

Український державний університет залізничного транспорту

Кафедра фінансів, обліку і аудиту

УПРАВЛІННЯ ФОРМУВАННЯМ ВИТРАТ
ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

Пояснювальна записка і розрахунки
до магістерської кваліфікаційної роботи

МРЕ 088.01.04 ПЗ

Виконала:

студентка групи: 213-ФС-Д22
спеціальності 072 «Фінанси, банківська
справа та страхування» (роботу виконано
самостійно, відповідно до принципів
академічної доброчесності)

Кулиш Н.В.

Керівник: доцент, канд. екон.наук
Карачарова К.А.

Рецензент: професор, доктор екон.наук
Каличева Н.Є.

2023

Український державний університет залізничного транспорту

Факультет економічний

Кафедра фінанси облік і аудит

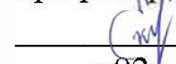
Освітній рівень: магістр

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

«02» жовтня 2023 року

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

Кулиш Наталії Валеріївні

1 Тема «Управління формуванням витрат виробничого підприємства» керівник Карачарова Катерина Анатоліївна, канд. екон. наук, доцент, затверджена розпорядженням по економічному факультету від «23» жовтня 2023 року № 21/23

2 Строк подання студентом закінченої роботи «01» січня 2024 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 фінансово-економічного аналізу в діяльності підприємства.

4 Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити економічну сутність витрат виробничого підприємства та наукові підходи до управління їх формуванням; розглянути класифікацію витрат, фактори їх виникнення та методичні підходи до аналізу; надати організаційно-економічну характеристику АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус»; провести аналіз складу, структури і динаміки витрат підприємства та оцінити їх

вплив на фінансові результати діяльності; визначити резерви оптимізації витрат; обґрунтувати заходи щодо удосконалення управління формуванням витрат підприємства та оцінити їх економічну ефективність.

5 Перелік графічного матеріалу: наукові підходи до визначення сутності витрат підприємства та управління ними; класифікація витрат виробничого підприємства; фактори формування витрат; динаміка основних фінансово-економічних показників АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус»; структура та динаміка витрат підприємства; аналіз собівартості продукції; оцінка впливу витрат на фінансові результати та рентабельність; резерви оптимізації витрат; напрями удосконалення управління формуванням витрат; розрахунок економічного ефекту від запропонованих заходів.

6 Дата видачі завдання «02» жовтня 2023 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Назва етапів	Стан виконання етапів	Примітка
Вибір теми та її затвердження	02.10.2023-10.10.2023	
Підбір літератури та статистичних матеріалів	11.10.2023-17.10.2023	
Консультація з керівником щодо організації роботи	18.10.2023-26.10.2023	
Огляд джерел інформації	27.10.2023-31.10.2023	
Написання чернетки першого розділу дипломної роботи	01.11.2023-07.11.2023	
Аналітична обробка інформації та написання чернетки другого розділу роботи	08.11.2023-15.11.2023	
Обробка матеріалу для написання аналітичних розрахунків третього розділу роботи	16.11.2023-27.11.2023	
Аналітична обробка інформації та написання висновків до третього розділу роботи та висновків до всієї роботи	01.12.2023-27.12.2023	
Перед захист на кафедрі. Кінцеве оформлення роботи	30.12.2023	

Студент

Керівник



Зміст

Вступ	5
1 Теоретичні основи управління формуванням витрат виробничого підприємства	8
1.1 Економічна сутність витрат підприємства та розвиток наукових підходів до управління ними	8
1.2 Формування витрат виробничого підприємства та фактори, що визначають їх рівень	16
1.3 Методичні підходи до аналізу та управління витратами підприємства	24
Висновки до першого розділу	32
2 Аналіз формування витрат АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус»	34
2.1 Фінансово-економічна характеристика АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус»	34
2.2 Аналіз складу, структури та динаміки витрат підприємства	43
2.3 Оцінювання впливу витрат на фінансові результати діяльності підприємства	50
Висновки до другого розділу	55
3 Удосконалення управління формуванням витрат АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус»	57
3.1 Визначення резервів удосконалення управління формуванням витрат підприємства	57
3.2 Формування системи управління витратами за замовленнями та центрами відповідальності	66
3.3 Сценарне оцінювання фінансового ефекту запропонованих заходів	73
Висновки до третього розділу	81
Висновки	84
Список використаних джерел	86
Додатки А-В. Баланси підприємства за 2020, 2021, 2022 р.р.	91

					МРЕ.088.01.04 ПЗ			
Зм.	Арк.	№ докум.	Підпис	Дата	Управління формуванням витрат виробничого підприємства	Літ.	Аркуш	Аркушів
Розробив		Кулиш Н.В.					4	94
Перевірів		Карачарова К.А.						
								
Н. Контр.		Тройнікова О.М.						
Затверд.		Кірдіна О.Г.						
						УкрДУЗТ		

Вступ

Витрати визначають фінансові межі діяльності виробничого підприємства, оскільки їх рівень впливає на собівартість, ціну, прибуток, потребу в оборотному капіталі та здатність фінансувати оновлення активів. На підприємствах поліграфічної галузі вагомою є матеріальна складова, а коливання цін на папір, фарби, енергію та логістичні послуги швидко відображаються на маржі. Ситуація ускладнюється потребою підтримувати працездатність спеціалізованого обладнання та виконувати замовлення з різними технологічними параметрами.

Актуальність теми посилюється низьким запасом рентабельності, який характерний для досліджуваного підприємства у 2020-2022 роках. За даними офіційної звітності АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус», чистий прибуток у 2022 році становив 90 тис. грн за чистого доходу 124,47 млн грн [27]. За подібного співвідношення невелике відхилення матеріальних або операційних витрат здатне суттєво змінити кінцевий результат, тому управління повинно зосереджуватися на ранньому контролі причин формування витрат.

Теоретичні та методичні засади управління витратами розглянуто у працях Н. Й. Радіонової, О. Є. Кузьміна, О. Г. Мельник, У. І. Когут, Н. І. Костецької, Г. Ляшенко, В. Овсяннікової, О. Ємельянова, О. Курило, Т. Петрушки, О. О. Черняєвої та інших авторів [7-13]. Значний внесок у розвиток калькулювання, бюджетування та стратегічного аналізу витрат зробили К. Друрі, Ч. Хорнгрен, С. Датар, М. Раджан, Р. Каплан, Р. Купер, М. Портер, Дж. Шанк і В. Говіндараджан [20-25]. Разом з тим прикладне використання відповідних положень потребує врахування технології конкретного виробництва та доступності внутрішньої інформації.

Метою кваліфікаційної роботи є розвиток теоретичних положень і розроблення практичних рекомендацій щодо управління формуванням витрат виробничого підприємства на основі дослідження діяльності АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус».

Мета роботи конкретизована через такі завдання:

- узагальнити економічний зміст витрат та наукові підходи до управління ними;
- дослідити фактори формування витрат виробничого підприємства та методичний інструментарій їх аналізу;
- проаналізувати фінансово-економічні результати АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус» у 2020-2022 роках;
- оцінити склад, структуру та динаміку витрат і їх вплив на фінансовий результат;
- сформувати систему управління витратами за замовленнями та центрами відповідальності;
- виконати сценарне оцінювання фінансового ефекту запропонованих заходів.

Об'єктом дослідження є процес формування витрат виробничого підприємства. Предметом дослідження є теоретичні, методичні та прикладні засади планування, аналізу, контролю й регулювання витрат АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус».

Методичну основу роботи становлять горизонтальний і вертикальний аналіз, коефіцієнтний метод, структурний аналіз, порівняння, групування, графічне подання даних, елементи факторного та маржинального аналізу, бюджетний і сценарний підходи. Інформаційною базою є нормативно-правові акти України, наукові праці, навчальні видання, офіційні річні звіти АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус» за 2021 і 2022 роки та статистичні матеріали, опубліковані не пізніше 2023 року [1-6; 26; 27; 32].

Елемент практичної цінності полягає у формуванні порядку управління витратами за замовленнями з розмежуванням цінових, кількісних і часових відхилень, закріпленням відповідальності та використанням гнучкого бюджету. Сценарний розрахунок третього розділу відокремлено від фактичних даних підприємства, тому наведені відсотки потенційної економії мають розрахунковий характер і потребують перевірки за внутрішньою інформацією.

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Фактичний період аналізу завершується 2022 роком, що відповідає встановленому часовому обмеженню дослідження.

1 Теоретичні основи управління формуванням витрат виробничого підприємства

1.1 Економічна сутність витрат підприємства та розвиток наукових підходів до управління ними

Функціонування виробничого підприємства супроводжується споживанням матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів, вартість яких відображається у витратах відповідного періоду або включається до собівартості виготовленої продукції. Величина витрат безпосередньо позначається на фінансовому результаті, рентабельності продажу, потребі в оборотному капіталі та можливостях фінансування подальшої діяльності. Через це дослідження процесу їх формування доцільно пов'язувати з фінансовими наслідками управлінських рішень і реальними умовами використання ресурсів підприємства.

Нормативне трактування витрат в Україні закріплено Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Витрати звітного періоду визнаються у разі зменшення активів або збільшення зобов'язань, що зумовлює зменшення власного капіталу підприємства, крім його вилучення або розподілу власниками, за умови достовірного оцінювання відповідної суми [5]. Норма формує бухгалтерську основу відображення витрат, однак управління ними потребує ширшого інформаційного поля, оскільки рішення приймаються до фактичного споживання частини ресурсів.

У фінансовому управлінні важливими є майбутні наслідки вибору технології, асортименту, обсягу виробництва, умов закупівель, завантаження обладнання та способів організації виробничого процесу. Фактичні дані виконують контрольну й аналітичну функції, а прогностичні розрахунки дозволяють оцінити майбутню потребу у фінансуванні та очікуваний результат. Управління формуванням витрат охоплює період від планування потреби в ресурсах до

встановлення причин фактичних відхилень і визначення їх впливу на прибуток. У науковій літературі проблема витрат розвивалася від бухгалтерського визначення їх складу до формування самостійної системи управління. Н. Й. Радіонова розглядає управління витратами промислового підприємства через поєднання методичних, організаційних та інформаційних елементів, приділяючи увагу прогнозуванню, механізму регулювання та зв'язку витрат із конкурентними позиціями підприємства [7]. Відповідна позиція зміщує акцент із фіксації понесених сум на причини їх виникнення і можливість управлінського впливу.

О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник та У. І. Когут пов'язують управління витратами з їх діагностикою, пошуком резервів і фінансовим забезпеченням діяльності [8]. У діяльності виробничого підприємства ця теза має практичну вагу, оскільки однаковий абсолютний приріст витрат може по-різному впливати на фінансовий стан залежно від обсягу реалізації, структури активів, швидкості обороту коштів і способу фінансування поточних потреб. Тому оцінка витрат має доповнюватися аналізом доходів, прибутку, ліквідності та оборотності ресурсів.

Н. І. Костецька досліджує управління витратами через планування, організацію, мотивацію і контроль із врахуванням ризиків господарської діяльності [9]. Виробниче підприємство спочатку встановлює нормативні або планові параметри ресурсоспоживання, визначає відповідальних осіб, організовує збір інформації, а після завершення операцій оцінює причини відхилень. Послідовність дій переводить аналіз від констатації перевитрат до конкретних управлінських рішень.

Г. Ляшенко та В. Овсяннікова наголошують на зв'язку управління витратами з підвищенням ефективності діяльності підприємства, оскільки витрати формують основу ціни, прибутку та фінансової стійкості [10]. У їх дослідженні систематизовано підходи до класифікації та управління витратами, що дає можливість використовувати різні групування залежно від мети аналізу. У фінансовій роботі з витратами особливо значущим є розподіл за поведінкою відносно обсягу діяльності, способом включення до собівартості та місцем виникнення.

О. Ємельянов, О. Курило та Т. Петрушка розглядають механізм управління витратами через сукупність методів і способів впливу на їх величину та структуру [11]. Дослідники пов'язують вибір інструментів із цілями підприємства та умовами його функціонування. Практична частина потребує добору методики відповідно до природи статті витрат, оскільки матеріали, амортизація, адміністративні витрати й витрати на збут формуються за різними факторами. Кожна група має власні фактори формування та часовий горизонт регулювання.

О. О. Черняєва відносить до системи управління витратами інформаційне, ресурсне, технічне, організаційне, методичне та функціональне забезпечення [12]. Достатність облікових даних ще не гарантує своєчасного реагування на відхилення. Практичний результат залежить від того, чи закріплена відповідальність за використання ресурсів, чи встановлено допустимі параметри витрат, наскільки швидко інформація надходить до осіб, які мають повноваження змінювати умови виконання виробничих операцій.

Н. Овчарова, О. Кравченко та Р. Бобошко приділяють увагу обліково-аналітичному забезпеченню управління витратами, де інформація про фактичні показники повинна бути придатною для прийняття рішень [13]. З позиції фінансового менеджменту цінність даних проявляється тоді, коли за ними можна визначити місце виникнення перевитрати, її причину, відповідального виконавця та очікуваний вплив на собівартість і фінансовий результат. У протилежному випадку облік залишається переважно реєстраційною процедурою.

У працях українських дослідників простежується поступовий перехід від аналізу витрат як підсумкового показника до вивчення факторів їх формування. І. Забродна пов'язує оцінювання ефективності управління витратами з системою показників, яка має відображати результат використання ресурсів [14]. І. Юр'єва та Д. Клименко звертають увагу на практичні аспекти управління витратами і необхідність узгодження аналітичної роботи з управлінськими рішеннями [15]. Розбіжності між авторами здебільшого стосуються складу інструментів і послідовності процедур, тоді як цільове спрямування залишається близьким.

Класичні зарубіжні праці розширюють аналітичний інструментарій

управління витратами. К. Друрі систематизує використання даних управлінського обліку для калькулювання, планування, контролю та прийняття рішень [20]. Ч. Хорнгрен, С. Датар і М. Раджан розглядають витрати через причинно-наслідковий зв'язок між ресурсами, об'єктами калькулювання та управлінськими рішеннями [21]. У цих підходах вирішальне значення має розуміння діяльності, якою викликана відповідна сума витрат.

Р. Каплан і Р. Купер запропонували розглядати витрати через активності, що споживають ресурси, та об'єкти, які спричиняють виконання відповідних активностей [22]. Подальший розвиток цієї ідеї у часово-орієнтованому калькулюванні дав можливість пов'язувати вартість ресурсів із практичною потужністю процесів і часом виконання операцій [23]. На поліграфічному підприємстві ця логіка придатна під час аналізу витрат на підготовку обладнання, друк, післядрукарську обробку, контроль якості та комплектацію замовлення. Стратегічний вимір управління витратами представлений у працях М. Портера, Дж. Шанка та В. Говіндараджана. М. Портер пов'язує витрати з видами діяльності у ланцюгу створення вартості та джерелами конкурентних переваг [24]. Дж. Шанк і В. Говіндараджан розвивають стратегічний аналіз витрат через оцінювання ланцюга вартості, факторів витрат і стратегічного позиціонування [25]. У діяльності виробничого підприємства це означає, що економія окремого ресурсу повинна оцінюватися разом із впливом на якість, строки виконання замовлень та здатність утримувати клієнтів.

Українські навчальні та монографічні праці також показують різні площини дослідження витрат. Ю. С. Цал-Цалко розглядає механізм формування витрат у господарській діяльності та їх зв'язок з економічними результатами [17]. А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук і А. А. Турило систематизують теоретичні й методичні засади управління витратами підприємства [18]. П. Й. Атамас приділяє значну увагу поведінці витрат, калькулюванню, бюджетуванню та центрам відповідальності [19]. Л. В. Нападовська і А. В. Череп розширюють питання управлінського обліку та організації управління витратами [29; 30]. У сукупності ці праці формують методичну основу для поєднання фінансового й

управлінського аналізу.

Неоднорідність витрат зумовлює потребу в їх класифікації. НП(С)БО 16 передбачає групування операційних витрат за економічними елементами, зокрема матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію та інші операційні витрати [5]. Під час калькулювання важливим є поділ на прямі та загальновиробничі витрати, а для прийняття рішень використовується групування на змінні та постійні, релевантні та нерелевантні, контрольовані та неkontrolьовані [20; 21].

У поліграфічному виробництві витрати формуються під впливом параметрів конкретного замовлення. Тираж, формат, обсяг видання, кольоровість, вид паперу, спосіб палітурки та набір післядрукарських операцій визначають потребу в матеріалах, машинному часі й праці. Через це однакова кількість примірників різних видань не означає однакової ресурсоемності. Вартість паперу та інших матеріалів може домінувати у структурі витрат, тоді як частина витрат на утримання обладнання зберігається за зміни обсягу виробництва в межах наявної потужності.

З позиції фінансів управління витратами доцільно відрізнити від їх безумовного скорочення. Зменшення витрат на технічне обслуговування здатне короткочасно покращити результат періоду, але зростання простоїв і ремонтів надалі погіршує використання активів. Закупівля дешевшої сировини також може супроводжуватися додатковим браком і повторними операціями. Економічно обґрунтований рівень витрат визначається співвідношенням між спожитими ресурсами, якістю виробничого результату та фінансовим ефектом.

Управління формуванням витрат виробничого підприємства в межах даної роботи пропонується визначати як цілеспрямований процес планування потреби в ресурсах, організації їх використання, обліку, аналізу, контролю і регулювання витрат з урахуванням впливу внутрішніх та зовнішніх факторів, спрямований на досягнення економічно обґрунтованого співвідношення між ресурсним забезпеченням діяльності та її фінансовими результатами. Визначення поєднує обліковий, функціональний та фінансовий підходи й може бути використане для

подальшого аналізу АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус»».

Таблиця 1.1 - Класифікація витрат для потреб управління

Ознака класифікації	Групи витрат	Управлінське призначення
За економічними елементами	Матеріальні, оплата праці, соціальні відрахування, амортизація, інші	Оцінка ресурсної структури
За способом включення	Прямі, непрямі	Калькулювання замовлення
За поведінкою	Змінні, постійні, змішані	СVP-аналіз і гнучке бюджетування
За контрольованістю	Контрольовані, неконтрольовані	Центри відповідальності
За релевантністю	Релевантні, нерелевантні	Прийняття короткострокових рішень

Огляд публікацій показує, що у визначенні витрат українські автори використовують кілька дослідницьких акцентів. О. С. Шуміло, А. А. Пакуліна та І. В. Далудіна систематизують витрати за цілями управління і пов'язують класифікацію з плануванням, контролем та оцінкою собівартості [33]. В. Г. Котлярова, Я. М. Деренська та О. В. Гладкова досліджують системний і процесний підходи, де об'єктом уваги стає послідовність операцій, у межах яких споживаються ресурси [34].

Публікації, присвячені виробничим підприємствам, дедалі частіше пов'язують витрати з відповідальністю конкретного управлінського рівня. С. О. Левицька та Д. М. Сич обґрунтовують використання центрів відповідальності як інформаційної основи контролю виробничих ресурсів [48]. Для книжкової фабрики корисним є розмежування причин відхилень за папером, фарбою, машинним часом і зовнішніми послугами між відповідними підрозділами.

Методична література також розрізняє витрати, зафіксовані у фінансовому обліку, та дані, потрібні менеджменту для вибору рішення. М. В. Чорна, П. В.

Смірнова і Р. М. Бугріменко розглядають управління витратами як окремий напрям економічної роботи підприємства, що охоплює планування, нормування, облік, калькулювання та контроль [47]. У практичній роботі побудова за видами діяльності дає можливість оцінювати причини формування витрат та їх внесок у загальну суму.

Важливе місце у літературі посідає проблема собівартості. Ю. Глушач та О. Фальченко порівнюють вітчизняні підходи до калькулювання із системою standard-cost і звертають увагу на роль нормативів у контролі відхилень [37]. Н. Домбровська досліджує вибір методу обліку витрат залежно від технологічної специфіки виробництва [38]. Ці положення підтримують використання нормативної калькуляції замовлення в поліграфії, де параметри продукту відомі до запуску тиражу.

Окрема група досліджень стосується поведінки витрат і факторного аналізу. Ю. Єгупов, О. Бабій та І. Єгупова пропонують деталізувати витратомісткість продукції через фактори, які пояснюють зміну показника [39]. О. Колісник та Д. Суходольська у 2023 році узагальнили вплив виробничих витрат на собівартість і відзначили залежність результату від галузі, виду продукції та організації виробництва [43]. Звідси випливає необхідність аналізувати книжкову фабрику з урахуванням її замовного характеру виробництва. Розвиток інформаційних систем додав до традиційної проблематики питання оперативності даних. І. Шепель досліджує можливості автоматизованого обліку виробничих витрат і готової продукції, де інформація формується безпосередньо в процесі господарських операцій [44]. С. Назаренко та М. Фейш наголошують на поєднанні бюджетування, контролю витрат і сучасних інформаційних інструментів [42]. У межах досліджуваної теми цифрова складова розглядається як засіб прискорення аналізу, а не як окрема мета.

Узагальнення праць [7-18; 33-48] дозволяє виділити три рівні наукового розгляду витрат. Перший пов'язаний з їх визнанням і калькулюванням, другий з організацією контролю за місцями виникнення, третій з оцінкою впливу витрат на прибуток, ліквідність та фінансові можливості підприємства. Дипломна робота

поєднує ці рівні, оскільки тема сформульована в межах спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування».

Авторська позиція полягає у тому, що управління формуванням витрат починається до моменту їх бухгалтерського визнання. Вибір постачальника, параметрів замовлення, технологічного маршруту і строків виконання вже задає межі майбутньої собівартості. Фінансова служба має отримувати інформацію про ці рішення завчасно, щоб очікувана маржа перевірялася до прийняття зобов'язань перед замовником.

Економічна категорія витрат має різне наповнення залежно від інформаційної мети. Фінансова звітність фіксує наслідок господарської операції, управлінський облік деталізує місце виникнення та поведінку витрат, а фінансовий менеджмент оцінює їх вплив на прибуток і потребу в ресурсах. Розмежування цих площин допомагає уникнути ситуації, коли облікове зменшення статті помилково ототожнюється з поліпшенням економічного результату.

Поняття собівартості у виробничому підприємстві охоплює витрати, пов'язані зі створенням продукції, але управлінське рішення часто виходить за її межі. Вибір замовлення залежить від витрат на збут, умов оплати, додаткових сервісів і потреби в оборотному капіталі. У зв'язку з цим прибутковість контракту доцільно оцінювати на кількох рівнях: виробнича маржа, маржа після прямих комерційних витрат та підсумковий внесок у покриття постійних витрат.

Функціональний підхід, представлений у працях Г. Чумак, пов'язує управління витратами з плануванням, організацією, контролем та регулюванням [40]. Практична цінність такого підходу полягає у послідовності дій. Витрати спочатку плануються, далі закріплюються за відповідальними процесами, після завершення операції порівнюються з базою, а виявлене відхилення стає підставою для коригування наступного рішення.

Ризик-орієнтований аспект доповнює традиційний контроль. В. О. Занора розглядає виробничо-технологічні витрати з позиції ризику та можливих втрат [54]. У поліграфічному виробництві подібний підхід виправданий для матеріалів

із довгим строком поставки, технічно складних замовлень і старого обладнання. Частина додаткових витрат може бути свідомою платою за зниження ймовірності зупинки виробництва або зриву строку контракту.

Фінансовий підхід до витрат пов'язаний із вартістю капіталу. Запаси, аванси постачальникам та незавершене виробництво потребують фінансування, тому однакова виробнича собівартість може створювати різне навантаження на ліквідність. Підручники з фінансового менеджменту та фінансів підприємств розглядають оборотний капітал як окремий об'єкт управління [50; 51]. Зазначена залежність враховується у роботі під час оцінювання запасів та умов закупівель.

Отже, літературний огляд підтверджує доцільність трактувати витрати ширше за бухгалтерську статтю. Вони відображають рішення щодо ресурсів, часу, технології, запасів і відповідальності. Подальше дослідження зосереджується на формуванні витрат у виробничому циклі та на методах, які дозволяють перевести загальний фінансовий показник у конкретні управлінські сигнали.

1.2 Формування витрат виробничого підприємства та фактори, що визначають їх рівень

Процес формування витрат починається раніше, ніж ресурс фактично споживається у виробництві. Частина майбутніх витрат закладається під час укладання договорів із постачальниками, вибору виробничої технології, формування програми випуску та встановлення нормативів використання матеріалів. Після початку виконання замовлення можливості змінити окремі параметри звужуються, оскільки сировина вже придбана, обладнання підготовлене, а працівники залучені до конкретних операцій. Через це фінансовий контроль має охоплювати підготовчу, виробничу та завершальну стадії.

Виробниче підприємство використовує ресурси, які відрізняються характером участі у створенні продукції. Матеріали безпосередньо переносять

свою вартість на виготовлену продукцію або забезпечують виконання технологічних операцій. Праця персоналу формує витрати на оплату праці та соціальні відрахування. Основні засоби створюють амортизаційні витрати, а підтримання виробничої інфраструктури потребує витрат на енергію, ремонт, охорону, зв'язок та інші послуги. Співвідношення цих складових визначає чутливість собівартості до зміни цін на окремі ресурси. Відповідно до НП(С)БО 16 собівартість реалізованої продукції включає виробничу собівартість реалізованої продукції, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати [5]. Виробнича собівартість формується з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних загальновиробничих та розподілених постійних загальновиробничих витрат. У фінансовому аналізі ця структура важлива через різну поведінку складових під впливом обсягу виробництва.

Прямі матеріальні витрати поліграфічного підприємства значною мірою залежать від специфікації замовлення та норм технологічних відходів. Папір, картон, фарби, клей, нитки, плівка і пакувальні матеріали мають різну питому вагу для різних видів продукції. Закупівельна ціна визначає лише початкову частину витрат. До економічної оцінки потрібно включати транспортно-заготівельні витрати, можливі втрати під час зберігання, технологічний брак, залишки матеріалів та умови відстрочення платежу постачальнику.

Витрати на оплату праці пов'язані з чисельністю персоналу, тарифними ставками, режимом роботи та продуктивністю. На підприємстві з технологічно послідовними операціями продуктивність окремої ділянки впливає на завантаження наступних етапів, тому локальна економія фонду оплати праці може створити вузьке місце та збільшити тривалість виробничого циклу. Фінансове управління потребує оцінювання витрат праці разом із виробітком, часом простоїв, часткою браку та виконанням виробничої програми.

Амортизаційні витрати мають особливе значення для капіталомісткого виробництва. Їх сума за прямолінійного методу не реагує на короткострокові коливання обсягу випуску, тому завантаження устаткування впливає на

амортизаційне навантаження в розрахунку на одиницю продукції. За низького завантаження частка умовно-постійних витрат у собівартості зростає. Звідси впливає потреба узгоджувати приймання замовлень, графік роботи обладнання та планування ремонтів.

Поділ витрат на змінні й постійні є основою аналізу взаємозв'язку між обсягом діяльності та фінансовим результатом [20; 21]. Змінні витрати в сукупності реагують на зміну обсягу виробництва, хоча залежність не обов'язково є строго пропорційною. Постійні витрати в межах релевантного діапазону залишаються відносно стабільними. В управлінській практиці значна частина витрат має змішаний характер, тому для розрахунків доцільно виділяти постійну і змінну компоненти на основі фактичних даних.

На рівень витрат впливають внутрішні та зовнішні фактори. До внутрішніх належать виробнича програма, технологія, стан обладнання, норми витрачання ресурсів, організація праці, якість планування запасів, система закупівель і внутрішній контроль.

Зовнішнє середовище формує ціни на матеріали й енергоносії, вартість кредитних ресурсів, податкові умови, купівельну спроможність замовників та інтенсивність конкуренції. Підприємство не контролює зовнішні фактори, але може змінювати спосіб реагування на них. Матеріальні витрати особливо чутливі до інфляційних коливань і порушення логістики. У книжковому виробництві зміна цін на папір здатна суттєво вплинути на собівартість у короткому періоді, оскільки технологічна заміна матеріалу обмежується вимогами замовника та характеристиками обладнання. Фінансовий блок підприємства має оцінювати доцільність створення страхового запасу з урахуванням вартості його фінансування, ризику зниження ліквідності та можливого морального старіння окремих матеріалів.

Умови розрахунків із постачальниками також впливають на економічну ціну ресурсів. Відстрочення платежу знижує потребу в короткостроковому фінансуванні, але може супроводжуватися вищою закупівельною ціною. Передоплата здатна забезпечити знижку, однак тимчасово вилучає кошти з

обороту. Оцінювання закупівельних рішень доцільно проводити через зіставлення прямої економії з альтернативною вартістю грошових ресурсів та ризиком невиконання поставки.

Величина виробничих запасів впливає на витрати через витрати зберігання, страхування, втрати, зайняті складські площі та заморожування оборотного капіталу. Надмірний запас підвищує фінансове навантаження, а його дефіцит створює ризик зупинення виробництва й порушення строків виконання замовлень. На підприємстві із замовним характером виробництва норматив запасів доцільно диференціювати за стабільністю попиту, строком поставки та критичністю конкретного матеріалу для виробничого процесу.

Витрати на якість формуються внаслідок попередження дефектів, контролю, внутрішнього браку та претензій замовників. Скорочення контрольних процедур без оцінки ризиків може зменшити поточні витрати, але збільшити витрати на перероблення тиражу або компенсацію замовнику. На поліграфічному підприємстві контроль кольору, якості друку, фальцювання, комплектності блока і палітурки безпосередньо впливає на кількість повторних операцій та споживання матеріалів.

Організація виробничого потоку впливає на витрати через тривалість налаштувань, простої, внутрішнє переміщення напівфабрикатів і незавершене виробництво. Великі партії зменшують відносні витрати переналагодження, але збільшують запас незавершеної продукції. Малі партії підвищують гнучкість і скорочують період виконання замовлення, однак частіше потребують підготовчих операцій. Фінансове рішення має враховувати обидві сторони, оскільки економія машинного часу може супроводжуватися зростанням потреби в оборотному капіталі.

Витрати за центрами відповідальності дають змогу пов'язати фінансовий показник із підрозділом, керівник якого реально впливає на його формування. На виробничих дільницях контрольованими можуть бути матеріальні відходи, час роботи обладнання, допоміжні матеріали та частина витрат на персонал. Адміністративні підрозділи відповідають за власні бюджети, але не повинні

отримувати оцінку за виробничі відхилення, на які вони не мають впливу. Розмежування відповідальності підвищує аналітичну цінність бюджетного контролю. Формування витрат за окремим замовленням дозволяє оцінити його фактичну прибутковість. На книжковій фабриці доцільно акумулювати прямі витрати за замовленням, а непрямі розподіляти за базами, які відображають причинний зв'язок із відповідними ресурсами. Машинний час може використовуватися для витрат обладнання, площа або час зайнятості для окремих допоміжних процесів, трудові години для операцій із високою часткою ручної праці. Єдина база розподілу для всіх непрямих витрат здатна викривляти собівартість різних видів продукції.

Зовнішні шоки 2022 року показали, що система управління витратами повинна враховувати стійкість виробничого процесу. Офіційна звітність АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус» зазначає вплив воєнних подій на економічні умови діяльності та очікування зниження доходу через загальний стан економіки й становище контрагентів [27]. За таких умов бюджет витрат потребує сценарного перегляду, а пріоритети зміщуються до збереження ліквідності, контролю матеріальних запасів і підтримання операцій, без яких підприємство не здатне виконувати замовлення.

Отже, рівень витрат виробничого підприємства формується під дією взаємопов'язаних технологічних, організаційних, фінансових і ринкових факторів. Частина з них визначається рішеннями керівництва ще до початку виробничого циклу, інша проявляється під час виконання операцій. Ефективне управління потребує раннього виявлення факторів, розподілу відповідальності та показників, які пов'язують величину витрат з обсягом діяльності й фінансовим результатом.

На формування витрат помітно впливає структура виробничої програми. Короткі тиражі збільшують частоту переналагоджень обладнання, підготовчих операцій та технологічних проб. Великі замовлення розподіляють підготовчі витрати на більшу кількість примірників, проте підвищують ризик накопичення незавершеного виробництва за слабкої координації між дільницями. Тому оцінка

тиражу має поєднувати собівартість одиниці з тривалістю виробничого циклу та завантаженням обладнання.

Таблиця 1.2 - Фактори формування витрат виробничого підприємства

Група факторів	Приклади	Можливий вплив на витрати
Технологічні	Стан обладнання, технологічний маршрут, налаштування	Матеріали, час, брак, ремонт
Організаційні	Планування, завантаження, центри відповідальності	Простої, накладні витрати
Фінансові	Умови оплати, ліквідність, вартість фінансування	Повна вартість закупівель, запаси
Ринкові	Ціни ресурсів, попит, конкуренція	Закупівельні ціни, можливість перенесення витрат у ціну
Воєнні та логістичні	Ризики поставок, перебої, зміна контрагентів	Страхові запаси, логістика, простої

Вартість паперу для книжкової фабрики потребує окремого контролю через значну питому вагу матеріалів. Зміна закупівельної ціни впливає на собівартість одразу після списання ресурсу у виробництво, тоді як невиправдано високий запас додатково зв'язує оборотний капітал. Фінансове рішення щодо обсягу закупівлі повинно враховувати прогноз споживання, строк поставки, умови оплати і можливі втрати від дефіциту матеріалу.

Технологічні відходи мають іншу природу, ніж цінове подорожчання. Перевитрата паперу може виникати через налаштування, нестабільність якості сировини, помилки підготовки файлів, брак друку або повторні операції. Їх об'єднання в одну загальну суму матеріальних затрат ускладнює управлінську реакцію. Розмежування цінового і кількісного відхилення дає фінансовій службі можливість визначити, яка частина проблеми залежить від закупівель, а яка від виробничої дисципліни.

Трудові витрати доцільно аналізувати разом із виробничим часом. Скорочення фонду оплати праці за незмінного обсягу робіт може супроводжуватися понаднормовою зайнятістю, перенесенням операцій між змінами або зростанням строку виконання замовлення. У замовному виробництві показник вартості однієї трудової години набуває змісту лише після зіставлення з фактичною тривалістю операцій і кількістю продукції, що пройшла відповідну дільницю.

Амортизація характеризує перенесення вартості основних засобів на витрати періоду, проте сама сума амортизаційних нарахувань не показує технічний стан обладнання. Високий ступінь зносу може формувати приховане майбутнє навантаження через ремонти та інвестиційну потребу. У фінансовому плануванні варто зіставляти амортизацію, витрати на обслуговування, години простою і залишковий ресурс машин, оскільки економія на ремонті здатна переносити витрати на наступні періоди.

Інші операційні витрати часто поєднують різні за економічним змістом платежі. Їх агреговане відображення у публічній звітності достатнє для зовнішнього користувача, проте внутрішній контроль потребує розшифрування за договорами, контрагентами, центрами відповідальності та регулярністю платежів. Реєстр договорів допомагає відокремити виробничо необхідні платежі від сум, рівень яких можна переглядати під час бюджетного циклу.

Значення має і часовий момент виникнення витрат. Передоплата матеріалів збільшує потребу в оборотних коштах раніше, ніж ресурс потрапить у виробництво. Відстрочка платежу зменшує поточний касовий розрив, хоча постачальник може включити фінансову складову до ціни. Тому порівняння комерційних пропозицій має проводитися з урахуванням строків розрахунків, а не тільки номінальної ціни одиниці ресурсу. Фактори зовнішнього середовища у 2022 році набули для українських виробників особливої ваги. Порушення логістики, перебої енергопостачання і зміна доступності сировини впливали на ритмічність виробництва та потребу в запасах. Управлінська система повинна відокремлювати витрати, що виникли через зовнішні обмеження, від внутрішніх

відхилень. Інакше оцінка роботи центрів відповідальності буде викривленою, а рішення щодо скорочення витрат можуть погіршити стійкість виробничого процесу.

Управління витратами за центрами відповідальності створює інформаційний міст між фінансовими показниками та операційною діяльністю. Левицька і Сич підкреслюють значення персоніфікованої відповідальності за показники, які контролює конкретний менеджер [48]. На книжковій фабриці до центрів витрат доцільно віднести виробничі дільниці, технічну службу, складські операції й адміністративні підрозділи, використовуючи різні набори контрольованих показників. Отже, фактори формування витрат розрізняються за моментом виникнення, можливістю впливу та фінансовим наслідком. Наявність чіткої класифікації потрібна для вибору інструмента управління. Цінове відхилення матеріалів вимагає роботи з постачальниками, перевитрата ресурсу потребує технологічного аналізу, високий рівень запасів пов'язаний з оборотним капіталом, а надмірні постійні витрати оцінюються разом із завантаженням потужності.

Процес формування собівартості доцільно розглядати за стадіями. На етапі підготовки замовлення визначаються технічні параметри і потреба в матеріалах, під час виробництва виникають фактичні витрати та відхилення, після завершення формується фактична калькуляція. Кожна стадія має власний набір управлінських рішень, тому контроль після закриття місяця не може замінити попередню оцінку замовлення.

Нормування матеріалів потребує розмежування технологічно виправданих і наднормативних втрат. Технологічний резерв має бути підтверджений історичними даними або технологічною документацією. Якщо фактичні відходи систематично нижчі за норму, підприємство може переглянути норматив і підвищити точність калькуляції. Систематичне перевищення норми, навпаки, вказує на необхідність аналізу процесу, обладнання або якості матеріалу.

Енергетична складова може розподілятися за машинним часом, потужністю обладнання або даними окремих лічильників. Єдина пропорція до заробітної

плати не відображає фактичну інтенсивність споживання електроенергії. Точніший драйвер на енергоємних дільницях дозволяє оцінити собівартість технологічного маршруту та порівнювати альтернативи при плануванні завантаження виробничих потужностей.

Непрямі витрати потребують стабільної та зрозумілої бази розподілу. База має відображати причинний зв'язок із ресурсом і не змінюватися довільно від місяця до місяця. У разі істотної різниці між дільницями доцільно застосовувати кілька пулів накладних витрат. Використання кількох обґрунтованих баз розподілу зменшує перехресне субсидування замовлень, коли простий продукт отримує частину витрат складного технологічного процесу.

Виробнича потужність впливає на рівень постійних витрат у розрахунку на одиницю. При падінні завантаження загальна сума багатьох постійних статей змінюється повільно, тому собівартість одиниці зростає. У короткому періоді це може бути наслідком ринкового спаду, а не погіршення роботи дільниці. Управлінський звіт повинен відокремлювати відхилення за ефективністю від відхилення за завантаженням.

Взаємозв'язок між закупівлями і виробництвом доцільно формалізувати через графік потреби в матеріалах. Дата закупівлі визначається поєднанням ціни, строку використання ресурсу та потреби у фінансуванні запасу. Надто рання поставка збільшує період фінансування запасу, запізнiла створює ризик простою. Фінансова оцінка постачання має враховувати обидва наслідки.

1.3 Методичні підходи до аналізу та управління витратами підприємства

Методичне забезпечення управління витратами повинно відповідати інформаційним потребам різних рівнів управління. Фінансова звітність дозволяє оцінити загальну динаміку собівартості, операційних витрат і фінансового результату, тоді як внутрішні дані потрібні для аналізу замовлень, центрів відповідальності та окремих факторів відхилень. Поєднання цих джерел створює основу для переходу від зовнішньої оцінки витрат до оперативного управління ресурсами.

Початковим етапом аналізу є дослідження динаміки та структури витрат.

Горизонтальний аналіз показує абсолютну й відносну зміну показників за період, а вертикальний визначає частку окремих статей у загальній сумі. У діяльності виробничого підприємства доцільно зіставляти темпи зміни доходу, собівартості та операційних витрат. Якщо собівартість зростає швидше за дохід, валова маржа скорочується навіть за збільшення обсягу реалізації.

Витратомісткість реалізації може визначатися відношенням собівартості реалізованої продукції до чистого доходу. Показник характеризує, яка частина доходу поглинається виробничою собівартістю та пов'язаними з нею компонентами, що входять до собівартості реалізації. Зворотна різниця до одиниці формує валову маржу, якщо розрахунок проводиться за однаковою інформаційною базою. Динаміка показника дає можливість оцінити, чи покращується співвідношення між ціною реалізації та витратами.

Структуру ресурсоспоживання оцінюють за матеріаломісткістю, трудомісткістю у вартісному вимірі та амортизаційним навантаженням. Матеріаломісткість може визначатися як відношення матеріальних затрат до чистого доходу або до обсягу виробленої продукції. Зростання цього показника потребує перевірки цін закупівлі, норм витрачання, технологічних відходів, структури замовлень і зміни цін реалізації. Причина не може бути встановлена лише на підставі фінансової звітності, тому зовнішній аналіз має завершуватися формуванням переліку питань для внутрішньої перевірки. Аналіз відхилень базується на порівнянні фактичних витрат із планом, нормативом або базовим періодом. За матеріалами загальне відхилення може розкладатися на цінову та кількісну складові. Цінова складова відображає ефект зміни закупівельної ціни, а кількісна показує вплив фактичного споживання матеріалу порівняно з нормативом. Подібне розкладання робить результат придатним для управління, оскільки закупівельна служба та виробничі підрозділи впливають на різні причини перевитрати.

Маржинальний аналіз використовується для дослідження взаємозв'язку між ціною, змінними витратами, обсягом діяльності та прибутком [20; 21]. Маржинальний дохід визначається як різниця між доходом і змінними витратами,

а його частка в доході показує потенціал покриття постійних витрат та формування прибутку. Застосування методу необхідно коректно розмежувати змінну і постійну частини змішаних витрат, інакше розрахована точка беззбитковості матиме обмежену аналітичну цінність.

Точка беззбитковості в натуральному вираженні визначається як відношення суми постійних витрат до маржинального доходу на одиницю продукції. Підприємству з широким асортиментом доцільніше використовувати вартісний розрахунок за коефіцієнтом маржинального доходу або проводити аналіз за групами продукції зі стабільною структурою продажу. У поліграфії різні замовлення суттєво відрізняються за матеріаломісткістю і трудомісткістю, тому агрегована точка беззбитковості повинна тлумачитися обережно.

Операційний важіль характеризує чутливість операційного прибутку до зміни доходу. Висока частка постійних витрат підсилює реакцію прибутку на коливання обсягу діяльності. Підприємство з дорогим обладнанням і значним амортизаційним навантаженням спад реалізації швидко погіршує фінансовий результат через неможливість пропорційно скоротити постійні витрати. Разом з цим зростання завантаження може дати відчутний позитивний ефект за умови достатнього маржинального доходу.

Бюджетування формує планову базу для контролю витрат. Операційні бюджети деталізують доходи, виробництво, закупівлі, оплату праці та накладні витрати, а фінансові бюджети відображають рух коштів і прогностичний фінансовий стан. У замовному виробництві бюджет доцільно доповнювати плановою калькуляцією великих замовлень та лімітами за центрами відповідальності. Це дозволяє погодити ресурсні потреби з графіком надходження коштів від замовників.

Нормативний метод управління витратами передбачає встановлення норм споживання ресурсів і подальший аналіз відхилень. Його перевагою є можливість виявляти проблему близько до моменту її виникнення. В поліграфічному виробництві нормативи можуть встановлюватися для паперу, фарби, допоміжних матеріалів, часу роботи обладнання та технологічних відходів. Періодичний

перегляд норм потрібен після зміни технології, обладнання або характеристик матеріалу, оскільки застарілий норматив перетворює аналіз відхилень на формальну процедуру.

Директ-костинг відокремлює змінні витрати від постійних і використовується для короткострокових рішень щодо асортименту, додаткових замовлень та завантаження потужності. Метод не замінює повну калькуляцію для фінансової звітності, але дає корисну інформацію про внесок конкретного замовлення у покриття постійних витрат. Якщо підприємство має незавантажену потужність, рішення про додаткове замовлення варто оцінювати за приростом доходів і релевантних витрат, а не за середньою повною собівартістю.

Калькулювання за видами діяльності розподіляє непрямі витрати через фактори, які спричиняють виконання відповідних операцій [22]. На фабриці драйверами можуть бути кількість налаштувань, машинні години, кількість виробничих партій, замовлень на закупівлю або контрольних операцій. Метод потребує додаткової інформації та витрат на підтримання системи, тому його доцільність залежить від частки непрямих витрат, різноманітності продукції та можливості отримати надійні дані.

Time-driven ABC спрощує частину процедур через оцінювання вартості одиниці часу ресурсної потужності та часу виконання операції [23]. На поліграфічному підприємстві це може бути корисним під час оцінювання підготовчо-завершального часу, роботи дільниць післядрукарської обробки або адміністративних процесів, де кількість операцій відрізняється між замовленнями. Метод також допомагає побачити невикористану потужність, яка в традиційному розподілі непрямих витрат часто переноситься на продукцію без окремого аналізу. Факторний аналіз фінансового результату доповнює аналіз витрат. Зміна прибутку може бути пов'язана з доходом, собівартістю, адміністративними витратами, витратами на збут та іншими операційними статтями. Послідовне розкладання дає змогу оцінити внесок окремих груп у загальну зміну результату. У цій роботі факторний підхід буде використано в спрощеній формі, оскільки доступна публічна звітність не містить усіх

внутрішніх показників, потрібних для повної моделі.

Оцінювання ефективності управління витратами потребує набору показників, а не одного критерію. Доцільно використовувати витратомісткість реалізації, валову та операційну рентабельність, матеріаломісткість доходу, структуру операційних витрат, динаміку запасів і оборотність. Сукупне прочитання показників допомагає уникнути помилкового висновку, коли скорочення абсолютної суми витрат пояснюється падінням діяльності, а не реальним поліпшенням ресурсної ефективності.

У діяльності АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус» публічна звітність дозволяє провести аналіз динаміки доходу, собівартості, операційних витрат, чистого прибутку, запасів та структури витрат за економічними елементами у 2020-2022 роках [26; 27]. Внутрішні дані щодо норм матеріалів, машинного часу і собівартості окремих замовлень у відкритому доступі відсутні. Через це практичні рекомендації третього розділу будуть сформовані як система управлінських процедур і сценарні розрахунки, а не як твердження про факти, які не підтверджені звітністю.

Методична схема дослідження передбачає послідовність від загальної оцінки фінансово-економічного стану до деталізації структури витрат, визначення проблемних співвідношень і формування рекомендацій (табл. 1.3). На першому етапі аналізується динаміка основних фінансових показників. Далі досліджуються витрати за економічними елементами та їх співвідношення з доходом. Після цього оцінюється вплив витрат на маржу і прибуток, а в третьому розділі визначаються резерви, порядок їх реалізації та сценарний фінансовий ефект.

Методичний інструментарій управління витратами доцільно формувати відповідно до характеру рішення. Горизонтальний аналіз показує напрям зміни показника, структурний аналіз характеризує склад витрат, а факторний підхід пояснює причини відхилень. Жоден із цих методів окремо не дає достатньої основи для управлінського рішення, якщо відсутній зв'язок із виробничим обсягом, центром відповідальності та очікуваним фінансовим результатом. [16;

41; 45; 49; 53].

Таблиця 1.3 - Методичні інструменти управління витратами

Метод	Інформаційна база	Основне управлінське питання
Горизонтальний і вертикальний аналіз	Фінансова звітність	Як змінюються сума та структура витрат
Аналіз відхилень	Нормативи, бюджет, факт	Чому виникла перевитрата або економія
CVP-аналіз	Змінні та постійні витрати	Який обсяг забезпечує покриття витрат
Директ-костинг	Релевантні змінні витрати	Чи доцільне додаткове замовлення
ABC / Time-driven ABC	Операції, драйвери, час	Які процеси споживають непрямі ресурси

Нормативний метод і standard-cost особливо корисні у виробництві з повторюваними операціями. Ю. Глушач та О. Фальченко показують, що нормативна база дозволяє оцінювати відхилення фактичних витрат від заданих параметрів [37]. У поліграфії норми можуть встановлюватися за папером, фарбою, допоміжними матеріалами, машинним і трудовим часом. Регулярне оновлення нормативів потрібне після зміни технології або характеристик матеріалів.

CVP-аналіз використовується при оцінюванні впливу обсягу діяльності на прибуток. Його практична цінність залежить від коректного поділу витрат на постійні й змінні та від відносної стабільності структури продажу [20; 21]. На підприємстві з великою кількістю індивідуальних замовлень розрахунок загальної точки беззбитковості може бути грубим. Точніший результат дає аналіз окремих продуктових груп або типових технологічних маршрутів.

Директ-костинг корисний при короткостроковій оцінці додаткового замовлення за наявності вільної потужності. Рішення спирається на приріст доходу та релевантних витрат, оскільки частина постійних витрат у короткому

періоді зберігається. Застосування методу потребує обмеження: ціна, що покриває тільки змінні витрати та частину постійних, не може ставати звичайною практикою, якщо підприємство має забезпечувати повне відтворення ресурсів.

ABC-калькулювання корисне там, де непрямі витрати значні, а замовлення істотно відрізняються за складністю. Кількість налаштувань, контрольних операцій, виробничих партій або переміщень може пояснювати споживання ресурсів точніше, ніж єдина база розподілу [22]. На книжковій фабриці повна система ABC може бути занадто трудомісткою, тому доцільним є вибір кількох витратомістких процесів і перевірка їх драйверів на пілотній вибірці.

Time-driven ABC спрощує збір даних, оскільки використовує практичну потужність ресурсу та час виконання операції [23]. Метод придатний для друкарського та післядрукарського обладнання, якщо підприємство реєструє машинні години, підготовчий час і простої. Вартість хвилини або години ресурсу стає основою для оцінки замовлень, а відхилення фактичного часу показує, де виникає втрата продуктивності.

Бюджетування виконує координаційну функцію між продажами, закупівлями, виробництвом і фінансами. Гнучкий бюджет коригує змінну частину витрат відповідно до фактичного обсягу діяльності, завдяки чому оцінка відхилень стає справедливішою. Н. Й. Радіонова та інші дослідники пов'язують бюджетний контроль із відповідальністю структурних підрозділів [7; 42]. У замовному виробництві бюджет варто поєднувати з калькуляцією великих контрактів.

Бенчмаркінг витрат може використовуватися за наявності порівнянної інформації щодо процесів або нормативів. Порівняння загальної собівартості різних підприємств часто спотворюється через відмінності асортименту, масштабу і технології. Кориснішими є внутрішні зіставлення між змінами, машинами, типовими замовленнями та періодами. Вони дозволяють виявити стійкі відхилення без залежності від зовнішньої конфіденційної інформації.

Контроль витрат повинен завершуватися управлінською дією. Звіт про відхилення без установленого відповідального і строку реакції залишається

інформаційним документом. У практичній системі до кожного значного відхилення додається причина, відповідальний центр, погоджена дія і дата повторної перевірки. Це переводить аналіз із режиму констатації в режим фінансового регулювання.

Сукупність розглянутих методів формує основу подальшого аналізу АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус». Публічна звітність дозволяє оцінити динаміку доходу, собівартості, структури операційних витрат і рентабельності. Питання цінових, кількісних та часових відхилень потребують внутрішніх даних, тому у третьому розділі вони використовуються як запропонований управлінський контур, а не як нібито встановлені факти діяльності підприємства. Коефіцієнтний аналіз допомагає порівнювати різні періоди за умов зміни масштабу діяльності. Витратомісткість, матеріаломісткість і рентабельність переводять абсолютні суми у відносні показники. Це особливо корисно у 2022 році, коли обсяг реалізації підприємства помітно скоротився. Просте порівняння гривневих витрат могло б створити висновок про економію, хоча частина показників у розрахунку на одиницю доходу погіршилася.

Аналіз відхилень набуває практичної цінності після визначення порогу суттєвості. Розслідування кожної незначної різниці збільшує адміністративне навантаження і відволікає увагу від великих проблем. Порогове значення може поєднувати абсолютну суму та відсоток. Наприклад, відхилення паперу аналізується, якщо воно перевищує встановлену суму або допустиму частку від нормативної потреби.

Управлінський облік за центрами відповідальності підтримує розподіл повноважень і дозволяє оцінювати тільки ті показники, на які підрозділ реально впливає [48; 52]. Виробничу дільницю недоцільно оцінювати за ринковою ціною паперу, якщо закупівлю здійснює інша служба. Натомість кількісне відхилення матеріалу, технологічний брак і тривалість операцій можуть бути її зоною відповідальності.

Система показників повинна зберігати зв'язок із фінансовою метою. Виробничі коефіцієнти корисні настільки, наскільки вони пояснюють зміну

собівартості, маржі, оборотного капіталу або ризику. Це обмежує кількість метрик і спрощує регулярний звіт. Надмірна деталізація без управлінської дії створює додаткові витрати на збір інформації, які самі потребують економічного обґрунтування.

Розглянуті методи не вимагають одночасного впровадження. Підприємство може почати з нормативів основних матеріалів та аналізу великих відхилень, далі додати машинний час, гнучкі бюджети і деталізацію непрямих витрат. Поетапність дозволяє перевіряти користь кожного елемента та уникати складної системи, яку працівники не використовують у повсякденній роботі.

Теоретичний розділ формує критерій для практичного аналізу: витрата оцінюється через причину виникнення, можливість управлінського впливу та фінансовий наслідок. Критерій застосовується у другому розділі до відкритої звітності підприємства, а у третьому використовується як основа системи внутрішнього контролю.

Висновки до першого розділу

У першому розділі уточнено економічний зміст витрат як об'єкта фінансового управління. Нормативне трактування визначає умови їх визнання, тоді як управлінська інтерпретація охоплює планування ресурсів, відповідальність, контроль відхилень і оцінювання фінансового результату. Огляд праць українських та зарубіжних авторів показав розвиток досліджень від облікового відображення витрат до управління причинами їх виникнення. Встановлено залежність формування витрат виробничого підприємства від технології, виробничої програми, цін на ресурси, організації праці, використання обладнання, умов закупівель і стану запасів. Для поліграфічного виробництва окремого контролю потребують матеріаломісткість замовлень, параметри тиражу, підготовчі операції та завантаження обладнання.

Методичний інструментарій подальшого дослідження охоплює

горизонтальний і вертикальний аналіз, показники витратомісткості та рентабельності, аналіз структури витрат, оцінювання відхилень, бюджетування, нормативний метод, директ-костинг і калькулювання за видами діяльності. У практичній частині ці інструменти застосовуються з урахуванням інформаційних обмежень публічної звітності АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус».

2 Аналіз формування витрат АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус»

2.1 Фінансово-економічна характеристика АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус»

АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус» є виробничим підприємством поліграфічної галузі, основна діяльність якого пов'язана з виготовленням книжкової продукції. За даними річної інформації емітента за 2022 рік підприємство зареєстроване у Харкові, код ЄДРПОУ 02470187, місцезнаходження: вул. Різдвяна, 11 [27]. Організаційно-правова форма акціонерного товариства визначає вимоги до корпоративної звітності, завдяки чому частина даних, необхідних для фінансового аналізу, є відкритою.

Виробничий характер діяльності зумовлює значну роль матеріальних ресурсів та основних засобів у формуванні собівартості. У річній звітності за 2022 рік зазначено, що підприємство використовує поліграфічне обладнання, амортизація нараховується прямолінійним методом, а сума амортизації основних засобів за рік становила близько 3,44 млн грн [27]. Рівень зносу основних засобів на кінець 2022 року сягав 93,96 %, що свідчить про обмежені можливості технічної бази без оновлення або капітальних ремонтів.

Фінансовий аналіз підприємства за 2020-2022 роки доцільно проводити з урахуванням різкої зміни зовнішніх умов. У 2020 році на діяльність впливали карантинні обмеження та коливання попиту, у 2021 році спостерігалось відновлення доходу, а 2022 рік характеризувався воєнними ризиками, порушенням логістики та погіршенням платоспроможності частини контрагентів. У звітності за 2022 рік підприємство прямо вказує на вплив воєнних подій і загального стану економіки на очікувані обсяги доходу [27].

Основні результати діяльності за досліджуваний період узагальнено в таблиці 2.1. Зіставність показників забезпечено поданням даних в тис. грн за даними офіційних звітів за 2021 і 2022 роки, які містять порівняльну інформацію

за попередній період [26; 27].

Таблиця 2.1 - Основні фінансові результати підприємства у 2020-2022 роках, тис. грн

Показник	2020	2021	2022	2021/2020, %	2022/2021, %
Чистий дохід від реалізації	137 414	166 966	124 470	+21,51	-25,45
Собівартість реалізації	131 879	152 912	117 502	+15,95	-23,16
Валовий прибуток	5 535	14 054	6 968	+153,91	-50,42
Операційний прибуток	243	167	98	-31,28	-41,32
Чистий прибуток	200	164	90	-18,00	-45,12

У 2021 році чистий дохід від реалізації збільшився з 137,4 до 167,0 млн грн, тобто на 21,5 %. Собівартість реалізації зросла менш швидко, з 131,9 до 152,9 млн грн, унаслідок чого валовий прибуток підвищився з 5,5 до 14,1 млн грн. Позитивна зміна валової маржі свідчить про кращий розрив між доходом і собівартістю порівняно з 2020 роком. Проте операційний та чистий прибуток залишалися малими відносно виручки, що вказує на значне навантаження інших операційних витрат.

У 2022 році чистий дохід скоротився до 124,47 млн грн, або на 25,5 % порівняно з 2021 роком. Собівартість реалізації зменшилася до 117,50 млн грн, однак темп її скорочення був нижчим за темп падіння доходу. Валова маржа через це погіршилася. Чистий прибуток становив 90 тис. грн, що для підприємства з доходом понад 124 млн грн означає майже нульову чисту рентабельність. Фінансовий запас для покриття додаткових ризиків у такій ситуації є обмеженим.

Динаміка доходу й собівартості демонструє високу залежність фінансового результату від здатності підприємства адаптувати витрати до зміни обсягу реалізації (рис. 2.1). У 2021 році розрив між двома показниками розширився, а в 2022 році знову звужився. Подальший аналіз потребує оцінювання витратомісткості доходу та структури операційних витрат, оскільки скорочення

абсолютної суми значною мірою пояснюється меншим масштабом діяльності. Потрібно оцінити витратомісткість доходу та структуру операційних витрат.

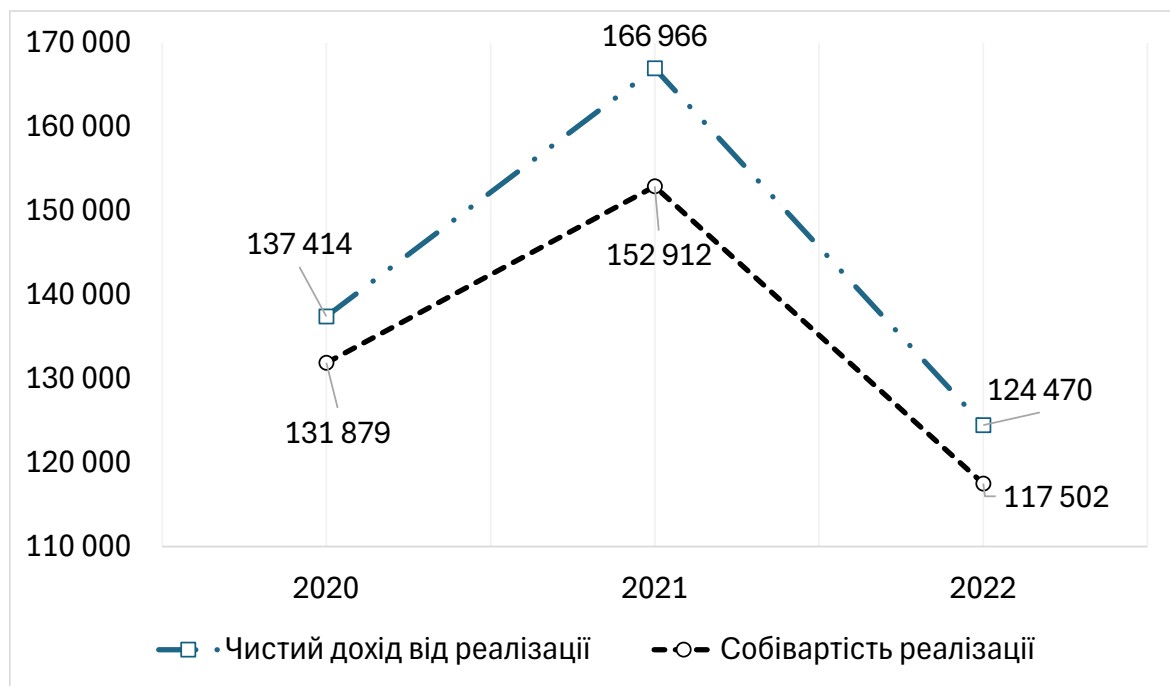


Рисунок 2.1 - Динаміка чистого доходу та собівартості реалізації у 2020-2022 роках, тис. грн.

Баланс підприємства також зазнав помітних змін. На кінець 2022 року вартість активів становила 75,49 млн грн проти 89,78 млн грн на початок року [27]. Запаси скоротилися з 22,02 до 11,45 млн грн, виробничі запаси з 16,18 до 8,80 млн грн, незавершене виробництво з 5,31 до 2,61 млн грн. Грошові кошти, навпаки, зросли з 1,73 до 6,27 млн грн. Таке поєднання може бути наслідком зменшення масштабу виробництва й обережнішого підходу до підтримання ліквідності в умовах високої невизначеності.

Суттєвий знос основних засобів створює окремий фінансовий ризик. Підприємство може підтримувати випуск на наявній технічній базі, однак старіння обладнання потенційно збільшує потребу в ремонтах, ризик простоїв і втрат матеріалів унаслідок технологічних відхилень. У системі управління витратами це означає необхідність розглядати витрати на ремонт і модернізацію у зв'язку з вартістю простою, браку та невикористаної потужності, а не оцінювати

їх лише як суму поточного періоду.

Кадровий фактор також впливає на структуру витрат. За відкритими даними річної звітності чисельність працівників у 2022 році зменшилася порівняно з попереднім роком, що узгоджується зі скороченням фонду оплати праці в структурі операційних витрат [27]. Зміна чисельності сама по собі не характеризує ефективність, тому її потрібно співвідносити з обсягом виробництва, продуктивністю, завантаженням обладнання та потребою в персоналі для збереження технологічної безперервності. Загальна оцінка 2020-2022 років показує, що підприємство зберегло прибутковість навіть у 2022 році, але абсолютний прибуток і рентабельність були низькими. У межах теми роботи найбільш важливим є те, що зміна собівартості та операційних витрат не повністю відповідала зміні доходу. Подальший аналіз має зосереджуватися на елементах витрат, які формують основне ресурсне навантаження та мають найбільший потенціал для управлінського контролю.

АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус» працює у виробництві, де фінансовий результат залежить від узгодженості комерційних і технологічних параметрів замовлення. Ціна контракту формується до завершення виробництва, тоді як частина фактичної собівартості стає відомою після списання матеріалів, відпрацювання машинного часу та завершення післядрукарських операцій. Через це попередня калькуляція відіграє роль фінансового фільтра ще до запуску тиражу.

Динаміка 2020-2022 років відображає різкі зміни масштабу діяльності. Чистий дохід зріс на 29,55 млн грн у 2021 році, після чого скоротився на 42,50 млн грн у 2022 році. Собівартість реалізації за цей самий час збільшилася на 21,03 млн грн і потім зменшилася на 35,41 млн грн. Різниця в темпах руху доходу та собівартості пояснює коливання валової маржі [26; 27].

У 2021 році валовий прибуток збільшився більш ніж удвічі, досягнувши 14,05 млн грн. Частка валового прибутку в доході становила 8,42 %, що було найкращим значенням у досліджуваному періоді. Наступного року показник знизився до 5,60 %. В абсолютному вимірі підприємство втратило 7,09 млн грн

валового прибутку порівняно з 2021 роком, хоча зберегло позитивну різницю між доходом і собівартістю.

Балансові показники додають до аналізу аспект фінансової адаптації. За даними звітності, активи на кінець 2022 року зменшилися до 75,49 млн грн, а запаси скоротилися майже вдвічі [27]. Зменшення запасів могло бути реакцією на падіння обсягів виробництва та складність постачання.

Оцінювати явище однозначно позитивно не слід, оскільки надто низький запас критичних матеріалів підвищує ризик простою. Стан основних засобів має прямий зв'язок із витратами. Високий ступінь зносу збільшує ймовірність ремонтів, технологічних відхилень і втрат часу. Низька амортизація за старого обладнання може тимчасово покращувати показники витрат, хоча одночасно накопичується інвестиційна потреба. Фінансовий аналіз повинен розглядати амортизацію разом із ремонтними витратами, простоем і майбутньою потребою у відновленні виробничої бази.

Виробничий характер підприємства пояснює значну частку матеріальних ресурсів у собівартості. Книжкова продукція є чутливою до характеристик паперу, картону, фарб і палітурних матеріалів, а заміна ресурсу часто потребує погодження із замовником. Висока матеріаломісткість зменшує можливість швидкого коригування витрат після укладання контракту, тому закупівельні ціни та нормативи споживання мають враховуватися ще на етапі комерційної пропозиції.

Звітність підприємства свідчить про наявність прибутку в усі три роки, однак його абсолютна величина залишається малою відносно доходу. Чистий прибуток 90 тис. грн у 2022 році дорівнює приблизно 0,07 % чистого доходу. За такого запасу будь-яке непередбачене відхилення великої статті може поглинути річний фінансовий результат. Один відсоток матеріальних затрат 2022 року становив близько 714,9 тис. грн, що у декілька разів перевищує фактичний чистий прибуток.

Відкрита звітність має обмеження для поглибленого аналізу. Вона не містить собівартості окремих тиражів, норм витрат паперу, даних про виробничий

брак, машинний час і завантаження дільниць. Тому подальші висновки розмежовують встановлені факти та управлінські припущення. Фактичні таблиці спираються на звітність [26; 27], а сценарні розрахунки третього розділу прямо позначені як розрахункові варіанти.

Порівняння доходу, собівартості та прибутку показує, що фінансовий стан підприємства залежить від здатності швидко перебудовувати витрати разом зі зміною виробничого навантаження. Частина витрат реагує на обсяг із часовим лагом. Договори, штатні витрати, ремонтні зобов'язання або закуплені запаси не зникають у момент скорочення продажу. Управлінський контур має фіксувати саме ці інерційні компоненти, оскільки вони визначають швидкість фінансової адаптації.

Організаційно-економічна характеристика підприємства має враховувати специфіку поліграфічного циклу. Виробництво книжкової продукції поєднує додрукарську підготовку, друк, фальцювання, комплектування блока, палітурні та оздоблювальні операції. Кожний етап використовує власні ресурси і може створювати обмеження для наступної дільниці. У фінансовому аналізі це означає, що рівномірне завантаження обладнання важливе для розподілу постійної частини накладних витрат.

Замовний характер виробництва відрізняє книжкову фабрику від підприємства з масовим стандартизованим випуском. Характеристики тиражу визначаються договором, а окремі матеріали можуть закуповуватися під конкретний проєкт. Це підвищує значення попередньої калькуляції і контролю залишків після завершення замовлення. Невикористаний спеціалізований матеріал може втратити ліквідність, якщо його характеристики не відповідають наступним замовленням.

Фінансовий цикл починається з погодження комерційних умов. Якщо замовник отримує відстрочку платежу, підприємство фінансує виробничі витрати до моменту надходження виручки. Чим довший виробничий цикл і строк розрахунку, тим більша потреба в оборотному капіталі. Тому собівартість і маржа мають оцінюватися разом із графіком платежів, особливо за великих тиражів та

значної частки матеріалів.

Виробничі запаси виконують страхову функцію, але одночасно зв'язують кошти. Строк поставки, мінімальна партія та стабільність споживання паперу, фарб і палітурних матеріалів істотно відрізняються. Загальний норматив запасу без поділу за групами може створити протилежні проблеми: надлишок дорогих позицій і дефіцит матеріалу, без якого зупиняється виробничий маршрут. У третьому розділі пропонується диференційована політика запасів.

Основні засоби визначають технічну межу виробничої програми. Обладнання впливає на швидкість, якість, норму технологічних відходів і потребу в ремонтному обслуговуванні. Знос основних засобів у фінансовій звітності є важливим індикатором, проте він доповнюється виробничими даними щодо аварійності та простоїв. Поєднання двох масивів інформації потрібне при виборі між ремонтом, модернізацією і заміною машини.

Кадрова складова витрат має оцінюватися за функціями та завантаженням. Поліграфічне виробництво потребує кваліфікованих операторів і технологів, тому різке скорочення персоналу може створити втрату компетенцій та вузькі місця. Фінансове управління повинно відокремлювати непродуктивний час від необхідної резервної потужності персоналу, особливо коли попит коливається між періодами.

Публічна звітність підприємства використовується у роботі як основне джерело фактичних даних [26; 27]. Показники 2020 року беруться з порівняльних граф звітності за 2021 рік, а 2021-2022 роки зі звітності за 2022 рік. Це забезпечує єдину методичну базу і не змішує дані з різних інформаційних ресурсів. Усі подальші розрахунки виконані на цій основі. Часова межа аналізу завершується 2022 роком. Обмеження часового горизонту 2022 роком дозволяє оцінити підприємство в заданих межах і не включати пізніші події до фінансових рядів. Джерела літератури також обмежені 2023 роком включно, тому теоретичний апарат відповідає тому самому часовому горизонту дослідження.

Підприємство працює на ринку, де продукт має значну варіативність за параметрами. Дві книги однакового тиражу можуть істотно відрізнятися за

форматом, кількістю фарб, щільністю паперу, палітуркою та кількістю післядрукарських операцій. Тому середня собівартість одиниці продукції має обмежене значення без поділу на типові технологічні групи. Замовний характер виробництва визначає доцільність позазовного калькулювання.

Комерційний ризик виникає, коли ціна замовлення фіксується раніше за закупівлю основних матеріалів. За нестабільних цін проміжок між погодженням договору та фактичним придбанням паперу може змінити очікувану маржу. Один із способів контролю полягає у встановленні строку дії калькуляції. Після його завершення фінансова служба повторно перевіряє основні ресурсні ціни перед підтвердженням виробничого запуску.

Інший аспект пов'язаний з дебіторською заборгованістю. Замовлення з прийнятною виробничою маржею може створювати значну потребу у фінансуванні за тривалої відстрочки платежу. У внутрішній калькуляції доцільно фіксувати графік авансу та остаточного розрахунку. Це дозволяє зіставляти комерційні умови клієнтів і визначати замовлення, які потребують найбільшого обсягу оборотного капіталу.

Виробничий цикл формує незавершене виробництво між дільницями. Затримка на одній операції збільшує строк перебування ресурсу в циклі та може порушити графік наступних замовлень. Фінансова оцінка часу виробництва корисна разом із календарним плануванням. Скорочення простою між операціями прискорює оборот вкладених коштів навіть за незмінної суми матеріальних витрат.

Управління якістю має прямий фінансовий вимір. Повторний друк потребує додаткового паперу, фарби, машинного часу і праці, а затримка може призвести до претензій клієнта. Облік витрат на невідповідність, запропонований у працях з управління якістю [35], дозволяє оцінити вартість проблеми в гривнях і порівняти її з витратами на профілактику та контроль.

Описані особливості пояснюють, чому аналіз підприємства не обмежується фінансовою звітністю. Звітність дає надійну базу для оцінки загальної динаміки, проте внутрішнє управління потребує інформації про замовлення, матеріали, час

і причини відхилень. Поєднання двох рівнів даних формує практичну модель третього розділу.

Поліграфічна продукція поєднує матеріальну і технологічну складові, тому управління витратами тісно пов'язане з виробничою специфікацією. Навіть невелика зміна формату або виду палітурки може вплинути на кількість паперу, час обладнання і набір післядрукарських операцій. Фінансова служба повинна отримувати ці параметри у стандартизованому вигляді, щоб калькуляція не залежала від ручного тлумачення замовлення.

Планування завантаження має фінансовий наслідок через постійні витрати. Якщо машини працюють нижче практичної потужності, частина амортизації, утримання приміщень і зарплати обслуговуючого персоналу розподіляється на менший випуск. Зростання собівартості у такій ситуації не обов'язково означає перевитрату ресурсів. Причиною може бути недовантаження, яке потребує комерційного або виробничого рішення.

Контроль строків замовлення пов'язаний з оборотністю. Матеріал, уже списаний у виробництво, перетворюється на незавершене виробництво і фінансується підприємством до реалізації та оплати. Скорочення календарного циклу здатне поліпшити грошовий потік без зміни бухгалтерської собівартості. Фінансування виробничого циклу особливо відчутне у великих контрактах із поетапним проходженням діляниць. У 2022 році умови господарювання підвищили значення виробничої стійкості. Запас критичних матеріалів, резервний графік і технічна готовність обладнання могли збільшувати окремі витрати, але зменшувати ризик зриву замовлення. Тому аналіз витрат воєнного року потребує обережності: частина додаткових витрат могла виконувати захисну функцію та підтримувати безперервність роботи.

Офіційна звітність залишається надійним джерелом для перевірки підсумкових сум. Рекомендації щодо внутрішнього обліку зберігають принципи фінансової звітності та розширюють аналітику всередині підприємства. У підсумку менеджмент отримує деталізацію, а бухгалтерська система зберігає можливість звірки та формування регламентованої звітності.

2.2 Аналіз складу, структури та динаміки витрат підприємства

Офіційний Звіт про фінансові результати АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус» містить інформацію про операційні витрати за економічними елементами. Порівняння 2020-2022 років дозволяє оцінити, як змінювалася ресурсна структура діяльності підприємства. До складу включено матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію та інші операційні витрати [26; 27].

Таблиця 2.2 - Динаміка і структура операційних витрат за економічними елементами

Елемент	2020	2021	2022	Частка 2020, %	Частка 2021, %	Частка 2022, %
Матеріальні затрати	59 158	77 783	71 492	41,87	44,53	52,59
Витрати на оплату праці	15 512	18 681	16 280	10,98	10,70	11,98
Відрахування на соціальні заходи	3 323	3 733	3 286	2,35	2,14	2,42
Амортизація	4 093	4 129	3 440	2,90	2,36	2,53
Інші операційні витрати	59 191	70 338	41 438	41,90	40,27	30,48
Разом	141 277	174 664	135 936	100,00	100,00	100,00

Загальна сума операційних витрат за економічними елементами зросла зі 141,28 млн грн у 2020 році до 174,66 млн грн у 2021 році. У 2022 році вона скоротилася до 135,94 млн грн. Абсолютне зменшення відносно 2021 року становило 38,73 млн грн, або 22,2 %. Однак чистий дохід за цей самий період зменшився на 25,5 %, тому скорочення витрат було дещо повільнішим за падіння реалізації.

Матеріальні затрати зросли з 59,16 млн грн у 2020 році до 77,78 млн грн у 2021 році, а в 2022 році знизилися до 71,49 млн грн. Їх частка в загальній сумі

елементів витрат поступово підвищилася з 41,9 % у 2020 році до 44,5 % у 2021 році та 52,6 % у 2022 році. Зміна є важливою для управління, оскільки у 2022 році понад половину операційних витрат за економічними елементами формували матеріальні ресурси.

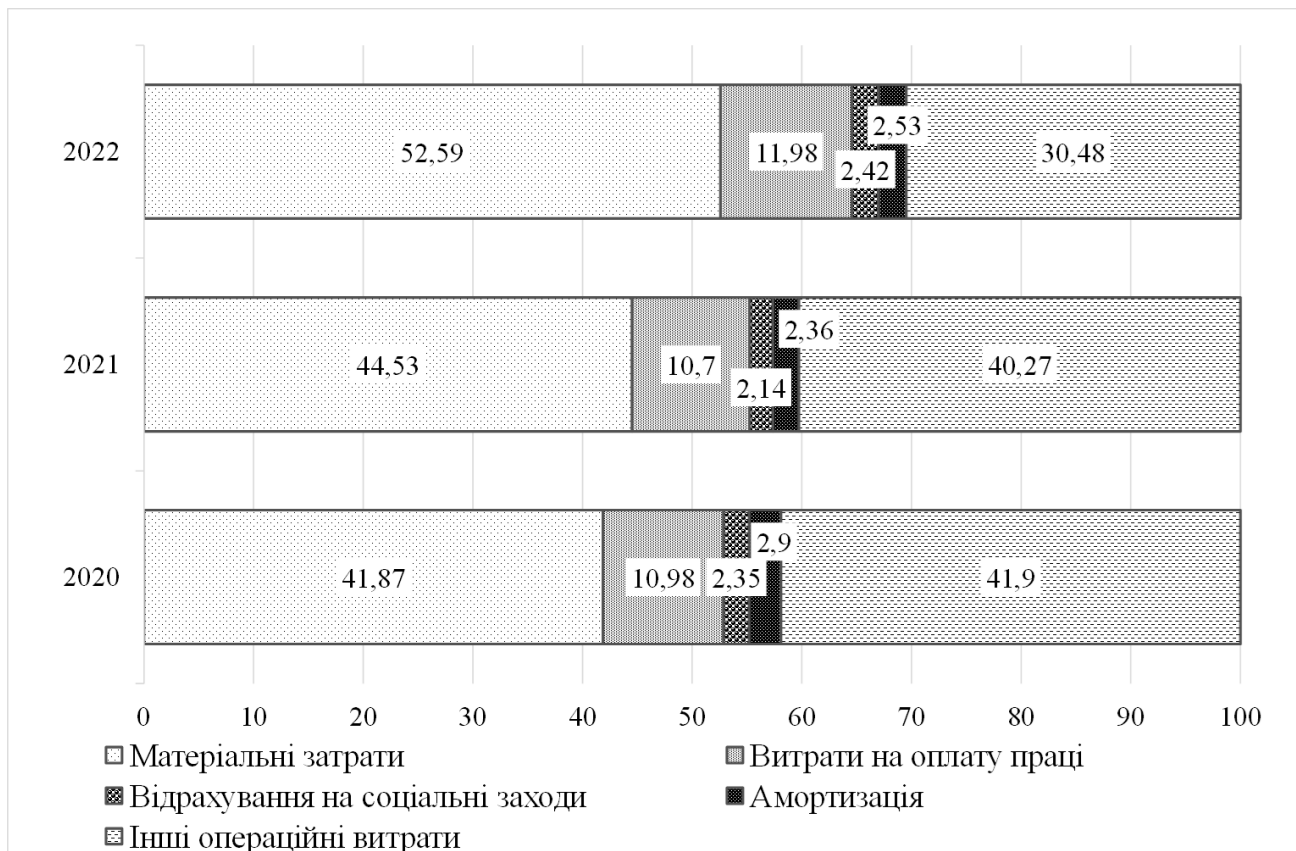


Рисунок 2.2 - Структура операційних витрат за економічними елементами, %

Зростання питомої ваги матеріальних затрат у 2022 році відбулося навіть за зменшення їх абсолютної суми. Причина полягає у значно швидшому скороченні інших операційних витрат. У фінансовому аналізі це показує, що основна зона чутливості собівартості змістилася в бік матеріальних ресурсів. Управлінські дії мають підвищувати точність норм, контроль відходів, обґрунтованість умов поставок, використання залишків матеріалів і калькулювання конкретних замовлень.

Витрати на оплату праці становили 15,51 млн грн у 2020 році, 18,68 млн грн у 2021 році та 16,28 млн грн у 2022 році. Їх частка у загальній сумі елементів витрат змінювалася помірно, від 11,0 % до 12,0 %. Зменшення фонду оплати праці у 2022 році відповідало скороченню масштабів діяльності, однак оцінити якість

такого коригування без внутрішніх даних про виробіток і використання робочого часу неможливо.

Амортизація протягом періоду залишалася відносно стабільною, від 4,09 млн грн у 2020 році до 4,13 млн грн у 2021 році та 3,44 млн грн у 2022 році. Її невисока частка в структурі поточних витрат не усуває проблеми технічного стану активів. За рівня зносу основних засобів 93,96 % у 2022 році існує ризик, що бухгалтерська сума амортизації недостатньо відображає економічну потребу в оновленні обладнання [27].

Інші операційні витрати за економічними елементами мали найбільшу мінливість. У 2020 році їх сума становила 59,19 млн грн, у 2021 році 70,34 млн грн, а в 2022 році 41,44 млн грн. Частка знизилася з близько 41,9 % у 2020 році до 30,5 % у 2022 році. В управлінні потрібна внутрішня деталізація цього елемента, оскільки агрегований показник може містити витрати різного характеру й різної керованості.

Співвідношення між витратами та доходом розраховано низку відносних показників. Витратомісткість реалізації визначено як відношення собівартості реалізованої продукції до чистого доходу, матеріаломісткість доходу як відношення матеріальних затрат до чистого доходу, а валову, операційну та чисту рентабельність як частку відповідного фінансового результату в доході.

Таблиця 2.3 - Відносні показники витрат та рентабельності

Показник	2020	2021	2022
Витратомісткість реалізації, %	95,97	91,58	94,40
Валова рентабельність, %	4,03	8,42	5,60
Операційна рентабельність, %	0,18	0,10	0,08
Чиста рентабельність, %	0,15	0,10	0,07
Матеріаломісткість доходу, %	43,05	46,59	57,44

Витратомісткість реалізації покращилася з 95,97 % у 2020 році до 91,58 % у 2021 році, що стало основою зростання валової рентабельності до 8,42 %. У 2022 році показник погіршився до 94,40 %, а валова рентабельність знизилася до 5,60

%. Отже, частина позитивних змін 2021 року не збереглася за різкого скорочення доходу наступного року. Матеріаломісткість доходу зросла з 43,05 % у 2020 році до 46,59 % у 2021 році та 57,44 % у 2022 році. Зміна більш виразна, ніж динаміка частки матеріалів у загальній сумі операційних витрат. У 2022 році на кожні 100 грн чистого доходу припадало близько 57,44 грн матеріальних затрат. Показник не є прямою калькуляцією собівартості продукції, однак він показує посилення ресурсного навантаження на дохід.

З'ясування причин зростання матеріаломісткості потрібні внутрішні дані про ціни закупівель, норми витрат і структуру виконаних замовлень. Публічна звітність не дозволяє розкласти зміну на ціновий та кількісний фактори. Через це в роботі не робиться висновок про перевитрату матеріалів як встановлений факт. Коректніше визначити зростання матеріаломісткості як сигнал для поглибленого контролю матеріальних потоків і калькуляцій за замовленнями. Порівняння структури витрат і балансу доповнює оцінку. Запаси на кінець 2022 року скоротилися майже удвічі, разом з цим матеріальна складова операційних витрат залишилася високою [27]. Це означає, що політика управління запасами в умовах зниження діяльності була жорсткішою, але економія оборотного капіталу не розв'язує питання вартості фактично спожитих матеріалів. Управління потребує окремого контролю цін закупівель і норм ресурсоспоживання.

Отримані результати показують, що найбільший потенціал для подальшого удосконалення лежить у площині матеріальних витрат та прозорості інших операційних витрат. Витрати на оплату праці й амортизація також потребують контролю, однак їх частка є меншою, а пряме скорочення здатне погіршити виробничу спроможність. Третій розділ тому буде орієнтований на підвищення точності планування і контролю, а не на пропорційне зменшення всіх статей.

Структурні зміни операційних витрат у 2020-2022 роках були істотними. Матеріальні затрати збільшилися з 59,16 млн грн до 77,78 млн грн у 2021 році, а потім скоротилися до 71,49 млн грн. Їх питома вага за цей період зросла з 41,87 % до 52,59 %. Зростання частки за зменшення абсолютної суми означає, що інші компоненти витрат скорочувалися швидше [26; 27].

Витрати на оплату праці змінювалися значно слабше, ніж дохід. У 2022 році вони становили 16,28 млн грн, що на 12,9 % нижче рівня 2021 року. Чистий дохід за цей період зменшився на 25,45 %. Відносна стабільність трудових витрат пояснюється тим, що частина персоналу потрібна для підтримання технологічної здатності підприємства навіть за нижчого завантаження виробництва.

Амортизаційні відрахування скоротилися з 4,13 млн грн у 2021 році до 3,44 млн грн у 2022 році. Їх частка в загальній сумі витрат залишалася близько 2,5 %. Невелика питома вага не означає незначущості основних засобів. Вона може відображати вікову структуру обладнання, тому фінансова служба має контролювати співвідношення амортизації, ремонтів і потреби у капітальних інвестиціях.

Інші операційні витрати за економічними елементами зменшилися з 70,34 млн грн у 2021 році до 41,44 млн грн у 2022 році. Їх частка скоротилася приблизно на десять процентних пунктів. Масштаб цієї статті вимагає внутрішньої деталізації. Агрегований показник не дозволяє встановити, яка частина пов'язана з послугами, ремонтами, логістикою, орендою, енергетикою або іншими операціями.

Матеріаломісткість доходу є найбільш показовим сигналом для теми дослідження. У 2020 році на 100 грн чистого доходу припадало 43,05 грн матеріальних затрат, у 2021 році 46,59 грн, у 2022 році 57,44 грн. Підвищення на 14,39 грн за два роки означає значне посилення залежності фінансового результату від цін і норм матеріалів. Управлінська реакція має бути спрямована на окремі драйвери, а не на загальне скорочення закупівель.

Витратомісткість реалізації у 2022 році становила 94,40 %, тоді як роком раніше показник дорівнював 91,58 %. Відновлення до рівня, близького до 2020 року, відбулося через те, що собівартість скорочувалася повільніше за дохід. Кожна десята частка процентного пункту у такому співвідношенні має помітний фінансовий ефект, оскільки база чистого доходу перевищує 124 млн грн.

Факторний зміст зміни валового прибутку можна подати через два блоки. Перший пов'язаний зі зниженням доходу, другий зі зміною співвідношення

собівартості та реалізації. Якщо маржа 2021 року зберігалася б за доходу 2022 року, умовний валовий прибуток становив би близько 10,48 млн грн. Фактичні 6,97 млн грн нижчі приблизно на 3,51 млн грн, що характеризує ефект погіршення валової маржі.

Адміністративні витрати зменшилися у 2022 році на 1,95 млн грн порівняно з попереднім роком. Витрати на збут, навпаки, зросли на 269 тис. грн, попри зниження доходу. Це не доводить неефективність збутових витрат, оскільки в умовах падіння ринку підприємство могло підтримувати канали продажу та клієнтські відносини. Внутрішня оцінка повинна співвідносити витрати з каналом, клієнтом і отриманою маржею. Операційний прибуток знизився з 243 тис. грн у 2020 році до 98 тис. грн у 2022 році. Його частка в чистому доході становила менше 0,2 % у кожному досліджуваному році. Низька операційна маржа звужує можливість самофінансування оновлення обладнання та формування резерву на непередбачені витрати. Тому навіть помірне покращення структури витрат може мати для підприємства відчутний фінансовий результат.

Валовий прибуток значно перевищував операційний, що свідчить про суттєве навантаження інших операційних статей після етапу формування собівартості реалізації. У 2022 році валовий прибуток дорівнював 6,97 млн грн, а операційний результат становив 98 тис. грн. Це зміщує увагу управління з виробничої собівартості на весь операційний контур, включаючи адміністративні витрати, збут та інші операційні платежі.

Показники 2022 року доцільно сприймати з урахуванням виняткових умов господарювання. Воєнні ризики впливали на логістику, енергопостачання, попит і доступність ресурсів. Тому порівняння з 2020-2021 роками не має зводитися до оцінки роботи менеджменту за одним темпом зміни. Зміст аналізу полягає у визначенні статей, де фінансова служба може підвищити прозорість та керованість незалежно від зовнішнього шоку.

Результати структурного аналізу створюють підставу для третього розділу. Найбільшу увагу потребують матеріальні затрати через їх суму і зростання матеріаломісткості, інші операційні витрати через агрегованість, а також система

попередньої оцінки маржі замовлення. Додатковий напрям стосується управління запасами, оскільки їх величина одночасно впливає на виробничу безперервність і потребу в оборотному капіталі.

Абсолютне скорочення операційних витрат у 2022 році становило 38,73 млн грн порівняно з 2021 роком. Найбільший внесок забезпечили інші операційні витрати, які зменшилися на 28,90 млн грн. Матеріальні затрати скоротилися лише на 6,29 млн грн. Різні темпи скорочення пояснюють зростання питомої ваги матеріалів у структурі за одночасного зменшення їх абсолютної суми.

Темп зниження матеріальних затрат у 2022 році становив близько 8,1 %, тоді як дохід скоротився на 25,45 %. Відставання матеріальної складової від темпу падіння реалізації могло бути пов'язане з ціновим фактором, структурою замовлень, запасами або технологічними умовами. Публічна звітність не дозволяє розмежувати ці причини, тому висновок про перевитрату без внутрішніх даних був би необґрунтованим.

Витрати на оплату праці скоротилися на 2,40 млн грн, соціальні відрахування на 447 тис. грн, амортизація на 689 тис. грн. Їх сукупна динаміка була повільнішою за скорочення доходу. Подібна динаміка часто виникає у витрат із постійною або умовно-постійною складовою. Вона підвищує собівартість одиниці за нижчого завантаження, навіть якщо підприємство зменшує абсолютний бюджет.

Зниження валової рентабельності з 8,42 % до 5,60 % означає втрату 2,82 процентного пункту. За доходу 2022 року один процентний пункт валової маржі відповідає приблизно 1,245 млн грн. Отже, різниця між фактичним показником і рівнем 2021 року має значний грошовий масштаб. Це не є прямим резервом економії, але показує фінансову вагу зміни співвідношення доходу та собівартості.

Чиста рентабельність у 2022 році була близькою до нуля. З позиції фінансової стійкості така маржа обмежує здатність підприємства поглинати цінові та операційні шоки. Зростання вартості матеріалів на частки відсотка може перевищувати річний чистий прибуток. Через це управління витратами має

концентруватися на великих статтях і ранньому виявленні відхилень.

Фінансовий аналіз не дає підстав стверджувати, що кожне зростання частки витрат є негативним. Наприклад, збільшення збутових витрат може підтримувати майбутній дохід, а ремонтні витрати знижувати ризик простоїв. Оцінка повинна спиратися на причинний зв'язок і результат. Відсутність такого зв'язку у відкритій звітності є аргументом на користь внутрішнього управлінського обліку.

2.3 Оцінювання впливу витрат на фінансові результати діяльності підприємства

Фінансовий результат підприємства визначається співвідношенням доходів і витрат, але управлінська оцінка потребує розуміння, на якому рівні формується основне навантаження. У діяльності АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус» у 2020-2022 роках валовий прибуток залишався позитивним, отже дохід від реалізації перевищував собівартість. Разом з цим після врахування адміністративних, збутових та інших операційних витрат операційний прибуток становив лише сотні тисяч гривень [26; 27]. У 2020 році валовий прибуток дорівнював 5,54 млн грн, тоді як операційний прибуток становив 243 тис. грн. У 2021 році валовий прибуток зріс до 14,05 млн грн, але операційний результат склав 167 тис. грн. У 2022 році валовий прибуток знизився до 6,97 млн грн, а операційний прибуток до 98 тис. грн. Різниця між валовим та операційним результатом пояснюється значними операційними витратами та впливом інших операційних доходів.

Таблиця 2.4 - Формування операційного фінансового результату, тис. грн

Показник	2020	2021	2022
Валовий прибуток	5 535	14 054	6 968
Інші операційні доходи	23 846	9 525	15 700
Адміністративні витрати	6 503	10 379	8 432
Витрати на збут	4 096	5 335	5 604
Інші операційні витрати	18 539	7 698	8 534
Операційний прибуток	243	167	98

У 2022 році адміністративні витрати становили 8,43 млн грн, витрати на збут 5,60 млн грн, інші операційні витрати 8,53 млн грн. Інші операційні доходи дорівнювали 15,70 млн грн [27]. Висока роль інших операційних доходів означає, що фінальний операційний результат залежав від основної маржі реалізації. Стійка модель фінансування передбачає, щоб основна діяльність створювала достатній запас прибутку для покриття операційних витрат без надмірної залежності від інших доходів.

Операційна рентабельність залишалася нижчою за 0,2 % у кожному році дослідження. Чиста рентабельність становила близько 0,15 % у 2020 році, 0,10 % у 2021 році та 0,07 % у 2022 році. Низькі значення означають, що навіть відносно невелике несприятливе відхилення витрат здатне поглинути прибуток. Через це система контролю повинна орієнтуватися на раннє виявлення відхилень, та на підсумкове порівняння після закриття періоду.

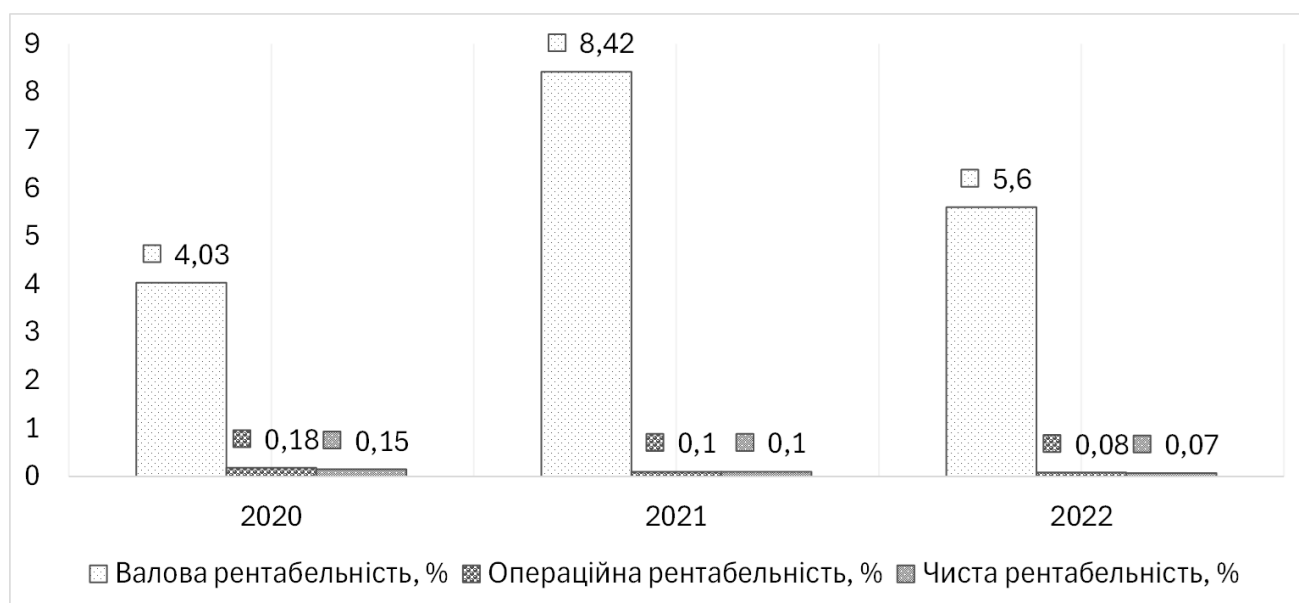


Рисунок 2.3 - Динаміка показників рентабельності, %

Чутливість фінансового результату додатково перевірено умовним розрахунком. За чистого доходу 124,47 млн грн збільшення витрат на 1 % від доходу дорівнювало б приблизно 1,245 млн грн, що суттєво перевищує фактичний чистий прибуток 90 тис. грн у 2022 році. Розрахунок не означає, що всі витрати прямо пропорційні доходу, але демонструє малий запас міцності фінансового

результату та потребу в точному контролі великих статей.

Матеріальні затрати є найбільшою складовою операційних витрат, тому навіть невелике відхилення у відсотках створює значну суму. Один відсоток від матеріальних затрат 2022 року становить близько 714,9 тис. грн. Це майже у вісім разів перевищує чистий прибуток підприємства за рік. Фінансовий ефект від удосконалення контролю матеріалів потенційно може бути відчутним, однак реалістичний резерв повинен підтверджуватися внутрішньою інформацією про норми, відходи та закупівельні ціни.

Адміністративні та збутові витрати мають іншу економічну природу. Їх пряме скорочення може впливати на якість управління, продажі та роботу з клієнтами. Доцільніше спочатку аналізувати повторювані послуги, непродуктивні операції, умови договорів і відповідність витрати її результату. Витрати на збут доцільно пов'язувати з каналом продажу, групою клієнтів або замовленням, якщо інформаційна система підприємства це дозволяє.

Значний рівень зносу основних засобів ускладнює трактування низької амортизації як позитивного фактора. Невисока сума амортизації зменшує поточні витрати, але не свідчить про низьку потребу в оновленні обладнання. Якщо підприємство відкладатиме інвестиції тривалий час, зростатимуть технологічні ризики й потенційні витрати на ремонт. Управління формуванням витрат повинно враховувати повну економічну вартість використання активів, а бухгалтерську амортизацію.

Висока матеріаломісткість і низька рентабельність створюють специфічну комбінацію ризиків. Підвищення закупівельних цін або технологічних витрат швидко погіршує маржу, а можливість компенсувати це підвищенням ціни залежить від умов контрактів і конкуренції. Зниження ризику потребує система попередньої калькуляції замовлення, яка використовує актуальні ціни матеріалів та дозволяє перевірити очікувану маржу до погодження комерційних умов.

Другою проблемою є агрегованість частини відкритої інформації. Показник «інші операційні витрати» за економічними елементами у 2022 році становив 41,44 млн грн [27], але його публічний формат не показує управлінську структуру.

На рівні підприємства цю суму доцільно деталізувати за центрами відповідальності, повторюваністю, контрольованістю та зв'язком із замовленнями. Без деталізації резерви визначаються лише приблизно.

Третя проблема стосується швидкості управлінської реакції. За умов різкого падіння доходу підприємство скоротило абсолютну суму операційних витрат, але матеріаломісткість і витратомісткість реалізації погіршилися. Це означає, що для наступних періодів фінансовий контроль має працювати з відносними показниками та гнучкими бюджетами, які перераховують допустимі витрати відповідно до фактичного рівня діяльності.

За результатами аналізу визначено три напрями удосконалення: попередній контроль витрат і маржі за замовленнями, посилення управління матеріальними витратами та впровадження бюджетного контролю за центрами відповідальності з гнучким порівнянням «факт проти скоригованого бюджету». Їх реалізація не потребує довільного скорочення персоналу або відмови від технічного обслуговування. Основна увага переноситься на точність інформації, відповідальність і раннє виявлення відхилень. Фінансовий результат 2020-2022 років формувався за дуже вузької операційної маржі. У 2021 році підприємство отримало найвищу валову рентабельність, проте операційний прибуток залишився нижчим за рівень 2020 року. Це показує, що поліпшення виробничої маржі не забезпечує аналогічної зміни кінцевого операційного результату, якщо інші статті витрат і доходів мають значний вплив.

Зростання матеріаломісткості до 57,44 % у 2022 році є найбільш виразною структурною зміною. Матеріальні затрати стали головною зоною фінансової чутливості. Контроль має охоплювати закупівельну ціну, норму списання, технологічний резерв, брак і залишки за замовленням. Публічна звітність не дозволяє розкласти 71,49 млн грн на ці компоненти, тому подальші пропозиції орієнтовані на створення внутрішньої аналітики.

Скорочення запасів у 2022 році зменшило суму коштів, відволіканих в оборотні активи, проте оцінка достатності запасу потребує інформації про строки поставки та критичність матеріалів. Умови воєнного періоду підвищують ціну

дефіциту окремих ресурсів. Через це єдиний норматив оборотності для всіх позицій недоцільний. Матеріали мають групуватися за вартістю, стабільністю споживання і ризиком переривання виробництва.

Аналіз доводить потребу поєднати дані фінансової звітності з оперативними показниками замовлень. Загальний коефіцієнт витратомісткості показує проблему, проте не визначає її місце. Картка замовлення, облік відхилень і центри відповідальності дозволять перейти від річної констатації до щомісячного та позамовного управління. Описана інформаційна архітектура покладена в основу пропозицій третього розділу.

Абсолютні зміни підтверджують асиметрію 2022 року. Дохід знизився на 42,50 млн грн, собівартість реалізації на 35,41 млн грн, а валовий прибуток на 7,09 млн грн. Операційний прибуток скоротився ще на 69 тис. грн. Поєднання цих змін показує, що підприємство адаптувало витрати до падіння діяльності, але швидкість адаптації була недостатньою для збереження маржі 2021 року.

Порівняння елементів операційних витрат демонструє різну еластичність. Інші операційні витрати скоротилися більш ніж на 41 %, матеріальні приблизно на 8 %, оплата праці майже на 13 %. Це підтверджує потребу у гнучкому бюджеті, де кожна стаття коригується за власним драйвером, а не за єдиним відсотком зміни обсягу реалізації.

Виявлена структура не обґрунтовує просте скорочення матеріальних закупівель. Папір та інші основні матеріали безпосередньо забезпечують виконання замовлень. Управлінське завдання полягає у зменшенні цінових і кількісних відхилень, кращому використанні залишків та точнішому плануванні. Перелічені напрями закладені у сценарні заходи третього розділу.

Таблиця 2.5 - Абсолютна зміна основних фінансових показників, тис. грн

Показник	2021 до 2020	2022 до 2021
Чистий дохід від реалізації	+29 552	-42 496
Собівартість реалізації	+21 033	-35 410
Валовий прибуток	+8 519	-7 086
Операційний прибуток	-76	-69
Чистий прибуток	-36	-74

Абсолютні зміни підтверджують різний масштаб реакції показників. У 2021 році приріст доходу перевищив приріст собівартості на 8,52 млн грн, що майже збігається зі збільшенням валового прибутку. У 2022 році падіння доходу перевищило скорочення собівартості на 7,09 млн грн, і валовий прибуток зменшився на аналогічну величину. Розрахунок чітко показує роль співвідношення темпів доходу і виробничої собівартості.

Таблиця 2.6 - Зміна операційних витрат за економічними елементами у 2022 році порівняно з 2021 роком

Елемент витрат	Абсолютна зміна, тис. грн	Темп зміни, %
Матеріальні затрати	-6 291	-8,09
Витрати на оплату праці	-2 401	-12,85
Відрахування на соціальні заходи	-447	-11,97
Амортизація	-689	-16,69
Інші операційні витрати	-28 900	-41,09
Разом	-38 728	-22,17

Скорочення операційних витрат відбувалося нерівномірно, оскільки понад три чверті їх загального зменшення припало на інші операційні витрати. Матеріальна складова скоротилася значно менше, внаслідок чого її частка у структурі витрат зросла. Подальші резерви економії доцільно шукати через уточнення норм використання матеріалів та обґрунтування закупівельних рішень з урахуванням особливостей окремих статей витрат.

Висновки до другого розділу

Аналіз АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус» за 2020-2022 роки виявив істотні коливання масштабу діяльності. Після зростання чистого доходу до 166,97 млн грн у 2021 році його величина знизилася до 124,47 млн грн у 2022 році. Собівартість реалізації скорочувалася повільніше за дохід, тому витратомісткість реалізації погіршилася з 91,58 % до 94,40 %. Чистий прибуток 2022 року становив 90 тис. грн, що свідчить про дуже малий запас фінансової

стійкості за прибутком.

Структурний аналіз виявив посилення ролі матеріальних ресурсів. Їх частка у загальній сумі операційних витрат за економічними елементами зросла до 52,59 %, а матеріаломісткість доходу досягла 57,44 %. Відкрита звітність не містить даних для підтвердження конкретної перевитрати, тому результат обґрунтовує потребу у внутрішньому контролі норм, закупівельних цін, відходів і витрат за замовленнями. Операційна та чиста рентабельність залишалася низькою, через що фінансовий результат чутливий до відхилень великих статей витрат. Додатковий ризик створює знос основних засобів на рівні 93,96 % у 2022 році. Подальше удосконалення доцільно зосередити на попередній калькуляції замовлень, контролі матеріальних витрат і бюджетуванні за центрами відповідальності.

3 Удосконалення управління формуванням витрат АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус»

3.1 Визначення резервів удосконалення управління формуванням витрат підприємства

Результати другого розділу дозволяють визначити резерви управління витратами без приписування підприємству недоліків, які не підтверджені відкритою інформацією. Публічна звітність показує високий рівень матеріаломісткості, низьку рентабельність та суттєвий знос основних засобів. Внутрішні дані про норми ресурсів, технологічні відходи й калькуляції замовлень відсутні, тому резерви доцільно трактувати як напрями перевірки та організації управлінського контролю, а не як встановлені суми прихованих витрат.

Перший резерв пов'язаний із підвищенням точності попередньої калькуляції замовлення. У поліграфічному виробництві параметри продукції визначають потребу в папері, картоні, фарбі, клеї, машинному часі та післядрукарських операціях. Якщо комерційна ціна погоджується без актуального розрахунку ресурсної потреби, підприємство ризикує отримати замовлення з недостатньою маржею. Попередня калькуляція повинна бути завершена до остаточного узгодження ціни й строків виконання.

Калькуляція доцільно формувати на основі карти замовлення. У ній фіксуються формат, тираж, кількість сторінок, кольоровість, вид паперу, тип палітурки, перелік операцій, нормативний відсоток технологічних відходів та потреба в машинному часі. За кожним матеріалом використовується актуальна закупівельна ціна, а для непрямих витрат застосовується база розподілу, що відповідає характеру споживання ресурсу. Після завершення замовлення планова калькуляція порівнюється з фактичною.

Другий резерв стосується матеріальних витрат. Їх частка у 2022 році перевищила половину операційних витрат за економічними елементами [27].

Контроль доцільно будувати через три блоки: закупівельна ціна, кількість фактично використаного матеріалу та залишки після виконання замовлення. Розмежування дозволяє не змішувати відповідальність служби закупівель і виробничих підрозділів та встановлювати причину відхилення одразу після закриття замовлення.

За основними матеріалами доцільно встановити нормативну кількість на конкретне замовлення та допустимий технологічний резерв. Після завершення операції фактичне списання порівнюється з нормативом. Якщо відхилення перевищує встановлену межу, працівник або керівник дільниці зазначає причину в короткому електронному коментарі. Це створює базу для подальшого аналізу повторюваних причин, зокрема налаштування обладнання, дефектів матеріалу, браку або зміни параметрів замовлення.

Контроль закупівельної ціни варто здійснювати окремо від технологічного використання матеріалу. За позиціями із значною питомою вагою доцільно вести історію цін та умов оплати за постачальниками. Рішення про закупівлю оцінюється за повною вартістю, включаючи доставку, можливу знижку, строк платежу та потребу у фінансуванні запасу. Нижча ціна не є достатньою підставою для вибору, якщо якість матеріалу підвищує ризик браку або постачальник вимагає значної передоплати.

Третій резерв полягає у підвищенні прозорості інших операційних витрат. Їх агрегована сума за економічними елементами у 2022 році становила 41,44 млн грн [27]. У внутрішньому управлінні доцільна деталізація за характером послуги, підрозділом, договором, періодичністю та можливістю впливу. Мета деталізації полягає в пошуку повторюваних або невикористаних витрат, а не у встановленні однакового ліміту скорочення для всіх статей.

Четвертий резерв пов'язаний із бюджетуванням за центрами відповідальності. Підрозділи повинні отримувати планові показники лише за тими витратами, на які їх керівники реально впливають. Виробничі дільниці можуть відповідати за використання матеріалів, допоміжні ресурси, простої та частину витрат праці. Адміністративні служби відповідають за власні договори та

бюджети. Фінансова служба консолідує інформацію та відокремлює контрольовані відхилення від зміни зовнішніх цін.

П'ятий резерв стосується використання гнучкого бюджету. Порівняння фактичних витрат із початковим річним планом може вводити в оману, якщо обсяг діяльності істотно змінився. Змінні статті бюджет слід перераховувати відповідно до фактичного обсягу виробництва або іншого релевантного драйвера. Постійні статті порівнюються з базовим лімітом. Це дозволяє відрізнити перевитрату від нормальної реакції витрат на зміну масштабу діяльності.

Шостий резерв пов'язаний із контролем невикористаної потужності. Високий знос основних засобів не дозволяє оцінювати простій виключно як втрату амортизації. Потрібно враховувати доступний машинний час, технічні простої, час налаштування й частку фактично продуктивної роботи. Інформація допоможе визначити, чи доцільніше інвестувати в ремонт певної одиниці обладнання, змінити графік завантаження або передати окрему операцію зовнішньому виконавцю.

Сьомий резерв стосується управління запасами. Скорочення запасів у 2022 році свідчить про істотну зміну їх обсягу [27]. Наступний етап полягає в диференціації матеріалів за вартістю, регулярністю використання та ризиком дефіциту. Дорогі позиції із передбачуваним споживанням потрібен жорсткіший контроль залишку, а для критичних матеріалів із тривалим строком поставки допустимий страховий запас може бути вищим. Фінансовий критерій повинен враховувати вартість зберігання та втрату ліквідності. Окремого контролю потребують зміни технічного завдання після запуску замовлення. Коригування формату, матеріалу, тиражу або оздоблення здатне спричинити додаткові витрати, які не були враховані в початковій ціні. Доцільно запровадити процедуру фінансового погодження зміни, де оцінюється додаткова потреба в матеріалах і часі. Якщо зміна ініційована замовником, інформація використовується для перегляду комерційних умов.

Результативність системи пропонується використовувати обмежений набір індикаторів. До нього можуть входити матеріальне відхилення за замовленням,

частка замовлень із фактичною маржею нижче планової, витратомісткість реалізації, матеріаломісткість доходу, частка незапланованих простоїв та обсяг запасів у днях споживання. Надмірна кількість показників ускладнить регулярний контроль і знизить увагу до відхилень, що мають фінансове значення.

Таблиця 3.1 - Матриця резервів удосконалення управління витратами

Напрямок	Проблема для контролю	Запропонований інструмент	Відповідальні
Попередня калькуляція замовлення	Недостатня маржа окремих замовлень	Картка замовлення, актуальні ціни, нормативи	Фінансова служба, технолог, продажі
Матеріальні витрати	Ціна, перевитрата, залишки	Роздільний аналіз цінового і кількісного відхилення	Закупівлі, виробничі дільниці
Інші операційні витрати	Низька прозорість агрегованої суми	Деталізація за договорами і центрами	Фінансова служба, керівники центрів
Бюджетування	Некоректне порівняння за зміни обсягу	Гнучкий бюджет	Фінансова служба
Основні засоби	Простої, ремонти, високий знос	Облік машинного часу, простоїв і ремонтів	Технічна служба, фінансова служба
Запаси	Вилучення коштів з обороту або дефіцит	Диференційовані нормативи запасу	Закупівлі, склад, фінансова служба

Матриця резервів показує, що основний ефект очікується від покращення інформації та дисципліни процесу, а не від разового скорочення бюджетів. Підприємство з низькою рентабельністю особливо небезпечно знижувати витрати, які підтримують якість і працездатність обладнання. Тому кожен резерв повинен проходити перевірку за критеріями впливу на маржу, якість, строки виконання та потребу в оборотному капіталі.

Резерви доцільно впроваджувати поетапно. Спочатку формується єдина

карта замовлення і перелік центрів відповідальності. Далі налаштовується збір фактичних даних за матеріалами й машинним часом. Після накопичення інформації встановлюються межі відхилень, а бюджети переводяться у гнучкий формат. Завершальний етап передбачає регулярний аналіз причин та коригування нормативів на основі фактичної статистики.

Резерв скорочення витрат слід відрізнити від простого урізання бюджету. Економічний резерв виникає там, де ресурс споживається понад обґрунтовану потребу, процес створює зайві операції або фінансове рішення приймається без достатньої інформації. Виробниче підприємство може мати високі витрати, які повністю виправдані технологією, і разом з цим втрачати кошти на невеликих, але регулярних відхиленнях у закупівлях, браку чи простоях.

Перший резерв пов'язаний з якістю попередньої калькуляції. Комерційна ціна замовлення має спиратися на актуальні ціни основних матеріалів, нормативний час обладнання, трудові витрати та обґрунтовану частку непрямих витрат. Якщо між розрахунком і запуском виробництва проходить значний час, калькуляція потребує повторної перевірки. Особливо це стосується паперу та матеріалів, ціни яких можуть змінюватися швидше за строк виконання договору.

Другий резерв виникає у закупівельній діяльності. Порівняння постачальників має враховувати ціну, якість, мінімальну партію, строк поставки та умови оплати. Найнижча ціна одиниці не завжди забезпечує найменшу фінансову потребу, якщо вона пов'язана з великою партією або передоплатою. Вартість запасу і строк відволікання коштів потрібно включати до оцінки комерційної пропозиції, особливо за обмеженої ліквідності.

Третій резерв стосується норм споживання матеріалів. Норматив повинен містити чисту потребу і технологічний резерв, а фактичне списання порівнюється з обома величинами. Перевищення технологічного резерву потребує пояснення за причиною. Такою причиною може бути властивість конкретного паперу, складність макета, нестабільність обладнання або виробнича помилка. Без коду причини фінансова служба бачить суму, але не отримує основи для рішення.

Четвертий резерв формується через час підготовчих операцій. Короткі

тиражі можуть мати високу собівартість одиниці через переналагодження, пробні відбитки та запуск післядрукарських операцій. Облік підготовчого часу за типом замовлення дозволить виявити групи продукції, де чинна база розподілу непрямих витрат занижує фактичне споживання ресурсів. Це важливо для ціноутворення і відбору замовлень із низькою маржею.

П'ятий резерв пов'язаний із простоем обладнання. Вартість простою складається з непродуктивного використання часу, частини заробітної плати, постійних накладних витрат і можливої втрати виручки. Ремонтна служба повинна фіксувати тривалість та причину простою, а фінансова служба оцінювати його вартісний наслідок. Облік простоїв дає змогу обґрунтувати, коли плановий ремонт дешевший за продовження експлуатації з частими аварійними зупинками. Шостий резерв міститься в адміністративних і договірних витратах. Періодичний перегляд сервісних контрактів, банківських тарифів, орендних платежів, зовнішніх консультацій та повторюваних послуг не потребує втручання у виробничий процес. Розмір кожної позиції може бути невеликим, проте регулярність створює помітний річний ефект. Перегляд проводиться за календарем, щоб рішення не залежало від випадкової уваги конкретного працівника.

Сьомий резерв пов'язаний з управлінням запасами. ABC-класифікація за вартістю і додаткове групування за критичністю дозволять встановити різні правила контролю. Дорогі та передбачувані матеріали потребують точнішого плану постачання, а критичні позиції з довгим строком поставки можуть мати більший страховий запас. Таке розмежування зменшує ризик одночасного виникнення надлишкових запасів і дефіциту ресурсів, потрібних для конкретного тиражу.

Восьмий резерв полягає у скороченні повторних операцій через якість. Поліщук і Бернадська підкреслюють значення облікового забезпечення витрат на якість продукції [35]. На книжковій фабриці доцільно окремо фіксувати матеріали і час, витрачені на виправлення браку, повторний друк, додатковий контроль та рекламачії. Показник вартості невідповідності має входити до звіту дільниці, де

виникла причина відхилення.

Дев'ятий резерв має інформаційний характер. Затримка даних зменшує цінність контролю, оскільки помилка повторюється в наступних замовленнях. Електронний облік, розглянутий І. Шепель [44], дає можливість прискорити накопичення фактичних витрат. У роботі не пропонується дорогий комплексний ІТ-проект. На початковому етапі достатньо єдиного реєстру замовлень, довідника нормативів та щотижневого звіту про значні відхилення.

Фінансовий ефект резервів залежить від дисципліни впровадження. Якщо економію визначено у відсотках без відповідального процесу, вона залишається плановою цифрою. Кожен резерв повинен мати джерело даних, базовий показник, відповідального, строк і спосіб підтвердження результату. Фіксація джерела кожного резерву знижує ризик подвійного рахунку, коли одна й та сама економія одночасно відноситься до закупівельної ціни та загального скорочення матеріальних витрат.

Формування резервів починається з ранжування статей за фінансовою вагою та керованістю. Велика сума витрат сама по собі не свідчить про наявність резерву. Наприклад, матеріали є основною статтею поліграфічного виробництва, тому значна їх частина технологічно необхідна. Управлінський інтерес становить різниця між обґрунтованою потребою і фактичним споживанням, а також відхилення закупівельної ціни від погодженого орієнтира. Матриця резервів повинна поєднувати фінансову значущість і можливість впливу. Високий пріоритет отримують статті, де навіть невелика зміна створює помітний ефект і де підприємство має інструмент реагування. Матеріальні витрати, попередня калькуляція, інші операційні витрати та запаси через це віднесені до першочергових напрямів. Амортизацію неможливо зменшити управлінською вказівкою без зміни активів або облікової політики.

Резерви доцільно оцінювати у двох формах. Перша форма зменшує витрати звітного періоду і безпосередньо впливає на прибуток. Друга вивільняє оборотний капітал або скорочує ризик майбутніх витрат. Зниження надлишкового запасу належить переважно до другого виду, тоді як зменшення перевитрати матеріалу

впливає на собівартість. Їх підсумовування в одну цифру без пояснення завищує оцінку результату.

Потенціал закупівельних рішень слід перевіряти на основі історії цін. За кожним основним матеріалом можна розраховувати середню ціну, найкращу погоджену ціну, ціну останньої закупівлі та відхилення від бюджетного рівня. Додатково фіксуються умови оплати і поставки. Історія цін дозволяє відрізнити ринкове подорожчання від результату конкретного договору, що важливо для справедливої оцінки закупівельної служби.

Потенціал виробничих резервів встановлюється за відхиленнями норм. Якщо фактичне споживання матеріалу стабільно перевищує норматив на конкретному типі продукції, можливі дві причини. Норматив застарів або процес має стійку втрату ресурсу. У першому випадку його потрібно оновити, у другому провести технологічний аналіз. Штучне збереження нереалістичної норми створює постійну формальну перевитрату і знижує довіру до системи контролю.

Резерви адміністративних витрат виявляються через реєстр повторюваних платежів. Корисно групувати договори за функцією, строком, періодичністю та відповідальним підрозділом. Перед пролонгацією перевіряється фактичне використання послуги, зміна тарифу і наявність альтернатив. Перегляд повторюваних платежів можна реалізувати в короткому бюджетному циклі без скорочення персоналу та втручання у виробничу технологію.

Управління витратами на збут варто пов'язати з клієнтом або каналом продажу там, де це дозволяють дані. Частина витрат може бути необхідною для підтримання довгострокових контрактів, інша пов'язана з разовими операціями. Показник витрат на збут у відсотках до доходу не відображає цієї різниці. Оцінка маржі після прямих витрат на обслуговування клієнта дає точнішу основу для комерційних рішень. Пошук резервів не повинен створювати стимул до приховування проблем. Якщо керівник центру відповідальності оцінюється тільки за економією бюджету, він може переносити ремонт або відмовлятися від необхідного запасу. Система показників повинна одночасно враховувати витрати, якість, строки та надійність виробництва. Баланс показників зменшує ризик

локальної економії, що погіршує загальний фінансовий результат.

Оцінка резервів має починатися з базової лінії. Підприємство фіксує показники періоду, з яким надалі порівнюється результат: ціни основних матеріалів, середні відходи, час типових операцій, сума повторних робіт і частка термінових закупівель. Без базової лінії будь-яка економія може пояснюватися зміною асортименту або ринку, а не дією запропонованих заходів.

Показник закупівельної економії варто розраховувати від порівнянної ціни за однакових умов якості, партії і оплати. Знижка за великий обсяг може збільшити запас і потребу у фінансуванні, тому чистий ефект потребує окремого розрахунку. Фінансова служба оцінює сумарний наслідок договору, а не окрему ціну в рахунку.

Матеріальний резерв підтверджується після розділення цінового та кількісного ефекту. Якщо ціна паперу зросла на ринку, відхилення не повинно повністю відноситися на закупівельну службу. Якщо фактичне споживання перевищило норматив, причина визначається у виробничому процесі. Таке розмежування підвищує довіру до системи і зменшує конфлікт між підрозділами.

Контроль інших операційних витрат потребує календаря договорів. У реєстрі фіксується дата завершення, відповідальний, сума за попередній період, умови індексації та результат перегляду. Це дозволяє планувати переговори до продовження контракту за чинними умовами. Економія підтверджується різницею між порівнянними умовами, а не відмовою від послуги, яка була необхідною для виробництва.

Управління запасами можна доповнити показником днів покриття потреби. За кожною значущою групою розраховуються поточний залишок, прогнозне споживання і строк поставки. Якщо покриття істотно перевищує норматив, нова закупівля потребує додаткового погодження. Якщо показник наближається до мінімального рівня, відповідальний отримує сигнал про ризик дефіциту.

Резерви за обладнанням оцінюються через суму простоїв і ремонтів, а не через мінімізацію ремонтного бюджету. Машина з вищими плановими витратами на обслуговування може мати нижчу загальну вартість експлуатації, якщо рідше

зупиняється і створює менше браку. Фінансовий показник повинен включати сукупний наслідок, що дозволяє приймати інвестиційні рішення на фактичній базі.

3.2 Формування системи управління витратами за замовленнями та центрами відповідальності

Запропонована система управління витратами будується навколо замовлення як основного носія доходу та значної частини виробничих витрат. На поліграфічному підприємстві замовлення має чіткі параметри і проходить послідовність виробничих операцій, тому його можна використовувати як об'єкт планування, калькулювання та контролю. Фінансова інформація повинна супроводжувати замовлення від комерційної пропозиції до остаточного визначення фактичної маржі.

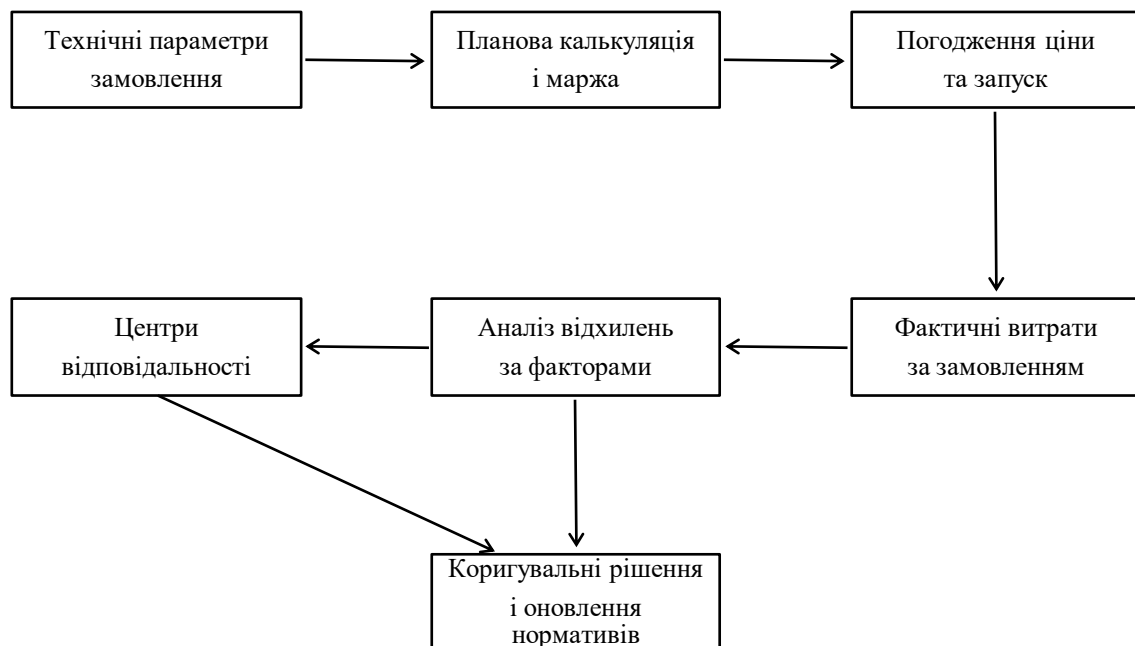


Рисунок 3.1 - Схема управління витратами за замовленням

На першому етапі комерційний підрозділ формує технічні параметри

замовлення та очікувану ціну. Технологічна служба визначає маршрут і нормативи ресурсів. Закупівельна служба надає актуальні ціни матеріалів, а фінансова служба розраховує планову собівартість та маржу. Якщо очікувана маржа нижча за внутрішньо встановлений рівень, замовлення повертається на уточнення ціни, технології або умов виконання.

За кожним замовленням пропонується створити електронну картку з унікальним кодом. Вона містить планові та фактичні показники, але не повинна дублювати всю технологічну документацію. Мінімальний фінансовий блок включає дохід, прямі матеріали, пряму оплату праці або трудовий час, машинний час, розподілені виробничі витрати, витрати на зовнішні послуги та розраховану маржу. Після закриття замовлення система формує відхилення за основними групами.

Таблиця 3.2 - Запропонована структура картки замовлення

Блок картки	Зміст
Ідентифікація	Код, замовник, продукт, тираж, строк
Технічні параметри	Формат, папір, кольоровість, палітурка, маршрут
Планові матеріали	Норма, технологічний резерв, ціна, сума
Плановий час	Машинні та трудові години за операціями
Планова калькуляція	Прямі та розподілені витрати, маржа
Фактичні дані	Списання матеріалів, час, зовнішні послуги
Відхилення	Цінове, кількісне, часове, маржинальне
Результат	Фактична собівартість і маржа замовлення

Розподіл непрямих витрат потрібно проводити за кількома базами, якщо їх частка є суттєвою та поведінка відрізняється. Витрати на утримання друкарського обладнання можна пов'язувати з машинними годинами, витрати підготовки з кількістю налаштувань або партій, а частину післядрукарських витрат з трудовим часом. Бази мають бути достатньо простими для регулярного використання і разом з цим відображати причинний зв'язок. Відповідальність за відхилення закріплюється за центрами, які можуть впливати на відповідний фактор.

Закупівельна служба відповідає за відхилення закупівельної ціни в межах погоджених технічних вимог. Виробнича дільниця аналізує відхилення кількості матеріалу та часу операції. Фінансова служба відповідає за коректність методики розподілу, своєчасність звітності та консолідацію даних, але не підміняє відповідальність виробничих керівників.

Межа суттєвості відхилення має бути диференційованою. Навіть невеликий відсоток відхилення за дорогими матеріалами може створити значну суму. За дрібними допоміжними позиціями детальне пояснення кожного відхилення, навпаки, збільшуватиме адміністративне навантаження. Доцільно поєднати абсолютний та відносний критерії, наприклад вимагати коментар, якщо відхилення перевищує встановлений відсоток і мінімальну суму. Щомісячний звіт за центрами відповідальності повинен містити план, гнучкий план, факт, відхилення та коротку причину для суттєвих позицій. Гнучкий план перераховує змінні витрати до фактичного обсягу діяльності, що робить порівняння коректнішим. За постійними витратами зберігається затверджений ліміт, якщо зміна не була окремо погоджена. Звіт має бути коротким, щоб керівник міг швидко побачити проблему.

Щоквартально фінансова служба узагальнює повторювані причини відхилень. Якщо одна причина виникає систематично, доцільно переглянути процес або норматив. Наприклад, постійне перевищення норми певного матеріалу може свідчити про невідповідність нормативу реальній технології, нестабільну якість сировини або технічний стан обладнання. Коригування норми допустиме лише після встановлення причини, інакше система втратить контрольну функцію.

Планування закупівель пропонується пов'язати з підтвердженням портфелем замовлень та мінімальним страховим запасом. За кожною значущою позицією визначаються середнє споживання, строк поставки, мінімальна партія та критичність для виробництва. У фінансовому плані відображається дата очікуваного платежу, що дозволяє синхронізувати закупівлі з грошовим потоком. Передоплата постачальнику повинна проходити оцінку впливу на ліквідність.

Контроль витрат на ремонт і технічне обслуговування доцільно пов'язати з

історією простоїв конкретного обладнання. Високий знос активів підприємства робить цей блок особливо актуальним [27]. За кожною основною машиною можна вести витрати на ремонт, години простою та втрачену доступну потужність. На підставі накопичених даних фінансова служба разом із технічними фахівцями оцінює доцільність подальших ремонтів або інвестиційного оновлення.

Запровадження системи не обов'язково потребує придбання дорогого програмного комплексу на початковому етапі. Першу версію можна реалізувати засобами наявної облікової системи та стандартизованих електронних форм, якщо вони мають єдині довідники замовлень, матеріалів і центрів відповідальності. Після перевірки методики доцільно оцінити потребу в інтеграції з ERP або виробничою інформаційною системою.

Вимоги до якості даних мають бути закріплені окремим регламентом. Код замовлення повинен використовуватися в усіх документах, що стосуються списання матеріалів і виробничих операцій. Відсутність коду унеможливорює точне віднесення витрат і знижує достовірність калькуляції. Виправлення помилки потребує зберігати історію коригувань, щоб фінансова служба могла простежити зміну показника.

Результативність впровадження пропонується оцінити через провести тримісячний пілот на групі замовлень, які мають різний тираж і технологічну складність. Під час пілоту перевіряється достатність даних, трудомісткість введення інформації, якість розподілу непрямих витрат і зрозумілість звіту для керівників. Після завершення періоду правила коригуються, а система поширюється на інші замовлення.

Управлінський ефект від системи проявляється через швидше виявлення відхилень і точніше ціноутворення. Якщо підприємство бачить фактичну маржу за типами замовлень, воно може переглядати комерційні умови, технологічні маршрути або мінімальний прийнятний тираж. Дані центрів відповідальності дозволяють відрізнити вплив зовнішньої ціни ресурсу від внутрішньої неефективності та спрямувати рішення на конкретну причину.

Фінансовий контроль повинен зберігати баланс між економією та

надійністю виробництва. Система не передбачає санкцій за кожне негативне відхилення, оскільки частина перевищень може бути економічно обґрунтованою, наприклад через зміну вимог замовника або необхідність запобігти браку. Основним завданням є отримання поясненої інформації, яка дозволяє відрізнити кероване рішення від повторюваної втрати ресурсів.

Система управління витратами за замовленнями будується навколо єдиного ідентифікатора. Код замовлення пов'язує комерційні умови, технологічну карту, списання матеріалів, машинний час, зовнішні послуги та фінансовий результат. Єдиний код замовлення скорочує кількість ручних звірок між підрозділами і дозволяє аналізувати маржу після завершення виробництва. Надалі накопичена база стає джерелом нормативів для типових продуктів. Картка замовлення повинна залишатися компактною. Надмірна кількість полів погіршує дисципліну заповнення та перетворює інструмент контролю на дублювання технологічної документації. Фінансовий блок доцільно обмежити доходом, прямими матеріалами, прямою працею, машинним часом, зовнішніми послугами, розподіленими накладними витратами та маржею. Детальні технічні параметри зберігаються у відповідній виробничій системі.

Попередня калькуляція погоджується до підтвердження ціни замовнику. Якщо очікувана маржа нижча за встановлений рівень, рішення передається на вищий рівень відповідальності. Причина винятку фіксується окремо: стратегічний клієнт, завантаження вільної потужності, тест нового продукту або інша обґрунтована мета. Погодження винятків залишає можливість приймати низькомаржинальні замовлення, якщо керівництво свідомо оцінює причину та очікуваний результат.

Після завершення замовлення планова калькуляція зіставляється з фактичною. Відхилення матеріалів розділяються щонайменше на ціну і кількість, а машинний час порівнюється з нормативом. Відхилення непрямих витрат аналізується в межах центру відповідальності, а не окремого тиражу, якщо прямий причинний зв'язок відсутній. Послідовний аналіз зменшує ризик довільного перенесення накладних витрат між замовленнями.

Центри відповідальності формуються відповідно до можливості впливати на показник. Закупівельний підрозділ відповідає за ціну і комерційні умови в межах затвердженої специфікації. Виробнича дільниця контролює кількісні відхилення матеріалів і час операцій. Технічна служба відповідає за планові ремонти та простой обладнання. Фінансова служба консолідує інформацію, перевіряє методику і готує звіт для керівництва [48].

Бюджетний цикл пропонується організувати щомісячно з квартальним переглядом параметрів. План доходу пов'язується з портфелем замовлень, план матеріалів із виробничою програмою, а адміністративні витрати контролюються за лімітами. Фактичний обсяг може істотно відхилятися від плану, тому змінні статті перераховуються на фактичний драйвер. Лише після цього визначається економія або перевитрата, яка потребує управлінської реакції.

Система порогів допомагає зосередити увагу на суттєвих відхиленнях. Наприклад, матеріальне відхилення може аналізуватися, якщо перевищує одночасно встановлений відсоток і мінімальну суму. Малий відсоток за дорогим папером здатний бути фінансово вагомим, а великий відсоток за рідкісним допоміжним матеріалом не завжди виправдовує глибоке розслідування. Порогові значення уточнюються після трьох місяців пілотної експлуатації.

Щомісячний управлінський звіт доцільно обмежити показниками, які приводять до рішення. До них належать матеріаломісткість, частка замовлень із маржею нижче нормативу, сума цінових і кількісних відхилень, вартість браку, години простою, оборотність основних груп запасів та виконання бюджету центрів витрат. Велика кількість другорядних індикаторів знижує увагу до відхилень, що мають найбільший фінансовий наслідок. Інформаційна система може розвиватися поступово. Перший етап використовує електронні таблиці або наявний обліковий продукт, другий передбачає інтеграцію з виробничими даними, третій формує аналітичні панелі. Послідовність знижує ризик витрат на програмне забезпечення до перевірки методики. Невдала методика, перенесена в інформаційну систему, лише швидше створюватиме неправильні управлінські сигнали.

Пілотне впровадження доцільно проводити на групі замовлень із різною складністю. У вибірку варто включити короткий і великий тираж, продукцію з різними видами палітурки та замовлення з високою часткою матеріалів. Після завершення пілоту оцінюється повнота даних, трудомісткість заповнення, стабільність нормативів та сума виявлених відхилень. Розширення системи на все виробництво здійснюється після коригування процедури.

Практична придатність запропонованої системи визначається її зв'язком із фінансовим результатом. Якщо звіт показує перевитрату, керівник має бачити її вплив на маржу замовлення або бюджет центру. Коли зміна показника не впливає на рішення, його доцільність у регулярному звіті сумнівна. Відбір показників за їх впливом на рішення стримує надмірне ускладнення системи і зберігає фінансову спрямованість роботи.

Розподіл відповідальності доповнюється регламентом погодження. Значне перевищення матеріального нормативу фіксує виробнича дільниця, технолог надає пояснення, фінансова служба оцінює суму, а керівник затверджує коригувальну дію. Аналогічну послідовність можна застосувати до закупівельних цін, простоїв і договірних витрат. Регламент визначає строк реакції, щоб відхилення не переходило до наступних замовлень.

Коди причин відхилення мають бути короткими та стабільними. Надмірно детальний довідник ускладнює заповнення, а надто загальний не дає матеріалу для аналізу. На першому етапі достатньо виділити ціну, норму, брак, переналагодження, простій, термінову закупівлю, зміну специфікації та зовнішню причину. Після накопичення даних довідник можна уточнювати на основі фактичної частоти подій. Місячний звіт керівництву повинен показувати тенденцію, а не одиничний випадок. Якщо перевитрата виникла один раз через нестандартне замовлення, вона потребує пояснення, але не обов'язково зміни системи. Повторення тієї самої причини протягом кількох періодів свідчить про процесну проблему. Графік динаміки допомагає відрізнити випадковість від стійкого відхилення.

Фінансова служба виконує методичну роль і не повинна підміняти

виробничих фахівців у визначенні технологічних причин. Її завдання полягає у переведенні відхилення у грошову оцінку, перевірці правил калькулювання, консолідації даних і контролі виконання погоджених рішень. Технологічний висновок готує відповідний фахівець, що зберігає компетентність і відповідальність процесу.

Після тримісячного пілоту підприємство отримує перший набір фактичних даних про відхилення. На цьому етапі можна переглянути нормативи, пороги суттєвості та форму звіту. Якщо збір окремого показника потребує значних витрат часу і не приводить до рішення, його вилучають. Відмова від показників, що не впливають на рішення, робить систему компактнішою та економічно виправданою.

Інтеграція з бухгалтерським обліком має забезпечувати звірку сум, але управлінська аналітика може бути детальнішою за фінансові рахунки. Код замовлення і центр відповідальності використовуються як додаткові аналітичні ознаки. Після закриття періоду суми управлінського реєстру звіряються з бухгалтерськими даними, що підтримує надійність інформації та спрощує пошук помилок.

3.3 Сценарне оцінювання фінансового ефекту запропонованих заходів

Оцінювання фінансового ефекту потребує розмежування фактичних даних і розрахункових припущень. Фактична база цього підрозділу відповідає звітності підприємства за 2022 рік. Відсотки потенційного зниження витрат не є фактом діяльності АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус» і використовуються виключно для сценарної оцінки масштабу можливого результату. Реальні значення можуть бути встановлені лише після внутрішнього аналізу замовлень та відхилень.

У сценарії прийнято обережні параметри, які не передбачають скорочення

виробничого персоналу або відмову від технічного обслуговування. Розрахунок включає зменшення матеріальних затрат на 2 % через контроль норм, закупівельної ціни та залишків; адміністративних витрат на 1,5 % через перевірку повторюваних послуг; витрат на збут на 1 % через деталізацію за каналами та замовленнями; інших операційних витрат на 1 % після їх внутрішньої класифікації.

Таблиця 3.3 - Базовий сценарій резервів за окремими статтями

Стаття	База 2022, тис. грн	Сценарне зниження, %	Резерв, тис. грн
Матеріальні затрати	71 492,00	2,0	1 429,84
Адміністративні витрати	8 432,00	1,5	126,48
Витрати на збут	5 604,00	1,0	56,04
Інші операційні витрати	8 534,00	1,0	85,34
Разом			1 697,70

Матеріальні затрати 2022 року становили 71,492 млн грн [27]. За сценарного скорочення на 2 % розрахункова економія дорівнює 1,430 млн грн. Величина є найбільшою серед запропонованих резервів через високу частку матеріалів у структурі витрат. Досягнення такого результату можливе лише за наявності фактичних відхилень, які можна усунути без погіршення якості та виконання замовлень.

Адміністративні витрати становили 8,432 млн грн. Сценарний резерв 1,5 % дорівнює 126,48 тис. грн. Резерв передбачає перегляд договорів, повторюваних сервісів і процедур, а не лінійне скорочення всього адміністративного бюджету. За витратами на збут у сумі 5,604 млн грн 1 % відповідає 56,04 тис. грн. Інші операційні витрати 8,534 млн грн за сценарієм дають 85,34 тис. грн економії [27].

Сумарний валовий резерв за чотирма напрямками становить 1 697,70 тис. грн. Впровадження системи потребує одноразові та перехідні витрати. У сценарії прийнято 520 тис. грн на налаштування аналітики, розроблення регламентів,

доопрацювання облікових форм, навчання працівників і супровід пілотного періоду. Сума 520 тис. грн використовується як розрахункове припущення і не відображає комерційну пропозицію чи затверджений бюджет підприємства.

Економічний ефект до оподаткування = $1\,697,70 - 520,00 = 1\,177,70$ тис. грн

За умови, що розрахункова економія повністю впливає на фінансовий результат і не виникають додаткові витрати, ефект до оподаткування становить 1 177,70 тис. грн. Післяподатковий результат розраховано із застосуванням ставки податку на прибуток 18 %, передбачену Податковим кодексом України [6]. Умовний ефект після оподаткування становитиме близько 965,71 тис. грн.

Ефект після оподаткування = $1\,177,70 \times (1 - 0,18) = 965,71$ тис. грн

Якщо додати сценарний післяподатковий ефект до фактичного чистого прибутку 2022 року 90 тис. грн, умовна величина чистого прибутку становитиме близько 1 055,71 тис. грн. Розрахунок демонструє чутливість результату до відносно невеликих змін великих витратних статей. Він не є прогнозом прибутку підприємства, оскільки не враховує майбутню зміну доходу, цін, структури замовлень і зовнішнього середовища.

Таблиця 3.4 - Розрахунок фінансового результату базового сценарію

Показник	Значення, тис. грн / %
Валовий сценарний резерв	1 697,70
Витрати на впровадження	520,00
Ефект до оподаткування	1 177,70
Ефект після оподаткування за ставкою 18 %	965,71
Фактичний чистий прибуток 2022 року	90,00
Умовний чистий прибуток з урахуванням ефекту	1 055,71
Сценарна віддача витрат на впровадження, %	185,71

Таблиця 3.5 - Варіанти сценарної оцінки, тис. грн

Сценарій	Валовий резерв	Витрати впровадження	Ефект до оподаткування	Ефект після оподаткування
Консервативний	848,85	520,00	328,85	269,66
Базовий	1 697,70	520,00	1 177,70	965,71
Сприятливий	2 525,47	520,00	2 005,47	1 644,49

Співвідношення післяподаткового ефекту до витрат на впровадження за прийнятими припущеннями становить близько 185,7 %. Показник можна розглядати як сценарну віддачу витрат на організаційні зміни протягом першого повного періоду отримання результату. У наступних періодах одноразові витрати можуть зменшитися, але збережуться витрати на підтримання аналітики та актуалізацію нормативів. Оцінювання ризику доповнено трьома сценаріями. Консервативний варіант передбачає реалізацію половини базового резерву, базовий відповідає наведеним вище відсоткам, а сприятливий допускає більший ефект лише після підтвердження внутрішніми даними. Сценарне подання дозволяє керівництву бачити діапазон результатів та приймати рішення з урахуванням невизначеності.

Консервативний сценарій показує, що навіть за реалізації 50 % базового валового резерву результат після врахування витрат на впровадження залишається позитивним до оподаткування. Це пояснюється значним масштабом матеріальних витрат. Проте на першому етапі впровадження керівництву доцільно оцінювати фінансову економію і якість даних, швидкість закриття калькуляцій та частку відхилень, які отримали змістовне пояснення.

Фінансовий ефект від точнішої попередньої калькуляції може проявлятися також у відмові від збиткових замовлень або перегляді їх ціни. Компонент не включено до сценарію через відсутність відкритих даних про маржу за замовленнями. Після запуску картки замовлення підприємство зможе накопичити статистику і оцінити, яка частка контрактів фактично забезпечує запланований рівень маржі.

Ефект від управління запасами також не включено до прямої економії.

Зниження надлишкового запасу може вивільнити оборотний капітал, але не завжди створює прибуток у тому самому періоді. Фінансовий ефект проявляється у зменшенні потреби в позиковому фінансуванні, витрат зберігання та ризику втрат. Ефект від управління запасами доцільно оцінювати окремо через оборотність і вартість залученого капіталу.

Запропоновані заходи можуть бути реалізовані поетапно протягом одного бюджетного циклу. Перші два місяці відводяться на формування довідників і картки замовлення, наступні три місяці на пілот, після чого проводиться коригування методики. Повний перехід до гнучкого бюджетування можливий після накопичення достатньої статистики. Витрати на впровадження доцільно розподіляти за етапами, щоб припинити або змінити проєкт у разі недостатньої якості результатів.

Контроль результату повинен виконуватися через зіставлення фактичних показників із базовим періодом та скоригованим бюджетом. Якщо матеріаломісткість зменшилася через зміну структури замовлень, а не через покращення використання ресурсів, це не слід повністю зараховувати до ефекту системи. Коректне оцінювання потребує аналізувати відхилення на рівні порівнянних замовлень і враховувати зміну закупівельних цін.

Сценарні розрахунки підтверджують економічну доцільність перевірки запропонованих резервів, але остаточне рішення має ґрунтуватися на внутрішній інформації підприємства. Основною перевагою системи є створення регулярного зв'язку між витратами, замовленням, відповідальним підрозділом і фінансовим результатом. За низької чистої рентабельності цей зв'язок дозволяє реагувати на відхилення раніше, ніж вони повністю відобразяться у річній фінансовій звітності.

Сценарна оцінка спирається на фактичну базу 2022 року і відокремлена від фактичних даних підприємства. Відсотки можливого скорочення є розрахунковими припущеннями, необхідними для перевірки економічної чутливості. Їх практичне підтвердження можливе після збору внутрішньої інформації щодо цінових відхилень, норм списання, браку, договорів і машинного

часу. Розмежування фактичних і сценарних даних відокремлює діагностику підприємства від проєктної частини роботи.

Найбільший внесок у базовий сценарій формує матеріальна складова. Зниження матеріальних затрат на 2 % відповідає 1,43 млн грн. Це не означає фізичного скорочення корисного споживання паперу на два відсотки. Ефект може складатися зі зниження закупівельної ціни, точнішого нормування, меншої кількості повторних операцій і кращого використання залишків. Джерела економії не повинні рахуватися двічі.

Резерв за адміністративними витратами у 126,48 тис. грн базується на сценарному скороченні 1,5 %. Його досягнення можливе через перегляд повторюваних сервісів, тарифів і договорів без скорочення функцій, що забезпечують контроль та виробництво. Аналогічна логіка застосована до витрат на збут та інших операційних витрат. Проєкт побудований без скорочення виробничого персоналу як основного джерела ефекту. Витрати на впровадження у 520 тис. грн включені до розрахунку як окреме припущення. За базового сценарію валовий резерв 1,70 млн грн перевищує початкові витрати більш ніж утричі. Простий строк повернення витрат, якщо ефект виникає рівномірно протягом року, становить приблизно 3,7 місяця до оподаткування. Показник має орієнтовний характер, оскільки фактичний графік отримання економії може бути нерівномірним.

Післяподатковий ефект базового сценарію становить 965,71 тис. грн за використання ставки податку на прибуток 18 % [6]. Додавання цієї суми до чистого прибутку 2022 року дає умовний результат 1,06 млн грн. Чиста рентабельність реалізації у такому розрахунку зростає приблизно з 0,07 % до 0,85 %. Навіть після покращення показник залишається помірним, що підтверджує потребу в системному контролі витрат.

Операційний ефект можна оцінити окремо від податку. Додавання 1,18 млн грн до фактичного операційного прибутку 98 тис. грн формує умовний операційний результат близько 1,28 млн грн. Операційна рентабельність за незмінного доходу підвищується приблизно до 1,03 %. Зростання суттєве

відносно низької бази, однак воно не створює надлишкового запасу фінансової міцності.

Чутливість результату найбільше залежить від фактичної реалізації матеріального резерву. Кожні 0,5 % матеріальних затрат 2022 року відповідають приблизно 357,46 тис. грн. Отже, помилка у припущенні на один процентний пункт змінює очікуваний ефект приблизно на 714,92 тис. грн до оподаткування. Це пояснює, чому пілотне вимірювання цінових і кількісних відхилень має передувати масштабному впровадженню.

Консервативний сценарій залишає позитивний ефект 328,85 тис. грн до оподаткування після покриття витрат на впровадження. Сприятливий сценарій дає понад 2,0 млн грн. Розрив між сценаріями відображає невизначеність проєкту. Управлінське рішення варто приймати з урахуванням нижньої межі ефекту, а сприятливий варіант використовувати як потенціал, а не як гарантований результат.

Частина вигід матиме форму вивільнення оборотного капіталу, тому не повинна додаватися до прибутку як пряма економія. Зменшення надлишкових запасів покращує ліквідність і скорочує потребу у фінансуванні, проте бухгалтерський прибуток виникає лише через відповідні доходи або витрати періоду. Розмежування ефектів запобігає завищенню фінансового результату проєкту.

Система контролю після впровадження повинна порівнювати отриманий ефект з базовим рівнем за порівнянних умов. Зміна асортименту, цін на папір або обсягу продажу може створювати видимість економії чи перевитрати.

Тому фактичні результати коригуються на основні фактори, а звіт містить пояснення значних відхилень. Лише після такого коригування можна оцінювати роботу відповідального підрозділу. Розрахунки підтверджують, що навіть невелике поліпшення найбільших статей має відчутний вплив на підприємство з низькою рентабельністю. Практичний результат залежить від якості даних, дисципліни нормативів і регулярності контролю. Запропоновані заходи створюють фінансово керований цикл від попередньої калькуляції до

післяпроектного аналізу замовлення, що відповідає змісту теми дослідження.

Чутливість матеріального резерву показує, що проєкт залишається позитивним уже за економії 0,5 % матеріальних затрат, якщо інші резерви реалізуються на прийнятому рівні. При 0,5 % ефект до оподаткування становить близько 105,3 тис. грн, при 1 % - 462,8 тис. грн, при 2 % - 1,18 млн грн. Шкала чутливості корисна для оцінки мінімального результату пілоту.

Окремого контролю потребують витрати на впровадження. Сума 520 тис. грн є сценарною оцінкою, а фактичний бюджет має формуватися за кошторисом навчання, налаштування обліку, робочого часу працівників і можливого програмного забезпечення. Якщо підприємство використовує наявні системи, стартові витрати можуть бути нижчими. Дорогий IT-проєкт на першому етапі підвищує строк окупності без гарантії додаткового ефекту.

Результат слід перевіряти за сумою економії разом із показниками якості, строків і стабільності виробничого процесу. Потрібно стежити за якістю продукції, строком виконання замовлень, частотою браку і стабільністю постачання. Якщо витрати зменшуються разом із погіршенням цих показників, економічний ефект може бути тимчасовим. Система контролю повинна підтверджувати, що фінансова економія досягнута без перенесення витрат у майбутні періоди або на інші процеси.

Після першого року доцільно переглянути сценарну модель на основі фактичних даних. Відсоткові припущення замінюються вимірними ціновими, кількісними та часовими відхиленнями. Це дозволить обґрунтувати точніший бюджет наступного періоду, оцінити внесок кожного заходу і відмовитися від інструментів, які не створили підтвердженого фінансового результату. Управлінський ефект має довший горизонт, ніж прямий річний резерв. Накопичення історії калькуляцій покращує ціноутворення, база причин відхилень допомагає технологічним рішенням, а дані про простоту підтримують інвестиційне планування. Ці результати складно повністю перевести у прибуток одного року, тому у сценарному розрахунку вони свідомо не монетизуються.

Отримана модель відповідає фінансовому змісту роботи: фактичні

показники визначають проблему, внутрішня аналітика пояснює її причини, а сценарний розрахунок оцінює можливий наслідок рішення. Межі між цими етапами збережені, що зменшує ризик представлення розрахункових припущень як даних АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус».

Таблиця 3.6 - Чутливість фінансового ефекту до рівня скорочення матеріальних затрат

Скорочення матеріальних затрат, %	Матеріальний резерв, тис. грн	Загальний валовий резерв, тис. грн	Ефект до оподаткування, тис. грн	Ефект після оподаткування, тис. грн
0,5	357,46	625,32	105,32	86,36
1,0	714,92	982,78	462,78	379,48
1,5	1 072,38	1 340,24	820,24	672,60
2,0	1 429,84	1 697,70	1 177,70	965,71
2,5	1 787,30	2 055,16	1 535,16	1 258,83
3,0	2 144,76	2 412,62	1 892,62	1 551,95

Аналіз чутливості показує, що результат сильно залежить від матеріального компонента, оскільки його база перевищує 71 млн грн. У разі досягнення економії 1 % проєкт забезпечує приблизно 379,48 тис. грн післяподаткового ефекту за незмінності інших припущень. Рівень 2 % дає 965,71 тис. грн, а 3 % підвищує показник до 1,55 млн грн. Ці значення використовуються як сценарні орієнтири, а не як прогноз фактичного прибутку.

Висновки до третього розділу

У третьому розділі сформовано практичні напрями удосконалення управління формуванням витрат АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус». Пріоритетними визначено попередню калькуляцію замовлень, контроль цін і кількісних відхилень матеріалів, деталізацію інших операційних витрат, гнучке бюджетування та закріплення відповідальності за контрольованими показниками.

Запропонована система орієнтована на підвищення якості інформації й швидкості управлінської реакції.

Розроблено порядок управління витратами за замовленнями, який передбачає створення електронної картки, погодження планової маржі до запуску виробництва, збір фактичних даних та аналіз відхилень після завершення операцій. Центри відповідальності отримують показники відповідно до реальних повноважень. Пілотне впровадження дозволяє перевірити методику без значного організаційного ризику та адаптувати її до інформаційної системи підприємства.

Сценарна оцінка на базі фактичних показників 2022 року показала потенційний валовий резерв 1 697,70 тис. грн за прийнятих розрахункових припущень. Після умовних витрат на впровадження 520 тис. грн ефект до оподаткування становить 1 177,70 тис. грн. Усі відсотки зниження витрат у розрахунку мають сценарний характер і не подаються як факти діяльності підприємства. Реальний ефект може бути визначений після аналізу внутрішніх калькуляцій, норм і відхилень.

Перший розділ сформував теоретичну основу дослідження через поєднання нормативного, управлінського та фінансового трактування витрат. Наукові праці українських і зарубіжних авторів показують еволюцію від обліку фактичної собівартості до управління драйверами витрат, центрами відповідальності та економічною доцільністю окремих рішень [7-25; 33-55]. Запропоноване визначення управління формуванням витрат акцентує момент прийняття рішення ще до фактичного споживання ресурсу.

Методична частина обґрунтовує використання горизонтального, структурного та коефіцієнтного аналізу разом із нормативним контролем, аналізом відхилень і елементами маржинального підходу. Повний ABC-аналіз у роботі не проводився через відсутність внутрішніх драйверів витрат у відкритій звітності. Натомість його принцип використано при розробленні системи обліку машинного часу, підготовчих операцій і центрів відповідальності.

Другий розділ показав, що підприємство зберігало прибутковість протягом 2020-2022 років, проте запас рентабельності був невеликим. Падіння доходу у

2022 році супроводжувалося повільнішим скороченням собівартості, через що валова маржа погіршилася. Матеріаломісткість доходу досягла 57,44 %, а операційний прибуток становив 98 тис. грн. Найбільшою зоною фінансової чутливості стали матеріальні витрати.

Розроблена система удосконалення ґрунтується на замовленні як основному об'єкті калькулювання і контролю. Картка замовлення поєднує планові й фактичні показники, а відхилення розподіляються за причинами та центрами відповідальності. Запропоновано доповнити систему гнучким бюджетом, диференційованим управлінням запасами, реєстром інших операційних витрат, обліком простоїв і витрат на якість.

Сценарні розрахунки виконано окремо від фактичного аналізу. Базовий варіант передбачає валовий резерв 1,70 млн грн та витрати на впровадження 520 тис. грн. Ефект до оподаткування становить 1,18 млн грн, а післяподатковий результат 965,71 тис. грн. Простий строк повернення витрат за рівномірного формування ефекту оцінюється приблизно у 3,7 місяця. Фактичне значення можна визначити після пілотного впровадження.

Отримані результати підтверджують фінансову доцільність переходу від річної оцінки агрегованих витрат до регулярного аналізу причин їх формування. Запропонована система не потребує негайної заміни облікової інфраструктури підприємства. Її можна почати з пілотного реєстру замовлень і відхилень, перевірити трудомісткість процедури, уточнити нормативи та після цього вирішувати питання подальшої цифрової інтеграції.

Висновки

У кваліфікаційній роботі досліджено управління формуванням витрат виробничого підприємства на прикладі АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус». Витрати розглянуто як об'єкт фінансового управління, який формується під впливом рішень щодо матеріалів, технології, праці, обладнання, закупівель, запасів та організації виробництва. Огляд наукової літератури засвідчив перехід від переважно облікового трактування витрат до системного управління факторами їх виникнення, центрами відповідальності та видами діяльності [7-25].

У діяльності виробничого підприємства обґрунтовано необхідність поєднання фінансової звітності з внутрішньою інформацією про замовлення, норми ресурсів і відхилення. Горизонтальний та вертикальний аналіз дозволяє виявляти загальні тенденції, але встановлення причин потребує деталізації за матеріалами, операціями та відповідальними підрозділами. Особливе значення мають гнучке бюджетування, аналіз відхилень і попередня калькуляція замовлень.

Аналіз офіційної звітності АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус» показав, що чистий дохід зріс із 137,41 млн грн у 2020 році до 166,97 млн грн у 2021 році, а в 2022 році скоротився до 124,47 млн грн. Собівартість реалізації відповідно становила 131,88 млн грн, 152,91 млн грн і 117,50 млн грн [26; 27]. Витратомісткість реалізації покращилася до 91,58 % у 2021 році, проте у 2022 році зросла до 94,40 %.

Структура витрат показала посилення матеріальної складової. Матеріальні затрати у 2022 році становили 71,49 млн грн, або 52,59 % загальної суми операційних витрат за економічними елементами [27]. Матеріаломісткість доходу зросла до 57,44 %. За відсутності внутрішніх даних ця динаміка не дає підстав стверджувати про конкретну перевитрату, але обґрунтовує пріоритетність контролю закупівельних цін, норм, відходів і залишків.

Фінансовий результат підприємства у досліджуваному періоді характеризувався низькою рентабельністю. Чистий прибуток становив 200 тис. грн у 2020 році, 164 тис. грн у 2021 році та 90 тис. грн у 2022 році [26; 27]. За таких значень навіть невелике відхилення великої витратної статті суттєво впливає на підсумковий результат. Додатковим фактором є знос основних засобів 93,96 % на кінець 2022 року, що потребує оцінювання ремонтів і майбутнього оновлення технічної бази у взаємозв'язку з витратами простою.

Запропоновано організувати управління витратами навколо картки замовлення, яка поєднує технічні параметри, планову калькуляцію, фактичне споживання ресурсів і відхилення. Цінові відхилення матеріалів закріплюються за закупівельною функцією, кількісні за виробничими дільницями, а методика розподілу непрямих витрат і консолідація звітності за фінансовою службою. Порівняння з бюджетом пропонується виконувати у гнучкому форматі з урахуванням фактичного обсягу діяльності.

Економічну доцільність заходів перевірено через сценарний розрахунок. За умовного зниження матеріальних затрат на 2 %, адміністративних витрат на 1,5 %, витрат на збут на 1 % та інших операційних витрат на 1 % валовий розрахунковий резерв становить 1 697,70 тис. грн. Після умовних витрат на впровадження 520 тис. грн ефект до оподаткування дорівнює 1 177,70 тис. грн, а після застосування ставки податку на прибуток 18 % близько 965,71 тис. грн. Наведені відсотки є сценарними припущеннями й потребують підтвердження внутрішніми даними.

Розроблені рекомендації спрямовані на підвищення прозорості формування витрат і швидкості управлінської реакції. Практична реалізація доцільна через пілот на групі замовлень із подальшим коригуванням нормативів, баз розподілу та меж суттєвості відхилень. Результативність системи слід оцінювати за матеріальними відхиленнями, фактичною маржею замовлень, витратомісткістю реалізації, матеріаломісткістю доходу та використанням виробничої потужності.

Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.
7. Радіонова Н. Й. Управління витратами промислового підприємства в ринкових умовах: теорія, методологія, практика : монографія. Київ : КНУТД, 2019. 404 с.
8. Кузьмін О. Є., Мельник О. Г., Когут У. І. Управління витратами на підприємствах : навч. посіб. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2014. 244 с.
9. Костецька Н. І. Управління витратами на підприємствах в умовах ризику. Економіка та суспільство. 2021. № 34. DOI: 10.32782/2524-0072/2021-34-67.
10. Ляшенко Г., Овсяннікова В. Витрати підприємства та управління ними. Економіка та суспільство. 2022. № 45. DOI: 10.32782/2524-0072/2022-45-27.
11. Ємельянов О., Курило О., Петрушка Т. Механізм, методи та способи управління витратами підприємств як інструменти підвищення ефективності їх господарської діяльності. Економіка та суспільство. 2022. № 38. DOI: 10.32782/2524-0072/2022-38-58.
12. Черняєва О. О. Особливості формування системи управління витратами

підприємства: теоретичний аспект. Наукові праці МАУП. Економічні науки. 2017. № 1(52).

13. Овчарова Н., Кравченко О., Бобошко Р. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами сільськогосподарських підприємств. Економіка та суспільство. 2021. № 30. DOI: 10.32782/2524-0072/2021-30-45.

14. Забродна І. Оцінка ефективності управління витратами підприємства. Сучасні технології комерційної діяльності і логістики : зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 21-22 травня 2020 р., м. Київ. Київ : КНЕУ, 2020. С. 66-68.

15. Юр'єва І. А., Клименко Д. С. Актуальні аспекти управління витратами підприємства. Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. Харків, 2019. С. 596-597.

16. Труніна І. М., Онищенко О. В. Методичні підходи до управління затратами промислових підприємств. Modern Economics. 2018. № 7. С. 182-191.

17. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2002. 656 с.

18. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. Управління витратами підприємства : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.

19. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. 2-ге вид. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 440 с.

20. Drury C. Management and Cost Accounting. 10th ed. Cengage Learning, 2018.

21. Horngren C. T., Datar S. M., Rajan M. V. Cost Accounting: A Managerial Emphasis. 16th ed. Pearson, 2018.

22. Kaplan R. S., Cooper R. Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Boston : Harvard Business School Press, 1998.

23. Kaplan R. S., Anderson S. R. Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits. Boston : Harvard Business School Press, 2007.

24. Porter M. E. Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance. New York : Free Press, 1985.
25. Shank J. K., Govindarajan V. Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage. New York : Free Press, 1993.
26. АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус». Річна інформація емітента цінних паперів за 2021 рік. 2022. URL: https://www.globus-book.com/images/pdf/2022/Globus_zvit_2021_13-10-2022.pdf
27. АТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус». Річна інформація емітента цінних паперів за 2022 рік. 2023. URL: https://www.globus-book.com/images/pdf/2023/Globus_zvit_2022_29-04-2023.pdf
28. Студентська навчальна звітність. Текстова частина (пояснювальна записка). Загальні вимоги до побудови, викладення та оформлення : методичний посібник / уклад. Л. М. Козар, Є. В. Коновалов, А. О. Лапко та ін. Харків : УкрДУЗТ, 2014. 46 с.
29. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник. Київ : КНТЕУ, 2010. 648 с.
30. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання : монографія. 2-ге вид. Харків : ВД «ІНЖЕК», 2007. 368 с.
31. Вакуленко В., Мялковський В., Лю Сяовей. Організація системи інформаційного забезпечення управління витратами сільськогосподарських підприємств. Економіка та суспільство. 2023. № 57. DOI: 10.32782/2524-0072/2023-57-45.
32. Державна служба статистики України. Україна у цифрах, 2022 : статистичний збірник. Київ, 2023.
33. Шуміло О. С., Пакуліна А. А., Далудіна І. В. Теоретичні аспекти управління витратами на підприємстві. Бізнес Інформ. 2020. № 5. С. 306-311. DOI: 10.32983/2222-4459-2020-5-306-311.
34. Котлярова В. Г., Деренська Я. М., Гладкова О. В. Формування підходу до управління витратами промислового підприємства. Бізнес Інформ. 2020. № 11. С. 198-204. DOI: 10.32983/2222-4459-2020-11-198-204.

35. Поліщук О. Т., Бернадська Ю. О. Облікове забезпечення управління витратами на якість продукції. Бізнес Інформ. 2020. № 12. С. 326-331. DOI: 10.32983/2222-4459-2020-12-326-331.
36. Сімкова Т. О., Борисюк І. О. Управління витратами авіабудівних підприємств через процесно-орієнтований підхід у соціально-поведінковій економіці. Бізнес Інформ. 2020. № 9. С. 181-188. DOI: 10.32983/2222-4459-2020-9-181-188.
37. Глушач Ю., Фальченко О. Методичні аспекти обліку витрат та калькулювання собівартості продукції у вітчизняній та зарубіжній обліковій практиці. Економіка та суспільство. 2021. № 29. DOI: 10.32782/2524-0072/2021-29-49.
38. Домбровська Н. Особливості методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції підприємств по заготівлі та переробці зерна. Економіка та суспільство. 2021. № 28. DOI: 10.32782/2524-0072/2021-28-30.
39. Єгунов Ю., Бабій О., Єгунова І. Факторний аналіз витратоємності продукції на підприємствах ресторанної індустрії. Економіка та суспільство. 2022. № 37. DOI: 10.32782/2524-0072/2022-37-69.
40. Чумак Г. Управління витратами підприємства: функціональний аспект. Modeling the Development of the Economic Systems. 2022. № 4. С. 160-165. DOI: 10.31891/mdes/2022-6-21.
41. Ющишина Л. О. Менеджмент ресурсів та витрат : курс лекцій. Луцьк : Волинський національний університет імені Лесі Українки, 2022. 103 с.
42. Назаренко С., Фейш М. Підходи до формування системи управління витратами на підприємстві. Економіка та суспільство. 2023. № 57. DOI: 10.32782/2524-0072/2023-57-40.
43. Колісник О., Суходольська Д. Оцінка впливу виробничих витрат на собівартість продукції. Економіка та суспільство. 2023. № 56. DOI: 10.32782/2524-0072/2023-56-130.
44. Шепель І. Сучасні можливості організації обліку витрат виробництва і готової продукції в умовах комплексної автоматизації. Економіка та суспільство.

2023. № 55. DOI: 10.32782/2524-0072/2023-55-7.

45. Череп А. В., Череп О. Г. Управління витратами підприємств : підручник. Запоріжжя : Мокшанов В. В., 2018. 319 с.

46. Управління витратами підприємств в системі забезпечення ефективності національного господарства : монографія / Д. В. Солоха, В. К. Загарій, О. В. Белякова, К. В. Мельнік ; за ред. Д. В. Солохи. Київ : КНУКіМ, 2018. 155 с.

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

48. Левицька С. О., Сич Д. М. Управлінський облік для центрів відповідальності «витрати». Вісник ЖДТУ. Серія: Економіка, управління та адміністрування. 2018. № 3(85). С. 13-20. DOI: 10.26642/jep-2018-3(85)-13-20.

49. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія. Київ : УБС НБУ, 2008.

50. Фінансовий менеджмент : підручник / А. М. Поддєрьогін, Н. Д. Бабяк, М. Д. Білик та ін. Київ : КНЕУ, 2017. 534 с.

51. Тарасенко І. О., Любенко Н. М. Фінанси підприємств : підручник. Київ : КНУТД, 2015. 360 с.

52. Шматковська Т. О. Внутрішній контроль та формування центрів відповідальності в системі управління ефективністю функціонування підприємства. Економіка: реалії часу. 2015. № 1(17). С. 117-121.

53. Сльозко Т. Методи обліку витрат чи методи управління витратами: проблеми дефініцій. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 4. С. 16-21.

54. Занора В. О. Ризик-орієнтоване управління виробничо-технологічними витратами машинобудівних підприємств. Бізнес Інформ. 2014. № 4. С. 157-161.

55. Тарасенко С. І. Управління витратами : навч. посіб. Кам'янське : ДДТУ, 2018. 305 с.