності, алгоритм системи управління витратами стандарт-костинг, моделювання бізнес-процесу управління витратами в IDEFO, модель залежності витрат від обсягу виробництва, шкала преміювання робітників за зниження витрат

6 Дата видачі завдання «30» травня 2022 року

### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

| Назва етапів                                                                    | Стан виконання етапів | Примітки |
|---------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|----------|
| Вибір теми та її затвердження                                                   | 30.06.21 - 5.09       |          |
| Підбір літератури та статистичних матеріалів                                    | 6.09 - 19.09          |          |
| Консультація з керівником щодо організації роботи                               | 20.09 - 27.09         |          |
| Огляд джерел інформації                                                         | 28.09 - 10.10.        |          |
| Написання чернетки першого розділу дипломної роботи                             | 11.10 - 20.10         |          |
| Аналітична обробка інформації та написання чернетки другого розділу роботи      | 21.10 - 05.11         |          |
| Обробка матеріалу для написання аналітичних розрахунків третього розділу роботи | 06.11 - 22.11         |          |
| Перед захист на кафедрі. Кінцеве оформлення роботи                              | 23.11 - 15.12.21      |          |

Студент  Халафова Н.І.

Керівник  Бормотова М.В.

## Зміст

|                                                                                                                 |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Вступ                                                                                                           | 6  |
| 1 Дослідження теоретичних основ управління витратами підприємства                                               | 9  |
| 1.1 Економічна сутність управління витратами                                                                    | 9  |
| 1.2 Функції управління витратами                                                                                | 18 |
| 1.3 Дослідження основних концепцій управління витратами                                                         | 23 |
| Висновки до першого розділу                                                                                     | 35 |
| 2 Комплексний фінансово-економічний аналіз діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «КАМ»             | 37 |
| 2.1 Загальна характеристика ТОВ «КАМ» та аналіз основних техніко-економічних показників діяльності підприємства | 37 |
| 2.2 Фінансовий аналіз діяльності підприємства та аналіз руху грошових потоків                                   | 43 |
| 2.3 Аналіз проблем управління витратами на ТОВ «КАМ»                                                            | 57 |
| Висновки до другого розділу                                                                                     | 63 |
| 3 Розробка заходів з удосконалення системи управління витратами на ТОВ «КАМ»                                    | 66 |
| 3.1 Методичний підхід до вибору системи управління витратами                                                    | 66 |

|           |      |                 |                                                                                     |          |                                                  |         |      |         |
|-----------|------|-----------------|-------------------------------------------------------------------------------------|----------|--------------------------------------------------|---------|------|---------|
|           |      |                 |                                                                                     |          | МРЕ.251.02.04 ПЗ                                 |         |      |         |
| Зм.       | Арк. | № докум.        | Підпис                                                                              | Дата     | Управління витратами<br>виробничого підприємства | Літ.    | Арк. | Аркушів |
| Розроб.   |      | Халафова Н. І   |  | 14.12.18 |                                                  |         |      |         |
| Перевір.  |      | Бормотова М.В.  |  | 14.12.18 |                                                  |         | 4    | 117     |
| Реценз.   |      |                 |                                                                                     |          |                                                  | УкрДУЗТ |      |         |
| Н. Контр. |      | Тройнікова О.М. |  | 15.12.18 |                                                  |         |      |         |
| Затверд.  |      | Кірдіна О.Г.    |  |          |                                                  |         |      |         |

## Вступ

Управління витратами – це об’єктивно необхідний процес діяльності підприємства. Управління витратами припускає цілий комплекс заходів, які спрямовані на зниження та контроль витрат. У процесі управління витратами основна увага концентрується на мінімізації їх загального обсягу. Найбільшого значення при цьому набуває оперативність отримання інформації про витрати, що дозволяє своєчасно втручатися у виробничий процес з метою його оптимізації, попереджувати невиробничі витрати, що має велике значення при мобілізації резервів виробництва та підвищенні його ефективності. Управління витратами дозволяє надати узагальнюючу оцінку ефективності використання ресурсів і визначити резерви збільшення прибутку та зниження ціни одиниці продукції. Тому важко переоцінити важливість і актуальність теми щодо управління витратами виробничого підприємства.

Для збереження та покращення загальної прибутковості підприємства керівництво повинно знати суму витрат на будь – який момент за окремими видами продукції, за кожним цехом, за окремими підрозділами підприємства. Облік витрат надає цю інформацію, допомагає контролювати їх, встановлюючи критерії ефективності виробництва.

В умовах нестабільності економіки особливе значення має управління витратами, оскільки воно дає змогу виявити можливості підвищення ефективності використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів в процесі виробництва, постачання і збуту продукції. Також, слід зазначити, що найбільшою проблемою українських підприємств є необґрунтоване та неконтрольоване зростання витрат.

Дослідженню проблем управління витратами підприємств присвячено ряд робіт вітчизняних і закордонних вчених-економістів, таких як: Бланк І.А. [2], Голов С.Ф. [13], Грещак М.Г. [14], Давидович [16], І.Є., Іванюта П.В. [21],

Лень В.С. [27], Манн Р. [31], Нападовська Л.В. [38], Панасюк В.М. [42], Партин Г.О.[43], Свиноус І.В. [49], Фандель Г. [59], Череп А.В. [65,66], Чумаченко М.М. [67], Ясінська А. І. [72] та інші. Незважаючи на широкий спектр питань, охоплених дослідженням, недостатньо опрацьованими як у зарубіжній, так і у вітчизняній літературі залишаються деякі питання. Виходячи з цього, метою магістерської роботи є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення процесу управління витратами підприємства.

Предметом дослідження магістерської роботи є процес управління витратами на промисловому підприємстві ТОВ «КАМ».

Об'єктом дослідження магістерської роботи є сукупність теоретичних, методичних і прикладних положень управління витратами.

Базою дослідження обрано товариство з обмеженою відповідальністю «КАМ». Підприємство виробляє широкий спектр кондиціонерів для легкових автомобілів, мікроавтобусів і автобусів, починаючи з 4 кВт і закінчуючи 20 кВт.

Досягнення поставленої мети передбачає постановку та вирішення таких наукових і практичних завдань:

- дослідити й уточнити економічну сутність категорії „управління витратами підприємства”;
- провести дослідження сутності основних концепцій управління витратами;
- провести комплексний техніко-економічний та фінансовий аналіз діяльності ТОВ «КАМ»;
- проаналізувати наявний стан процесу управління витратами на підприємстві;
- розробити заходи щодо зниження витрат на ТОВ «КАМ».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в наступному:

– набуло подальшого розвитку визначення сутності поняття «управління витратами», в якому, на відміну від існуючих, використаний функціональний підхід. Управління витратами трактується як процес виконання функцій планування, організації, координації, мотивації і контролю зі застосуванням методик, процесів і конкретних процедур з управління ресурсами організації з метою досягнення поставлених цілей.

Для вирішення поставлених у роботі завдань використані різноманітні загальнонаукові та спеціальні методи дослідження, зокрема: логічного узагальнення, системного підходу, аналізу та синтезу, а також групування, порівняння, узагальнення, табличний, графічний та коефіцієнтний методи (при проведенні аналізу депозитної бази банку) тощо. Також застосовані елементи економіко – статистичних методів збору та обробки інформації: вибіркового дослідження, угруповань, середніх величин, відносних величин.

Інформаційною базою дослідження стали Закони України, фінансова звітність ТОВ «КАМ» монографії і навчальні посібники, статті періодичних видань, матеріали сайтів Інтернет.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що пропозиції та рекомендації, сформульовані як результат дослідження, дозволяють промисловим підприємствам забезпечити якісну ефективну систему управління витратами.

Відповідно до завдань магістерської роботи побудована її структура, яка складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел з 74 найменувань та 2 додатків. Повний обсяг роботи складає 108 сторінок без додатків, в тому числі 20 таблиць та 18 рисунків.

## 1 Дослідження теоретичних основ управління витратами

### 1.1 Економічна сутність управління витратами

Однією з найбільш актуальних проблем більшості українських підприємств – необґрунтоване та неконтрольоване зростання витрат. Для рішення цієї проблеми підприємствам необхідна чітка програма управління витрат. Кожне підприємство, здійснюючи свої господарські функції, має певний набір цілей. Для реалізації намічених цілей керівники виконують відповідні управлінські функції, до складу яких входять прийняття рішень, планування, оперативне управління, контроль за виконанням управлінських рішень за допомогою аналізу результатів фінансово-господарської діяльності підприємства.

Промислове підприємство в умовах ринкових відносин стає юридично та економічно відокремленим. Це об'єктивно призводить до ускладнень його орієнтації в системі економічних зв'язків, а отже, й до збільшення значимості функцій управління підприємством. При цьому успіх у досягненні встановлених цілей будь-якого підприємства нерозривно пов'язаний з обсягом витрачених коштів. Досягнення забезпечення кінцевого результату потребує витрат. Тобто витрати займають особливе місце в життєдіяльності всіх суб'єктів господарювання.

Діяльність любого підприємства спрямована на отримання максимального прибутку. Основні чинники, які впливає на рівень прибутку – це витрати та ціна. Можливості досягнення зазначеного результату обмежені витратами підприємства. Витрати є основним обмежником прибутку і одночасно головним фактором, який впливає на обсяг пропозиції. Тому

отримання максимального ефекту з мінімальними витратами залежить від того, як підприємство вирішує питання управління витратами, котре передбачає їх оптимізацію. Слід зауважити, що категорія «витрати», яка широко використовується у вітчизняній економічній літературі, має різні визначення.

У положенні (стандартах) бухгалтерського обліку України поняття «витрати» означає зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [8]. В економічному тлумачному словнику зазначено, що витрати – витрати виробництва - сукупні затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукту. В західних країнах витрати виробництва розглядають як витрати суспільної праці й капіталу, постійного та змінного, витраченого на виробництво товару. Витрати виробництва показують вартість виробництва товару для підприємця [20]. Західний фахівець Гельмут Шмален [69] із властивою йому німецькою акуратністю пропонує визначати витрати як сукупність виражених у грошовій формі витрат підприємства протягом одного року, що ведуть до зменшення частки чистого майна, вільного від заборгованості, а Скрипник М.І. (його погляд відрізняється від погляду Г. Шмалена) пропонує своє визначення витрат, згідно з яким витрати – це грошові та матеріальні ресурси, які використані протягом певного періоду в господарському процесі підприємства, а також показник ефективності діяльності господарюючого суб'єкта [51].

Інститут присяжних бухгалтерів (ІПБ) США до витрат відносить усі видатки, які вираховуються з доходів, валове зменшення активів або валовий приріст кредиторської заборгованості, що виник у результаті діяльності підприємства та які визначаються й оцінюються відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку [74].

Рада із стандартів фінансового обліку (РСФО) США дає чітке визначення поняттям «витрати» й «видатки». Під витратами розуміються відтік або інше використання активів й/або виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою життєдіяльності суб'єкта господарської діяльності й включаються в розрахунок прибутку [73].

Витрати становлять кошти, витрачені з метою забезпечення реалізації продукції, одержання доходів і прибутку. У собівартості продукції як синтетичному показнику знаходять відображення різні сторони виробничо-господарської діяльності підприємства. Тому ощадливе використання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів у процесі виготовлення виробів, виконання робіт і надання послуг є умовою підвищення ефективності виробничих процесів і поліпшення прибутку.

Усі витрати підприємства поділяються на дві групи: витрати обігу і витрати виробництва. Витрати обігу – сумарні витрати живої та минулої праці, виражені в грошовій формі, що виникають у процесі обігу матеріальних цінностей, включаючи транспортування, збереження і подібне. Витрати виробництва – сукупні витрати живої праці та праці, здійсненої в засоби виробництва, використовувані в процесі виготовленні товарів.

Виходячи з економічного змісту всі грошові витрати поділяються на три групи: витрати, пов'язані з отриманням прибутку; витрати, не пов'язані з отриманням прибутку, і примусові витрати. До першої належать витрати на обслуговування виробничого процесу, витрати на реалізацію продукції. До другої відносять витрати споживчого характеру, а також на благодійні та гуманітарні цілі. До третього типу витрат відносять податки і податкові платежі, різні відрахування, витрати на обов'язкове страхування та ін.

Зведемо визначення витрат в таблицю 1.1. Проаналізувавши погляди різних авторів, можна зробити висновок, що кожен з них має свою думку і дотримується її, але є й автори, точки зору яких збігаються. Декілька остеронь

стоять визначення витрат згідно Положення бухгалтерського обліку, яке практично дублює і Цал-Цалко Ю.С, Цегельник Н.І., Мороз Ю.Ю. та Г. Шмалена [51, 61,69]. Згідно з цими визначеннями, витрати -

Таблиця 1.1 – Підходи до тлумачення поняття «витрати»

| Автор                                          | Визначення                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                              | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Положення бухгалтерського обліку [8]           | зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)                                                                 |
| Економічний словник [20]                       | витрати виробництва - сукупні затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукту. В західних країнах в. в. розглядають як витрати суспільної праці й капіталу, постійного та змінного, витраченого на виробництво товару. В. в. показують вартість виробництва товару для підприємця |
| Цал-Цалко Ю.С, Цегельник Н.І., Мороз Ю.Ю. [61] | витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені                 |
| І.О. Бланк [2]                                 | витрати – виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції                                                                                                                                                       |
| А.В. Череп [65]                                | вартісна оцінка використовуваних у процесі виробництва продукції природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, трудових ресурсів, а також інших витрат на виробництво й реалізацію продукції                                                                   |
| М.Г. Грещак, О.С., Коцюба, В.М.Гордієнко [14]  | обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети                                                                                                                                                                                                       |
| Г. Шмален [69]                                 | сукупність виражених у грошовій формі витрат підприємства протягом одного року, що ведуть до зменшення частки чистого майна, вільного від заборгованості                                                                                                                                     |
| М.І. Скрипник [51]                             | грошові та матеріальні ресурси, які використані протягом певного періоду в господарському процесі підприємства, а також показник ефективності діяльності господарюючого суб'єкта.                                                                                                            |
| М.В. Володькина [9]                            | сукупність виражених у грошовій формі витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт та їх реалізацією                                                                                                                                          |

|                                         |                                                                                                                                                                                                         |
|-----------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>А.М.Турило,<br/>Ю.Б.Кравчук [57]</p> | <p>грошове вираження величини економічних ресурсів підприємства у застосованій і споживаній формах, необхідних для здійснення його виробничо–господарської діяльності і досягнення поставленої мети</p> |
|-----------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Продовження таблиці 1.1

| 1                                                                            | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Л.В. Нападовська [38]                                                        | показник минулої або майбутньої здатності поступитися економічними ресурсами в інтересах досягнення встановлених цілей                                                                                                                                                                            |
| К. Т. Кривенко,<br>В. С. Савчук,<br>О. О. Беляєв [25]                        | грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюються виробництво і реалізація продукції                                                                                                                                                                            |
| О. С. Степура,<br>О. С. Єремєєв,<br>Т. Ю. Пономарьова,<br>М. О. Степура [45] | придбання підприємством виробничих і невиробничих ресурсів утворює його витрати. Одні з цих витрат – це витрати на закупівлю сировини, палива, енергії, матеріалів, робочої сили (оборотних фондів, оборотного капіталу), інші – на закупівлю засобів праці (основних фондів, основного капіталу) |
| Л. М. Христенко,<br>Р. О. Мозговий [60]                                      | система, керований блок (суб'єкт управління) якої спрямовано на послідовну реалізацію функцій управління витратами за допомогою певних методів, що дозволяє регулювати чинники та управляти процесами формування витрат з метою оптимізації їх структури та рівня                                 |

зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Таким чином, аналіз літературних джерел показує, що кожний автор має власну думку і дотримується її, але більшість з них згодна з тим, що витрати – це грошові втрати підприємства, завдяки яким здійснюється процес виробництва і реалізації продукції. На наш погляд, найбільш вдалим і сутнісним є визначення Череп А.В., що витрати – це вартісна оцінка використовуваних у процесі виробництва продукції природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, трудових ресурсів, а також інших витрат на виробництво й реалізацію продукції [65].

Узагальнені погляди є об'єктивною передумовою для пошуку та застосування якісно нових форм, методів, моделей, систем стосовно управління витратами. Економічні процеси ринкової економіки викликають ускладнення процесів планування на підприємстві та сприяють виникненню (розвитку) нових підходів до нього. Розвиток світової промисловості і інтеграція економіки України у світовий економічний простір спричинили необхідність

поліпшення методів управління. Управлінська діяльність охоплює збір інформації, її аналіз і на основі отриманих результатів прийняття управлінських рішень, що є головним завданням всієї діяльності. Однак неможливим є прийняття управлінських рішень без аналізу витрат підприємства. В умовах ринкової економіки промислове підприємство повинне розробляти та впроваджувати такі управлінські рішення, які б сприяли одержанню максимально можливого прибутку, що неможливо без якісного управління витратами підприємства.

Практика господарювання на українських промислових підприємствах свідчить, що витрати сьогодні є суто об'єктом обліку, тоді як ринкові умови вимагають обов'язкового розгляду їх як об'єкта управління. Оптимізація рівня витрат повинна розглядатися як основа їхнього успішного функціонування, яка буде здатна забезпечити рентабельність та прибутковість виробництва і високу конкурентоспроможність продукції, що виробляється [23].

У системі управління промисловим підприємством важливе місце приділяється питанням управління витратами на виробництво. Різні економісти–науковці розглядають поняття «управління витратами» відмінно одне від одного. У таблиці 1.2 наведено підходи різних авторів до визначення сутності процесу управління витратами підприємства. Одже, в формуванні поняття науковці дотримуються системного та процесного підходу. Так управління витратами як процес уявляють такі вчені як І.Є. Давидович [16], Т. М. Мудра, Л. І. Чернобай, Н. Л. Калиновська [36], А. І. Ясінська [73], А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило [57] . Управління витратами як систему розуміють такі дослідники як Л. М. Христенко, Р. О. Мозговий [60], І.В. Свиноус [49] , А.А. Пилипенко [44], О. В. Крушельницька [26], відзначає в одному визначенні, що управління витратами це і процес і система одночасно. На наш погляд і та і інша думка має право на існування. Тобто управління витратами ви можна розглядати і як процес, а значить як послідовність яких то

Таблиця 1.2 – Визначення сутності процесу управління витратами підприємства

| Автор                                                     | Визначення                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-----------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                                         | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Г.Фандель [59]                                            | планомірне формування витрат на виробництво та збут продукції й контроль за їх рівнем                                                                                                                                                                                                             |
| С. Ковтун,<br>Н. Ткачук,<br>С. Савлук [23]                | здійснення конкретних заходів з оптимізації співвідношення «затрати-результат», забезпечує досягнення підпорядкованих цілей шляхом регулювання процесів, що становлять господарську діяльність                                                                                                    |
| С.В. Голов [13]                                           | специфічна функція управління, яка забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності; принципово нова система, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати                                                                        |
| І.Є. Давидович [16]                                       | динамічний процес, який полягає в досягненні високого економічного результату діяльності підприємства та не зводиться лише до зниження витрат, а поширюється на всі елементи управління                                                                                                           |
| О. В. Крушельницька [26]                                  | складний багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства; система принципів та методів розробки і реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів |
| Т. М. Мудра,<br>Л. І. Чернобай,<br>Н. Л. Калиновська [36] | процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць і носіїв та постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження                                                                                                                                                    |
| А. І. Ясінська [72]                                       | полягає у цілеспрямованому впливові на витрати для зміни їхнього складу, структури або поведінки у зв'язку зі зміною умов виробничо-господарської діяльності підприємства                                                                                                                         |
| Л. М. Христенко,<br>Р. О. Мозговий [60]                   | система, керований блок (суб'єкт управління) якої спрямовано на послідовну реалізацію функцій управління витратами за допомогою певних методів, що дозволяє регулювати чинники та управляти процесами формування витрат з метою оптимізації їх структури та рівня                                 |
| Варченко О.М.,<br>Свиноус І.В.,<br>Биба В.А [7]           | виробничого плану всіма структурними підрозділами суб'єкта господарювання.                                                                                                                                                                                                                        |

Продовження таблиці 1.2

| 1                                                    | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| А. А. Пилипенко [44]                                 | система принципів і методів розробки й реалізації управлінських рішень, заснована на використанні об'єктивних економічних законів відносно формування й регулювання витрат, забезпечення ефективного використання ресурсів і капіталу підприємства в різних видах його діяльності відповідно до стратегічних та поточних цілей розвитку |
| А. М. Турило,<br>Ю. Б. Кравчук,<br>А. А. Турило [57] | процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства                                                                                                                                                                                                                                                               |
| І.В. Свиноус [49]                                    | це система взаємопов'язаних цілей, принципів, функцій і методів, які повинні бути злагодженими та збалансованими, щоб забезпечити ефективний та конкурентоспроможний розвиток підприємства                                                                                                                                              |

дій та етапів, і як систему, а тобто сукупність складових (елементів). Але ж все ж таки згідно таблиці 1.2. більшість вчених розглядає управління витратами як процес. Деякі вчені дають дуже загальне визначення управління витратами, а саме І.Є. Давидович [16], визначає управління витратами як динамічний процес, який полягає в досягненні високого економічного результату діяльності підприємства та не зводиться лише до зниження витрат, а поширюється на всі елементи управління. А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А.А. Турило [57] трактують управління витратами як процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства не уточнюючи що саме мається на увазі. Заслуговує уваги визначення Т. М. Мудрої, Л. І. Чернобай, Н. Л. Калиновської Н.Л. [36] в якому робиться акцент на стимулювання зниження витрат.

Тобто, виходячи з наведеного, можна виділити основні аспекти трактування сутності «управління витратами»: це процес; це система ; інші визначення.

Таким чином, процес управління витратами підприємства – це багатoproфільний процес, що охоплює всі аспекти господарської діяльності, починаючи з постачання й закінчуючи реалізацією готової продукції.

Можливими наслідками неефективного управління витратами можуть бути: втрата коштів; запровадження неоптимальних стратегій, спричинене перекрученням інформації про витрати; встановлення неправильних цін на продукцію; спрямування ресурсів не на ту продукцію, діяльність або клієнтів; необізнаність керівництва щодо того, яким чином підприємство може знизити рівень витрат; початок зростання витрат починають зростати, якого за відсутності управління витратами ніхто не помічає; зниження прибутковості з невідомих причин.

Перевагами ефективного управління витратами є: виробництво конкурентоспроможної продукції за рахунок нижчих витрат та, як наслідок, нижчих цін; наявність якісної та реальної інформації про собівартість окремих видів продукції та їх позицій на ринку порівнянно з продукцією інших виробників; можливість використання гнучкого ціноутворення; надання об'єктивних даних для складання бюджету підприємства; можливість оцінювання діяльності кожного підрозділу підприємства; прийняття обґрунтованих та ефективних управлінських рішень.

Таким чином, обґрунтоване управління витратами на підприємстві – це засіб досягнення позитивного економічного результату. Слід зауважити, що управління витратами – це не тільки розробка заходів щодо їх зниження. Воно спрямоване на регулювання процесу формування витрат виробництва і реалізації продукції з метою максимізації прибутку і підвищення рентабельності виробництва підприємства промисловості.

## 1.2 Функції управління витратами

Зміст управління взагалі і зокрема зміст управління витратами розкривається в його функціях. У літературі зустрічаються різні підходи до класифікації функцій управління витратами. Функції управління витратами розглядаються як конкретні види управлінської діяльності, відмінні за змістом [37].

Панасюк В.М. [42], Попов О.О. [46], Макаренко М.В. [29] розглядають загальні функції управління: планування, організація, мотивація, контроль. Нападовська Л.В. виділяє наступні функції управління витратами [38]: на етапі розробки (прийняття) рішення: планування, прогнозування; на етапі реалізації рішення: організація, перманентна робота по вдосконаленню системи, стимулювання зниження рівня витрат; на етапі контролю: облік витрат; аналіз витрат [38].

Ковтун С. як функції управління відокремлює розробку рішення, його реалізацію і контроль. Здійснюються вони через елементи управлінського циклу, якими є прогнозування, планування, організація, координація і регулювання, активізація і стимулювання, облік і аналіз [23]. Старіш О.Г. у своїй роботі наголошує на трьох найважливіших функціях - маркетинг, планування й управління персоналом [53].

А.В. Череп у своїй монографії доповнює існуючі класифікації трьома функціями, які відіграють важливу роль у практиці управління витратами. До них відносять облік, калькуляцію і аналіз [65,66].

Таким чином, узагальнюючи точки зору вчених, можна виділити наступні, на погляд автора, найважливіші функції управління витратами:

1. Планування – це науково обґрунтоване судження про можливі становища витрат, а також альтернативні шляхи, методи і терміни досягнення тих чи інших його станів ;

2 Організація – це діяльність із формування оптимальної структури керування і підбору кадрів, з точки зору того, хто має виконувати управління витратами на підприємстві ;

3 Мотивація – система заохочень і санкцій, що створюють зацікавленість усього колективу і кожного працівника в підвищенні ефективності діяльності організації ;

4 Контроль – це система прогнозування відхилень з метою їх своєчасного попередження ;

5 Координація – процес узгодження, впорядкування дій ;

6 Маркетинг – комплексна система організації виробництва, збуту продукції і надання послуг, орієнтована на задоволення потреб конкретних споживачів і отримання прибутку на основі досліджень і прогнозування ринку, вивчення внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства, розробки стратегії і тактики поведінки на ринку за допомогою маркетингових програм;

7 Облік - основна, інформаційно-аналітична база управління витратами підприємства;

8 Калькуляція витрат - необхідне для вирішення низки задач, у тому числі такої першорядної, як ціноутворення ;

9 Аналіз витрат – фахівці найчастіше надають основну увагу аналізу витрат за допомогою методу порівняльного аналізу .

Таким чином, в управлінні витратами на підприємствах найважливіше значення мають дев'ять функцій. їх взаємозв'язки представлено на рисунку 1.1. Ці функції взаємопов'язані між собою, тому для управління витратами загальне правило полягає в тому, що для забезпечення успішної діяльності підприємства постійно повинні здійснюватися всі основні функції .

На підставі узагальнення існуючих функцій управління витратами автором було сформульовано наступне визначення поняття «управління витратами» з точки зору функціонального підходу, що найбільше повно відповідає сутності категорії, а саме «управління витратами», що

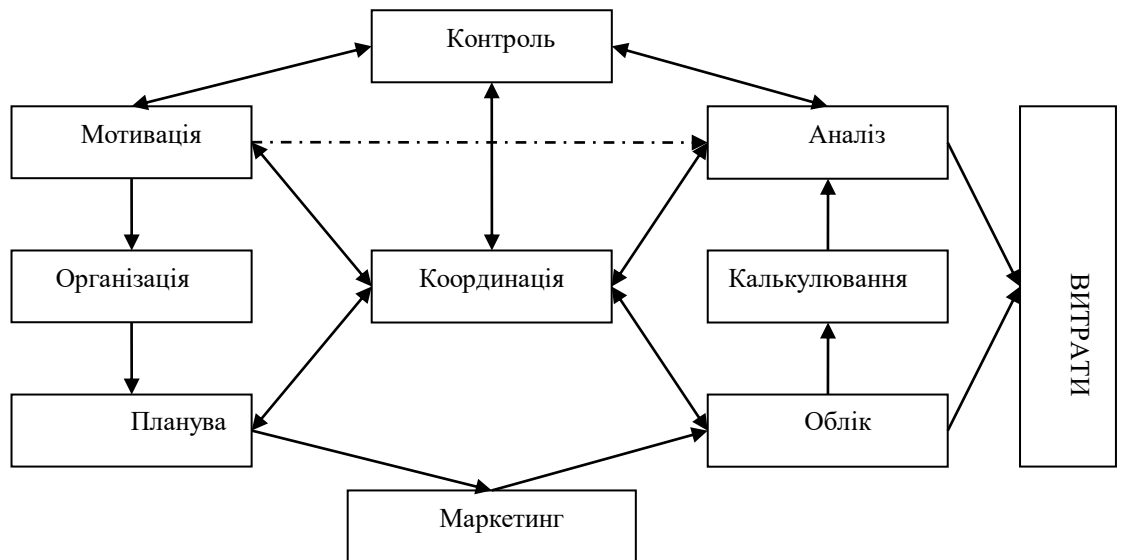


Рисунок 1.1 - Взаємозв'язки найважливіших функцій управління витратами

найбільше повно відповідає сутності досліджуваної проблеми, тобто управління витратами – це процес виконання функцій планування, організації, координації, мотивації і контролю зі застосуванням методик, процесів і конкретних процедур з управління ресурсами організації з метою досягнення поставлених цілей [43].

Значення функцій залежить і від того, в якому сегменті менеджменту вони реалізуються. Для управління витратами важливі аналіз і оцінка ролі кожної з них. Зміст робіт у цій сфері дуже різноманітний, вони розповсюджується на всі стадії життєвого циклу продукції і всі види діяльності, тому на перший погляд важко виділити головну функцію.

Одним із показників ефективності роботи підприємства є прибуток. Ясно, що підприємству необхідно управляти прибутком. Ефективне управління витратами в сучасних умовах стає діючим, а іноді чи ледве не єдиним способом управління прибутком і підвищення конкурентоспроможності підприємства. Німецькі фахівці Манн і Майєр писали, що не можна управляти прибутком без обліку витрат, виручки й інших доходів, тому що бажання впливати на

прибуток обумовлює необхідність управляти своїми доходами й витратами [31]. Таким чином, ціль управління витратами - підтримка, максимізація та оптимізація прибутковості підприємства.

Критерієм, щодо якого можна було б оцінювати ефективність управління витратами, деякі фахівці пропонують вважати зниження питомої ваги в роботі позначив, що варто мати на увазі, що зниження рівня питомої ваги витрат операційної діяльності є важливим завданням, але не основною метою управління поточними витратами, тому що воно може супроводжуватися зниженням якості продукції [44]. Тому критерієм можна вважати оптимізацію суми й структури, що забезпечує високі темпи розвитку підприємства. Таким чином, із цього погляду можна визначити управління витратами як уміння заощаджувати ресурси й максимізувати віддачу від них [56].

На думку фахівців, управління витратами на підприємстві містить:

- знання того, де, коли й у яких обсягах витрачаються ресурси підприємства;
- знання закономірностей поводження різних видів витрат;
- прогноз того, де, коли й у яких обсягах необхідні додаткові ресурси;
- уміння забезпечити максимально високий рівень віддачі від використання ресурсів підприємства;
- систематичне виявлення й використання резервів зниження витрат і собівартості в цілому;
- організацію системи управління виробництвом, орієнтованої на постійні контроль витрат і пошук резервів їхнього ефективного зниження;
- зосередження на попередженні витрат, а не на їхній облік;
- залучення в систему управління витратами всіх видів витрат.

При цьому необхідно вказати на труднощі, зі здійсненням і формалізацією управління витратами. Основними є наступні.<sup>1</sup> Витрати характеризуються різноманіттям, динамізмом і, природно, труднощами їхнього виміру, обліку й оцінки [46]. Необхідно добре уявляти собі їхні особливості й

закономірності поведінки. Все це значно ускладнює управління. На рівень поточних витрат і управління ними впливають видатки й управлінські рішення минулих періодів. Давидович І. Є. справедливо відзначає, що менеджмент витрат не означає управління витратами, це управління діяльністю, у результаті якої виникають витрати [16]. Це робить украй необхідним для успішного управління витратами володіння великими знаннями й досвідом в області планування, аналізу, інвестування, управління виробництвом, запасами, трудовими ресурсами, організацією праці й виробництва й багатьох інших областях знань. Таким чином, управління витратами, якщо воно бажає бути успішним, повинне бути комплексним і об'єднувати зусилля всіх служб і підрозділів підприємства, для чого може знадобитися створення спеціального відділу по контролі витрат і координації робіт з управління ними (що ми й спостерігаємо сьогодні на західних фірмах). Важко скласти схему шляхів економії ресурсів, загальну для всіх підприємств. Все залежить від характеру виробництва, від використовуваної технології, від конкретних умов, у яких протікає виробничий процес [48].

Як вже відзначалось автором, управління – це цілеспрямований вплив. Основа ж якісного управління укладається у визначенні об'єкта, напрямку й способів такого впливу. Управління витратами повинне включати наступні процедури: планування, облік витрат, аналіз облікової інформації, прийняття рішень на основі результатів аналізу й здійснення необхідних впливів на витрати з метою їхньої оптимізації. До основних принципів управління можна віднести: демократичний підхід, колегіальність, індивідуальну відповідальність, конкретність і оперативність керівництва, об'єктивність й наукову обґрунтованість підприємницьких рішень. Загальна схема управління на підприємстві представлена на рисунку 1.2.

Необхідно також відзначити, що управління витратами повинне бути:

- поточним, або оперативним, - спрямованим на виявлення й усунення поточних негативних змін у витратах і їхніх причинах. Велику допомогу в

даному випадку надає оперативний аналіз;

– перспективним - спрямованим на пошук і використання резервів зниження витрат.

Таким чином, автором було сформульовано наступне визначення поняття «управління витратами» з точки зору функціонального підходу, що найбільше повно відповідає сутності досліджуваної категорії, тобто управління витратами – це процес виконання функцій планування, організації, координації, мотивації і контролю зі застосуванням методик, процесів і конкретних процедур з управління ресурсами організації з метою досягнення поставлених цілей; виділені та узагальнені найважливіші, на думку автора, визначені дев'ять функцій управління витратами: організація, мотивація, планування, контроль, координація, маркетинг, облік, калькуляція та аналіз витрат. Також побудована схема взаємозв'язків функцій управління витратами.

### 1.3 Дослідження основних концепцій управління витратами

Однією з найважливіших і найскладніших проблем для підприємницьких структур є проблема управління їхніми витратами. Саме від рівня й динаміки витрат залежать не лише фінансові результати окремих підприємств та їхніх структурних підрозділів, а й ефективність формування Національного доходу на рівні держави загалом.

Проблемі управління витратами приділяли й приділяють значну увагу вітчизняні та зарубіжні науковці й практики. Їхні дослідження зосереджено на вдосконаленні методів нормування, обліку й калькулювання витрат на виготовлення продукції та організації їхнього аналізу й бюджетування.

Необхідність поліпшення інформаційного забезпечення управління підприємством за умов нестабільного та конкурентного ринкового середовища

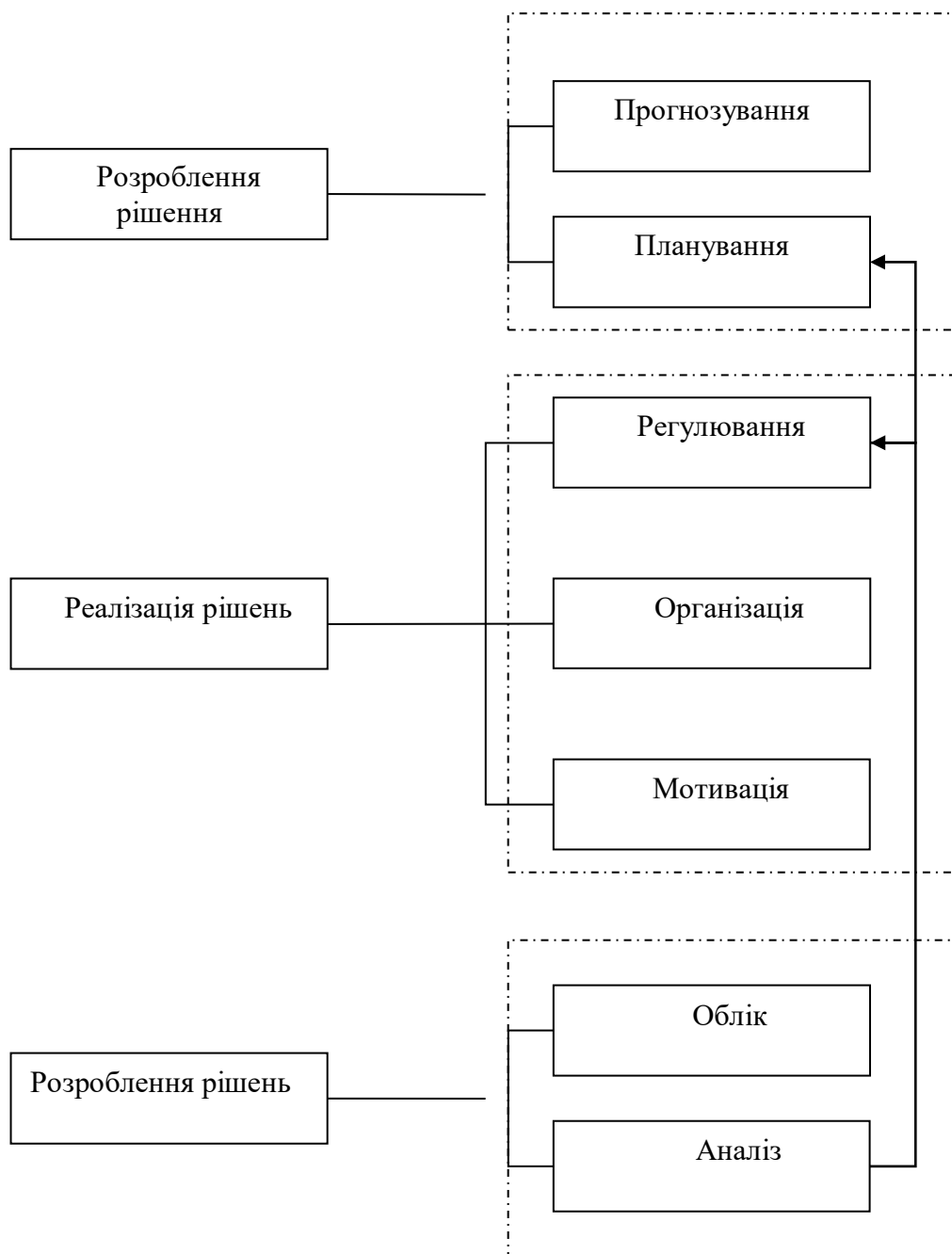


Рисунок 1.2 - Загальна схема управління на підприємстві

в середині XX століття спричинила в економічно розвинених країнах світу формування системи управлінського обліку, яка призначена для збирання, вимірювання, оцінювання, інтерпретації та передавання економічної інформації менеджерам різних рівнів управління з метою планування, аналізу й контролювання витрат, доходів і фінансових результатів підприємства та

прийняття ефективних управлінських рішень [49].

За кілька десятиліть розвитку управлінського обліку було сформульовано його основні концепції, моделі та методи. Концепція (від лат. *conceptio* — розуміння, система) — це певний спосіб розуміння, трактування яких-небудь явищ, основна точка зору, керуюча ідея їхнього висвітлення, конструктивний принцип тієї або іншої діяльності [50].

У такій теоретичній і практичній області знання, як управління витратами, А.В. Череп, В.С. Лень, Г.О. Партин [65,66,27,43] виділяють основні базові концепції: концепція витратостворюючих факторів; концепція доданої вартості; концепція ланцюжка цінностей; концепція ABC; концепція альтернативних витрат; концепція трансакційних витрат; концепція стратегічного позиціонування.

Концепція витратостворюючих факторів є традиційною для більшості видів підприємницької діяльності. Форму концепції ця практика знайшла в 80-х роках ХХ сторіччя в роботах Шерера, Остера, Каплана, Дикина й Махера, Портеру, Купера й Риле. В основі концепції функціональні (операційні) і структурні витратостворюючі фактори [54].

Функціональні (операційні) фактори зв'язані зі здатністю компанії успішно функціонувати. У числі функціональних факторів всі види внутрішніх фірмових ресурсів (потужностей) і ефективність їхнього використання, а також залученність робочої сили в процес постійного вдосконалення, комплексне управління якістю, раціональність планування, конфігурація проекту (розрахунку), використання зв'язків з постачальниками й/або замовниками в контексті ланцюжка витрат фірми. Функціональні фактори порівнюються пропорційно з показниками діяльності компанії [54].

У числі структурних факторів - масштаб діяльності й обсяг інвестицій, горизонтальна й вертикальна інтеграція, крива досвіду господарюючого суб'єкта, технології, використовувані на кожній стадії ланцюжка витрат, складність, обумовлена широтою асортиментів виробів і послуг. При деяких

допущеннях можливе визначення впливу на витрати кожного такого фактору. Структурні фактори не порівнюються пропорційно з показниками діяльності компанії [59].

Отже, концепція витратостворюючих факторів із включенням у число таких структурних факторів, як теоретична основа управління витратами, була сформульована в 80-х роках XX сторіччя.

Дотепер у практичній області як розглядається головним чином залежність поводження витрат від функціональних (операційних) факторів. Це багато в чому пояснюється консервативністю облікових систем, що формують інформаційну базу управління витратами, і прихильністю аналітиків до традиційних методів фінансових оцінок. Однак у практиці консалтингу в останні роки спостерігається ріст інтересу в напрямку структурних витратостворюючих факторів.

Очевидно, що структурні витратостворюючі фактори впливають на загальний рівень витрат не стільки в обліковому бухгалтерському, скільки в економічному змісті. Ефект оптимізації в цьому випадку досягається не в результаті зміни складу витрат, а за рахунок раціоналізації використання внутрішньогосподарських ресурсів, підвищення їхньої оборотності.

Концепція доданої вартості також широко поширена в західній теорії й практиці. Поряд з викладеною вище концепцією вона представляє сучасну традиційну парадигму управління витратами. У рамках концепції доданої вартості тридцятилітні витрат розглядаються на всіх стадіях додавання вартості, починаючи із закупівель сировини й матеріалів і закінчуючи реалізацією власної продукції, робіт і послуг. Ключовим моментом такого підходу до управління витратами є максимізація різниці (доданої вартості) між закупівлями й реалізацією, відповідно зі сфери уваги аналітиків випадає більша частина матеріальних витрат, що важливо для матеріалоемних галузей. Щоб забезпечити ефективність управління витратами підприємства та сприяти досягненню його стратегічної мети, треба насамперед детально проаналізувати

навколишнє підприємницьке середовище (постачальників підприємства, покупців), у якому відбувається процес перетворення сировини у готовий для кінцевого споживання продукт. М. Портером вперше було сформульована концепція ланцюжка цінностей в 1985 [59]. Ланцюжок цінностей – це узгоджена послідовність певних видів діяльності, в результаті яких створюється цінність – продукт. Ця концепція має на увазі необхідність виходу за межі підприємства для ефективного управління витратами і переносить акцент в аналізі витрат на процеси, що відбуваються за межами підприємства.

Побудувавши загальний ланцюжок цінностей для підприємства, на думку Партіна Г.О, можна оцінити рівень внеску окремих видів діяльності у створення цінності кінцевого продукту та проаналізувати пов'язані з цими видами діяльності витрати, доходи та економічні результати [43].

Управління витратами на основі доданої вартості з одного боку, починається надто пізно і не дозволяє використовувати в своїх інтересах зв'язки з постачальниками, оскільки багато управлінських рішень може бути зведено нанівець через їх неузгодженість з ланцюжком цінностей постачальників. З іншого боку, закінчується дуже рано і відкидає всі можливості використання зв'язків з клієнтами, оскільки для успішного позиціонування на ринку необхідно враховувати не тільки власні витрати, але і витрати споживача після купівлі товару або отримання послуги.

Концепція ланцюжка цінностей, таким чином, ґрунтується на розширювальному підході до формування й управління витратами і пропонує враховувати витратостворюючі механізми по всьому ланцюжку цінностей в рамках злагодженого набору видів діяльності [61].

Концепція ABC формалізує облік і аналіз витрат по видах діяльності (activity-based costing) у частині розподілу накладних видатків на конкретні товари, роботи й послуги. Традиційні варіанти розподілу накладних видатків реалізуються в бухгалтерському обліку й ґрунтуються на показниках обсягу (натуральних або вартісних), прямих витратах на оплату праці або машино-

годинниках (при високому ступені механізації й автоматизації праці). В основі концепції ABC не стільки рутинне бухгалтерське формування витрат, скільки економічний розрахунок реальної собівартості товарів, робіт, послуг, не потребуючого обов'язкового відбиття даних у рамках головної книги. Подібні розрахунки не вимагають щомісячного моніторингу й не коректуються із закриттям бухгалтерських рахунків наприкінці кожного місяця. Вони виконуються поза бухгалтерськими регістрами й носять довгостроковий характер. Тимчасовою рамкою таких розрахунків є півріччя або рік [58].

Найбільше ефективно концепція ABC реалізується в тих випадках, коли з накладних видатків виділяються витрати стратегічного характеру (дослідження й розробки, маркетинг і поширення) і витрати розглядаються в повному обсязі в самому широкому змісті слова, незалежно від того, наскільки точно вони оцінені у виробничому сегменті поточного (сьогоднішньої) ланцюжка цінностей [59].

Концепція альтернативних витрат, або витрат упущених можливостей, ґрунтується на тім, що будь-яке фінансове рішення приймається в результаті порівняння альтернативних витрат, і практична реалізація всякого управлінського рішення в цьому випадку пов'язана з відмовою від якогось альтернативного варіанта [59].

Дія даної концепції поширюється:

- на поточні операційні витрати, наприклад здійснити доставку власним транспортом або скористатися послугами спеціалізованих структур;
- на прийняття фінансових рішень поточного характеру, наприклад відносно управління дебіторською заборгованістю: дебіторська заборгованість рівносильна омертвлянню оборотних коштів; альтернативою цьому могло б бути депонування коштів у банку й одержання відсотків по депозитах або придбання короткострокових фінансових активів; однак багато компаній змушені підтримувати певний рівень дебіторської заборгованості, надаючи покупцям право розстрочки платежів і стимулюючи прискорення оплати за

товари, роботи й послуги, продані в кредит, ціновими знижками для підтримки свого збутового ринку;

- на організацію внутрішнього фірмового управління, зокрема на створення системи управлінського контролю; будь-яка система контролю пов'язана з витратами, яких у принципі можна уникнути; з іншого боку, відсутність систематизованого контролю може привести до набагато більших втрат;

- на прийняття й проведення інвестиційних рішень, наприклад при оцінці варіантів можливого вкладення капіталу.

Альтернативні витрати, називані також ціною шансу, або ціною упущених можливостей, являють собою суму економії (приріст доходу), що могла б одержати компанія, якби обрала інший варіант використання ресурсів.

Концепція трансакційних витрат. Концептуально трансакційні витрати визрівали в 30-х роках XX сторіччя. Як самостійна тема проблематика трансакційних витрат заявляє про себе в 70-х роках у США й Західній Європі й зв'язана в першу чергу з іменами двох економістів - Р. Коуза і О. Уильямсона [62].

У вітчизняній економічній літературі ця проблема зачіпається головним чином з 90-х років XX сторіччя. У другій половині 90-х років багато авторів розглядають проблематику трансакційних витрат системно, а витрати, що мають природу трансакційних витрат, трактуються як економічна категорія. Причому якщо спочатку трансакційні витрати зачіпалися в економічних дослідженнях, присвячених підприємництву, побічно, оскільки не зауважувати їх було просто неможливо, то в останні роки вони частіше виступають як самостійний предмет досліджень, наприклад у роботі Червінської О.С., Трач Н.В. [64]. Концептуальним зерном концепції є той факт, що в будь-якій економіці є два види витрат: виробничі (операційні) та трансакційні. Базовою одиницею в теорії трансакційних витрат зізнається акт економічної взаємодії, угода, трансакція. Категорія трансакції розуміється гранично широко й

використовується для позначення обміну товарами, юридичними зобов'язаннями, угодами короткострокового й довгострокового характеру, що вимагають детального документального оформлення й припускають просте взаєморозуміння сторін. Витрати й втрати, якими може супроводжуватися таку взаємодію, одержали назву трансакційних витрат.

Трансакційні витрати включають витрати збору й переробки інформації, проведення переговорів і прийняття рішень, контролю за дотриманням контрактів та їх виконання.

До трансакційних витрат відносять:

1 Витрати пошуку інформації. Витрати такого роду складаються з витрат часу й ресурсів, необхідних для ведення пошуку, а також із втрат, пов'язаних з неповнотою й недосконалістю одержуваної інформації. Пошук може вестися на обох сторонах ринку - як продавцями, так і покупцями.

2 Витрати ведення переговорів. Ринок вимагає відволікання значних коштів на проведення переговорів, на висновки і оформлення контрактів.

3 Витрати виміру. Будь-який продукт або послуга - це комплекс характеристик. Іноді, що цікавлять якості, товару взагалі невимірні, і для їхньої оцінки доводиться користуватися інтуїцією. Щоб уникнути нераціонального дублювання бажано, щоб вимір провадився один раз і щоб його брав на себе той, хто здатний робити це з меншими витратами. Метою їхньої економії обумовлені такі форми ділової практики, як гарантійний ремонт, фірмові ярлики, придбання партій товарів по зразках і т.д.

4 Витрати специфікації й захисту прав власності. У цю категорію входять видатки на утримання судів, арбітражу, державних органів, витрати часу й ресурсів, необхідних для відновлення порушених прав, а також втрати від поганої їхньої специфікації й ненадійного захисту.

5 Витрати опортуністичного поводження. Так називається несумлінне поводження, що порушує умови угоди або націлене на одержання односторонніх вигід на шкоду партнерові. Під цю рубрику попадають різні випадки неправди,

обману, байдикування на роботі й т.д.

6 Витрати «політизації». Цим загальним терміном позначаються витрати, що супроводжують прийняття рішень усередині організацій. Якщо учасники наділені рівними правами, то рішення приймаються на колективній основі, шляхом голосування. Якщо вони розташовуються на різних щаблях ієрархічної градації, то вищестоящі в односторонньому порядку приймають рішення, які обов'язкові до виконання для нижчестоящих. Але й при колективному, і при централізованому прийнятті рішень мінімальна гарантія ефективності відсутня. Більшість виборців країни, більшість акціонерів корпорації, більшість членів кооперативу можуть висловитися за рішення, що наносить явний збиток меншостям. Керівник може прийняти рішення, у край не вигідне для підлеглих, яких воно стосується, без усякого узгодження з ними [61].

Концепція трансакційних витрат є предметом підвищеного інтересу економістів в останні роки. Однак облік їх у управлінні витратами у вітчизняних організаціях надзвичайно проблематичний: по-перше, через високу частку подібних витрат, що носять нелегальний характер; по-друге, через труднощі їхнього виділення із сукупності легальних витрат, тому що вітчизняними регулятивами бухгалтерського обліку таке поняття, як трансакційні витрати, не передбачено [62]. Концепція стратегічного позиціонування заявлена в 90-х роках відомими в США експертами по стратегічному використанню інформації про витрати Дж. Шанком і В. Говиндараджаном [68]. Ключовою ідеєю концепції є включення в сферу управлінського обліку й аналізу витрат докладної інформації про стратегічний розвиток компанії, галузі й економіки в цілому.

Традиційно облік і аналіз витрат розглядаються з позиції оцінки відбитих у бухгалтерському обліку господарських операцій, здійснених у результаті альтернативних управлінських рішень. Однак облік не є самоціллю, а служить засобом для досягнення успіху в бізнесі. Тому оцінку прийнятим у компанії

системі й методології обліку варто давати з позиції їхньої відповідності або невідповідності прийнятої стратегії розвитку [63,64].

Цимбалюк Л. Г., Скригун Н. П. у своїй статті визначає ще одну інноваційну концепцію управління витратами – таргет-костинг [65]. Уже багато років система таргет-костінг використовується на виробничих підприємствах, особливо в інноваційних галузях, де постійно розробляються нові моделі й види продукції. Таргет-Костінг використовує приблизно 80% великих японських компаній (Toyota, Nissan, Sony, Matsushita, Nippon Denso, Daihatsu, Cannon, NEC, Olympus, Komatsu і багато хто інші), а також значна частина відомих американських і європейських компаній (Daimler/Chrysler, ITT Automotive, Caterpillar, Procter & Gamble і ін.), які домагаються високої якості й рентабельності своєї продукції. Варто помітити, однак, що в порівнянні з японськими компаніями, американські компанії впроваджують таргет-костинг значно повільніше. Це пояснюється їхньою більшою прихильністю звичним інструментам управління витратами й методам калькулювання собівартості, які традиційно використовуються в американській моделі управлінського обліку.

Система таргет-костинг, на відміну від традиційних способів ціноутворення, передбачає розрахунок собівартості виробу, виходячи з попередньо встановленої ціни реалізації. Ця ціна визначається за допомогою маркетингових досліджень, тобто фактично є очікуваною ринковою ціною продукту або послуги. Для визначення цільової собівартості виробу (послуги) величина прибутку, що хоче одержати фірма, віднімається з очікуваної ринкової ціни. Далі всі учасники виробничого процесу трудяться над тим, щоб спроектувати й виготовити виріб, що відповідає цільовій собівартості [66].

Процес управління по цільовій собівартості (таргет-костинг) представлений на рисунку 1.4 [64]. Застосування системи таргет-костинг технічно не так вуж складно, щоб стати неможливим для вітчизняних підприємств. Головна перешкода складається в іншому. Для успішного впровадження таргет-костинг в організації повинне бути налагоджене тісна

взаємодія між різними підрозділами й працівниками; колектив повинен бути єдиною командою, яка сприйняла ціль своєї спільної роботи.

Іванюта П.В. також відокремлює наступну, сучасну концепцію управління [21]. Business Performance Management (BPM) - відносно нова концепція управління, що позначає цілісний, процесно-орієнтований підхід до прийняття управлінських рішень, спрямований на підвищення здатності компанії оцінювати свій фінансовий стан і управляти ефективністю своєї діяльності на всіх рівнях шляхом об'єднання власників, менеджерів, персоналу й зовнішніх контрагентів у рамках загального інтегрованого середовища управління.

Дослідження, проведені корпорацією Huregion, показують, що стосовно до BPM можна виділити сім проблемних областей керування: неузгодженість оперативності реагування; низька надійність управлінських рішень; низькі темпи вдосконалення; сховані знання; недосягнення поставлених цілей [21].

BPM вишиковує процеси управління так, щоб вони були контрольовані й щоб повноваження учасників процесу були в розумному ступені обмежені. Крім того, підвищується прозорість компанії: менеджери повністю володіють інформацією про своїх цілях, планах, досягнутих показниках, а також про моделі свого бізнесу й результатах економічного аналізу.

Існує цілий ряд причин ефективності BPM-рішень:

- 1 Мінливість економічного середовища, що супроводжує глобалізацію світової економіки, підвищення динамічності бізнесу й посилення конкуренції.

- 2 Поява нових інструментів управління й можливість їхнього ефективного використання. До таких перспективних розробок можна віднести функціонально-вартісне управління (більше гнучкий аналіз і управління витратами).

- 3 Нові технологічні можливості.

- 4 Факт виникнення концепції BPM є результатом еволюції як управлінської теорії, так і інформаційних технологій, тому не дивно, що вона

вбрала в себе як актуальні управлінські принципи, так і сучасні технології .

Таким чином, до списку базових концепцій управління витратами на підприємствах слід додати як концепцію таргет-костинг, так і ВРМ – концепцію. Ці концепції пройшли випробування на практиці та визнані сучасним менеджментом як ефективно діючі.

Перераховані концепції управління витратами, як видно, неоднорідні. Одні концепції (функціональні витратостворюючі фактори, додана вартість) ґрунтуються на облікових характеристиках витрат і торкаються бухгалтерської сторони управління витратами. Інші концепції (структурні витратостворюючі фактори, ланцюжок цінностей, АВС, стратегічне обліковому, позиціонування) розглядають витрати як об'єкт управління не стільки в скільки в економічному плані.

Визначені концепції управління витратами є діючими інструментами в дослідженні витрат. Однак до останнього часу в економічній літературі найбільша увага приділяється концепціям, що зачіпають обліковий аспект витратостворення. Це пояснюється тим, що фактори, що визначають економічний аспект механізму формування витрат, практично неможливо вірогідно оцінити по даним сучасної вітчизняної статистики. Економічна аналітика цих даних приводить до абсурдним, взаємовиключним один одного висновкам. Це обумовлено високою питомою вагою тіньових операцій в економіці й «зусиллями» бухгалтерів по мінімізації оподатковуваних баз всіма доступними способами при складанні офіційної звітності. У міру вдосконалювання оподатковування й приведення його сукупного рівня в розумні рамки дана проблема буде вирішена, і це уможливить продуктивну роботу з економічним аспектом механізму формування й управління витратами.

## Висновки до першого розділу

В першому розділі магістерської роботи були досліджені теоретичні основи процесу управління витратами на промисловому підприємстві. Проаналізувавши погляди різних авторів, можна зробити висновок, що кожен з них має свою думку і дотримується її, але є й автори, точки зору яких збігаються. Декілька осторонь стоять визначення витрат згідно Положення бухгалтерського обліку, яке практично дублює і Цал-Цалко Ю.С та Г. Шмалена. Згідно з цими визначеннями, витрати - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Таким чином, аналіз літературних джерел показує, що кожен автор має власну думку і дотримується її, але більшість з них згодна з тим, що витрати – це грошові втрати підприємства, завдяки яким здійснюється процес виробництва і реалізації продукції. На наш погляд, найбільш вдалим і сутнісним є визначення Череп А.В., що витрати – це вартісна оцінка використовуваних у процесі виробництва продукції природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, трудових ресурсів, а також інших витрат на виробництво й реалізацію продукції

Також в магістерській роботі була розглянута сутність поняття управління витратами та зроблено висновок, що всі основні визначення поняття «управління витратами» можна сгрупувати в наступні групи: управління витратами - це процес; управління витратами – це система ; інші визначення управління витратами.

На наш погляд і та і інша думка має право на існування. Тобто управління витратами можна розглядати і як процес, а значить як послідовність яких то дій та етапів, і як систему, а тобто сукупність складових (елементів). Але ж все ж таки. більшість вчених розглядає управління витратами як процес.

Далі в магістерській роботі були досліджені та систематизовані функції

управління витратами. Найважливіші, на думку автора, функції управління витратами: організація, мотивація, планування, контроль, координація, маркетинг, облік, калькуляція та аналіз витрат. Була побудована схема взаємозв'язків функцій управління витратами. На підставі узагальнення існуючих функцій управління витратами автором було сформульовано наступне визначення поняття «управління витратами» з точки зору функціонального підходу, що найбільше повно відповідає сутності категорії, а саме управління витратами – це процес виконання функцій планування, організації, координації, мотивації і контролю зі застосуванням методик, процесів і конкретних процедур з управління ресурсами організації з метою досягнення поставлених цілей. Крім того в роботі були розглянуті наступні концепції управління витратами : концепція витратостворюючих факторів; концепція доданої вартості; концепція ланцюжка цінностей; концепція ABC; концепція альтернативних витрат; концепція трансакційних витрат; концепція стратегічного позиціонування. Зроблено висновок, що до списку базових концепцій управління витратами на підприємствах слід додати як концепцію таргет-костинг, так і BPM – концепцію. Ці концепції пройшли випробування на практиці та визнані сучасним менеджментом як ефективно діючі.

Перераховані концепції управління витратами, як видно, неоднорідні. Одні концепції (функціональні витратостворюючі фактори, додана вартість) ґрунтуються на облікових характеристиках витрат і торкаються бухгалтерської сторони управління витратами. Інші концепції (структурні витратостворюючі фактори, ланцюжок цінностей, ABC, стратегічне позиціонування) розглядають витрати як об'єкт управління не стільки в обліковому, скільки в економічному плані.

## 2 Комплексний фінансово-економічний аналіз діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «КАМ»

### 2.1. Загальна характеристика ТОВ «КАМ» та аналіз основних техніко – економічних показників діяльності підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю було створена у вересні 1994 року. З моменту утворення фірма йде шляхом впровадження на ринку України передових технологій у сфері кліматичних установок для офісних і житлових приміщень, а також автомобільних кліматичних установок. З початку діяльності фірма займається установкою, ремонтом і налаштуванням кондиціонерів для приміщень. У 2005 році підприємство освоїло нові напрями - встановлення та обслуговування автомобільних автономних опалювачів. У 2010 році фірмою був розроблений перший автомобільний кондиціонер на ГАЗ 3110. З даного моменту розширюється модельний ряд пропонуванних автомобільних кондиціонерів.

Компанія виробляє широкий спектр:

- кондиціонерів для легкових автомобілів, мікроавтобусів і автобусів, починаючи з 4 кВт і закінчуючи 20 кВт, а також для різної агро- та спецтехніки.
- холодильних установок із продуктивністю по холоду від 1кВт до 5,3кВт, що дозволяє перекрити потреби замовників на 95% і перевозити цілими й неушкодженими вантажі в термоізованих фургонів об'ємом до 52м<sup>3</sup> та підтримувати постійну температуру від +20°C до -20°C.
- кронштейнів кріплення компресора до двигуна. Більше 200 видів різних кронштейнів на популярні автомобілі. І цей перелік постійно зростає.

Також підприємство розробляє комплекти автокондиціонерів та холодильних установок під конкретні вимоги замовників. Товариство є офіційним постачальником автокондиціонерів для багатьох підприємств, серед

яких ХТЗ (Харків), БАЗ (Бориспіль), Білоцерківський комбайновий завод, КрАЗ тощо. Отже, зараз основними напрямками діяльності підприємства є: продаж, монтаж та сервіс автомобільних кліматичних установок на легкові автомобілі (ГАЗ", "БАЗ", "Daewoo", "Chervolet" и "УАЗ), мікроавтобуси й автобуси ("Газелі", "Соболи", "Богдани", "Еталони"), а також на спецтехніку (комбайни, трактори, трубо укладальники); установка, ремонт і налаштування тахографів; власне виробництво універсальних автокондиціонерів; збірка комплектів на автомобілі: ГАЗ-3110, 31105, Газель, УАЗ-Патріот, Daewoo Lanos, Daewoo Sens, Chevrolet Aveo, Chevrolet 2123 (Niva), Mercedes Vito, Mercedes Sprinter, Mercedes Viano; збірка комплектів дахових кондиціонерів на мікроавтобуси та автобуси. Підприємство є найбільшим постачальником запасних частин до автомобільних кондиціонерів в Україні, має найбільший склад запчастин. За часів війни компанія працює частково у віддаленому режимі. Замовлення, що надійшли через інтернет магазин, емайл та по телефонах обробляються по можливості. Відвантаження замовлень при можливості в тихі дні.

Загальна чисельність працівників на підприємстві на 01.01.2022 склала 56 чоловік. На підприємстві існують відділи: відділ ЗЕД, відділ продажів, сервісне і монтажне обслуговування, бухгалтерія, адміністрація, складське господарство та виробництво.

Організаційна структура підприємства ТОВ «КАМ» - це оптимальний спосіб та вид структурної побудови підприємства ( рисунок 2.1).

Організаційна структура товариства «КАМ» відповідає наступним вимогам: структура – керована, тобто вона містить мінімальну кількість ланок і рівнів управління; структура – динамічна, тобто вона здатна реагувати на зміни структура – економічна, тобто забезпечує мінімум витрат ресурсів на управління порівняно з одержуваним ефектом від реалізації управлінського рішення. Таким чином, організаційна структура відповідає масштабу виробництва, формі власності, характеру сполучення та супідрядності складових підприємства. Проведемо техніко-економічний аналіз діяльності

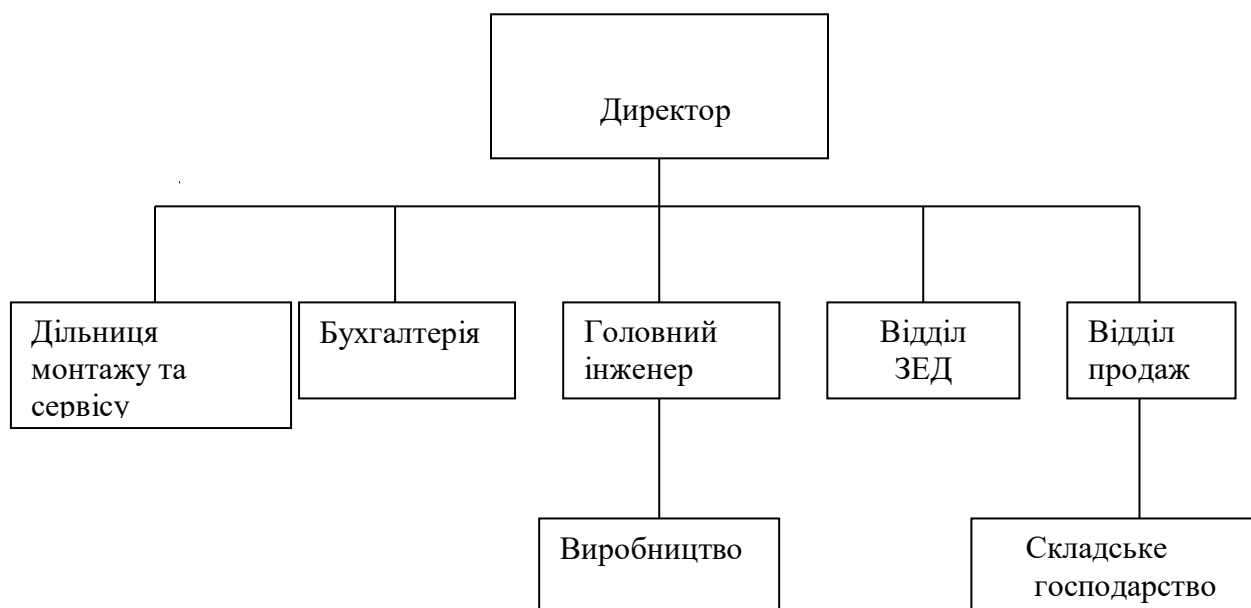


Рисунок 2.1 – Організаційна структура підприємства

ТОВ «КАМ». Обсяг виробництва й обсяг реалізації продукції є взаємозалежними показниками. В умовах обмежених виробничих можливостей і необмеженого попиту на перше місце висувається обсяг виробництва продукції. У міру насичення ринку й посилення конкуренції визначається, насамперед, можливий обсяг продажів, що є основою розробки виробничої програми. Підприємство повинне провадити тільки ті товари й у такому обсязі, які воно може реально реалізувати [72]. Темпи росту обсягу виробництва й реалізації продукції, підвищення її якості безпосередньо впливають на величину витрат, прибуток і рентабельність підприємства, тому аналіз даних показників має важливе значення. Техніко – економічні показники діяльності ТОВ «КАМ» представлені у таблиці 2.1. Аналіз техніко – економічних показників діяльності підприємства за 2019 – 2021 рр. наведений у таблиці 2.2.

Як свідчать дані таблиць, обсяг товарної продукції без ПДВ в діючих цінах зростав на протязі останніх трьох років, в той час як в порівняльних цінах в 2021 році він вже зменшився на 1,38 %. Як свідчать дані таблиць, обсяг товарної продукції без ПДВ в діючих цінах зростав на протязі останніх трьох

Таблиця 2.1 - Основні техніко-економічні показники діяльності підприємства

| Показник                                                | Од.<br>виміру | Період  |         |         |
|---------------------------------------------------------|---------------|---------|---------|---------|
|                                                         |               | 2019 р. | 2020 р. | 2021 р. |
| обсяг товарної продукції без ПДВ в діючих цінах         | тис грн       | 68201   | 68926   | 86400   |
| обсяг товарної продукції без ПДВ в порівняльних цінах   | тис грн       | 55011   | 57816   | 57018   |
| виручка від реалізації продукції без ПДВ в діючих цінах | тис грн       | 60137   | 58708   | 55070   |
| собівартість реалізованої продукції                     | тис грн       | 38271   | 28632   | 34806   |
| адміністративні витрати                                 | тис грн       | 9481    | 8909    | 8168    |
| витрати на збут                                         | тис грн       | 3112    | 1435    | 2196    |
| прибуток від операційної діяльності                     | тис грн       | 2311    | 2863    | 3324    |
| прибуток до оподаткування                               | тис грн       | 773     | 424     | 285     |
| чистий прибуток                                         | тис грн       | 541     | 318     | 214     |
| середньооблікова чисельність працівників                | осіб          | 54      | 57      | 56      |
| середньорічна вартість основних засобів                 | тис грн       | 30282   | 29523   | 27280   |

цінах в 2021 році він вже зменшився на 1,38 %. Як свідчать дані таблиць, обсяг товарної продукції без ПДВ в діючих цінах зростав на протязі останніх трьох років, в той час як в порівняльних цінах в 2021 році він вже зменшився на 1,38 %. Виручка від реалізації продукції без ПДВ в діючих цінах стабільно знижалася на 6,19 % в 2021 році та 2,38 % в 2020 році відповідно попереднього періоду, що звісно є негативною тенденцією для підприємства. Незважаючи на те, що прибуток від операційної діяльності на протязі трьох років зростав на 16,1 % в 2021 році та 23,88 %, в 2020 році, прибуток до оподаткування та чистий прибуток на протязі трьох років зменшувався, що, звісно. є вкрай негативною тенденцією. Це зв'язано з впливом фінансових витрат та інших витрат, які згідно звіту про фінансові результати із року в рік зростали і

Таблиця 2.2 - Аналіз техніко – економічних показників діяльності ТОВ «КАМ» за 2019 – 2021 рр.

| Показники                                               | Од.<br>виміру | 2021-2020 рр. |          | 2020-2019 рр. |          |
|---------------------------------------------------------|---------------|---------------|----------|---------------|----------|
|                                                         |               | Δабс          | Δвідн, % | Δвідн         | Δвідн, % |
| обсяг товарної продукції без ПДВ в діючих цінах         | тис грн       | 17474         | 25,35    | 725           | 1,06     |
| обсяг товарної продукції без ПДВ в порівняльних цінах   | тис грн       | -798          | -1,38    | 2805          | 5,10     |
| виручка від реалізації продукції без ПДВ в діючих цінах | тис грн       | -3638         | - 6,19   | -1429         | -2,38    |
| собівартість реалізованої продукції                     | тис грн       | 6174          | 21,56    | -9639         | -25,2    |
| адміністративні витрати                                 | тис грн       | -741          | -8,32    | -572          | -6,03    |
| витрати на збут                                         | тис грн       | 761           | 53,03    | -1677         | -53,88   |
| прибуток від операційної діяльності                     | тис грн       | 461           | 16,1     | 552           | 23,88    |
| прибуток до оподаткування                               | тис грн       | -139          | -32,78   | -349          | -45,14   |
| чистий прибуток                                         | тис грн       | -104          | -32,7    | -223          | -41,21   |
| середньооблікова чисельність працівників                | осіб          | -1            | -1,75    | 3             | 5, 55    |
| середньорічна вартість основних засобів                 | тис грн       | -2243         | -7,59    | -759          | -2,51    |

складали досі значну суму. У статті "Фінансові витрати" відображаються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями. Як свідчать дані пасиву балансу підприємство має довгострокові і короткострокові кредити, загальна сума яких за період, що аналізується зростала із року в рік. Можливо збільшення фінансових витрат і пов'язано у тому числі і з збільшенням обсягу кредитів, а тобто і самих відсотків. В 2021 році в порівнянні з 2020 роком виручка від реалізації зменшилася на 6,19 %, а собівартість реалізованої продукції збільшилася на 21, 56 %, що дуже негативним явищем.

Таким чином, виходячи з розрахунків, можна зробити висновок, що

позитивну тенденцію мали наступні показники: обсяг товарної продукції без ПДВ в діючих цінах на протязі трьох років. Тенденцію до зниження мала виручка від реалізації, собівартість реалізованої продукції (загальновиробничі витрати, витрати на збут), вартість основних засобів.

Слід зазначити, що зміна структури виробництва впливає на економічні показники діяльності підприємства: об'єм випуску вартісному виразі, матеріаломісткість, собівартість, прибуток, рентабельність. Ретельний техніко – економічний аналіз передбачає моніторинг собівартості продукції ТОВ «КАМ». Безпосереднім завданням аналізу є: перевірка обґрунтованості плану за собівартістю, прогресивності норм витрат; оцінка виконання плану й вивчення причин відхилень від нього, динамічних змін; виявлення резервів зниження собівартості; вишукування шляхів їхньої мобілізації. Виявлення резервів зниження собівартості повинне опиратися на комплексний техніко-економічний аналіз роботи підприємства: вивчення технічного й організаційного рівня виробництва, використання виробничих потужностей і основних фондів.

До резервів зниження собівартості продукції слід віднести: пошук нових постачальників сировини, матеріалів, напівфабрикатів з метою зниження витрат ( прийнятні ціни, гнучка система знижок), перерозподіл комплексних статей витрат на собівартість більш рентабельної продукції, підвищення технічного рівня виробництва, вдосконалювання організації виробництва й мотивації праці.

Далі перейдемо до аналізу фінансового стану підприємства за результатами його фінансової діяльності в 2019-2021 роках.

## 2.2 Фінансовий аналіз діяльності підприємства та аналіз руху грошових потоків

Фінансовий стан підприємства - комплексне поняття, що характеризується системою показників, що відображають наявність, розміщення й використання фінансових ресурсів підприємства, виконання їм зобов'язань перед державою й іншими господарюючими суб'єктами. Фінансовий аналіз являє собою метод оцінки й прогнозування фінансового стану підприємства на основі його бухгалтерської звітності. Фінансова звітність ТОВ «КАМ» наведена у додатках А і Б.

Фінансова стійкість характеризує рівень ризику діяльності компанії і її залежності від позикового капіталу. За результатами розрахунків фінансової стійкості можна зробити висновки: про інтенсивність використання позикових засобів; про ступінь залежності від короткострокових зобов'язань; про рівень довгострокової стійкості компанії без позикових засобів.

Розрізняють внутрішню, зовнішню, загальну і фінансову стійкість. На фінансову стійкість підприємства впливають як внутрішні, так і зовнішні фактори: галузева належність, доля продукції в платоспроможному попиті населення, стан майна підприємства тощо [9].

Найбільш узагальнюючим показником фінансової стійкості є надлишок або нестача джерел засобів для формування запасів і затрат, який отримується у вигляді відмінності розміру джерел коштів і розміру запасів і затрат. В результаті здійснення будь – якої господарчої операції фінансовий стан підприємства може залишитись незмінним, погіршитись чи поліпшитись.

Аналіз фінансової стійкості підприємства передбачає визначення типу фінансової стійкості та розрахунок відносних показників фінансової стійкості. Фінансова стійкість характеризує співвідношення між власним і позиковим капіталом підприємства. Абсолютними показниками фінансової стійкості є

показники, що характеризують ступінь забезпеченості запасів і витрат підприємства джерелами їх фінансування. Всі показники розраховуються на початок і кінець звітного періоду. Одною з найвагоміших характеристик фінансового стану підприємства є стабільність його діяльності с позиції довгострокової перспективи. Вона пов'язана перш за все з загальною структурою підприємства, ступенем його залежності від кредиторів та інвесторів .

Далі проведемо аналіз фінансової стійкості підприємства, який включає аналіз абсолютних показників фінансової стійкості та аналіз відносних показників фінансової стійкості. В свою чергу аналіз абсолютних показників фінансової стійкості складається з наступних показників :

- власні джерела формування запасів та витрат (ВОК);
- власні та довгострокові джерела формування запасів та витрат (ВД);
- загальна величина джерел формування запасів та витрат (ЗД).

За допомогою цих коефіцієнтів визначається трьохкомпонентний тип фінансової стійкості підприємства. Після проведення розрахунків приведених вище показників підприємство може бути охарактеризовано одним з чотирьох типів фінансової стійкості:

Абсолютна фінансова стійкість (трьохкомпонентний показник типу фінансової стійкості підприємства має наступний вигляд:  $S = (1,1,1)$ ). Такий тип фінансової стійкості характеризується тим, що всі запаси підприємства покриваються власними обіговими засобами, тобто організація не залежить від зовнішніх кредиторів. Така ситуація зустрічається дуже рідко. Більш того, вона навряд чи може розглядатися як ідеальна, оскільки означає, що керівництво компанії не вміє, не бажає чи не має можливості використовувати зовнішні засоби для основної діяльності. Нормальна фінансова стійкість (показник типу фінансової стійкості має наступний вигляд:  $S = (0,1,1)$ ). В цій ситуації підприємство використовує для покриття запасів, крім власних обігових засобів, також і довгострокові, залучені засоби. Такий тип фінансування запасів

є «нормальним» з точки зору фінансового менеджменту. Нормальна фінансова стійкість є найбільш бажаною для підприємства. Нестійке фінансове становище (показник типу фінансової стійкості має наступний вигляд:  $S = (0,0,1)$ ). Така ситуація характеризується нестачею у підприємства «нормальних» джерел для фінансування запасів. У цій ситуації ще існує можливість відновлювання рівноваги за рахунок поповнення джерел власних засобів, зменшення дебіторської заборгованості, прискорення обігу запасів. Кризове фінансове становище  $S = (0,0,0)$ . характеризується ситуацією, при якій підприємство має кредити та позики, які не були виплачені в строк, а також прострочену кредиторську та дебіторську заборгованості. У цьому випадку можна говорити про те, що підприємство знаходиться на межі банкрутства.

Далі необхідно проаналізувати фінансову стійкість підприємства. Фінансова стійкість - це такий стан фінансових ресурсів підприємства, їхній розподіл і використання, що забезпечує розвиток підприємства на основі зростання прибутку й капіталу при збереженні платоспроможності й кредитоспроможності в умовах припустимого рівня ризику [3]. Аналіз фінансової стійкості містить у собі: аналіз абсолютних показників фінансової стійкості (таблиця 2.3), аналіз відносних показників (коефіцієнтів фінансової стійкості).

Таблиця 2.3 - Аналіз абсолютних показників фінансової стійкості ТОВ «КАМ» за 2019 – 2021 рр.

| Показник        | Рік             |                |                 |                |                 |                |
|-----------------|-----------------|----------------|-----------------|----------------|-----------------|----------------|
|                 | 2019            |                | 2020            |                | 2021            |                |
|                 | На початок року | На кінець року | На початок року | На кінець року | На початок року | На кінець року |
| ВОК             | 17860           | 18048          | 18048           | 19386          | 19386           | 21096          |
| ВД              | 20360           | 24498          | 24498           | 26386          | 26386           | 31296          |
| ЗД              | 22580           | 29783          | 29783           | 35418          | 35418           | 39329          |
| ΔВОК            | -4654           | -10494         | -10494          | -10049         | -10049          | -12917         |
| ΔВД             | -2154           | -4044          | -4044           | -3049          | -3049           | -2717          |
| ΔЗД             | 66              | 1241           | 1241            | 5983           | 5983            | 5316           |
| фінансовий стан | нестійкий       | нестійкий      | нестійкий       | нестійкий      | нестійкий       | нестійкий      |

Таким чином, на протязі 2019 - 2021 років підприємство має нестійкий фінансовий стан. Така ситуація характеризується нестачею у підприємства «нормальних» джерел фінансування запасів. В даному випадку ще існує можливість відновлення рівноваги за рахунок поповнення джерел власних коштів скорочення дебіторської заборгованості, прискорення оборотності запасів. Позитивним фактором фінансової стійкості є ріст реального власного капіталу підприємства. Аналіз відносних показників фінансової стійкості наведений у таблиці 2.4. Динаміка коефіцієнтів фінансової стійкості зображена на рисунку 2.1.

Коефіцієнт автономії підприємства, який показує долю власного капіталу в загальному обсязі капіталу підприємства декілька знизився за період що

Таблиця 2.4 - Аналіз відносних показників фінансової стійкості

| Показник                                                       | Рік             |                |                 |                |                 |                | Нормативне значення |
|----------------------------------------------------------------|-----------------|----------------|-----------------|----------------|-----------------|----------------|---------------------|
|                                                                | 2019            |                | 2020            |                | 2021            |                |                     |
|                                                                | На початок року | На кінець року | На початок року | На кінець року | На початок року | На кінець року |                     |
| коефіцієнт автономії                                           | 0,83            | 0,74           | 0,74            | 0,71           | 0,71            | 0,67           | > 0,5               |
| коефіцієнт фінансової стійкості                                | 0,88            | 0,84           | 0,84            | 0,81           | 0,81            | 0,81           | > 0,6               |
| коефіцієнт забезпеченості оборотних активів власними джерелами | 0,64            | 0,51           | 0,51            | 0,49           | 0,49            | 0,47           | > 0,1               |
| коефіцієнт забезпеченості запасів власними джерелами           | 0,79            | 0,63           | 0,63            | 0,66           | 0,66            | 0,62           | > 0,6-0,8           |
| коефіцієнт маневреності                                        | 0,36            | 0,36           | 0,36            | 0,38           | 0,38            | 0,43           | > 0,5               |
| коефіцієнт реальної вартості майна                             | 0,89            | 0,87           | 0,87            | 0,82           | 0,82            | 0,81           | > 0,5               |

період, що аналізується за рахунок запозичення кредитних коштів, але все ж таки залишається більше нормативного. Коефіцієнт фінансової стійкості має таку саму тенденцію. Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів власними джерелами формування змінився і істотно перевищив мінімальний нормальний

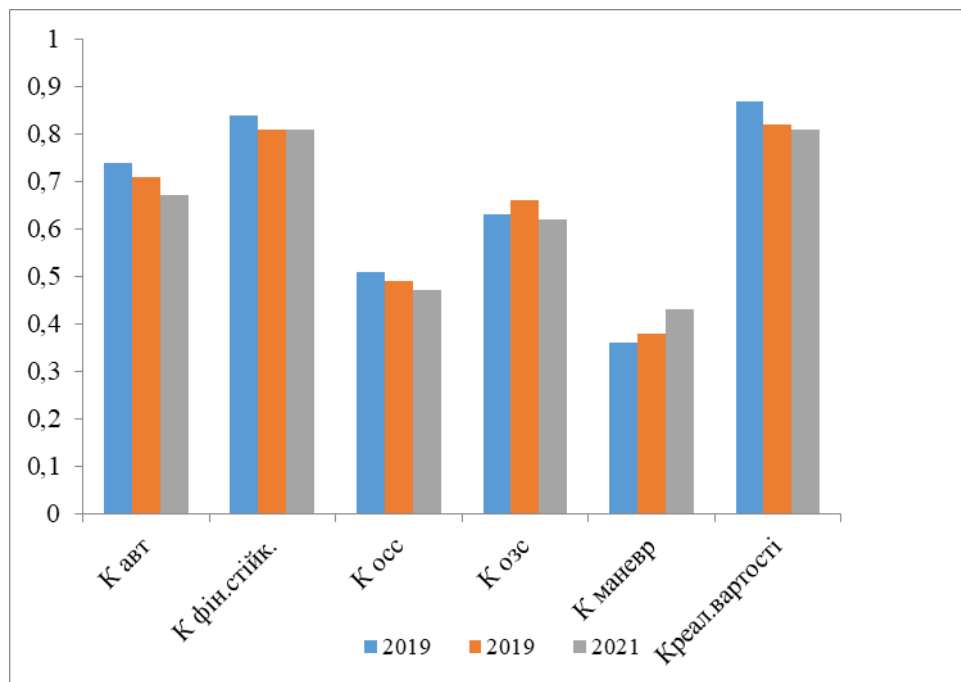


Рисунок 2. 1 – Динаміка коефіцієнтів фінансової стійкості  
ТОВ «КАМ» за 2019-2021 роки

рівень (у 2019 році склав 0,51, у 2020 році знизився з 0,51 до 0,49, а у 2021 році зменшився до 0,47). Слід зазначити, що цей регресійний процес - негативний момент.

Таким чином, наприкінці 2021 року оборотні активи забезпечені власними джерелами формування на 47%, що зміцнює фінансову стабільність підприємства. Коефіцієнт забезпеченості запасів власними джерелами їхнього формування у 2019 році знизився з 0,79 до 0,63, однак у 2020 році відбулося зростання цього коефіцієнту на 3%, а у 2021 році знов зменшився на 4% та склав 0,62, але залишився у рамках нормативного значення. Коефіцієнт

маневреності (співвідношення власних оборотних коштів і власних джерел коштів), має перманентне значення 0,36 на протязі 2019 року, незначно збільшився з 0,36 до 0,38 у 2020 та у 2021 році склав 0,43. Однак, демонструє не дуже гарну картину: усього лише 35% власних коштів перебуває в мобільній сфері. Таким чином, більша частина власних коштів підприємства йдуть на формування основного капіталу.

Коефіцієнт реальної вартості майна має негативну динаміку: з 0,87 у 2019 році до 0,82 у 2020, у 2021 році він дорівнює – 0,81. Слід зазначити, що для підприємства дуже важливо знайти оптимальне співвідношення коефіцієнту фінансової автономії та коефіцієнту маневреності власного капіталу, тобто співвідношення власного та позикового капіталу.

Фінансовий стан підприємства в короткостроковій перспективі оцінюється показниками ліквідності та платоспроможності, які характеризують можливість своєчасних та повних розрахунків по короткостроковим зобов'язанням перед контрагентами.

Ліквідність - термін, який характеризує здатність окремих видів майнових цінностей швидко і без значних втрат своєї вартості перетворюватися у грошові кошти. Ліквідність підприємства - це його спроможність швидко реалізувати активи й одержати гроші для оплати своїх зобов'язань, тобто це співвідношення величини його високоліквідних активів (кошти, ринкові цінні папери, дебіторська заборгованість) і короткострокової заборгованості. Ліквідність балансу – це рівень покриття зобов'язань підприємства його активами, строк перетворення яких на гроші відповідає строкам погашення зобов'язань.

Ліквідність підприємства оцінюється відношенням величини його високоліквідних активів, а саме чистої реалізованої вартості грошових коштів та їх еквівалентів, поточних фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги, дебіторської заборгованості за розрахунками та іншої поточної дебіторської заборгованості до короткострокової заборгованості

[2]. Важливе місце в системі фінансового аналізу посідає аналіз платоспроможності підприємства, його здатності вчасно та в повному обсязі виконувати термінові зобов'язання, підтримуючи при цьому нормальний ритм господарської діяльності. Сутність аналізу ліквідності балансу в порівнянні активів підприємства, згрупованих по ступені ліквідності й розташованих у порядку убутання останньої з пасивами, згрупованими по ступені їхньої терміновості й розташованими в порядку зростання цих строків. Баланс підприємства є абсолютно ліквідним, якщо виконуються умови:  $A1 > П1$ ;  $A2 > П2$ ;  $A3 > П3$ ;  $A4 < П4$ . Аналіз ліквідності балансу приведений у таблицях 2.5 та 2.6. Аналіз коефіцієнтів ліквідності представлений у таблиці 2.7. Графічно цей аналіз наведений на рисунку 2.2.

Таблиця 2.5 - Аналіз ліквідності ТОВ «КАМ»

| Активи<br>за<br>ступенем<br>ліквідності | Рік                   |                   |                       |                   |                       |                   |
|-----------------------------------------|-----------------------|-------------------|-----------------------|-------------------|-----------------------|-------------------|
|                                         | 2019                  |                   | 2020                  |                   | 2021                  |                   |
|                                         | На<br>початок<br>року | На кінець<br>року | На<br>початок<br>року | На кінець<br>року | На<br>початок<br>року | На кінець<br>року |
| A1                                      | 430                   | 496               | 496                   | 245               | 245                   | 452               |
| A2                                      | 4796                  | 6477              | 6477                  | 9725              | 9725                  | 10785             |
| A3                                      | 22514                 | 28569             | 28569                 | 29780             | 29780                 | 34034             |
| A4                                      | 32035                 | 32317             | 32317                 | 31246             | 31246                 | 28144             |
| Разом<br>активи:                        | 59775                 | 67859             | 67859                 | 70996             | 70996                 | 73415             |
| П1                                      | 5160                  | 5759              | 5759                  | 4332              | 4332                  | 5942              |
| П2                                      | 2220                  | 5285              | 5285                  | 9032              | 9032                  | 8033              |
| П3                                      | 2500                  | 6450              | 6450                  | 7000              | 7000                  | 10200             |
| П4                                      | 49895                 | 50365             | 50365                 | 50632             | 50632                 | 49240             |
| Разом<br>пасиви:                        | 59775                 | 67859             | 67859                 | 70996             | 70996                 | 73415             |

Таким чином, баланс підприємства не є абсолютно ліквідним, тому що найбільш ліквідні активи першого ступеня ліквідності (грошові кошти, поточні фінансові інвестиції) не покривають пасиви відповідного строку погашення. Це обумовлено відсутністю на підприємстві поточних інвестицій

фінансових інвестицій. Аналіз другої групи за активом та пасивом показує тенденцію збільшення поточної ліквідності в майбутньому. На даний момент часу такий стан не спричиняє погіршення фінансового становища підприємства, однак якщо ця тенденція буде зберігатися, в перспективі це може

Таблиця 2.6 - Аналіз ліквідності балансу ТОВ «КАМ»

| Рік             |                |                 |                |                 |                |
|-----------------|----------------|-----------------|----------------|-----------------|----------------|
| 2019            |                | 2020            |                | 2021            |                |
| На початок року | На кінець року | На початок року | На кінець року | На початок року | На кінець року |
| A1<П1           | A1<П1          | A1<П1           | A1<П1          | A1<П1           | A1<П1          |
| A2>П2           | A2>П2          | A2 > П2         | A2>П2          | A2>П2           | A2>П2          |
| A3>П3           | A3>П3          | A3 > П3         | A3>П3          | A3>П3           | A3>П3          |
| A4<П4           | A4<П4          | A4< П4          | A4<П4          | A4<П4           | A4<П4          |

Таблиця 2.7 - Аналіз коефіцієнтів ліквідності ТОВ «КАМ»

| Показник                                | Рік                       |                      |                       |                      |                       |                      | Нормати-<br>вне<br>значення |
|-----------------------------------------|---------------------------|----------------------|-----------------------|----------------------|-----------------------|----------------------|-----------------------------|
|                                         | 2019                      |                      | 2020                  |                      | 2021                  |                      |                             |
|                                         | На<br>поча<br>ток<br>року | На<br>кінець<br>року | На<br>початок<br>року | На<br>кінець<br>року | На<br>початок<br>року | На<br>кінець<br>року |                             |
| коефіцієнт<br>абсолютної<br>ліквідності | 0,06                      | 0,04                 | 0,04                  | 0,02                 | 0,02                  | 0,0323               | ≥0,2...0,25                 |
| коефіцієнт<br>поточного<br>покриття     | 0,71                      | 0,63                 | 0,63                  | 0,75                 | 0,75                  | 0,8                  | ≥0,7...0,8                  |
| коефіцієнт<br>загального<br>покриття    | 3,76                      | 3,22                 | 3,22                  | 2,97                 | 2,97                  | 3,24                 | ≥2...2,5                    |
| коефіцієнт<br>відношення<br>ДЗ/КЗ       | 1,7<br>3                  | 2,05                 | 2,05                  | 3,92                 | 3,92                  | 3,42                 | 1                           |

спричинити недостачу коштів для погашення термінової заборгованості. Згідно отриманим даним, коефіцієнт абсолютної ліквідності на протязі 2019 - 2021 років не відповідає нормативному значенню, тобто його

значення знизилось до нижче мінімально рекомендованого рівня. Його значення свідчить про те, що у 2019 році тільки 4% короткострокової заборгованості підприємство змогло погасити негайно. На кінець 2020 року значення даного коефіцієнту дорівнює 0,02. Коефіцієнт абсолютної ліквідності на кінець 2021 року збільшився неістотно і склав 0,032, що майже в 6 разів менше нормативного. Загальний коефіцієнт покриття підприємства на протязі всього періоду, що аналізується, залишався досить високим і відповідав нормативному значенню (навіть перевищував його). Тобто на початок 2019 року на кожну гривню короткострокових зобов'язань припадало 3,76 грн

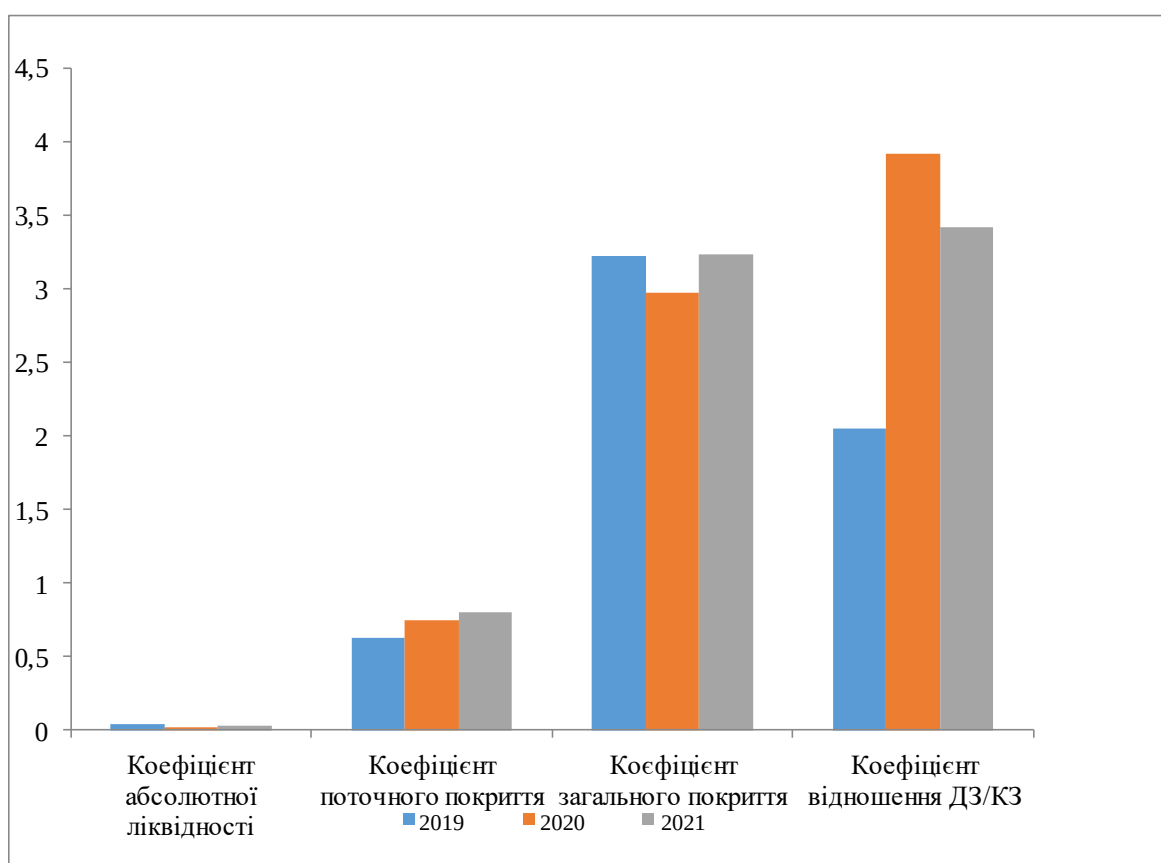


Рисунок 2. 2 – Динаміка коефіцієнтів ліквідності ТОВ «КАМ»  
за 2019-2021 роки

поточних активів; на кінець – 3,22 гривні, на кінець 2020 року на кожну гривню короткострокових зобов'язань припадало 2,97 грн поточних активів; в свою

чергу, на кінець 2021 року – 3,24 грн К 2021 року коефіцієнт загального покриття має позитивну динаміку, однак перевищення короткострокових коштів над зобов'язаннями більш ніж у 3 рази є небажаним моментом, тому що це свідчить про порушення в структурі капіталу. Відбувається також перевищення обсягу дебіторської заборгованості в порівнянні з обсягом кредиторської. Також, слід зазначити тенденцію цього показника до росту. Так, на кінець 2019 року він збільшився з 1,73 до 2,05, у 2020 році - з 2,05 до 3,92, у 2021 році цей показник незначно зменшився і став дорівнювати 3,42. Перевищення дебіторської заборгованості над кредиторською свідчить про відсутність проблем при реалізації продукції і розрахунках з постачальниками.

Таким чином, не можна стверджувати про високу ліквідність і платоспроможність ТОВ «КАМ». Через брак ліквідних коштів підприємство не здатне покрити короткострокових зобов'язань. Більшість коштів підприємства мобілізовані в виробничі запаси, які є такими активами, що важко реалізуються і не можуть забезпечити високу платоспроможність підприємства. Причинами нестачі ліквідних оборотних засобів є невисока прибутковість діяльності підприємства, що веде до нестачі власних джерел для самофінансування, а також відволікання коштів у дебіторську заборгованість.

Далі перейдемо до аналізу ділової активності. Часто в якості аналізу ділової активності розуміють аналіз ефективності використання оборотних активів. Розрахуємо тривалість одного обороту, коефіцієнт оборотності, коефіцієнт закріплення оборотних активів. Результати розрахунків за 2019-2021 роки представлені в таблиці 2.8.

За період, що аналізується тривалість одного обороту має стійку тенденцію до зростання, що є вкрай негативною тенденцією і свідчить о зниженні ефективності використання оборотних коштів. За три роки тривалість одного обороту збільшилася від 114,45 днів до 158,85 днів. Звісно, що у той же час знижується коефіцієнт оборотності. В цілому, можна констатувати зниження ділової активності підприємства за період, що аналізується.

Таблиця 2.8 – Аналіз показників ділової активності ТОВ «КАМ»

| Показник                                 | Рік    |        |        |
|------------------------------------------|--------|--------|--------|
|                                          | 2019   | 2020   | 2021   |
| коефіцієнт оборотності                   | 1,90   | 1,70   | 1,38   |
| коефіцієнт закріплення оборотних активів | 0,52   | 0,59   | 0,72   |
| тривалість одного обороту(дні)           | 114,45 | 123,45 | 158,85 |

Аналіз рентабельності діяльності підприємства проводиться за допомогою наступних показників: рентабельність активів підприємства, рентабельність власного капіталу, рентабельність продукції, рентабельність виробництва, рентабельність продажів. Аналіз рентабельності діяльності ТОВ «КАМ» наводиться у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 - Аналіз рентабельності діяльності ТОВ «КАМ», %

| Показник                         | Рік  |      |      |
|----------------------------------|------|------|------|
|                                  | 2019 | 2020 | 2021 |
| рентабельність активів           | 8,0  | 4,5  | 2,9  |
| рентабельність власного капіталу | 10,7 | 6,3  | 4,3  |
| рентабельність продукції         | 6,04 | 7,41 | 9,55 |
| рентабельність виробництва       | 2,10 | 7,53 | 2,95 |
| рентабельність продажів          | 3,84 | 4,88 | 6,04 |

Слід зазначити, що показник рентабельності активів у 2020 році знизився на 3,5, у 2021 ще на 1,6 і склав 2,9, що є наслідком зменшення попиту і, як слід, прибутків підприємства. Також знизилась рентабельність власного капіталу з 10,7 у 2019 році до 4,3 у 2021. Однак на протязі 2019 –2021 рр. відбулося зростання рентабельності продукції на 1,37% у 2020 році та на 2,14% у 2021,

тобто у 2021 році на 1 грн витрат підприємство отримало 9,55 грн прибутку. рентабельності виробництва на 5,43% у 2020, однак у 2021 році цей показник фактично вернувся на рівень 2019 року і склав 2,95 %, рентабельності продаж з 3,84 % в 2019 році до 6,04 % у 2021 році. Зменшення прибутків підприємства тісно залежить від збільшення витрат. Оптимізація витрат, призведе до росту прибутків та підвищення ефективності діяльності підприємства. Крім того, зросте ефективність використання оборотних коштів підприємства, ліквідність активів, підприємство подолає кризовий стан.

На підставі форми 3 «Звіт про рух грошових коштів» ТОВ «КАМ» було визначено структуру грошових потоків за три роки (2019 – 2021 рр.). Аналіз руху грошових коштів ТОВ «КАМ», який надає можливість підприємству визначити його прибутковість або дефіцит чи надлишок значної суми грошових коштів, наведений у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Оцінка якості управління ТОВ «КАМ» (тис грн)

| Вид діяльності                                  | 2019 рік | 2020 рік | 2021 рік  |
|-------------------------------------------------|----------|----------|-----------|
| операційна                                      | -3121    | -1310    | 402       |
| інвестиційна                                    | -3398    | -2742    | -2151     |
| фінансова                                       | 7015     | 4297     | 2201      |
| чистий рух грошових коштів                      | 496      | 245      | 452       |
| загальна оцінка якості управління підприємством | кризова  | кризова  | нормальна |

Визначення оцінки руху грошових коштів дозволяє визначити загальні результати за трьома видами діяльності та зробити оцінку якості управління підприємством. Для більш детального уявлення про інвестиційну та фінансову діяльність ТОВ «КАМ» за три роки необхідно проаналізувати за рахунок яких витрат та надходжень підприємство мало позитивний чи від'ємний результат та їх вплив на загальний фінансовий результат його діяльності.

Ситуація у 2019 та 2020 роках на підприємстві ТОВ «КАМ» насторожує, тому що рух коштів в результаті інвестиційної та операційної діяльності має позитивне значення, а в результаті фінансової - від'ємне. Становище підприємства – кризове та якість управління знаходиться на дуже низькому рівні. ТОВ «КАМ» у 2019 - 2020 роках фінансує витрати операційної діяльності за рахунок надходжень фінансової діяльності. Це залучення кредитів, додаткова емісія акцій та ін. Таке становище можливо для знов створених підприємств, але не для ТОВ «КАМ». Підприємством було придбано необоротних активів у 2019 році на 2000 тис грн, у 2020 році – 1500 тис грн, у 2021 – на 1200 тис грн. Це є позитивним явищем і свідчить про збільшення виробничої потужності підприємства..

Слід зазначити, що протягом 2019 - 2021 років було отримано позики на суму в розмірі 10000 тис грн у 2019 році, 6500 тис грн у 2020 році та 3300 тис грн у 2021, що і створило боргові зобов'язання підприємства. У 2019 році на погашення позик було направлено 2985 тис грн, у 2020р. – 2203 тис грн, у 2021 році 001099 тис грн. Протягом цих років дивіденди не сплачувались.

За три роки загальні результати від фінансової діяльності підприємства були як позитивними, але не дуже великими, це повинно насторожувати керівництво ТОВ «КАМ». Ще слід звернути увагу на від'ємний результат операційної діяльності у 2019, 2020 роках. Можна зробити висновок, що якість управління підприємством не на дуже сприятливому рівні, тому що має місце негативний результат руху грошових коштів з операційної діяльності. Це означає, що підприємство не своєчасно отримує оплату за реалізовану продукцію, роботу, послугу.

Аналіз руху грошових коштів підприємства за двома видами діяльності, а саме - інвестиційною та фінансовою дозволяє рекомендувати йому такі заходи: постійно стежити та аналізувати рух грошових коштів за всіма видами діяльності; придбання основні засобів, нематеріальних активів. Потребує певного обґрунтування цього та ефективного їх використання з урахуванням

джерел їх придбання (власні, залучені та, особливо, позикові); розробити план надходжень та витрат на підприємстві за усіма видами діяльності на більш короткі терміни, ніж рік (квартал, місяць, декаду); контролювати надходження та витрати, а останні - особливо за позиками, контрактами, авансами; контролювати витрати з виплати дивідендів та купівлі раніше випущених цінних паперів.

Таким чином, можна зробити висновок, що на протязі 2019 – 2021 рр. ТОВ «КАМ» мало нестійке фінансове положення. З точки зору фінансового менеджменту можна сказати, що структура фінансових ресурсів була задовільною (це пов'язано перевищенням власних коштів у структурі пасивів), незважаючи на наявність дебіторської заборгованості, яка пов'язана із традиційними складнощами збуту продукції в нашій економіці. Але на протязі аналізованого періоду ситуація, в який знаходиться підприємство, характеризується нестачею у підприємства «нормальних» джерел фінансування запасів. Позитивним фактором фінансової стійкості є ріст реального власного капіталу підприємства. Аналіз відносних показників фінансової стійкості свідчить про невисоку ступінь незалежності підприємства від зовнішнього фінансування.

Баланс підприємства не є абсолютно ліквідним, тому що найбільш ліквідні активи 1-го ступеня ліквідності (грошові кошти, поточні фінансові інвестиції) не покривають пасиви відповідного строку погашення. Це обумовлено відсутністю на підприємстві поточних фінансових інвестицій. Аналіз другої групи за активом та пасивом показує тенденцію збільшення поточної ліквідності в майбутньому. На даний момент часу такий стан не спричиняє погіршення фінансового становища підприємства, однак якщо ця тенденція буде зберігатись, в перспективі це може спричинити нестачу коштів для погашення термінової заборгованості. Аналіз коефіцієнтів ліквідності свідчить, що не можна стверджувати про високу ліквідність і платоспроможність ТОВ «КАМ». Через брак ліквідних коштів підприємство не

здатне покрити короткострокових зобов'язань.

На додаток, ситуація у 2019 та 2020 роках на підприємстві ТОВ «КАМ» насторожує, тому що рух коштів в результаті інвестиційної та операційної діяльності має позитивне значення, а в результаті фінансової - від'ємне. Становище підприємства – кризове та якість управління знаходиться на дуже низькому рівні.

### 2.3 Аналіз проблем управління витратами на ТОВ «КАМ»

При діагностиці різних функціональних областей діяльності підприємства застосовуються різні методи аналізу. Наприклад, стратегічний аналіз служить для діагностики якості стратегічного планування, фінансовий і економічний - для аудита стану управління фінансами та економічної ситуації в компанії. Таким чином, більша частина основних функціональних областей роботи може бути піддана формалізованому аудиту за спеціалізованою методикою на предмет виявлення «вузьких місць» і потенційних «точок росту». На сучасних підприємствах використовується методика комплексної діагностики бізнесу. Основні її компоненти - три види аналізу: управлінський (застосовується для діагностики ефективності поточної системи управління і її відповідності функціональній й галузевої належності підприємства), а також уже згадані вище стратегічний і фінансово-економічний аналіз. Кожний із цих видів аналізу містить комплекс формальних показників, що дозволяють оцінити оптимальність роботи компанії з погляду управління фінансами, системи управління в цілому, стратегічного планування. Крім цих найважливіших областей аналізу піддаються інші напрямки діяльності підприємства. Вся робота компанії розглядається в розрізі функціональних областей: фінанси, маркетинг і продажі, внутрішні процеси (логістика, виробництво, клієнтське

обслуговування і так далі), персонал, система управління й т.д. (даний перелік може змінюватися залежно від галузевої належності підприємства). При зборі інформації і її наступному аналізі в кожній з перерахованих вище областей використовується комплекс різних показників і характеристик, що дають відповіді на питання:

- які елементи даної області найбільше сильно впливають на досягнення поставлених стратегічних цілей компанії та їх оптимальність;
- наскільки структура й функціональність даної області відповідають масштабу та виду діяльності компанії;
- чи існують у даній області явні недоліки при виконанні бізнес-процесів (тимчасові затримки, перетинання, невідповідності функцій ), і наскільки критичні вони з погляду результатів процесів [39].

Карта проблем побудована для виявлення наслідків недоліків у управлінні витратами на підприємстві (рисунки 2.3).

Між проблемами, ґрунтуючись на результатах діагностики, відображаються взаємозв'язки, причому зв'язки можуть лежати як в одній області, так і відноситися до зовсім різних областей діяльності. У результаті ми одержуємо візуальне відображення всіх проблем компанії - карту проблем.. Побудувати карти проблем можна у різних розрізах. Загальна карта проблем, де показуються найбільш великі, загальні області оптимізації. Детальні карти проблем. Такий вид карт застосовується для діагностики причин виникнення однієї або декількох важливих, ключових проблем в одній функціональній області. У цьому випадку ключова проблема деталізується й докладно описуються всі її зв'язки з іншими областями.

Функціональні карти проблем - карта для якої-небудь однієї області для визначення чіткого кола проблем в одній області діяльності - наприклад, фінансовій [67]. Для аналізу проблем підприємства в області управління витратами складено функціональну карту проблем.

Таким чином, одержувані висновки із проблем орієнтовані не на все поле

проблем, виявлених при діагностиці, а спрямовані на виділення найбільш важливих завдань, рішення яких підвищить ефективність бізнесу, дозволить досягти поставлених цілей, більш результативно виконати стратегічні процеси, що протікають у компанії. На підставі карти проблем можна розробити комплексний план підвищення ефективності, план виконання проектів і робіт з рішення виявлених ключових проблем. Ключовим моментом в аналізі витрат є розподіл витрат підприємства на постійні та змінні складові [65].

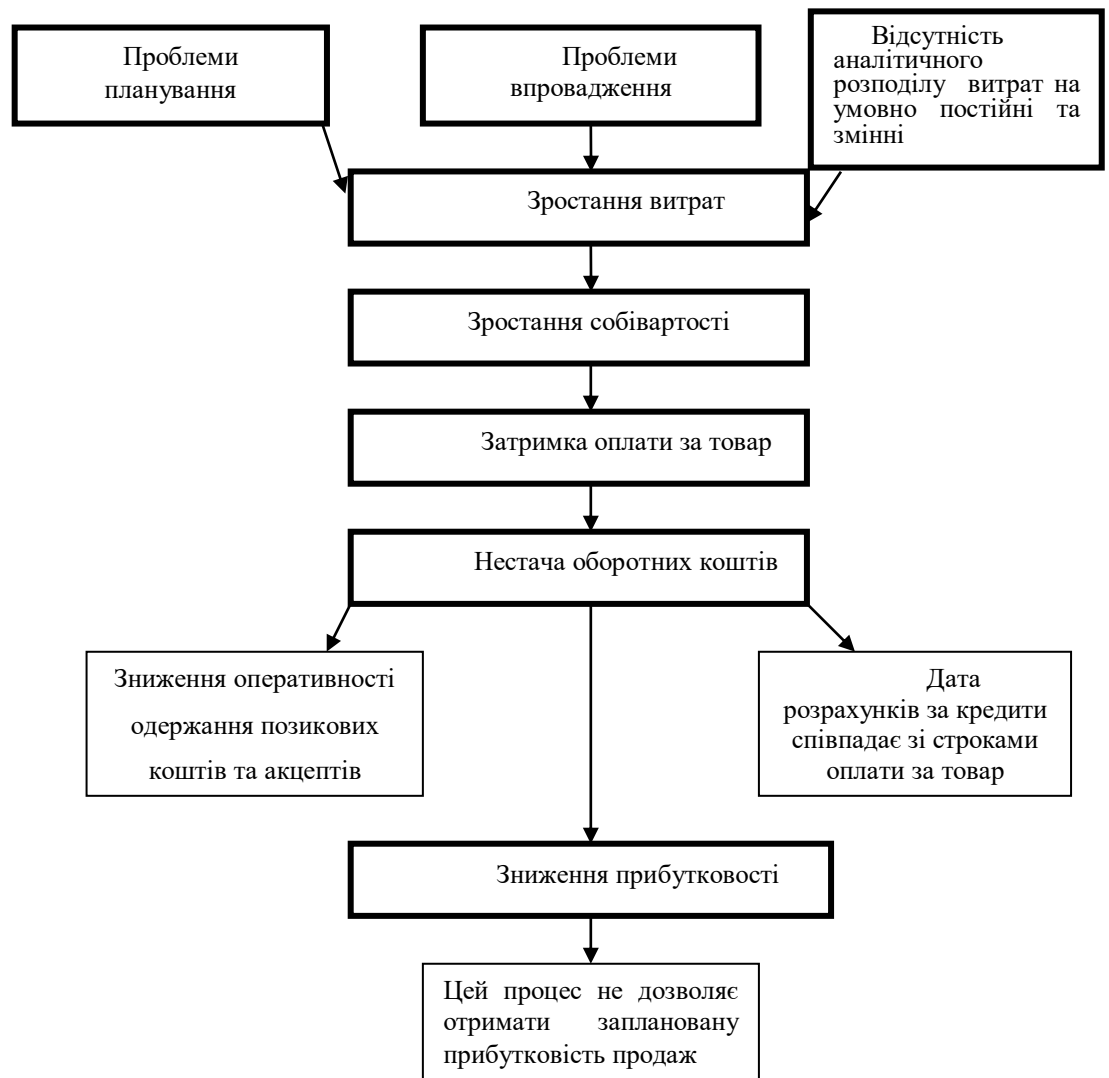


Рисунок 2.3 – Карта проблем управління витратами на підприємстві

Постійні витрати, як відомо, не залежать від обсягу виробництва, а змінні витрати прямо пропорційні обсягу виробництва. На практиці буквально використання цих визначень викликає масу проблем, оскільки багато видів витрат містять у собі як постійну, так і змінну складову (так звані напівпостійні або напівзмінні витрати). Виділення з кожного виду витрат постійних і змінних складових є хоча й можливою, але не необхідною процедурою, оскільки в остаточному підсумку для цілей операційного аналізу необхідно знати величину всіх постійних та всіх змінних (на одиницю продукції) витрат. Для досягнення цього результату досить розглянути залежність між виручкою від реалізації підприємства й повною собівартістю продукції. Лінійний зв'язок між цими величинами дозволяє виділити сумарні постійні й змінні витрати за певний період. Аналітики витрачають багато часу на класифікацію конкретних витрат підприємства, намагаючись зрозуміти якими - прямими або непрямыми є витрати наприклад на електроенергію, і яка частка в цих витратах доводиться на постійну, а яка на змінну складову. Помітимо, що досить знати величину виручки від реалізації й повні витрати підприємства за два періоди (у нашій випадку два місяці) для визначення постійних і змінних витрат. Дійсно, у лінійному наближенні зв'язок між доходом і витратами описується вираженням:

$$C = a + S \times \frac{b}{p} \quad (2.1)$$

де  $C$  – повні витрати,

$S$  – дохід;

$A$  – постійні витрати;

$b$  – змінні витрати на одиницю продукції;

$p$  – ціна товару.

Відношення  $\frac{b}{p}$  називають коефіцієнтом покриття. Він показує, яку частку в

ціні товару становлять змінні витрати. Маючи дані по витратах і доходу й вирішуючи систему лінійних рівнянь на основі рівняння (1), можна визначити

постійні й змінні витрати.

У таблиці 2.11 наведені дані по двох товарах підприємства, що уявляють собою запасні частини для автомобільних кондиціонерів і трьох періодів

Таблиця 2.11 – Дохід і витрати по виробам (тис грн)

| Показник              | Місяць 2020 р |        |         |
|-----------------------|---------------|--------|---------|
|                       | Червень       | Липень | Серпень |
| дохід, S              | 261,3         | 340    | 314,7   |
| дохід від виробу 483М | 185,6         | 274    | 260     |
| дохід від виробу 270  | 75,7          | 66     | 54,7    |
| витрати, Z            | 239,8         | 310    | 286,9   |

спостереження. Як період спостереження обраний один місяць. Щоб прояснити суть методу, розподілимо витрати на постійні і змінні при виробництві запасних частин для автомобільних кондиціонерів по виробам 483М та 270 згідно прийнятої на підприємстві ідентифікації товарів. У випадку якщо підприємство випускає кілька видів продукції, то число невідомих зростає, що веде, відповідно, до збільшення періодів спостереження. Для двох товарів необхідні дані за три періоди, для трьох видів продукції - чотири періоди і т. ін.

У загальному виді для двох товарів система рівнянь, має вигляд:

$$\left. \begin{aligned} C^1 &= a + S_A^1 \times \frac{b_A}{p_A} + S_B^1 \times \frac{b_B}{p_B} \\ C^2 &= a + S_A^2 \times \frac{b_A}{p_A} + S_B^2 \times \frac{b_B}{p_B} \\ C^3 &= a + S_A^3 \times \frac{b_A}{p_A} + S_B^3 \times \frac{b_B}{p_B} \end{aligned} \right\} \quad (2.2)$$

Верхні індекси позначають номер періоду. Це система однорідних лінійних рівнянь. Для даних з таблиці 2.11 система має вигляд:

$$\left. \begin{aligned} 239,8 &= a + 185,6 \times \frac{b_A}{p_A} + 75,7 \times \frac{b_B}{p_B} \\ 310 &= a + 274 \times \frac{b_A}{p_A} + 66 \times \frac{b_B}{p_B} \\ 286,9 &= a + 260 \times \frac{b_A}{p_A} + 54,7 \times \frac{b_B}{p_B} \end{aligned} \right\}$$

Вирішуємо цю систему за правилом Крамера [63]. Так невідомі знаходяться за формулами:  $X = \frac{\Delta X}{\Delta}$ ;  $Y = \frac{\Delta Y}{\Delta}$ ;  $Z = \frac{\Delta Z}{\Delta}$ ,  $X = a$  – постійні витрати підприємства на виробництво виробу 483М и 270,  $Y = \frac{b_A}{p_A}$  – коефіцієнт покриття виробу 483М,  $Z = \frac{b_B}{p_B}$  – коефіцієнт покриття виробу 270. Отже, якщо визначник  $\Delta = 0$ , то система має єдине рішення. Отже, якщо  $\Delta \neq 0$ , то система лінійних однорідних рівнянь має нескінченну множину рішень.

Вирішив цю систему, знаходимо, що  $a = 82,73$  тис грн,  $\frac{b_A}{p_A} = 0,897$ ,  $\frac{b_B}{p_B} = 0,93$ . Таким чином, ми знаємо постійні витрати підприємства та коефіцієнт покриття дозволяє визначити кошти підприємства, отримані при реалізації продукції, для того щоб відшкодувати постійні витрати та дістати прибуток. Таким чином, коефіцієнт покриття показує загальний рівень рентабельності виробів 483М та 270: чим вище різниця між продажною ціною виробу й сумою змінних витрат, тим вище сума його покриття та рівень рентабельності) для кожного виду продукції в середньому за три місяці. Знайдені величини дозволяють обчислити інші операційні показники (таблиця 2.12).

Точка беззбитковості демонструє рівень доходу, щоб тільки повністю покрити витрати: для виробу 483М – 92,23 тис грн, для виробу 270 – 88,96 тис грн. Для виробу 483 М точка беззбитковості значно менше фактичного доходу по виробам у березні 2021року, тобто запас міцності для виробу 483М дорівнює 64,5 %. У той же час, ситуація для виробу 270 протилежна. Для нього точка беззбитковості згідно проведених розрахунків

Таблиця 2.12 - Операційні показники виробництва виробів 483М та 270

| Показник                      | Формула                                                                             | Виріб |         |
|-------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|-------|---------|
|                               |                                                                                     | 483М  | 270     |
| коефіцієнт покриття           | $K_{\text{покр}}$                                                                   | 0,897 | 0,93    |
| валова маржа                  | $M = S \times (1 - K_{\text{покр}})$                                                | 26,78 | 3,83    |
| точка беззбитковості, тис грн | $T_B = a : K_{\text{покр}}$                                                         | 92,23 | 88,96   |
| запас міцності, %             | $Z_{\text{пр}} = (\text{Дохід}_{\text{факт.}} - T_B) : \text{Дохід}_{\text{факт.}}$ | 64,5  | - 62,63 |

складає 88,96 тис грн, а фактичний дохід від продажу виробу 270 в березні склав 54,7 тис грн, тобто не досягнув доходу в точці беззбитковості. Отже, робимо висновок, що особливу увагу треба приділити виробу 270 з точки зору збільшення обсягу продажів і зменшення витрат на виробництво цього виробу.

Слід зазначити, що отримані величини дозволяють на кількісній основі розглядати такі важливі питання в роботі кожного підприємства як: які види продукції рентабельні, а які ні, у які види продукції краще інвестувати додаткові кошти, який оптимальний асортименти продукції й т.ін. Іншими словами на основі отриманих значень можна провести комплексний асортиментний аналіз продукції з метою оптимізації витрат, а значить і підвищення прибутку підприємства.

#### Висновки до другого розділу

У другому розділі магістерської роботи був проведений комплексний фінансово-економічний аналіз діяльності ТОВ «КАМ» за 2019-2021 роки.

Обсяг товарної продукції без ПДВ в діючих цінах в 2021 році відносно

2020 року збільшився на 25,35 %, але виручка від реалізації продукції без ПДВ в діючих цінах зменшилася на 6,19 %. У той же час собівартість реалізованої продукції зросла на 21,56, що є негативним явищем.

Аналіз фінансового стану підприємства дозволив зробити наступні висновки. На протязі 2019 - 2021 років підприємство має нестійкий фінансовий стан. Така ситуація характеризується недостатчею у підприємства «нормальних» джерел фінансування запасів. В даному випадку ще існує можливість відновлення рівноваги за рахунок поповнення джерел власних коштів, скорочення дебіторської заборгованості, прискорення оборотності запасів. позитивним фактором фінансової стійкості є ріст реального власного капіталу підприємства.

Аналіз ліквідності дозволив зробити висновок, що не можна стверджувати про високу ліквідність і платоспроможність ТОВ «КАМ». Через брак ліквідних коштів підприємство не здатне покрити короткострокових зобов'язань. Більшість коштів підприємства мобілізовані в виробничі запаси, які є важко реалізованими активами і не можуть забезпечити високу платоспроможність підприємства.

Причинами нестачі ліквідних оборотних засобів є невисока прибутковість діяльності підприємства, що веде до нестачі власних джерел для самофінансування, а також відволікання коштів у дебіторську заборгованість.

Аналіз ділової активності дозволяє зробити висновок, що за період, що аналізується тривалість одного обороту має стійку тенденцію до зростання, що є вкрай негативною тенденцією і свідчить о зниженні ефективності використання оборотних коштів. За три роки тривалість одного обороту збільшилася від 114,45 днів до 158,85 днів. Звісно, що у той же час знижується коефіцієнт оборотності. В цілому, можна констатувати зниження ділової активності підприємства за період, що аналізується.

На додаток, ситуація у 2019 та 2020 роках на підприємстві насторожує, тому що рух коштів в результаті інвестиційної та операційної діяльності має

позитивне значення, а в результаті фінансової - від'ємне. Становище підприємства – кризове та якість управління знаходиться на дуже низькому рівні. Узагальнюючи, слід зазначити, що керівництву підприємства слід звернути увагу на оптимізацію витрат (досконале сполучення мінімальних витрат та якості продукції), призведе до росту прибутків та балансу в діяльності підприємства.

Крім того, в магістерській роботі був проведений аналіз проблем управління витратами на ТОВ «КАМ». Була побудована карта проблем для виявлення наслідків недоліків у управлінні витратами на підприємстві. Важливою проблемою управління витратами є розподіл витрат на постійні та змінні. Тому автором проведений розподіл витрат на умовно-постійні та умовно змінні для двох виробів - запасних частин для автомобільних кондиціонерів методом CVP, який дозволив зробити висновок щодо необхідності зниження собівартості та збільшення обсягів продажу виробу 270.

До резервів зниження собівартості продукції слід віднести: пошук нових постачальників сировини, матеріалів, напівфабрикатів з метою зниження витрат (прийнятні ціни, гнучка система знижок), підвищення технічного рівня виробництва, вдосконалювання організації виробництва і мотивації праці.

### 3 Розробка заходів з удосконалення системи управління витратами на ТОВ «КАМ»

#### 3.1 Методичний підхід до вибору системи управління витратами

Існує багато систем управління витратами підприємства, але для кожного підприємства необхідно правильно зорієнтуватися і яку систему використати. На кожному підприємстві обирають по якій системі управлять витратами. Як ми бачимо, загальним в цих визначеннях є те, що при цьому варіанті управління витратами виходять з того, що тільки змінні витрати залежать від завантаженості потужностей або від обсягу продукції, а тому тільки вони можуть бути віднесені на об'єкт витрат. Таким чином, в собівартість носія витрат не включаються постійні витрати. Вони зазвичай покриваються маржинальним прибутком, отриманим від продажу продукції. Максимальний розмір, якого можуть досягти постійні витрати, відповідає величині маржинального прибутку по підприємству. Якщо постійні витрати перевищують маржинальний прибуток, то підприємство несе збитки.

Саме при використанні маржинального прибутку з'являється можливість значно розширити традиційний інструментарій, який забезпечує прийняття управлінських рішень [42].

Одні автори вважають директ-костинг методом калькулювання. Інші автори відносять директ-костинг до системи обліку витрат на виробництво. На наш погляд необхідно погодитись з Давидовичем І.Є., яка вважає, що "директ-костинг включає в себе і методи обліку витрат і методи калькулювання, але не тільки це" [2]. Система «директ-костинг» передбачає інтеграцію в єдину систему управлінського обліку методів обліку витрат на виробництво, обліку виробничих результатів, аналізу витрат і результатів та прийняття управлінських рішень. Саме ці елементи є складовими частинами західної системи управлінського обліку "директ-костинг".

Директ-костинг – це методи обліку витрат і методи калькулювання, які передбачають інтеграцію в єдину систему управлінського обліку методів обліку витрат на виробництво, обліку виробничих результатів, аналізу витрат і результатів та прийняття управлінських рішень.

Дана система управління витратами дає можливість менеджерам підприємства приділяти більшу увагу зміні маржинального доходу як по підприємству в цілому, так і за різними виробами; виявити вироби з більшою рентабельністю, для того щоб перейти в основному на їх випуск через те, що різниця між ціною продажу і сумою змінних витрат не затушовується в результаті списання постійних витрат на собівартість конкретних виробів. Система забезпечує можливість швидко переорієнтувати виробництво в залежності від зміни попиту на ринку.

Завдяки системі "директ-костинг", розширюються аналітичні можливості обліку, планування, причому спостерігається процес тісної інтеграції планування, обліку та аналізу. На її основі базується система контролінгу. Адже саме аналізуючи поведінку змінних та постійних витрат в залежності від зміни обсягу виробництва, можна гнучко та оперативно приймати рішення по управлінню.

Термін "стандарт-кост" означає стандартна вартість: "стандарт" - кількість необхідних виробничих витрат (матеріальних і трудових) для випуску одиниці продукції або наперед розраховані витрати на виробництво одиниці продукції; "кост" - це в грошовому виразі виробничі витрати, які приходяться на одиницю продукції.

За допомогою системи "стандарт-костинг" створюється необхідна методологічна єдність обліку, планування і управління, забезпечується їх послідовний зв'язок з конструкторською, технологічною, постачальницькою і іншими службами підприємства [22]. Головною причиною широкого використання системи "стандарт-костинг", є те, що вона забезпечує даними про витрати менеджерів підприємства, які можуть використовуватись ними для різних цілей.

Переваги системи "стандарт-костинг" перед іншими системами управління витратами полягають в наступному: на основі встановлення стандарту можна наперед визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробів, розрахувати собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про доходи. При цій системі керівництво фірми забезпечується інформацією про обсяг відхилень від нормативів і про причини їх виникнення. Ці відомості використовуються для оперативного прийняття управлінських рішень.

На наш погляд система стандарт-костинг – це система при якій кількість необхідних виробничих витрат (матеріальних і трудових) для випуску одиниці продукції або наперед розраховані витрати на виробництво одиниці продукції і показує це в грошовому виразі виробничі витрати, які приходяться на одиницю продукції.

Автор даної роботи хоче запропонувати, щоб на підприємстві використовували систему стандарт-костинг, тому що за допомогою цієї системи можна щільно слідкувати за витратами, а це так необхідно на такому великому підприємстві. За кордоном широко використовують систему «стандарт-костинг», яку розглядають як один із важливих інструментів не лише контролю, а й управління витратами. Головне в цій системі - ще до початку виробництва визначити стандартні витрати. При цьому фактична величина прямих затрат обчислюється на основі стандартів, норм, тобто на основі розрахункових кошторисів, нормативів, визначених згідно з нормами обслуговування та чисельністю робітників. У процесі здійснення обліку витрат за методом «стандарт-костинг» встановлюють відхилення від заданих параметрів. Суть системи «стандарт-костинг» полягає у відображенні в обліку того, що має бути, а не того, що відбулося. Характерною особливістю методу «стандарт-костинг» є не документування виявлених відхилень від норм у процесі витрачання засобів, а відображення відхилень на спеціальних рахунках. Це сприяє здійсненню безпосереднього контролю стандартів з боку відповідальних осіб. Перед ними стоїть завдання не документувати, а не

допускати й оперативно усувати відхилення, що виникають у процесі діяльності.

Важливою перевагою системи «стандарт-костинг» є цінність її даних для прийняття рішень. Особливо ефективні стандарти, розроблені окремо за змінними статтями витрат за умови, що ціни на ресурси і норми трудових витрат встановлено правильно. Важливе значення для прийняття управлінських рішень має використання її в поєднанні з методом «директ-костинг». Суттєвий недолік системи «стандарт-кост» - значні труднощі під час визначення в практичній діяльності ступеня напруженості стандартів (норм).

Система «стандарт-костинг» має такі характерні особливості: використання спеціальних рахунків для відображення наявних відхилень; відсутність документування відхилень, оскільки основне її завдання - не допускати їх; у разі виявлення відхилень завжди встановлюється, наскільки суттєві виявлені відхилення й для вирішення яких проблем вони використовуються. Таким чином, метод «стандарт-кост» - ефективний інструмент контролю і управління витратами.

Основні переваги системи «стандарт-костинг»: попередній розрахунок очікуваних витрат на виробництво та реалізацію; визначення ціни на основі заздалегідь встановленої собівартості одиниці продукції; складання звітів про доходи та витрати з виділенням відхилень від нормативів та обов'язковим встановленням причин їх виникнення.

Система «стандарт-костинг» базується на обчисленні відхилень за принципом відповідності доходів і витрат, згідно з яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійсненні для отримання цих доходів. Для ефективного використання системи запропоновано алгоритм, який наведено нижче.

Організація обліку до системи стандарт-костинг і його наступне використання припускає виконання ряду кроків.

1 Вибір стандартних видів продукції. Виділення стандартних видів звичайно покликано зменшити обсяг роботи з розробки нормативів для всього асортиментного або типоразмерного ряду продукції. Стандартний вид

вибираються як найбільш масовий або об'їдаючий якісь характеристики "базовості".

2 Попередня класифікація витрат по статтях витрат. Це необхідна міра в будь-якій системі, зв'язаної з обліком і планування витрат. При складностях з віднесенням витрат до тієї або іншої статті витрат допускається вольове менеджерське рішення. Подальші кроки виконуються для кожного стандартного виробу.

3 Нумеруються всі операції, зв'язані з виготовленням виробу. Передбачається, що виробництво вже в достатньому ступені структурований і дозволяє досить докладна спостерігати за нарощуванням вартості виробу в ході виробничого процесу. Якщо це не так, то необхідно весь технологічний маршрут, що проходить стандартний виріб, розділити на ділянки, а якщо це можливо, то і по технологічних операціях, виконуваним на окремих одиницях устаткування або окремих робочих місцях. Операції нумеруються або кодуються, і ці коди надалі фігурують при плануванні й обліку витрат, стверпних на вартість виробу в процесі чергової технологічної операції.

4 Розробляються нормативи витрати ресурсів при виконанні кожної технологічної операції. Метою розробки нормативів є стандартизація як можна більшої кількості різноманітних показників, зв'язаних з витратами ресурсів, використанням устаткування на кожній технологічній операції. Однак якщо спочатку технологічний потік структурований лише до рівня окремих ділянок, то нормативи розробляються стосовно до витрати ресурсів по ділянках.

5 Визначається перелік відрядних і погодинних рабон, що приходяться на даний стандартний виріб. На цьому етапі визначаються види і характер оплати праці. Розраховуються стандарти вироблення і продуктивності.

6 Розраховується вартість витрат праці, що приходиться на даний стандартний виріб. Витрати на погодинні роботи визначаються множенням стандартного часу, необхідного для виконання операції, на стандартну годинну ставку

7 Розраховується стандартна вартість матеріалів, затрачуваних на

виробництво стандартного виробу як добуток стандартної ціни на стандартну витрату. У якості стандартних, як правило, використовують ринкові ціни, розраховані з умов франко-станція призначення.

8 Визначається ставка розподілу непрямих витрат. У залежності від складності застосовуваної моделі витрат можливі три варіанти визначення ставки: загальна для заводу уніфікована ставка. Застосовується, наприклад, для заводів приблизно з рівноцінними цехами. Особлива ставка для кожного виробничого підрозділу. Звичайно це змушена міра для цехів заводів зі складною структурою виробництва і великих розходжень у технології виробництва стандартних виробів. Окрема ставка розподілу на кожен основний технологічний агрегат. Може використовуватися для найбільш високої точності в керуванні витрат.

9 Розраховуються стандарти для інших показників витрат і робіт. Розробляються нормативи для адміністративних, комерційних витрат і т.ін. У залежності від необхідної точності розробка може вестися для укрупнених показників або постатейно.

10 Стандарти витрат приймаються за основу при плануванні виробництва і закупівель ресурсів. Звичайно цей етап - один із самих важких при переході до системи стандарт-костинг. Планування забезпечення, виходячи з прийнятих твердих нормативів, сприймається менеджерами як дуже ризикований крок, здатний поставити виробничу програму під погрозу зриву. З'являється бажання порушити нормативи по обсягах запасів, підстрахуватися. І замість економії за рахунок дотримання питомих показників можна одержати перевитрата, зв'язана з завищеними обсягами оборотних коштів.

Цікаво, що менеджери, що відповідають за матеріальне забезпечення бізнесу, у цьому випадку намагаються підстрахувати не стільки себе, скільки своїх колег-виробників, оскільки очікують від них невиконання прийнятих стандартів витрат. Виникає досить провокаційна ситуація, т к. крім чекання невиконання персоналом стандартних норм, у наявності маються надлишкові ресурси, а це цілком демотивує виробничників.

Тим часом, рішення проблеми забезпечення ресурсами для систем Standard Costing лежить у зовсім іншій площині. Об'єктами оптимізації для виконання стандартів повинні бути, насамперед, система постачання й організація взаємин з постачальниками. Основна роль в оптимізації приділяється сучасним технологіям керування постачаннями, що забезпечує надійне постачання при мінімальних запасах і накладних витратах.

11 Стандарти витрат доводяться до виконавців у всіх підрозділах і стають основою всієї діяльності підприємства. Проводиться комплексна робота з роз'яснення необхідності використання стандартів, їхніх методів у щоденній діяльності: при замовленні і витраті матеріалів, при освоєнні прийомів ефективної роботи і т.д.

12 Матеріальне і нематеріальне стимулювання персоналу в основному погоджується з виконанням виробничого завдання і рівнів наближення до стандартних витрат. Прив'язка матеріальної і нематеріальної мотивації персоналу до виконання поставлених цілей по досягненню стандартів у якості, у продуктивності й економії є найважливішим елементом реалізації системи Standard Costing. На жаль автори не раз констатували наявність у практиці керування виробництвом значної розбіжності між цільовими настановами по економії витрат, підвищенню ефективності праці і критеріями оцінки, реалізованими в мотиваційних системах підприємств.

13 У ході обліку фіксуються усі факти відхилень від установлених стандартів. Безумовно, цей етап має на увазі функціонування на підприємстві системи оперативного, управлінського або виробничого обліку, що дозволяє зафіксувати появу відхилень від стандартів. Система обліку повинна також дозволити виявити причину відхилень, або хоча б зібрати необхідна кількість інформації для її визначення аналітичними методами.

14 Усі відхилення аналізуються для виявлення причин. Аналіз відхилень надається менеджерам або у виді наочних і систематизованих звітів, або у виді оперативної сигнальної інформації, що відноситься до важливого ресурсу або істотної величини відзначеного відхилення.

15 Увага менеджменту концентрується на усуненні причин відхилень .

Критичні пікові або систематично повторювані відхилення рівною мірою є об'єктами уваги менеджерів. Спочатку їхні умови направляються на усунення причини відхилення, і тільки потім, у випадку визнання явної помилки у встановленні нормативу, по якому відхилення носять систематичний характер, розробляються пропозиції по внесенню відповідних коректувань у стандарти.

16 При освоєнні нових технологічних рубежів або досягненні нового порога продуктивності праці стандарти переглядаються. Робота з визначення стандартів для системи Стандарт-костинг робиться настільки ретельно, що необхідність у перегляді норм виникає не раніше, ніж через рік її часу останньої ревізії. У наших умовах це в основному стосується нормативне використання сировини, матеріалів, продуктивності праці. Організація роботи з досягнення показникам, що відповідають установленим стандартам, освоєння нових технологічних прийомів і процесів, освоєння резервів продуктивності і ріст кваліфікації спричиняють необхідність періодичного перегляду цих нормативів. Розглянув алгоритм побудуємо його схематично (рисунок 3.1).

Однак варто пам'ятати, що системи мотивації персоналу, прийняті для підтримки Стандарт-костинг, будуть ефективні лише при визначеному і досить тривалому періоді, протягом якого "правила ігри" залишаються незмінними. переглядатися трохи частіше, наприклад, раз у квартал .

Основна ідея стандарт-костинг – «передбачати» витрати. Система вимагає встановити цільові показники за витратами, і примушує підпорядкувати всю діяльність досягнення цих цілей. Стандарт-костинг вимагає провести одноразову об'ємну роботу по нормуванню, калькуляції і ув'язці отриманих результатів з цілями бізнесу, прийняти і зафіксувати на достатньо значний період результати цієї роботи у вигляді стандартів, а потім зосередитися на досягненні поставлених цілей за допомогою аналізу причин відхилень від цільових установок.

Система обліку витрат стандарт-костинг – це не тільки підхід до планування і обліку, але і підхід до управління бізнесом, особливо його



Рисунок 3.1 – Алгоритм використання системи стандарт-костинг

виробничою частиною. У виробництві з'являється значна визначеність, як впитаннях стану напівфабрикату при його русі по технологічному потоку, так і в структурі незавершеного виробництва, в роботі підрозділів [44].

У будь-який момент можна точно оцінити поточні витрати при виконанні виробничої програми, незалежно від ступеня готовності продукції. Філософія системи стандарт-костинг полягає в тому, що до обліку вносяться прогнози

показники, а не результати постфактум, і обґрунтовано відбиваються виниклі відхилення. Процес встановлення організовується на основі аналізу причин цих відхилень і зводиться до їх мінімізації [54].

Таким чином, можна зробити висновок, що система стандарт-кост буде дуже доречна на даному підприємстві. Підводячи підсумок нагадаємо про переваги цієї системи. Ця система: забезпечує тверду основу для виявлення істотних відхилень при зіставленні витрат; гарантує підвищення продуктивності праці і, як наслідок, стимулює діяльність робочих через систему матеріальних стимулів; мотивує службовців дотримуватися стандартів; забезпечує стабільнішу собівартість продукції.

Джерела економії в стандарт-костинг є: виявлення усунених втрат (несприятливих відхилень), що знижують прибуток підприємства; надання менеджерам точних і своєчасних даних про собівартість продукції для планування продажів і ціноутворення; мінімізація облікової роботи, пов'язаної з калькуляцією; стимулювання роботи всього колективу до досягнення поставленої мети; персоніфікація відповідальності за витрати [46].

Далі перейдемо до моделювання системи управління витратами підприємства.

### 3.2 Моделювання системи управління витратами підприємства

Для моделювання бізнес-процесу управління витратами підприємства доцільно використовувати програму IDEF0, яка існує для створення функціональної моделі, що відображає структуру і функції системи, а також потоки інформації і матеріальних об'єктів, що зв'язують ці функції. Модель – штучний об'єкт, що представляє собою відображення (образ), системи і її компонентів. М моделює А, якщо М відповідає на питання відносно А. Тут М – модель, А – об'єкт (оригінал), який моделюють. Модель розробляють для

розуміння, аналізу і прийняття рішень про реконструкцію або заміну існуючої, або проектування нової системи.

Основний концептуальний принцип методології IDEF – представлення будь-якої досліджуваної системи у виді набору взаємодіючих і взаємозалежних блоків, що відображають процеси, підходи, дії, що відбуваються в системі.

Система являє собою сукупність взаємозалежних і взаємодіючих частин, що виконують деяку корисну роботу. Система – сукупність взаємодіючих об'єктів кожної, у тому числі різної, фізичної природи, що володіє вираженою системною властивістю, тобто властивістю, якого не має жодна з частин системи при будь-якому способі членування [33]. Частини системи, що володіють власними властивостями, називаються підсистемами. Частинами (елементами) системи можуть бути будь-які комбінації різноманітних сутностей, що включають людей, інформацію, програмне забезпечення, устаткування, вироби, сировину або енергію (енергоносії). Модель описує, що відбувається в системі, як нею керують, які сутності вона перетворює, які засоби використовує для виконання своїх функцій і що робить. Адекватний опис мережі процесів можливо за допомогою процедури, названої моделюванням. Під терміном «моделювання» варто розуміти процес створення точного, лаконічного, зручного для сприйняття й аналізу опису системи, як сукупності взаємодіючих компонентів і взаємозв'язків між ними.

Більшість експертів у сфері систем менеджменту сходяться на тому, що найбільш прийнятним способом опису процесів є їхнє графічне представлення. У різних джерелах [33, 53], присвячених тлумаченню процесного підходу пропонуються різні варіанти для графічного представлення процесів. Це представлено на рисунку 3.2.

Опис процесів повинен відображати не тільки окремі процеси, але також взаємозв'язки і взаємодії між процесами. Процеси разом із взаємозв'язками і

Опис процесів повинен відображати не тільки окремі процеси, але також взаємозв'язки і взаємодії між процесами. Процеси разом із взаємозв'язками і взаємодіями являють собою мережу процесів організації.

Опис мережі процесів, що складають діяльність організації – це складна організаційно-технічна задача, для рішення якої потрібні спеціальні засоби опису й аналізу.

У методології функціонального моделювання IDEF0 для графічного представлення процесу використовується наступна нотація. Відповідно до

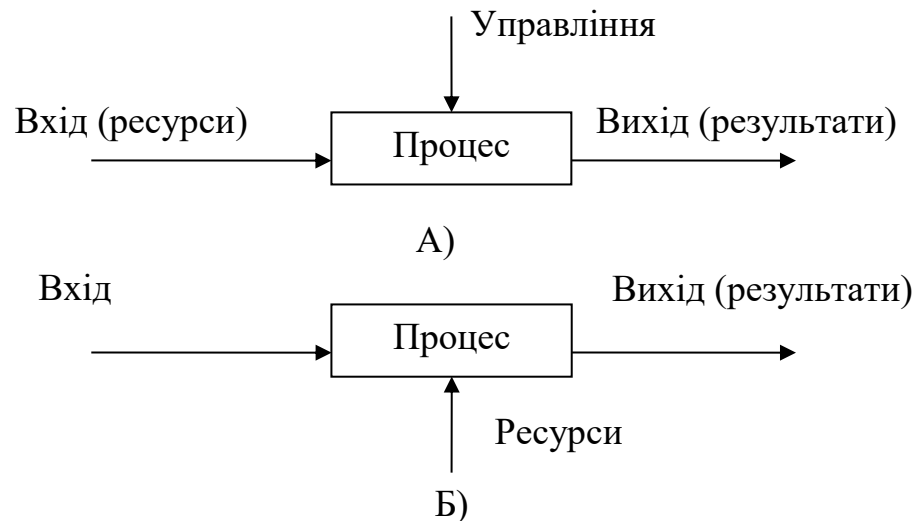


Рисунок 3.2 – Варіанти графічного представлення процесів

методології IDEF0 процес представляється у вигляді функціонального блоку, що відображає деяку бізнес-функцію, перетворює входи у виходи при наявності необхідних ресурсів (механізмів) у керованих умовах. Чотири сторони блоку мають різну роль: ліва сторона має значення «входу», права – «виходу», верхня – «керування», нижня – «механізму» (рисунок 3.3). Вхідні стрілки показують, які умови повинні бути одночасно виконані, щоб функція, описувана блоком, здійснилася.

В IDEF0 реалізовані три базових принципи моделювання процесів:

- принцип контексту;
- принцип обмеження складності;
- принцип функціональної декомпозиції.
- принцип контекстної діаграми.

Моделювання ділового процесу починається з побудови контекстної

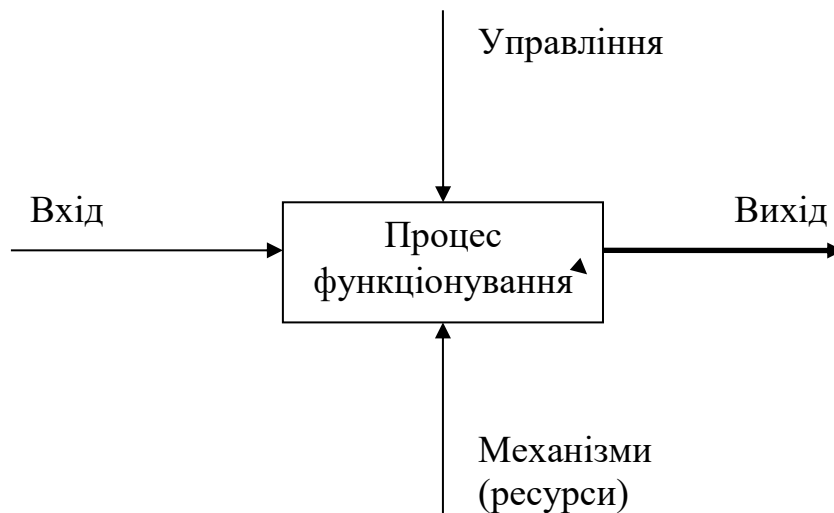


Рисунок 3.3 – Графічне представлення процесу в IDEF0

діаграми. На цій діаграмі відображається тільки один блок – головна бізнес-функція системи, яка моделюється. Кожна модель повинна мати контекстну діаграму верхнього рівня, на якій об'єкт моделювання представлений єдиним блоком із граничними стрілками. Ця діаграма називається А-0 (А мінус нуль). Стрілки на цій діаграмі відображають зв'язки об'єкта моделювання ззовнішнім середовищем. Дана діаграма встановлює область моделювання і її границю (рисунок 3.4).

Принцип обмеження складності. При роботі з IDEF0 діаграмами істотним є умова їхньої розбірливості й читаності. Суть принципу обмеження складності полягає в тому, що кількість блоків на діаграмі повинне бути не менш двох і не більше шести. Практика показує, що дотримання цього принципу приводить до того, що функціональні процеси, представлені у виді IDEF0 моделі, добре структуровані, зрозумілі і легко піддаються аналізу. Принцип функціональної декомпозиції являє собою спосіб моделювання типової ситуації, коли будь-яка дія, операція, функція можуть бути розбиті (декомпозовані) на більш прості дії, операції, функції.

Іншими словами, складна бізнес-функція може бути представлена у вигляді сукупності елементарних функцій. Представляючи функції графічно, у

виді блоків, можна як би заглянути усередину блоку і детально розглянути її структуру і склад (рисунок 3.5).

Графічна діаграма – головний компонент IDEF0-моделі, що містить блоки, стрілки, з'єднання блоків і стрілець і асоційовані з ними відносини. Блоки представляють основні функції об'єкта, який моделюють. Ці функції можуть бути розбиті на складові частини і представлені у вигляді більш докладних діаграм. Блок описує функцію. У середині кожного блоку міститься його ім'я і номер. Взаємозв'язки і взаємодії процесів в IDEF0 представляються стрільцями (дугами). Взаємодія між функціями в IDEF0 представляється у виді дуги, що відображає потік даних або матеріалів, що надходить з виходу однієї функції на вхід іншої. У залежності від того, з якою стороною блоку зв'язаний потік, його називають відповідно «вхідним», «вихідним», «керуючою». Як показано на рисунках 3.6 – 3.8 сегменти стрілок можуть бути прямими або ламаними.

Для складання дочірньої діаграми необхідно використовувати три типи відносин між блоками:

1 Перше відношення визначається взаємним розташуванням блоків на діаграмі. Блоки, що розташовуються лівіше і вище, «домінують» над блоками, розташованими правіше і нижче. «Домінування» розуміється як вплив, що один блок робить на інші блоки діаграми.

2 Відношення «вихід – вхід» виникає при з'єднанні виходу одного блоку з входом іншого блоку з меншим домінування. Зворотний зв'язок по керуванню виникає тоді, коли вихід деякого блоку створює керуючий вплив на блок з більшим домінуванням.

3 Бізнес-правила. Модель ділових процесів дозволяє виявити і точно визначити бізнес-правила, використовувані в діяльності підприємства.

Таким чином, функціональна модель ділового процесу буде охоплювати процеси управління витратами, а також зв'язані з ними допоміжні процеси і процеси менеджменту, що входять до складу. На основі аналізу діяльності була побудована модель бізнес-процесу системи управління витратами підприємства (рисунок 3.9). Вона допомагає найбільш наглядно відобразити

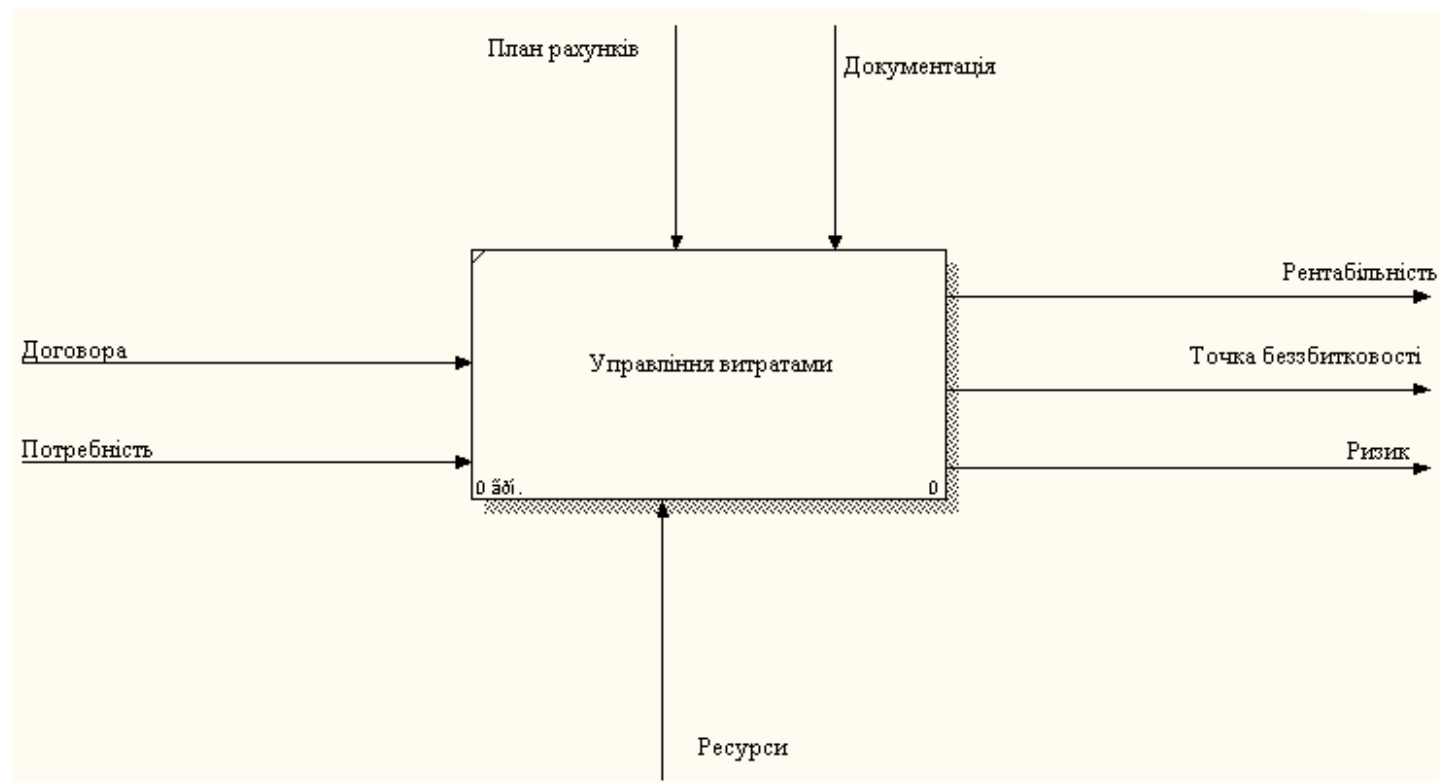


Рисунок 3.4 – Визначення області моделювання та її границь

увесь процес управління витратами на підприємстві. На ньому відображенні всі обов'язкові етапи і функції, без яких ефективного управління витратами не можливе. Невиконання хоча б одного етапу тягне за собою невиконання декількох функцій, які мають вплив на інші етапи діяльності підприємства.

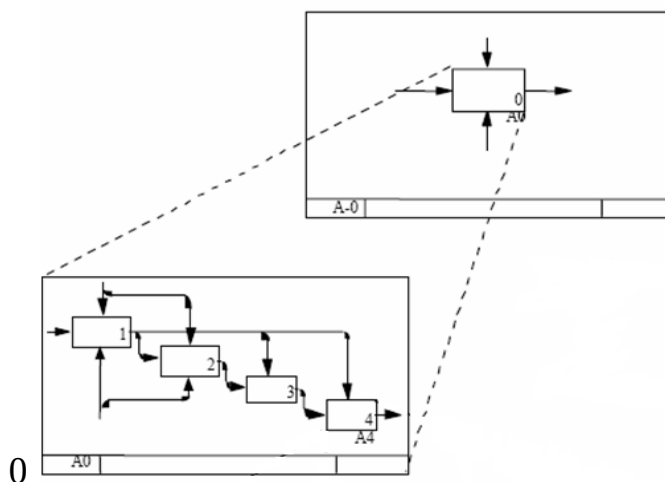


Рисунок 3.5 – Дочірня діаграма



Рисунок 3.6 – Прямолінійний відрізок стрілки

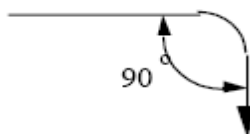


Рисунок 3.7 – Ламаний відрізок стрілки. Дуга сполучення 90%



Рисунок 3.8 – Розгалуження стрілок та злиття стрілок

Таким чином, впровадження розробленої моделі бізнес-процесу управління витратами допоможе підприємству більш глибоко аналізувати та втілювати в життя всі етапи бізнес-процесу управління витратами, що звісно підвищить ефективність управління витратами і, в кінцевому рахунку буде сприяти їх зниженню. Методологія IDEF0 підтримується комп'ютерними програмами. Застосування комп'ютерних програм на стадії опису процесів дозволяє не тільки підвищити ефективність рішення цієї задачі, але також використовувати ці моделі на стадії менеджменту процесами, інтегруючи їх у корпоративну інформаційну систему організації. Також, для ефективного регулювання системи управління витратами можна використати кореляційно-регресивне модулювання. З допомогою цієї моделі можливо визначити, як обсяг виробництва впливає на розмір загальних витрат на виробництво та реалізацію продукції підприємства, а також визначити розмір змінних витрат на одиницю продукції та розмір постійних витрат.

Кореляційна модель залежності витрат від обсягу виробництва має вид:

$$y = a + bx, \quad (3.1)$$

де  $y$  – затрати на виготовлення та реалізацію продукції, грн;

$x$  – обсяг виробництва, од.;

$b$  – зміні витрати на одиницю продукції, грн/од.;

$bx$  – зміні витрати на весь обсяг випуску, грн;

$a$  – постійні витрати за період, грн.

Кореляція – це співвідношення, взаємозв'язок. Кореляційний зв'язок вивчає метод математичної статистики, яка називається кореляційний аналіз або

теорія кореляції і регресії. Регресійні зв'язки – це зв'язки, коли «у» - випадкова величина, а один з «х» - величина не випадкова. Мета кореляційного аналізу в економіці: визначення істотності зв'язку між показниками; побудова математичних формул тих, що зв'язують показниками [47].

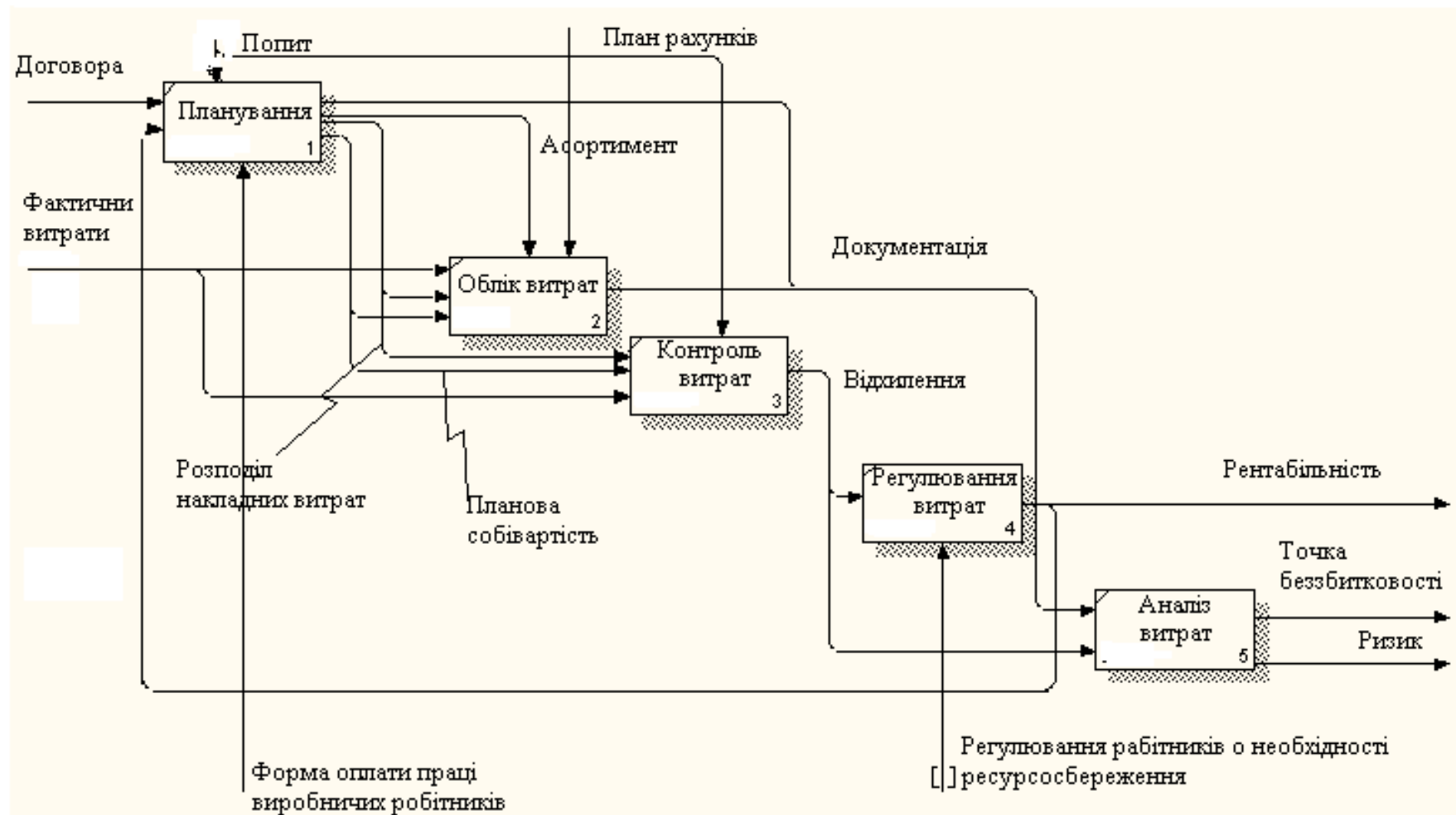
Етапи кореляційного моделювання: побудова кореляційної моделі. Вибрати виходячи з мети дослідження залежною змінну (у); відбір факторів аргументів. Вимоги до факторів аргументам: вони повинні бути кількісно соїзмеріми. Фактори аргументи не повинні знаходитися у функціональній залежності один від одного; вибір форми зв'язку (вибір функції): математична функція повинна відображати характер економічних відносин і відповідати логіці економічного аналізу; форма зв'язку повинна бути простою. Способи вибору форми зв'язку наступні: функція вибирається на основі економічного аналізу; графічний аналіз; використання відомих кореляційних моделей; підготовка початкових даних: об'єм спостереження залежить від кількості обраних змінних; дані повинні бути однорідні і не повинно бути аномальних спостережень. Між цими показниками може бути автокореляція – кореляція між окремими показниками тимчасового ряду.

Як зазначалось в аналітичній частині роботи, основним видом продукції для підприємства є виготовлення кондиціонерів для автомобілів. Регресійну модель залежності витрат від обсягу виробництва і будемо будувати на прикладі цієї продукції. Дані для розрахунків взяті у помісячному розрізі за 2021 рік і наведені у таблиці 3.1.

Для побудови моделі використовувалась ППП STATISTICA 6.0 – це універсальна інтегрована система, яка використовується для аналізу та обробки даних.

На рисунку 3.10 наведено результати розрахунків в модулі «Описові статистики» (середнього значення змінних, середньоквадратичного відхилення, дисперсії) по вихідним даним таблиці 3.1.

Порівнюючи значення середніх величин (графа Mean, рисунок 3.10) і



0

Рисунок 3.9 - Модель бізнес-процесу управління витратами на підприємстві

Таблиця 3.1 – Дані про витрати та обсяги виробництва кондиціонерів для автомобілів за 2021 рік

| Місяць   | Витрати на виробництво та реалізацію, тис грн | Обсяги виробництва, одиниць |
|----------|-----------------------------------------------|-----------------------------|
| січень   | 702                                           | 100                         |
| лютий    | 854                                           | 120                         |
| березень | 802                                           | 110                         |
| квітень  | 906                                           | 130                         |
| травень  | 872                                           | 124                         |
| червень  | 821                                           | 121                         |
| липень   | 934                                           | 136                         |
| серпень  | 785                                           | 118                         |
| вересень | 887                                           | 124                         |
| жовтень  | 845                                           | 120                         |
| листопад | 986                                           | 170                         |
| грудень  | 930                                           | 138                         |

| Descriptive Statistics (Spreadsheet1 in Workbook1) |         |          |          |          |          |          |
|----------------------------------------------------|---------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Variable                                           | Valid N | Mean     | Minimum  | Maximum  | Variance | Std.Dev. |
| Var1                                               | 12      | 860,3333 | 702,0000 | 986,0000 | 5906,788 | 76,85563 |
| Var2                                               | 12      | 125,9167 | 100,0000 | 170,0000 | 299,720  | 17,31241 |

Рисунок 3.10 - Результати розрахунків в модулі «Описові статистики»

середніх квадратичних відхилень (графік Standard deviation, рис. 3.10), визначаємо коефіцієнт варіації як їх відношення ( $Vvar1 = 11,32\%$ ,  $Vvar2 = 7,28\%$ , де  $Vvar1$  – витрати, що входять до повної собівартості конкретного виду продукції за період;  $Vvar2$  – обсяг виробництва конкретного виду продукції). Його розрахункове значення свідчить про незначний рівень варіювання змінних та не перевищує допустимого рівня в 33%.

Побудована в ППП STATISTICA 6.0 функція витрат та графік залежності витрат від обсягів виробництва наведена на рисунку 3.11.

Розрахунки (рисунок 3.12) свідчать про значну залежність між цими двома показниками (коефіцієнт кореляції складає 0,9) та достовірність побудованої

моделі (р-рівень менший за 0,05).

Таким чином теоретична лінія регресії має вид:

$$Y = 356,6794 + 3,9999X, \quad (3.2)$$

де 356,6794 – це постійні витрати за період, тис грн;

3,9999 – змінні витрати на одиницю продукції, що аналізується, тис грн/од.

На графіку (рисунок 3.11) ми бачимо, що при збільшенні обсягів виробництва (в одиницях продукції) пропорційно збільшуються витрати на виробництво та реалізацію продукції.

Фактично, побудувавши таку модель ми розділили витрати, що входять до повної собівартості випуску на постійні та змінні, тобто є можливість реалізувати на підприємстві і систему обліку витрат директ-костінг.

Ця модель була запропонована на підприємстві, що дасть можливість зекономити час на підрахунках майбутніх витрат. Для побудови такої моделі за видами продукції, що випускаються на підприємстві, необхідно попередньо розподілити постійні витрати за видами продукції.

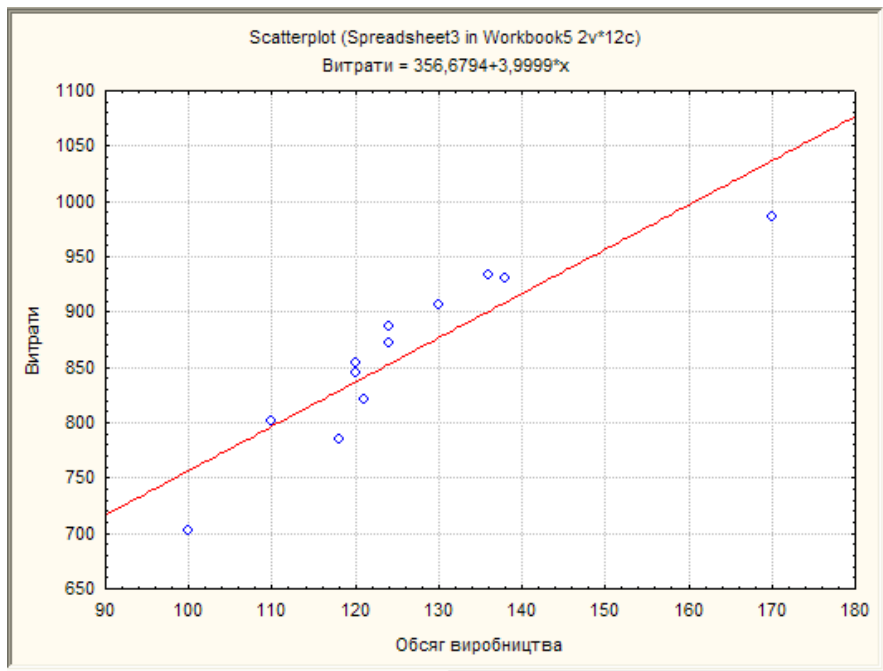


Рисунок 3.11. – Залежність витрат (тис грн) від обсягів виробництва (од.)

| Correlations (Spreadsheet3 in Workbook5)            |         |                   |  |  |
|-----------------------------------------------------|---------|-------------------|--|--|
| Marked correlations are significant at $p < .05000$ |         |                   |  |  |
| N=12 (Casewise deletion of missing data)            |         |                   |  |  |
| Variable                                            | Витрати | Обсяг виробництва |  |  |
| Витрати                                             | 1,00    | 0,90              |  |  |
| Обсяг виробництва                                   | 0,90    | 1,00              |  |  |

Рисунок 3.12 – Характеристики отриманої моделі залежності витрат від обсягів виробництва

На основі побудованої моделі можливо спрогнозувати зміну собівартості одиниці продукції при зміні обсягів виробництва. Так, наприклад, на основі вихідних даних таблиці 3.1 визначимо собівартість одиниці продукції при різних обсягах випуску (таблиця 3.2). Залежність собівартості одиниці продукції від обсягів виробництва представлена на рисунку 3.13.

Побудована функція витрат дозволяє використовувати аналітичні можливості систем обліку витрат стандарт-костінг та директ-костінг, а саме: аналіз беззбитковості; визначення обсягу виробництва при запланованій величині прибутку; визначення на основі витрат ціни виробника; визначення можливої зміни постійних витрат; планування та контроль витрат.

### 3.2 Розробка системи стимулювання робітників за зниження собівартості

В даній роботі раніше розглянулись пропозиції щодо використання на підприємстві системи управління витратами стандарт-кост, та кореляційна модель управління витратами. Для того, щоб система і моделі функціонували на підприємстві розрахуємо математичну функцію, яка покаже як можна понизити витрати за допомогою стимулювання працівників за зниження витрат.

Таблиця 3.2 – Дані про собівартість та обсяги виробництва кондиціонерів для автомобілів за 2021 рік

| Місяць   | Повна собівартість кондиціонера за даними підприємства, грн/од. | Повна собівартість кондиціонера, розрахована за побудованою функцією, грн/од. | Обсяги виробництва, одиниць |
|----------|-----------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|
| січень   | 7020                                                            | 7567                                                                          | 100                         |
| лютий    | 7116                                                            | 6972                                                                          | 120                         |
| березень | 7291                                                            | 7243                                                                          | 110                         |
| квітень  | 6969                                                            | 6744                                                                          | 130                         |
| травень  | 7032                                                            | 6876                                                                          | 124                         |
| червень  | 6785                                                            | 6948                                                                          | 121                         |
| липень   | 6868                                                            | 6623                                                                          | 136                         |
| серпень  | 6652                                                            | 7099                                                                          | 118                         |
| вересень | 7153                                                            | 6876                                                                          | 124                         |
| жовтень  | 7042                                                            | 6972                                                                          | 120                         |
| листопад | 5800                                                            | 6098                                                                          | 170                         |
| грудень  | 6739                                                            | 6585                                                                          | 138                         |

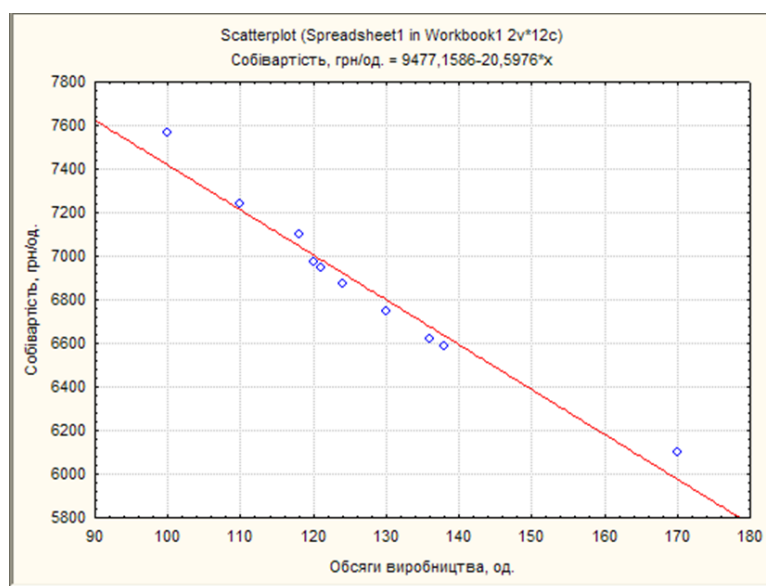


Рисунок 3.13 – Залежність собівартості кондиціонера від обсягів випуску

Основними джерелами резервів зниження витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства є:

- збільшення обсягу виробництва продукції за рахунок більш повного використання виробничої потужності підприємства;
- скорочення витрат на виробництво продукції за рахунок підвищення рівня продуктивності праці, ощадливого використання сировини, матеріалів, електроенергії, палива, обладнання, скорочення не-продуктивних витрат, виробничого браку та ін.

Систематичне зниження витрат операційної діяльності – одна з основних умов підвищення ефективності виробництва. Вона робить безпосередній вплив на величину прибутку, рівень рентабельності. Детальне знання сутності та структури витрат операційної діяльності дозволяє виявити шляхи зниження витрат, недоліки існуючої практики, труднощі та прорахунки персоналу.

У даний час, коли посилюється конкурентна боротьба на внутрішньому і зовнішніх ринках збуту, зниження витрат продукції набуває особливо великого значення. У зв'язку з цим зростає потреба у підвищенні якості внутрішнього фірмового планування, обліку і пошуку резервів зниження витрат продукції. В економічній літературі згадуються такі поняття, як шляхи, резерви, чинники і джерела зниження витрат операційної діяльності.

Шляхи і напрями зниження витрат на виробництво продукції розглядаються з точки зору способів досягнення оптимального поєднання витрат і якості, що підвищується, що зменшується. Цього можна досягти трьома шляхами: технічним, організаційним і економічним.

Технічні шляхи зниження витрат операційної діяльності – це: створення нової і підвищення якості продукції, що випускається; раціоналізація виробництва; механізація, автоматизація, комп'ютеризація виробництва.

Організаційні шляхи зниження витрат операційної діяльності складаються з: вдосконалення організації виробництва праці та управління; стандартизації та сертифікації продукції; реінжиру бізнесу. Економічні шляхи зниження витрат операційної діяльності мають напрями: вартісний підхід до управління;

економічне стимулювання персоналу; збільшення обсягу виробництва; фінансування інвестицій.

Систематичне зниження операційних витрат забезпечує не лише зростання прибутку підприємства, але і дає державі додаткові засоби як для подальшого розвитку суспільного виробництва, так і для підвищення матеріального добробуту працюючих. Вирішальна умова зниження операційних витрат – безперервний технічний прогрес. Впровадження нової техніки, комплексна механізація і автоматизація виробничих процесів, вдосконалення технології, впровадження прогресивних видів матеріалів дозволяють значно знизити операційні витрати [2]. Зниження операційних витрат забезпечується перш за все за рахунок підвищення продуктивності праці, зі зростанням її скорочуються витрати праці у розрахунку на одиницю продукції, а отже, зменшується і питома вага заробітної платні у структурі операційних витрат. Успіх боротьби за зниження операційних витрат вирішує перш за все зростання продуктивності праці робітників, що забезпечує в певних умовах економію на заробітній платні. Зазначені резерви зниження операційних витрат закладено у скороченні витрат від браку та інших непродуктивних витрат. Вивчення причин браку, виявлення його винуватця дають можливість здійснити заходи щодо ліквідації витрат від браку, скорочення і найраціональнішого використання відходів виробництва.

Вдосконалення системи стимулювання та умов праці – це досить ефективний та гнучкий прийом зниження витрат підприємства. Стимулювання праці – це створення певної зовнішньої ситуації, яка спонукала б особистість діяти відповідним чином. Умови трудової діяльності не тільки формують інтереси й потреби робітників, але й виступають засобом їх реалізації та задоволення. Задоволеність робітника умовами трудової діяльності, працею – це не що інше, як стан насиченості його потреб, пов'язаних з трудовою діяльністю, його соціальна адаптація. Слід відзначити, що стимулювання є не тільки економічною, але й психологічною проблемою, оскільки мова іде про стимулювання трудової, соціальної за своєї природою діяльності. Таким чином,

запропонована система стимулювання, на думку автора, призведе до зменшення витрат на виробництво.

Функція преміювання:

$$Y = a \cdot x^b, \quad (3.3)$$

де  $Y$  – премія, %;

$a, b$  – постійні коефіцієнти;

$x$  – стимулюючий показник.

Ця функція має ряд переваг: якщо заохочення росте швидше стимульованого показника, то параметр  $b$  більше одиниці (функція увігнута), якщо навпаки, параметр  $b$  менше одиниці, то опукла [48].

Для увігнутої функції заохочення швидкість зміни заохочення перевершує швидкість зміни стимульованого показника, тобто

$$\frac{Y_{\max}}{Y_{\min}} > \frac{X_{\max}}{X_{\min}} \quad (3.4)$$

де  $X_{\max}$  и  $X_{\min}$  – відповідно максимальне і мінімальне стимульовані значення показника;

$Y_{\max}$  и  $Y_{\min}$  – відповідно максимальне і мінімальне значення заохочення.

Такі системи характерні для випадку, коли кожна одиниця зростання (зниження) стимульованого показника досягається все зростаючими зусиллями з боку як окремого працівника, так і колективу в цілому.

Якщо ж параметр  $b$  менше одиниці, то зростання заохочення проходить повільніше за зростання стимульованого показника. Така ситуація характерна для техніко-економічних показників, швидкість зміни яких багато в чому визначається дією інших чинників, а не індивідуальними витратами праці.

В цьому випадку отримаємо наступну нерівність:

$$\frac{Y_{\max}}{Y_{\min}} < \frac{X_{\max}}{X_{\min}} \quad (3.5)$$

Обираємо наступні значення:  $X_{\min} = 1,0 \%$ ;  $X_{\max} = 10,0 \%$ ;  $Y_{\min} = 3 \%$ ;  $Y_{\max} = 30 \%$

На основі цих даних обчислюються параметри функції заохочення шляхом рішення системи рівнянь:

$$\begin{cases} Y_{\max} = a X_{\max}^b \\ Y_{\min} = a X_{\min}^b \end{cases} \quad (3.6)$$

Параметр  $b$  визначається шляхом ділення першого рівняння на друге, як:

$$b = \frac{\lg \frac{Y_{\max}}{Y_{\min}}}{\lg \frac{X_{\max}}{X_{\min}}} \quad \text{або} \quad b = \frac{\ln \frac{Y_{\max}}{Y_{\min}}}{\ln \frac{X_{\max}}{X_{\min}}} \quad (3.7)$$

$$b = \frac{\lg \frac{30}{3}}{\lg \frac{8}{1}} = \frac{\lg 10}{\lg 8} = \frac{1,0}{0,903} = 1,107$$

Функція є увігнутою, тому що параметр  $b$  більше одиниці.

Параметр  $a$  обчислюється з приведених вище рівнянь:

$$a = \frac{Y_{\max}}{X_{\max}^b} \quad (3.8)$$

$$a = \frac{30}{8^{1,107}} = \frac{30}{9,993} = 3,001$$

Таким чином, маємо функцію заохочення:

$$Y = 3,001X^{1,107}$$

Далі проводимо розрахунок розмірів премії за перевищення граничного показника (норми вироблення) на 1% . Розрахунки зводимо в таблицю 3.3 та побудуємо шкалу заохочення, яка приведена в таблиці 3.4. Користуватися шкалою треба таким чином: припустимо, що цех досяг зниження собівартості.

Таблиця 3.3 - Розрахунок параметрів шкали преміювання

| X  | $Y = aX^b$ | $\Delta y = Y_b - Y_n$ | $\Delta x = X_b - X_n$ | $\alpha_p = \frac{\Delta Y}{\Delta X}$ | $\alpha_{пр}$ | $Y_{пр}$ |
|----|------------|------------------------|------------------------|----------------------------------------|---------------|----------|
| 1  | 3,0        |                        |                        |                                        |               |          |
| 3  | 10,13      | 7,13                   | 2                      | 3,56                                   | 4             | 10       |
| 6  | 21,81      | 11,69                  | 3                      | 3,90                                   | 4             | 22       |
| 10 | 38,39      | 16,58                  | 4                      | 4,15                                   | 4             | 38       |

на рівні 1,5%. Це значення стимулюючого показника потрапляє в другий інтервал шкали (від 1 до 3), де преміювання за досягнення нижньої межі інтервалу (1%) складає 10,0 %, а за її перевищення, в даному випадку на

Таблиця 3.4 - Шкала преміювання робітників за зниження собівартості

| Зниження собівартості продукції, у відсотках | Розмір премій у відсотках до заробітку            |                                                                         |
|----------------------------------------------|---------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|
|                                              | За досягнення нижньої межі інтервалу ( $Y_{пр}$ ) | За кожний відсоток перевищення нижньої межі інтервалу ( $\alpha_{пр}$ ) |
| від 0 до 1,0                                 | 3,0                                               | -                                                                       |
| від 1,0 до 3,0                               | 10,0                                              | 4,0                                                                     |
| Від 3,0 до 5,0                               | 18,0                                              | 4,0                                                                     |
| вище 5,0                                     | 26,0                                              | 4,0                                                                     |

на  $1,05 - 1,0 = 0,5\%$ , додається ще  $0,5 * 4,0 = 2,0\%$ . Таким чином, загальний розмір премій складе  $10,0 + 2,0 = 12,0\%$ .

Вдосконалення системи стимулювання та умов праці – це досить ефективний та гнучкий прийом зниження витрат підприємства.

Далі проведемо оцінку можливого економічного ефекта від впровадження шкали преміювання робітників за зниження собівартості. Перед усім, треба відмітити, що розрахунок економічного ефекту носить досі умовний характер, тому що достатньо точно можливо порахувати економічний ефект тільки після впровадження заходу. Припустимо, що за рахунок впровадження системи преміювання, собівартість реалізованої продукції зменшиться хоча би на 1 %, то в абсолютному виразі згідно даних звіту про фінансові результати це складе 348,06 тис грн. Виплати робітникам за зниження собівартості складуть 3 % від фонду оплати праці робітників, які мають вплив на зниження собівартості продукції 155,52 тис грн. Таким чином, економічний ефект складе прийнятно на рівні 192,54 тис грн. Крім економічного ефекту шкала преміювання має соціальний ефект. В даному випадку соціальний ефект - це в підвищення задоволеності працівників від виконуваної роботи, поліпшенні умов праці, підвищенні добробуту працівників. Критерієм соціальної ефективності стимулювання трудової діяльності особистості може виступати соціальна адаптація працівника, що означає включення особистості в соціальну організацію не лише на рівні норм, цілей та цінностей, але й на рівні потреб та інтересів.

Впровадження запропонованої системи стимулювання в виді шкали преміювання за зниження собівартості продукції приводить до збільшення заробітної плати і, як слідство, до задоволеності працівників. Підвищення соціальної задоволеності від запропонованого заходу, у свою чергу, сприяє підвищенню продуктивності, поліпшенню якості, зменшенню простоїв устаткування та механізмів, прогулів, нераціонального використання робочої сили, як слідство, зменшує собівартість продукції та збільшує прибутковість і т.ін. Але слід зазначити, що заходи соціальної спрямованості принесуть свої плоди лише у найближчому майбутньому, тому подібні дії варто додатково зіставляти зі стратегічними й тактичними планами.

Таким чином, з метою удосконалення системи управління витратами на підприємстві в даному розділі було запропонований комплекс заходів, а саме:

алгоритм використання системи управління витратами, розроблена модель бізнес-процесу управління витратами, яка допоможе підприємству більш глибоко аналізувати та втілювати в життя всі етапи бізнес-процесу управління витратами, що звісно підвищить ефективність управління витратами і, в кінцевому рахунку буде сприяти їх зниженню. Також розроблена економіко-математична модель залежності витрат від обсягу виробництва і система стимулювання робітників за зниження собівартості. Таким чином, в третьому розділі магістерської роботи розроблений цілий комплекс заходів, направлений на підвищення ефективності управління витратами та на зниження витрат підприємства ТОВ «КАМ».

### Висновки до третього розділу

З метою удосконалення системи управління витратами на підприємстві були розроблені наступні заходи.

Запропоновано використання системи стандарт-кост. Головне в цій системі - ще до початку виробництва визначити стандартні витрати. При цьому фактична величина прямих затрат обчислюється на основі стандартів, норм, тобто на основі розрахункових кошторисів, нормативів, визначених згідно з нормами обслуговування та чисельністю робітників. У процесі здійснення обліку витрат за методом «стандарт-кост» встановлюють відхилення від заданих параметрів. Суть системи «стандарт-костинг» полягає у відображенні в обліку того, що має бути, а не того, що відбулося. Характерною особливістю методу «стандарт-костинг» є не документування виявлених відхилень від норм у процесі витрачання засобів, а відображення відхилень на спеціальних рахунках. Це сприяє здійсненню безпосереднього контролю стандартів з боку відповідальних осіб.

Для ефективного використання системи запропонований алгоритм

впровадження її на підприємстві. Система стандарт-костинг буде дуже доречна на даному підприємстві. Підводячи підсумок нагадаємо про переваги цієї системи. Ця система забезпечує тверду основу для виявлення істотних відхилень при зіставленні витрат; гарантує підвищення продуктивності праці і, як наслідок, стимулює діяльність робочих через систему матеріальних стимулів; мотивує службовців дотримуватися стандартів; забезпечує стабільнішу собівартість продукції. Джерела економії в стандарт костинг є: виявлення усунених витрат (несприятливих відхилень), що знижують прибуток підприємства; надання менеджерам точних і своєчасних даних про собівартість продукції для планування продажів і ціноутворення; мінімізація облікової роботи, пов'язаної з калькуляцією; стимулювання роботи всього колективу до досягнення поставленої мети; персоніфікація відповідальності за витрати.

Крім того, в роботі розроблена модель бізнес-процесу управління витратами на підприємстві за допомогою програмного забезпечення IDEF0, яка допоможе підприємству більш глибоко аналізувати та втілювати в життя всі етапи бізнес-процесу управління витратами, що звісно підвищить ефективність управління витратами і, в кінцевому рахунку буде сприяти їх зниженню. Також, в роботі була розроблена кореляційна модель залежності витрат від обсягу виробництва, яка дозволить спрогнозувати витрати в залежності від обсягу виробництва, який планується. Ця модель буде запропонована на підприємстві і це зекономить час на підрахунках майбутніх витрат. Якщо використовувати систему управління витратами стандарт-кост та кореляційну модель на даному підприємстві, то витрати, за допомогою системи, будуть легко контролюватися, а також розраховуватися.

Також в магістерській роботі розроблена система стимулювання робітників за зниження собівартості. Вдосконалення системи стимулювання та умов праці – це досить ефективний та гнучкий прийом зниження витрат підприємства. Економічний ефект від впровадження шкали преміювання за зниження собівартості продукції очікується на рівні 192,54 тис грн. Крім економічного ефекту шкала преміювання має соціальний ефект. В даному

випадку соціальний ефект - це в підвищення задоволеності працівників від виконуваної роботи, поліпшенні умов праці, підвищенні добробуту працівників. Критерієм соціальної ефективності стимулювання трудової діяльності особистості може виступати соціальна адаптація працівника, що означає включення особистості в соціальну організацію не лише на рівні норм

Таким чином, з метою удосконалення системи управління витратами на підприємстві в даному розділі був запропонований цілий комплекс заходів, який, звісно, буде сприяти підвищенню ефективності управління витратами та зниженню розміру витрат.

## Висновки

В умовах ринкової економіки особливе значення має управління витратами, оскільки воно дає змогу виявити можливості підвищення ефективності використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів в процесі виробництва, постачання і збуту продукції. В магістерській роботі розглянуті теоретичні основи та практичні аспекти управління витратами на конкретному підприємстві.

В першому розділі магістерської роботи були досліджені теоретичні основи процесу управління витратами на промисловому підприємстві. Проаналізувавши погляди різних авторів, можна зробити висновок, що кожен з них має свою думку і дотримується її, але є й автори, точки зору яких збігаються. Декілька остронь стоять визначення витрат згідно Положення бухгалтерського обліку, яке практично дублюють такі дослідники проблем управління витратами як Цал-Цалко Ю.С та Г. Шмален. Згідно з цими визначеннями, витрати - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Таким чином, аналіз літературних джерел показує, що кожний автор має власну думку і дотримується її, але більшість з них згодна з тим, що витрати – це грошові втрати підприємства, завдяки яким здійснюється процес виробництва і реалізації продукції. На наш погляд, найбільш вдалим і сутнісним є визначення Череп А.В., що витрати – це вартісна оцінка використовуваних у процесі виробництва продукції природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, трудових ресурсів, а також інших витрат на виробництво й реалізацію продукції

Також в магістерській роботі була розглянута сутність поняття управління витратами та зроблено висновок, що всі основні визначення поняття «управління витратами» можна сгрупувати в наступні групи: управління витратами - це процес; управління витратами – це система ;

інші визначення управління витратами.

На наш погляд і та і інша думка має право на існування. Тобто управління витратами можна розглядати і як процес, а значить як послідовність яких то дій та етапів, і як систему, а тобто сукупність складових (елементів). Але ж все ж таки. більшість вчених розглядає управління витратами як процес.

Далі в магістерській роботі були досліджені та систематизовані функції управління витратами. Найважливіші, на думку автора, функції управління витратами: організація, мотивація, планування, контроль, координація, маркетинг, облік, калькуляція та аналіз витрат. Була побудована схема взаємозв'язків функцій управління витратами. На підставі узагальнення існуючих функцій управління витратами автором було сформульовано наступне визначення поняття «управління витратами» з точки зору функціонального підходу, що найбільше повно відповідає сутності категорії, а саме управління витратами – це процес виконання функцій планування, організації, координації, мотивації і контролю зі застосуванням методик, процесів і конкретних процедур з управління ресурсами організації з метою досягнення поставлених цілей.

Крім того в роботі були розглянуті наступні концепції управління витратами : концепція витратостворюючих факторів; концепція доданої вартості; концепція ланцюжка цінностей; концепція ABC; концепція альтернативних витрат; концепція трансакційних витрат; концепція стратегічного позиціонування. Зроблено висновок, що до списку базових концепцій управління витратами на підприємствах слід додати як концепцію таргет-костинг, так і ВРМ – концепцію. Ці концепції пройшли випробування на практиці та визнані сучасним менеджментом як ефективно діючі.

Визначені концепції управління витратами є діючими інструментами в дослідженні витрат. Однак до останнього часу в економічній літературі найбільша увага приділяється концепціям, що зачіпають обліковий аспект витратостворення. Це пояснюється тим, що фактори, що визначають економічний аспект механізму формування витрат, практично неможливо

вірогідно оцінити по даним сучасної вітчизняної статистики. Економічна аналітика цих даних приводить до абсурдним, взаємовиключним один одного висновкам. Це обумовлено високою питомою вагою тіньових операцій в економіці й «зусиллями» бухгалтерів по мінімізації оподатковуваних баз всіма доступними способами при складанні офіційної звітності. У міру вдосконалювання оподатковування й приведення його сукупного рівня в розумні рамки дана проблема буде вирішена, і це уможливить продуктивну роботу з економічним аспектом механізму формування й управління витратами.

У другому розділі магістерської роботи був проведений комплексний фінансово-економічний аналіз діяльності ТОВ «КАМ» за період 2019-2021 роки, який дозволив зробити наступні висновки. Обсяг товарної продукції без ПДВ в діючих цінах в 2021 році відносно 2020 року збільшився на 25,35 %, але виручка від реалізації продукції без ПДВ в діючих цінах зменшилася на 6,19 %. У той же час собівартість реалізованої продукції зросла на 21,56, що є негативним явищем.

На протязі 2019 - 2021 років підприємство має нестійкий фінансовий стан. Така ситуація характеризується недостатчею у підприємства «нормальних» джерел фінансування запасів. В даному випадку ще існує можливість відновлення рівноваги за рахунок поповнення джерел власних коштів, скорочення дебіторської заборгованості, прискорення оборотності запасів. Позитивним фактором фінансової стійкості є ріст реального власного капіталу підприємства.

Аналіз ліквідності дозволив зробити висновок, що не можна стверджувати про високу ліквідність і платоспроможність ТОВ «КАМ». Через брак ліквідних коштів підприємство не здатне покрити короткострокових зобов'язань. Більшість коштів підприємства мобілізовані в виробничі запаси, які є важко реалізованими активами і не можуть забезпечити високу платоспроможність підприємства.

Аналіз ділової активності дозволяє зробити висновок, що за період, що аналізується тривалість одного обороту має стійку тенденцію до зростання, що є вкрай негативною тенденцією і свідчить о зниженні ефективності використання

оборотних коштів. За три роки тривалість одного обороту збільшилася від 114,45 днів до 158,85 днів. Звісно, що у той же час знижується коефіцієнт оборотності. В цілому, можна констатувати зниження ділової активності підприємства за період, що аналізується.

На додаток, ситуація у 2019 та 2020 роках на підприємстві насторожує, тому що рух коштів в результаті інвестиційної та операційної діяльності має позитивне значення, а в результаті фінансової - від'ємне. Становище підприємства – кризове та якість управління знаходиться на дуже низькому рівні. Узагальнюючи, слід зазначити, що керівництву підприємства слід звернути увагу на оптимізацію витрат (досконале сполучення мінімальних витрат та якості продукції), призведе до росту прибутків та балансу в діяльності підприємства.

Крім того, в магістерській роботі був проведений аналіз проблем управління витратами на ТОВ «КАМ». Була побудована карта проблем для виявлення наслідків недоліків у управлінні витратами на підприємстві. Важливою проблемою управління витратами є розподіл витрат на постійні та змінні. Тому автором проведений розподіл витрат на умовно-постійні та умовно змінні для двох виробів - запасних частин для автомобільних кондиціонерів методом CVP, який дозволив зробити висновок щодо необхідності зниження собівартості та збільшення обсягів продажу виробу 270. До резервів зниження собівартості продукції слід віднести: пошук нових постачальників сировини, матеріалів, напівфабрикатів з метою зниження витрат (прийнятні ціни, гнучка система знижок), підвищення технічного рівня виробництва, вдосконалювання організації виробництва і мотивації праці.

З метою удосконалення системи управління витратами на підприємстві були розроблені наступні заходи. Запропоновано використання системи стандарт-костинг. Самим важливим в цій системі є то, що до початку виробництва необхідно визначити стандартні витрати. В цьому випадку величину фактичних прямих витрат треба обчислювати основі стандартів та норм. Потім тановлюються відхилення від заданих параметрів. Особливістю методу «стандарт-костинг» є не фіксація в документах відхилень від норм, а

відображення відхилень на спеціальних рахунках. Це сприяє здійсненню безпосереднього контролю стандартів з боку відповідальних осіб.

Для ефективного використання системи запропонований алгоритм впровадження її на підприємстві. Система стандарт-костинг буде дуже доречна на даному підприємстві. Підводячи підсумок нагадаємо про переваги цієї системи. Ця система забезпечує тверду основу для виявлення істотних відхилень при зіставленні витрат; гарантує підвищення продуктивності праці і, як наслідок, стимулює діяльність робочих через систему матеріальних стимулів; мотивує службовців дотримуватися стандартів; забезпечує стабільнішу собівартість продукції.

Крім того, в роботі розроблена модель бізнес-процесу управління витратами на підприємстві за допомогою програмного забезпечення IDEF0, яка допоможе підприємству більш глибоко аналізувати та втілювати в життя всі етапи бізнес-процесу управління витратами, що звісно підвищить ефективність управління витратами і, в кінцевому рахунку буде сприяти їх зниженню. Також, в роботі була розроблена кореляційна модель залежності витрат від обсягу виробництва, яка дозволить прогнозувати витрати в залежності від обсягу виробництва, який планується. Ця модель буде запропонована на підприємстві і це зекономить час на підрахунках майбутніх витрат. Якщо використовувати систему управління витратами стандарт-костинг та кореляційну модель на даному підприємстві, то витрати, за допомогою системи, будуть легко контролюватися, а також розраховуватися.

Також в магістерській роботі розроблена система стимулювання робітників за зниження собівартості. Вдосконалення системи стимулювання та умов праці – це досить ефективний та гнучкий прийом зниження витрат підприємства.

Таким чином, з метою удосконалення системи управління витратами на підприємстві в магістерській роботі був запропонований цілий комплекс заходів, який, звісно, буде сприяти підвищенню ефективності управління витратами та зниженню їх розміру.

## Список використаних джерел

- 1 Адвокатова Н.О., Повод Т.І. Управлінські рішення щодо оптимізації структури витрат. *Таврійський науковий вісник* Київ Серія: Економіка: Науковий журнал. Вип. 1. Херсон: Видавничий дім «Гельветика», 2020. № 1. С. 182-194.
- 2 Бланк И. А. Фінансовий менеджмент: учебное пособие. Киев : Эльга Ника-Центр. 2001. 552 с.
- 3 Балюх М.А. Бурчевский В.З., Горбатов М.І. Економічний аналіз: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2011. 556 с.
- 4 Бандурка О.М. Фінансова діяльність підприємств: навч. посіб. Київ: Либідь, 2012. 384 с.
- 5 Бутинець, Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*: міжнар. зб. наукових праць. Сер. «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз». 2017. № 1 (22). С. 11–18.
- 6 Ван Хорн, Дж.К. Основы управления финансами: пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 2006. 800 с
- 7 Варченко О.М., Свиноус І.В., Биба В.А. Теоретичні засади формування системи управління виробничими витратами на сільськогосподарських підприємствах. *Інноваційна економіка* № 34, 2020. URL: <http://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/560> (дата звернення: 15.09.2022).
- 8 Витрати: Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 , затверджено наказом МФУ Від 19.01.2000 №27/4248, із змінами і доповненнями . *Нова бухгалтерія*. 2016. № 4. С. 136–140.
- 9 Володькина, М. В. Стратегический менеджмент : учеб. пособ. 2–е изд., испр. – Київ : Знання, 2004. 149 с.
- 10 Вороніна В. Рудич А. Сутність витрат як економічної категорії

*Інноваційний розвиток та безпека підприємств в умовах неоіндустріального суспільства*, 2020р. URL: [https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream / 123456789/189171 /Voronina498500.pdf](https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/189171/Voronina498500.pdf) (дата звернення: 16.09.2022).

11 Врублевский Н.И. Управленческий контроль за издержками производства . Київ: Ваклер, 2015. 234 с.

12 Григорова З.В., Кваско А.В. Сучасні методи управління витратами підприємства. *Науковий погляд: економіка та управління підприємствами* URL: 2 (72) 2021 [https://ela.kpi.ua/bitstream/123456789/ 42611/1/ Suchasni\\_metody. pdf](https://ela.kpi.ua/bitstream/123456789/42611/1/Suchasni_metody.pdf) (дата звернення: 23.09.2022).

13 Голов, С.Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: Лібра, 2013. 704 с.

14 Грещак М. Г., Гордієнко В.М., Коцюба О.С. Управління витратами: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2008. 264 с.

15 Гусарова Л.В. Амортизация и износ основных средств некоммерческих организаций: различия в экономическом содержании и методологии бухгалтерского и налогового учета. Житомир: *Интеграл*. 2017. № 5(37). С. 80–82.

16 Давидович, І. Є. Управління витратами. Київ: Центр учбової літератури, 2014. 319 с.

17 Дикань В. Л. Реформирование экономики Украины и конкурентоустойчивость предприятий: монография . Харьков: Основа, 2007. 345 с.

18 Дробишева О.О. Сучасні методи управління витратами на підприємстві. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2018. Вип. 5. С. 90–94. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia> (дата звернення: 21.09.2022)

19 Свистун Л.А. Удосконалення системи управління витратами підприємства в умовах нестабільної економіки. *Економіка і регіон*. 2017. № 4. С. 57–62. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig\\_2017\\_4\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2017_4_11) (дата звернення: 15.10.22).

- 20 Завадський Й.С. , Осовська Т. В., Юшкевич *Економічний словник*. Київ: Кондор, 2016 рік. 356 с.
- 21 Іванюта, П.В. Управління ресурсами і витратами: навч. Посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2009. 320 с.
- 22 Килимнюк В. Еволюція контролінгу. Його місце та роль в економіці підприємства. *Економіст*. № 1. 2009. С. 47–49.
- 23 Ковтун С., Ткачук Н., Савлук С. Управління витратами . Харків: Фактор, 2017 р. 272 с.
- 24 Костецька Н. Управління витратами на підприємствах в умовах ризику. *Економіка та суспільство*. Електронний журнал URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1035> (дата звернення: 15.10.22).
- 25 Кривенко К. Т., Савчук В. С., Беляєв О. О. Політична економія : Київ: Київ. нац. екон. університетт ім. Вадима Гетьмана. 2–ге вид., без змін., 2016. 508 с.
- 26 Крушельницька О.В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах *Вісник ЖДТУ: Економіка, управління та адміністрування* , 2010, 1 (51) С. 178-182.
- 27 Лень, В.С. Управлінський облік : навч. посібник .Київ: Знання – Прес, 2013, 212 с.
- 28 Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления М.: Финансы и статистика, 2013. 54 с.
- 29 Макаренко М.В., Гончаров М.Ю., Соколовська Н.С. Витрати на залізничному транспорті: аналіз і управління. Київ: ВАТ “УКТП – Центр”, 1999. 206 с.
- 30 Малярець Л. М. Збалансована система показників в оцінці діяльності підприємства. Харків : Вид. ХНЕУ, 2018.180 с.
- 31 Манн Р., Майер Є. Контроллинг для начинающих. Система управления прибылью . М. : Финансы и статистика, 2004. 301 с.

32 Менеджмент організацій : підручник для вузів / Л. І. Федулова, І. В. Сокирник, В. В. Стадник, М. А. Йохна. Київ: Либідь, 2013. 446 с.

33 Мізюк Б.М. Системне управління: монографія. Львів: Видавництво комерційної академії, 2004. 338 с.

34 Молвинский А., А Кобенко Как разработать систему управления затратами : учеб. пособ. Київ: Таксон, 2013. 128 с.

35 Морозов, Д. М. Сучасна концепція контролінгу в контексті корегування фінансових планів *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 11(53). с. 136–148.

36 Мудра Т. М., Чернобай Л. І., Калиновська Н. Л.. Діагностика процесу управління витратами на засадах функціонального підходу: теоретичні аспекти та практичне застосування. Режим доступу: URL: [http:// www. nbuv. gov. ua /portal /soc\\_gum / nie / 2011\\_3 / 087091. pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/nie/2011_3/087091.pdf). (дата звернення: 15.11.22).

37 Назарчук Т. Структура ефективної системи управління витратами промислових підприємств. Київ: Ваклер, 2015. 57 с.

38 Нападовська Л.В. Управлінський облік: монографія Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 450 с.

39 Оленев А. Г. Контроллинг в бизнесе. Київ : Нове знання, 2006. 146 с.

40 Олійник Т., Зайцева К. Система управління витратами підприємства . *Науковий журнал. Молодий вчений*. Секція економічні науки №11 (75), 2019 URL: [https://molodyivchenyi.ua/index. php/journal/article/ view/1533](https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/1533) (дата звернення: 23.11.22).

41 Осовська Г.В., Осовський О.А. Менеджмент організацій : навч. посіб. Київ: Кондор, 2015. 860 с.

42 Панасюк В.М. Витрати виробництва:управлінський аспект. Тернопіль: Астон, 2005. 228 с.

43 Партин Г. О. Оцінка концепцій управління витратами суб'єктів господарювання. *Регіональна економіка*. 2008. №2. С.36-39.

44 Пилипенко А. А. Організація обліковоаналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства: наукове видання. Харків: Вид. ХНЕУ, 2007. 276 с.

45 Політична економія: навч. посіб. для вищ. навч. закл. / О. С. Степура, О. С. Єремєєв, Т. Ю. Пономарьова, М. О. Степура; Ін-т підприємництва та сучасних технологій. Київ: Кондор, 2006. 408 с.

46 Попов О. Управління витратами Т. 3. Економічна енциклопедія. Київ: Видавничий центр «Академія», 2002. 952 с.

47 Прохорова В. В., Саблина Н.В. Интегрированный методический подход к анализу затрат предприятий промышленного железнодорожного транспорта. *Вісник залізничного транспорту*. 2018. №12/2. С. 13–18.

48 Прохорова В. В. Теоретико–методологические основы инновационного развития и общие предпосылки управленческих инноваций в современной экономике. Дніпропетровськ : ІМА–прес, 2016. 231 с.

49 Свиноус І. В. Методичні засади формування системи управління витратами на сільськогосподарських підприємствах . *Економіка та держава*. 2016. № 9. С. 9 - 12. URL: Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde\\_2016\\_9\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2016_9_4) (дата звернення: 29.10.22).

50 Свистун Л.А. Удосконалення системи управління витратами підприємства в умовах нестабільної економіки. *Економіка і регіон*. 2017. № 4. С. 57–62. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig\\_2017\\_4\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2017_4_11) (дата звернення:

51 Скрипник М.І. Сутність витрат як економічної категорії URL: <https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/3084/1/33.pdf> (дата звернення: 23.11.22).

52 Сльозко Т. Методи обліку витрат чи методи управління витратами: проблеми дефініцій . *Бухгалтерський облік і аудит*. –2016. № 4. С. 16-21.

53 Старіш О. Г. Системологія : підручник . Київ: Центр навчальної літератури, 2005. 232 с.

54 Стефанюк, І. Б. Поняття, сутність і причини виникнення контролінгу. *Фінанси України*. 2015. № 3. С. 146–153.

- 55 Твердохліб, М.Т. Інформаційне заміщення менеджменту : навч. посібник, 2-ге вид., доп. та перероб. Київ: КНЕУ, 2002. 224 с.
- 56 Терещенко О. О. Контролінг у системі антикризового управління підприємством. *Фінанси України*. 2011. № 12. С. 56–63.
- 57 Турило А. М., Турило А.А., Кравчук Ю.Б. Управління витратами підприємства : навч. посіб. Київ0: Центр навчальної літератури, 2016. 120 с.
- 58 Управління витратами підприємства: 0навч. посіб. / Ю.С.Погорелов, Л.М.Христенко, А.А. Алєйніков, Г.А.Макухін; за ред. Г.В.Козаченко. Луганськ: Видво «Ноулідж», 2011. 628с.
- 59 Фандель, Г.Теория производства и издержек 0: пер.с нем. Київ: Таксон, 2008. 0 521с.
- 60 Христенко Л. М., Мозговий Р.О. Побудова системи управління витратами промислового підприємства. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2011. № 3 (157). С. 247–253.
- 61 Цал-Цалко Ю.С., Цегельник Н.І. Мороз Ю. Ю. Управлінський облік . Житомир: ПП «Рута, 2015. 632 с.
- 62 Циглик І. І., Мозіль І.О., Кірдякіна Н.В. Контролінг. Сутність і основи формування та функціонування на підприємствах України *Економіка, фінанси, право*. 2004. №4. С. 13–16.
- 63 Цимбалюк Л. Г., Скригун Н.П. Чинники, резерви та шляхи зниження витрат виробництва як основа зменшення ціни товару. *Вісн. Бердян. університету менеджменту і бізнесу*. –2014. С. 88–95.
- 64 Червінська О. С., Трач Н.В. Особливості формування витрат на підприємствах різних. *Науковий вісник ЛНТУ* . 2011. С. 270–275.
- 65 Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання: монографія. Ч.І. Харків: ВД «ИНЖЕК», 2006. 368 с.
- 66 Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання: монографія. Ч.ІІ. Харків: ВД «ИНЖЕК», 2006. 368 с.

67 Чумаченко, М. М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. *Бухгалтерський облік і аудит. науково-практичний журнал* / ТОВ «Екаунтинг». 2008. №10. С. 3–7.

68 Шанк Дж. Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами . СПб.: ЗАО «Бизнес Микро», 1999.

69 Шмален, Г. Основы и проблемы экономики предприятия М.: Финансы и статистика, 1996. 512 с.

70 Шпонька Т. О. Практичний досвід використання методів управління підприємством в умовах динамічності зовнішнього середовища. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 3. С. 248-255.

71 Ющенко А. М. Іпотечне кредитування як передумова розвитку земельних відносин. Київ : *Фінанси України*, 2015. С.9 -13.

72 Ясінська, А.І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах . URL: <http://lukyanenko.at.ua>. (дата звернення: 23. 08.2022).

73 Stewart B. The Quest for Value: a Guide for Senior Managers. 1991. 320 p.

74 Kolisnyk Halyna. The functional aspect of cost management system / Kolisnyk Halyna . *Международно списание за устойчиво развитие*. 2012. № 5. С. 124–129.

