

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ**

Кафедра фінансів, банківської справи та страхування

**Кваліфікаційна робота**

магістра

на тему Формування та оптимізація виробничих витрат підприємства  
ТОВ «Техносенс»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0728-з  
спеціальності 072 Фінанси, банківська справа та  
страхування

освітньої програми фінанси і кредит  
спеціалізації Корпоративні фінанси

І.Ю.Гречна

Керівник к.ф.-м.н., доцент Кисільова І.Ю.

Рецензент к.е.н., професор Бугай В.З.

Запоріжжя – 2019

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет економічний  
Кафедра фінансів, банківської справи та страхування  
Освітній рівень магістр  
Спеціальність 072 Фінанси, банківська справа та страхування  
Освітня програма фінанси і кредит  
Спеціалізація Корпоративні фінанси

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ А.П. Кущик

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2019 року

**З А В Д А Н Н Я  
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ**

Гречній Ілоні Юріївні

1. Тема роботи: «Формування та оптимізація виробничих витрат підприємства ТОВ «Техносенс».  
керівник роботи: Кисільова Інна Юріївна, д.е.н., професор  
затверджені наказом ЗНУ від 4 липня 2019 року № 1111-с.
2. Строк подання студентом роботи: 2 грудня 2019 року.
3. Вихідні дані до роботи: законодавчі та нормативні документи, навчально-методична література, наукові публікації в періодичних виданнях з питань формування витрат підприємства, а також фінансова звітність підприємства ТОВ «Техносенс».
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити сутність та класифікацію витрат підприємства; вивчити сутність та особливості управління витратами підприємств; розглянути калькулювання собівартості продукції як основи формування виробничих витрат підприємства; надати загальну характеристику фінансово-господарської діяльності підприємства; здійснити оцінку фінансового стану підприємства ТОВ «Техносенс»; проаналізувати особливості формування собівартості на підприємстві ТОВ «Техносенс»; запропонувати шляхи формування оптимальної структури витрат ТОВ «Техносенс» з метою покращення фінансових результатів діяльності підприємства.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 18 рис., 27 табл. і 7 формул.

#### 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Кисільова І.Ю., доцент	09.08.2019 р.	09.08.2019 р.
2	Кисільова І.Ю., доцент	06.09.2019 р.	06.09.2019 р.
3	Кисільова І.Ю., доцент	04.10.2019 р.	04.10.2019 р.

7. Дата видачі завдання: 05 липня 2019 року

### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання бібліографії та вивчення літературних джерел	05.07.2019 р. – 09.07.2019 р.	виконано
2.	Виконання вступу	10.07.2019 р. – 08.08.2019 р.	виконано
3.	Виконання розділу 1	09.08.2019 р. – 05.09.2019 р.	виконано
4.	Виконання розділу 2	06.09.2019 р. – 03.10.2019 р.	виконано
5.	Виконання розділу 3	04.10.2019 р. – 07.11.2019 р.	виконано
6.	Формування висновків	08.11.2019 р. – 21.11.2019 р.	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	22.11.2019 р. – 29.11.2019 р.	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	02.12.2019 р.	виконано

Студент \_\_\_\_\_ І.Ю. Гречна  
( підпис ) ( ініціали та прізвище )

Керівник роботи \_\_\_\_\_ І.Ю. Кисільова  
( підпис ) ( ініціали та прізвище )

**Нормоконтроль пройдено**

Нормоконтролер \_\_\_\_\_ А.В. Линенко  
( підпис ) ( ініціали та прізвище )

## РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 119 с., 18 рис., 27 табл., 2 додатки, 77 джерел.

Об'єктом дослідження є процеси формування ефективної системи управління витратами підприємства на прикладі ТОВ «Техносенс».

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження та розвиток теоретичних та практичних засад формування витрат на підприємстві та шляхи їх оптимізації.

Завдання: дослідити сутність та класифікацію витрат підприємства; вивчити сутність та особливості управління витратами підприємств; розглянути калькулювання собівартості продукції як основи формування виробничих витрат підприємства; надати загальну характеристику фінансово-господарської діяльності підприємства; здійснити оцінку фінансового стану підприємства ТОВ «Техносенс»; проаналізувати особливості формування собівартості на підприємстві; запропонувати шляхи формування оптимальної структури витрат ТОВ «Техносенс».

Методи дослідження: монографічний, узагальнення, порівняння, групування, графічний і табличний методи.

Одержані результати та їх новизна: удосконалено комплексну систему управління витратами на основі поєднання функцій менеджменту та особливостей витрат як об'єкта управління, за рахунок кореляційно-регресивного аналізу обґрунтовано заходи з оптимізації витрат підприємства.

Практичне значення мають сформульовані у кваліфікаційній роботі теоретичні та практичні результати, які можуть використовуватися в системі управління витратами підприємства

ВИТРАТИ, МЕТОДИ, ОПТИМІЗАЦІЯ, ОЦІНКА, СТРУКТУРА,  
УПРАВЛІННЯ.

## SUMMARY

Qualifying work: 119 pp., 18 fig., 27 tab., 2 annex, 77 references.

The object of the study is the processes of forming an effective enterprise cost management system, as exemplified by LLC «Technosens».

The subject of research is the financial relations that arise in the process of forming the cost of the enterprise and their impact on the financial condition of the enterprise.

The purpose of the qualification work is to research and develop theoretical and practical principles of cost formation at the enterprise and ways of their optimization.

Objectives: to investigate the nature and classification of costs of the enterprise; to study the nature and features of enterprise cost management; consider costing products as a basis for the formation of production costs of the enterprise; to give a general description of the financial and economic activity of the enterprise; to carry out an assessment of the financial condition of the enterprise of LLC «Technosens»; to analyze the peculiarities of formation of cost at the enterprise; to propose ways of forming the optimal cost structure of LLC «Technosens». In the process of writing the qualification work such methods as monographic, generalization, comparison, grouping in the study of theoretical base were used; graphical and tabular methods, analysis of ratios, relative indicators in the analysis of financial statements and cost formation of enterprises; comparative analysis, correlation analysis.

The information base of the research was legislative and regulatory documents, educational literature, scientific publications in periodicals on the formation of costs of the enterprise, as well as the financial statements of LLC «Technosens».

The results and their novelty: a comprehensive cost management system based on the combination of management functions and cost features as an object of

management, through the correlation-regression analysis, substantiated measures to optimize the costs of the enterprise.

The theoretical generalizations and practical recommendations for improving cost management can be applied by enterprises to improve cost management.

COSTS, METHODS, OPTIMIZATION, EVALUATION, STRUCTURE,  
MANAGEMENT.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	8
1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА.....	11
1.2 Сутність і класифікація витрат підприємства.....	11
1.2 Управління витратами підприємства.....	20
1.3 Калькулювання собівартості продукції підприємства.....	32
Висновки до розділу 1.....	45
2 ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА ТОВ «ТЕХНОСЕНС».....	47
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	47
2.2 Аналіз фінансової стійкості, ліквідності та ділової активності підприємства.....	57
2.3 Аналіз ефективності управління витратами підприємства.....	66
Висновки до розділу 2.....	82
3 НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «ТЕХНОСЕНС» .....	79
3.1 Обґрунтування чинників, резервів і шляхів зниження витрат підприємства.....	79
3.2 Формування оптимальної структури витрат підприємства з метою підвищення ефективності діяльності.....	89
3.3 Впровадження контролінгу в систему управління витратами підприємства.....	98
Висновки до розділу 3.....	107
ВИСНОВКИ.....	109
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	113
ДОДАТКИ.....	121

## ВСТУП

В умовах ринкової економіки основною метою діяльності підприємства є досягнення максимального прибутку. Усі інші цілі підпорядковані цій головній меті, оскільки прибуток є основою і джерелом засобів для подальшого розвитку. Будь-яка діяльність, спрямована на отримання прибутку, вимагає витрат. Порівняння витрат і результатів дає змогу оцінити ефективність роботи підприємства. Звідси й випливає особливе місце витрат у діяльності всіх суб'єктів господарювання.

Нестабільність економічної ситуації, підвищення конкуренції на ринку та зменшення доходів вимагають від керівників та менеджерів підприємств пошуку дійових методів управління господарською діяльністю. Витрати є одним з базових чинників, що впливають на фінансові результати діяльності будь-якого підприємства та визначають його конкурентоспроможність в економічному середовищі.

Актуальність питань управління витратами на підприємствах зумовлена й тим, що серед пріоритетних проблем організації та ведення бізнесу в Україні – висока собівартість вітчизняної продукції, відсутність фінансових ресурсів для розвитку, відсутність системи управлінського розвитку, адекватного до потреб управління. Усе це потребує від керівників підприємств упровадження та застосування сучасних технологій управління витратами, їх економії та запобігання втратам.

Теоретичні та методологічні аспекти формування витрат та питання системи управління ними розглянуто у роботах І.А. Басманова, П.С. Безруких, Є.А. Бельтюкова, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, М.А. Вахрушиної, М.П. Войнаренк, Г.В. Козаченко, А.Ш. Маргуліса, В.М. Нижника, П.П. Новіченка, О.О. Орлова, А.В. Череп, М.Г. Чумаченка, А.Д. Шереметата ін.

Однак у працях вказаних дослідників недостатньо висвітлені питання



системного підходу до управління витратами на підприємстві за умов динамічного і конкурентного ринкового середовища.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження та розвиток теоретичних та практичних засад формування витрат на підприємстві та шляхи їх оптимізації.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

- дослідити сутність та класифікацію витрат підприємства;
- вивчити сутність та особливості управління витратами підприємств;
- розглянути калькулювання собівартості продукції як основи формування виробничих витрат підприємства;
- надати загальну характеристику фінансово-господарської діяльності підприємства;
- здійснити оцінку фінансового стану підприємства ТОВ «Техносенс»;
- проаналізувати особливості формування собівартості на підприємстві ТОВ «Техносенс»;
- запропонувати шляхи формування оптимальної структури витрат ТОВ «Техносенс» з метою покращення фінансових результатів діяльності підприємства.

Об'єктом дослідження є процеси формування ефективної системи управління витратами підприємства на прикладі ТОВ «Техносенс».

Предметом дослідження є фінансові відносини, що виникають у процесі формування собівартості підприємства та їх впливу на фінансовий стан підприємства.

У процесі написання кваліфікаційної роботи були використані такі методи як монографічний, узагальнення, порівняння, групування при дослідженні теоретичної бази; графічний і табличний методи, аналіз коефіцієнтів, відносних показників при аналізі фінансової звітності та формування витрат підприємств; порівняльний аналіз, кореляційний аналіз.

Інформаційною базою дослідження слугували законодавчі та

нормативні документи, навчально-методична література, наукові публікації в періодичних виданнях з питань формування витрат підприємства, а також фінансова звітність ТОВ «Техносенс».

Наукова новизна отриманих результатів визначається такими основними положеннями:

– удосконалено комплексну систему управління витратами на основі поєднання функцій менеджменту та особливостей витрат як об'єкта управління, за рахунок кореляційно-регресивного аналізу обґрунтовано заходи з оптимізації витрат підприємства.

Сформульовані в кваліфікаційній роботі теоретичні узагальнення та практичні рекомендації щодо удосконалення управління витратами можуть бути застосовані на підприємствах з метою підвищення ефективності управління витратами.

Апробація результатів дослідження. Основні положення і результати дослідження подано до збірнику тез-доповідей V Всеукраїнської студентської науково-практичної конференції «Сталий розвиток економіки на засадах ресурсоефективності»: (м. Запоріжжя, грудень 2019 р.).

За результатами дослідження подано до друку статтю у збірник наукових праць «Нова економіка».

# 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

## 1.1 Сутність і класифікація витрат підприємства

Ефективна діяльність підприємств та їх майбутній розвиток ґрунтується, в першу чергу, на правильному розумінні та визначенні витрат, як однієї з важливих якісних характеристик його функціонування та є для промислового підприємства ключовим у фундаменті його діяльності. Витрати є одним з найважливіших факторів, що визначають розмір доходів підприємств, а відповідно і їх фінансовий стан, конкурентоспроможність та рентабельність.

Економічне розуміння витрат засноване на проблемі обмеженості ресурсів і альтернативності їх використання. Використання ресурсів в одному виробничому процесі виключає можливість застосування в іншому. Відповідно до традиційного підходу, економічні витрати будь-якого ресурсу, що використовується у виробничому процесі, дорівнюють його вартості при найбільш ефективному з усіх можливих варіантів застосування.

Однак сучасна практика господарювання на українських підприємствах свідчить, що витрати є лише об'єктом обліку, тоді як ринкові умови вимагають розгляду їх як об'єкта управління. Досліджуючи витрати в такому аспекті, варто в першу чергу визначити їх суть, завдання та роль у забезпеченні ефективності діяльності підприємства. Витрати вважаються однією із найбільш невизначених категорій в фінансах і бухгалтерському обліку, яка часто вживається в різних значеннях.

Окрема група економістів вважає, що головними причинами відсутності єдиного підходу до визначення сутності витрат є постійна поява на ринку нових продуктів, які кардинально відрізняються від попередників, і, як наслідок, поява нових витрат та їх постійна видозміна під впливом різних груп внутрішніх та зовнішніх факторів [16].

У той же час в рамках широкого підходу до трактування економічної

сутності категорії «витрати» можна систематизувати, у свою чергу, два підходи, які суттєво різняться між собою, – тлумачення витрат із точки зору економічної теорії та бухгалтерського обліку. Визначення з економічної точки зору повніше розкривають власне економічний зміст категорії, а визначення з бухгалтерської позиції – економічні наслідки здійснення витрат після закінчення виробничого процесу [31].

У рамках бухгалтерського підходу до витрат відносять усі реальні, фактичні витрати, що здійснюються в грошовій формі – заробітна плата, плата за оренду будинків та обладнання, оплата транспортних витрат, послуг банків, страхових компаній і т.д. З позицій економічного підходу витрати включають не тільки фактичні витрати, здійснювані в грошовій формі, але і не оплачувані витрати, пов'язані з упущеною можливістю оптимального застосування своїх ресурсів [36].

Варто зазначити, що і бухгалтери, і економісти включають у свої розрахунки фактичні витрати. Для бухгалтерів вони важливі, оскільки включають прямі виплати підприємства іншим юридичним і фізичним особам, з якими воно має справу. Однак ці витрати повинні враховувати і економісти, оскільки фактичні витрати – це ті кошти, які могли б бути використані на інші потреби з більш високою ефективністю. Слід враховувати, що альтернативне використання коштів частіше є прихованим. Тому суттєвим є визначення напрямку використання наявних фінансових ресурсів підприємства для прийняття правильних управлінських рішень. У той же час, приймаючи рішення, необхідно ігнорувати безповоротні витрати, тому що це ті витрати, які вже здійснені. Оскільки їх неможливо повернути назад, вони не повинні впливати на процес прийняття рішень на підприємстві [21].

Нами було досліджено науково-методичні підходи щодо тлумачення сутності поняття «витрати», що склалися у вітчизняній і зарубіжній науці і практиці та ідентифіковано їх приналежність до економічного чи бухгалтерського підходу (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Науково-методичні підходи до визначення сутності поняття витрат

Джерело	Визначення
3 точки зору економічної теорії	
М.Г. Грецак [15]	Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети – це витрати підприємства.
І.А. Бланк [6]	Витрати – це виражені в грошовій формі видатки, які підприємство здійснює в процесі своєї господарської діяльності.
Ю. С. Цал-Цалко [65]	Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва.
Ізмайлова К. В. [28]	Під витратами розуміють спожиті ресурси або гроші, які треба заплатити за товари та послуга.
В.К. Скляренко. В.М. Прудников [54]	Витрати – це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво та реалізацію за певний період часу.
Р. Ентоні. Дж. Рис [72]	Під витратами розуміють грошове вимірювання суми видатків, що використовуються з певною метою.
3 точки зору бухгалтерського обліку	
П(С)БО 1 «Загальні вимога до фінансової звітності»	Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).
П(С)БО 16 «Витрати»	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, щ ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
Є.В. Мних [42]	Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками).
В.П. Савчук [51]	Витрати являють собою зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства.
МСФО [49]	Витрати – зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або виснаження активів, або збільшення суми зобов'язань і резервів. Що виражається в зменшенні капіталу, не пов'язаного з його розподілом між власниками.

Аналізуючи наведені визначення, можна зробити висновок, що більшість прихильників економічного підходу акцентують увагу на грошовому характері витрат, а також безпосередньому зв'язку їх з використанням ресурсів у процесі господарської діяльності підприємства.

Американські економісти Р. Ентоні зазначає, що сутність витрат виявляється в наявності конкретної мети їх здійснення [72]. У той же час вітчизняний учений Ю. С. Цал-Цалко розглядає дану категорію через витрати праці [65 с. 205].

Варто зазначити, що під час розробки національних П(С)БО з бухгалтерського обліку (ПБО) основа була взята з Міжнародних стандартів

фінансової звітності (МСФЗ), зокрема і визначення витрат. У свою чергу дослідники бухгалтерського напрямку фактично дещо переформулювали визначення витрат, наведене в національних стандартах бухгалтерського обліку.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [43].

Однак визначення, наведене в П(С)БО 16, у більшій мірі характеризує наслідки збільшення витрат, а не їхню економічну сутність. Тобто воно передає зміст витрат, відображених у звіті про фінансові результати, але не виражає сутності категорії «витрати» на рівні виробничого процесу, тому що передача сировини і матеріалів у виробництво не супроводжується жодними змінами в розмірі активів чи пасивів, а зумовлює зміни в структурі активів підприємства [29].

Слід також відмітити, що підходи до трактування сутності витрат об'єднано у дві великі групи не лише за сутністю, а і за часом виникнення витрат та метою формування інформації про них. Так, часом виникнення «економічних» витрат можна назвати момент реального споживання ресурсів, отримання послуг чи виконання робіт, що супроводжується зазвичай відтоком грошових коштів підприємства. У той час як «бухгалтерські» витрати настають у момент документального оформлення факту зменшення активів або збільшення зобов'язань. З такої точки зору витрачання грошових ресурсів підприємства не вважається витратами.

Витрати в рамках економічного підходу формуються з метою отримання інформації для прийняття управлінських рішень щодо їх планування та аналізу, а також ціноутворення. В бухгалтерському підході витрати лише розкривають інформацію про діяльність підприємства, яку можна отримати з

фінансової звітності [29].

Узагальнюючи вищевикладене, можемо зробити висновок про відсутність однозначності та єдності в трактуванні сутності такої економічної категорії, як «витрати», що свідчить про витрати як складну багаторівневу економічну дефініцію. Проведене дослідження показало, що кожен автор акцентує увагу на певних особливостях терміна, ігноруючи інші.

Створення впорядкованої структури витрат підприємства вимагає здійснення їх економічно обґрунтованої класифікації за окремими ознаками. Це передбачає розподіл та узагальнення витрат за групами для представлення інформації у зручній для управління та аналізу формі. Класифікація потрібна для організації економічної роботи підприємства, визначення вартості продукції та ціноутворення, нормування, планування, контролю й аналізу витрат.

Обрані класифікаційні ознаки мають забезпечувати комплексне вивчення та групування витрат у потрібному розрізі. Чим більше виділяється ознак класифікації, тим вища ступінь пізнання об'єктів. Правильний вибір класифікаційних ознак є запорукою одержання необхідної та достовірної управлінської інформації, що забезпечує ефективність управлінських рішень, які приймаються на основі аналізу витрат підприємства [35].

Нами узагальнено найбільш суттєві класифікаційні ознаки витрат підприємства та наведені в табл. 1.2.

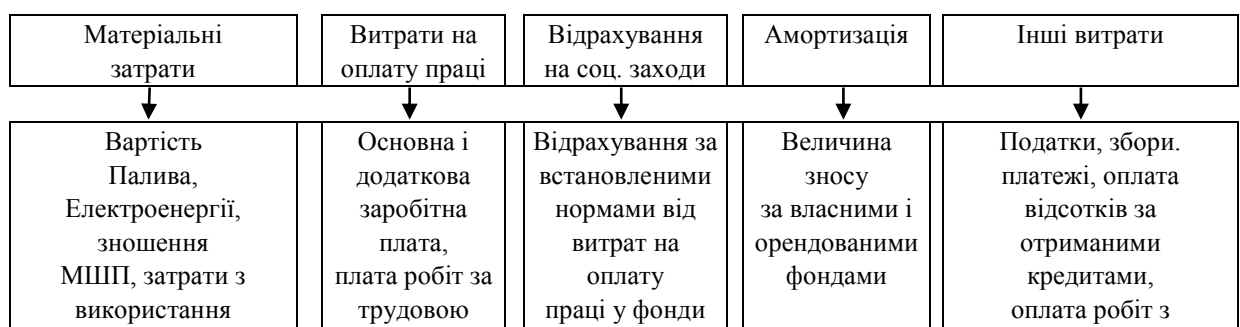
Таблиця 1.2 – Систематизація наукових підходів щодо класифікації витрат підприємства [1, 10, 28, 41]

Ознака	Види витрат
1	2
Місце виникнення на підприємстві	- по підприємству; - по структурних підрозділах підприємства; - по центрах відповідальності.
Характер виробництва	- основне виробництво; - допоміжне виробництво; - обслуговування виробництва.
Зв'язок з обсягами господарської діяльності	- постійні; - змінні; - умовно постійні; - умовно змінні.
Спосіб перенесення витрат на об'єкт	- прями; - непрямі.

Техніко-економічний зміст	- основні; - накладні
Галузь кругообігу коштів	- виробничі; - обігові
Час виникнення	- витрати минулого періоду; - витрати звітного періоду; - витрати майбутніх періодів
Вид діяльності	- основні; - операційні; - інвестиційні; - фінансові; - надзвичайні.
Економічний елемент	- матеріальні витрати; - витрати на оплату праці; - відрахування на соціальні потреби; - амортизація основних фондів; - інші.
Калькуляційна стаття	- сировина і матеріали; - зворотні відходи; - покупні вироби, напівфабрикати, послуги та роботи виробничого характеру; - паливо та енергія на виробничі цілі; - основна заробітна плата виробничих робітників; - додаткова заробітна плата виробничих робітників; - відрахування на соціальні потреби виробничих робітників; - витрати на підготовку та освоєння виробництва; - загальновиробничі витрати; - витрати через брак; - інші виробничі витрати; - позавиробничі комерційні витрати.

Класифікація витрат є важливим етапом для розуміння того, як ними управляти. Оскільки поділ витрат спрямований на вирішення широкого спектру завдань управління, в науковій та методичній літературі зустрічаються різноманітні групування видів витрат за ознаками їх класифікації, як закріплених на законодавчому рівні для потреб обліку, так і запропонованих дослідниками.

Дана класифікація витрат є базовою та надає узагальнену інформацію щодо витрат підприємства. Законодавчо закріплена в П(С)БО 16 класифікація витрат за економічними елементами, представлена на рис. 1.1.





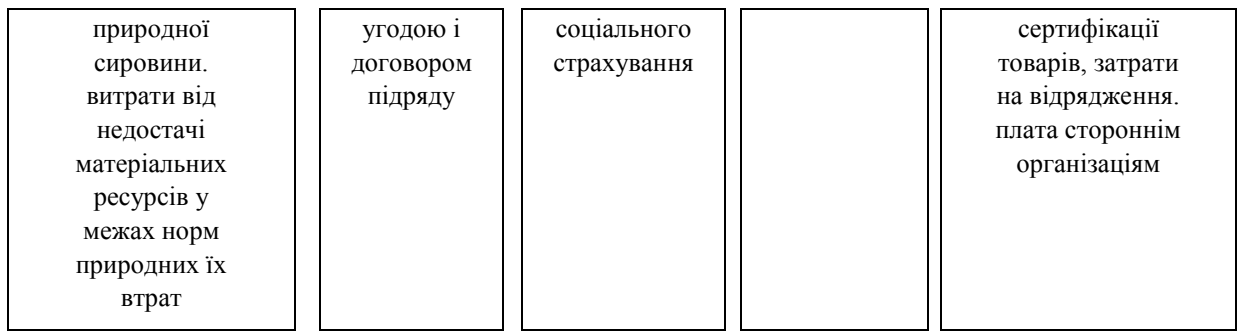


Рис. 1.1 – Групування витрат за економічними елементами [9]

Важливим є також законодавче закріплення визначення поділу витрат на постійні та змінні, яке використовується в операційному аналізі.

Відповідно до П(С)БО 16, до змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину [6].

Слід зазначити, що особливе місце в системі управління витратами займає класифікація витрат за статтями калькуляції. Таке групування дозволяє не лише визначати економію чи перевитрачання ресурсів за місцем їх

виникнення із визначенням напрямів їх зниження, а і визначати вплив кожної статті витрат на повну собівартість продукції. У результаті менеджери отримують можливість контролювати виконання планів щодо собівартості продукції не тільки загалом по підприємству, але і за окремими його підрозділами, конкретними виробами та за певним видом витрат [11].

У той же час існують нестандартні підходи до класифікації витрат, які доцільно розглянути більш детально. Окрема група економістів виділяє в залежності від ступеня впливу на основні бізнес-процеси чутливі та нечутливі витрати. Чутливі витрати відображають витрачання ресурсів, що не мають близьких замінників, мають стратегічний характер та здатні суттєво і швидко змінюватися під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів. Такі витрати характеризують ресурси підвищеного ризику, оскільки незначна їх зміна може значно вплинути на фінансовий стан підприємства, а управляти ними як за ціною, так і технологічно практично неможливо. Нечутливі витрати відображають використання ресурсів, що мають достатню кількість близьких замінників та не піддаються значному впливу зовнішніх та внутрішніх факторів. У рамках такого підходу важливим є врахування максимально можливої кількості факторів, що можуть вплинути на обсяги та структуру витрат [3].

Деякі науковці класифікують витрати для досягнення цілей управління, а саме раціоналізації витрат та їх планування, виділяючи релевантні та нерелевантні витрати, а також дійсні та можливі. До релевантних відносять витрати, величина яких може бути змінена в результаті прийняття відповідного рішення, а до нерелевантних відповідно ті витрати, величина яких не залежить від прийняття певного рішення. Дійсні витрати, відповідно до такого підходу, вимагають сплати грошових коштів або витрачання інших активів, а можливі витрати – це вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення [17, 69].

Інші дослідники вважають за доцільне розмежовувати ті витрати, які здійснені в процесі звичайної виробничої діяльності, й ті, що витрачені

підприємством на інноваційні процеси. Особливість останніх полягає в тому, що обсяг таких витрат потрібно збільшувати для забезпечення достатнього рівня рентабельності виробництва, а також конкурентоспроможності виробленої продукції. Важливість інноваційних витрат підкреслюється тим, що ефективність діяльності підприємств у сучасних умовах значною мірою зумовлена їхньою здатністю вчасно реагувати на розвиток науково-технічного прогресу[39].

Суттєву роль в управлінні витратами відіграє класифікація витрат за центрами відповідальності. Вона використовується з метою здійснення поточного контролю за витратами виробництва і реалізації продукції. Відповідно до зазначеної ознаки витрати поділяють на витрати виробництва, витрати цеху, технологічного переділу тощо [6].

У той же час деякі науковці зазначають, що в умовах ринкової економіки слід приділяти увагу не стільки визначенню сутності витрат, їх класифікації та розподілу за об'єктами, скільки в управлінні ними в конкурентних умовах з метою досягнення необхідної прибутковості [22].

Таким чином, у процесі дослідження особливостей витрат підприємства важливим є формування ефективної системи управління ними на основі визначення їх економічної сутності та розподілу за суттєвими класифікаційними ознаками. Під витратами слід розуміти вартісне вираження обсягу спожитих у процесі господарської діяльності підприємства ресурсів для досягнення поставленої мети. Найбільш поширеними підходами до класифікації витрат є їх групування за економічними елементами, закріплене законодавчо, відповідно до місця виникнення на підприємстві, за видами діяльності та відносно зв'язку з обсягами діяльності. Проте не принциповими класифікаціями слід вважати поділ витрат за можливістю регулювання, відносно галузі кругообігу коштів та відповідно до техніко-економічного змісту.

## 1.2 Управління витратами підприємства

Важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства є управління витратами. Сучасні підприємства для досягнення належного рівня прибутковості повинні використовувати дієвий механізм управління своїми витратами з метою їх мінімізації, проте з урахуванням необхідності забезпечення нормального перебігу всіх процесів господарської діяльності, спрямованої на розвиток бізнесу.

На рівні підприємства управління витратами поєднує в собі елементи операційного (виробничого) та фінансового менеджменту з метою оптимізації витрат і забезпечення максимального прибутку.

Управління витратами К.В. Измайлова визначає як специфічну функцію управління, яка забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності; принципово нову систему, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати [28]. Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження [3].

Т.В. Мокієнко розуміє управління витратами як динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства через виконання всіх функцій, які властиві управлінню будь-яким об'єктом [43].

За Л.С. Ситником управління витратами – це складний багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства; система принципів та методів розробки і реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів [53]. Управління витратами в праці М.Г. Грещака та О.С. Коцюби – це система принципів і методів розробки й реалізації управлінських рішень, заснована на використанні об'єктивних економічних законів відносно формування й регулювання витрат,

забезпечення ефективного використання ресурсів і капіталу підприємства в різних видах його діяльності відповідно до стратегічних та поточних цілей розвитку [15].

О.О. Довжик, С.А. Гаркуша стверджують, що управління витратами полягає у цілеспрямованому впливові на витрати для зміни їхнього складу, структури або поведінки у зв'язку зі зміною умов виробничо-господарської діяльності підприємства [18].

Як бачимо, при трактуванні поняття науковці дотримуються системного та процесного підходу, оскільки управління витратами являє собою певний процес формування витрат, а також систему організаційного та функціонального забезпечення, яка відповідатиме за створення центрів відповідальності, встановлення відповідальних осіб, розробку рішень, їх реалізацію, облік, контроль та ін.

Метою управління витратами є зниження або оптимізація витрат на одиницю виробленої продукції, підвищення рентабельності господарської діяльності підприємства, мінімізація співвідношення витрати-дохід, оптимізація структури витрат та рівня ризику господарської діяльності.

Управління витратами підприємства вимагає системного підходу до їх вивчення, метою якого є оптимальне використання ресурсів і забезпечення росту ефективності виробництва. Налагоджена система управління витратами повинна сприяти підвищенню ефективності господарської діяльності, збільшенню доходів і фінансових результатів підприємства, фінансовій стабільності і розвитку підприємства у конкурентному ринковому середовищі [8].

Характерними ознаками системи управління витратами є: цілеспрямованість – оптимізація рівня витрат на виробництво, реалізацію продукції та забезпечення одержання доходу; складність – наявність значної кількості підсистем; керованість – можливість змін у функціональній системі в залежності від потреб виробництва [7; 8].

Основними завданнями формування ефективної системи управління

витратами суб'єктів господарювання є:

- розроблення стратегії управління витратами підприємства;
- створення організаційної структури, яка б забезпечила прийняття і реалізацію управлінських рішень щодо менеджменту витрат;
- формування ефективної системи інформаційного забезпечення процесу управління витратами, визначення зовнішніх і внутрішніх джерел інформації;
- облік і аналіз витрат за їх обсягом, видами, динамікою, структурою, центрами витрат і відповідальності тощо;
- прогнозування, планування, нормування і бюджетування витрат на основі формування стратегічних, поточних та оперативних прогнозів, планів та бюджетів, встановлення норм і нормативів витрат;
- виявлення тенденцій змін рівня, обсягу та структури витрат на обсяг виробництва та одиницю продукції;
- пошук резервів економії ресурсів і оптимізації витрат;
- формування системи стимулювання персоналу до зниження витрат;
- проведення ефективного контролю, регулювання, аудиту і моніторингу витрат за їх видами, місцями виникнення і центрами відповідальності.

Ефективна система управління витратами ґрунтується на дотриманні наступних принципів (табл. 1.3).

Таблиця 1.3 – Принципи ефективної системи управління витратами підприємства

Назва принципу	Характеристика
1	2
Принцип безперервності	Передбачає постійний пошук, передачу, нагромадження, обробку та аналіз інформації для потреб управління підприємством.
Принцип бюджетного (кошторисного) методу управління витратами, собівартістю й дохідніс	Передбачає: - визначення сфери діяльності

<p>тю підприємства</p>	<p>господарства та його внутрішніх складових як центрів відповідальності;  - планування бюджетів структурних одиниць відповідно до їхніх диференційованих у межах підприємства економічних функцій;  - узагальнення бюджетів підрозділів і одержання генерального бюджету підприємства;  - визначення відповідності показників генерального бюджету стратегічним цілям підприємства;  - уточнення генерального бюджету та бюджетів підрозділів.</p>
<p>Принцип взаємодії підрозділів підприємства через дані бюджетів</p>	<p>Передбачає визначення регулюючих параметрів внутрішньогосподарського обміну продукцією та послугами за допомогою цінкових інструментів трансфертної природи.</p>
<p>Принцип оцінки результатів діяльності підрозділів на основі бюджетів і внутрішньої звітності</p>	<p>Надає системі управління витратами ознак інструмента мотивації персоналу як головного елемента економічного механізму підприємства. По кожному підрозділу він відтворюється низовими системами планування, обліку, контролю та матеріального стимулювання.</p>
<p>Принцип участі персоналу підприємства (партисипативності) в процедурах управління витратами</p>	<p>Сприяє поглибленому ознайомленню кожного працівника незалежно від посади з характером діяльності, структурою та завданнями підрозділу й підприємства. Це сприяє збагаченню мотиваційних інструментів активізації персоналу, оскільки цілі підприємства стають цілями кожного працівника, колектив консолідується, виконання поставлених завдань стає джерелом морального задоволення працівників пробуджує у них почуття відповідальності, посилює заінтересованість у роботі, мобілізує творчу ініціативу.</p>

Продовження табл. 1.3

1	2
Принцип періодичності	Складання та обговорення документів системи управління витратами слід здійснювати за певним графіком, узгодженим з виробничою та збутовою циклічністю діяльності підприємства.
Принцип економічної обґрунтованості та достовірності	Полягає в тому, що його дані повинні передусім точно відображати господарські операції, ретроспективну характеристику діяльності підприємства та його підрозділів. Щодо стратегічних планів, то вони повинні містити обґрунтування цілей і шляхів їх досягнення з такою глибиною аргументації, яку допускає доступна інформація про майбутній стан економічного середовища.
Принцип мінімальної трудомісткості	Він вимагає орієнтації на досконалі методики, сучасні технічні засоби й відповідне програмне забезпечення (комп'ютерні технології) виконання комплексу планових, облікових, контрольних та аналітичних розрахунків.
Самостійне визначення самим підприємством форм та документації системи управління витратами	Цей принцип означає повну незалежність підприємства при встановленні порядку ведення внутрішнього обліку, контролю і звітності. Завданням останньої є забезпечення керівників підприємства необхідною інформацією.
Пріоритет стратегічних цілей перед поточними завданнями	Дотримання цього принципу вимагає від системи управління витратами глибокого обґрунтування стратегічних цілей підприємства, які не мають нічого спільного з



	<p>декларацією бажаних напрямів розвитку чи очікуваних результатів. Стратегія повинна реально враховувати як внутрішні можливості господарства, так і весь спектр зовнішніх умов його функціонування. Завдання управлінського обліку – надати всю необхідну для цього інформацію.</p>
<p>Орієнтація на задоволення виключно власних інформаційних потреб підприємства при управлінні його виробничо-збутовою діяльністю</p>	<p>Дані системи управління витратами повинні мати суто внутрішнє призначення і за межі підприємства можуть виходити лише в ролі конфіденційної інформації.</p>
<p>Системний підхід</p>	<p>Передбачає стратегічне й оперативне планування, облік та контроль виробничих витрат і продукції, оцінку роботи персоналу як системний підхід планових, облікових, контрольних-аналітичних та економічних розрахунків, спрямованих на досягнення підприємством високих результатів господарювання.</p>
<p>Наскрізна уніфікована стабільна систематизація та кодування всіх планово-облікових номенклатур</p>	<p>Даний принцип тісно пов'язаний з попереднім і вимагає сталої й вичерпної структуризації всіх інформаційних потоків системи управління витратами: про структурні підрозділи, їх спеціалізацію; склад витрат за статтями, перелік використовуваних технологічних матеріалів; про цінову інформацію, персонал, засоби виробництва і т. ін.</p>

На основі проведених досліджень можна запропонувати систему управління витратами підприємства (рис. 1.2).

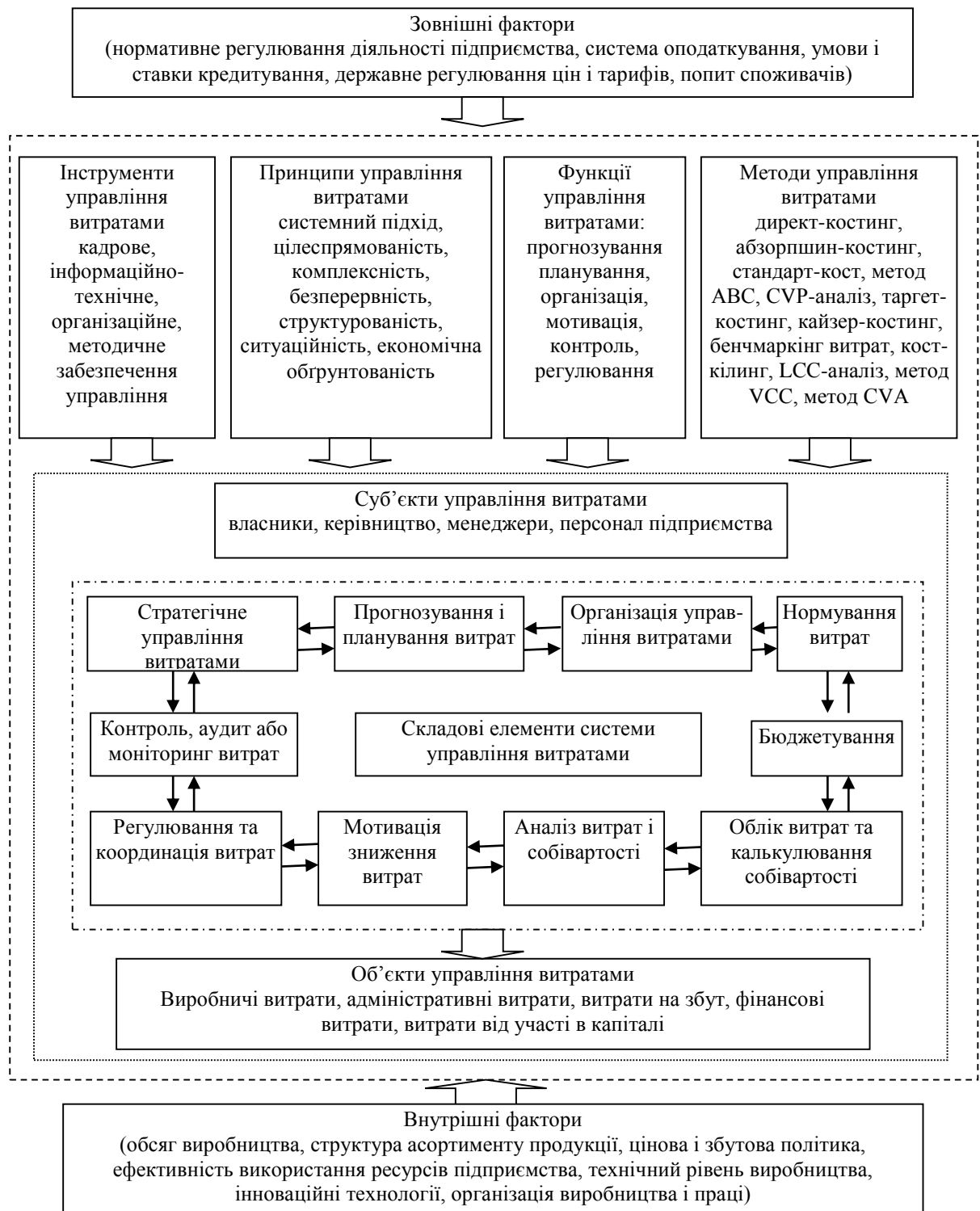


Рис. 1.2 – Система управління витратами підприємства

Комплексна система управління витратами визначає принципи, порядок, послідовність і регламентацію дій щодо впливу суб'єктів управління витратами на об'єкти за допомогою реалізації функцій управління через елементи управлінського процесу, використовуючи набір інструментів і

методів управління витратами, спрямованих на досягнення головної мети підприємства – одержання прибутку, враховуючи постійні зміни у зовнішньому та внутрішньому його середовищах. До інструментів управління витратами належить кадрове, інформаційно-технічне, організаційне, методичне забезпечення управління витратами.

Інформаційно-технічне забезпечення управління витратами включає сукупність технічних засобів та збір необхідної інформації, її обробку і підготовку різних сценаріїв управління витратами. Інформаційне забезпечення управління витратами включає такі внутрішні і зовнішні джерела:

- облікова система підприємства (виробничий, бухгалтерський (фінансовий), управлінський, податковий і статистичний обліки);
- джерела позаоблікової інформації (ліміти, норми і нормативи, бюджети); джерела зовнішньої щодо підприємства інформації (законодавча і нормативна база, показники діяльності ділових партнерів, конкурентів, кон'юнктури ринку тощо).

Кадрове забезпечення управління витратами передбачає регулювання взаємовідносин управлінських і виробничих служб підприємства в процесі управління витратами, їх права і обов'язки, розподіл відповідальності між виконавцями, а також формування мотиваційного механізму забезпечення належного виконання персоналом управлінських функцій.

Організаційне забезпечення управління витратами пов'язане з визначенням місць формування витрат і центрів відповідальності за їх дотримання, а також розробленням ієрархічної системи лінійних і функціональних зв'язків підрозділів та конкретних працівників, які виконують весь комплекс виробничо-господарських та облікових робіт.

Методичне забезпечення управління витратами включає сукупність методик, правил, рекомендацій та передбачає формування облікової політики підприємства для цілей управління витратами, розробку стандарту управління витратами та Положення про центр (відділ) управління витратами, посадових

інструкцій керівника й фахівців центру (відділу) управління витратами, форм управлінської звітності тощо.

І.Б. Камінська до основних принципів, що мають складати основу для формування та функціонування системи управління витратами, відносить такі:

- цілісність і єдність;
- цілеспрямованість, ситуаційність;
- активність, структурованість;
- ієрархічність, комплексність, динамізм;
- релевантність, узгодженість цілей і ресурсів, альтернативність (варіативність);
- збалансованість і самоорганізація;
- дисципліна;
- моніторинг і контроль;
- причинно-наслідковий характер;
- мотиваційний характер, достатність аналітичної бази;
- узгодженість нормативно-методичної бази, циклічність появи нестандартних ситуацій [29].

Принципи управління витратами включають: системний підхід, конфіденційність інформації, пріоритет стратегічних цілей перед поточними завданнями, безперервності, наскрізна систематизація, взаємодії підрозділів підприємства, періодичності, економічної обґрунтованості та достовірності [7; 8].

Отже, базовими принципами управління витратами є системний підхід, цілеспрямованість, комплексність, безперервність, структурованість, ситуаційність, економічна обґрунтованість та достовірність тощо.

Основні методи управління витратами наведено в табл. 1.4.

Таблиця 1.4 – Характеристика методів управління витратами [45].

Назва методу	Характеристика методу
1	2
Direct-costing	Метод обліку в системі контролінгу, заснований на визначенні

	реальної вартості продукції й послуг, незалежно від розрахункових умовно-постійних і накладних витрат. Система direct-costing передбачає врахування собівартості продукції тільки в частині змінних витрат.
Standart-costing	Система нормативного обліку, що передбачає аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних, що є важливою інформацією для управління. Система standart-costing, незважаючи на те, що вона вже більш, ніж півстоліття морально застаріла, досить часто використовується в практиці вітчизняного бізнесу, швидше за все внаслідок звички, аніж через певні плюси, пов'язані з нею.
Absorption costing	Передбачає аналіз за повними витратами (у тому числі постійні, накладні включаються в собівартість продукції). При цьому методі потрібно використовувати метод розподілу накладних витрат, що включаються в собівартість.
CVP-метод	Метод оцінки витрат, за якого зіставляється три величини: витрати підприємства, дохід від реалізації, прибуток і визначається виручка від реалізації, яка за певних величинах постійних витрат підприємства і змінних витрат на одиницю продукції забезпечить беззбитковість або запланований фінансовий результат.
Target-costing	Основу концепції становить зміна погляду на взаємозалежність ціни, прибутку й собівартості. Тобто очікується, що нову продукцію вдасться реалізувати за ціною, що повністю покриє витрати й забезпечить прибуток, необхідний для подальшого розвитку бізнесу. Для традиційної продукції застосування такої формули можливе лише теоретично.
Метод ABC	Activity Based Costing – це «облік за видами діяльності» або «розрахунок витрат на основі бізнес-процесів». Даний метод передбачає зіставлення в планово-аналітичній, обліковій діяльності витрат та видів діяльності підприємства, які призводять до утворення даних витрат (у традиційних системах планування й обліку витрати калькулюються за джерелами їхнього виникнення).
Kaizen costing	Використовується переважно в оперативному управлінні витратами і контролю над їхнім рівнем. Передбачає проведення безперервних, відносно невеликих удосконалень виробничих процесів, здатних у сукупності дати значний результат.
Benchmarking	Використовується за наявності повної і достовірної інформації про еталонні результати і методів їх досягнення. Показники управління витратами підприємства порівнюються з кращими показниками конкурентів для подальшого прийняття рішень у сфері управління витратами
LCC (LifeCycleCosting)	Застосовують у стратегічному управлінні витратами. Передбачає визначення вартості повного життєвого циклу продукції, починаючи з її проектування і закінчуючи зняттям з виробництва

Оскільки досконалих методів управління витратами не існує, то підприємству краще обрати сукупність кількох методів, що створить дієвий механізм управління витратами і сприятиме досягненню підприємством своєї

довгострокової мети – максимізації прибутку шляхом найбільш якісного задоволення потреб споживачів.

Таким чином, управління витратами можна визначити як систему принципів та методів розробки і реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів.

Система управління витратами, як і будь-яка система управління, складається з двох підсистем: тієї, яка управляє (суб'єкти управління), і тієї, якою управляють (об'єкти управління).

Суб'єктами управління витратами виступають власники, керівники, спеціалісти, менеджери та інший персонал підприємства та виробничих підрозділів, які беруть участь у виконанні окремих функцій або елементів управління витратами.

В якості об'єктів управління витратами можна розглядати виробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, фінансові витрати, витрати від участі в капіталі, їх абсолютний розмір, структуру та динаміку.

Управління витратами необхідно здійснювати на основі комплексного поєднання управління процесами операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства, видами та обсягами витрат під час їх здійснення та чинниками, що впливають на процеси діяльності та обсяги витрат ресурсів підприємства за місцями формування витрат, центрами відповідальності, видами продукції, робіт, послуг (носіями витрат). Організація управління витратами за місцями формування і центрами відповідальності необхідна для того, щоб створити умови, за яких виробничі підрозділи і функціональні служби підприємства несли б відповідальність за результати своєї діяльності, тобто виконання завдань внутрішньовиробничого контролю і зниження витрат.

Система управління витратами пов'язана з реалізацією певного комплексу функцій: прогнозування та планування, організація, мотивація (стимулювання), контроль та регулювання, але, розглядаючи управління витратами з погляду теорії менеджменту, потрібно також враховувати для

досягнення певної мети управління витратами елементи управлінських рішень (облік, калькулювання, аналіз та нормування витрат), тобто функції повинні реалізовуватися через елементи управлінського процесу.

Розглянемо основні складові елементи системи управління витратами:

1. Стратегічне управління витратами – система стратегічних, тактичних, та оперативних планів, проектів, програм управління витратами підприємства та інструментів їх реалізації. Стратегічне управління витратами реалізується через: стратегію оптимальних витрат, стратегію лідерства за витратами, стратегію ринкової ніші, або стратегію низьких витрат.

2. Прогнозування і планування – формування прогнозів витрат, планування собівартості продукції, робіт, послуг. Планування являє собою економічне обґрунтування розміру витрат в плановому періоді для виробництва і збуту продукції певної кількості і якості.

3. Організація процесу управління витратами – найважливіший елемент ефективного управління витратами, який реалізує механізм управління та основні центри виникнення витрат і центри відповідальності.

4. Нормування витрат – згідно з певними організаційно-технічними рішеннями та умовами розробляються норми витрат усіх видів ресурсів: сировини, основних і допоміжних матеріалів, енергії, трудових ресурсів тощо.

5. Бюджетування – розробка бюджетів, організація їх здійснення та контроль за виконанням. Планування бюджетів структурних підрозділів забезпечує точні, передбачувані обсяги і структуру витрат на виробництво, та реалізацію продукції, чи надання послуг. Система бюджетів дозволяє заздалегідь здійснити оцінку ефективності управлінських рішень, оптимальним чином розподілити ресурси та співставити витрати при розробці концепції бізнесу.

6. Облік витрат та калькулювання собівартості – документальне оформлення витрат, синтетичний і аналітичний облік витрат, облік витрат здійснюється в цілому по виробничому процесу, групування витрат здійснюється за видами витрат, статтями і окремими елементами витрат.

7. Аналіз витрат та собівартості – внутрішній і зовнішній моніторинг середовища підприємства, визначення факторів, що впливають на рівень витрат; аналіз динаміки, складу і структури витрат підприємства, аналіз собівартості продукції, робіт, послуг; визначення відхилення витрат, пошук і виявлення факторів і резервів економії ресурсів і зниження витрат.

8. Мотивація і стимулювання зниження витрат – спонукання працівників до дотримання ними встановлених планових норм витрат і пошуків шляхів їх зниження.

9. Регулювання та координація витрат – розробка і реалізація управлінських рішень, визначення місць формування витрат і центрів відповідальності за їх дотриманням, розробка системи організаційного, фінансово-економічного, соціально-психологічного, інформаційно-аналітичного забезпечення управління витратами.

10. Контроль, аудит або моніторинг витрат – контроль за витратами, порівняння фактичного їх рівня із запланованим, визначення відхилень і прийняття оперативних заходів щодо усунення розбіжностей, оцінка ефективності здійснення витрат, коригувальні дії.

Кожен елемент системи виконує чітко поставлені завдання і спрямований на досягнення загальних цілей підприємства.

Система управління витратами повинна бути високо динамічною, інтегрувати з іншими функціональними системами управління і загальною системою управління підприємством та враховувати зміну факторів зовнішнього оточення та внутрішніх умов функціонування підприємства.

Для забезпечення ефективного управління витратами необхідно визначати склад і характер впливу основних зовнішніх і внутрішніх факторів, що впливають на обсяг і динаміку витрат, вибір методів управління витратами.

Зовнішні фактори включають нормативне регулювання діяльності підприємства, систему оподаткування, умови і ставки кредитування, державне регулювання цін і тарифів, попит споживачів на продукцію підприємства.

До внутрішніх факторів впливу на процеси управління витратами



відносять: масштаб діяльності, обсяг виробництва, асортименту продукції, цінову і збутову політику, вартість та ефективність використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів та виробничої потужності підприємства, технічний рівень виробництва, інноваційні технології, організацію виробництва і праці, рівень морального і фізичного зношення обладнання, кваліфікацію персоналу тощо.

Таким чином, для ефективного використання ресурсів підприємства і оптимізації витрат доцільно створити комплексну систему управління витратами. Формування комплексної системи управління витратами, що враховує визначені в статті цілі, завдання, принципи, методи, інструменти, функції та складові елементи системи управління витратами з врахуванням впливу на процес управління витратами факторів зовнішнього і внутрішнього середовища, забезпечує виробництво конкурентоспроможної продукції на засадах оптимізації витрат і цін, наявність оперативної, адекватної, якісної інформації про собівартість окремих видів продукції, підвищення обґрунтованості прийняття управлінських рішень; дозволяє зменшити собівартість продукції, що виготовляється, оптимізувати рівень витрат і на даній основі підвищити рівень фінансових результатів та ін.

### 1.3 Калькулювання собівартості продукції підприємства

Повнота та оперативність інформації щодо виробничих витрат є основою ефективного управління підприємством.

Під *калькулюванням собівартості продукції* розуміють зазвичай обчислення витрат на одиницю готової продукції за статтями витрат. Але таке розуміння дещо умовне, якщо зважити на те, що облікові роботи, які передують калькулюванню, організуються з передбаченням завершальних робіт із визначення собівартості як усієї товарної продукції, так і окремих її видів. Тому під калькулюванням собівартості деякі економісти справедливо розуміють сукупність прийомів визначення собівартості як усієї товарної

продукції, так і її окремих видів.

*Об'єктами калькулювання* є продукція, що виробляється на підприємстві. У більшості галузей промисловості об'єкти обліку витрат не збігаються з об'єктами калькулювання. Наприклад, на підприємствах вугільної промисловості витрати обліковують за процесами, а об'єктом калькулювання виступає 1 т. добутого вугілля. У чорній металургії об'єктом обліку витрат є доменні печі, прокатні стани, а об'єктами калькулювання – види чавуну, марки сталі, види прокату тощо [49].

На підприємствах з великою номенклатурою продукції з метою спрощення обліку укрупнюють об'єкти калькулювання. Це досягається калькулюванням собівартості групи однорідних виробів, визначенням типового представника з групи однорідних видів продукції, приведенням усіх однорідних видів до одного умовного виду [47].

Під час калькулювання важливо правильно встановити не тільки об'єкти калькулювання, а й калькуляційні одиниці продукції, під якими розуміють одиниці виміру продукції, які застосовуються при калькулюванні її собівартості.

Калькуляційні одиниці повинні характеризувати сутність конкретного виду продукції, відобразити кількісну одиницю продукції певної якості, відповідати одиницям виміру, встановленим у держстандартах і преїскурантах цін.

Основними видами калькуляційних одиниць є натуральні та умовно-натуральні.

*Натуральні* калькуляційні одиниці (тонни, метри, літри тощо) характеризують кількісну сторону певного виду продукції. Якщо до цих натуральних одиниць додаються показники якісної оцінки під час виготовлення різної за складом і якістю продукції, утворюються *умовно-натуральні калькуляційні одиниці*. Всі інші є різновидами цих двох основних [20].

До умовно-натуральних калькуляційних одиниць звертаються в тому разі, коли виникає потреба звести всі види продукції підприємства різного розміру чи якості до однієї типової одиниці виміру.

Науковці виділяють систему методів калькулювання собівартості продукції відповідно до окремих класифікаційних ознак, які наведено у табл. 1.5.

Таблиця 1.5 – Класифікація методів калькулювання собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг)

Класифікаційна ознака	Методи
За об'єктами обліку витрат	– попередільний метод; – попроцесний (простий) метод; – позамовний (повирібний) метод.
За повнотою витрат, які враховуються	– метод обліку повної собівартості; – метод обліку неповної собівартості.
За ступенем нормованості витрат	– метод обліку фактичної собівартості; – метод обліку нормативної собівартості.

Серед зарубіжних методів обліку повних витрат найбільш відомими є: метод однорідних секцій, стандарт-кост і метод нормативного розподілу постійних витрат [27].

**Метод однорідних секцій** застосовується в основному у Франції і в країнах, які дотримуються французької системи обліку. Під однорідною секцією розуміють підрозділи підприємства, виокремлені в бухгалтерському обліку, по яких витрати згруповані попередньо до їх включення в собівартість відповідних виробів, у тому числі, коли вони не можуть бути прямо віднесені на ці вироби. У ширшому розумінні однорідна секція ототожнюється з центром відповідальності.

Сутність методу однорідних секцій характеризує така схема (рис. 1.3).

По-перше відбувається пряме віднесення відповідних витрат у собівартість продукції;

По-друге – розподіл непрямих витрат між однорідними секціями;

По-третє – включення на основі попередньої калькуляції собівартості одиниці роботи секції у собівартість кінцевої продукції.



Рис. 1.3 – Економічний зміст методу однорідних секцій

Для того щоб секції могли бути визнані однорідними, їх діяльність повинна вимірюватися єдиною одиницею (одиницею роботи), яка, по-перше, характеризує діяльність секції і, відповідно, змінюється пропорційно до витрат секції, а по-друге – дає змогу розділити витрати секції, тобто пов'язана з виготовленою підприємством продукцією, виконуваними роботами чи послугами. Одиницями роботи можуть бути:

- кількість виробленої продукції чи послуг;
- вартість покупок або реалізації;
- фактично відпрацьований час тощо.

Методологія обліку полягає в тому, що підприємство поділяють на однорідні секції (цехи, відділи, служби), розподіляють між ними непрямі витрати, визначають по кожній секції суму витрат, яку відносять на продукцію чи замовлення, у процесі виробництва яких були використані послуги відповідної секції (згідно з обсягом спожитих одиниць роботи і собівартістю одиниці).

Метод однорідних секцій прийшов на зміну емпіричному методу, коли непрямі витрати відносились на собівартість продукції пропорційно до встановлених на підприємствах загальних баз розподілу. Емпіричний метод традиційно застосовується у вітчизняній практиці, де його вдосконалення йшло по лінії деталізації групування непрямих витрат за напрямками (освоєння нових виробів, витрати на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі витрати тощо) і методів їх розподілу на основі відповідних

баз [11].

Перевагою методу однорідних секцій є те, що витрати, загальні для кількох секцій, розподіляються між ними за базами, які відповідають характеру певного виду загальних витрат. Наприклад, амортизація і орендна плата пропорційні площі, яку займає відповідна секція; витрати на страхування пропорційні вартості об'єктів страхування; витрати на утримання і ремонт устаткування пропорційні вартості цього устаткування тощо.

**Метод стандарт-косту** полягає в тому, що для прийняття рішень краще мати інформацію про нормативні витрати, ніж про фактичні, оскільки перші являють собою майбутні, цільові витрати, а другі – минулі витрати, на які вже не можна вплинути [66].

Нормування витрат здійснюється таким чином, щоб можна було розрахувати нормативну собівартість кожного виду продукції і виявити загальну суму нормативних витрат за кожним центром відповідальності, який бере участь у виробництві цих видів продукції. Таким центром може бути цех, дільниця, бригада тощо.

*Метод нормативного розподілу постійних витрат* є перехідним від методів калькулювання повної до калькулювання неповної собівартості продукції. Цей метод ґрунтується на таких принципах:

- чітке розмежування в собівартості змінних і постійних витрат;
- визначення нормативного рівня діяльності підприємства і його підрозділів;
- включення у собівартість продукції постійних витрат залежно від фактично досягнутого рівня діяльності;
- відображення в обліку додаткових витрат через зниження рівня діяльності або зниження витрат у зв'язку з підвищенням ефективності виробництва [6].

Отже, використання цього методу дає змогу визначити вплив зміни обсягу діяльності на структуру собівартості одиниці продукції і

рентабельності через обчислення збитків від зниження обсягу діяльності чи прибутків у разі збільшення обсягів.

Однак цей метод має і певні недоліки, які призвели до того, що його поступово почала витіснити система директ-костинг. Це, зокрема:

- важко встановити нормальний обсяг діяльності;
- метод напряду не пов'язаний з ринковими коливаннями цін і обсягами реалізації;
- собівартість визначається як об'єктивна, а не суб'єктивна категорія, тобто залежна від конкретних умов діяльності підприємства (сегмента діяльності, положення фірми на ринку, цілей діяльності тощо) [67].

У вітчизняній практиці, яка традиційно налаштована на облік повних витрат, застосовуються позамовний, попередільний і попроцесний (простий) методи. Використовуючи елементи нормативного методу, вони набувають характеру позамовно-нормативного, попередільно-нормативного, попроцесно-нормативного методів [1].

**Попередільний метод** застосовується на підприємствах з однорідною за вихідною сировиною і характером технології масовою продукцією, яка виготовляється в результаті послідовних процесів, кожний з яких (або група яких) складає окремий самостійний переділ (фазу, стадію) виробництва. Це підприємства таких галузей промисловості, як нафтопереробна, металургійна, хімічна, скляна, фарфоро-фаянсова, виробництво будівельних матеріалів, текстильна, шкіряна, хутрова, цукрова, хлібопекарська, пивоварна, м'ясна, молочна тощо [59].

Сутність попередільного методу полягає в тому, що всі або деякі прямі витрати відображають в поточному обліку не за видами продукції, що виготовляється, а за переділами виробництва (навіть якщо з одного переділу можна отримати кілька видів продукції).

У зв'язку з тим, що у таких виробництвах процес створення готової продукції складається з кількох послідовних технологічно закінчених

переділів, виникає необхідність визначення собівартості не тільки готового продукту, а й напівфабрикатів, особливо за умови, коли частина їх має бути реалізована на сторону.

В багатьох галузях промисловості, які застосовують попередільний метод, виробничі витрати обліковують у кожному переділі, включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому переділі. У зв'язку з цим калькують фактичну собівартість напівфабрикатів кожного переділу. Відповідно, напівфабрикати власного виробництва входять до собівартості окремих видів продукції комплексною статтею, тобто собівартість продукції кожного наступного переділу складається із здійснених ним витрат і собівартості отриманих напівфабрикатів.

При цьому в багатьох випадках передача напівфабрикатів з переділу на переділ або на склад відображується на рахунках бухгалтерського обліку за фактичною собівартістю. Відповідно, витрати в незавершеному виробництві відображуються за місцями їх знаходження. Такий варіант попередільного методу отримав назву *напівфабрикатного* [55].

У деяких галузях промисловості, незважаючи на те що облік витрат ведуть за переділами, собівартість кінцевої (готової) продукції визначають по виробництву в цілому, тобто без калькулювання собівартості проміжної продукції (напівфабрикатів). Це, в основному, стосується виробництв, де напівфабрикати використовуються лише всередині підприємства і на сторону не реалізуються.

Відповідно, передача напівфабрикатів з переділу на переділ здійснюється без списання (передачі) витрат, пов'язаних з їх виробництвом, у системі бухгалтерських рахунків. Такий варіант попередільного методу отримав назву *безнапівфабрикатного*.

Одним із різновидів попередільного методу є **простий**, або **однопередільний метод**. Сутність цього методу полягає в тому, що фактичні

витрати обліковують за встановленими статтями витрат на весь випуск продукції. Середню собівартість одиниці продукції визначають діленням усіх виробничих витрат (витрат за кожною статтею) на кількість готової продукції. Такий порядок обліку витрат і визначення собівартості одиниці продукції можливий у масових виробництвах, які випускають просту однорідну продукцію, що не має складових або напівфабрикатів, а залишки незавершеного виробництва вкрай незначні або стабільні чи їх взагалі немає.

Цей метод застосовується на більшості підприємств добувної та в деяких галузях обробної промисловості, які виготовляють (добувають) один вид продукції (підприємства за видобування нафти, вугілля, газу, рудної та нерудної сировини, гідроелектростанції), а також у ряді допоміжних виробництв підприємств будь-яких галузей з виробництва електроенергії, пару, холоду тощо [25].

Відповідно, неодмінними умовами застосування простого методу є однорідність і водночас масовість продукції, що добувається або виготовляється, можливість не поділяти витрати на прямі та непрямі, оскільки всі вони пов'язані з випуском одного виду продукції (через відсутність або стабільність залишків незавершеного виробництва).

Ще один метод, який виділяють науковці є нормативний. Його основними елементами є:

- попереднє визначення нормативної собівартості одиниці продукції на початок звітного періоду, яка береться за основу обчислення фактичної собівартості;
- поточний облік прямих витрат за статтями калькуляції й окремими видами продукції за чинними нормами та відхиленнями від норм;
- поточний облік зміни норм у розрізі статей витрат і окремих видів продукції;
- калькулювання фактичної собівартості окремих видів продукції через алгебраїчне додавання нормативної собівартості на початок місяця з



відхиленнями від норм (плюс перевитрати, мінус економія), також зі змінами норм на одиницю продукції.

Облік відхилень від норм організують так, щоб можна було своєчасно визнати їх причини і осіб, від яких вони залежали, місце виявлення відхилень та їх вплив на собівартість продукції [2].

Така організація обліку дає можливість суттєво підвищити контрольну функцію обліку порівняно з позамовним чи попередільним методом.

Нормативний метод не має обмежень щодо сфери його застосування, тому з метою поліпшення оперативного контролю за процесом формування собівартості продукції необхідно впроваджувати його основні елементи в практику обліку витрат на тих підприємствах, де традиційно користуються позамовним або попередільним методами. Поєднання традиційних методів обліку з елементами нормативного методу перетворює їх відповідно в позамовно-нормативний, попередільно-нормативний, попроцесно-нормативний тощо.

Фактичне значення показників кожної функціональної складової дозволяє здійснити доволі точні прогнози, що ґрунтуються на науковому аналізі дійсності, дає можливість передбачати тенденції та процеси, які матимуть місце в майбутньому, а також запобігати виникненню негативних ситуацій, що дозволяє забезпечити фінансову стійкість підприємства.

У зв'язку з тим, що результати діяльності підприємства базуються на системі внутрішнього та зовнішнього середовища, для оцінки таких складних економічних систем досліджуються закономірності розвитку чинників в минулому та сьогодні. Як у зарубіжній, так і у вітчизняній практиці широко застосовується аналіз співвідношення «витрати-випуск-прибуток» (Cost-Volume-Profit Relationships, CVP), або операційний аналіз [69].

За своєю сутністю даний підхід є досить простим, базується на легко обчислюваних показниках і дає змогу оперативно оцінити вплив величини та структури витрат, обсягу продажу продукції на прибуток, проаналізувати його залежність від рівня цін і структури виробництва, а також обґрунтовувати

загально корпоративну стратегію підприємства. При проведенні CVP-аналізу співвідношення «витрати-випуск-прибуток» спрощується і припускається, що в його основі лежать лінійні залежності.

Слід зазначити, що CVP-аналіз здійснюється в межах наявної організаційної та виробничої структури підприємства, тобто лише в короткостроковому періоді. За таких умов функції витрат та обсягу виробництва є лінійними.

Традиційно в процесі операційного аналізу обчислюються та аналізуються такі показники:

– маржинальний прибуток (збитки), що розраховується за такою формулою [58]:

$$P_m = B - C_z, \quad (1.1)$$

де  $P_m$  – величина маржинального прибутку за певний період, грн

$B$  – обсяг виробництва і продажу в грошовому виразі (дохід), грн

$C_z$  – змінні витрати за цей самий період.

– коефіцієнт маржинального прибутку, який розраховується таким чином:

$$k_{п.м} = \frac{P_m}{B}, \quad (1.2)$$

де  $k_{п.м}$  – коефіцієнт маржинального прибутку.

Коефіцієнт  $k_{п.м}$  показує частку  $P_m$  у виручці від продажу продукції.

– рівноважний обсяг операційної (виробничої) діяльності (точка беззбитковості), що розраховується за формулою:

$$N_{б.г} = \frac{C_{п.г}}{\bar{Ц} - C_{з.о}}, \quad (1.3)$$

де  $N_{б.г}$  – обсяг виробництва продукції у натуральному виразі, що забезпечує готівкову беззбитковість;

$C_{п.г}$  – постійні витрати, що потребують виплат готівкою.

На основі безбиткового обсягу виробництва визначається рівень безпеки операційної діяльності. Критерієм такої безпеки є ступінь перевищення безбиткового обсягу виробництва над фактичним (плановим) обсягом виготовлюваної продукції. Коефіцієнт безпеки операційної (виробничої) діяльності ( $k_6$ ) обчислюється так:

– у разі визначення обсягу продукції у натуральному виразі (однопродуктове виробництво):

$$k_6 = \frac{N - N_6}{N}, \quad (1.4)$$

– у випадку вартісного (грошового) виразу обсягу продукції (багатопродуктове виробництво):

$$k_6 = \frac{B - B_6}{B}, \quad (1.5)$$

де  $N$ ,  $B$  – фактичний або плановий обсяг продукції відповідно у натуральному і грошовому виразі.

Коефіцієнт безпеки операційної діяльності можна вважати мірою операційного ризику. Чим він більший, тим безпечніша ситуація з огляду на прибутковість діяльності. З його зростанням зменшується ризик зниження обсягу виробництва до точки рівноваги, і навпаки – при його зниженні такий ризик зростає [53].

Дія механізму операційного важеля базується на тому, що наявність у складі операційних витрат постійної частини призводить до того, що при зміні обсягу випуску сума операційного прибутку завжди буде змінюватися більш високими темпами.

Однак слід зазначити, що міра такої чутливості відрізняється на підприємствах, які мають різне співвідношення постійних і змінних

операційних витрат. Чим вищою є частка постійних витрат у структурі загальних витрат підприємства, тим більшою мірою змінюється сума операційного прибутку.

Операційний аналіз часто називають аналізом беззбитковості, оскільки він дозволяє розраховувати таку суму або кількість продаж, при яких надходження дорівнює витрачанням. Точка беззбитковості – це та межа, яку підприємству слід перевищити, щоб продовжувати функціонування, тому її називають межею рентабельності. Чим вищою є межа рентабельності, тим складніше її перевищити. З низькою межею рентабельності легше переносити зменшення попиту, відмовитись від завищеної ціни реалізації.

Зниження межі рентабельності можна досягти за рахунок збільшення валової маржі або скорочення постійних витрат.

Ідеальними умовами для будь-якого підприємства вважається поєднання низьких постійних витрат з високою валовою маржею. Необхідно знаходити вдалий компроміс між постійними та змінними витратами [58].

Крім того, слід зазначити, що істотним фактором, який впливає на величину прибутку, є зміна рівня собівартості виробленої продукції.

Собівартість складає частину вартості продукції і показує, скільки у вартісному вимірі обходиться виробництво продукції для підприємства, тому собівартість є основним ціноутворюючим чинником.

Чим більше собівартість, тим вище буде ціна за інших рівних умов, а різниця між ціною і собівартістю складає прибуток. Чим нижчою є собівартість виробленої продукції, зумовлена рівнем витрат на її виробництво і реалізацію, тим вищим буде прибуток, і навпаки [35].

Можливість підприємства впливати на формування собівартості є істотною, однак при цьому необхідно враховувати законодавчі обмеження.

У першу чергу, перелік витрат, які можна відносити на собівартість, регламентований державою, а саме типовими положеннями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції різних галузях народного господарства, затвердженими Кабінетом Міністрів України.

Крім того, у складі витрат, що включаються в собівартість, розмір окремих складових із них також регулюється державою через встановлення нормативів відрахувань. Це передусім стосується таких елементів витрат:

- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація основних засобів і нематеріальних активів;
- витрати на фінансування ремонту й поліпшення основних фондів;
- інші витрати [66].

Очевидно, що можливості впливу підприємств на окремі елементи собівартості є обмеженими. Однак їх успішна реалізація можлива за допомогою належного управління показниками, до яких застосовуються встановлені нормативи відрахувань: витрати на оплату праці, структура і джерела її виплати, вартість основних виробничих фондів, що належать підприємству, їх структура і джерела формування [22].

Слід зазначити, що в сучасних умовах вітчизняні підприємства отримали більше самостійності щодо прийняття рішень у процесі формування собівартості.

Однак вони не можуть порушувати чинних законодавчих і нормативних документів, що регламентують ці питання.

Таким чином, величина витрат, які здійснює підприємство в процесі своєї діяльності, істотно впливає на формування його фінансових результатів а отже і фінансову стабільність. Тому необхідно створювати на підприємствах комплексну систему управління витратами, яка забезпечує досягнення оптимального рівня витрат та максимальної віддачі від них, що втілюється в прибутковості діяльності.

## Висновки до розділу 1

Витрати є економічною категорією, що відображає грошові та матеріальні ресурси, використані у процесі підприємницької діяльності для досягнення поставленої мети, і в результаті використання яких відбувається

підвищення економічних вигід шляхом збільшення активів або зменшення зобов'язань, унаслідок чого здійснюється оптимізація власного капіталу підприємства.

Управління витратами полягає у цілеспрямованому впливові на витрати для зміни їхнього складу, структури або поведінки у зв'язку зі зміною умов виробничо-господарської діяльності підприємства.

Метою управління витратами є зниження або оптимізація витрат на одиницю виробленої продукції, підвищення рентабельності господарської діяльності підприємства, мінімізація співвідношення витрати-дохід, оптимізація структури витрат та рівня ризику господарської діяльності.

Управління витратами підприємства вимагає системного підходу до їх вивчення, метою якого є оптимальне використання ресурсів і забезпечення росту ефективності виробництва. Налагоджена система управління витратами повинна сприяти підвищенню ефективності господарської діяльності, збільшенню доходів і фінансових результатів підприємства, фінансовій стабільності і розвитку підприємства у конкурентному ринковому середовищі. Система управління витратами – це сукупність взаємопов'язаних елементів, методів і механізмів, що діють у межах функціональних обов'язків і утворюють певну цілісність, за допомогою яких узагальнюються процеси постачання, використання ресурсів, вирішуються чітко поставлені цілі, реалізуються тактичні і стратегічні плани.

До сучасних методів управління витратами відносять: Директ-костинг (Direct Costing), Абсорпшен костинг (Absorption Costing), Стандарт-кост (Standart-Cost), метод ABC (ActivityBased Costing), CVP-аналіз (Cost-Value-Profit Analysis), Таргет-костинг (Target Costing), Кайзен-костинг (Kaidzen Costing), Бенчмаркінг витрат (Benchmarking), LCC-аналіз (Life Cycle Costing), метод VCC (Value Cost Chain), метод EVA (Economic Value Add).

*Калькулюванням собівартості продукції* дозволяє здійснити обчислення витрат на одиницю готової продукції за статтями витрат. Собівартість складає частину вартості продукції і показує, скільки у

вартісному вимірі обходиться виробництво продукції для підприємства, тому собівартість є основним ціноутворюючим чинником. Чим більше собівартість, тим вище буде ціна за інших рівних умов, а різниця між ціною і собівартістю складає прибуток. Чим нижчою є собівартість виробленої продукції, зумовлена рівнем витрат на її виробництво і реалізацію, тим вищим буде прибуток, і навпаки.

При цьому, можливості впливу підприємств на окремі елементи собівартості є обмеженими. Однак їх успішна реалізація можлива за допомогою належного управління показниками, до яких застосовуються встановлені нормативи відрахувань: витрати на оплату праці, структура і джерела її виплати, вартість основних виробничих фондів, що належать підприємству, їх структура і джерела формування.

## 2 ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА ТОВ «ТЕХНОСЕНС»

### 2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «Техносенс» було засноване у 2001 р. Спеціалізацією підприємства є випуск котельного обладнання, обравши перспективний напрямок теплотехнічного обладнання.

ТОВ «Техносенс» здійснює свою діяльність на підставі Законів України «Про господарські товариства», «Про власність», «Про зовнішньоекономічну діяльність», Цивільного та Господарського кодексів України.

ТОВ «Техносенс» створено з метою одержання прибутку. Товариство з дня одержання державної реєстрації є юридичною особою з правами та обов'язками, передбаченими чинним законодавством, має самостійний баланс, круглу печатку, штампи з зазначенням ідентифікаційного коду, фірмові бланки, знак для товарів та послуг.

Товариство у встановленому порядку відкриває в Україні та за її межами свої поточні, валютні та інші рахунки, може від власного імені укладати цивільно-правові угоди, набувати майнових та особистих немайнових прав, бути позивачем та відповідачем у суді.

Для виконання підприємством своїх функцій було сформовано штат працівників, функціональний розподіл повноважень між якими закріплено в лінійно-функціональній організаційній структурі (рис. 2.1).

Вищим органом товариства з обмеженою відповідальністю «Техносенс» є загальні збори учасників. Статус загальних зборів товариства визначається тим, що вони в праві приймати рішення з будь-яких питань діяльності товариства, в тому числі і тих, що належать до компетенції інших органів товариства, а їх рішення обов'язкові для інших органів товариства.

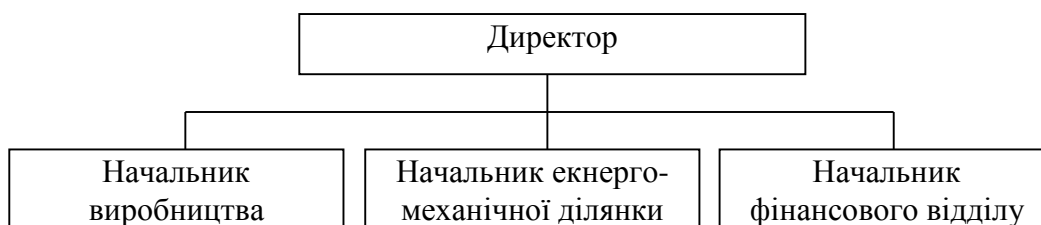




Рис. 2.1 – Організаційна структура управління ТОВ «Техносенс»

Місією даного підприємства є максимізація доходу та мінімізація витрат виробництва з метою підвищення рівня результативності господарської діяльності та покращення його фінансового стану.

Контроль за діяльністю виконавчого органу товариства з обмеженою відповідальністю здійснює ревізійна комісія, що утворюється зборами учасників товариства з їх числа у кількості не менше трьох осіб. Її діяльність регламентовано ст. 63 Закону України «Про господарські товариства». Ревізійна комісія проводить планові ревізії перед скликанням чергових Загальних зборів за дорученням Загальних зборів, за власною ініціативою, позапланові ревізії проводяться за вимогою 1/3 (однієї третини) Членів Асоціації. Ревізійна комісія зобов'язана скликати позачергові Загальні збори, якщо виникла серйозна загроза інтересам товариства чи виявлені зловживання посадових осіб. Ревізійна комісія для здійснення перевірок залучає в необхідних випадках аудиторські організації. Засідання Ревізійної комісії вважаються правомочними, якщо на ньому були присутні не менш 2/3 її членів.

Підприємства ТОВ «Техносенс» являється платником ПДВ на загальних підставах. Підприємство обслуговується АТ «ОТП Банк».

Говорячи про економічний стан підприємства, потрібно обов'язково

проаналізувати продуктивність праці одного працівника порівняно із загальним фондом заробітної плати, як стимулюючої складової ефективності робочої сили, що дасть змогу з'ясувати приховані можливості в покращенні продуктивності всього виробничого процесу (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Аналіз співвідношення темпів зростання продуктивності праці та середньої заробітної плати за 2016–2018 рр.

Назва показника	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2018/2016	
				відхилення, +/-	темп змін %
1	2	3	4	5	6
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	66031	53125	46321	-19710	-29,85
Фонд оплати праці, тис. грн	5950	5411	5159	-792	-13,30
Чисельність працюючих, чол.	51	49	46	-5	-9,80
Продуктивність праці одного працівника (гр.1/гр.3) тис. грн / чол.	1305	1095	1016	-289	-22,17
Середня заробітна плата працівника за місяць (гр.2/гр.3/12) тис. грн	9,80	9,29	9,43	0	-3,80
Випередження темпів росту продуктивності праці над середньою заробітною платою (гр.4-гр.5)	-	-	-	-	-18,37

Протягом 2018 року середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу установила 46 осіб. Фонд оплати праці – 5159 тис. грн, що складає 94 % відносно по переднього року.

Темп зростання продуктивності праці у 2018 році менше темпів зростання середньої заробітної плати на 18,36 п., що пояснюється зменшенням ефективності роботи кожного працівника заводу. Продуктивність праці на заводі зменшилась на 22,16%, при цьому заробітна плата на 3,80%, що свідчить про не виважену політику стимулювання праці.

Зазначимо, що в умовах зменшення продуктивності є неможливим покращення грошової компенсації працівникам заводу.

Структура майна дає загальне уявлення про фінансовий стан підприємства. Вона показує частку кожного елементу в активах та співвідношення позичених і власних коштів підприємства в пасивах. У структурі вартості майна відображується специфіка діяльності кожного підприємства.

Аналіз фінансово-господарської діяльності ТОВ «Техносенс» (Додатки А, Б) в цілому за 2016–2018 роки свідчить про нестабільну ситуацію (табл. 2.2). У 2018 році в порівнянні з 2016 роком спостерігається збільшення загальної величини майна підприємства на 1213 тис. грн (або на 3,30%).

Порівняно з кінцем 2017 року майно підприємства зменшилося на 1190 тис. грн (3,04%).

Підвищення загальної вартості майна підприємства ТОВ «Техносенс» за аналізований період відбулося за рахунок зростання обсягу оборотних активів на 3754 тис. грн (21,89%), необоротні активи при цьому зменшилися на 2541 тис. грн (12,98%).

Таблиця 2.2 – Аналіз необоротних та оборотних активів підприємства ТОВ «Техносенс» за 2016–2018, тис. грн.

Показник	Загальна величина, тис. грн			Відхилення			
				+,-		у % до	
	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2018р./ 2016 р.	2018р./ 2017 р.	2018р./ 2016 р.	2018р./ 2017 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
Необоротні активи	19580	18315	17039	-2541	-1277	-12,98	-6,97
Оборотні активи	17146	20813	20899	3754	86	21,89	0,41
Всього активів	36725	39129	37938	1213	-1190	3,30	-3,04

Питома вага оборотних активів в загальній величині активів підприємства протягом останніх двох років переважає над необоротними активами. В середньому за 2017–2018 роки питома вага необоротних активів ТОВ «Техносенс» у загальному обсязі майна становить 46 %, у той час як

питома вага оборотних активів – 54 %.

Зменшення необоротних активів підприємства протягом аналізованого періоду пов'язано, головним чином, із списанням основних засобів підприємства.

Динаміка оборотних та необоротних активів наведена на рис. 2.2.

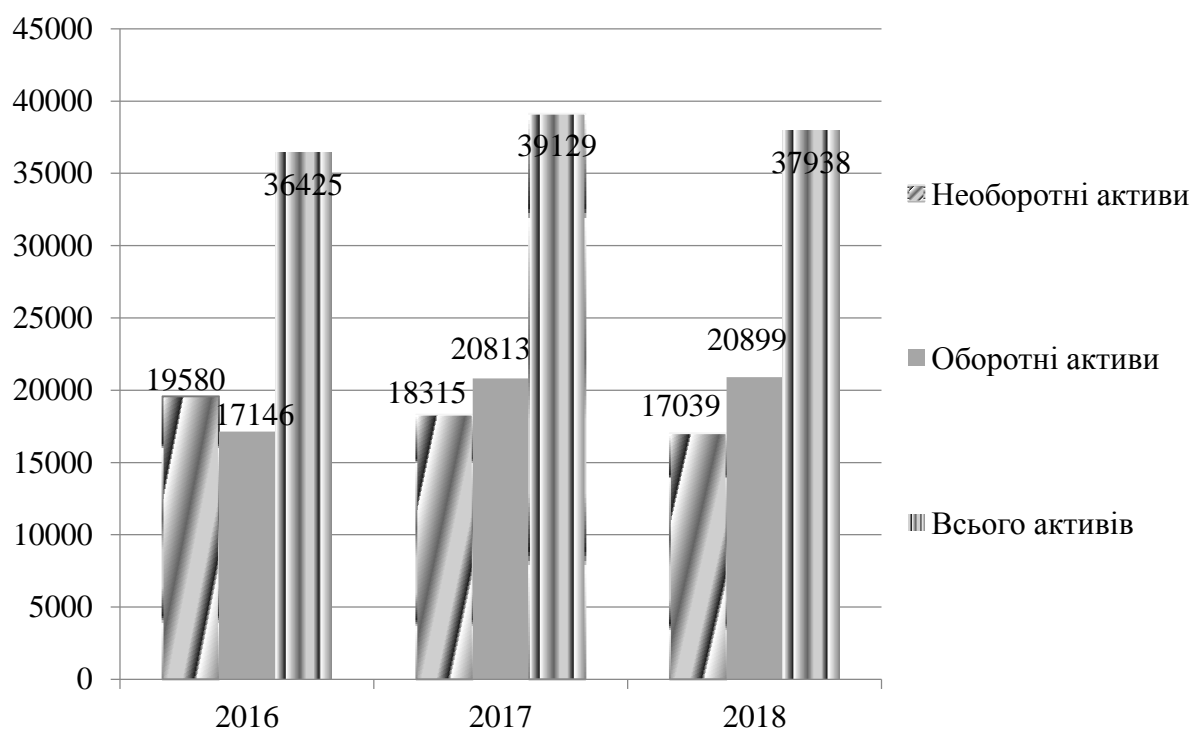


Рис. 2.2 – Динаміка оборотних та необоротних активів підприємства ТОВ «Техносенс» за 2016–2018 рр., тис. грн.

Здійснюючи аналіз даних табл. 2.3, можна зробити висновок, що підприємство характеризується достатнім рівнем власного капіталу, що є позитивним з огляду на його діяльність. Збільшення пасивів за аналізований період відбулося на рівні 3,30%, при цьому зобов'язання збільшилися на 4,29%, власний капітал на 2,79%. Збільшення власного капіталу є позитивним моментом оскільки його збільшення підвищують рівень фінансової стійкості підприємства та дозволяє збільшувати обсяги діяльності.

Таблиця 2.3 – Оцінка та аналіз пасивів підприємства ТОВ «Техносенс» за

2016–2018 роки, тис. грн.

Показник	Загальна величина, тис. грн			Відхилення 2018			
				+,-		%	
	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
Власний капітал	24088	23738	24759	671	1021	2,79	4,30
Зобов'язання	12638	15391	13179	542	-2211	4,29	-14,37
Всього пасивів	36725	39129	37938	1213	-1190	3,30	-3,04

Підприємство збільшує масштаби діяльності, при цьому використовує та залучає власний капітал, що відповідно позитивно впливає на фінансовий стан, зокрема на показники фінансової стійкості.

Аналізуючи джерела позикових коштів з початку 2017 року та на кінець 2018 року, слід відзначити, що на початок 2017 року їх величина сягала 15391 тис. грн, а наприкінці 2018 року величина джерел позикових коштів збільшились на 13179 тис. грн. Динаміка капіталу підприємства наведена на рис. 2.3.

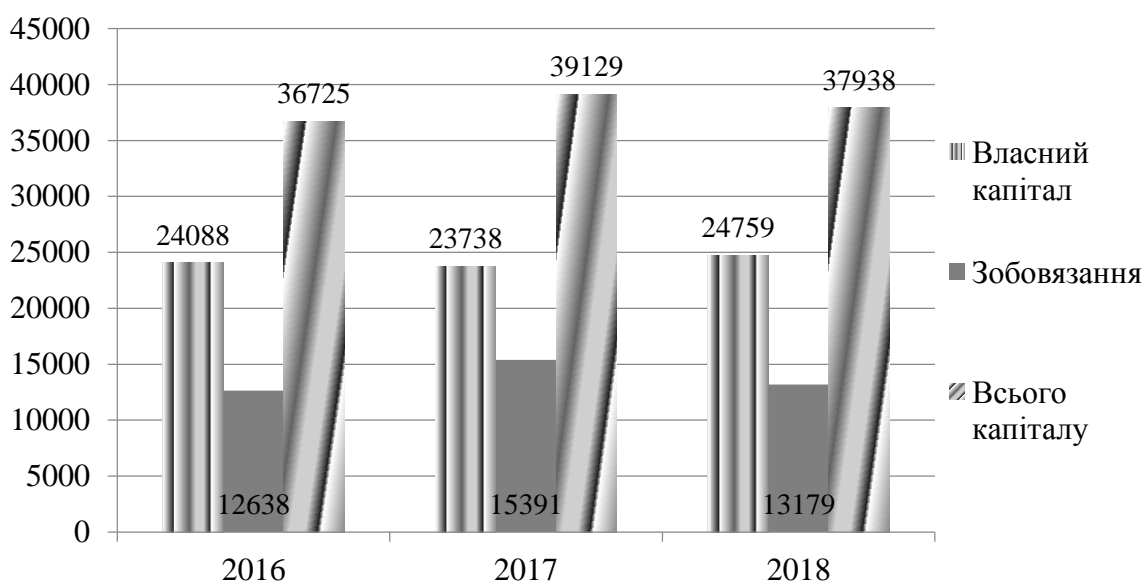


Рис. 2.3 – Динаміка капіталу підприємства за 2016–2018 рр., тис. грн.

Розглянемо більш детально структуру капіталу підприємства за аналізований період (табл. 2.4).

Таблиця 2 4– Аналіз динаміки і структури ресурсів підприємства за 2016–2018 рр., тис. грн.

Пасиви	2016 р.		2017 р.		2018 .		Зміни +,-	Зміни %
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>1. Власний капітал</b>								
1. Статутний капітал	151	0,41	151	0,37	151	0,4	-	-0,01
2. Резервний фонд	365	0,99	365	0,93	397	1,05	33	0,06
3. Поточні резерви	23572	64,19	23222	59,35	24210	63,82	638	-0,37
Всього:	24088	65,59	23738	60,67	24759	65,26	671	-0,33
<b>2. Довгострокові зобов'язання</b>								
в т.ч. позикові засоби	597	3,4	830	3,99	829	3,97	233	0,57
<b>3. Короткострокові зобов'язання</b>								
в т.ч. залучені засоби	2259	6,15	13255	33,88	11331	29,87	9072	23,72
Позикові засоби	9191	25,03	9990	25,53	9138	24,09	-53	-0,94
4. Валюта балансу	36725	100	39129	100	37938	100	1213	
Чисті активи: п.4-(п.2+п.3-п.1.5)	24088	65,59	23738	60,67	24759	65,26	671	-0,33

З даних таблиці видно що сума всіх джерел фінансових ресурсів за 2016–2018 рр. зросла на 1213 тис. грн – з 36725 до 37938 тис. грн або на 3,30% у тому числі власні кошти збільшилися на 671 тис. грн – з 24088 до 24759 тис. грн або на 2,79%, позикові кошти зменшилися на 53 тис. грн – з 9191 до 9138 тис. грн або на 0,58%, залучені кошти зросли на 9072 тис. грн – з 2259 до 11331 тис. грн або на 401,68%.

Чисті активи за аналізований період майже не змінилися, якщо на кінець 2016 року вони становили 65,59%, то на кінець 2018 року – 65,26%, зменшення склало 0,33%.

Встановлено, що підприємство має досить позитивні показники

фінансово-господарської діяльності і тенденцію до зростання й розширення. ТОВ «Техносенс» має виробничі потужності які дозволяють йому здійснювати виробничу діяльність.

Важливим показником є темп приросту реальних активів. Реальні активи це реально існуюче власне майно і фінансові вкладення по їх дійсній вартості. Темп приросту реальних активів характеризує інтенсивність нарощування майна і визначається за формулою:

$$A = \left( \frac{OC_1 + Z_1 + D_1}{OC_0 + Z_0 + D_0} - 1 \right) \cdot 100\%, \quad (2.1)$$

де  $A$  – темп приросту реальних активів, %

$OC$  – основні засоби і вкладення без врахування зносу, торгової націнки за нереалізованими товарам, нематеріальних активів, використаного прибутку, тис. грн

$Z$  – запаси і витрати

$D$  – грошові кошти, розрахунки і інші активи без урахування використаних позикових засобів

$0$  – попередній рік

$$A = \left( \frac{14883 + 20813}{16476 + 17560} - 1 \right) \times 100\% = 1,394\%$$

Таким чином, інтенсивність приросту реальних активів за два роки зросла на 1,394%.

Наступним етапом оцінки є визначення ліквідності балансу підприємства. Загальний аналіз ліквідності балансу проводиться шляхом групування активів та пасивів за ступенем їх ліквідності та строком погашення відповідно.

Баланси ліквідності за декілька періодів дають можливість виявити тенденції зміни фінансового стану підприємства. Згрупуємо активи підприємства за рівнем ліквідності. Для характеристики ліквідності

підприємства наведемо розрахунок груп активів і пасивів (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Оцінка ліквідності балансу підприємства ТОВ «Техносенс» за 2016–2018 рр. тис. грн (на кінець року)

Актив	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Пасив	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Платіжний надлишок (+) або нестача (-)		
								2016р.	2017р.	2018р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1. Найбільш ліквідні активи ( $A_1$ )	194	374	402	1. Термінові пасиви ( $\Pi_1$ )	2259	2542	1475	-2064 $A_1 < \Pi_1$	-2168 $A_1 < \Pi_1$	-1073 $A_1 < \Pi_1$
2. Активи, що швидко реалізуються ( $A_2$ )	6469	10200	10025	2. Коротко строкові пасиви ( $\Pi_2$ )	9688	10713	9856	-3219 $A_2 < \Pi_2$	-513 $A_2 < \Pi_2$	169 $A_2 > \Pi_2$
3. Активи, що повільно реалізуються ( $A_3$ )	10897	10240	10473	3. Довгострокові пасиви ( $\Pi_3$ )	691	2136	1848	10206 $A_3 > \Pi_3$	8104 $A_3 > \Pi_3$	8624 $A_3 > \Pi_3$
4. Активи, що важко реалізуються ( $A_4$ )	19165	18315	17039	4. Постійні пасиви ( $\Pi_4$ )	24088	23738	24759	-4923 $A_4 < \Pi_4$	-5422 $A_4 < \Pi_4$	-7720 $A_4 < \Pi_4$
Баланс	36725	39129	37938	Баланс	36725	39129	37938	x	x	x

Баланс вважається *абсолютно ліквідним*, коли має місце така ситуація:  $A_1 \geq \Pi_1$ ;  $A_2 \geq \Pi_2$ ;  $A_3 \geq \Pi_3$ ;  $A_4 \leq \Pi_4$  [21].

Отже баланс підприємства ТОВ «Техносенс» на вказані дати не є абсолютно ліквідним.

1) підприємство не має достатню суму наявних грошових коштів для розрахунків з кредиторами ( $A_1 < \Pi_1$ ). На кінець 2016 року нестача ліквідних активів підприємства становить 2064 тис. грн, на кінець 2017 року – 2168 тис. грн та 1073 тис. грн відповідно на кінець 2018 року;

2) є неліквідною друга група активів протягом 2016–2017 рр. Активи, що швидко реалізуються не покривають короткострокові зобов'язання на кінець 2016 року на 3219 тис. грн, на кінець 2017 року – 513 тис. грн. На кінець 2018 року друга група активів є ліквідною, активи, що швидко реалізуються



покривають короткострокові зобов'язання на 169 тис. грн;

3) ліквідною є третя група активів на протязі всього періоду. На кінець 2016 року надлишок ліквідних активів становив 10206 тис. грн, на кінець 2017 року надлишок ліквідних активів становить 8104 тис. грн, на кінець 2018 року – 8624 тис. грн відповідно;

4) відмічаємо достатність власного капіталу для формування важко ліквідних активів, про що свідчить виконання четвертої вимоги ліквідності ( $A_4 \leq P_4$ ).

Аналіз ліквідності балансу, проведений за вищезазначеною схемою, не відрізняється абсолютною точністю. Тому з метою комплексної оцінки ліквідності балансу доцільно застосувати загальний показник платоспроможності.

Алгоритм його розрахунку наступний:

$$K_{л} = (A_1 + 0,5A_2 + 0,3A_3) / (P_1 + 0,5P_2 + 0,3P_3) \quad (2.2).$$

Збільшення значення  $K_{л}$  свідчить про зміцнення платоспроможності підприємства та зрушення в бік покращення структури активів і пасивів.

Отже визначено показник загальної ліквідності на початок та на кінець 2018 року.

$$K_{л0} = (374 + 5100 + 3142) / (2542 + 5357 + 641) = 8615 / 8539 = 1,01$$

$$K_{л1} = (402 + 5012 + 3142) / (1475 + 4928 + 555) = 8556 / 6958 = 1,23$$

Отже, загалом зміни в балансі свідчать про поліпшення фінансового стану підприємства.

Баланс підприємства протягом аналізованого періоду є неліквідним.

Загальний показник платоспроможності на кінець 2018 року підвищився, що свідчить про покращення структури активів та пасивів. Крім того, на кінець 2018 року друга група активів стала ліквідною, активи, що швидко реалізуються покривають короткострокові зобов'язання підприємства на 1690 тис. грн.

## 2.2 Аналіз фінансової стійкості, ліквідності та ділової активності підприємства

Умовою й гарантією виживання й розвитку будь-якого підприємства, як бізнес-процесу, є його фінансова стабільність. Якщо підприємство фінансово стійке, то воно в стані «витримати» несподівані зміни ринкової кон'юнктури, і не опинитися на краю банкрутства.

Перейдемо до аналізу фінансової стійкості підприємства. Фінансова стійкість – одна з найважливіших характеристик фінансового стану підприємства. Фінансова стійкість підприємства – це його здатність своєчасно виконувати свої внутрішні та зовнішні зобов'язання, фінансувати діяльність підприємства на розширеній основі та підтримувати свою платоспроможність. Фінансову стійкість підприємства можна визначити за системою узагальнюючих та часткових показників [32].

Здійснимо оцінку фінансовій стійкості підприємства за ступенем покриття запасів джерелами фінансування, з використанням узагальнюючих показників.

Одержані дані занесемо до табл. 2.6.

Таблиця 2.6 – Узагальнюючі показники фінансової стійкості підприємства за 2016–2018 рр., тис. грн.

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення +,- 2018 р.	
				2016 р.	2017 р.
1	2	3	4	5	6
Наявність власного оборотного капіталу для формування запасів	4923	5422	7720	2798	2298
Наявність власного оборотного капіталу, довгострокових кредитів та позик для формування запасів	5614	7558	9568	3955	2010
Наявність власного оборотного капіталу, довгострокових, короткострокових кредитів та позик для формування запасів	14804	17548	18706	3902	1158

Запаси	10847	10046	10307	-541	261
--------	-------	-------	-------	------	-----

## Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4	5	6
Надлишок (+) нестача (-) власного оборотного капіталу для формування запасів	-5925	-4623	-2587	3338	2037
Надлишок (+) нестача (-) власного оборотного капіталу, довгострокових кредитів та позик для формування запасів	-5233	-2487	-738	4495	1749
Надлишок (+) нестача (-) власного оборотного капіталу, довгострокових, короткострокових кредитів та позик для формування запасів	3957	7503	8399	4442	897
Запас стійкості фінансового стану, днів	21,57	50,84	65,28	43,71	14,44
Надлишок (+) нестача (-) джерел фінансування на 1 грн запасів, грн	0,36	0,75	0,81	0,45	0,06
Номер типу фінансової ситуації відповідно класифікації	3 нестійкий фінансовий стан	3 нестійкий фінансовий стан	3 нестійкий фінансовий стан	x	x

Враховуючі показники фінансової стійкості, подані у таблиці, фінансовий стан підприємства у 2016–2018 рр. оцінюється як нестійкий. Протягом періоду, що аналізується запаси перевищували власний оборотний капітал у 2016 році на 5925 тис. грн, у 2017 році на 4623 тис. грн та у 2018 році на 2587 тис. грн.

Запас стійкості фінансового стану у 2016 році складав 21,57 дні (36 коп.), у 2017 році 50,84 дні (0,75 коп.) у 2018 році 65,28 дні (0,81 коп.) Це свідчить про покращення ситуації, щодо забезпеченості запасів, адже для їх покриття підприємству не вистачає власного оборотного капіталу.

Розрахована система часткових показників (табл. 2.7) свідчить про те, що підприємство протягом аналізованого періоду підприємство залишалося економічно незалежним, якщо коефіцієнт фінансової незалежності (автономії) на кінець 2016 становив 0,66, то на кінець 2018 року – 0,65, підвищивши даний показник на 0,05 порівняно з кінцем 2017 року.

Відповідно коефіцієнт концентрації позикового капіталу відносно 2017 року зменшився на 0,05 п., а відносно 2016 року збільшився на 0,01 п. і становив у 2018 році 0,35. Зміна коефіцієнта фінансової залежності свідчить про зменшення у 2018 році зовнішніх джерел фінансування на 0,12 п у порівнянні з 2017 роком та його збільшення на 0,01 п. відносно 2016 року.

Таблиця 2.7 – Часткові показники фінансової стійкості підприємства за 2016–2018 рр.

Назва показника	Оптимальне значення	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення, +,- 2018	
					2016	2017
1	2	3	4	5	6	7
Коефіцієнт економічної незалежності	$\geq 0,5$	0,66	0,61	0,65	0,01	0,05
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	$\leq 0,5$	0,34	0,39	0,35	0,01	-0,05
Коефіцієнт фінансової залежності	$< 2,0$	1,52	1,65	1,53	0,01	-0,12
Відношення довгострокових кредитів до капіталізації	-	0,03	0,08	0,07	0,04	-0,01
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$> 0,4$	0,20	0,23	0,31	0,11	0,08
Відношення довгострокових кредитів до власного капіталу	-	0,03	0,09	0,07	0,05	-0,02
Відношення заборгованості до власного капіталу	0,2-0,6	0,52	0,65	0,53	0,01	-0,12
Коефіцієнт забезпечення власними обіговими коштами запасів	0,6-0,8	0,45	0,54	0,75	0,30	0,21
Коефіцієнт фінансової стійкості (II), що показує, яка частка поточних зобов'язань може бути погашена власним капіталом.	$\geq 1$	2,02	1,79	2,19	0,17	0,39

Протягом 2016–2018 рр. підприємство відчувало нестачу власного оборотного капіталу для покриття запасів і витрат, коефіцієнт покриття запасів і витрат власними оборотним коштами, протягом аналізованого періоду становив 0,45 та 0,54 відповідно. Але на кінець 2018 року даний коефіцієнт

суттєво збільшився до рівня 0,75.

Частка позикового капіталу у загальному розмірі капіталу станом на кінець 2016 року становить 0,34, у 2018 році частка збільшилась до 0,35, що свідчить про несуттєве збільшення позикового капіталу у пасивах підприємства. Коефіцієнт фінансової стійкості, що показує, яка частка поточних зобов'язань може бути погашена власним капіталом збільшився з 2,02 в 2016 році до 2,19 в 2018 році, що є позитивним моментом для підприємства. Динаміка основних відносних показників підприємства наведена на рис. 2.4.

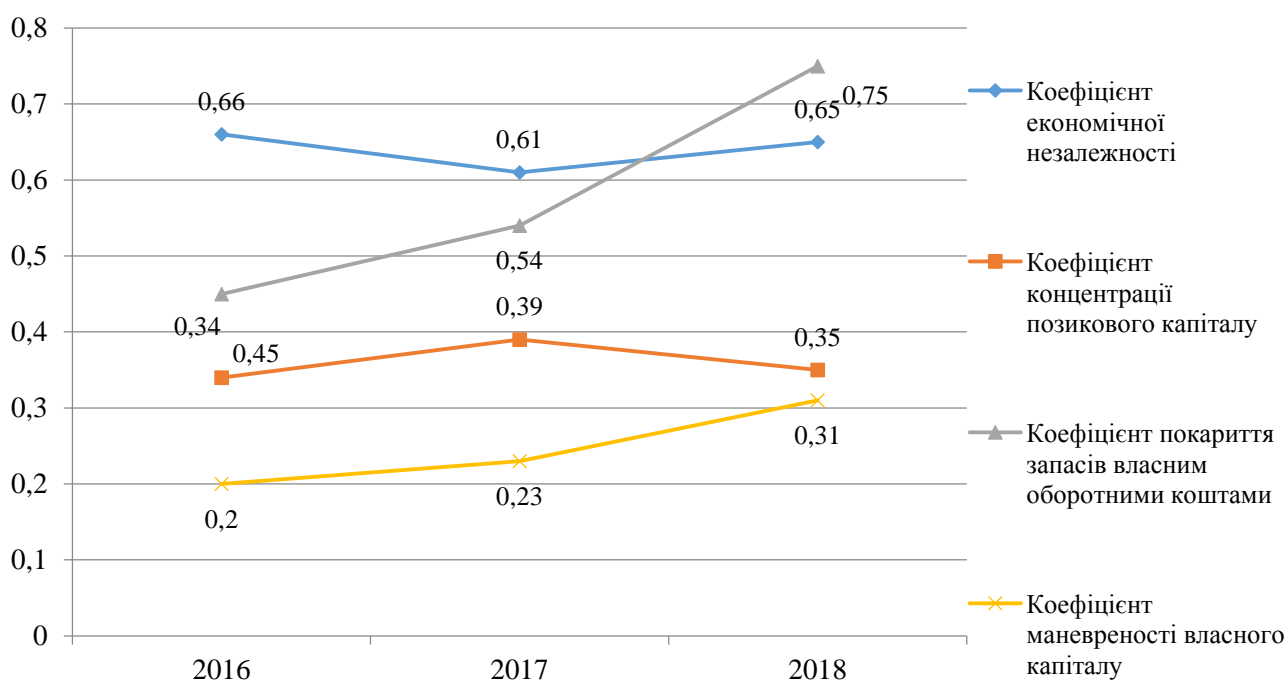


Рис. 2.4 – Динаміка основних показників фінансової стійкості підприємства за 2016–2018 рр.

На протязі аналізованого періоду досить низькою є залежність підприємства від довгострокових зобов'язань, що засвідчує коефіцієнт фінансового левериджу, який дорівнює 0,007 станом на кінець 2018 року.

Таким чином, за результатами проведеного аналізу можна зробити висновок, що суттєвих змін у показниках фінансової стійкості майже не

відбулося, підприємство, збільшуючи масштаби своєї діяльності відповідно збільшує частку власного капіталу.

Для об'єктивної оцінки фінансового стану підприємства важливе значення має розрахунок та застосування показників ліквідності. Вони дають можливість оцінити рівень платоспроможності підприємства на певний момент часу, а також у випадках виникнення надзвичайних ситуацій [16].

З цією метою застосовують систему коефіцієнтів ліквідності, що розрізняються між собою розміром ліквідних активів та розглядаються як джерело покриття зобов'язань. Кожен із зазначених коефіцієнтів має своє аналітичне призначення.

Так, загальну оцінку платоспроможності підприємства дає коефіцієнт загальної ліквідності. В міжнародній аналітичній практиці він має ще назву — коефіцієнт покриття, поточної ліквідності та оптимальне значення, яке залежить від галузі діяльності.

Це коефіцієнт універсальний, так як аналітиками застосовується не лише при оцінці рівню платоспроможності, але й, наприклад, діагностиці ймовірності банкрутства підприємства. Його оптимальне значення (2–2,5) свідчить, що оборотні активи повинні у двічі перевищувати розмір поточних зобов'язань підприємства.

При значенні показника нижче за оптимальне суб'єкт господарювання вважається платоспроможним, але має ознаки фінансового ризику в оплаті боргів.

Рівність поточних активів і короткострокових зобов'язань (значення коефіцієнту  $>1$ ) є свідченням загрози для фінансової стабільності підприємства, так як воно має можливість розрахуватися лише з боргами, власного капіталу в обороті для продовження господарської діяльності не матиме.

При значенні коефіцієнту  $<1$  підприємство визнається неплатоспроможним, оскільки не в змозі оплатити свої зобов'язання.

Коефіцієнт термінової ліквідності (швидкої ліквідності, проміжного

покриття, миттєвої оцінки) допомагає оцінити можливість погашення підприємством поточних зобов'язань у разі виникнення критичних обставин.

Однак при оцінці рівню платоспроможності за вказаним показником слід враховувати «якість» складу оборотних активів, дебіторської заборгованості, реальність і терміновість її повернення на підприємство.

Інші, вищенаведені показники ліквідності, розраховуються аналітиками за потребою, оптимальних значень не мають, їх визначають індивідуально для кожного підприємства та свідчать про частку певного виду поточних активів у покритті зобов'язань.

Розрахуємо коефіцієнти ліквідності для ТОВ «Техносенс» (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 – Показники ліквідності підприємства ТОВ «Техносенс» у 2016–2018 рр.

Назва показника	Оптимальне значення	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018	
					2016	2017
1	2	3	4	5	6	7
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,25-0,3	0,016	0,028	0,036	0,02	0,008
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,7-0,8	0,558	0,798	0,92	0,362	0,122
Коефіцієнт загальної ліквідності	2,0-2,5	1,47	1,57	1,844	0,374	0,274
Коефіцієнт поточної ліквідності	>2,0	1,47	1,57	1,844	0,374	0,274
Коефіцієнт маневреності функціонуючого капіталу	збільшення	0,233	0,318	0,386	0,153	0,068
Коефіцієнт ліквідності дебіторської заборгованості	-	0,368	0,49	0,48	0,112	-0,01
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	-	10,208	5,208	4,621	-5,587	-0,587

Так, досліджуючи динаміку коефіцієнта поточної ліквідності необхідно зазначити, що протягом аналізованого періоду він перебував в діапазоні 1,47-1,844 і мав тенденцію до збільшення (рис. 2.5). Це означає що на кожну гривню короткострокових зобов'язань у кінці 2018 р. припадало 1,844 ліквідних коштів ТОВ «Техносенс».



Коефіцієнт швидкої ліквідності підприємства ТОВ «Техносенс» протягом 2017–2018 рр. перевищував оптимальне нормативне значення (0,7–0,8). В 2017 році даний коефіцієнт становив 0,798, у 2018 році – 0,92, в 2016 даний показник був менше оптимального значення та становив 0,558. Це свідчить про добрі платіжні можливості підприємства ТОВ «Техносенс» у 2017-2018 рр., щодо погашення поточних зобов'язань за умови своєчасного здійснення розрахунків з дебіторами.

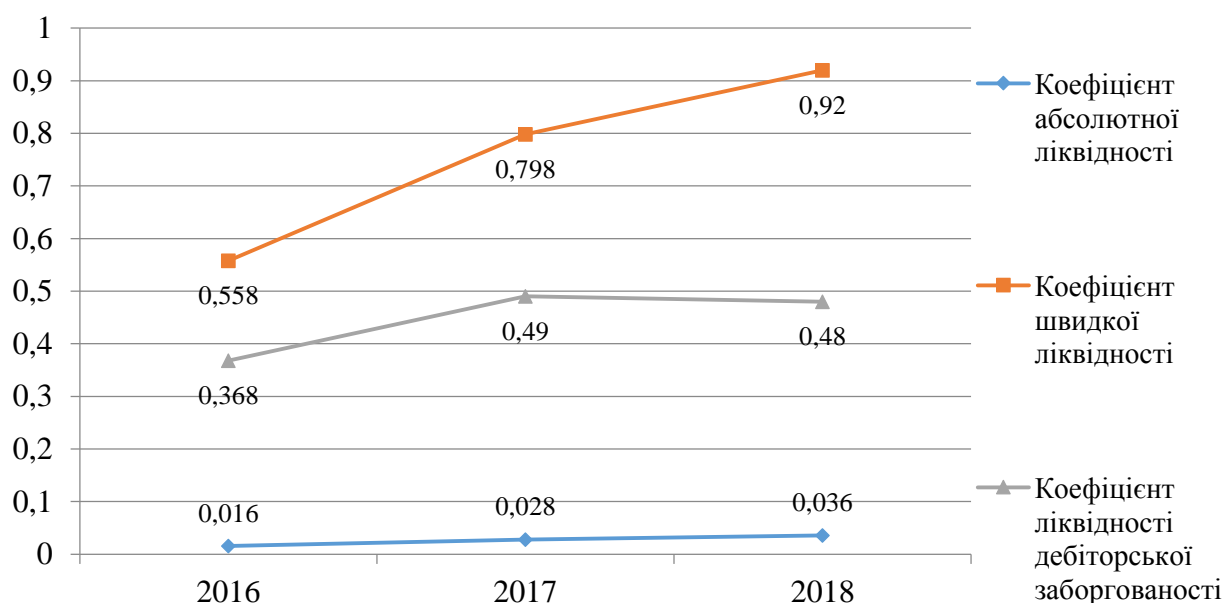


Рис. 2.5 – Динаміка показників ліквідності підприємства ТОВ «Техносенс» за 2016–2018 рр.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності даного підприємства є дуже цікавим для постачальників сировини. Коефіцієнт абсолютної ліквідності протягом аналізованого періоду мав тенденцію до збільшення.

Зазначимо, що швидко ліквідні активи ТОВ «Техносенс» становлять 0,036% від суми поточних активів, а це означає, що підприємство в цей момент не може погасити всі свої короткострокові борги. Таким чином коефіцієнт поточної ліквідності дає узагальнюючу оцінку, показники термінової та абсолютної ліквідності деталізують уявлення про потенційну можливість підприємства розплачуватися зі своїми кредиторами. Але ми припускаємо, що

визначене значення показника абсолютної ліквідності свідчить про раціональне використання фінансових ресурсів підприємством ТОВ «Техносенс».

Здійснено аналіз ділової активності підприємства. Показники ділової активності – це, перш за все, показники ефективності використання фінансових ресурсів підприємства, що автоматично відносить їх до системи показників економічної ефективності. Проте, фінансовий стан підприємства, його платоспроможність та ліквідність, також безпосередньо залежать від того, як швидко кошти, вкладені в активи, знову перетворюються в реальні гроші.

У табл. 2.9 наведені результати розрахунків показників ділової активності (коефіцієнтів оборотності, тривалість операційного та фінансового циклу) ТОВ «Техносенс» у динаміці за 2016–2018 рр.

Таблиця 2.9 – Показники ділової активності підприємства за 2016–2018 рр.

Показники	Рік			Відхилення за рік	
	2016	2017	2018	2016	2017
1	2	3	4	5	6
1. Чистий дохід, тис. грн	66031	53125	46321	-19710	-6803
2. Одноденний обсяг чистого доходу, тис. грн	181	146	127	-54	-19
3. Середньорічний залишок, тис. грн	35528	0	0	-35528	0
- активів	35528	37927	38533	3005	606
- власного капіталу	24157	23913	24248	92	336
- оборотних коштів	16727	19187	20856	4130	1670
- запасів	8100	10446	10176	2076	-270
- загальної суми дебіторської заборгованості	8130	8334	10112	1982	1778
- дебіторської заборгованості по товарних операціях	1367	1266	1105	-262	-161
- загальної суми кредиторської заборгованості	2413	2821	2476	64	-344
- кредиторської заборгованості по товарних операціях	1626	2400	2009	383	-392

Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4	5	6
4. Тривалість одного обороту, днів:					
- активів	196,39	260,58	303,63	107,24	43,1
- власного капіталу	133,53	164,30	191,07	57,54	26,8
- оборотних коштів	92,46	131,82	164,34	71,88	32,5
- запасів	44,77	71,77	80,18	35,41	8,4
- загальної дебіторської заборгованості	44,94	57,26	79,68	34,74	22,4
- дебіторської заборгованості по товарних операціях	7,56	8,70	8,71	1,15	0,0
- загальної кредиторської заборгованості	13,34	19,38	19,51	6,18	0,1
- кредиторської заборгованості по товарних операціях	8,99	16,49	15,83	6,84	-0,7
5. Коефіцієнт оборотності:					
- активів	1,86	1,40	1,20	-0,66	-0,2
- власного капіталу	2,73	2,22	1,91	-0,82	-0,3
- оборотних коштів	3,95	2,77	2,22	-1,73	-0,5
- запасів	8,15	5,09	4,55	-3,60	-0,5
- загальної дебіторської заборгованості	8,12	6,37	4,58	-3,54	-1,8
- дебіторської заборгованості по товарних операціях	48,31	41,97	41,93	-6,38	0,0
- загальної кредиторської заборгованості	378,34	384,38	384,51	6,18	0,1
- кредиторської заборгованості по товарних операціях	373,99	381,49	380,83	6,84	-0,7
6. Тривалість операційного циклу, днів	89,72	129,03	159,87	70,15	30,8
7. Тривалість фінансового циклу, днів	76,38	109,65	140,35	63,97	30,7

Аналіз показників ділової активності за період 2016–2018 рр. показав, що підприємство має певні проблеми. Простежується стабільне зменшення чистого доходу, а разом з ним і одноденного чистого доходу, аналіз тривалості обороту показників показав зростання, що свідчить про зменшення швидкості обертання активів, власного капіталу, запасів та ін., а це означає повільне повернення підприємством вкладених коштів.

Відповідно коефіцієнти оборотності по даним показникам спадають, що є свідченням негативної динаміки. В результаті як тривалість операційного, так і тривалість фінансового циклів зростає, що свідчить про зменшення

ефективності використання підприємством своїх оборотних коштів. Тривалість фінансового циклу зростає майже пропорційно тривалості операційного циклу з 76,38 днів у 2016 році до 140,35 днів у 2018.

Таким чином, підприємство не в достатній мірі наділене власним капіталом. Його не вистачає для здійснення поточної діяльності, про що свідчать показники фінансової стійкості. Показники ліквідності підприємства також не відповідають нормативним значенням, хоча в 2018 році суттєво збільшився показник швидкої ліквідності, в даному випадку це може свідчити про нераціональне використання ресурсів підприємства.

Підводячи підсумки слід зазначити, що у 2018 році рівень ділової активності підприємства знизився, про що свідчать розраховані показники.

### 2.3 Аналіз ефективності управління витратами підприємства

Управління витратами є складним багатоаспектним процесом, від якого залежить ефективність виробничо-господарської діяльності підприємства загалом. Надмірне здійснення витрат може свідчити про непланомірне, неконтрольоване та нераціональне витрачання фінансових ресурсів. Натомість, їх надмірна мінімізація може призвести до послаблення взаємозв'язків підприємства з іншими суб'єктами бізнес-середовища, а як наслідок, втрати ділових позицій на ринку, погіршення рівня конкурентоспроможності, зниження прибутковості та рентабельності. Така ситуація є вкрай суперечливою, адже в умовах стрімкого розвитку ринкового середовища повністю уникнути проблем із управління витратами діяльності підприємства майже неможливо.

Управління витратами для підприємств має винятково важливе значення і повинно здійснюватися в напрямку оптимізації витрат шляхом зменшення непродуктивних та підвищення ефективності продуктивних витрат з метою створення умов для стабільного розвитку підприємства та максимізації

результатів його виробничо-господарської діяльності.

Дослідження структури та динаміки витрат, а також їх постійний моніторинг необхідні для оцінки ефективності функціонування як усього підприємства, так і його окремих підрозділів. На основі отриманої інформації фінансові менеджери мають можливість здійснювати достовірне планування діяльності підприємства та оптимізувати її фінансові результати.

На основі фінансової звітності здійснимо аналіз витрат підприємства ТОВ «Техносенс» (табл. 2.10).

Таблиця 2.10 – Аналіз витрат і відрахувань ТОВ «Техносенс» за період 2016–2018 рр.

Показник	Рік						Відхилення	
	2016		2017		2018		(+, -)	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Собівартість реалізованої продукції	54241	81,75	46449	78,14	40282	85,07	-13959	3,31
Адміністративні витрати	3483	5,25	3455	5,81	3362	7,1	-121	1,85
Витрати на збут	3103	4,68	2104	3,54	2115	4,47	-988	-0,21
Інші витрати від звичайної діяльності	4175	6,29	7069	11,89	1519	3,21	-2656	-3,08
Податок на прибуток	1345	2,03	364	0,61	76	0,16	-1269	-1,87
Усього витрат і відрахувань	66346	100	59441	100	47354	100	-18992	-

Відповідно до даних фінансової звітності, загальна сума витрат підприємства зменшилась майже у 1,5 рази – з 66346 тис. грн у 2016 році до 47354 тис. грн у 2018 році.

Собівартість продукції зменшилася за весь період аналізу на 13959 тис. грн або 25,73%, адміністративні витрати – на 121 тис. грн або 3,47%, а витрати, пов'язані зі збутовою діяльністю ТОВ «Техносенс» – на 988 тис. грн, що в процентному вираженні становить 31,84%.

Динаміка основних статей витрат наведено на рис. 2.6.

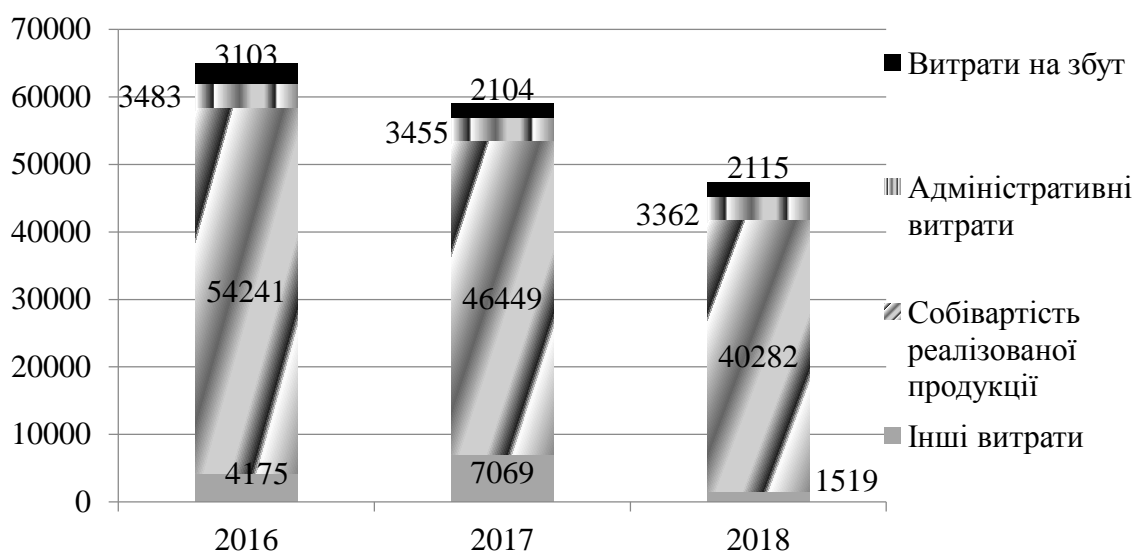


Рис. 2.6 – Динаміка основних статей витрат ТОВ «Техносенс» за період 2016-2018 рр., тис. грн.

Аналізуючи структуру статей витрат діяльності підприємств слід зазначити, що найбільшу питому вагу в ній займає собівартість реалізованої продукції. Її частка збільшилася на 3,31% протягом аналізованого періоду, при цьому а в абсолютному виразі даний показник зменшився на 13959 тис. грн (25,73%) (рис. 2.7).

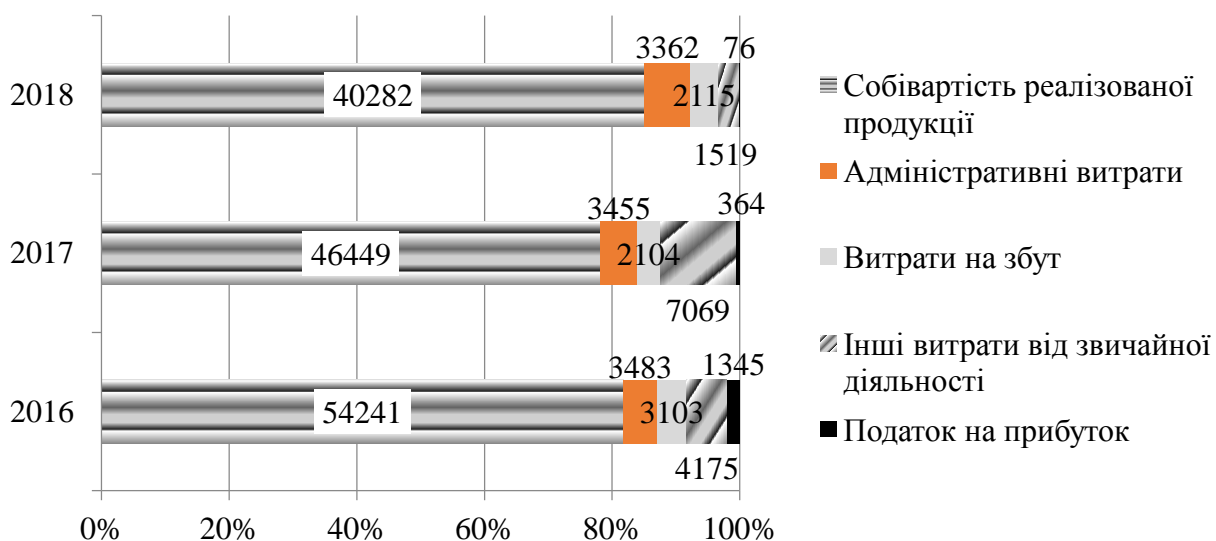


Рис. 2.7 – Структурні зміни сукупних витрат ТОВ «Техносенс» період 2016–2018 рр., %

Вагомою статтею витрат є також адміністративні витрати, що складають близько 7% від усіх витрат підприємства протягом 2016-2018 років. Незважаючи на суттєве зменшення доходів підприємства, адміністративні витрати майже не зменшуються, що свідчить про не виважену політику підприємства щодо управління витратами.

Обсяг витрат на збут протягом аналізованого періоду суттєво зменшилися, якщо у 2016 році вони становили 3103 тис. грн (4,68%), то у 2018 році – 2115 тис. грн (4,47%), зменшення становить 988 тис. грн. При цьому питома вага витрат на збут залишилася майже незмінною, на рівні 4,5%. Незначною є частка інших витрат від звичайної діяльності та податку на прибуток.

Інші витрати від звичайної діяльності зменшилися за аналізований період на 2656 тис. грн, їх питома вага зменшилася з 6,29% у 2016 році до 3,21% у 2018 році. Податок на прибуток підприємства відповідно також зменшився на 1269 тис. грн, за рахунок суттєвого зменшення доходів підприємства.

У цілому структура витрат підприємства відповідає сфері його фінансово-господарської діяльності, оскільки найбільшу частку займають витрати по забезпеченню процесу виробництва продукції, тобто статті собівартості продукції.

Тому розглянемо більш детально формування собівартості продукції ТОВ «Техносенс», наведене в табл. 2.11.

Таблиця 2.11 – Аналіз собівартості продукції ТОВ «Техносенс» за період 2016-2018 рр.

Елемент собівартості	Рік						Відхилення (+,-)	
	2016		2017		2018			
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Електроенергія	19310	35,6	17883	38,5	17079	42,4	-2230	6,8
Сировина та матеріали	16001	29,5	15096	32,5	13937	34,6	-2063	5,1

Продовження таблиці 2.11

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Заробітна плата	6780	12,5	5202	11,2	5035	12,5	-1745	0
Інші витрати	12150	22,4	8268	17,8	4230	10,5	-7920	-11,9
Усього	54241	100	46449	100	40282	100	-13959	0

Закономірно, що найбільшу питому вагу в структурі собівартості займає електроенергія, її частка становить близько 40% всієї собівартості, та має динаміку до підвищення, враховуючи підвищення цін на електроенергію. Якщо у 2016 році витрати на електроенергію становили 19310 тис. грн, то у 2018 році 17079 тис. грн. Важливою статтею є також витрати заробітну плату, питома вага яких складала у 2016 році 12,5%, однак уже через рік зменшилась до 11,2%, а у 2018 році склала 12,5%. Динаміка основних елементів собівартості наведено на рис. 2.8.

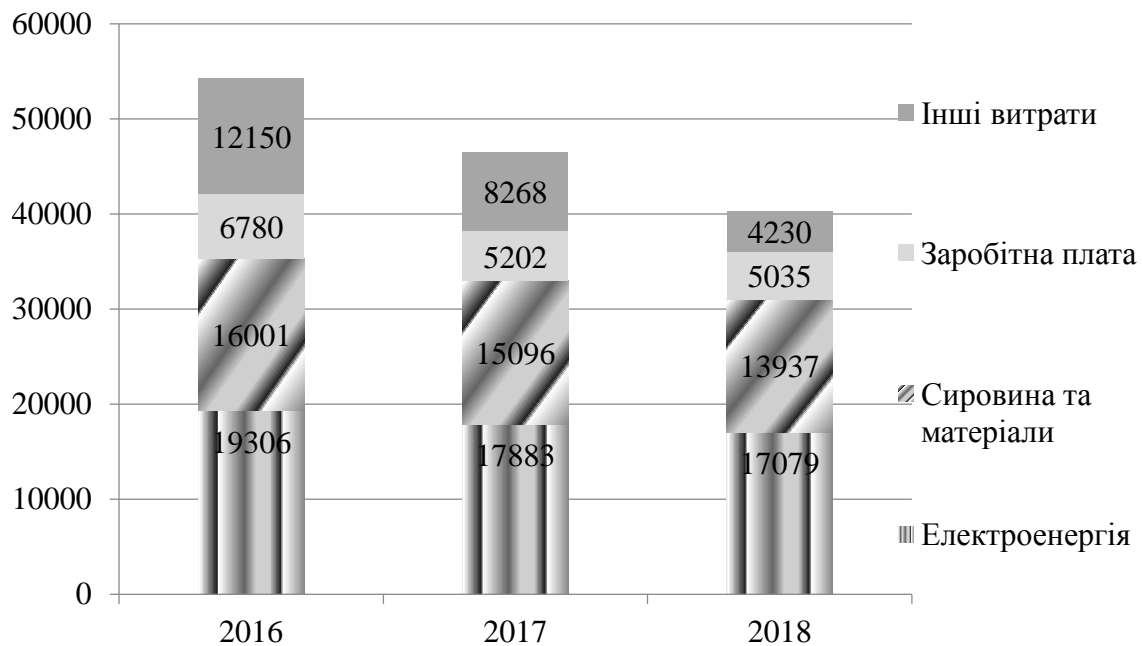


Рис. 2.8 – Динаміка основних елементів собівартості ТОВ «Техносенс» за період 2016-2018 рр., тис. грн.

В абсолютному вимірі витрати на закупівлю сировини та матеріалів зменшилися на 2063 тис. грн або майже на 15%.

Абсолютна величина даної статті собівартості зменшилась відповідно



на 17448,5 тис. грн. Інші витрати складають у 2018 році 10,5%, що у абсолютних показниках становить 4230 тис. грн, зменшення порівняно з 2016 роком склало 7920 тис. грн.

Важливим елементом аналізу сукупних витрат підприємства є дослідження структури його операційних витрат, яка відображена у фінансовій звітності. Їх структура та динаміка по ТОВ «Техносенс» наведена в табл. 2.12.

Таблиця 2.12 – Аналіз операційних витрат ТОВ «Техносенс» за елементами за період 2016-2018 рр.

Елемент операційних витрат	Рік						Відхилення (+,-)	
	2016		2017		2018		тис. грн	%
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Матеріальні витрати	49488	77,1	37215	74,81	33484	74,56	-16004	-2,54
Витрати на оплату праці	5950	9,27	5411	10,88	5159	11,49	-792	2,22
Відрахування на соціальні заходи	2575	4,01	2271	4,57	2118	4,71	-457	0,7
Амортизація	2318	3,61	2838	5,71	2511	5,59	194	1,98
Інші операційні витрати	3860	6,01	2012	4,05	1640	3,65	-2221	-2,36
Усього	64191	100	49747	100	44911	100	-19280	0

За період аналізу спостерігаємо динаміку зменшення всіх елементів операційних витрат підприємства, крім відрахувань на амортизацію основних засобів, що зросли у 2018 р. порівняно до 2016 р. на 194 тис. грн або 8,32%. Це пов'язано зі зміною амортизаційної політики підприємства у 2017 р.

Проведений аналіз також підтверджує результати окремого дослідження собівартості реалізованої продукції, оскільки найбільша частка в структурі операційних витрат належить матеріальним витратам (рис. 2.9). До того ж, її питома вага зменшилась у період 2016-2018 рр. з 77,10% до майже 74,56%. Обсяги зменшення абсолютної величини даних витрат становлять 16004 тис. грн.

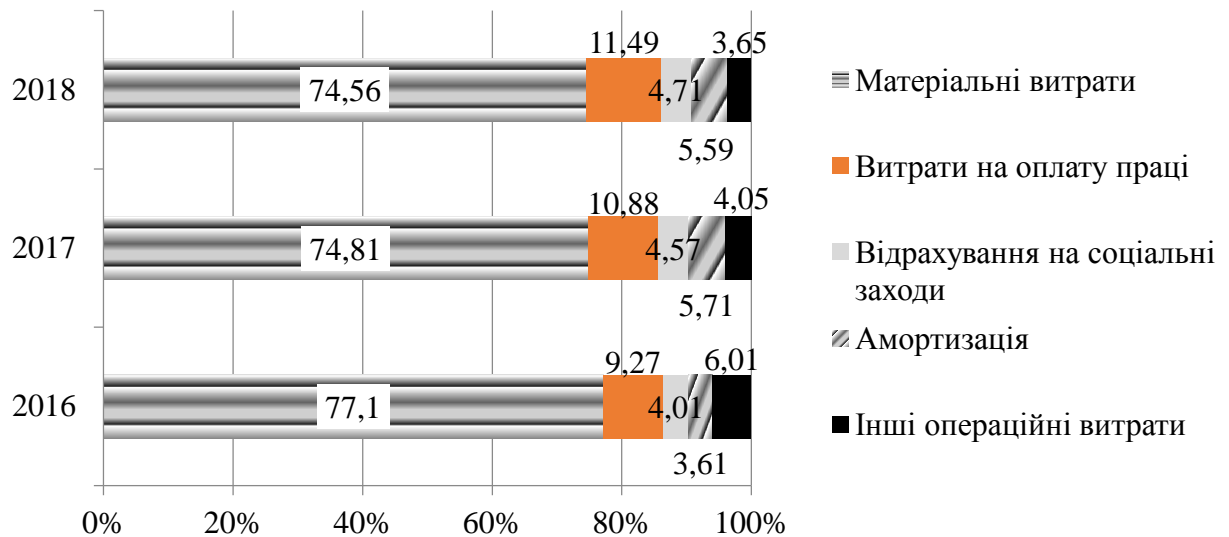


Рис. 2.9 – Структурні зміни операційних витрат ТОВ «Техносенс» за період 2016–2018 рр., %

Вагомим елементом операційних витрат підприємства є також витрати на оплату праці, однак їх частка істотно знизилася протягом 2016-2018 рр. – з 5950 тис. грн до 5159 тис. грн, зменшення становить 792 тис. грн. При цьому питома вага витрат на заробітну плату збільшилася протягом аналізованого періоду з 9,27% до 11,49%, причиною чого стало непропорційно більше скорочення інших елементів операційних витрат порівняно з витратами на оплату праці.

Динаміка елементів операційних витрат ТОВ «Техносенс» у 2016-2018 рр. наведено на рис. 2.10.

Витрати на амортизацію складають 3,65, до того ж, їх частка постійно зменшувалася протягом 2016-2018 років, оскільки вартість основних фондів підприємства є незначною внаслідок специфіки його діяльності.

Таким чином, найбільш суттєвою статтею витрат підприємства є витрати на виробництво продукції, які значно зростають під час інтенсифікації виробництва та суттєво впливають на зниження фінансових результатів підприємства.

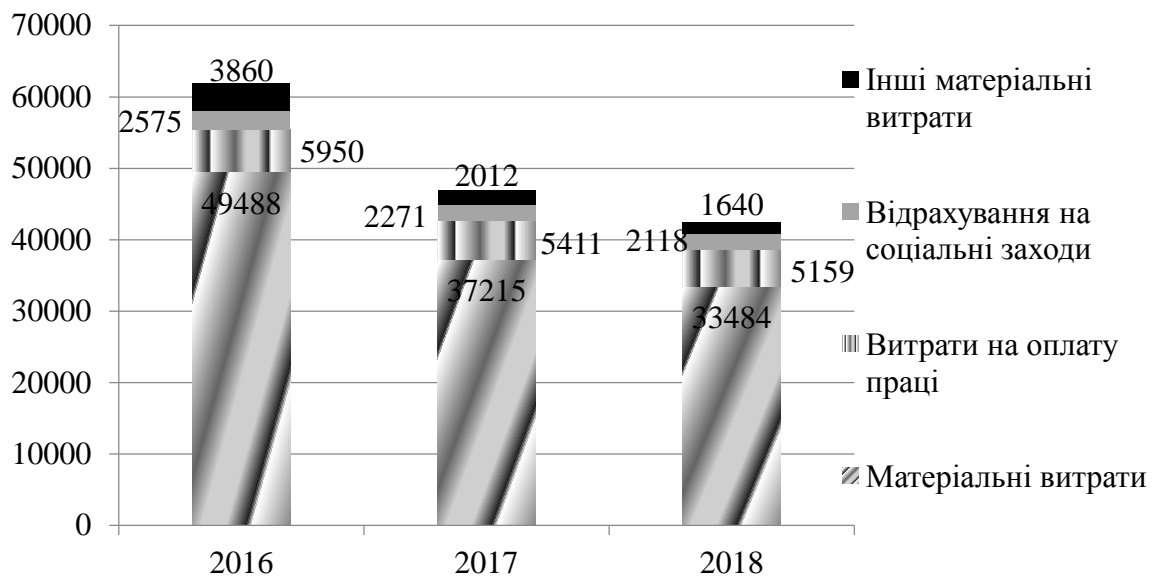


Рис. 2.10 – Динаміка операційних витрат ТОВ «Техносенс» за елементами за період 2016–2018 рр., тис. грн.

Витрати на амортизацію складають 5,59, до того ж, їх частка постійно збільшувалась протягом 2016-2018 років, оскільки вартість основних фондів підприємства є незначною внаслідок специфіки його діяльності.

Таким чином, найбільш суттєвою статтею витрат підприємства є витрати на виробництво продукції, які значно зростають під час інтенсифікації виробництва та суттєво впливають на зниження фінансових результатів підприємства.

Здійснено аналіз адекватності ефективності механізму управління витратами діяльності ТОВ «Техносенс» за період 2016–2018 рр.

В табл. 2.13 згруповані вихідні дані для оцінки ефективності управління витратами підприємства за методикою, що була розглянута в першому розділі кваліфікаційної роботи.

Наведені в таблиці вихідні дані дають змогу розрахувати: частку реалізованої продукції у вартості виробленої продукції, коефіцієнт покриття собівартості продукції, продуктивність праці персоналу, питому вагу загальних витрат на виробництво продукції у загальній величині витрат підприємства.

Таблиця 2.13 – Вихідні дані для оцінки ефективності механізму управління витратами діяльності ТОВ «Техносенс», тис. грн.

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення			
				2018 р. до 2017 р.		2018 р. до 2016 р.	
				+/-	%	+/-	%
1	2	3	4	5	6	7	8
Чистий дохід	66031	53125	46321	-6804	-12,81	-19710	-29,85
Собівартість реалізованої продукції	54241	46449	40282	-6167	-13,28	-13959	-25,74
Вартість обсягу виробленої продукції за відпускними цінами	66330	53323	48301	-5022	-9,42	-18029	-27,18
Собівартість виробленої продукції	54487	46622	42004	-4618	-9,91	-12483	-22,91
Заробітна плата персоналу	5950	5411	5159	-252	-4,66	-791	-13,29
Загальна величина витрат підприємства	66346	59441	47354	-12087	-20,33	-18992	-28,63

Комплексний показник ефективності механізму управління витратами підприємства обчислюється як добуток цих часткових показників. Крім того, цей підхід дає можливість визначити вплив окремих факторів на ефективність управління витратами з метою виявлення чинників і резервів, а також обґрунтування шляхів зниження витрат.

В наступній табл. 2.14 проведено оцінювання ефективності механізму управління витратами підприємства.

Таблиця 2.14 – Оцінка ефективності механізму управління витратами ТОВ «Техносенс»

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р., +/-	
				до 2017	до 2016
1	2	3	4	5	6
Частка реалізованої продукції у вартості виробленої продукції	1,00	1,00	0,96	-0,04	-0,04
Коефіцієнт покриття собівартості продукції	1,22	1,14	1,15	0,01	-0,07
Продуктивність праці персоналу	9,16	8,62	8,14	-0,47	-1,02

Продовження таблиці 2.14

1	2	3	4	5	6
Питома вага загальних витрат на виробництво продукції у загальній величині витрат підприємства	0,82	0,78	0,89	0,10	0,07
Комплексний показник ефективності механізму управління витратами	9,11	7,70	7,96	0,26	-1,15

Отриманий комплексний показник ефективності витрат має позитивне значення з нестійкою динамікою розвитку. Так у 2018 р. його значення становило 9,11 п. Різде падіння на 1,41 п. відбулося у 2017 р. з незначним зростанням у 2018 р. В цілому за звітний період комплексний показник ефективності витрат зменшився на 1,15 п. й станом 2018 р. становив 7,96 п. Тому загальну оцінку дієвості механізму управління витратами діяльності ТОВ «Техносенс» за звітний період слід визнати як незадовільною. Цей висновок підтверджується порівнянням показника з співвідношенням вартості обсягу виробленої продукції за відпускними цінами та загальної величини витрат діяльності підприємства (рис. 2.11).

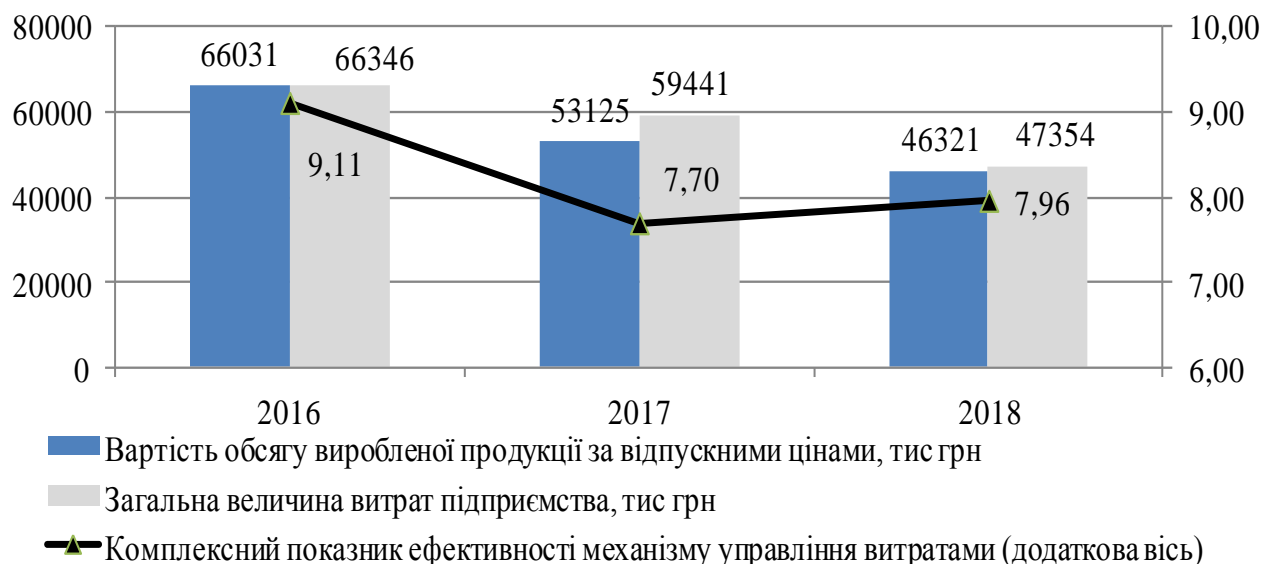


Рис. 2.11 – Динаміка чистого доходу, сукупних витрат (ліва шкала) й інтегрального показника ефективності витрат ТОВ «Техносенс» (права шкала)

Щоб визначити, який обсяг реалізації повинен бути у підприємства для покриття своїх витрат, необхідно провести так званий операційний аналіз, або аналіз співвідношення «витрати – обсяг – прибуток», методика якого розглянута в першому розділі. Вихідні дані для проведення операційного аналізу з поділом витрат на постійні та змінні наведені в табл. 2.15.

Таблиця 2.15 – Операційний аналіз ТОВ «Техносенс» за період 2016-2018 рр.

Показники	Рік			Відхилення (+,-)	
	2016	2017	2018	тис. грн	%
1	2	3	4	5	6
Виручка від реалізації, тис. грн	66031	53125	46321	-19710	-29,85
Змінні витрати, тис. грн	48488	37215	33484	-15004	-30,94
Постійні витрати, тис. грн	15703	12533	11427	-4276	-27,23
Операційний прибуток, тис. грн	1840	3377	1411	-430	-23,36
Маржинальний дохід, тис. грн	17543	15910	12837	-4706	-26,83
Коефіцієнт маржинального доходу	0,27	0,3	0,28	0,01	3,7
Операційний важіль	9,53	4,71	9,1	-0,43	-4,51
Коефіцієнт запасу фінансової міцності	0,1	0,21	0,11	0,01	10
Точка беззбитковості, тис. грн	59428	41968	41226	-18202	-30,63

Відповідно до проведеного аналізу, маржинальний дохід підприємства зменшився протягом 2016-2018 рр. на 26,83% або 4706 тис. грн і склав у 2018 році 12837 тис. грн, тобто 89% доходу від реалізації дозволяє покрити постійні витрати та сформувати необхідну величину операційного прибутку.

Сила впливу операційного важеля протягом 2016–2018 рр. мала значне коливання у 2017 р. зменшившись з 9,53 до 4,71 п. та повернувшись до значення у 9,1 п. у 2018 р. Незважаючи на зменшення доходу частка постійних витрат майже не змінилася на підприємстві.

Специфіка структури витрат, серед яких близько 70% займають змінні витрати, зумовлює надзвичайно високий поріг рентабельності для 2018 року. Тому ми вважаємо за доцільне для підвищення рівня прибутку не нарощувати обсяги реалізації, а оптимізувати структуру витрат.

Динаміка коефіцієнтів операційного аналізу наведена на рис. 2.12.

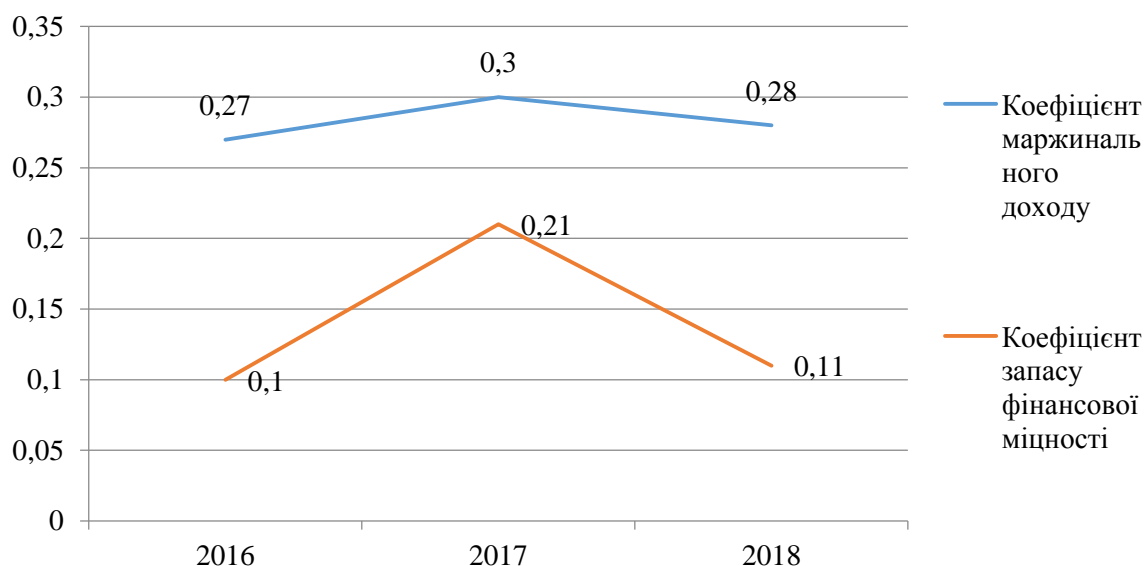


Рис. 2.12 – Динаміка коефіцієнтів операційного аналізу ТОВ «Техносенс» за 2016-2018 рр.

Таким чином, особливості формування витрат ТОВ «Техносенс» полягають у наступному:

- зменшення обсягу витрат підприємства у 2018 році, зумовлене зменшенням попиту на його продукцію, враховуючи економічну ситуацію;
- висока частка собівартості реалізованої продукції у структурі витрат;
- собівартість продукції підприємства формується в основному за рахунок електроенергії сировини та матеріалів;
- висока частка змінних витрат у структурі сукупних витрат, що досягає 70% і зумовлює високий поріг рентабельності.

## Висновки до розділу 2

Метою господарської діяльності ТОВ «Техносенс» є отримання прибутку. Основним видом економічної діяльності підприємства, що визначає його спеціалізацію та забезпечує найбільшу частку виручки, є випуск котельного обладнання.

Підвищення загальної вартості майна підприємства за аналізований період відбулося за рахунок зростання обсягу оборотних активів на 21,89%, необоротні активи при цьому зменшилися на 12,98%. Фінансування діяльності підприємства здійснюється як за рахунок власного капіталу так і запозиченого. Питома вага власного капіталу у структурі пасивів займає 65%.

Загальний показник платоспроможності на кінець 2018 року підвищився, що свідчить про покращення структури активів та пасивів. Крім того, на кінець 2018 року друга група активів стала ліквідною, активи, що швидко реалізуються покривають короткострокові зобов'язання підприємства на 1690 тис. грн.

Аналіз показників ділової активності за період 2016–2018 рр. показав, що підприємство має певні проблеми. Простежується стабільне зменшення чистого доходу, а разом з ним і одноденного чистого доходу, аналіз тривалості обороту показників показав зростання, що свідчить про зменшення швидкості обертання активів, власного капіталу, запасів а це означає повільне повернення підприємством вкладених коштів.

За період аналізу зменшилися всі елементи операційних витрат підприємства, крім амортизації, що збільшилися в 2018 році порівняно до 2016 роком на 194 тис. грн або 1,98%. Варто зазначити, що витрати на оплату праці зменшилися на 792 тис. грн або 2,22%, це пов'язане зі зменшенням чисельності працівників. Найбільшу питому вагу в структурі сукупних витрат звісно має собівартість продукції, частка якою несуттєво збільшилася за період аналізу, в межах 5,25-7,1% коливалася питома вага адміністративних витрат, а збутові витрати мали менше 5%.

Отриманий комплексний показник ефективності витрат має позитивне значення з тенденцією до зменшення порівняно з 2016 роком та збільшенням порівняно з 2017 роком.

Відповідно підприємству з метою підвищення ефективності управління витратами слід запровадити низку заходів серед яких є слід приділити увагу оптимізації витрат діяльності підприємства.



## 3 НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «ТЕХНОСЕНС»

### 3.1 Обґрунтування чинників, резервів і шляхів зниження витрат підприємства

Витрати діяльності ТОВ «Техносенс» знаходяться у взаємозв'язку із показниками його ефективності, тому отримання максимального ефекту з найменшими витратами, економія трудових, матеріальних і фінансових ресурсів залежать від того, як вирішуються питання зниження витрат. Так, ефективним напрямом зниження витрат є дотримання принципів ефективного розміщення продуктивних сил: скорочення відстані між виробником і споживачем, між виробництвом і сировинною базою.

Чинниками зниження витрат є техніко-економічні умови, під впливом яких змінюються показники діяльності підприємства, зокрема, абсолютна величина чи рівень витрат на виробництво одиниці продукції. Економічні чинники найповніше охоплюють усі елементи процесу виробництва. Вони відображають основні напрями роботи колективу підприємства: підвищення продуктивності праці, впровадження сучасної техніки і технології, краще використання обладнання, здешевлення заготівлі та краще використання предметів праці, скорочення адміністративних, збутових та інших накладних витрат, скорочення браку та ліквідацію невиробничих витрат і втрат.

Чинники зниження собівартості – це причини, рушійні сили, що приводять до зменшення витрат, а також умови, в яких вони діють. Резерви – кількісно вимірювані можливості економії ресурсів, які можна виявляти на різних стадіях життєвого циклу виробів у процесі їх виробництва. Резерви як економічна категорія є комплексним поняттям, що включає в себе можливості збільшення виробництва продукції та можливості зниження витрат на основі вдосконалення використання ресурсного потенціалу – трудових, сировинних,

паливно-енергетичних, природних, фінансових та інших видів ресурсів. Шляхи зниження витрат на виробництво – конкретні заходи за резервами зниження витрат в окремих галузях матеріального виробництва [29].

В галузях матеріального виробництва на економію ресурсів здійснюють вплив такі групи техніко-економічних чинників:

- підвищення технічного рівня виробництва;
- зміна відносних розмірів амортизаційних відрахувань;
- удосконалення організації виробництва та праці;
- зміна обсягу виробництва;
- зміна структури (номенклатури та асортименту) продукції;
- галузеві та інші чинники [18].

Вважаємо, що ці групи чинників впливають також і на ефективність механізму управління витратами ТОВ «Техносенс», проте перелік конкретних чинників може змінюватися і доповнюватися з урахуванням специфіки та умов виробництва. Так, перелік чинників повинен бути досить повним, охоплювати всю сукупність умов, що спричинили зміни витрат, а випадкові причини та чинники, що істотно не впливають на величину витрат, до переліку не вносяться.

Розглянемо наведені групи техніко-економічних чинників детальніше. По-перше, підвищення технічного рівня виробництва виявляється в економії матеріальних та трудових витрат ТОВ «Техносенс» за напрямками:

- впровадження нової та вдосконалення існуючої технології, механізації та автоматизації виробничих процесів;
- розширення масштабів застосування нової техніки;
- застосування нових видів сировини, матеріалів та поліпшення їх використання;
- зниження трудомісткості одиниці продукції;
- підвищення якості та технічних характеристик виробів.

У розрахунках собівартості враховується прямий ефект застосування нової техніки, що виявляється в зниженні технологічної трудо-, матеріало-,

енергомісткості та інших змінних витрат на виробництво. Під економією від підвищення технічного рівня виробництва розуміють пряме абсолютне зниження витрат на одиницю продукції чи на планований обсяг робіт. При цьому в розрахунок не включаються: відносна економія, що утворюється за рахунок збільшення обсягу виробництва (враховується в розрахунках скорочення постійних витрат); економія від використання нової техніки на заново введених виробництвах та об'єктах, яка враховується за одним із напрямів зміни організації виробництва та умов праці; економія від виробництва нових видів продукції, що враховується в розрахунках обсягу продукції у вартісному виразі та в розрахунках зміни структури продукції.

Розрахунок економії від підвищення технічного рівня виробництва базується на розрахунках ефективності заходів, що здійснюються. Плани впровадження нової техніки містять деякі з цих заходів. Розрахунок проводиться виходячи з витрат на нову техніку (які передбачаються в кошторисах використання коштів, що знаходяться в розпорядженні підприємства, включаючи кредити банку на ці цілі) та середньої окупності витрат (в частині економії від зниження собівартості) [47].

Якщо на підприємстві розроблено конкретну програму технічного переоснащення з розрахунками витрат та економічного ефекту, цей ефект слід враховувати, окремо виділяючи відповідну частину витрат із загальних асигнувань на розвиток техніки. Річний економічний ефект враховується в розрахунках плану в частині, що одержана з моменту впровадження заходу до кінця року, виходячи або з обсягу робіт на цей період, або з частки річної економії, що припадає на календарний період часу від початку впровадження заходів до кінця року. Водночас у розрахунках за напрямом розширення масштабів застосування нової техніки окремо обчислюється різниця між річною та врахованою в плані економією внаслідок упровадження заходів у базовому році та від розширення масштабів робіт за всіма іншими заходами, витрати на які були проведені раніше.

У розрахунках за напрямом застосування нових видів сировини,

матеріалів та поліпшення їх використання враховується економія, одержана в результаті здійснення заходів раціонального використання сировини та матеріалів, що не відображені в розрахунках за названими вище напрямками, в тому числі: поліпшення використання природної сировини шляхом зменшення її втрат під час первинної обробки, а також повнішого добування корисних компонентів у процесі комплексного використання сировини; поліпшення використання сировини у виробництві; застосування заміників; повніше використання відходів сировини та матеріалів у виробництві, вторинного тепла, впровадження безвідходних технологій.

У розрахунках за напрямом застосування нових видів сировини і матеріалів та поліпшення їх використання враховується економія, одержана в результаті здійснення заходів раціонального використання сировини та матеріалів.

Поліпшення якості та вдосконалення конструкцій і технічних характеристик виробів визначається шляхом розрахунку змін прямих витрат на матеріали, оплату праці тощо на виробництво одиниці продукції до і після змін якості продукції та множенням одержаного результату на випуск продукції кращої якості в планованому періоді. Якщо в результаті заходів щодо підвищення якості змінюється стандарт чи технічні умови, продукт вважається новим і витрати на його виготовлення, як і підвищена ціна, враховуються у розрахунках зміни структури продукції [37].

Другим чинником економії витрат є зміна відносних розмірів амортизаційних відрахувань, пов'язаних як із змінами величини основних засобів, що використовуються, так із зростанням (чи зниженням) обсягу виробництва. До розрахунку включаються діючі на початок року та заново введені основні засоби, крім тієї їх частини, що враховується в розрахунках введення нових потужностей та в розрахунках комплексного впливу нової техніки. Введення основних засобів визначається планами інвестицій та строками їх виконання. При цьому капітальні вкладення поділяються на спрямовані на розширення та на оновлення засобів.

Капітальні вкладення, спрямовані на оновлення засобів, визначають основну частину їх вибуття з експлуатації, до якої додається зайве устаткування, що підлягає реалізації або списанню. Розрахунок включає як абсолютні зміни сум амортизаційних відрахувань, так і відносні зміни їх величини на одну гривню продукції.

По-третє, вдосконалення організації виробництва та праці виявляється в економії витрат за напрямками: впровадження нових виробництв, цехів та агрегатів; зміни в організації та обслуговуванні виробництва і праці; зміни в організації управління виробництвом; зміни в умовах матеріально-технічного забезпечення; усунення зайвих витрат та збитків.

Вплив впровадження в дію нових виробництв, цехів, агрегатів розраховується за повним переліком витрат (постійних та змінних), що включаються до собівартості продукції. Одночасно враховується також можливе перебільшення середніх витрат у період освоєння проектних потужностей нових виробництв. Пов'язані з цим додаткові витрати визначаються кошторисом витрат, пов'язаних з підготовкою та освоєнням виробництва продукції, пускових витрат та розрахунком собівартості за цими витратами протягом строку його освоєння.

Вплив зміни пускових витрат визначається множенням різниці між сумами списання цих витрат на одиницю продукції в планованому і базовому роках на обсяг виробництва цього виду продукції у планованому році.

Зміни в організації та обслуговуванні виробництва й праці визначаються на основі розрахунків ефективності передбачуваних заходів: зміни режиму роботи підприємства та підвищення коефіцієнта змінності, впровадження організаційно-технічних та підсобно-технологічних робіт, поліпшення інструментального господарства, роботи внутрішньозаводського транспорту, внутрішньоцехового матеріально-складського господарства і постачання виробництва матеріалами, паливом і енергією. Економія, одержана в результаті поліпшення організації та обслуговування виробництва, розраховується на основі планів наукової організації праці і визначається

множенням кількості вивільнених робітників на їхню середню заробітну плату (з відрахуваннями на соціальне страхування).

Зміни в організації управління виробництвом визначаються на основі розрахунків ефективності таких заходів, як укрупнення цехів, упровадження безцехової структури управління, автоматизованих систем управління, механізації та автоматизації інженерної праці, поєднання та усунення зайвих функцій.

Зміни в умовах матеріально-технічного забезпечення розраховуються на основі аналізу господарських зв'язків та спеціально розроблених заходів раціоналізації складського господарства. До таких заходів належать: забезпечення ресурсами в необхідному асортименті та зменшення збитків унаслідок використання матеріалів, що не відповідають технологічним вимогам за розмірами, якістю та іншими властивостями, зменшення збитків під час транспортування та зберігання матеріалів; зменшення витрат у результаті змін форм постачання, забезпечення його регулярності та надійності; зменшення витрат шляхом раціоналізації господарських зв'язків та вибору оптимальних схем доставки сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів, палива.

Усунення зайвих витрат та збитків, які не є необхідними в умовах нормальної організації виробничого процесу, є важливим напрямом зниження витрат. Такі витрати і збитки виявляються за допомогою аналізу фактичних витрат на виробництво. Економія від ліквідації непродуктивних витрат та збитків визначається як добуток сум цих витрат у базовому періоді на темп зростання обсягу виробленої продукції в планованому періоді [56].

По-четверте, зміна обсягу виробництва продукції приводить до відносної зміни величини постійних витрат на одиницю (на одну гривню) продукції. Величина постійних витрат, що залишаються незмінними для певного виробництва (при зміні обсягу виробництва продукції протягом року), визначається в результаті докладного аналізу витрат. Приріст витрат і обсягу виробництва визначається без нових виробництв, що впроваджуються

протягом року.

По-п'яте, зміна структури (номенклатури та асортименту) продукції є одним із найважливіших чинників зміни рівня витрат. Під зміною структури продукції розуміють зміну питомої ваги окремих її видів у загальному обсязі виробництва, пов'язану з освоєнням нових та припиненням виробництва застарілих виробів, з неоднаковими темпами зростання випуску різних видів продукції. Розрахунок здійснюється для всіх виробів. Номенклатура виробів, за якою складаються планові калькуляції, відповідає номенклатурі плану виробництва. Собівартість виробів визначається на основі калькуляції. Вплив зміни структури продукції розраховується на підставі показників зміни витрат за такими статтями калькуляції: матеріальні витрати, витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи, витрати на утримання та експлуатацію устаткування.

Зміна номенклатури і асортименту продукції є одним із важливих чинників, що впливають на рівень витрат на виробництво. Це пояснюється тим, що собівартість, як і рентабельність різних виробів неоднакова, тому структурні зрушення в асортименті продукції можуть призвести як до зменшення, так і до збільшення виробничих витрат [18].

Шосту групу факторів зниження витрат становлять галузеві та інші чинники. До них належать: введення і освоєння нових цехів, виробничих одиниць і виробництв, підготовка і освоєння виробництва в діючих об'єднаннях і на підприємствах тощо.

Розрахунок собівартості за техніко-економічними чинниками здійснюється в такій послідовності:

– розраховується вартість фактично виробленої продукції планованого року. При цьому для збереження умов виробництва продукції базового року з обсягу фактично виробленої продукції планового року у вартісному виразі віднімається та її частина, приріст якої не пов'язаний із збільшенням фізичного обсягу продукції (приріст обсягу продукції, спричинений підвищенням середніх цін на продукцію, зростанням її випуску за рахунок

поліпшення якості сировини, повнішим використанням комплексної сировини);

- розраховуються витрати базового року на одиницю вартості виробленої (реалізованої) продукції;

- шляхом множення витрат базового року на обсяг виробництва (реалізації) продукції планованого року підраховується її собівартість при збереженні умов виробництва продукції в базовому році;

- розраховується зміна собівартості продукції (економія чи перевитрати) в планованому році, зумовлена впливом техніко-економічних чинників. Собівартість може визначатися в цілому або за структурою витрат – за статтями, елементами;

- від собівартості фактично виробленої продукції, розрахованої за рівнем витрат базового року, віднімається загальна сума її зміни (за всіма чинниками) та визначається собівартість фактично виробленої продукції в цінах базового року та умовах виробництва планового року;

- визначається рівень витрат на одну гривню фактично виробленої продукції в плановому році і його зміна до витрат базового року.

Розрахунок виконується у співставних з базовим роком цінах та умовах оплати праці. Вплив зміни цін на ресурси, що використовуються, та на продукцію, що виготовляється, в плановому році порівняно з базовим роком розглядаються як окремі чинники. Зазначені суми зміни цін на сировину, матеріали, паливо, енергію, тарифів на перевезення та послуги, зміни норм амортизаційних відрахувань, сум витрат на оплату праці, норм відрахувань на соціальне страхування та інших умов, що впливають на рівень і склад собівартості порівняно з базовим періодом, також відповідно додаються або віднімаються від собівартості базового року. З урахуванням цих змін визначаються обсяг фактично виробленої продукції, її собівартість, а також рівень витрат на одну гривню фактично виробленої продукції за цінами та умовами планованого періоду.

Розрахунок впливу техніко-економічних чинників на планову



собівартість продукції застосовується також під час аналізу фактичної собівартості продукції. Такий аналіз рекомендується проводити систематично, вивчаючи вплив окремих чинників на собівартість, доцільність і динаміку окремих видів витрат, а також собівартість окремих видів продукції. В період, що передує розробці плану, і після закінчення господарського року повинен проводитися комплексний аналіз з урахуванням всієї сукупності витрат на виробництво.

Для аналізу використовуються дані звітності бухгалтерського обліку, технічна і нормативна документація, аналітичні групування витрат. Для виявлення причин відхилень від плану і можливостей зменшення витрат використовуються також матеріали спостережень на робочих місцях, вибіркових перевірок, обстежень роботи окремих структурних підрозділів ТОВ «Техносенс».

Особлива увага під час аналізу впливу окремих чинників на собівартість продукції приділяється визначенню фактичної ефективності заходів підвищення технічного рівня й удосконалення організації виробництва. Результати аналізу використовуються в оперативному управлінні виробництвом і під час складання планів на наступні періоди.

Основними шляхами зниження витрат виробництва є:

- зниження матеріальних витрат на одиницю продукції. Оскільки в більшості галузей вони займають високу питому вагу в структурі витрат на виробництво, то навіть незначне заощадження матеріальних витрат (сировини, матеріалів, палива, енергії) при виробництві одиниці продукції дає певний ефект в цілому по підприємству;
- зниження витрат на оплату праці на одиницю продукції;
- скорочення адміністративно-управлінських витрат;
- ліквідація непродуктивних витрат і втрат;
- застосування ресурсозберігаючої технології, що забезпечує економію матеріалів та енергії;
- чітке дотримання технологічної дисципліни, що призводить до

скорочення витрат від браку;

- розроблення оптимальної стратегії технічного розвитку підприємства, що забезпечує раціональний рівень витрат на створення технічного потенціалу підприємства;

- запровадження ефективних систем внутрішньовиробничих економічних відносин, що сприяють економії всіх видів ресурсів, підвищенню якості продукції;

- раціоналізація організаційної структури системи управління виробництвом з метою скорочення витрат на управління, підвищення його ефективності тощо.

У табл. 3.1 обґрунтовані шляхи зниження витрат ТОВ «Техносенс» за основними напрямками.

Таблиця 3.1 – Обґрунтування шляхів зниження витрат ТОВ «Техносенс»

Напрями економії витрат	Конкретні шляхи зниження витрат
1	2
Економія матеріальних витрат	Поліпшення використання природних ресурсів, застосування більш дешевих матеріалів, повторне їх використання, безвідходні технології виробництва
	Раціональне використання матеріальних ресурсів, дотримання найсуворішого режиму економії на всіх ділянках виробничо-господарської діяльності підприємства
	Безперервність постачання матеріальних ресурсів, що запобігає простоям у виробництві та забезпечує ритмічне, рентабельне використання обладнання
	Оптимізація витрат на транспортування, зберігання запасів та продукції тощо
Обґрунтоване зниження витрат, пов'язаних із роботою персоналу	Вдосконалення організації виробництва і праці
	Чітке дотримання технологічної дисципліни
	Доцільне скорочення персоналу та фонду оплати праці
	Посилення контролю за співвідношенням темпів зростання продуктивності праці та заробітної плати
	Зниження трудомісткості бізнес-процесів
	Технологія «ощадливого виробництва»

Продовження таблиці 3.1

1	2
Зменшення	Підвищення технічного рівня виробництва

витрат необоротні активи	на	Застосування ресурсозберігаючих технологій
		Зміна технологій з метою зменшення витрат
		Використання обґрунтованої амортизаційної політики
Підвищення ефективності сукупних витрат		Диверсифікація виробництва
		Скорочення адміністративно-управлінських витрат
		Раціоналізація організаційної структури
		Оптимізація асортименту продукції та каналів розподілу
		Проведення маркетингових досліджень
		Зниження рівня комерційних витрат
		Збільшення операційного важеля
		Встановлення жорсткої фінансової дисципліни

Результати проведеного аналізу вказують на необхідність постійного пошуку можливостей зниження витрат на виробництво та реалізацію продукції з метою отримання більш достовірної інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень з підвищення ефективності механізму управління витратами ТОВ «Техносенс».

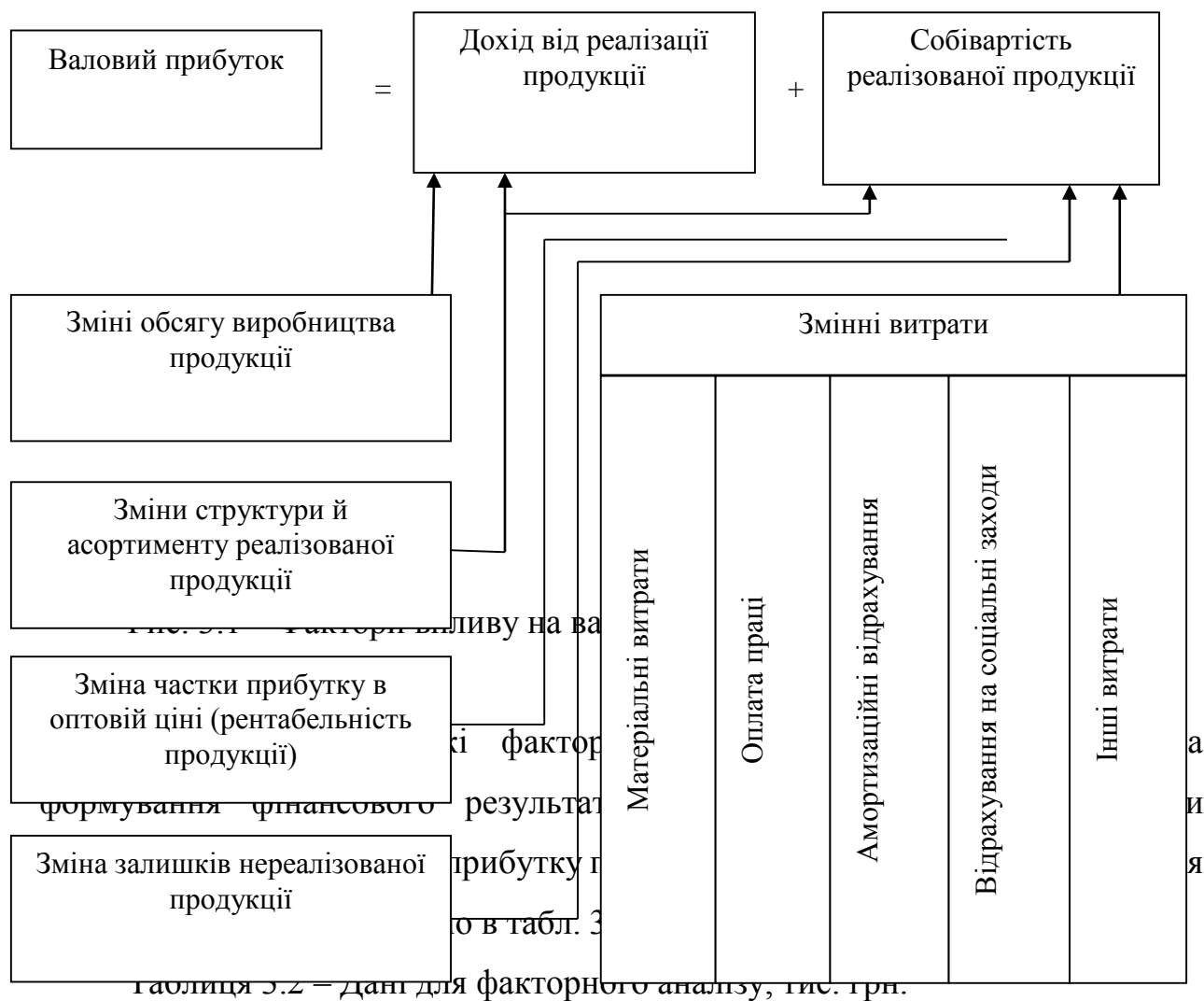
### 3.2 Формування оптимальної структури витрат підприємства з метою підвищення ефективності діяльності

Раціональна структура витрат виробництва характеризує його особливості, дозволяє виявити недоліки технологічного процесу та впливає на прибуток. Прибуток будь-якого підприємства як основний показник ефективності його діяльності є функцією від багатьох факторів, основними з яких прийнято виділяти обсяг виробництва продукції, її асортимент, витрати на її виробництво та реалізацію, якість, ритмічність роботи підприємства.

Найпершим фінансовим результатом, який розраховує підприємство, є валовий прибуток, величина якого становить різницю між доходом від реалізації продукції та її собівартістю. Схематично фактори, що впливають на валовий прибуток підприємства, зображені на рис. 3.1.

Величина валового прибутку залежить від таких основних факторів:

- зміни обсягу реалізації;
- зміни собівартості реалізованої продукції;
- зміни цін на продукцію;
- зміни структури продукції за рентабельністю.



таблиця 5.2 – дані для факторного аналізу, тис. грн.

Фактор	Рік		
	2016	2017	2018
Чистий дохід від реалізації	66031	53125	46321
Собівартість реалізованої продукції	54241	46449	40282
Валовий прибуток	11791	6675	6040

Валовий прибуток у 2017 році порівняно з 2016 роком зменшився на 5116 тис. грн. (6675 тис. грн. - 11791 тис. грн), у 2018 році порівняно з 2017 роком валовий прибуток зменшився на 635 тис. грн. (6040 тис. грн. - 6675 тис. грн).

Визначимо вплив факторів на відхилення валового прибутку у 2017 та

2018 рр.:

Вплив зміни обсягу реалізації. Визначаємо приріст обсягу реалізації у відсотках проти базисного періоду (по показнику собівартість реалізованої продукції):

$$\Delta QR_{2017} = (46449/54241) - 100 = -14,36\%;$$

$$(11791 \times 14,36) / 100 = -1693,14 \text{ тис. грн}$$

$$\Delta QR_{2018} = (40282/46449 \times 100) - 100 = -13,28$$

$$(6675 \times 13,28) / 100 = -886,46 \text{ тис. грн}$$

Це зменшення валового прибутку внаслідок зменшення обсягу реалізації.

Вплив зміни собівартості продукції.

$$\Delta S_{2017} = 46449 - 54241 = -7792 \text{ тис. грн}$$

$$\Delta S_{2018} = 40282 - 46449 = -6167$$

Внаслідок зменшення собівартості продукції валовий прибуток у 2017 році збільшився на 7791 тис. грн, у 2018 році на 6167 тис. грн.

Вплив зміни цін на продукцію.

$$\Delta P_{2017} = 53125 - 66031 = -12906 \text{ тис. грн}$$

$$\Delta P_{2018} = 46321 - 53125 = -6804 \text{ тис. грн}$$

Резервом можливого збільшення валового прибутку є відповідне зниження собівартості продукції.

Результати факторного аналізу наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3 – Факторний аналіз валового прибутку ТОВ «Техносенс» за 2017-2018 рр., тис. грн.

Фактор	Рік	
	2017	2018
Вплив зміни обсягу реалізації	-12907	-6803
Вплив зміни рівня витрат на 1 грн реалізованої продукції	7791	6168
Загальна зміна валового прибутку	-5116	-636

Відповідно до мети нашого дослідження, необхідно оцінити вплив витрат підприємства на фінансові результати його діяльності. Найбільш

яскравим показником ефективності функціонування підприємства є його чистий прибуток, а в структурі витрат, за результатами наших розрахунків (табл. 2.12), найбільшу питому вагу займає собівартість реалізованої продукції.

Тому ми вважаємо за доцільне оцінити вплив собівартості на величину чистого прибутку підприємства. Графічне зображення тісноти взаємозв'язку між даними показниками за кварталним розподілом представлено на рис. 3.2.

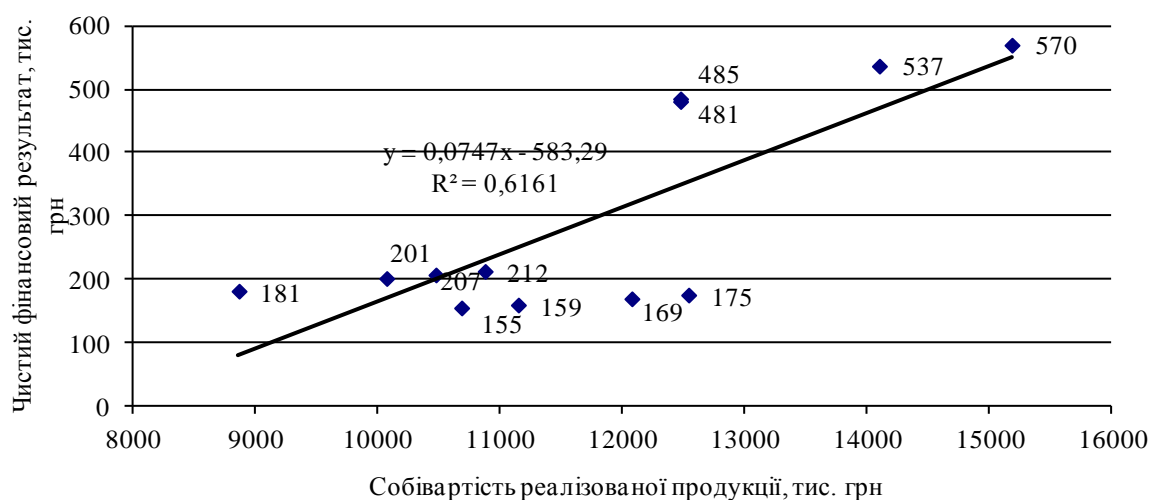


Рис. 3.2 – Взаємозв'язок між собівартістю продукції та величиною отриманого підприємством чистого прибутку

Коефіцієнт детермінації ( $R^2$ ) свідчить про те, що побудована регресійна модель відображає залежність зміни чистого прибутку від величини собівартості реалізованої продукції на 62,61%, тобто чистий прибуток залежить від динаміки собівартості майже на 63%.

Таким чином, витрати в цілому та собівартість реалізованої продукції в їх структурі в значній мірі визначають фінансові результати діяльності підприємства, і в динаміці їх вплив зростає. На основі цього ми пропонуємо розробити заходи з оптимізації витрат ТОВ «Техносенс» за такими напрямками:

- зниження рівня витрат на 1 грн реалізованої продукції;

- зниження собівартості продукції;
- оптимізація асортименту реалізованої продукції.

Оскільки витрати в значній мірі визначають рівень отриманого прибутку, у якості одного з основних напрямів підвищення ефективності функціонування підприємства доцільно розглядати зниження їх обсягів за рахунок економії.

Однак слід враховувати, що не завжди резерви зменшення витрат є коректними, вони можуть завдавати шкоди споживачам через використання неякісних матеріалів, невиконання окремих операцій у виготовленні продукції з метою зменшення витрат на її виробництво тощо.

Тому необхідно обережно ставитися до зниження витрат та завжди прогнозувати наслідки прийнятих управлінських рішень у цій сфері. У структурі витрат завжди є окремі статті, за якими можна економити ресурси, зменшуючи тим самим загальну суму витрат та збільшуючи прибуток. Проте, досліджуючи абсолютні величини витрат, важко виявити можливість їх зниження.

Тому ми вважаємо за доцільне розрахувати рівень витрат на 1 грн чистого доходу підприємства та шляхом порівняння знайти мінімальний рівень протягом аналізованого періоду (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – Рівень витрат на 1 грн чистого доходу ТОВ «Техносенс» за 2016–2018 рр.

Показник	Рік						Мінімальний рівень витрат
	2016		2017		2018		
	тис. грн	на 1 грн ЧД	тис. грн	на 1 грн ЧД	тис. грн	на 1 грн ЧД	
Чистий дохід	66031	-	53125	-	46321	-	-
Електроенергія	19310	0,2924	17883	0,3366	17079	0,3687	0,2924
Сировина та матеріали	16001	0,2423	15096	0,2842	13937	0,3009	0,2423
Амортизація	2318	0,0351	2838	0,0534	2511	0,0542	0,0351
Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи	6780	0,1027	5202	0,0979	5035	0,1087	0,0979
Інші прями	3976	0,0602	2985	0,0562	954	0,0206	0,0206

виробничі витрати							
Загальновиробничі витрати	5856	0,0887	2445	0,046	764	0,0165	0,0165
Усього витрат	54241	0,8214	46449	0,8743	40282	0,8696	0,7049

Наведені в таблиці дані свідчать про те, що підприємство досягло мінімального рівня витрат на 1 грн чистого доходу в 2018 році за такими статтями, як витрати інші прямі виробничі витрати та загальновиробничі витрати. За іншими статтями здійснювалося перевитрачання ресурсів, а це значить, що існує резерв зниження витрат.

У табл. 3.4 наведено порівняння наявного рівня витрат підприємства та розрахованого оптимального рівня станом на 2018 рік.

Таблиця 3.5 – Визначення обсягів економії перевитрачання ресурсів підприємства у 2018 році

Стаття витрат	Фактичний рівень		Оптимальний рівень		Економія /перевитрачання	
	на 1 грн ЧД	тис. грн	на 1 грн ЧД	тис. грн	на 1 грн ЧД	тис. грн
1	2	3	4	5	6	7
Електроенергія	0,3687	17079	0,2924	13546	-0,0763	-3534
Сировина та матеріали	0,3009	13937	0,2423	11225	-0,0586	-2713
Амортизація	0,0542	2511	0,0351	1626	-0,0191	-885



## Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4	5	6	7
Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи	0,1087	5035	0,0979	4536	-0,0108	-499
Інші прямі виробничі витрати	0,0206	954	0,0206	954	0	0
Загальновиробничі витрати	0,0165	764	0,0165	764	0	0
Усього витрат	0,8696	40282	0,7049	32651	-0,1647	-7631

Як ми бачимо, рівень витрат на амортизацію у розрахунку на 1 грн чистого доходу в 2018 році на 0,0191 грн перевищує оптимальний, що в абсолютному вимірі становить більше 885 тис грн і свідчить про неефективність системи управління витратами підприємства. Однак у той же час ця сума становить резерв зниження витрат підприємства.

Найбільшим є рівень перевитрачання сировини й енергоносіїв на виконання робіт у розрахунку на 1 грн чистого доходу, який відповідно становить 0,0586 грн та 0,0763 грн і призводить до надлишкового витрачання майже 6247 тис грн. В цілому загальна сума перевитрачання ресурсів порівняно з оптимальним рівнем склала 7631 тис грн, тому доцільно зосередити зусилля на зниженні матеріальних витрат підприємства.

З метою вдосконалення системи управління витратами на підприємстві ми вважаємо за необхідне здійснити прогноз витрат на 2019 рік за допомогою екстраполяції та визначити оптимальний рівень на наступний період, враховуючи їх мінімальний рівень, визначений на основі даних попередніх періодів.

Виходячи з перспективного плану розвитку та обсягу виробництва продукції ТОВ «Техносенс» у 2019 році (планується підвищення обсягів виробництва до 53485 тис. грн у зв'язку з виходом на нові ринку збуту, у тому числі й до країні Європейського Союзу) та структури її собівартості здійснимо розрахунок можливостей зниження витрат відповідно до здійсненого нами розрахунку (табл. 3.6).

Таблиця 3.6 – Визначення планових та оптимальних показників витрат підприємства ТОВ «Техносенс» у 2019 році

Стаття витрат	Плановий рівень		Оптимальний рівень		Економія / перевитрачання	
	на 1 грн ЧД	тис. грн	на 1 грн ЧД	тис. грн	на 1 грн ЧД	тис. грн
Електроенергія	0,3245	17356	0,2924	15639	-0,0321	-1717
Сировина та матеріали	0,2834	15158	0,2423	12959	-0,0411	-2198
Амортизація	0,0477	2551	0,0351	1877	-0,0126	-674
Заробітна плата та відрахування	0,1021	5461	0,0979	5236	-0,0042	-225
Інші прямі виробничі витрати	0,0217	1161	0,0206	1102	-0,0011	-59
Загальновиробничі витрати	0,0314	1679	0,0165	883	-0,0149	-797
Усього витрат	0,8108	43365	0,7049	37701	-0,1059	-5664

Проаналізувавши наведені в таблиці дані, можна стверджувати, що за умови планових показників виручки й витрат та без удосконалення системи управління витратами підприємства перевитрачання ресурсів у 2019 році становитиме більше 5664 тис. грн. Такі тенденції стосуються всіх статей витрат. Для наочності фактичні (планові) та оптимальні рівні витрат підприємства у 2018– 2019 роках зображені на рис. 3.3.

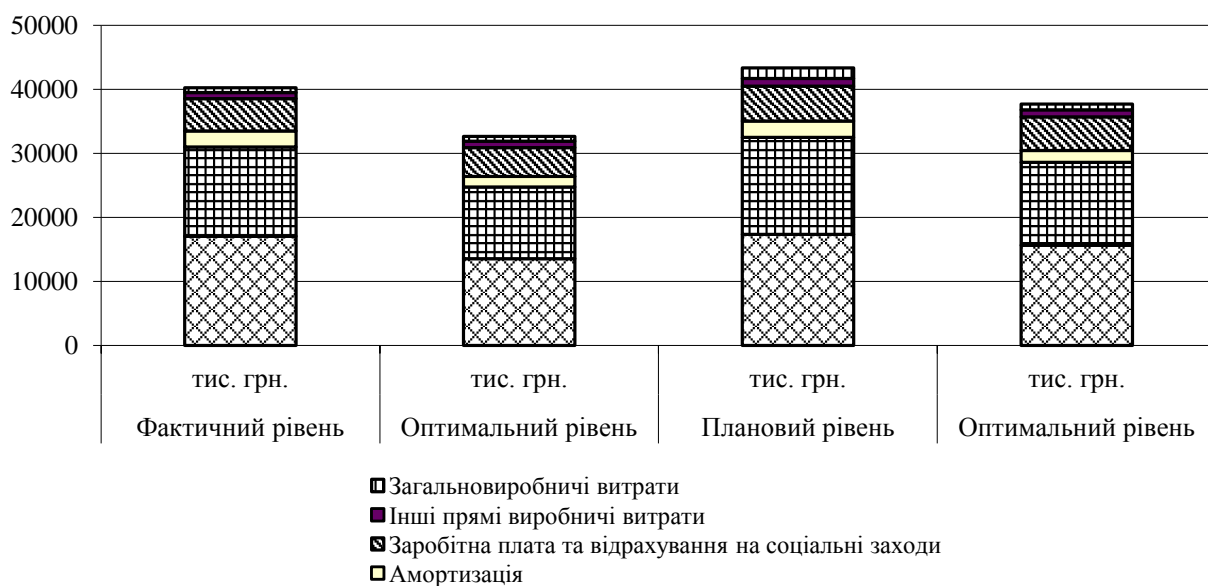


Рис. 3.3 – Порівняння фактичного (планового) рівнів витрат ТОВ «Техносенс» у 2018-2019 рр.

За умови використання резервів зниження витрат підприємство може підвищити свої фінансові результати на 5664 тис. грн. Враховуючи специфіку сфери діяльності ТОВ «Техносенс», ми вважаємо за доцільне реалізацію заходів зі зниження витрат за такими статтями, як електроенергія, сировина та матеріали, амортизація, заробітна плата та відрахування на соціальні заходи, інші прямі виробничі витрати, загальновиробничі витрати.

Резервами скорочення матеріальних витрат на ТОВ «Техносенс» можна визначити:

- зміна постачальників сировини й енергоносіїв з метою залучення ресурсів за більш низькими цінами;
- дотримання технології та нормативів використання сировини й енергоносіїв при виконанні робіт;
- посилення контролю на виробництві з метою уникнення випадків розкрадання матеріалів.

До резервів зниження витрат підприємства на оплату праці варто віднести:

- підвищення продуктивності праці шляхом побудови ефективної системи стимулювання працівників;
- оптимізація чисельності працівників окремих категорій і професій;
- підвищення кваліфікації працівників.

Система управління витратами ТОВ «Техносенс» є неефективною, оскільки рівень витрат на 1 грн чистого доходу на кінець аналізованого періоду за більшістю статей перевищує мінімальний.

Однак за рахунок цього підприємство має у своєму розпорядженні значні резерви зниження витрат, зокрема в розрізі матеріальних, адміністративних та витрат на оплату праці. За умови використання всіх наявних резервів фінансовий результат діяльності підприємства можна збільшити на 56640,1 тис. грн.

Отже, для ефективного використання ресурсів виробництва і оптимізації доцільно створити комплексну систему управління витратами. В основі

створення такої системи закладена ідея використання можливостей узгодженого впливу на витрати та якість виробів на кожній стадії життєвого циклу продукції.

Аналіз фінансових результатів ТОВ «Техносенс» показав, що на валовий прибуток підприємства значно впливає рівень витрат на 1 грн реалізованої продукції, а також структура й асортимент продукції. Відповідно до кореляційно-регресивного аналізу, зміна обсягів чистого прибутку підприємства майже на 62% зумовлена змінами величини собівартості реалізованої продукції. На основі даних результатів ми виявили три шляхи оптимізації витрат ТОВ «Техносенс»: зниження рівня витрат на 1 грн реалізованої продукції, зниження собівартості та оптимізація структури асортименту.

Оскільки майже за всіма статтями витрат було виявлено перевитрачання ресурсів, підприємство має значні резерви скорочення витрат.

### 3.3 Впровадження контролінгу в систему управління витратами підприємства

Механізм управління витратами діяльності ТОВ «Техносенс» звісно має передбачати заходи щодо зниження витрат. Для забезпечення управління раціоналізацією витрат підприємства необхідним є запровадження інструментарію контролінгу витрат.

За загальним визначенням, управління витратами охоплює сукупність цілеспрямованих заходів впливу на структуру витрат, їх динаміку та поведінку з метою забезпечення зменшення їх рівня. Під контролінгом витрат слід розуміти комплекс заходів з координації планування, розподілу, аналізу та контролю за витратами підприємства [43].

Ключовим завданням контролінгу витрат є імплементація найбільш адекватних для ТОВ «Техносенс» методів планування, аналізу та контролю

витрат, які б забезпечили максимальний рівень об'єктивності прийняття рішень щодо алокації ресурсів, зниження витрат.

Необхідною передумовою ефективного контролінгу витрат є виявлення причинно-наслідкових зв'язків у сфері витрат. У рамках контролінгу витрат необхідно підібрати адекватний інструментарій впливу на поведінку персоналу та менеджменту всіх рівнів з метою забезпечення раціоналізації витрат. До основних способів впливу на поведінку учасників фінансових відносин для забезпечення ощадливого використання ресурсів можна віднести планування та контроль витрат, показники результативності, прив'язані до величини витрат, внутрішні трансфертні ціни [18].

Необхідною передумовою ефективних управлінських рішень, спрямованих на зниження витрат ТОВ «Техносенс» є чітко налагоджений облік доходів і витрат, що забезпечується у рамках управлінського обліку. Останній дає змогу суттєво зменшити інформаційну асиметрію між керівництвом підприємства та центрами витрат, а отже, підвищує відповідальність за раціональне використання ресурсів.

Володіючи інформацією щодо залежності рівня витрат від зміни окремих факторів виробництва можна впливати на їх рівень, змінюючи відповідним чином фактори, що генерують витрати. До ключових інструментів оперативного управління витратами можна віднести метод директ-костинг та аналіз залежності витрат, обсягу реалізації та прибутку (CVP-аналіз). Зазначені методи дають можливість оперативно вплинути на поведінку витрат, оптимізувати виробничу програму, визначити необхідний рівень реалізації продукції для забезпечення беззбиткової діяльності чи певного рівня прибутку, досягти ефекту зниження витрат у короткостроковому періоді [45].

Суттєвий вплив на величину витрат досягається здебільшого через певний період після імплементації відповідних інструментів контролінгу. Саме тому, більшість методів управління витратами зорієнтовані на стратегічну перспективу. Стратегічне управління витратами охоплює сукупність всіх заходів, які мають довгостроковий вплив на рівень витрат, їх

структуру та поведінку. До найбільш поширених інструментів стратегічного управління витратами можна віднести розрахунок життєвого циклу продукції, попроцесний, функціонально-вартісний розрахунок витрат (метод ABC), таргет-костинг, бенчмаркінг, нуль-базис бюджетування, багатоступінчастий директ-костинг. Методи стратегічного управління витратами зорієнтовані на ідентифікацію довгострокових факторів впливу на рівень витрат, їх структуру та поведінку [64].

Згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, об'єкт витрат – це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. Облік витрат може здійснюватися також у розрізі місць їх виникнення (центри відповідальності, структурні підрозділи) [37]. Проблема полягає в тому, щоб правильно трансформувати витрати за місцями їх виникнення у витрати на окремі види продукції, оскільки досить часто невиробничими підрозділами виконуються процеси та операції, які мають досить посередній вплив на забезпечення якості та конкурентоспроможності кінцевого продукту.

Водночас, зазначені підрозділи поглинають непропорційно велику частку ресурсів. Відтак, значні непрямі витрати на невиробничі підрозділи можуть зумовити збитковість окремих видів продукції та ТОВ «Техносенс» в цілому.

Ще одна проблема полягає у коректності розподілу непрямих витрат, оскільки досить часто, витрати, які є необхідними для забезпечення одних видів продукції, відносяться на інші. За загальним правилом калькулювання повних витрат, на конкретний об'єкт витрат одразу відносяться прямі витрати, а непрямі – розподіляються між окремими об'єктами. Основні складності калькулювання на базі повних витрат пов'язані із розподілом непрямих витрат.

Необхідною передумовою коректного розподілу витрат на окремі види продукції є їх облік та групування за окремими видами та місцями виникнення.

Некоректний розподіл витрат на окремі об'єкти, наприклад на окремі види продукції при калькуляції їх собівартості призводить до невірних

розподілу ресурсів, помилкового ціноутворення, зменшення обсягів виробництва фактично рентабельної продукції і навпаки. Що вищою є частка непрямих витрат, тим більшою буде залежність рентабельності окремих продуктів від механізму розподілу витрат. У зв'язку з цим, вибір адекватного методу обліку та планування витрат, який би забезпечував їх об'єктивний розподіл, облік та аналіз можна вважати ключовим елементом запровадження контролінгу витрат у механізм управління витратами діяльності ТОВ «Техносенс».

В теорії та на практиці виокремлюють численні методи розподілу непрямих витрат на окремі об'єкти, у тому числі з використанням ставки розподілу непрямих витрат, коефіцієнта еквівалентності, планування витрат у розрізі окремих процесів.

Методики та бази розподілу непрямих витрат між об'єктами калькуляції визначаються в обліковій політиці підприємства та в примітках до річної фінансової звітності. У разі розподілу непрямих витрат на підприємствах, які займаються виробництвом та реалізацією багатьох видів продукції найчастіше використовують стандартний (традиційний) метод розрахунку ставки розподілу непрямих витрат.

Він передбачає, що для забезпечення розподілу непрямих витрат на конкретні об'єкти витрат необхідно вибрати метод калькулювання, базу розподілу та розрахувати ставку розподілу (коефіцієнт надбавки непрямих витрат), яка здебільшого визначається як відношення величини конкретного виду непрямих витрат, які слід розподілити до обраної бази розподілу. Найважливішим елементом розподілу непрямих витрат на окремі об'єкти є вибір бази розподілу.

База розподілу залежить від виду витрат та асортименту продукції. Регламентуючи порядок розподілу непрямих витрат у внутрішніх методиках планування та контролю витрат слід враховувати такі критерії вибору бази розподілу [48]:

- причинно-наслідковий зв'язок між базою розподілу та непрямыми

витратами, які підлягають розподілу;

- наявність пропорційної залежності між базою розподілу та непрямыми витратами (зміні величини бази розподілу має відповідати певна пропорційна зміна непрямих витрат);

- база для розподілу має бути максимально широкою: служити для розподілу значної кількості непрямих витрат.

Як бази розподілу найчастіше приймаються показники прямих витрат відповідної категорії або ж загальні витрати на виробництво.

Слід підкреслити, що жодна із баз розподілу, яка використовується на практиці, повністю не відповідає зазначеним критеріям. Таким чином, традиційні методи розподілу непрямих витрат не забезпечують коректності при здійсненні фактичної, планової калькуляцію витрат, а також аналізу відхилень (контроль витрат). Вирішити окреслену проблему можна завдяки імплементації таких методів контролінгу витрат у механізм управління витратами діяльності ТОВ «Техносенс» як метод ABC.

Метод розрахунку витрат у розрізі окремих процесів (Activity Based Costing) дає можливість із високим рівнем точності спрогнозувати витрати та доходи окремих періодів, які принциповим чином впливають на величину чистих грошових потоків відповідних періодів та вартість підприємства в цілому [5].

Оскільки метод передбачає визначення витрат у розрізі окремих процесів, вважаємо, що найбільш коректною його назвою буде саме «попроцесний метод обліку, аналізу та планування витрат». Головна ідея попроцесного підходу до управління витратами полягає у тому, що джерелом витрат підприємства є процеси, які зумовлюють необхідність витрачання ресурсів.

Оскільки ресурси (зокрема ті, які формують непрямі витрати) освоюються при виконання певних процесів, а готова продукція є результатом здійснення певної сукупності процесів, то собівартість продукції (робіт, послуг) пов'язана із вартістю ресурсів та ціною виконання окремих процесів.



Метод здебільшого використовується для ідентифікації, аналізу, планування та рознесення на окремі види продукції непрямих витрат, що виникають у сфері логістики, контролінгу, збуту, управління, інших секторах, які безпосередньо не пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг).

Зміст методу ABC полягає в ідентифікації всіх процесів на виробництво та реалізацію продукту, розрахунку вартості затрачених ресурсів у розрізі окремих процесів та вартості процесів. Метод забезпечує виконання таких завдань:

- розподіл непрямих витрат, зокрема підрозділів, безпосередньо не пов'язаних із виробництвом продукції, на окремі види продуктів;
- розрахунок витрат на окремі види продукції та їх рентабельності;
- виявлення резервів зниження витрат на основі підвищення ефективності управління ресурсами та бізнес-процесами;
- покращення менеджменту непрямих витрат;
- забезпечення прозорості процесів і витрат ресурсів, зокрема, по підрозділах, які генерують непрямі витрати;
- мотивація менеджменту та персоналу до раціонального використання ресурсів.

Враховуючи ту обставину, що причиною фінансової кризи багатьох підприємств є високий рівень саме непрямих витрат та відсутність контролю за ними, метод ABC є дієвим інструментом механізму управління витратами діяльності ТОВ «Техносенс».

Етапи імплементації попроцесного методу контролінгу витрат у механізм управління витратами діяльності ТОВ «Техносенс» наведені в табл. 3.7.

Таблиця 3.7 – Етапи впровадження контролінгу витрат у механізм управління витратами діяльності ТОВ «Техносенс»

Зміст етапів	Характеристика заходів із впровадження контролінгу витрат
1	2
1. Ідентифікація структурних підрозділів,	Визначення структурних підрозділів – центрів відповідальності, в яких виявлене перевищення допустимих витрат унаслідок

які генерують критично-високий рівень витрат	нерационального використання ресурсів або неефективної діяльності
2. Виокремлення бізнес-процесів за відповідними підрозділами	Окремі процеси формуються на основі певної сукупності операцій. Складність полягає у тому, щоб чітко ідентифікувати, описати бізнес-процес та визначити його роль у забезпеченні виробництва та реалізації того чи іншого виду продукції. Слід зазначити, що за інтенсивністю здійснення, процеси можна класифікувати як одноразові та багаторазові, причому метод ABC доцільно застосовувати лише до багаторазових процесів
3. Розподіл витрат по структурному підрозділу на окремі процеси (чи операції)	Можна виокремити два основні методи розподілу витрат на окремі процеси: прямий метод розподілу – всі види витрат, які генеруються окремим місцем виникнення витрат аналізуються на предмет віднесення їх до виконання того чи іншого процесу; непрямий метод – на основі використання певної бази розподілу
4. Виявлення кост-драйверів, факторів, що зумовлюють непрямі витрати	Зазначені кількісні показники, за допомогою яких можна виміряти продуктивність окремого місця виникнення витрат, мають співпадати із кількісними факторами впливу на обсяги непрямих витрат. Виявлення кост-драйверів здійснюється шляхом ідентифікації факторів, які впливають на величину непрямих витрат
5. Розрахунок витрат на один кост-драйвер, які генеруються частковими (допоміжними) процесами	Кост-драйвери здебільшого вимірюються в кількісних величинах, а не у вартісних. Метод ABC передбачає розрахунок величини витрат на один кост-драйвер. Витрати на один кост-драйвер розраховується як відношення суми витрат на процес до кількості одиниць кост-драйвера, який необхідний для забезпечення планових обсягів виробництва та реалізації
6. Розрахунок витрат на один кост-драйвер, які генеруються основними процесами	За допомогою показника витрат на один кост-драйвер по бізнес-процесу накладні витрати розносяться по окремих об'єктах калькуляції (видах продукції). На кожен об'єкт калькуляції відноситься сума витрат, еквівалентна потребі у відповідному процесі. Калькуляція здійснюється на основі розрахунку величини накладних витрат на окремий процес, що припадають на одиницю певного виду продукції
7. Визначення планових показників витрат на виробництво та реалізацію продукту та напрямів їх зменшення	Процеси та операції, які не сприяють генеруванню вартості доцільно оптимізувати чи скоротити (без погіршення якості обслуговування клієнтів та якості продукції). Наприклад, на основі зміни дизайну продукції, оптимізації поставок, оптимізації закупок тощо

Для ефективного використання попроцесного методу контролінгу його слід інтегрувати у загальний механізм управління витратами діяльності ТОВ «Техносенс», зокрема в систему вимірювання результативності витрат, їх планування та контролю. На основі інформації про обсяги виробництва та реалізації метод дає можливість визначити кількість процесів та їх структуру у періодах, що відносяться до ринкового циклу. Окрім цього, на основі інформації щодо кількості процесів можна визначити потребу в потужностях

в окремому періоді, а також запланувати грошові потоки, необхідні для забезпечення потужностей. Запроваджуючи контролінг витрат на базі методу ABC слід враховувати три основних ефекти, які характеризують зазначений метод:

1) алокаційний ефект, який означає, що розподіл непрямих витрат здійснюється залежно від використання ресурсів у натуральних показниках, а не на основі вартісних величин, які встановлюються у вигляді надбавок непрямих витрат. Такий підхід своїм наслідком має інший розподіл непрямих витрат, ніж це має місце за традиційної калькуляції;

2) дегресивний ефект, який означає, що величина непрямих витрат на окремих процес на одиницю готової продукції зменшується зі зростанням обсягів виробництва та реалізації;

3) ефект комплексності – зростання комплексності окремих продуктів чи продуктової програми призводить до збільшення потреби у бізнес-процесах, що своїм наслідком має зростання непрямих витрат на одиницю продукції [50].

Імплементация методу ABC у механізм управління витратами діяльності ТОВ «Техносенс» має здійснюватися в комплексі з активним впровадженням реінжинірингу бізнес-процесів. Розробник теорії реінжинірингу М. Хаммер під цим поняттям розуміє «фундаментальне переосмислення і радикальну зміну рішень щодо ділових процесів з метою досягнення драматичних поліпшень в критично важливих показниках діяльності, таких як витрати, якість, обслуговування та швидкість» [31].

Результатом реінжинірингу бізнес-процесів має бути суттєве зниження витрат на окремі операції та функції. Нагальна необхідність застосування реінжинірингу виникає:

- в умовах, коли підприємство знаходиться в кризовому стані;
- якщо поточний фінансовий стан підприємства оцінюється як задовільний, однак прогнози діяльності є досить несприятливими;
- в разі, коли на ринку загострюється конкуренція, й інші

підприємства створили унікальні конкурентні переваги.

Отже, контролінг витрат з використанням методу ABC у комплексі з реінжинірингом бізнес-процес можна вважати перспективним модулем, який доцільно включати у механізм управління витратами ТОВ «Техносенс».

Дієвість інструментів контролінгу витрат на підприємстві залежить від спроможності забезпечити раціоналізацію (зниження) витрат шляхом ефективного використання функцій аналізу, планування та контролю витрат. Метод планування та контролю витрат у розрізі окремих процесів дає можливість виявити можливості раціоналізації витрат на основі аналізу доцільності та ефективності кожної операції на підприємстві.

Попроцесний метод контролінгу витрат дає можливість ідентифікувати процеси, які створюють додану вартість і навпаки. За результатами використання методу ABC мають вживатися раціоналізаторські заходи щодо обмеження процесів, які здійснюють мінімальний внесок у створення вартості, або ж взагалі її поглинають. Базовими величинами про цьому є витрати на процеси та витрати на кост-драйвери. На основі їх аналізу виявляються резерви зниження витрат, а також коригується продуктова стратегія ТОВ «Техносенс».

Процеси та операції, які безпосередньо не спрямовані на генерування вартості можна оптимізувати чи скоротити. Контролінг дає можливість не лише підвищити якість планування витрат, але й виявити неефективні процеси та підрозділи підприємства. Приймаючи рішення щодо запровадження методу ABC слід дотримуватися принципу економічності: додаткові доходи у результаті запровадження окресленого інструментарію мають перевищувати витрат на постановку відповідної системи.

### Висновки до розділу 3

Оптимальна структура витрат за умови відповідного рівня попиту забезпечує прибутковість виробництва та належну якість виготовленої

продукції. Основою забезпечення можливості підвищення ефективності механізму управління витратами ТОВ «Техносенс» є виявлення чинників і резервів зниження витрат виробництва. Однак слід зазначити, що зниження собівартості не завжди є доцільним. Будь-яке зниження собівартості, що призводить до погіршення якості продукції, не є економічно виправданим.

Підприємству ТОВ «Техносенс» необхідно постійного здійснювати пошук можливостей зниження витрат на виробництво та реалізацію продукції.

Оскільки витрати в значній мірі визначають рівень отриманого прибутку, у якості одного з основних напрямів підвищення ефективності функціонування підприємства доцільно розглядати зниження їх обсягів за рахунок економії. З метою визначення факторів, які найбільш суттєво впливають на формування фінансового результату ТОВ «Техносенс», ми здійснили факторний аналіз валового прибутку підприємства за 2017–2018 роки.

Відповідно, внаслідок зменшення собівартості продукції валовий підприємства прибуток у 2017 році збільшився на 7791 тис. грн, у 2018 році на 6167 тис. грн. Таким чином, витрати в цілому та собівартість реалізованої продукції в їх структурі в значній мірі визначають фінансові результати діяльності підприємства, і в динаміці їх вплив зростає.

На основі розрахунку рівня витрат на 1 грн чистого доходу підприємства нами було розраховано мінімальний рівень витрат протягом аналізованого періоду, за результатами якого було визначено, що підприємство досягло мінімального рівня витрат на 1 грн чистого доходу в 2018 році за такими статтями, як витрати інші прямі виробничі витрати та загальновиробничі витрати. За іншими статтями здійснювалося перевитрачання ресурсів, а це значить, що існує резерв зниження витрат.

З метою вдосконалення системи управління витратами на підприємстві нами було здійснено прогноз витрат на 2019 рік та визначено їх оптимальний рівень на основі даних попередніх періодів.

За умови використання резервів зниження витрат підприємство може

підвищити свої фінансові результати на 5664 тис. грн. Враховуючи специфіку сфери діяльності ТОВ «Техносенс», ми вважаємо за доцільне реалізацію заходів зі зниження витрат за такими статтями, як електроенергія, сировина та матеріали, амортизація, заробітна плата та відрахування на соціальні заходи, інші прямі виробничі витрати, загальновиробничі витрати.

Запровадження на підприємстві попроцесного методу контролінгу витрат надасть можливість ідентифікувати процеси, які створюють додану вартість і навпаки. За результатами використання методу ABC мають вживатися раціоналізаторські заходи щодо обмеження процесів, які здійснюють мінімальний внесок у створення вартості, або ж взагалі її поглинають. Базовими величинами про цьому є витрати на процеси та витрати на кост-драйвери. На основі їх аналізу виявляються резерви зниження витрат, а також коригується продуктова стратегія ТОВ «Техносенс».

## ВИСНОВКИ

Витрати є економічною категорією, що відображає грошові та матеріальні ресурси, використані у процесі підприємницької діяльності для досягнення поставленої мети, і в результаті використання яких відбувається підвищення економічних вигід шляхом збільшення активів або зменшення зобов'язань, унаслідок чого здійснюється оптимізація власного капіталу підприємства.

Управління витратами полягає у цілеспрямованому впливові на витрати для зміни їхнього складу, структури або поведінки у зв'язку зі зміною умов виробничо-господарської діяльності підприємства.

Метою управління витратами є зниження або оптимізація витрат на одиницю виробленої продукції, підвищення рентабельності господарської діяльності підприємства, мінімізація співвідношення витрати-дохід, оптимізація структури витрат та рівня ризику господарської діяльності.

Управління витратами підприємства вимагає системного підходу до їх вивчення, метою якого є оптимальне використання ресурсів і забезпечення росту ефективності виробництва. Налагоджена система управління витратами повинна сприяти підвищенню ефективності господарської діяльності, збільшенню доходів і фінансових результатів підприємства, фінансовій стабільності і розвитку підприємства у конкурентному ринковому середовищі. Система управління витратами – це сукупність взаємопов'язаних елементів, методів і механізмів, що діють у межах функціональних обов'язків і утворюють певну цілісність, за допомогою яких узагальнюються процеси постачання, використання ресурсів, вирішуються чітко поставлені цілі, реалізуються тактичні і стратегічні плани.

До сучасних методів управління витратами відносять: Директ-костинг (Direct Costing), Абсорпшен костинг (Absorption Costing), Стандарт-кост (Standart-Cost), метод ABC (ActivityBased Costing), CVP-аналіз (Cost-Value-

Profit Analysis), Таргет-костинг (Target Costing), Кайзен-костинг (Kaizen Costing), Бенчмаркінг витрат (Benchmarking), LCC-аналіз (Life Cycle Costing), метод VCC (Value Cost Chain), метод EVA (Economic Value Add).

*Калькулюванням собівартості продукції* дозволяє здійснити обчислення витрат на одиницю готової продукції за статтями витрат. Собівартість складає частину вартості продукції і показує, скільки у вартісному вимірі обходиться виробництво продукції для підприємства, тому собівартість є основним ціноутворюючим чинником. Чим більше собівартість, тим вище буде ціна за інших рівних умов, а різниця між ціною і собівартістю складає прибуток. Чим нижчою є собівартість виробленої продукції, зумовлена рівнем витрат на її виробництво і реалізацію, тим вищим буде прибуток, і навпаки.

При цьому, можливості впливу підприємств на окремі елементи собівартості є обмеженими. Однак їх успішна реалізація можлива за допомогою належного управління показниками, до яких застосовуються встановлені нормативи відрахувань: витрати на оплату праці, структура і джерела її виплати, вартість основних виробничих фондів, що належать підприємству, їх структура і джерела формування.

Оцінку ефективності управління витратами нами було здійснено на прикладі підприємства ТОВ «Техносенс». Метою господарської діяльності підприємства є отримання прибутку. Основним видом економічної діяльності підприємства, що визначає його спеціалізацію та забезпечує найбільшу частку виручки, є випуск котельного обладнання.

Підвищення загальної вартості майна підприємства за аналізований період відбулося за рахунок зростання обсягу оборотних активів на 21,89%, необоротні активи при цьому зменшилися на 12,98%. Фінансування діяльності підприємства здійснюється як за рахунок власного капіталу так і запозиченого. Питома вага власного капіталу у структурі пасивів займає 65%.

Загальний показник платоспроможності на кінець 2018 року підвищився, що свідчить про покращення структури активів та пасивів. Крім



того, на кінець 2018 року друга група активів стала ліквідною, активи, що швидко реалізуються покривають короткострокові зобов'язання підприємства на 1690 тис. грн.

Аналіз показників ділової активності за період 2016–2018 рр. показав, що підприємство має певні проблеми. Простежується стабільне зменшення чистого доходу, а разом з ним і одноденного чистого доходу, аналіз тривалості обороту показників показав зростання, що свідчить про зменшення швидкості обертання активів, власного капіталу, запасів а це означає повільне повернення підприємством вкладених коштів.

За період аналізу зменшилися всі елементи операційних витрат підприємства, крім амортизації, що збільшилися в 2018 році порівняно до 2016 роком на 194 тис. грн або 1,98%. Варто зазначити, що витрати на оплату праці зменшилися на 792 тис. грн або 2,22%, це пов'язане зі зменшенням чисельності працівників. Найбільшу питому вагу в структурі сукупних витрат звісно має собівартість продукції, частка якою несуттєво збільшилася за період аналізу, в межах 5,25-7,1% коливалася питома вага адміністративних витрат, а збутові витрати мали менше 5%.

Отриманий комплексний показник ефективності витрат має позитивне значення з тенденцією до зменшення порівняно з 2016 роком та збільшенням порівняно з 2017 роком. Відповідно підприємству з метою підвищення ефективності управління витратами слід запровадити низку заходів серед яких є слід приділити увагу оптимізації витрат діяльності підприємства.

Оптимальна структура витрат за умови відповідного рівня попиту забезпечує прибутковість виробництва та належну якість виготовленої продукції. Основою забезпечення можливості підвищення ефективності механізму управління витратами ТОВ «Техносенс» є виявлення чинників і резервів зниження витрат виробництва. Однак слід зазначити, що зниження собівартості не завжди є доцільним. Будь-яке зниження собівартості, що призводить до погіршення якості продукції, не є економічно виправданим.

Підприємству ТОВ «Техносенс» необхідно постійного здійснювати

пошук можливостей зниження витрат на виробництво та реалізацію продукції.

Оскільки витрати в значній мірі визначають рівень отриманого прибутку, у якості одного з основних напрямів підвищення ефективності функціонування підприємства доцільно розглядати зниження їх обсягів за рахунок економії. З метою визначення факторів, які найбільш суттєво впливають на формування фінансового результату ТОВ «Техносенс», ми здійснили факторний аналіз валового прибутку підприємства за 2017–2018 роки.

Відповідно, внаслідок зменшення собівартості продукції валовий прибуток підприємства у 2017 році збільшився на 7791 тис. грн, у 2018 році на 6167 тис. грн. Таким чином, витрати в цілому та собівартість реалізованої продукції в їх структурі в значній мірі визначають фінансові результати діяльності підприємства, і в динаміці їх вплив зростає.

На основі розрахунку рівня витрат на 1 грн чистого доходу підприємства нами було розраховано мінімальний рівень витрат протягом аналізованого періоду, за результатами якого було визначено, що підприємство досягло мінімального рівня витрат на 1 грн чистого доходу в 2018 році за такими статтями, як витрати інші прямі виробничі витрати та загальновиробничі витрати. За іншими статтями здійснювалося перевитрачання ресурсів, а це значить, що існує резерв зниження витрат.

З метою вдосконалення системи управління витратами на підприємстві нами було здійснено прогноз витрат на 2019 рік та визначено їх оптимальний рівень на основі даних попередніх періодів.

За умови використання резервів зниження витрат підприємство може підвищити свої фінансові результати на 5664 тис. грн. Враховуючи специфіку сфери діяльності ТОВ «Техносенс», ми вважаємо за доцільне реалізацію заходів зі зниження витрат за такими статтями, як електроенергія, сировина та матеріали, амортизація, заробітна плата та відрахування на соціальні заходи, інші прямі виробничі витрати, загальновиробничі витрати.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адаменко Т.М. Управління затратами підприємства: розуміння з позиції процесного підходу. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2009. № 3. Т. 1. С. 198–202.
2. Андросова О.Ф., Дубиніна С.М. Класифікація та розподіл загальновиборничих витрат у міжнародних стандартах. *Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки*. 2017. № 3. С. 7–13.
3. Белоусова І., Чумаченко М. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 4. С. 3–10.
4. Бенькович А.Є., Ломтева І.М., Сначов М.П. Оптимізація витрат діяльності на підприємстві. Збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. Проблеми економіки транспорту. 2017. Вип. 13. С. 7–11.
5. Березівський П.С., Ліпич Л.Г., Ющишина Л.О. Оптимізація бізнес-процесів як чинник зниження витрат виробництва. *Моделювання регіональної економіки*. 2011. № 1. С. 75–82.
6. Бланк И. А. Финансовый менеджмент: учебный курс. Изд. 2-е перераб. и доп. К.: Ника-Центр: Эльга, 2006. 656 с.
7. Бойко Є.І., Лоза О.А. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах. *Науковий вісник НЛТУ України: Збірник науково-технічних праць*. 2008. Вип. 18.6. С. 139–143.
8. Бондар О.П. Фінансовий стан та фінансова безпека промислових підприємств України. *Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції*. 2011. № 4. С. 10–12.
9. Бондар Т.Л. Класифікація витрат на забезпечення якості продукції. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки*. 2015. Вип. 11(4). С. 150–155.

10. Великий Ю.М., Прохорова В.В., Сабліна Н.В. Управління витратами підприємства: монографія. Х. ІНЖЕК, 2009. 192 с.
11. Витрати: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджене Наказом міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 [зі змін та доп.]. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 12.11.2019).
12. Власюк Н.І. Фінансовий аналіз: навч. посіб. для студентів напряму підгот. 6.030508 "Фінанси і кредит". Львів: Вид-во ЛКА, 2016. 311 с
13. Гамова О.В., Зубкова В.А. Пропозиції по удосконаленню методики обліку калькулювання виробничої собівартості на промислових підприємствах. *Ефективна економіка*. 2011. № 10. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2011\\_10\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2011_10_12) (дата звернення: 15.11.2019).
14. Гетьман О.О., Шаповал В.М. Економічна діагностика: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. К.: Центр навчальної літератури, 2007. 307 с.
15. Грещак М. Г., Коцюба О.С. Управління витратами: навчально-методичний посібник.; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ. К.: КНЕУ, 2002. 131 с.
16. Гурова К.Д., Ганін К.Д. Економічний аналіз: методологія, організація, методика, практикум: навч. посіб. для здобувачів вищ. Освіти. Харків. торг.-екон. ін-т Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. 3-тє вид., перероб. та допов. Харків: Вид-во Іванченка І. С., 2019. 328 с.
17. Давидович І.Є. Управління витратами: навч. посіб. К.: ЦУЛ, 2008. 320 с.
18. Довжик О.О., Гаркуша С.А. Управління витратами як чинник підвищення прибутковості і рентабельності підприємств. *Економічний аналіз*. 2016. Т. 23(2). С. 37–44.
19. Дробязко С.І. Методичні основи управління витратами підприємства. *Академічний огляд*. 2010. № 1. С. 55–60.
20. Економіка і фінанси підприємства: навч. посіб. / Гурова К.Д. та ін.

Харків: Вид-во Іванченка І. С., 2018. 792 с.

21. Економіка підприємства: навч. посіб. / І.М. Посохов та ін. Харків: НТУ "ХП", 2016. 380 с.

22. Економіка підприємства: навч. посіб.: практикум / Я.С. Витвицький та ін.]. Івано-Франківськ: ІФНТУНГ, 2016. 306 с.

23. Економіка підприємства: навчальний практикум: навч. посіб. / О.І. Піжук [та ін.]. Ірпінь: Вид-во Нац. ун-ту ДПС України, 2016. 337 с.

24. Економічний аналіз і моделювання господарської діяльності підприємства: навч. посіб. для студентів ВНЗ / М.В. Румянцев та ін. Донецьк: Ноулідж, Донец. від-ня, 2014. 297 с.

25. Жадан М.І., Скидан О.О. Оптимізація структури витрат підприємства в собівартості послуг. *Сталий розвиток економіки*. 2015. № 3. С. 221–227.

26. Загальні вимоги до фінансової звітності: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затверджене Наказом міністерства фінансів України від 31.03.1999 № 87 [зі змін. та доп.]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>. 30.03.2012 (дата звернення: 08.11.2019).

27. Захожай В.Б., Черняєва О.О. Обґрунтування змістовних компонентів інтегрованої інформаційної системи управління витратами промислового підприємства. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 9(1). С. 43–47.

28. Ізмайлова К.В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. для студ. вузів. К.: Кондор, 2007. 236 с.

29. Камінська І.Б. Управління витратами на працівників з використанням системи підтримки прийняття рішень. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки*. 2014. Вип. 9(7). С. 108–111.

30. Качалай В.В. Ідентифікація основних диференцій між поняттями "калькулювання" та "калькуляція" для потреб виробництва. *Агросвіт*. 2012. №

22. С. 48–50.

31. Коба О.В., Миронова Ю.Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Вип. 4. С. 99–103.

32. Коваль О.Т., Колупаєв Ю.Б., Пархоменко В. В. Економіка і фінанси підприємства: навч. посіб. Київ: Консультант, 2017. 256 с.

33. Ковальчук Н.О., Гаватюк Л.С., Єрміїчук Н.І. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Чернівці: ЧНУ ім. Юрія Федьковича: Рута, 2019. 336 с.

34. Ковтун Н.В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. для студентів ВНЗ. Київ: Київський університет, 2014. 527 с.

35. Ковтуненко Ю.В., Оголенко Е.В. Витрати підприємства: економічний зміст та класифікація. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 6(1). С. 41–43.

36. Лагун М.І. Теоретична характеристика основних методичних аспектів проведення аналізу фінансового стану. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2008. № 3. С. 33–37.

37. Латишева О.В., Касьянюк С.В., Мілявський М.Ю. Визначення особливостей управління витратами в системі формування стратегії економічної безпеки та сталого розвитку вітчизняних підприємств. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 7. С. 15–20.

38. Малышкин А. Элементы затрат в финансовой отчетности. *Бухгалтерский учет и аудит*. 2009. № 3. С. 15–23.

39. Марусяк Н.Л. Фінанси підприємства: навч. посіб. Чернівці: ЧНУ ім. Юрія Федьковича: Рута, 2019. 131 с.

40. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: навч. посіб. К.: Вища школа. 2003. 386 с.

41. Мішеніна Н.В., Мішеніна Г.А., Ярова І.Є. Економічний аналіз: навч. посіб. Суми: Сум. держ. ун-т, 2014. 305 с.

42. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник. К.: Центр НЛ, 2003. 412 с.

43. Мокієнко Т.В. Управління витратами у системі стратегічного

менеджменту підприємства. *Вісник Полтавської державної аграрної академії*. 2010. № 2. С. 205–207.

44. Олех Н.Л. Система управління витратами виробництва за центрами відповідальності. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 4. С. 143–151.

45. Осадча Г.Г., Степанюк А.В. Калькуляція собівартості в системі "директ-костинг" та в системі повного розподілу витрат на вироби ("абсорпшен-костинг"). *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка*. 2015. Вип. 1(1). С. 246–249.

46. Податковий Кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [зі змін. та доп.]. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17> (дата звернення: 21.08.2019).

47. Присяжнюк Л.Г. Оптимізація витрат підприємств машинобудівної галузі. *Економічний вісник Національного технічного університету України "Київський політехнічний інститут"*. 2017. № 14. С. 189–196.

48. Прядко В.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами. *Економічний аналіз*. 2018. Т. 28(4). С. 265–270.

49. Пятов М.Л., Смирнова И.А. Доходы и расходы организации: трактовка МСФО. URL: <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=1204&breakIIrISCINDDIIIDD1204DI=0#breakIIrISCINDDIIIDD1204DI0> (дата звернення: 28.10.2019).

50. Радіонова Н.Й. Класифікація витрат підприємства як інструмент управління. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2018. № 64. С. 74–80.

51. Савчук В.П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций. К.: Изд. дом «Максимум», 2001. 600 с.

52. Свидло Г.І. Визначення методів управління витратами підприємства на базі різних підходів. *Науковий вісник Чернівецького університету. Економіка*. 2015. Вип. 750. С. 63–66.

53. Ситник Л.С. Фінансовий менеджмент: навчальний посібник. К.: ЦНЛ, 2006. 352 с.

54. Склярєнко В.К., Прудников В.М. Экономика предприятия: ученик. М.: ИНФРА-М, 2006. 528 с.
55. Скоропад І.С., Балюк Б.Р. Механізм управління витратами підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України: Збірник науково-технічних праць*. 2010. – Вип. 20.10. С. 229–232.
56. Спірідонова К. Аналіз витрат підприємств. *Економічний аналіз*. 2011. № 8. С. 184–187.
57. Струк Н. С. Економічний аналіз ділового партнерства підприємств: монографія. Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2010. 467 с.
58. Трусова Н.В. Фінансовий аналіз підприємства: теорія та практика: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Мелітополь: Вид. будинок ММД, 2012. 389 с.
59. Тютюнник Ю.М. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Полтава: РВВ ПДАА, 2014. Ч. 1. 2014. 358 с.
60. Філіп (Попович) Л.В. Економічний зміст і класифікація витрат. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2011. № 36. С. 206–211.
61. Фінанси підприємств: навч. посіб. / Абакуменко О.В. та ін.; за заг. ред. проф. Л.О. Коваленко. Чернігов; Ніжин: Лук'яненко В. В.: Орхідея, 2016. 393 с.
62. Фінанси підприємств: навч. посіб. / Аніловська Г.Я. та ін.; за ред. Г.Я. Аніловської, І. Б. Висоцької. Львів: ЛьвДУВС, 2018. 439 с.
63. Фінансовий менеджмент: підручник. Ред. А.М. Поддєрьогін. К.: КНЕУ, 2005. 535 с.
64. Хачатурян Б. О. Науково-теоретичні засади управління витратами у створенні цінових конкурентних переваг. *Актуальні проблеми інноваційної економіки*. 2018. № 4. С. 16–21.
65. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: навчальний посібник. К.: ЦУЛ, 2002. 656 с.
66. Червінська О.С., Трач Н.В. Особливості формування витрат на підприємствах різних галузей. *Науковий вісник НЛТУ України: Збірник науково-технічних праць*. 2011. Вип. 21.10. С. 270–275.



67. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч. 1: монографія. Х.: ІНЖЕК, 2007. 368 с.
68. Черноіванова Г.С. Визначення поняття "витрати" згідно ПСБО, МСБО та працях сучасних вчених. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2013. Вип. 41. С. 71–74.
69. Чуприна Л.В., Лобанова Ю.Ю. Управління витратами підприємства як основа підвищення його рентабельності. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 4(1). С. 8–11.
70. Шаповал Т.С., Міокова М.Ю. Менеджмент витрат як один із напрямів забезпечення росту прибутку. *Економіка АПК*. 2010. № 8. С. 23–29.
71. Школьник І.О., Боярко І.М., Сюркало Б. І. Фінансовий менеджмент: навчальний посібник. Суми: Університетська книга, 2009.
72. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры; пер. с англ. / под. ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. М.: Финансы и статистика, 1993. 557 с.
73. Anderson S.W., Jones J.H. Understanding Cost Management: What Can We Learn from the Empirical Evidence on «Sticky Costs?». – Rice University, 2009. 47 p.
74. Ellram L.M. Strategic Cost Management in the Supply Chain: A Purchasing and Supply Management Perspective. CAPS RESEARCH, 2002. 143 p.
75. Jainendrakumar T.D. Project Cost Management based on PMBOK. *PM World Journal*. June 2015. Vol. IV, Issue VI. pp. 23–36.
76. Sulanjaku M. Strategic cost management accounting instruments and their usage in Albanian. *European Journal of Business, Economics and Accountancy*. 2015. Vol. 3, No. 5. pp. 44–50.
77. Uddin M.B. Techniques of interorganizational cost management: A review essay. *Journal of Statistics & Management Systems*. 2013. Vol. 16, №. 1. pp. 89–108.

**Декларація академічної доброчесності  
здобувача вищої освіти ЗНУ**

Я, Гречан Ілона Юрійвна, студентка 2 курсу, заочної форми навчання, економічного факультету, спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування, освітньої програми «Фінанси і кредит», адреса електронної пошти \_\_\_\_\_,

- підтверджую, що написана мною кваліфікаційна робота на тему «Формування та оптимізація виробничих витрат підприємства ТОВ «Техносенс» відповідає вимогам академічної доброчесності та не містить порушень, що визначені у ст. 42 Закону України «Про освіту», зі змістом яких ознайомлений/ознайомена;

- заявляю, що надана мною для перевірки електронна версія роботи є ідентичною її друкованій версії;

- згоден/згодна на перевірку моєї роботи на відповідність критеріям *академічної доброчесності у будь-який спосіб, у тому числі за допомогою Інтернет-системи, а також на архівування роботи в базі даних цієї системи.*

Дата \_\_\_\_\_ Підпис \_\_\_\_\_

Гречна І.Ю.

Дата \_\_\_\_\_ Підпис \_\_\_\_\_

Кисільова І.Ю.

## ДОДАТОК А

Баланс (Звіт про фінансовий стан) ТОВ «Техносенс», тис. грн.

Актив	Код рядка	2016	2017	2018
1	2		3	4
Нематеріальні активи:	1000	1	1	1
первісна вартість	1001	16	16	16
накопичена амортизація	1002	15	15	15
Незавершені капітальні інвестиції	1005	0	0	0
Основні засоби:	1010	16476	14883	13611
первісна вартість	1011	39570	40790	42294
знос	1012	23093	25906	28683
інші фінансові інвестиції	1035	987	1509	1313
Довго строкова дебіторська заборгованість	1040	1702	1922	2114
Усього за розділом I	1095	19165	18315	17039
II. Оборотні активи		0	0	0
Запаси	1100	10847	10046	10307
Виробничі запаси	1101	4879	4570	3360
Незавершене виробництво	1102	2803	2080	1834
Готова продукція	1103	2945	3118	4840
Товари	1104	220	277	273
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1165	1366	843
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	444	733	513
з бюджетом	1135	4421	8061	8072
утому числі з податку на прибуток	1136	414	4012	3876
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	24	39	597
Гроші та їх еквіваленти	1165	194	374	402
Готівка	1166	4	4	3
Рахунки в банках	1167	191	370	399
Витрати майбутніх періодів	1170	0	194	166
Інші оборотні активи	1190	50	0	0
Усього за розділом II	1195	17146	20813	20899
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	0	0	0
Баланс	1300	36725	39129	37938
Пасив	Код рядка	2016	2017	2018
1. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	151	151	151
Капітал у дооцінках	1405	1583	1335	876
Резервний капітал	1415	365	365	397
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	21989	21887	23335
Неоплачений капітал	1425	0	0	0

## Продовження Додатку А

1	2	3	4	
Вилучений капітал	1430	0	0	0
Інші резерви	1435	0	0	0
Усього за розділом I	1495	24088	23738	24759
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		0	0	0
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	0	265	246
Довгострокові кредити банків	1510	0	0	0
Інші довгострокові зобов'язання	1515	597	830	829
Довго строкові забезпечення	1520	0	1042	773
Довго строкові забезпечення витрат персоналу	1521	94	1042	773
Усього за розділом II	1595	691	2136	1848
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		0	0	0
Коротко строкові кредити банків	1600	9191	9990	9138
за товари, роботи, послуги	1615	2259	2542	1475
за розрахунками з бюджетом	1620	68	70	76
за у тому числі з податку на прибуток	1621	0	0	0
за розрахунками зі страхування	1625	0	96	117
за розрахунками з о плати праці	1630	223	190	223
за одержаними авансами	1635	195	260	229
Поточні забезпечення	1660	0	62	53
Інші поточні зобов'язання	1690	11	46	20
Усього за розділом III	1695	11946	13255	11331
Баланс	1900	36725	39129	37938

)

## Додаток Б

### Звіт про фінансові результати ТОВ «Техносенс», тис. грн.

Стаття	Код рядка	2016	2017	2018
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	66031	53125	46321
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	54241	46449	40282
Валовий: прибуток	2090	11791	6675	6040
збиток	2095	0	0	0
Інші операційні доходи	2120	2255	2743	477
Адміністративні витрати	2130	3483	3455	3362
Витрати на збут	2150	3103	2104	2115
Інші операційні витрати	2180	2481	1899	767
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	4980	1960	272
збиток	2195	0	0	0
Інші фінансові доходи	2220	8	9	1351
Інші доходи	2240	129	48	6
Фінансові витрати	2250	1037	809	752
Інші витрати	2270	657	186	0
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	3423	1021	878
збиток	2295	0	0	0
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	1350	364	76
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	0	0	0
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	2073	658	801
збиток	2355	0	0	0

#### Елементи операційних витрат

Матеріальні затрати	2500	49488	37215	33484
Витрати на оплату праці	2505	5950	5411	5159
Відрахування на соціальні заходи	2510	2575	2271	2118
Амортизація	2515	2318	2838	2511
Інші операційні витрати	2520	3860	2012	1640
Разом	2550	64191	49747	44911