

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

## **Кваліфікаційна робота**

магістра

на тему: Обліково-аналітичні підходи до управління витратами  
підприємства ТОВ «Система Трейд»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0719-з  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
освітньої програми «Облік і аудит»  
спеціалізації облік і аудит на підприємствах малого  
бізнесу

Д.А. Москаленко

Керівник: к.е.н., доцент Гринь В.П.

Рецензент: к.е.н., доцент Саєнко О.Р.

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний  
Кафедра обліку та оподаткування  
Рівень вищої освіти магістр  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
Освітня програма «Облік і аудит»  
Спеціалізація облік і аудит на підприємствах малого бізнесу

**ЗАТВЕРДЖУЮ:**

Зав. кафедри \_\_\_\_\_ Н.М. Проскуріна  
«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2020р.

**З А В Д А Н Н Я**

**НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ**

Москаленко Дар'ї Андріївни

1. Тема роботи: Обліково-аналітичні підходи до управління витратами підприємства ТОВ «Система Трейд»  
керівник роботи Гринь Вікторія Петрівна, к.е.н., доцент,  
затвержені наказом ЗНУ від 18.06.2020 р., № 810-с.
2. Строк подання студентом роботи 02 грудня 2020 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретичні основи управління витратами підприємства, дати оцінку стану управління витратами в ТОВ «Система-Трейд», обґрунтувати напрямки ефективного управління витратами та їх вплив на формування операційного прибутку в ТОВ «Система-Трейд».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень):  
14 рис., 30 табл. та 32 формули.

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Гринь В.П.	19.08.2020	19.08.2020
2	к.е.н., доцент Гринь В.П.	16.09.2020	16.09.2020
3	к.е.н., доцент Гринь В.П.	07.10.2020	07.10.2020

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2020 р.

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2020	виконано
2.	Написання вступу	липень 2020	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2020	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2020	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2020	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2020	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2020	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2020	виконано

Студентка \_\_\_\_\_  
( підпис )

Д.А. Москаленко

Керівник роботи \_\_\_\_\_  
( підпис )

В.П. Гринь

### Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер \_\_\_\_\_

В.В. Сьомченко

## РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота містить: 3 розділи, 128 с., 14 рис., 30 табл., 90 літературне джерело.

ВИТРАТИ, ДИРЕКТ-КОСТИНГ, ТОЧКА БЕЗЗБИТКОВОСТІ, СОБІВАРТІСТЬ, УПРАВЛІННЯ, ОБЛІК, МОДЕЛЬ, SWOT-АНАЛІЗ, ПЛАНУВАННЯ, КАЛЬКУЛЯЦІЯ

Мета кваліфікаційної роботи полягає в теоретичному обґрунтуванні необхідності удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на підприємстві, проведенні аналізу управління витратами, визначення його впливу на формування операційного прибутку підприємства та розробці напрямків ефективного управління витратами (на прикладі ТОВ «Система-Трейд»).

Об'єктом дослідження є господарська діяльність підприємства в частині управління витратами підприємства.

Дослідження проблематики даної кваліфікаційної роботи можливе за використання таких методів: методи обробки інформації: класифікація даних, порівняння, аналіз взаємовпливу, факторний аналіз; методи розробки та оцінки рішень: методи опрацювання альтернативних рішень, методи вибору альтернативних рішень, методи оцінки якості прийнятих рішень.

В кваліфікаційній роботі набуло подальшого розвитку система ефективного управління витратами на підприємстві, яка в собі містить співвідношення витрат за їх вагомістю.

Розроблено та обґрунтовано напрямки ефективного управління витратами ТОВ «Система-Трейд» (побудова економіко-математичної моделі, розробка альтернативних варіантів оптимізації рівня витрат («директ-костинг», нормативний розподіл постійних витрат), а також застосування

такого методу оптимізації витрат, як операційний леверидж).

Здійснено оцінку впливу запропонованих заходів на основні показники діяльності підприємства. Як наслідок, вони спричинили позитивний ефект, сприяли покращенню ключових параметрів діяльності підприємства та формуванню гарних перспектив для його розвитку на ринку в даній галузі.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому що теоретичні узагальнення, що були зроблені в роботі, та практичні рекомендації щодо розробки напрямів ефективного управління витратами підприємства та можуть бути використані, як в навчальному процесі з підготовки фахівців зі спеціальності «Економіка підприємства», так і на підприємствах України.

## SYMMARU

Qualifying work contains: 3 sections, 128 p., 14 fig., 30 tab., 90 references.

COSTS, DIRECT COSTING, BREAKDOWN POINT, COST, MANAGEMENT, ACCOUNTING, MODEL, SWOT ANALYSIS, PLANNING, CALCULATION

The purpose of the qualification work is to theoretically substantiate the need to improve accounting and analytical support for cost management in the enterprise, analysis of cost management, determining its impact on the formation of operating profit and development of effective cost management (for example, LLC «System-Trade»).

The object of the study is the economic activity of the enterprise in terms of cost management of the enterprise.

Research of problems of the given qualifying work is possible with use of such methods: methods of information processing: data classification, comparison, the analysis of mutual influence, the factor analysis; methods of development and evaluation of decisions: methods of processing alternative solutions, methods of choosing alternative solutions, methods of evaluating the quality of decisions.

In the qualification work, the system of effective cost management at the enterprise, which includes the ratio of costs by their weight, has been further developed.

The directions of effective cost management of «Sistema-Trade» LLC are developed and substantiated (construction of economic-mathematical model, development of alternative variants of cost level optimization («direct costing», normative distribution of fixed costs), as well as application of such method of cost optimization as operational leverage ).

An assessment of the impact of the proposed measures on the main

indicators of the enterprise. As a result, they had a positive effect, helped to improve the key parameters of the enterprise and the formation of good prospects for its development in the market in this area.

The practical significance of the obtained results is that the theoretical generalizations made in the work and practical recommendations for developing areas of effective cost management of the enterprise and can be used both in the educational process for training specialists in «Business Economics» and in enterprises of Ukraine.

## ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ	
РЕФЕРАТ	
SUMMARU	
ВСТУП.....	10
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ	
1.1 Характеристика, принципи та функції управління витратами на підприємстві.....	14
1.2 Методологічні основи формування та інструменти аналізу витрат на малому підприємстві.....	22
1.3 Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу витрат діяльності підприємства.....	42
РОЗДІЛ 2 ОЦІНКА УПРАВЛІННЯМ ВИТРАТАМИ В ТОВ «СИСТЕМА-ТРЕЙД»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	62
2.2 Аналіз управління витратами та його вплив на формування операційного прибутку підприємства.....	75
2.3 Аналіз системи управління витратами на підприємстві.....	85
РОЗДІЛ 3 ОБҐРУНТУВАННЯ НАПРЯМКІВ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ФОРМУВАННЯ ОПЕРАЦІЙНОГО ПРИБУТКУ В ТОВ «СИСТЕМА-ТРЕЙД»	
3.1 Розробка альтернативних варіантів оптимізації витрат в системі ефективного управління ними та відображення їх на формуванні операційного прибутку.....	96
3.2 Економічне та управлінське обґрунтування вибору найбільш прийнятної альтернативи.....	105
3.3 Оцінка впливу реалізації обраної альтернативи на основні параметри діяльності.....	107



ВИСНОВКИ .....	118
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ .....	121

## ВСТУП

Характерними рисами сучасного підприємницького середовища є його складність, багатогранність, динамізм, дедалі більший рівень конкуренції та глобалізації. Забезпечення ефективності підприємницької діяльності за таких умов потребує постійного вдосконалення методів та техніки управління бізнесом.

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

Актуальність теми даної кваліфікаційної роботи впливає із визначення глобальних цілей малого бізнесу, а саме – становлення та розвиток середнього класу, зменшення поляризації в суспільстві, що в свою чергу є запорукою добробуту суспільства.

Проблемі управління витратами приділяли й приділяють значну увагу вітчизняні та зарубіжні науковці й практики. Їхні дослідження зосереджено на вдосконаленні методів нормування, обліку й калькулювання витрат на виготовлення продукції та організації їхнього аналізу й бюджетування. Необхідність поліпшення інформаційного забезпечення управління підприємством за умов нестабільного та конкурентного ринкового середовища в середині ХХ століття спричинила в економічно розвинених країнах світу формування системи управлінського обліку, яка призначена для збирання, вимірювання, оцінювання, інтерпретації та передавання економічної інформації менеджерам різних рівнів управління з метою планування, аналізу й контролювання витрат, доходів і фінансових результатів підприємства та прийняття ефективних управлінських рішень.

Таким чином, мета кваліфікаційної роботи полягає в теоретичному

обґрунтуванні необхідності удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на підприємстві, проведенні аналізу управління витратами, визначення його впливу на формування операційного прибутку підприємства та розробці напрямків ефективного управління витратами (на прикладі ТОВ «Система-Трейд»).

Досягнення мети передбачає виконання ряду завдань, а саме:

- дослідження теоретичних засад управління витратами на малому підприємстві; розгляд таких категорій як витрати та собівартість, економічні та бухгалтерські витрати;

- розгляд групування витрат за певними класифікаційними ознаками; дослідження основних інструментів аналізу на малому підприємстві, зазначення видів собівартості;

- дослідження проблеми обліку витрат (бухгалтерський облік, податковий облік);

- проведення аналізу управління витратами на малому підприємстві (ТОВ «Система-Трейд»); загальна характеристика підприємства (обсяги продаж, динаміку ТЕП);

- здійснення ретельного аналізу структури собівартості продукції (кошторис), обліку витрат, системи управління витратами (наявність); дослідження впливу собівартості на ціноутворення послуг, а також, зв'язку «витрати – конкурентоспроможність»;

- на підставі проведеного аналізу здійснення обґрунтування напрямків ефективного управління витратами; розробка альтернативних варіантів досягнення такого рівня витрат, який би забезпечив оптимальний обсяг реалізації контент-послуг (використання непрямого «директ-костингу» та нормативного розподілу постійних витрат, побудова економіко-математичної моделі оптимізації витрат);

- обґрунтування вибору найбільш прийнятної альтернативи, оцінка впливу реалізації обраної альтернативи на основні показники діяльності підприємства.

Об'єктом дослідження є господарська діяльність підприємства в частині управління витратами підприємства.

Предметом дослідження є методика та організація процесу формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на підприємстві.

Дослідження проблематики даної кваліфікаційної роботи можливе за використання таких методів:

- методи обробки інформації: класифікація даних, порівняння, аналіз взаємовпливу, факторний аналіз;

- методи розробки та оцінки рішень: методи опрацювання альтернативних рішень, методи вибору альтернативних рішень, методи оцінки якості прийнятих рішень.

Основними джерелами інформаційного забезпечення даного дослідження є:

- наукова, навчальна, навчально-методична та періодична література;
- ресурси мережі Інтернет, а саме, Інтернет-сайти, які висвітлюють питання з проблематики даного дослідження;

- дані періодичної та бухгалтерської звітності підприємства, на якому проводиться дане дослідження (ТОВ «Система-Трейд»), Статут підприємства та його Установчий договір, а також, будь-яка задокументована інформація, необхідна для проведення даного дослідження.

В кваліфікаційній роботі набуло подальшого розвитку система ефективного управління витратами на підприємстві, яка в собі містить співвідношення витрат за їх вагомістю.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому що теоретичні узагальнення, що були зроблені в роботі, та практичні рекомендації щодо розробки напрямів ефективного управління витратами підприємства та можуть бути використані, як в навчальному процесі з підготовки фахівців зі спеціальності «Економіка підприємства», так і на підприємствах України.

Основні результати та висновки дослідження висвітлено у тезах

доповідей науково-практичної конференції «Аналіз управління витратами та його вплив на формування операційного прибутку підприємства» та у збірнику статей наукових праць економічного факультету «Методологічні основи формування та інструменти аналізу витрат на малому підприємстві».

Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків і містить 128 сторінок комп'ютерного тексту, 14 рисунків, 30 таблиць, 90 джерел.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

#### 1.1 Характеристика, принципи та функції управління витратами на підприємстві

Сутність економіки підприємства полягає у визначенні витрат та результатів діяльності, та їх співставленні. Результати діяльності підприємства є багатогранними і, поряд з виробничими та економічними (фінансовими) результатами, включають досягнення у сфері технічного та соціального розвитку. Визначення витрат та результатів дозволяє оцінити ефективність роботи підприємства.

Економічна наука та практика займаються вивченням витрат одночасно з розвитком виробництва. В даний час можна виділити наступні підходи до вивчення витрат. Визначення витрат, виходячи з теорії трудової вартості, згідно якої витрати народного господарства та суб'єктів господарювання – це праця і тільки праця. На практиці ж до складу витрат зараховують використання певних обмежених ресурсів: капіталовкладень, основних та оборотних фондів, природних багатств. Сутність витрат з позицій логістичної теорії – це витрати енергії, в тому числі інтелектуальної та фізичної енергії людини. На практиці ж ці витрати знаходять вираження у вигляді ціле направленою та впорядкованого руху та використання певних обмежених ресурсів: капіталовкладень, основних та оборотних фондів, природних багатств. На сьогоднішній день визначення витрат з позицій теорії трудової собівартості не є досить глибоким та повним і його не можна визнати прийнятним, а філософсько-теоретичне визначення витрат з позицій логістичної теорії є недостатньо розвинутим на практиці. Тому слід

розглядати визначення витрат з загальноприйнятих практичних позицій.

Витрати характеризують у грошовому виразі об'єм ресурсів за визначений період, використаних на виробництво та збут продукції, та трансформуються в собівартість продукції, робіт, послуг [29].

Таким чином, згідно з Національними стандартами бухгалтерського обліку витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Не визнаються витратами:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають вищенаведеним ознакам;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу [31].

Отже, витрати – це сукупність переданих у грошовій формі витрачань підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт та їх, реалізацією.

У світовій практиці розрізняють витрати для підприємця та економічні витрати.

Витрати для підприємця – це сукупність всіх явних витрат на виробництво та реалізацію продукції.

Явні (бухгалтерські) витрати включають вартість сировини, матеріалів, витрати на оплату праці, амортизаційні відрахування та інші витрати, які пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції.

Неявні витрати (витрати випущених спроможностей) – це ті доходи, які могли бути отримано на власні ресурси, в разі їхнього надання за плату іншим суб'єктам (клієнтам). До них належать: процент на власний капітал,

орендна плата за приміщення, плата за менеджерську роботу самого підприємця тощо.

Сукупність бухгалтерських та неявних витрат складають економічні витрати підприємства.

Собівартість є синтетичним показником, який характеризує витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції (послуг). Дане визначення включає такі важливі положення:

- собівартість відображає, скільки і яких ресурсів було використано;
- величина використаних ресурсів представлена у грошовому виразі;
- визначення собівартості завжди співвідноситься з конкретними цілями та завданнями.

Такими завданнями можуть бути виробництво продукції, функціонального відділу або будь-який інший предмет чи вид діяльності, для яких бажано визначити використання ресурсів у грошовому виразі. Виріб (послуга), організаційний підрозділ, вид діяльності, на які відносять витрати, являє собою об'єкт витрат [8].

Розгляд питання щодо класифікації витрат, пов'язаний з угрупованням витрат за економічними елементами.

Розрізняють такі елементи:

1. Матеріальні витрати. У склад цього елемента включається вартість витрачених у виробництві сировини та основних матеріалів, закуплених напівфабрикатів та комплектуючих, палива та енергії, будівельних матеріалів, запасних частин, допоміжних та інших матеріалів.

2. Затрати на оплату праці. У склад цього елемента включається основна та додаткова заробітна плата. Заробітна плата включає всі форми оплати штатного та позаштатного виробничого персоналу підприємства, тобто персоналу, що зайнятий виробництвом продукції, обслуговуванням виробничого процесу та управлінням. Не включаються в собівартість виплати працівникам, що фінансуються з джерел спеціального призначення.

3. Відрахування на соціальні заходи. До них належать: відрахування на



пенсійне забезпечення, відрахування на соціальні заходи, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

4. Амортизація. У склад цього елементу включається сума нарахованої амортизації основних засобів та нематеріальних активів.

5. Інші операційні витрати. У склад цього елементу включаються витрати операційної діяльності, які не ввійшли у склад попередніх елементів, а саме: витрати на відрядження, на послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Групування витрат за калькуляційними статтями використовується при калькулюванні собівартості різних об'єктів (продукції, послуг) і здійснюється відповідно до чинних типових положень з калькулювання собівартості продукції, які затверджуються урядом.

Об'єкт калькулювання – це та продукція чи послуги, собівартість яких обчислюється і які поставляються за межі підприємства, тобто на ринок.

Об'єктом калькулювання виробничої собівартості для даного підприємства будуть контент-послуги (узагальнена назва продукції підприємства), а їх калькуляційною одиницею є кількість у штуках.

Типова номенклатура статей калькуляції собівартості одиниці продукції на виробничому підприємстві складається з таких калькуляційних статей витрат:

- сировина та матеріали;
- зворотні відходи (віднімаються);
- закуплені напівфабрикати та комплектуючі;
- паливо та енергія на технологічні цілі;
- витрати на оплату праці (основна та додаткова);
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- витрати внаслідок технічного неминучого браку;

- загальногосподарські витрати;
- інші виробничі витрати;
- поза виробничі витрати.

Сума перших дев'яти статей становить виробничу собівартість продукції.

Також, можна характеризувати витрати за певними класифікаційними ознаками.

1. Затрати, які включаються та не включаються до собівартості реалізованої продукції.

Собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована у звітному періоді, нерозподілених загальновиробничих витрат та понаднормативних виробничих витрат (стандарт 16).

До виробничої собівартості продукції належать:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати (зокрема, відрахування на соціальні заходи);
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати (зокрема, витрати на оплату праці апарату управління цехами, відрахування на соціальні заходи апарату управління, витрати на оплату службових відряджень та ін.; амортизація основних засобів виробничого призначення; витрати на удосконалення технології та організації виробництва; витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень та ін.).

Витрати, які пов'язані з операційною діяльністю і не включаються до собівартості реалізованої продукції, розподіляються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

2. За способом віднесення на собівартість об'єкта віднесення витрати поділяються на прямі та непрямі.

Прямі витрати безпосередньо зв'язані з виготовленням певного

різновиду продукції і можуть бути розраховані на її одиницю. Непрямі витрати, зв'язані не з виготовленням конкретних виробів, а з процесом виробництва в цілому: утримання та експлуатація будівель, споруд, машин, зарплата управлінського персоналу тощо. Непрямі витрати не можна безпосередньо обчислити на одиницю продукції, а треба розподіляти на підставі певних ознак (бази розподілу). На практиці, в основному, непрямі витрати розподіляють пропорційно заробітній платі або пропорційно собівартості коефіцієнто-машино-годин.

3. За ступенем однорідності економічного змісту витрати поділяються на елементні та комплексні.

Елементні (прості) витрати є однорідні за складом, й мають єдиний економічний зміст. До них належать матеріальні витрати, оплата праці, витрати на соціальні відрахування. Комплексні витрати є різномірні за складом. Вони охоплюють кілька елементів витрат.

4. За ступенем залежності від обсягів виробництва (випуску) продукції витрати поділяють на постійні та змінні.

Змінні витрати – це витрати, які змінюються в залежності від обсягу виготовленої продукції. У свою чергу їх можна розділити на пропорційні та непропорційні.

Пропорційні витрати змінюються прямо пропорційно обсягу виробництва. Для них коефіцієнт пропорційності дорівнює одиниці. До них належать витрати на сировину, основні матеріали, відрядну заробітну плату, комплектуючі вироби.

Непропорційні витрати поділяють на прогресуючі та дегресуючі. Прогресуючі витрати зростають у більшій мірі, ніж обсяг виробництва (коефіцієнт пропорційності більше одиниці). Вони виникають тоді, коли збільшення обсягу виробництва потребує більших витрат на одиницю продукції. Дегресуючі витрати зростають повільніше, ніж обсяг виробництва (коефіцієнт пропорційності менше одиниці). До них належить широке коло витрат на експлуатацію машин і устаткування, на інструменти тощо.

Постійні витрати – це витрати, загальна сума яких на залежить від кількості виготовленої продукції. Лише за істотних змін обсягу виробництва, наслідком яких є зміни виробничої та організаційної структури підприємства, стрибкоподібно міняється величина постійних витрат, після чого вона знову залишається постійною.

5. Відносно характеру зв'язку з процесом виготовлення продукції всі витрати поділяються на основні та накладні.

Основні витрати безпосередньо зв'язані зі здійсненням технологічного процесу. До них належать витрати на сировину та матеріали, паливо та енергію на технологічні цілі, заробітна плата основних робочих, витрати на утримання та експлуатацію устаткування.

Накладні витрати зв'язані з організацією, обслуговуванням та управлінням виробництва. До них належать загальногосподарські та загальновиробничі витрати.

6. Відносно періодичності виникнення всі витрати поділяються на інвестиційні та поточні витрати, які зв'язані з безпосереднім виконанням основної функції підприємства – виготовлення продукції. Поточні витрати чинників виробництва бувають циклічними та безперервними.

7. Відносно участі у виробничому процесі всі витрати поділяються на виробничі та невиробничі.

8. Відносно місця виникнення всі витрати можна розподілити на виробничі витрати, витрати структурних підрозділів, витрати на продукцію.

[8]

Управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій, притаманних управлінню будь-яким об'єктом, тобто розробку (прийняття) та реалізацію рішень, а також контроль за їх виконанням. Функції управління витратами реалізуються через елементи циклу управління: прогнозування та планування, організацію, координацію та регулювання, активізацію та стимулювання виконання, облік та аналіз.

Виконання функцій управління в повному об'ємі по всім елементам

складає цикл впливу управляючої підсистеми (суб'єкт управління) на систему, якою управляють (об'єкт управління).

Загальна схема та взаємозв'язок функцій управління витратами на підприємстві зображена на рис. 1.1.

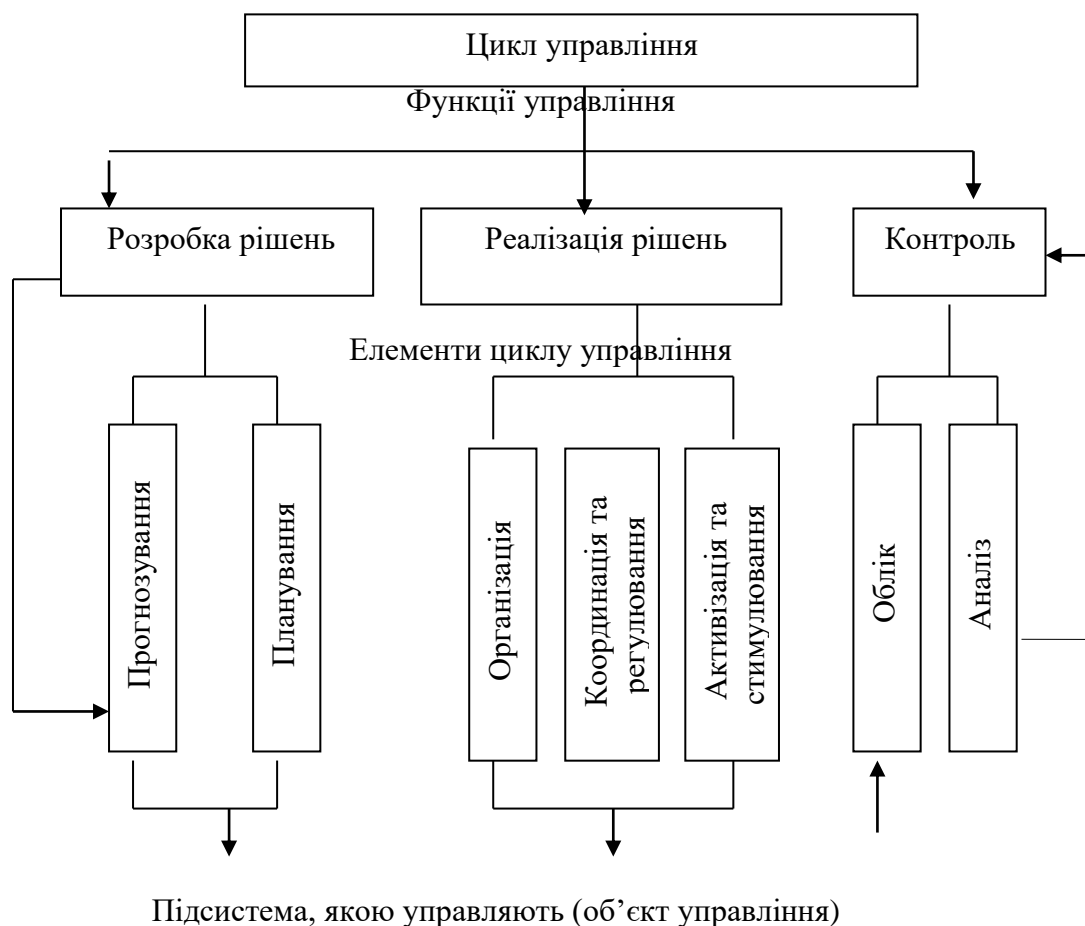


Рисунок 1.1 – Схема взаємозв'язку функцій управління витратами

Управління витратами – це виконання всього комплексу функцій циклу управління, направлених на підвищення ефективності використання виробничих ресурсів на підприємстві. При цьому управління витратами є ширшим, більш глибоким та різноманітним, і, як наслідок, складніше сумарного управління ефективністю використання окремих виробничих ресурсів, оскільки враховує їх комплексне використання, можливу взаємозамінність та відмінності у величині та строках впливу на результати роботи підприємства.

Таким чином, управління витратами – це динамічний процес, який включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства [29].

Основні принципами управління витратами можна зазначити наступні:

- системний підхід до управління витратами;
- єдність методів, що практикуються на різних рівнях управління витратами;
- управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу продукту – від створення до утилізації;
- органічне поєднання зниження витрат з високою якістю продукції (робіт, послуг);
- запобігання надлишкових витрат;
- широке застосування ефективних методів зниження витрат;
- удосконалення інформаційного забезпечення про рівень витрат;
- підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства в зниженні витрат.

Дотримання всіх принципів управління витратами створює базу економічної конкурентоспроможності підприємства, завоювання ним передових позицій на ринку [29].

## 1.2 Методологічні основи формування та інструменти аналізу витрат на підприємстві

Розгляд даного питання необхідно розпочати з визначення сутності таких процесів, як прогнозування та планування витрат на малому підприємстві.

Основним завданням планування витрат є визначення економічних результатів діяльності підприємства, очікуваних в майбутньому періоді.

Планування – один з елементів управління, який включає в себе вибір мети підприємства та засобів для її досягнення.

Планування формує міст між існуючим становищем та тим, якого ми прагнемо досягнути в майбутньому. Основне завдання планування – зведення до мінімуму ризику підприємництва.

Планування може бути короткостроковим та довгостроковим. Короткострокові плани складаються на місяць, квартал, рік, довгострокові (перспективні) визначають напрямок розвитку підприємства протягом 3-5 років (для великих фірм – і на більш тривалий термін).

Під час планування вирішуються такі завдання:

- розрахунок вартості ресурсів, необхідних для виробництва продукції;
- визначення загального об'єму витрат на виробництво;
- калькуляція собівартості виробництва кожного виду продукції.

Плановий об'єм витрат розраховують виходячи з наміченої структури (номенклатури та асортименту) продукції та об'єму її виробництва.

Такі завдання вирішуються шляхом техніко-економічних розрахунків. При цьому використовують матеріальні технічні норми, нормативи праці та інші параметри виробничого процесу, які фіксуються технічною документацією, а також приймають до уваги економічні умови виробничої діяльності: систему оплати праці, ціни ресурсів, нормативи платежів та інші, які встановлюються законами та нормативними актами.

Рівень витрат на підприємстві залежить від професіоналізму та творчого потенціалу інженерних кадрів та організаторів виробництва, а коректність віднесення витрат на види діяльності підприємства, одиниці продукції, виробничі підрозділи та інші об'єкти – від кваліфікації економістів [29].

Принципова схема процедури визначення планового об'єму витрат зображена на рис. 1.2.

Попередня оцінка допустимої величини витрат може попередити виробництво збиткової продукції.

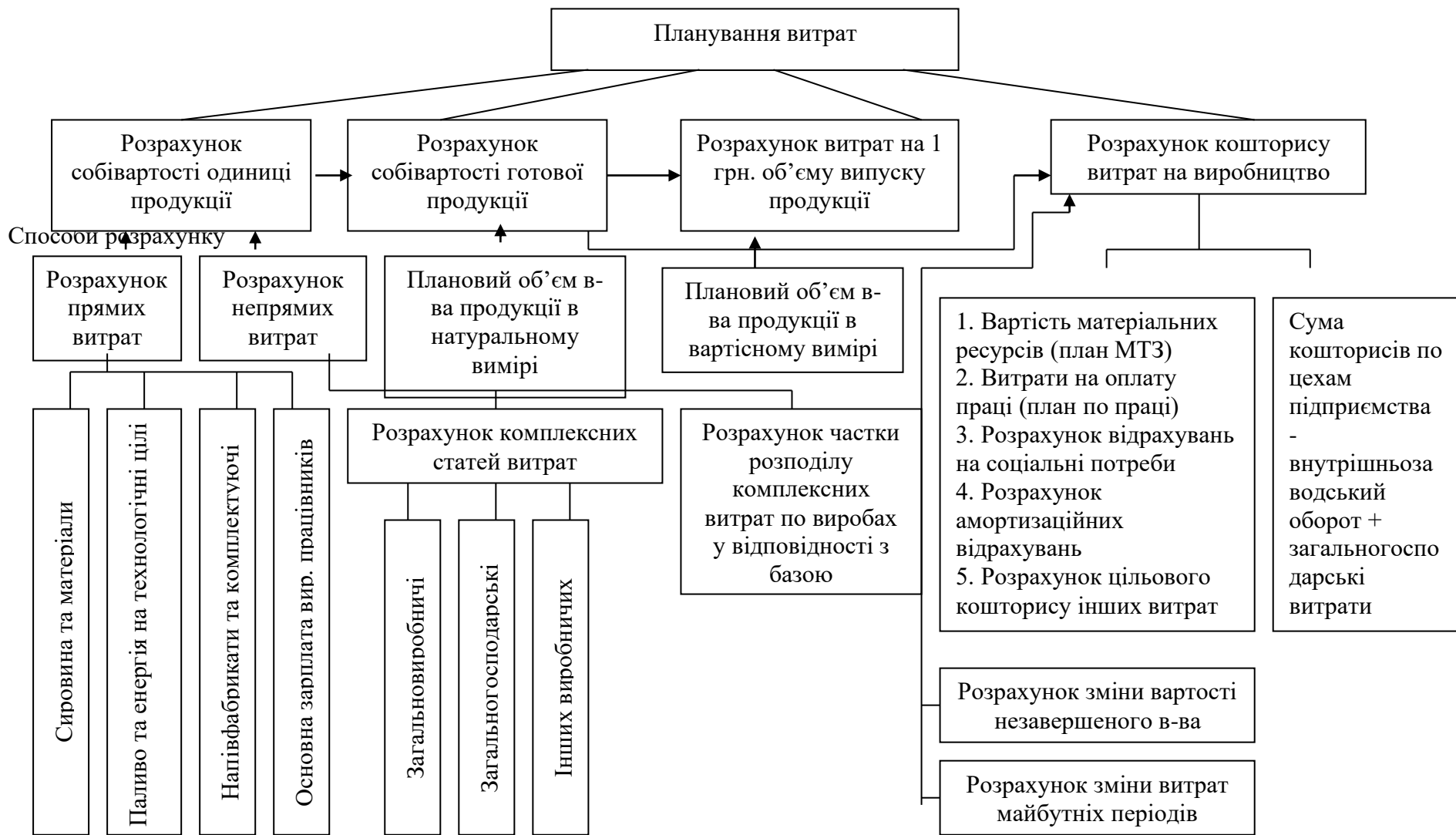


Рисунок 1.2 – Визначення об'єму витрат при поточному плануванні



До розрахунку попередніх витрат слід приступати на стадії розробки виробу та маркетингових досліджень. так як саме в ході конструювання, розробки технології, визначення місткості ринку закладається рівень витрат, починається планування доходів та контроль за витратами виробництва.

Допустимі витрати підприємства на виробництво та реалізацію і-го виробу  $V_{\text{доп } i}$  можна розрахувати по формулі (1.1):

$$V_{\text{доп } i} = C_{\text{рин } i} / (1 + \rho_i / 100), \quad (1.1)$$

де  $C_{\text{рин } i}$  – ринкова ціна і-го виробу;

$\rho_i$  – рентабельність і-го виробу у відсотках, що розраховується як відношення прибутку до собівартості виробу.

У випадку, коли підприємство приймає рішення щодо виробництва продукції без отримання прибутку від її реалізації (наприклад для збереження робочих кадрів),  $\rho_i = 0$ . Верхньою межею загального об'єму допустимих витрат для підприємства по виробу в цьому випадку виступає ринкова ціна виробу.

Величину прямих матеріальних витрат  $V_{M_i}$  по і-му виробу розраховують за конструкторсько-технологічними документами і-го виробу, виходячи з норм витрат та ринкових цін на сировину та матеріали, покупних виробів, напівфабрикатів та послуг виробничого характеру сторонніх організацій, палива та енергії на технологічні цілі (формула 1.2):

$$V_{M_i} = \sum q_j \times C_j \quad (1.2)$$

де  $q_j$  - норма витрат на і-тий виріб j-тої сировини, матеріалів, покупних виробів, напівфабрикатів та послуг виробничого характеру сторонніх організацій, палива та енергії на технологічні цілі;

$C_j$  - ринкова ціна j-тої сировини, матеріалів, покупних виробів,

напівфабрикатів та послуг виробничого характеру сторонніх організацій, палива та енергії на технологічні цілі.

Допустиму величину витрат на заробітну плату основних виробничих працівників  $V_{\text{осн. прац.і}}$  визначають з врахуванням встановлених поточним планом коефіцієнта витрат на продаж  $K_{\text{прод.}}$  при реалізації аналогічної продукції, коефіцієнта накладних непрямих витрат до заробітної плати основних виробничих працівників  $K_{\text{накл.}}$  та коефіцієнта відрахувань на соціальні потреби до заробітної плати основних виробничих працівників  $K_{\text{соц. н.}}$  (формула 1.3):

$$V_{\text{осн. прац.і}} = (V_{\text{доп. і}} / K_{\text{прод.}} - V_{\text{мі}}) / (1 + K_{\text{соц. н.}} + K_{\text{накл.}} + K_{\text{прод.}}) \quad (1.3)$$

Допустимі витрати на основну заробітну плату працівників  $V_{\text{осн. прац.}}$  визначають з врахуванням встановлених поточним планом долі витрат на продаж (комерційних витрат), накладних непрямих витрат та додаткової заробітної плати до основної заробітної плати працівників (кошторисної ставки списання накладних витрат) [29].

В контексті даного питання слід розглянути взаємозв'язок капітальних вкладень, поточних витрат та доходності підприємства.

Управління капітальними вкладеннями є одним з елементів загальної системи управління витратами підприємства, так як капітальні вкладення направлені на забезпечення перспективного рівня витрат та відповідно доходів підприємства.

Поточні витрати є об'єктом короткострокового (поточного) планування. Вони відображаються в кошторисах (річному, кварталному, місячному) для підприємства в цілому, окремих підрозділів або окремих елементів витрат.

Поточні кошториси конкретизують перспективний план з урахуванням зміни зовнішніх умов та стану підприємства.

Кошторис – важливий інструмент управління та контролю за функціонуванням підрозділів. Порівнюючи фактичний рівень різних категорій витрат з кошторисним, плановим, керівник в силі виявити відхилення та внести корективи в хід виробництва.

З метою відображення змінних умов та нової інформації доцільно здійснювати безперервне або плинне складання квартальних та місячних кошторисів.

Вихідною базою для складання кошторисів є програма збуту. Ця програма встановлює об'єм, номенклатуру та асортимент продукції, які визначають план виробництва підприємства в тих випадках, коли попит виступає фактором, який обмежує об'єм виробництва. Програма збуту є основою для планування сукупного доходу від реалізації та економічного результату – прибутку.

Процес складання кошторису має відбуватись знизу вгору – від керівників, які несуть відповідальність за ту чи іншу сферу діяльності, до тих, хто координує функціонування підприємства в цілому.

Кошториси бувають: витрат на виробництво, витрат на утримання, комплексні та цільові.

Склад витрат, що включають в той чи інший кошторис, регламентується існуючими на підприємстві інструкціями чи положеннями по плануванню, обліку та калькуляції витрат.

Існують різні способи кількісної оцінки конкретних статей кошторисів. У виробничій діяльності можна орієнтуватись на нормативні витрати як основу калькуляції собівартості об'єму випуску, запланованого в кошторисі. Відправною точкою можуть бути дані з минулих кошторисів з врахуванням зміни умов в майбутньому.

Після узгодження кошторисів їх зводять до одного узагальненого кошторису (табл. 1.1), після затвердження якого відповідні кошториси направляються до всіх центрів відповідальності підприємства. Підсумкові дані кошторису витрат на виробництво характеризують економічну

ефективність виробничого процесу. Кошторис витрат має велике значення для фінансового планування, так як служить базою для визначення потреб в оборотних коштах.

Надалі необхідно щомісячно порівнювати заплановані та фактичні витрати та переглядати плани підприємства. Якщо реальні умови відмінні від очікуваних, кошторис має бути уточнений. Складання кошторису на поточний рік слід розглядати як безперервний та динамічний процес [31].

Таблиця 1.1 – Плановий зведений кошторис витрат для здійснення основної операційної діяльності

Види витрат	Плановий рівень витрат, коп. на 1 грн. чистого доходу	Зведений кошторис витрат на плановий обсяг основної операційної діяльності (чистого доходу), тис. грн.
Матеріальні витрати	54,2	2710
Витрати на оплату праці	17,3	865
Витрати на соціальні заходи	5,1	255
Амортизація	9,7	485
Виробничі витрати	60,3	3015
Адміністративні витрати	20,4	1020
Витрати на збут	5,6	280
Разом	86,3	4315

Продовженням даного підрозділу є розгляд питання щодо обліку витрат, управлінського та податкового обліку витрат на малому підприємстві.

Облік витрат на виробництві дозволяє дати їм фактичну кількісну оцінку і цим визначається його роль в контролі та управлінні витратами. Об'єктом обліку є витрати, які можна класифікувати за різними ознаками.

Важливими характеристиками обліку витрат є повнота, точність, оперативність та достовірність. Облік витрат дає керівнику економічну інформацію, необхідну для прийняття господарських рішень.

В залежності від повноти та характеру використання даних обліку розрізняють бухгалтерський (фінансовий) та управлінський (виробничий) облік. Бухгалтерський облік забезпечує зацікавлених осіб документально

відображеною інформацією про вартість спожитих ресурсів, досягнуті результати виробництва та методи фінансування діяльності підприємства [29].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік являє собою впорядковану систему збору, реєстрації та узагальнення інформації в грошовому виразі про майно, зобов'язання організації та їх рух шляхом суцільного, безперервного та документального обліку всіх господарських операцій.

Розвиток ринкової економіки в індустріально-розвинених країнах виявив необхідність доповнення бухгалтерського (фінансового) обліку управлінським (виробничим) обліком.

Управлінський облік об'єднує в цілісну систему планування, облік та аналіз витрат за видами, місцями їх формування та об'єктами калькулювання, нормативний облік витрат на основі повної та зменшеної собівартості, методи її калькулювання, планування, облік та аналіз виробничих інвестицій.

Бухгалтерський (фінансовий) та управлінський облік мають ряд відмінностей – таблиця 1.2 [30].

Таблиця 1.2 – Відмінність бухгалтерського (фінансового) від управлінського обліку

Ознаки відмінності	Бухгалтерський облік	Управлінський облік
1	2	3
1. Обов'язковість ведення обліку	Вимога щорічно (щоквартально) надавати бухгалтерський звіт податковій службі відповідно до закону. Є обов'язковим та не залежить від думки керівництва підприємства щодо його корисності.	Здійснюється за необхідності підготовки інформації для вирішення керівництвом підприємства виробничих завдань, при цьому передбачається, що вигода від такої інформації перевищує витрати на її збір.
2. Ступінь точності інформації	Дані повинні бути досить точними, щоб зовнішні користувачі відносились з довірою до змісту звітів підприємства.	Диктується необхідністю оперативного прийняття багатьох рішень. Носить більш приблизний характер.

## Продовження таблиці 1.2

1	2	3
3. Масштаби обліку	Дані відображені у звіті, що охоплює діяльність всього підприємства.	Може бути організований по окремим структурним підрозділам чи сферам діяльності підприємства.
4. Принципи обліку	Квартальні та річні звіти включають загальноприйняті форми звітності та складаються виходячи з загальноприйнятих норм обліку. Організовується згідно з єдиними вимогами до всіх підприємств та існуючою практикою обліку.	Організовується на підприємстві згідно з уявленнями керівників про корисність та достатність обліку для прийняття господарських рішень. Загальноприйняті норми чи юридичні вимоги до його організації відсутні.
5. Часова співвіднесеність інформації	Відображає інформацію про факти та господарські операції, що відбулись раніше та представляє її в звіті підприємства.	Крім фактичної інформації надає інформацію про передбачувані витрати та доходи, що носять прогнозний характер.
6. Частота надання інформації	Інформація відображається в звітах підприємства, які складаються всіма підприємствами з затвердженою періодичністю – кварталною, піврічною, річною.	Надається керівництву підприємства по мірі необхідності, коли виникає потреба в ній для підготовки та прийняття господарських рішень. Тому звіти по даним обліку можуть складатись щоденно, щотижня, щомісячно.

В рамках управлінського обліку калькулюється неповна собівартість. На принципах її калькулювання базуються такі системи управління витратами:

- обліку прямих витрат, або «директ-кастинг» (англ. direct-costing system);
- обліку сум покриття (нім. Deckungsbeitragsrechnung);
- обліку граничних витрат (нім. Grenzkostenrechnung).

Облік витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) є важливим розділом управлінського обліку.

Управлінський облік надає інформацію для прийняття господарських рішень, базуючись на різній поведінці змінних та постійних витрат. При цьому постійні витрати підприємства, які не залежать від об'єму

виробництва та реалізації продукції, при виборі рішення відіграють головну роль [29].

У світовій практиці господарювання найбільш розповсюдженими методами є «директ-костинг» та нормативний метод розподілу постійних витрат.

Система «директ-костинг» має два варіанти:

- метод змінної собівартості або простий «директ-костинг»;
- метод змінної та прямої собівартості або розвинутий «директ-костинг».

Простий «директ-костинг» базується на наступних принципах:

1. Усі витрати поділяються на змінні й постійні. Поділ витрат на змінні та постійні дає змогу визначити їх загальну суму за певний період за формулою (1.4):

$$СВ = ЗВ \times N + ПВ, \quad (1.4)$$

де СВ – загальні (сукупні) витрати;

ЗВ – змінні витрати на одиницю продукції;

N – обсяг виробництва продукції у натуральному виразі;

ПВ – постійні витрати за даний період.

Згідно з попередньою формулою 1.5 загальні витрати на одиницю продукції становитимуть (формула 1.5):

$$В_{оп} = ЗВ + ПВ / N. \quad (1.5)$$

З наведеної формули видно, що зі зростанням обсягу виробництва продукції її собівартість знижується за рахунок постійних витрат. Тому збільшення обсягу виробництва є важливим чинником зниження собівартості продукції. Цю закономірність покладено в основу аналізу

залежності витрат і прибутку від обсягу виробництва, коли треба визначити найліпші варіанти проектних та планових рішень.

2. Собівартість вироблених та реалізованих товарів обчислюється на основі розподілу тільки змінних витрат;

3. Порівняння змінної собівартості з ціною реалізації, а саме:

Обсяг реалізації – змінні витрати = маржа зі змінної собівартості;

4. Відшкодування постійних витрат за рахунок маржі зі змінної собівартості для визначення результату й рентабельності підприємства:

Маржа зі змінної собівартості – постійні витрати = прибуток.

Коли маржа зі змінних витрат дозволяє відшкодувати суму постійних витрат, то підприємство досягає «мертвої точки» або «порога рентабельності», тобто прибуток підприємства дорівнює нулю.

Принципи розвинутого «директ-костингу».

1. Облік витрат, реалізації та результатів ведеться відповідно до сфер діяльності або виробів.

2. Визначається декілька показників маржі відповідно обліку змінних та постійних витрат.

3. Всі постійні витрати поділяються на постійні специфічні прямі витрати та непрямі постійні витрати. До специфічних прямих постійних витрат належать витрати, які пов'язані з виробництвом та реалізацією певного виробу (власне витрати по реалізації, витрати на спеціальний інструмент тощо). Постійні непрямі витрати – це витрати, які пов'язані з функціонуванням підприємства в цілому.

В рамках системи «директ-костинг» визначають наступні показники.

1. Коефіцієнт змінних витрат. Визначається як відношення змінних витрат до ціни реалізації.

2. Коефіцієнт маржинальних надходжень. Визначається як відношення маржі зі змінної собівартості до ціни реалізації.

3. Маржинальний внесок – надлишок надходжень в порівнянні зі змінними витратами відповідно до певного виду діяльності або готового



виробу.

4. Маржа постійна (напівмаржа) – це різниця між маржею зі змінної собівартості та специфічними прямими постійними витратами.

5. Маржа безпеки – різниця між фактичним та критичним обсягом реалізації.

Критичний обсяг реалізації визначається на підставі основного рівняння «директ-костингу», яке має вигляд (формула 1.6):

$$\text{Прибуток} = (\text{Ц} - \text{ЗВ}) \times \text{N} - \text{ПВ}, \quad (1.6)$$

де Ц – ціна реалізації одиниці продукції;

ЗВ – змінні витрати на одиницю продукції;

ПВ – сума постійних витрат на підприємстві за даний період;

N – обсяг виробництва продукції у натуральному виразі.

Критичний обсяг випуску певної продукції в натуральному вимірі («точку беззбитковості»), починаючи з якого виробництво стає рентабельним, можна обчислити аналітично. За критичної програми виробництва витрати й виручка від продажу продукції будуть однакові, тобто (формула 1.7):

$$\text{ЗВ} \times \text{N}_{\text{кр.}} + \text{ПВ} = \text{Ц} \times \text{N}_{\text{кр.}} \quad (1.7)$$

Звідси

$$\text{N}_{\text{кр.}} = \text{ПВ} / (\text{Ц} - \text{ЗВ}), \quad (1.8)$$

За допомогою системи «директ-костинг» можна управляти витратами та розраховувати також граничні значення витрат на підприємстві та ціни реалізації.

Використання методу нормативного розподілу постійних витрат має ціль: усунути вплив змінювання обсягів робіт щодо розподілу постійних витрат у процесі калькулювання.

Метод базується на таких принципах:

1. Розмежування змінних та постійних витрат.
2. Визначення нормативного рівня діяльності відповідно до структури і організації роботи підприємства.
3. Включення у собівартість продукції постійних витрат в залежності від фактично досягнутого рівня діяльності.

При використуванні методу нормативного розподілу постійних витрат передбачається формування таких видів калькуляцій:

- відповідно до фактичної собівартості;
- відповідно до оптимальної собівартості;
- відповідно до прогнозованої собівартості.

Нормативному рівню діяльності відповідає певна сума змінних й постійних витрат.

Сума постійних витрат, яка включається у склад собівартості продукції визначається за формулою (1.9):

$$ПВн = ПВф \times ВПф / ВПн, \quad (1.9)$$

де ПВф – фактична сума постійних витрат;

ВПф – фактичний випуск продукції;

ВПн – нормативний випуск продукції.

Відношення ВПф/ВПн називається коефіцієнтом нормативного розподілу.

Суть наведеного методу полягає у визначенні нормативної собівартості одиниці продукції, відповідній до нормативного рівня діяльності незалежно від того, яким буде фактичний обсяг виробництва.

Використання цього методу дозволяє визначити вплив змін обсягів виробництва на структуру собівартості одиниці продукції та рентабельність завдяки розрахунку додаткових витрат на одиницю при зниженні обсягів виробництва або суми прибутку при зростанні обсягів виробництва.

Недоліки даного методу (витискує «директ-костинг»):

1. Важко встановити нормативний об'єм діяльності.
2. Метод не пов'язаний з коливанням ринкової кон'юнктури.
3. Собівартість визначається як об'єктивна категорія, а не як суб'єктивна, тобто залежна від конкретних умов діяльності підприємства (розмір підприємства, стан на ринку, цілі діяльності тощо) [8].

Паралельно з «новим» бухгалтерським обліком суб'єкти господарювання, як і раніше, зобов'язані згідно з діючим законодавством вести і податковий облік.

Відповідно до Податкового кодексу України підприємство одночасно з бухгалтерським обліком організовує податковий облік, який відрізняється визначенням сум валових доходів та валових витрат, датою збільшення доходів і витрат для здійснення цілей оподаткування, яка не збігається з моментом отримання прибутку від реалізації в бухгалтерському обліку; сума витрат на виробництво не відповідає сумі валових витрат.

Об'єктом оподаткування стала величина, що не збігається з одержаним фінансовим результатом виробничо-господарської діяльності підприємства. Об'єктом оподаткування є валовий прибуток, визначений у податковому обліку. Ведення податкового обліку підтверджується Рекомендаціями № 168 з використанням рахунків № 18 «Валові витрати» і № 48 «Валові доходи» (у новому Плані рахунків ці рахунки не передбачені).

Відповідно до Податкового кодексу України, реалізація продукції (робіт, послуг) відбувається з попередньою оплатою та без оплати. Згідно з цим Указом термін дати визначення податкових зобов'язань і податкового кредиту з дати одержання (сплати) коштів переноситься на дату відвантаження (одержання) продукції, товарів (робіт, послуг). Дата

виникнення податкових зобов'язань визначається пунктом 7.3, а дата виникнення податкового кредиту – п. 7.4 та п. 7.5 Податкового Кодексу України.

Згідно з Указом Президента України, який набрав дії з 01.10.98 р., автором запропонована методологія кореспонденції рахунків за подіями стандарту 1, з урахуванням Закону № 996-XIV від 16.07.99 р.:

I. Реалізація при попередній оплаті.

II. Реалізація після відвантаження (без оплати).

III. При попередній оплаті постачальникові за продукцію, товар, матеріали, послуги.

IV. При оприбуткуванні товарно-матеріальних цінностей без оплати.

Логічним завершенням розгляду даного питання є з'ясування сутності контролю та аналізу витрат на малому підприємстві.

Контроль витрат є важливою складовою системи управління витратами, без якої неможлива повноцінна реалізація інших її функцій. До основних завдань контролю витрат відносять:

- моніторинг – систематичне відстежування динаміки витрат і факторів, які на неї впливають;

- виявлення відхилень фактичних показників рівня витрат від їх запланованих значень;

- аналіз відхилень, обґрунтування необхідності здійснення регулювальних заходів під час виконання планових завдань, участь у їх розробленні.

Залежно від низки факторів (характер контрольованих показників, ступінь їх календарного узагальнення, призначення результатів контролю) частота контрольних операцій може бути різною. За цією ознакою розрізняють поточний, періодичний і разовий контроль.

Поточний контроль здійснюється щоденно і являє собою безперервне відстежування руху матеріальних цінностей, незавершеного виробництва і продукції. Його основним засобом є оперативний облік. Цей вид контролю

дає змогу своєчасно реагувати на небажані відхилення під час виробництва.

Періодичний контроль виконується з установленою регулярністю. Основним інструментом для нього є узагальнення даних бухгалтерського та оперативного обліку контрольованих показників у звітності.

Разовий контроль не має попередньо визначеної регулярності і мети. Його зміст визначається в кожному окремому випадку. Здебільшого він має форму інвентаризації активів (матеріальних, фінансових), ревізії діяльності чи аудиторської перевірки.

За часом здійснення виділяють такі види контролю: попередній; проміжний; підсумковий.

За допомогою функцій обліку та аналізу системи управління витратами формується механізм управління за відхиленнями. Воно характеризується тим, що зворотній зв'язок спрямований від виходу системи, що управляється, до органу управління, в якому за фактом недопустимих розбіжностей між запланованими і фактичними результатами розробляються заходи, спрямовані на приведення фактичних результатів функціонування об'єкту управління у відповідність до заданих.

Фіксація відхилень фактичних показників від планових у разі управління за відхиленнями потребує вирішення питання про необхідність дослідження причин цих відхилень. Економічне обґрунтування доцільності досліджень за тими чи іншими відхиленнями через низку обмежень практичного характеру – не зовсім проста проблема. В результаті на практиці немає єдиного підходу до її розв'язання. Підприємства можуть вивчати абсолютно всі відхилення за контрольованими показниками або вивчати їх вибірково, а іноді й взагалі нехтувати ними. За вибіркового аналізу відхилень використовують експертні оцінки, а також апарат статистичних моделей.

Для реалізації контрольних операцій шляхом порівняння фактичних витрат із запланованими необхідне виконання умов порівнянності вказаних показників. Це означає, що зміст і методика обчислення планових і фактичних показників витрат мають бути однаковими.

У разі порівняння абсолютних показників витрат забезпечення умов порівнянності передбачає перерахування планових витрат на фактичний обсяг виробництва. Такий перерахунок здійснюється з допомогою функції витрат від обсягу виробництва, яка будується на основі розподілу всіх витрат на постійні та змінні, причому всі змінні витрати вважаються пропорційними. Отже, формула 1.10 функції витрат має такий вигляд (формула 1.10):

$$C = N \times C_{з.о} + C_{п}, \quad (1.10)$$

де  $C$  – загальні витрати за певний період, грн;

$N$  – обсяг виготовленої продукції у натуральному вимірі;

$C_{з.о}$  – змінні витрати на одиницю продукції, грн.;

$C_{п}$  – постійні витрати за розрахунковий період, грн.

Для потреб обчислення планових витрат на фактичний обсяг формулу функції витрат перетворюють, враховуючи той факт, що в кошторисах змінні витрати наводяться не на одиницю обсягу випуску, а в абсолютній сумі.

Тоді формула 1.11 функції витрат набуває такого вигляду:

$$C = C_з \times I_{пл} + C_{п}, \quad (1.11)$$

де  $C_з$  – змінні витрати, грн.;

$I_{пл}$  – індекс виконання плану (співвідношення фактичного і планового обсягів випуску) [11].

Аналіз передбачає дослідження витрат на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг) за основним видом діяльності в розрізі економічних елементів.

Аналіз проводиться шляхом порівняння питомої ваги фактичних

витрат за економічними елементами звітного періоду з аналогічними показниками попередніх періодів, а також плановими даними.

Такий підхід дозволяє визначити зміни в структурі витрат та виявити зміни матеріаломісткості, фондомісткості, та трудомісткості продукції. Зниження питомої ваги коштів на оплату праці свідчить про підвищення її інтенсивності. Склад аналізу витрат на підприємстві наведено на рис. 1.3.

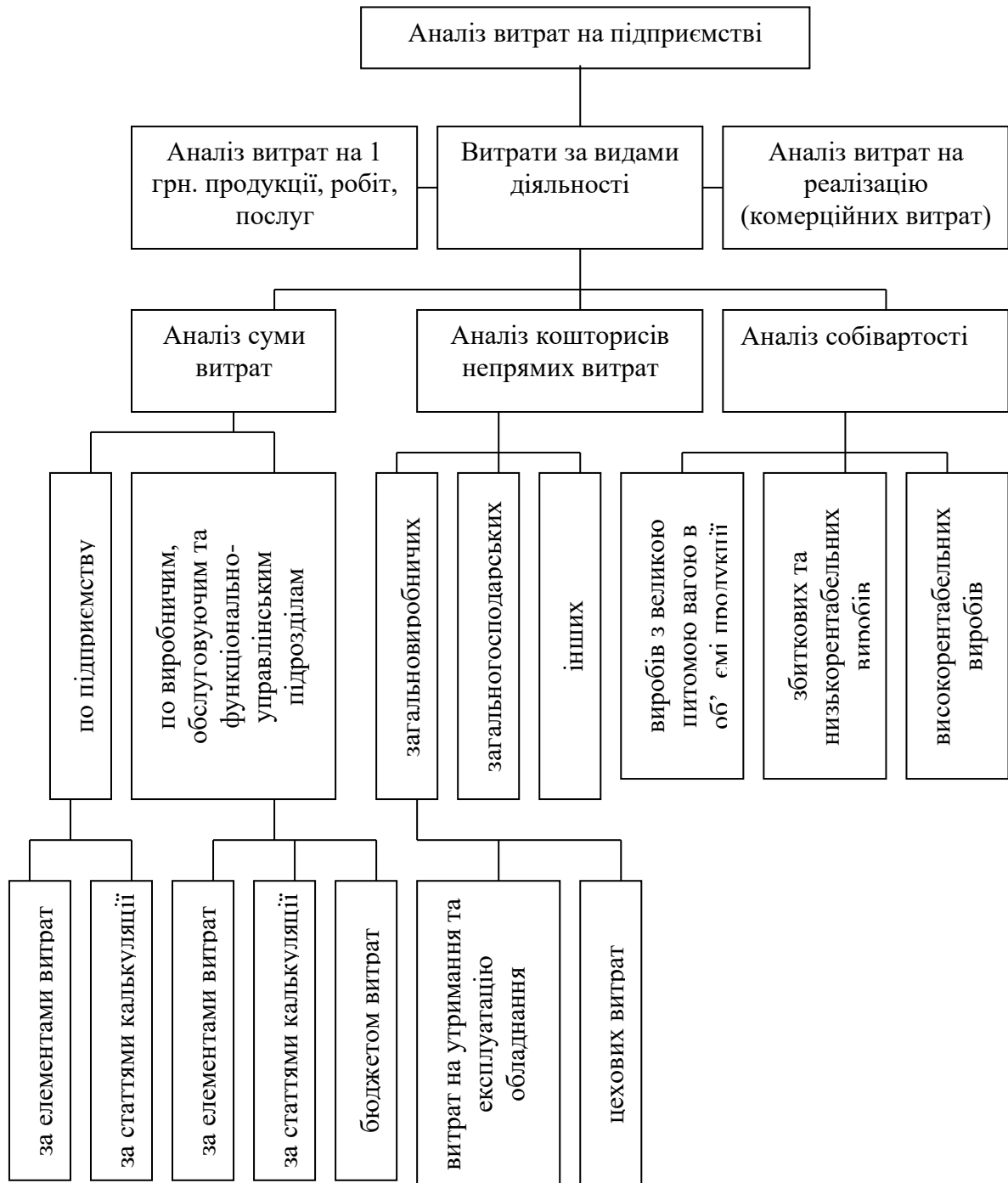


Рисунок 1.3 – Схема аналізу витрат на підприємстві

При аналізі зміни частки матеріальних витрат в загальній сумі витрат на виробництво та збут продукції (робіт, послуг) окремого розгляду потребує збільшення витрат на оплату послуг сторонніх організацій за видами та з'ясування причини їх росту.

Зменшення питомої ваги матеріальних витрат при відносному збільшенні частки витрат на оплату праці пов'язане із структурними зрушеннями у складі продукції.

Зміна частки амортизації в загальній сумі витрат відображає динаміку фондомісткості виробництва та фондоозброєності праці, а також перехід до нового способу розрахунку амортизації.

Зниження частки витрат на амортизацію свідчить про масове старіння основних фондів або їх вибуття, а зростання частки цих витрат може бути пов'язане з прискореною амортизацією техніки або впровадженням нової техніки на виробництві.

Таким чином, аналіз загальних витрат підприємства за економічними елементами повинен розкрити конкретні причини зміни суми витрат за елементами їх структури.

Аналіз собівартості продукції (робіт, послуг) за калькуляційними статтями дозволяє встановити, по яким статтям досягнута економія порівняно з попереднім періодом або планом, а по яким допущено перевитрати.

Однією із причин зміни витрат по прямим калькуляційним статтям є збільшення (або зниження) об'єму продукції (робіт, послуг) та зміна її структури.

Причинами зміни прямих матеріальних витрат є також зміна норм витрат та цін (тарифів) на матеріали, паливо, енергію, покупні вироби, напівфабрикати та послуги виробничого характеру сторонніх організацій.

Вплив взаємодіючих факторів на зміни прямих матеріальних витрат та прямих витрат на заробітну плату основних працівників виробництва визначається при аналізі собівартості окремих видів та одиниць продукції



(робіт, послуг).

Причини зміни витрат на підготовку та освоєння виробництва встановлюються шляхом порівняння кошторисів цих витрат за звітний та попередні роки.

Аналіз інших виробничих витрат проводиться за видами їх складу та вияснюються причини їх зміни в звітному році порівняно з попереднім роком [29].

Таким чином, аналіз загальних витрат підприємства за економічними елементами повинен розкрити конкретні причини зміни суми витрат за елементами їх структури.

Аналіз собівартості продукції (робіт, послуг) за калькуляційними статтями дозволяє встановити, по яким статтям досягнута економія порівняно з попереднім періодом або планом, а по яким допущено перевитрати.

Однією із причин зміни витрат по прямим калькуляційним статтям є збільшення (або зниження) об'єму продукції (робіт, послуг) та зміна її структури.

Причинами зміни прямих матеріальних витрат є також зміна норм витрат та цін (тарифів) на матеріали, паливо, енергію, покупні вироби, напівфабрикати та послуги виробничого характеру сторонніх організацій.

Вплив взаємодіючих факторів на зміни прямих матеріальних витрат та прямих витрат на заробітну плату основних працівників виробництва визначається при аналізі собівартості окремих видів та одиниць продукції (робіт, послуг).

Причини зміни витрат на підготовку та освоєння виробництва встановлюються шляхом порівняння кошторисів цих витрат за звітний та попередні роки.

Під організаційними компонентами інформаційної системи розуміють сукупність методів та засобів, що дозволяють удосконалити організаційну структуру управління та функції управління: визначити штатний розклад,

розробити посадові інструкції управлінському персоналу за умов комп'ютеризації.

### 1.3 Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу витрат діяльності підприємства

Облік витрат діяльності підприємства регламентується нормативно-правовими актами, інструктивними документами, методичними рекомендаціями тощо. Серед нормативно-інформаційного забезпечення обліку витрат діяльності можна виділити наступні:

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. є базовим законом в сфері бухгалтерського обліку. Саме в відповідності до цього Закону розробляються нормативно-правові акти, які регулюють діяльність бухгалтерії, визначають принципи її роботи [46].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 07.02.2013 р. НП(С)БО 1 регламентує порядок відображення витрат у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) [33].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» № 318 від 31.12.1999 р. П(С)БО 16 визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності. Норми П(С)БО 16 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ) [42].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Мінфіну України від 31.01.2000. р. №20. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку

інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності. Використовується для оцінки та розкриття інформації щодо зобов'язань підприємств [41].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ Мінфіну України від 28.10.2003 р. №601. Дане положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані працівниками. Використовується для регулювання трудових відносин [43].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»: Наказ Мінфіну України від 28.04.2006 р. №610/112484. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності. Норми цього Положення (стандарту) регулюють облік фінансових витрати та їх капіталізацію [44].

Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. слугує нормативним джерелом для визначення складу витрат та їх визнання у податковому обліку, перелік витрат що враховуються та не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку підприємств в грошовій, матеріальній та нематеріальній формах, їх відображення в податковому обліку підприємства, їх склад та податкова класифікація. Податковим кодексом України встановлено порядок відображення витрат діяльності будь-якого підприємства за даними бухгалтерського обліку [40].

Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організації» № 291 від 30.11.1999 р. Дана Інструкція встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації методом подвійного запису про надходження і наявність активів, фактах фінансово-господарської діяльності, відображується інформація про доходи і витрати підприємства, організацію бухгалтерського обліку і відображення інформації з обліку витрат на витратних рахунках 9 класу [22].

Окремого міжнародного стандарту, який показує методологію обліку витрат і порядок їх розкриття, у фінансовій звітності не існує, тому питання, що пов'язані з поняттям оцінки, визнання та класифікації витрат, розкриваються у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів МСФЗ 1 «Подання фінансових звітів», МСФЗ 2 «Запаси», МСФЗ 16 «Основні засоби». Наведене у П(С)БО 16 «Витрати» визначення витрат, частково таке ж як і поняття витрат у МСФЗ.

Тлумачення поняття «витрат» в нормативно-правових актах, які є чинними різне, тобто одне визначення стосується фінансових результатів, які визначаються в фінансовому обліку, а зовсім інше значення цілей оподаткування в податковому обліку.

Отже, законодавчо-правова база України регламентує основні положення що стосуються організації та ведення обліку витрат, особливості їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, включення до складу готової продукції, валових витрат, відповідності нарахування витрат і доходів підприємства тощо.

Розглянувши та проаналізувавши нормативну базу, можна визначити, що в цілому в Україні є сформована законодавча база, яка регулює облік і аналіз витрат підприємства.

Разом з тим нормативно-правова база не є досконалою і потребує певних коригувань та уточнень щодо витрат виробництва. Це стане можливим за умови максимального наближення вітчизняних стандартів ведення обліку до міжнародних. Цей процес є довготривалим, але тим не менш Україна поступово рухається у даному напрямку.

Для покращення нормативно-правових актів України щодо обліку та аналізу витрат і доходів підприємств та одержання потрібного результату від їх використання ми пропонуємо виконати поставлені завдання:

1. Забезпечити проведення повної інвентаризації всіх нормативно-правових актів України, які мають зв'язок з обліком і аналізом витрат та доходів для того, щоб виявити повторення пунктів даних актів та

непередбачених ситуацій.

2. Створити та оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств з питань обліку, аналізу, оподаткування щодо доходів і витрат, які виникли протягом звітного періоду.

3. Головні бухгалтери, аудитори та ревізори повинні вести робочі записи щодо неоднозначних моментів у нормативно-правових актах та ділитися з іншими особами сформованими висновками через фахові бухгалтерські видання.

Будь-яка діяльність господарюючого суб'єкта пов'язана з витратами матеріально-речових, трудових та інших ресурсів, цінність яких визначається на ринку. В системі управління підприємством головним об'єктом є процес обліку, аналізу та контролю витрат господарської діяльності в цілому та в розрізі їх видів, цілей, періодів виконання.

Чітка побудова бухгалтерського обліку витрат відповідно до змін, що відбуваються в його організації й техніці ведення, підвищує роль обліку як основного засобу одержання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень і попереджень ризику у виробничо-господарській діяльності підприємств, у системі оподаткування, у складанні балансу, звіту про фінансові результати, різноманітної фінансової звітності тощо [48].

Головним призначенням обліку витрат діяльності можна вважати контроль за виробничою діяльністю та управлінням витратами, які необхідні для її реалізації.

Основними завданнями організації бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства є забезпечення:

- адміністрації підприємства для прийняття управлінських рішень;
- спостереження і контролю за фактичним рівнем витрат порівняно з їх нормативами і плановими розмірами з метою виявлення відхилень та формування економічної стратегії на майбутнє;
- правильного і повного документального оформлення та своєчасного

відображення у регістрах обліку витрат діяльності;

- правильного визначення та достовірної оцінки витрат діяльності та надання повної, достовірної та неупередженої інформації про витрати діяльності для потреб управління;

- обчислення собівартості виготовленої продукції для оцінки готової продукції і розрахунку фінансових результатів;

- виявлення й оцінка економічних результатів діяльності структурних підрозділів;

- систематизація інформації управлінського обліку витрат діяльності для прийняття управлінських рішень, які мають довгостроковий характер (окупність виробничих програм, рентабельність продукції, ефективність капітальних вкладень тощо) [39, с. 45].

При веденні бухгалтерського обліку витрат обробка та оформлення первинних документів має велике значення для ведення безпомилкового та прозорого обліку.

У положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24 травня 1995р., зазначено, що «первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення».

Первинні документи, у тому числі на паперових і машинозчитувальних носіях інформації, повинні мати такі обов'язкові реквізити: назва підприємства, установи, від імені якого складений документ; назва документа (форми); код форми; дата і місце складання; зміст господарської операції та її вимірники (у натуральному і вартісному виразі); посади, прізвища і підписи осіб, відповідальних за дозвіл та здійснення господарських операцій і правильність її оформлення.

Інформація про первинні документи з обліку витратних операцій на виробничому підприємстві узагальнена в табл. 1.3 [48].

Таблиця 1.3 – Документування операцій з обліку витрат на підприємстві

Шифр та назва рахунку	Документи
90 «Собівартість реалізації»	Розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії
91 «Загальновиробничі витрати»	Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, ВКО, рахунок, посвідчення про відрядження, Розрахунково-платіжна відомість, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, акти уцінки.
92 «Адміністративні витрати»	
93 «Витрати на збут»	
94 «Інші витрати операційної діяльності»	
95 «Фінансові витрати»	ВКО, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії
98 «Податки та прибутки»	Розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії
99 «Надзвичайні витрати»	Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей, Акт інвентаризації наявності грошових засобів, Акт на списання основних засобів, Акт на списання автотранспортних засобів, Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, Акт на вибуття тварин та птиці (забій, прирізка і падіж), Акт приймання виконаних підрядних робіт, та ін.

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення витрат діяльності, виступають:

– по амортизації – «Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів» (форма № ОЗ-5) Розрахунок використовують для визначення річної суми амортизації на 1 січня. Щомісячно також складають «Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули» (форма № ОЗ-6). На основі цих документів складають Зведену відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (форма № ОЗ-7). У ній записують розподіл амортизації за об'єктами обліку, що надійшли і вибули на суму амортизації, нарахованої в поточному місяці [50].

При витрачанні виробничих запасів на потреби виробництва їх списують на витрати на підставі наступних первинних документів:

– по малоцінних та швидкозношуваних предметах – «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів» (форма № МШ-8). Акт

застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів по закінченню строку експлуатації, інших малоцінних та швидкозношуваних предметів і здавання їх до комор для утилю.

– грошових коштів – «Видатковий касовий ордер» (форма № КО-2). ВКО застосовується для оформлення операцій з видачі коштів з каси підприємства при здачі готівки в банк, оплаті рахунків постачальників та інших дебіторів, виплаті заробітної плати й інших виплат, видачі коштів у підзвіт працівникам підприємства. Також документ реєструють у Журналі реєстрації, в якому йому привласнюють порядковий номер;

– заробітної плати – «Табель обліку використання робочого часу» (форма № П-5), – також складена на його підставі «Розрахунково-платіжна відомість» (форма № П-7). Застосовується для розрахунку і видачі заробітної плати та пенсій всім категоріям працюючих [50].

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення розмірів інших витрат, виступають: виписка банку, «Акт на списання основних засобів», «Акт на списання автотранспортних засобів», «Акт про уцінку товарно-матеріальних цінностей», «Товарно-транспортна накладна», «Наряд на відрядну роботу» (індивідуальний і для бригади) та ін.

Щомісячне списання адміністративних та інших витрат на фінансові результати здійснюється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівниками бухгалтерії.

Отже, будь-яка господарська операція в момент її здійснення на підприємстві оформляється на підставі первинних документів.

В собівартості продукції як синтетичному показнику відображаються всі сторони виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства. Від рівня собівартості продукції при інших незмінних умовах залежить рівень прибутку. Чим економніше підприємство використовує матеріальні, трудові і фінансові ресурси при виготовленні виробів, виконанні робіт та



наданні послуг, тим ефективніше здійснюється виробничий процес, тим більшим буде прибуток та рівень рентабельності продукції [13].

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» – активний, за дебетом рахунку 90 на підставі бухгалтерських довідок, накладних, рахунків відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати», яке оформлюється довідкою бухгалтерії. Рахунок 90 «Собівартість реалізації» має такі субрахунки:

- на рахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», ведеться облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції;
- на рахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» призначений для відображення собівартості реалізованих товарів;
- на рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг.

Типова кореспонденція рахунків з обліку собівартості реалізації продукції наведена у табл. 1.4.

Таблиця 1.4 – Типова кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку собівартості реалізації продукції

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Списано собівартість реалізованих продукції, товарів (виконаних робіт)	901, 902, 903	261, 281, 231
Списано суму нерозподілених загальновиробничих витрат на реалізацію продукції	90	91
Списано в кінці року калькуляційні різниці що до продукції яка: – реалізована видана в розрахунок оплати праці	90	231
Відображено вартість виконаних робіт і послуг на сторону	90	23
Реалізовано продукцію сільськогосподарського виробництва за виробничою собівартістю	90	27
Списано грошові кошти на реалізацію продукції (робіт послуг).	90	30
Покупцям надано знижки в рекламних цілях	90	361
Відображено собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	79	90

Загальновиробничими є витрати, пов'язані з обслуговуванням

основних і допоміжних цехів і управлінням ними.

Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» – активний, витратний, збірно-розподільчий. За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне з відповідним розподілом списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат або елементами [4].

Типова кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат наведена у табл. 1.5.

Таблиця 1.5 – Кореспонденція бухгалтерських рахунків з облік загальновиробничих витрат

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Нараховано знос основних засобів та нематеріальні активів загальновиробничого призначення	91	131
Списано виробничі запаси на витрати по обслуговуванню виробництва	91	20
Акцептовано рахунки постачальників за послуги по обслуговуванню цехів основного та допоміжного виробництв (енергія, вода, газ, зв'язок тощо)	91	631
Нараховано заробітну плату персоналу цеха та проведені відрахування на соціальні заходи від зарплати згідно з чинним законодавством	91 91	661 65
Списано вартість виданого працівникам спецодягу	91	22
Списано вартість палива використаного для обігріву складських приміщень	91	203
Списано суму витрат на відрядження загальновиробничого персоналу	91	372
Списано вартість послуг вантажного автотранспорту, що перевозив працівників з роботи та на роботу	91	234
Списано суму загальновиробничих витрат	23	91
Списано суму нерозподілених загальновиробничих витрат	90	91

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Типова кореспонденція рахунків по обліку адміністративних витрат наведена у табл. 1.6.

Таблиця 1.6 – Типова кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку адміністративних витрат

Зміст операцій	Дебет	Кредит
Нараховано амортизацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів адміністративного призначення	92	13
Відображено списання виробничих запасів на адміністративні витрати	92	20
Передано в експлуатацію МПП адміністративного призначення	92	22
Відображено використання грошових документів на адміністративні цілі	92	331
Списано витрати по відрядженню адміністративно - управлінського персоналу	92	372
Віднесено частину витрат майбутніх періодів, на адміністративні витрати	92	39
Відображено нарахування забезпечення майбутніх виплат відпускних працівникам адміністративно - управлінського персоналу	92	471
Відображено вартість виконаних підрядниками для підприємства робіт і послуг адміністративного призначення	92	63
Відображено нарахування на заробітну плату працівників адміністративного персоналу до фондів соціального страхування	92	65
Нараховано заробітну плату працівникам адміністративного персоналу	92	66
Віднесено на адміністративні витрати вартість робіт і послуг, виконаних іншими підприємствами	92	685
Відображено списання адміністративних витрат у порядку закриття рахунка й визначення фінансових результатів	791	92

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Типова кореспонденція рахунків по обліку витрат на збут наведена у табл. 1.7 [13].

Таблиця 1.7 – Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією) продукції, товарів, робіт і послуг

Зміст операцій	Дебет	Кредит
1	2	3
Нараховано амортизацію необоротних активів збутового призначення:		
- основних засобів	93	131
- інших необоротних матеріальних активів	93	132
- нематеріальних активів	93	133

## Продовження таблиці 1.7

1	2	3
Відображено списання пакувальних матеріальних витрат, пов'язаних зі збутом продукції	93	20
Відображено списання вартості малоцінних та швидкозношуваних предметів на витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів та послуг	93	22
Списано витрати по відрядженню працівників, зайнятих збутом продукції, товарів, робіт, послуг	93	372
Віднесено частину витрат майбутніх періодів на витрати на збут	93	39
Відображено нарахування забезпечення майбутніх виплат відсутніх працівникам, зайнятим збутом продукції, товарів, робіт, послуг	93	471
Відображено вартість виконаних робіт і послуг, пов'язаних зі збутом продукції та послуг	93	63
Відображено нарахування на заробітну плату працівників, зайнятих зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг до фондів соціального страхування	93	65
Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим збутом продукції, товарів, робіт, послуг	93	66
Віднесено на витрати на збут вартість робіт, послуг, виконаних іншими кредиторами	93	685
Відображено списання витрат на збут у порядку закриття рахунка й визначення фінансових результатів	791	93

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

За дебетом рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» має такі субрахунки:

– на субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» ведеться облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо такі дослідження та розробки відповідають Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;

– на субрахунку 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти» відображається балансова вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації;

– на субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»

ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо);

– на субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, за реалізовану продукцію, товари, роботи і послуги та про суму списання поточної дебіторської заборгованості, що визнана безнадійною та утворення якої не було пов'язано з реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг;

– на субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці» ведеться облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти;

– на субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» ведеться облік втрат, пов'язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»;

– на субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, та реалізації, якщо на час установлення нестачі винуватця не встановлено. Одночасно із списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, на витрати, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи»;

– на субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів;

– на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо [13].

Типова кореспонденція рахунків по обліку інших операційних витрат наведена у табл. 1.8.

Таблиця 1.8 – Типова кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку інших витрат операційної діяльності

Зміст операцій	Дебет	Кредит
Відображено нарахування амортизації нематеріальних активів (амортизація патентів, ліцензій), які використовуються для дослідження та розробки	941	131
Відображено списання малоцінних та швидкозношуваних предметів на дослідження і розробки	941	22
Відображено вартість реалізованої іноземної валюти	942	334
Відображено списання собівартості реалізованих виробничих запасів	943	20
Відображено формування резерву сумнівних боргів	944	38
Відображено втрати від операційної курсової різниці щодо заборгованості покупців	945	362
Відображено списання запасів у зв'язку зі знеціненням (уцінкою)	946	20
Відображено списання нестачі (або псування) товарів, якщо на час встановлення нестачі (псування) винуватця не встановлено	947	281
Відображено визнані економічні санкції за невиконання підприємством законодавства та умов договорів	948	63
Відображено витрати підприємства на утримання об'єктів спеціально-культурного спрямування:		
- нараховано амортизацію основних засобів	949	131
- списано виробничі запаси	949	20
- нараховано заробітну плату працівникам об'єктів соціально-культурного спрямування	949	661
- здійснені нарахування на заробітну плату працівників об'єктів соціально-культурного спрямування	949	65
Списання інших витрат операційної діяльності у порядку закриття рахунка й визначення фінансових результатів	791	94

На рахунку 95 «Фінансові витрати» ведеться облік витрат фінансової діяльності підприємства.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати», а також на рахунки обліку витрат з придбання, будівництва, створення, виготовлення, виробництва, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати».

– на субрахунку 951 «Відсотки за кредит» ведеться облік витрат,

пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків, процентів тощо за користування кредитами банків;

– на субрахунку 952 «Інші фінансові витрати» ведеться облік витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансової оренди тощо.

Типова кореспонденція рахунків з обліку фінансових витрат наведена у табл. 1.9.

Таблиця 1.9 – Типова кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку фінансових витрат

Зміст операцій	Дебет	Кредит
1	2	3
Відображено нарахування відсотків за користування довгостроковими кредитами, якщо сума таких нарахувань включається до суми кредиту	951	50
Відображено амортизацію дисконту, наданого при первинному продажу облігацій	952	523
Відображено нарахування відсотків з фінансової оренди	952	531
Відображено нарахування відсотків за користування короткостроковими кредитами, які включаються до суми кредиту	951	60
Відображено нарахування відсотків за користування кредитами банків у зв'язку зі здійсненням підприємством фінансової та інвестиційної діяльності	951	684
Відображено нарахування відсотків за використання коштів, отриманих у кредит (окрім банківського) у зв'язку зі здійсненням підприємством фінансової діяльності	952	684
Погашено відсотки за користуванням кредитом	951	30
Відображено витрати пов'язані з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів	95	31
Погашено відсотки за користування кредитом за рахунок отриманих позик	95	50
Відображено списання витрат фінансової діяльності у порядку закриття рахунка й визначення фінансового результату	792	95

На рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» ведеться облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства.

Метод участі в капіталі – метод обліку інвестицій, згідно з яким

балансова вартість інвестицій збільшується або зменшується на суму відповідно збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Основні вимоги до обліку інвестицій викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції». За дебетом рахунку відображається сума визнаних втрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік по рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» ведеться в розрізі субрахунків на яких зазначається:

- на субрахунку 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства» ведеться облік втрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків;

- на субрахунку 962 «Втрати від спільної діяльності» ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами збитків;

- на субрахунку 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства» ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків [16].

Відображення сум визначених втрат від участі в капіталі в даних бухгалтерського обліку інвестора здійснюється на підставі звітності об'єкта інвестування та здійснених на її підставі відповідних розрахунків інвестором, які оформляються у вигляді бухгалтерських довідок (розрахунків).

Типова кореспонденція рахунків по обліку втрат від участі в капіталі інших підприємств представлена у табл. 1.10.

На рахунку 97 «Інші витрати» ведеться облік витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг, а також витрати страхової діяльності.



Таблиця 1.10 – Типова кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку втрат від участі в капіталі

Зміст операцій	Дебет	Кредит
Відображено втрати, пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків	961	141
Відображено втрати, пов'язані зі зменшення частки інвестора в частих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільним підприємством збитків	962	141
Відображено втрати, пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірнім підприємствам збитків	963	141
Відображено збиток дочірніх підприємств	96	14
Зменшено власний капітал дочірнього підприємства внаслідок переоцінки необоротних активів та інвестицій	96	14
Відображено списання втрат від участі в капіталі у порядку закриття рахунка й визначення фінансових результатів	792	96

За дебетом субрахунків 971-977 відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Рахунок 97 «Інші витрати» має такі субрахунки на яких відображається наступна інформація:

- на субрахунку 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» відображається балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією;
- на субрахунку 972 «Втрати від зменшення корисності активів». На даному субрахунку «Втрати від зменшення корисності активів» відображаються втрати від зменшення корисності активів які визнаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів»;
- на субрахунку 974 «Втрати від не операційних курсових різниць» відображаються втрати за активами й зобов'язаннями не операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти;
- на субрахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій;

– на субрахунку 976 «Списання необоротних активів» відображається залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж);

– на субрахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності» відображаються інші витрати звичайної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 «Інші витрати» [16].

За дебетом субрахунку відображаються страхові суми і страхові відшкодування, що виплачені страховиками за договорами страхування (перестраховування), за кредитом списання па рахунок 79 «Фінансові результати».

– на субрахунку 979 «Перестраховування» ведеться облік витрат, що складаються із сум часток страхових платежів, які сплачуються перестраховикам за договорами перестраховування;

За дебетом субрахунку відображаються суми часток страхових платежів, які сплачуються перестраховикам, за кредитом – відображаються повернуті перестраховиками частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) у разі дострокового припинення дії договору перестраховування.

Щомісяця сальдо субрахунку списується в кореспонденції з субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Типова кореспонденція рахунків по обліку інших витрат наведена у табл. 1.11.

Таблиця 1.11 – Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку інших витрат

Зміст операцій	Дебет	Кредит
1	2	3
Відображено списання собівартості реалізованих:		
- довгострокових фінансових інвестицій	971	14
Відображено списання залишкової вартості (на дату реалізації) при реалізації:		
- об'єктів основних засобів	972	10
- об'єктів інших необоротних матеріальних активів	972	11
Відображено втрати від не операційної діяльності від зменшення курсу гривні до іноземної валюти:		

Продовження таблиці 1.11

1	2	3
- за короткостроковими векселями, отриманими від покупців, замовників й інших дебіторів в оплату відвантаженої їм продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг	974	342
- за раніше отриманими авансами під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальників за продукцію, товари, виконані роботи	974	681
Відображено суму уцінки:		
- основних засобів	975	10
- інших необоротних матеріальних активів	975	11
Відображено залишкову вартість при списанні, ліквідації необоротних активів:		
- основних засобів	976	10
- інших необоротних матеріальних активів	976	11
Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією необоротних активів:		
- нараховано заробітну плату працівникам за роботи, пов'язані з ліквідацією	976	661
- нарахування на заробітну плату працівників за ліквідацію необоротних активів до фондів соціального страхування	976	65
Відображено списання інших витрат звичайної діяльності у порядку закриття рахунка й визначення фінансових результатів	793	97

Рахунок 98 «Податок на прибуток» призначений для ведення обліку суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу і визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». За дебетом рахунку відображується нарахована сума податку на прибуток. За кредитом включається до фінансових результатів на рахунку 79 «Фінансові результати».

Рахунок 98 «Податок на прибуток» має такі субрахунки на яких ведеться:

– на субрахунку 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності», ведеться облік нарахованої суми податку на прибуток від звичайної діяльності, що визначається від прибутку, відображеного в бухгалтерському обліку (незалежно від суми прибутку для цілей оподаткування). На цьому субрахунку відображається сума податку на прибуток, яка визначається без

зменшення на суму зменшення податку на прибуток, внаслідок обчислення податку на прибуток від алгебраїчної суми прибутку від звичайної діяльності та збитку від надзвичайних подій (згорнутий результат);

– на субрахунку 982 «Податок на прибуток від надзвичайних подій» ведеться облік нарахованої суми податку на прибуток від надзвичайних подій.

Облік втрат і витрат, пов'язаних з подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному звітному періоді ведеться на рахунку 99 «Надзвичайні витрати» [16]. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До витрат від надзвичайних подій відносяться як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлюваних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів тощо).

Рахунок 99 «Надзвичайні витрати» має такі субрахунки на яких відображається:

– на субрахунку 991 «Втрати від стихійного лиха» ведеться облік втрат від стихійного лиха (повінь, землетрус, град тощо);

– на субрахунку 992 «Втрати від техногенних катастроф і аварій» ведеться облік втрат, понесених підприємством у результаті техногенних катастроф і аварій, що сталися на самому підприємстві чи іншому підприємстві;

– на субрахунку 993 «Інші надзвичайні витрати» ведеться облік втрат від інших надзвичайних подій;

Надзвичайні виграги включаються до фінансової звітності за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності

підприємства внаслідок збитків від надзвичайних подій [9].

Типова кореспонденція рахунків по обліку надзвичайних витрат представлена у табл. 1.12.

Таблиця 1.12 – Типова кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку надзвичайних подій

Зміст операцій	Дебет	Кредит
Відображено списання залишкової вартості необоротних активів загублених, втрачених у результаті стихійного лиха, технічних катастроф і аварій та інших надзвичайних подій:		
- об'єктів основних засобів	99	10
- об'єктів інших необоротних матеріальних активів	99	11
- нематеріальних активів	99	12
Відображено нарахування амортизації необоротних активів, що використовувалися для проведення робіт, пов'язаних із запобіганням або ліквідацією наслідків надзвичайних подій		
- основних засобів	99	131
- інших необоротних матеріальних активів	99	132
- нематеріальних активів	99	133
Відображено списання, повністю або частково незакінчених капітальних інвестицій, втрачених у результаті стихійного лиха, техногенних катастроф і аварій та інших надзвичайних подій	99	15
Відображено списання запасів, втрачених у результаті надзвичайних подій і ліквідації їх наслідків	99	20
Відображено використання готівкових коштів з каси підприємства на покриття витрат, пов'язаних з надзвичайними подіями та на витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків	99	30
Відображено вартість виконаних підрядниками для підприємства робіт і послуг, пов'язаних із запобіганням або ліквідацією наслідків надзвичайних подій	99	63
Відображено нарахування заробітної плати працівникам за виконані ними роботи, які пов'язані із запобіганням або ліквідацією наслідків надзвичайних подій	99	661
Відображено нарахування на зарплату працівників за роботи, які пов'язані із запобіганням або ліквідацією наслідків надзвичайних подій	99	65
Відображено списання витрат, пов'язаних з надзвичайними подіями, що сталися у порядку закриття рахунка й визначення фінансових результатів	794	99

## РОЗДІЛ 2

### ОЦІНКА УПРАВЛІННЯМ ВИТРАТАМИ В ТОВ «СИСТЕМА-ТРЕЙД»

#### 2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

На сьогоднішній день ТОВ «Система-Трейд» входить в п'ятірку найбільших контент-провайдерів України. Також, згідно думки незалежних експертів журналів «Бізнес» та «E-Mobile», платні сервіси, що надаються даною компанією, увійшли в четвірку найкращих, представлених на українському ринку мобільного зв'язку та телекомунікацій.

ТОВ «Система-Трейд» було створене в цілях сприяння прискоренню науково-технічного прогресу, розвитку в країні ринкових відносин, формуванню ринку товарів, послуг і насичення його за рахунок розвитку сфери виробництва, товарообміну, впровадження науково-технічних розробок і технологій, розвитку зовнішньоекономічних зв'язків, виставкової, біржової діяльності з метою розв'язання економічних і соціальних проблем та одержання відповідного прибутку.

Згідно Статуту, видами діяльності Товариства в Україні є:

- комп'ютеризація, програмне забезпечення обчислювальної техніки, засобів зв'язку, прискорене формування ринку програмно-технічних систем і пов'язане з цим обслуговування; комплексні сітьові рішення в галузі інформаційних технологій;
- продаж контент-послуг для мобільних телефонів;
- здійснення видавничої діяльності;
- розробка, виробництво, впровадження, обслуговування, дослідження ефективності систем і засобів технічного захисту інформації, надання послуг у галузі технічного захисту інформації;
- впровадження науково-технічних досягнень, здійснення науково-

дослідних, дослідно-конструкторських і проектних робіт за новими перспективними технологіями в інформатиці, промисловості та в інших галузях господарства;

– проектування, монтаж, пусконаладжувальна та гарантійна підтримка структурованих кабельних систем;

– створення і придбання засобів, технологій та устаткування для технічного переобладнання виробництва, інжиніринг, розробка й упровадження винаходів «ноу-хау» тощо.

Компанія співпрацює в своїй діяльності, а також здійснює спільні акції та кампанії з такими телевізійними каналами, як Новий канал, ТВ-4, НТН.

Партнерами компанії є різноманітні видання та інші організації, кількість яких досягає сотні.

В даний час компанія співпрацює з лідером у сфері цифрових технологій, компанією Самсунг Електронікс Україна.

Всі ці заходи безумовно сприяють розвитку компанії, отриманню досвіду від передових компаній, формуванню організаційної культури в кращих традиціях ведення бізнесу.

Компанія має унікальну технологію свого функціонування, створену висококваліфікованими програмістами. Це надає певні переваги перед фірмами-конкурентами.

Можна виділити дві складових в діяльності компанії, які потребують головної уваги, – це програмне забезпечення технологічного процесу та бази даних, а також, – персонал компанії, головними вимогами до яких мають бути професійність, компетентність, цілеспрямованість.

Компанія територіально знаходиться в м. Києві, в районі Оболонь, де орендує офісне приміщення. Філії та представництва відсутні.

Формою власності Товариства є колективна форма власності, яка має код 20 за КФВ. Компанія використовує в своїй діяльності переважно безготівкову форму розрахунків.

З моменту свого заснування кількість власників Товариства налічувала 2

особи. На сьогоднішній день вона збільшилась до 4 осіб.

Всі власники є фізичними особами, один з яких є технічним директором Товариства. Статутний капітал Товариства становить 60 тис. грн. і розподіляється в наступному порядку:

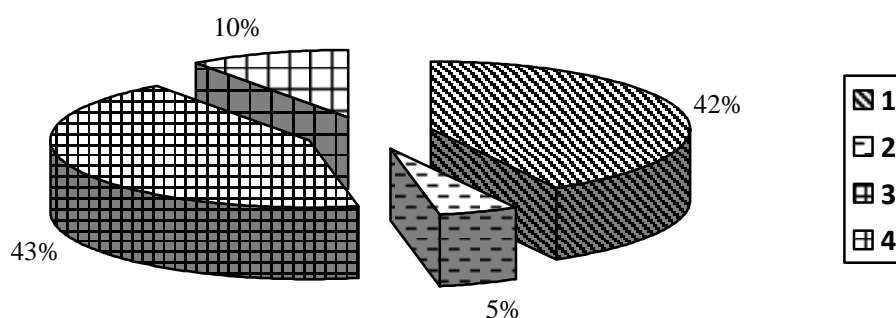


Рисунок 2.1 – Розподіл статутного капіталу ТОВ «Система-Трейд» між його власниками

З огляду на попередньо наведені дані, можна зробити наступні висновки:

- два власники мають приблизно однакові долі у статутному капіталі 42 % та 43 %, що надає їм право контролю за діяльністю Товариства;
- інші власники – фізичні особи (10%) мають право на скликання позачергових Загальних зборів Засновників, якщо це рішення буде одноставним, і (5 %) – власник, який має найменший вплив на діяльність Товариства.

Дане підприємство функціонує на ринку не так давно, проте стабільно розвивається. Особливістю в діяльності Товариства є той аспект, що при відносно невеликих затратах, можна отримувати прибутки. А у випадку залучення належного рівня інвестування, можна очікувати значних прибутків.

На даному етапі свого розвитку масштаби діяльності підприємства є



скромними, проте, в перспективі слід очікувати і збільшення масштабів діяльності, і ефективності та прибутковості [12].

Таблиця 2.1 – Динаміка основних показників діяльності ТОВ «Система-Трейд» у 2015-2017рр.

Показники	Од. виміру	Значення по роках			Ланцюгові темпи зростання	
		2015	2016	2017	6	7
1	2	3	4	5	6	7
Обсяг доходу, всього	тис. грн.	1620,30	2033,16	2325,37	1,25	1,44
у тому числі від реалізації продукції	тис. грн.	1007,12	1424,1	1707,5	1,41	1,7
Випуск основних видів продукції (надання послуг):						
– контент-послуги	тис. грн.	1007,12	1424,1	1707,5	1,41	1,7
– оренда технологічної бази	тис. грн.	613,18	609,06	617,87	0,99	1,01
Середньооблікова чисельність персоналу за рік	чол.	23	25	30	1,09	1,3
Середньорічна чисельність промислово-виробничого персоналу	чол.					
– працівники основної діяльності		19	20	24	1,05	1,26
– робітники допоміжних підрозділів		4	5	6		
Продуктивність праці	тис. грн.	43,79	56,96	56,92	1,3	1,29
Вартість основних засобів у тому числі:		91,62	107,64	139,91	1,17	1,53
– машини та обладнання		68,6	78,32	97,76	1,14	1,25
– інші ОЗ		10,02	11,62	20,15	1,16	1,73
– малоцінні необоротні матеріальні активи	тис. грн.	7,1	11,5	14,7	1,62	2,07
– інструменти, прилади, інвентар (меблі)		5,9	6,2	7,3	1,05	1,24
Частка машин і обладнання у загальній сумі основних засобів	%	74,87	72,76	69,89	0,97	0,96
Фондовіддача основних засобів	грн.	17,69	18,89	16,62	1,07	0,94
Фондовіддача машин і обладнання	грн.	23,62	25,96	23,79	1,09	0,92
Обсяг загальних витрат загалом у тому числі:		983,58	1234,13	1411,50	1,25	1,44
1. на реалізацію продукції		701,83	765,62	888,44	1,09	1,16
– матеріальні витрати	тис. грн.	45,88	46,2	52,0	1,01	1,13
– оплата праці		475,45	521,20	605,44	1,09	1,27
– відрахування на соціальні заходи		175,92	192,84	224,01	1,1	1,16
– амортизація		4,58	5,38	6,99	1,17	1,53
2. інші операційні витрати		281,75	468,51	523,06	1,66	1,12

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	7
Обсяг прибутку, всього		636,72	799,03	913,87	1,25	1,44
- у тому числі від реалізації продукції	тис. грн	305,29	658,48	819,06	2,16	1,24
від іншої діяльності		331,43	140,55	94,81	0,42	0,67
Рентабельність виробництва продукції (надання послуг)	%	31,03	53,36	58,02	1,72	1,09

Аналізуючи дані представлені в таблиці, можна спостерігати зростання основних показників, що характеризують діяльність Товариства.

Підприємство зуміло зайняти свою нішу на ринку, до того ж діяльність даного підприємства є специфічною, в якій присутні елементи новизни, інтелектуальних досягнень та НТП.

Так, за 2 роки дохід підприємства збільшився майже в 1,5 рази, – з 1620,3 тис. грн.. у 2015 році до 2325,37 тис. грн. у 2017 році.

Співвідношення доходу, витрат та прибутку підприємства наведено на рис. 2.2.

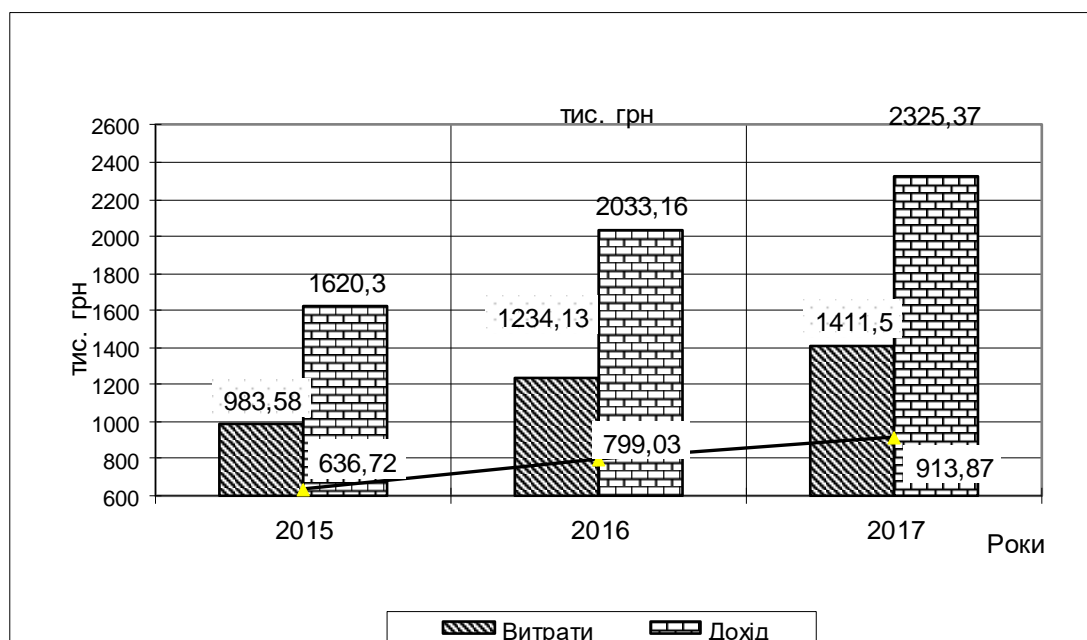


Рисунок 2.2 – Співвідношення доходу, витрат та прибутку ТОВ «Система-Трейд» у 2015-2017рр.

Якщо взяти до уваги динаміку обсягів наданих контент-послуг, то вони також зросли протягом останніх двох років, з 1007,12 тис. грн. у 2015 році до 1707,50 тис. грн. у 2017 році. (рис. 2.3) Це відбулось за рахунок професійної маркетингової політики, високого рівня кваліфікації персоналу, високої якості та новизни послуг, які пропонує підприємство

Підприємство зуміло зайняти свою нішу на ринку, до того ж діяльність даного підприємства є специфічною, в якій присутні елементи новизни, інтелектуальних досягнень та НТП.

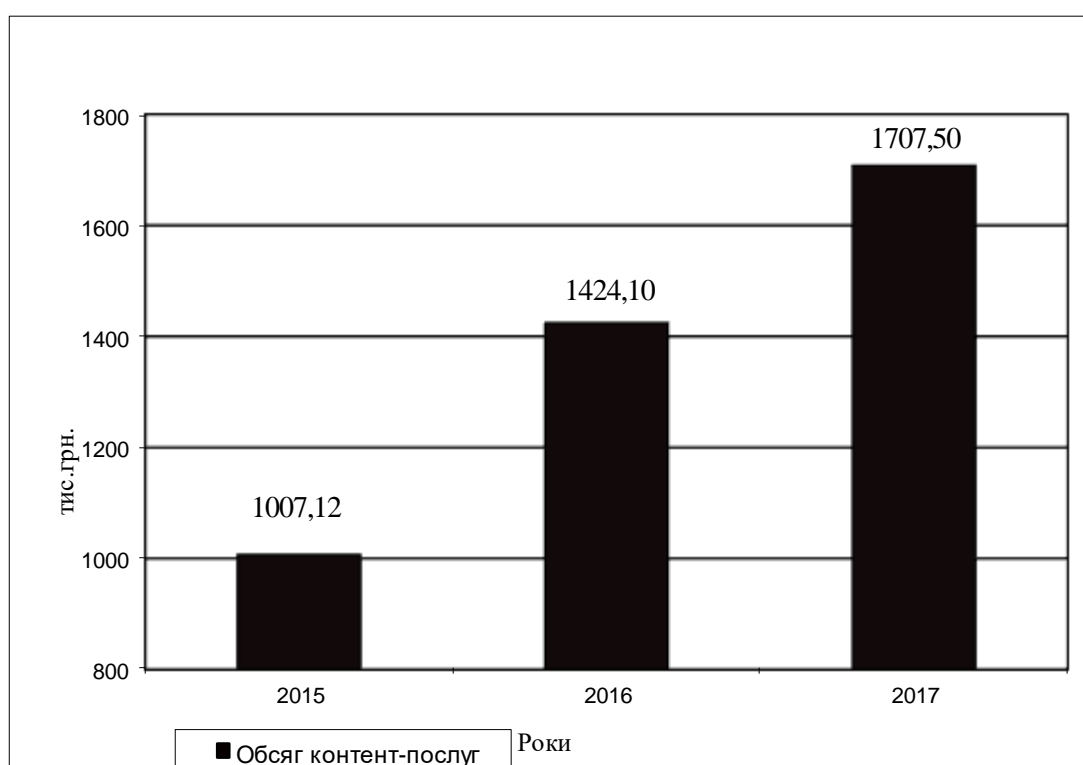


Рисунок 2.3 – Динаміка обсягу наданих послуг у 2015-2017 рр.

На рис. 2.4 зображено графік співвідношення прибутку від реалізації контент-послуг та обсягів їх реалізації. Так, збільшення обсягів реалізації зумовлює збільшення прибутку від реалізації контент-послуг. Тобто, очевидним є той факт, що між цими двома показниками існує пряма залежність.

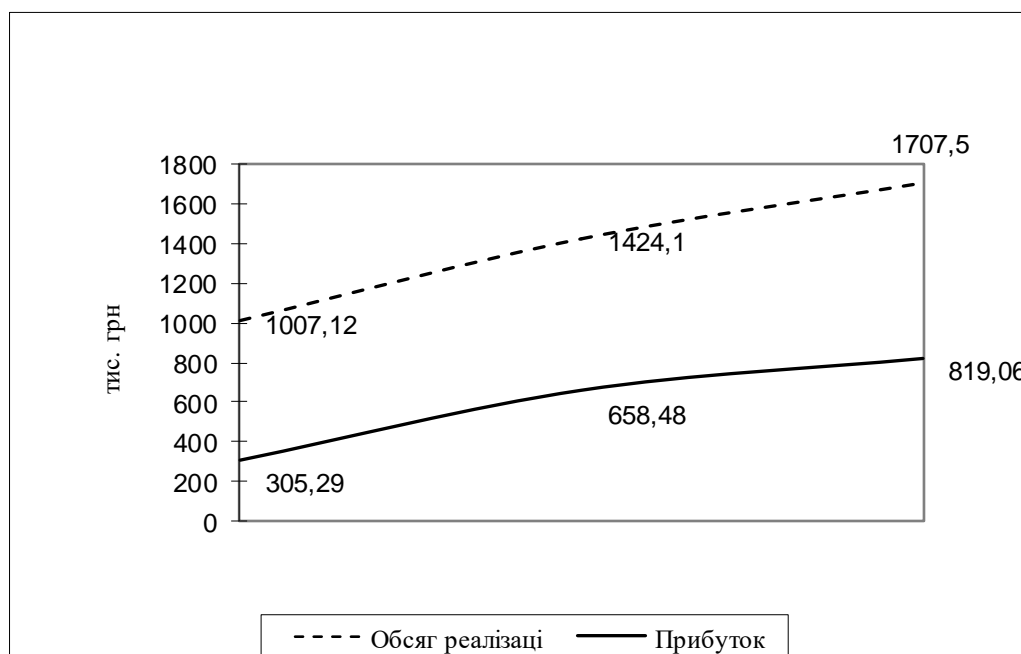


Рисунок 2.4 – Співвідношення прибутку та обсягу реалізації послуг

На рис. 2.5 зображено гістограму, яка характеризує динаміку прибутку від реалізації контент-послуг ТОВ «Система-Трейд» у 2015-2017рр.

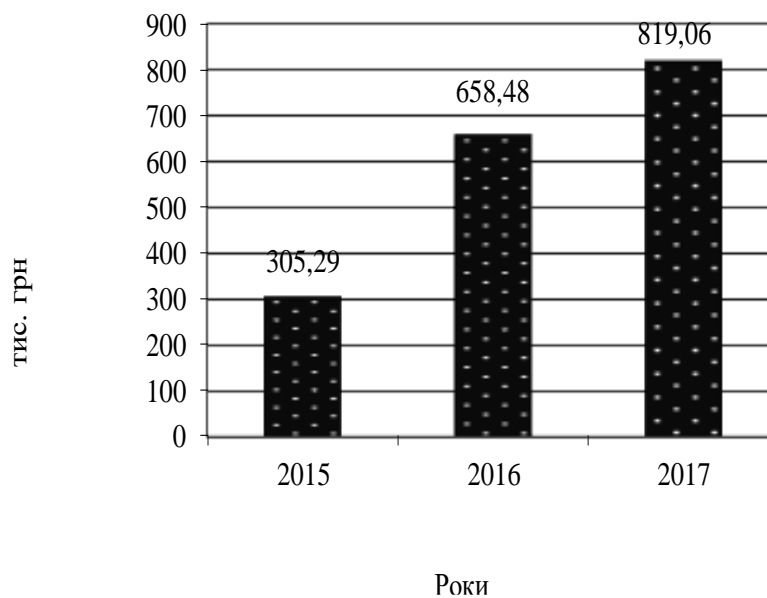


Рисунок 2.5 – Динаміка прибутку від реалізації ТОВ «Система-Трейд» у 2015-2017рр.

Як видно з рисунку, розмір прибутку в 2015 році складав 305,29 тис.

грн., а у 2017 році –819,06 тис. грн., тобто збільшився більш ніж у 2 рази. Це пов'язано з розвитком самого підприємства, але, в першу чергу, зі зростанням обсягу реалізації контент-послуг.

Також, слід відмітити, що продуктивність праці на підприємстві зростає протягом двох років, з 43,79 тис. грн. у 2015 році до 56,92 тис. грн. у 2017 році. Майже однаковими є показники продуктивності праці у 2016 та 2017 рр. Це можна пояснити тим, що при рівномірному зростанні доходів, чисельність працівників збільшувалась нерівномірно, так, у 2015 р. - + 2 особи, у 2017 р. – + 5 осіб.

Динаміка продуктивності праці протягом двох років наведена на рис 2.6.

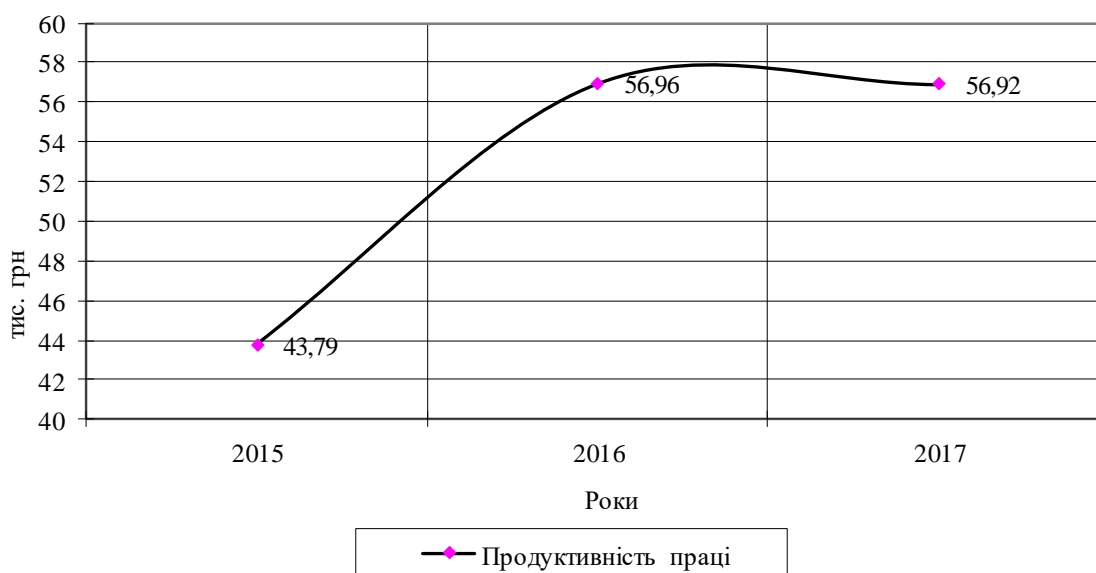


Рисунок 2.6 – Динаміка продуктивності праці персоналу на ТОВ «Система-Трейд» у 2015-2017рр.

Таким чином, тенденції подальшої діяльності даного підприємства тяжіють до постійного розвитку, оновлення, а прогнози діяльності мають оптимістичний характер.

Стратегічно важливим завданням підприємства є завоювання статусу

лідера на ринку, впровадження нових розробок та технологій, введення в дію та розробка нових сервісів та послуг.

Для проведення аналізу діяльності підприємства та умов, в яких воно функціонує, важливим завданням є проведення комплексного аналізу (зовнішнього, проміжного, внутрішнього) та оцінки факторів середовища. Виконання SWOT-аналізу для ТОВ «Система-Трейд» дасть можливість визначити сильні та слабкі сторони в діяльності підприємства та визначити необхідні заходи для розвитку сильних сторін/подолання слабких сторін, використовуючи можливості зовнішнього оточення та зважаючи на загрози, які існують в зовнішньому оточенні підприємства. Виявлення груп факторів зовнішнього середовища наведено в таблиці 2.2 [36].

Таблиця 2.2 – Фактори зовнішнього середовища та їх вплив на підприємство

Групи факторів	Фактор	Прояв	Можливі відповідні дії підприємства
1. Економічні	Розміри та темпи зростання сегменту ринку мобільного зв'язку та інформаційних технологій	Зростання кількості та темпів появи фірм-конкурентів	Посилення свого конкурентного становища, акцент на якість продукції, цінова політика, нові продукти
2. Політичні	Державний контроль і регулювання діяльності підприємств (узагалі); політична ситуація в країні	Забезпечення нормальних умов для функціонування підприємства (система оподаткування, регулювання діяльності фірм-монополістів у галузі); невизначеність середовища функціонування підприємства	Стабільний розвиток підприємства, рівні можливості для розвитку; призупинення темпів діяльності та розвитку
3. Науково-технічні	Науково-технічний прогрес, новизна та специфіка діяльності підприємств галузі; рівень технології	Високі вимоги до науково-технічного рівня діяльності, що забезпечує конкурентоспроможність; вимоги до кваліфікації кадрів високотехнологічних виробництв; вимоги до науково-технічного рівня конкурентоспроможної продукції	Висока кваліфікація персоналу, слідування передовим технологіям в своїй діяльності, швидке реагування на зміни середовища, адаптивність до нових умов функціонування
4. Демографічні	Кількість потенційних споживачів	Структура населення, зміни в окремих групах та в їх доходах	Розробка послуг в напрямку залучення різних груп споживачів, з різним рівнем доходів
5. Інші	Діяльність операторів мобільного зв'язку, політика сприяння	Створення належних умов для функціонування підприємства, надання тендерів, з метою сприяння розвитку підприємств та плідної співпраці	Виконання умов та вимог перед операторами у своїй діяльності, генерування нових ідей, розробка нових видів послуг

Характеристика основних безпосередніх конкурентів підприємства.

До основних конкурентів підприємства належать: ТОВ «Дніпро Телеком» (MOBILEMANIA), ТОВ «Євро-Інформ» (ОТПАД), ТОВ «Еспарт-Україна» (LOGIZMO). Перші з двох підприємств-конкурентів знаходяться в м. Дніпропетровськ, проте, мають свої представництва і в м. Київ, і є підприємствами з іноземними інвестиціями. Останнє з підприємств-конкурентів знаходиться в м. Київ, і є підприємством з іноземним капіталом.

Обсяги діяльності конкурентів є досить масштабними, особливо у першого конкурента. В цьому році дане підприємство було визнане найкращим контент-провайдером на кіно-контент фестивалі, проведеному оператором мобільного зв'язку МТС. Масштаби діяльності двох інших конкурентів мають тенденцію до постійного зростання.

Конкурентна боротьба даних підприємств ведеться переважно в маркетинговій сфері, тобто, завоювання рекламного простору, а також, збільшення кількості партнерів, підвищення якості продукції, розширення асортименту продукції/послуг, підвищення якості сервісного обслуговування тощо. Результати аналізу конкурентів підприємства наведені в таблиці 2.3 [12].

Таблиця 2.3 – Матриця конкурентного профілю ТОВ «Система-Трейд»

Ключові фактори успіху	Оцінка фактора	MOBILEMANIA		ОТПАД		LOGIZMO	
		Рейтинг	Загальна оцінка	Рейтинг	Загальна оцінка	Рейтинг	Загальна оцінка
1. Частка ринку	0,15	4	0,6	3	0,45	2	0,3
2. Завоювання рекламного простору	0,20	4	0,8	3	0,6	2	0,4
3. Фінансові можливості	0,10	4	0,4	2	0,2	3	0,3
4. Якість продукції (послуг)	0,40	2	0,8	3	1,2	2	0,8
5. Асортимент	0,15	3	0,45	3	0,45	2	0,3
Усього	1,0		3,05		2,90		2,10

Аналіз факторів внутрішнього середовища наведено в табл. 2.4 [36].

Таблиця 2.4 – Сильні та слабкі сторони підприємства

Підсистеми внутрішнього середовища	Сильні сторони	Слабкі сторони
Загальні характеристики підприємства	Імідж підприємства, наявність чітко визначених цілей та стратегій; конкурентоспроможність підприємства, можливість конкуренції з вітчизняними та зарубіжними організаціями; фаза «життєвого циклу» підприємства - зростання	Рівень спеціалізації та можливості виробничої диверсифікації; капітало-, науко-, трудомісткість та ін. продукції; додана вартість продукту
Маркетингова сфера (фактори конкурентоспроможності)	Рівень продажу та вартість розподілу; наявність стратегій завоювання та зростання потенціалу ринку; система ціноутворення та еластичність цін щодо попиту/пропозиції; якість і конкурентоспроможність продукції	Розміри сегмента ринку (ринків), який обслуговує підприємство, можливості завоювання нових ринків; витрати на дослідження ринку, розподіл і просування товарів (система ФОПСТИЗ)
Виробнича сфера (техніка та технологія)	Можливості змін у технології та технічному оснащенні, рівень технології (фаза її «життєвого циклу») та технологічність продукції, що виробляється (можливості технологічної диверсифікації); якість виробництва, використання комп'ютерних технологій; забезпеченість виробництва сировиною, матеріалами, обладнанням, робочою силою (загальний потенціал), а також наявність варіантів переходу на нові сировину, матеріали і т.ін.	Рівень патентного захисту технології та продукції; витрати на виробництво та можливість встановлення конкурентних цін; виробничі потужності та їхнє завантаження (наявність резерву та «надпотужностей»), можливості економії на масштабах виробництва
Сфера фінансів	Джерела фінансування та фінансова стабільність; готівка (cash-flow); розміри власного (акціонерного) капіталу, активи та потрібний для розвитку капітал	Розміри заборгованостей; прибутковість (маса прибутку, рентабельність, ROE, ROA, ROI та ін.)
Сфера НДПКР	Наявність і рівень дослідницько-експериментальної бази; професійно-кваліфікаційний потенціал служб НДПКР	Рівень інвестицій у НДПКР
Сфера організації та управління	Підприємницька орієнтація та політика ведення бізнесу; використання системи стратегічного управління; неформальна система управління підприємством; техніко-організаційний рівень виробництва, рівень координації та інтеграції	Рівень розвитку аналітичних підсистем; технологія управління й специфіка інформаційних систем (процес керівництва, розробка і виконання рішень, контролю, регулювання)
Персонал	Можливість залучення та ефективного використання висококваліфікованих кадрів; компетентність керівників і підлеглих; структура і рівень кваліфікації персоналу, динаміка робочої сили	Система заробітної плати та рівень доходів робітників, «участь у прибутках»; методи добору, атестації підготовки, просування, підвищення кваліфікації та перекваліфікації кадрів
Організаційна культура	«Атмосфера», «клімат» у колективі; мотивація діяльності, системи матеріальної та нематеріальної винагороди; стиль керівництва	Цінності й норми, що визнаються всіма (в тому числі трудова дисципліна та мораль); система комунікації

Аналіз діяльності підприємства за допомогою матриці SWOT- аналізу наведено в таблиці 2.5.



Таблиця 2.5 – Матриця SWOT- аналізу

		Зовнішнє середовище	
1	2	3	4
		<p>Можливості (шанси)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Розвиток економіки країни.</li> <li>2. Соціально-політична стабільність.</li> <li>3. Обґрунтоване законодавство.</li> <li>4. Обслуговування додаткових груп споживачів.</li> <li>5. Входження у нові ринки (сегменти).</li> <li>6. Розширення виробництва для задоволення потреб споживачів.</li> <li>7. Споріднена диверсифікація.</li> <li>8. Товари з доповненнями.</li> <li>9. Вертикальна інтеграція.</li> <li>10. Можливість руху в бік більш привабливих стратегічних груп.</li> <li>11. Самозаспокоєність ключових конкурентів.</li> <li>12. Швидке зростання ринку.</li> </ol>	<p>Загрози</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Велика ймовірність виникнення нових конкурентів (в т. ч. іноземних).</li> <li>2. Зростання збуту товарів-замінників.</li> <li>3. Уповільнений темп зростання ринку або спад.</li> <li>4. Зростання тиску конкурентів.</li> <li>5. Тенденції до рецесії та скорочення ділового циклу.</li> <li>6. Технологічні прориви в інших країнах, що зменшують конкурентоспроможність вітчизняної продукції.</li> <li>7. Виникнення труднощів при укладанні договорів із постачальниками та споживачами.</li> <li>8. Зміни в потребах і смаках споживачів.</li> <li>9. Негативні демографічні зміни.</li> <li>10. Соціально-політична нестабільність.</li> </ol>
Внутрішнє середовище	<p>Сильні сторони</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Імідж підприємства, наявність чітко визначених цілей та стратегій; конкурентоспроможність підприємства, можливість конкуренції з вітчизняними та зарубіжними організаціями; фаза «життєвого циклу» підприємства – зростання.</li> <li>2. Рівень продажу та вартість розподілу; наявність стратегій завоювання та зростання потенціалу ринку; система ціноутворення та еластичність цін щодо попиту/пропозиції; якість і конкурентоспроможність продукції.</li> <li>3. Можливості змін у технології та технічному оснащенні, рівень технології (фаза її «життєвого циклу») та технологічність продукції, що виробляється (можливості технологічної диверсифікації); якість виробництва, використання комп'ютерних технологій; забезпеченість виробництва сировиною, матеріалами, обладнанням, робочою силою (загальний потенціал), а також наявність варіантів переходу на нові сировину, матеріали і т.ін.</li> <li>4. Джерела фінансування та фінансова стабільність; готівка (cash-flow); розміри власного (акціонерного) капіталу, активи та потрібний для розвитку капітал.</li> <li>5. Наявність і рівень дослідницько-експериментальної бази; професійно-кваліфікаційний потенціал служб</li> </ol>	<p>Поле СiМ (заходи)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– сприяння зростанню конкурентоспроможності продукції, підвищення якості послуг, що надаються, зростання масштабів діяльності, прибутковості діяльності з метою інтеграції в національний економічний простір в даній галузі та сприяння розвитку даного сегменту ринку;</li> <li>– своєчасна та повна сплата податків та платежів до бюджету;</li> <li>– нарощування технологій надання послуг, використання нових технологій та передових досягнень в даній галузі;</li> <li>– створення нових послуг для повного забезпечення потреб та побажань споживачів;</li> <li>– використання стратегії зростання для збільшення власної частки на ринку в даній галузі;</li> <li>– застосування стратегії фокусування у випадку послаблення конкурентних позицій на ринку з подальшою диверсифікацією діяльності;</li> </ul>	<p>Поле СiЗ (заходи)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– утримання конкурентних позицій на ринку в даній галузі;</li> <li>– підвищення якості послуг, що надаються зі збереженням конкурентних цін;</li> <li>– досягнення стабільності у функціонуванні, наявності властивостей гнучкості та адаптивності операційної системи та інших підсистем підприємства до несприятливих змін зовнішнього оточення;</li> <li>– збільшення витрат на НДПКР, розробка, освоєння та застосування нових передових технологій ведення бізнесу в даній галузі;</li> <li>– підтримка іміджу та розвиток організаційної культури, слідування кращим традиціям ведення бізнесу;</li> <li>– орієнтація на потреби споживачів, здатність до переорієнтації діяльності відповідно до нових потреб та вимог споживачів;</li> <li>– наявність здатності до переорієнтації діяльності на нову цільову аудиторію</li> </ul>

## Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4
	<p>НДПКР.</p> <p>6. Підприємницька орієнтація та політика ведення бізнесу; використання системи стратегічного управління; неформальна система управління підприємством; техніко-організаційний рівень виробництва, рівень координації та інтеграції.</p> <p>7. Можливість залучення та ефективного використання висококваліфікованих кадрів; компетентність керівників і підлеглих; структура і рівень кваліфікації персоналу, динаміка робочої сили.</p> <p>8. «Атмосфера», «клімат» у колективі; мотивація діяльності, системи матеріальної та нематеріальної винагороди; стиль керівництва.</p>	<p>– особлива увага до професійності, компетентності та кваліфікації кадрів; – вкладання коштів у підвищення рівня кваліфікації та підготовки кадрів та управлінського персоналу; значна увага до розвитку організаційної культури</p>	<p>– (зміна віку, соціального статусу іт.ін.); наявність резервів потужності діяльності, фінансово-матеріальних активів та ресурсів на випадок нестабільної ситуації в країні</p>
	<p>Слабкі сторони</p> <p>1. Рівень спеціалізації та можливості виробничої диверсифікації; капітало-, науко-, трудомісткість та ін. продукції; додана вартість продукту.</p> <p>2. Розміри сегмента ринку (ринків), який обслуговує підприємство, можливості завоювання нових ринків; витрати на дослідження ринку, розподіл і просування товарів (система ФОПСТИЗ).</p> <p>3. Рівень патентного захисту технології та продукції; витрати на виробництво та можливість встановлення конкурентних цін; виробничі потужності та їхнє завантаження (наявність резерву та «надпотужностей»), можливості економії на масштабах виробництва.</p> <p>4. Розміри заборгованостей; прибутковість (маса прибутку, рентабельність, ROE, ROA, ROI та ін.).</p> <p>5. Рівень інвестицій у НДПКР.</p> <p>6. Рівень розвитку аналітичних підсистем; технологія управління й специфіка інформаційних систем (процес керівництва, розробка і виконання рішень, контролю, регулювання).</p> <p>7. Система заробітної плати та рівень доходів робітників, «участь у прибутках»; методи добору, атестації підготовки, просування, підвищення кваліфікації та перекваліфікації кадрів.</p> <p>8. Цінності й норми, що визнаються всіма (в тому числі трудова дисципліна та мораль); система комунікації.</p>	<p>Поле СЛМ (заходи)</p> <p>– поглиблення рівня спеціалізації та диверсифікації діяльності з метою обслуговування додаткових груп споживачів; – впровадження стратегії розширення сегменту ринку, на якому функціонує підприємство, збільшення витрат на маркетингові заходи та дослідження ринку, вдосконалення системи збуту та використання ефективних каналів розподілу; – нарощення виробничих потужностей та наявність резерву потужностей на випадок несприятливих подій та змін навколишнього середовища; – реструктуризація боргів, зростання показників прибутковості; – пошук джерел фінансування з метою збільшення рівня інвестицій у НДПКР; – вдосконалення технологій управління діяльністю підприємства; – вдосконалення системи заробітної плати, витрат на соціальні заходи, сприяння підвищенню доходів працівників та їх участі у прибутках підприємства; – налагодження ефективної системи комунікацій між працівниками</p>	<p>Поле СЛЗ (заходи)</p> <p>– утримання конкурентних позицій на ринку в даній галузі; – підвищення якості послуг, що надаються зі збереженням конкурентних цін; – впровадження стратегії розширення сегменту ринку, на якому функціонує підприємство, збільшення витрат на маркетингові заходи та дослідження ринку, вдосконалення системи збуту та використання ефективних каналів розподілу; – досягнення стабільності у функціонуванні, наявність властивостей гнучкості та адаптивності операційної системи та інших підсистем підприємства до несприятливих змін зовнішнього оточення; – нарощення виробничих потужностей та наявність резерву потужностей на випадок несприятливих подій та змін навколишнього середовища; – реструктуризація боргів, зростання показників прибутковості; – наявність резервів потужності діяльності, фінансово-матеріальних активів та ресурсів на випадок нестабільної ситуації в країні</p>

## 2.2 Аналіз управління витратами та його вплив на формування операційного прибутку підприємства

Для детального розгляду даного питання потрібно ретельно дослідити сутність таких понять та процесів як виробнича собівартість, собівартість реалізованої продукції (послуг), структура собівартості, планування або складання кошторису витрат, облік та контроль витрат, а також взаємозв'язок витрат з категоріями конкурентоспроможності та їх вплив на формування системи ціноутворення. Також, одним із ключових завдань є дослідження системи управління витратами на підприємстві.

Собівартість є синтетичним показником, який характеризує витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції (послуг). Дане визначення включає такі важливі положення:

- собівартість відображає, скільки і яких ресурсів було використано;
- величина використаних ресурсів представлена у грошовому виразі;
- визначення собівартості завжди співвідноситься з конкретними цілями та завданнями.

Такими завданнями можуть бути виробництво продукції, функціонального відділу або будь-який інший предмет чи вид діяльності, для яких бажано визначити використання ресурсів у грошовому виразі. Виріб (послуга), організаційний підрозділ, вид діяльності, на які відносять витрати, являє собою об'єкт витрат.

Слід зазначити, що з різних причин на практиці немає повної відповідності між дійсними витратами на виробництво і собівартістю продукції. Так, згідно з чинним порядком не включаються у собівартість продукції, а відшкодовуються за рахунок прибутку або інших джерел витрати на підготовку та освоєння нової продукції серійного та масового виробництва.

Водночас, включаються у собівартість продукції такі витрати, які не

мають прямого зв'язку з виробництвом, а також непродуктивні витрати, пов'язані з виробничою діяльністю (наприклад, втрати від браку).

Склад витрат, які включаються у собівартість продукції, може дещо змінюватись з різних практичних міркувань. Але загальною тенденцією таких змін має бути повніше відображення в собівартості дійсних витрат на виробництво продукції. Ці міркування стосуються собівартості продукції за умов повного калькулювання витрат.

Розгляд питання щодо структури собівартості пов'язаний з угрупованням витрат за економічними елементами.

Структура собівартості – це поелементний її склад, обчислений у відсотковому відношенні до загальної суми витрат.

Розрізняють такі елементи в структурі собівартості: матеріальні витрати, затрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

Групкування витрат за наведеними елементами дає можливість сформулювати кошторис витрат на виробництво та визначити ресурсну структуру собівартості на підприємстві, що надзвичайно важливо для факторів формування та зниження собівартості продукції.

Порядок розробки кошторису виробництва може бути різним залежно від стадії планування, стану інформаційної бази та розміру підприємства. На стадії прогнозних оцінок величини витрат кошторис виробництва можна скласти за допомогою коригування фактичних витрат за минулий період.

Елементи фактичних витрат коригуються на прогнозні коефіцієнти зміни обсягу виробництва, кількості персоналу, та вартості основних фондів з урахуванням закономірності динаміки витрат, ймовірної зміни норм і цін (тарифів). Більш обґрунтовано кошторис виробництва обчислюється за кожним елементом на підставі планових обсягів продукції (послуг), норм і цін (тарифів) [8].

Для даного підприємства таке обчислення буде узагальнюючим.

Таким чином, структура собівартості продукції (послуг) даного

підприємства у відсотках (%) та її динаміка по роках наведені в таблиці 2.6 [12].

Таблиця 2.6 – Структура собівартості одиниці контенту (%) у 2015-2017 рр.

Елементний склад структури собівартості одиниці контенту	Структура собівартості, у %			Ланцюгові темпи зростання	
	2015	2016	2017		
1. Витрати на нематеріальні активи (MP3-файли, вартість відповідного програмного забезпечення, ресурси мережі Internet)	10	8,63	8,63	0,86	1
2. Затрати на оплату праці (композитори, дизайнери, програмісти)	60	61	61	1,02	1
4. Відрахування на соціальні заходи	22,2	22,57	22,57	1,02	1
3. Амортизація (комп'ютерна техніка, програмне забезпечення)	5	5	5	1	1
5. Інші операційні витрати (послуги зв'язку)	2,8	2,8	2,8	1	1

На основі наведених даних структури собівартості можна зробити висновок, що виробництво (процес створення одиниці контенту) є трудомістким, так як левову частку складають витрати на оплату праці.

Розгляд питання щодо виробничої собівартості пов'язаний з угрупованням витрат за статтями калькуляції.

Особливістю при визначенні об'єкту калькулювання та калькуляційних одиниць для даного підприємства є той факт, що вони не збігаються для виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції (послуг).

Типова номенклатура статей калькуляції собівартості одиниці продукції на виробничому підприємстві складається з таких калькуляційних статей витрат:

- сировина та матеріали;
- зворотні відходи (віднімаються);
- закуплені напівфабрикати та комплектуючі;
- паливо та енергія на технологічні цілі;
- витрати на оплату праці (основна та додаткова);

- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- витрати внаслідок технічного неминучого браку;
- загальногосподарські витрати;
- інші виробничі витрати;
- поза виробничі витрати.

Сума перших дев'яти статей становить виробничу собівартість продукції [8].

Що ж стосується даного підприємства, то процедура калькулювання виробничої собівартості за статтями витрат майже відсутня, як і слабо розвинуто механізм розрахунку, обліку, аналізу, контролю даного показника.

Це пов'язано зі специфікою самого бізнесу, яким займається підприємство, його новизною, перебуванням даного виду діяльності на стадії свого початкового розвитку. Також, собівартість не є визначальним компонентом у складі прибутку даного підприємства. Головна увага зосереджена на обсягах реалізації продукції (контент-послуг), так як від їх розміру залежить розмір прибутку підприємства.

Зважаючи на вищезазначене, приблизна номенклатура статей калькуляції виробничої собівартості одиниці контенту на даному підприємстві має такий вигляд:

- нематеріальні активи (файли MP3, jpeg, gif, java, програмне забезпечення, спеціальні програмні продукти та розробки);
- енергія на технологічні цілі (для створення одиниці контенту та завантаження її в базу даних);
- витрати на оплату праці (оплата праці композиторів, дизайнерів, програмістів);
- відрахування на соціальні заходи (ставки відрахувань на обов'язкове пенсійне страхування, соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, страхування від нещасних випадків);

- витрати на утримання та експлуатацію устаткування (комп'ютерна техніка, програмне забезпечення);
- загально виробничі витрати.

Розрахунок виробничої собівартості одиниці контенту та його динаміка по роках у вартісному вираженні (грн.) наведені в таблиці 2.7 [12].

Таблиця 2.7 – Калькуляція виробничої собівартості одиниці контенту у 2015-2017 рр.

Номенклатура статей калькуляції виробничої собівартості одиниці контенту	Вартісне вираження виробничої собівартості одиниці контенту , грн.			Ланцюгові темпи зростання	
	2015	2016	2017		
1. Змінні витрати	6,98	11,38	21,24	1,63	1,87
1.1 нематеріальні активи (файли MP3, jpeg, gif, java)	3,29	5,38	8,38	1,64	1,56
1.2 інші нематеріальні активи (програмне забезпечення, спеціальні програмні продукти та розробки)	2,03	3,88	8,97	1,91	2,31
1.3 енергія на технологічні цілі (для створення одиниці контенту та завантаження її в базу даних)	1,66	2,12	3,89	1,28	1,83
2. Постійні витрати	62,79	63,75	63,75	1,02	1
2.1 витрати на оплату праці (оплата праці композиторів, дизайнерів, програмістів)	41,86	42,56	42,56	1,02	1
2.2 відрахування на соціальні заходи (ставки відрахувань на обов'язкове пенсійне страхування, соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, страхування від нещасних випадків)	15,49	15,75	15,75	1,02	1
2.3 витрати на утримання та експлуатацію устаткування (комп'ютерна техніка, програмне забезпечення)	3,49	3,49	3,49	1	1
2.4 загально виробничі витрати	1,95	1,95	1,74	1	0,89
Всього	69,77	75,13	84,99	1,08	1,13

Виробничу собівартість контент-послуг формують переважно постійні витрати або регресуючі витрати, які змінюються повільніше порівняно зі зміною обсягів виробництва.

В ході подальшого аналізу витрат на даному підприємстві, можна відмітити появу певних рис економічного механізму формування витрат, не

пов'язаних з виробничою собівартістю. Це пов'язано з тим, що певні види витрат вже набувають вагомого значення для отримання прибутку, його оцінки і розподілу, і для діяльності підприємства взагалі.

Таким чином, в процесі здійснення господарської діяльності, крім виробничих витрат, у підприємства виникають також витрати, пов'язані з:

- формуванням собівартості реалізованої продукції (послуг);
- наявністю об'єктів оподаткування (податок на додану вартість, акцизний збір, податок на прибуток);

- управлінням підприємством (адміністративні витрати);

- реалізацією продукції (послуг) (витрати на збут);

- фінансовою діяльністю;

- інвестиційною діяльністю;

- втратами від участі в капіталі;

- надзвичайними подіями;

- виплатою дивідендів [8].

Для даного підприємства собівартість реалізованої продукції (послуг) потребує більшої уваги, так як безпосередньо формує витрати підприємства та забезпечує його доходи при передачі продукції споживачам. Витрати визначаються як добуток кількості реалізованої продукції на її виробничу собівартість.

Витрати підприємства на податкові платежі безумовно потребують уваги. Так, на даному підприємстві сформований певний механізм управління ними. Облік та розрахунок витрат на податкові платежі здійснюється бухгалтерією. Аналіз та контроль за цими витратами здійснює фінансовий директор разом з головним бухгалтером.

Податкові платежі підприємства залежать від наявних об'єктів оподаткування, ставок податків та податкової політики держави в сфері податкових пільг. Підприємство є платником податку на прибуток по ставці 20%, податку на додану вартість. Підприємство пільгами не користується.

Витрати на збут займають особливе місце під час аналізу витрат



підприємства, так як безпосередньо впливають на обсяги реалізації контент-послуг. Вони можуть бути прогресуючими, пропорційними та дегресуючими, залежно від стадії життєвого циклу підприємства/продажу контент-послуг.

На сьогоднішній день велику увагу на підприємстві приділяють маркетинговій діяльності. Здійснення рекламної діяльності та використання pr-технологій є ключовим аспектом для отримання бажаного рівня прибутку. Даний вид витрат ретельно планується та аналізується маркетологами компанії. Розрахунок таких витрат проводять виходячи з вартості надання послуг сторонніми організаціями, що займаються рекламною діяльністю, різними промо-агенціями, рекламними агенціями; розміщення реклами власної продукції (послуг) в різних друкованих періодичних виданнях, засобах масової інформації, Інтернет сторінках з високим рівнем відвідуваності тощо.

Найефективнішими заходами збуту продукції є засоби масової інформації, переважно телебачення, розкручені періодичні видання, з великою читацькою аудиторією та тиражем, та розкручені Інтернет-сайти.

На даному підприємстві здійснюється планування витрат на рекламу, що має суттєве значення для формування бажаного обсягу реалізованих контент-послуг. Даний процес проходить в 3 етапи, рис. 2.8.

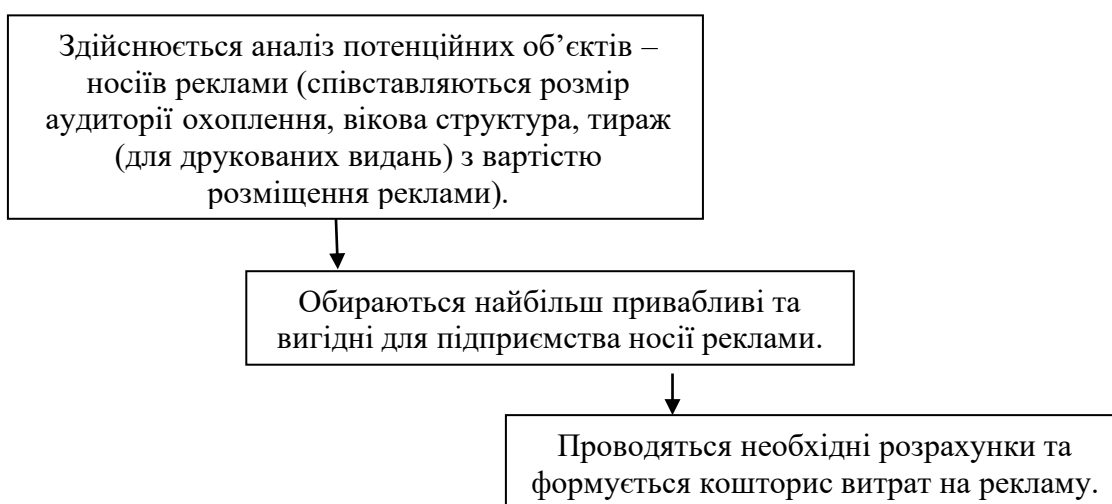


Рисунок 2.8 – Процес планування витрат на рекламу в ТОВ «Система-Трейд»

Для наочності того, як на підприємстві розраховується доцільність розміщувати рекламу своєї продукції в тому чи іншому друкованому виданні, можна навести такий приклад.

Підприємство хоче розмістити рекламу в журналі «Viva». Вартість однієї сторінки (полоси) реклами становить 1500 у.о. Постає питання – яким має бути обсяг реалізації контент-послуг, щоб отримати, принаймні, нульовий прибуток?

З досвіду минулих періодів встановлено, що 2/3 обсягу реалізації здійснюється через мережу оператора мобільного зв'язку Київстар, а 1/3 – через мережу оператора мобільного зв'язку МТС. Тобто, вартість реклами розподілиться між операторами так: Київстар – 1000 у.о., МТС – 500 у.о. Ціна реалізації однієї одиниці контенту через мережі операторів мобільного зв'язку (транзакції) становить 1,6 у.о. Прибуток підприємства з однієї такої транзакції по операторам складає: Київстар – 0,88 у.о. (1,6 – 30% (відрахування оператору Київстар) – 15% (комісійна винагорода за використання авторських та суміжних прав)); МТС – 0,56 у.о. (1,6 – 50% (відрахування оператору МТС) – 15% (комісійна винагорода за використання авторських та суміжних прав)).

Щоб визначити необхідний обсяг реалізації одиниць контенту (кількість транзакцій), треба  $1000/0,88$  та  $500/0,56$ . Результатом будуть кількість транзакцій по Київстар - 1140, МТС - 893. Отже, щоб отримати нульовий прибуток, обсяг реалізації має становити приблизно 2000 одиниць контенту (транзакцій).

Виходячи з середнього рівня обсягу реалізації контент-послуг за місяць, можна вирахувати строки, коли підприємство отримає нульовий прибуток та коли відбудеться його збільшення.

В таблиці 2.8 наведені витрати підприємства, не пов'язані з виробничою собівартістю продукції та їх динаміка по роках [12].

Таблиця 2.8 – Склад витрат ТОВ «Система-Трейд» відносно їх включення до собівартості реалізованої продукції у 2015-2017 рр.

Номенклатура статей витрат, не пов'язаних з виробничою собівартістю	Вартісне вираження, у тис. грн.			Ланцюгові темпи зростання	
	2015	2016	2017	5	6
1	2	3	4	5	6
1. Собівартість реалізованої продукції (1.1*1.2)	7,83	11,87	16,13	1,52	1,36
1.1 Кількість реалізованої продукції, тис. од.	111,9	158,23	189,72	1,41	1,2
1.2 Виробнича собівартість одиниці контенту	0,07	0,075	0,085	1,07	1,13
2. Адміністративні витрати	91,41	139,42	121,67	1,53	0,87
2.1 загальні витрати (організаційні витрати)	37,75	55,78	48,67	1,48	0,87
2.2 витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу	13,71	20,91	18,25	1,53	0,87
2.3 витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, водопостачання, охорона)	18,13	27,88	24,33	1,54	0,87
2.4 винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, щодо оцінки майна та ін.)	2,74	4,18	3,65	1,53	0,87
2.5 витрати на зв'язок (поштові, телефонні, факс, мобільний зв'язок)	5,39	9,76	8,53	1,81	0,87
2.6 амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання	4,56	6,98	6,08	1,53	0,87
2.7 плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків	1,82	2,78	2,43	1,53	0,87
2.8 інші витрати загальногосподарського призначення	7,31	11,15	9,73	1,53	0,87
3. Витрати на збут	537,71	585,98	679,53	1,09	1,16
3.1 оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торгівельним агентам та працівникам підрозділів, які забезпечують збут (в розмірі 10% від суми прибутку, яку отримує підприємство від дій таких осіб)	188,20	216,81	237,84	1,15	1,09
3.2 витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг)	215,08	222,67	271,81	1,04	1,22
3.3 витрати на відрядження працівникам, які зайняті збутом	16,13	23,44	20,39	1,45	0,87

Продовження таблиці 2.8

1	2	3	4	5	6
3.4 витрати на утримання основних засобів, інших нематеріальних активів, пов'язаних із збутом готової продукції (орендна плата за номери короткого доступу, надані операторами мобільного зв'язку, оплата за використані ресурси мережі Internet, розміщення серверу на технічному майданчику, web-hosting та домени)	53,77	58,60	67,95	1,09	1,16
3.5 витрати на гарантійне обслуговування	21,51	17,58	20,39	0,82	1,16
3.6 інші витрати, пов'язані зі збутом контент-послуг (комісійна винагорода за використання авторських та суміжних прав в розмірі 15% від вартості проданих одиниць контенту)	43,02	46,88	61,15	1,09	1,3
4. Інші операційні витрати	22,85	59,75	81,12	2,61	1,36
4.1 витрати на дослідження та розробки	15,99	38,83	60,84	2,43	1,57
4.2 сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування в резерв по сумнівним боргам	0,69	2,99	2,43	4,33	0,81
4.3 визнані штрафи, пені, неустойки	0,46	2,99	1,62	6,5	0,54
4.4 інші витрати операційної діяльності	5,71	14,94	16,22	2,62	1,09
5. Податкові платежі	323,78	437,11	513,05	1,35	1,17
Всього	983,58	1 234,13	1411,50	1,25	1,14

Важливим моментом при аналізі витрат підприємства є їх участь у формуванні прибутку. Отже, необхідно розглянути механізм формування прибутку в ТОВ «Система-Трейд». Згідно з формою №2 «Звіт про фінансові результати» механізм формування чистого прибутку підприємства наведено в таблиці 2.9 [12].

Таблиця 2.9 – Формування прибутку в ТОВ «Система-Трейд» у 2015-2017рр.

Елементний склад прибутку	Значення у тис. грн.		
	2015	2016	2017
1	2	3	4
Дохід (виручка від реалізації)	1007,12	1424,1	1707,5
-			
ПДВ	167,85	237,35	284,58
=			
Чистий дохід (виручка від реалізації)	839,27	1186,75	1422,92
-			
Собівартість реалізованої продукції	7,83	11,87	16,13

Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4
=			
Валовий прибуток (збиток) від реалізації продукції	831,44	1174,88	1406,79
+			
Інші операційні доходи	669,49	675,64	596,85
-			
Адміністративні витрати	91,41	139,42	121,67
+			
Витрати на збут	537,71	585,98	679,53
+			
Інші операційні витрати	22,85	59,75	81,12
=			
Прибуток (збиток) від операційної діяльності	848,96	1065,37	1218,49
+			
Дохід від участі в капіталі та інші фінансові доходи, інші доходи	-	-	-
-			
Фінансові витрати, витрати від участі в капіталі, інші витрати	-	-	-
=			
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	848,96	1065,37	1218,49
-			
Податок на прибуток від звичайної діяльності	212,24	266,34	304,62
=			
Чистий прибуток (збиток)	636,72	799,03	913,87

Аналізуючи дані табл. 2.9, необхідно визначити темпи зростання чистого прибутку. Так, порівняно з 2015 роком, обсяг чистого прибутку у 2016 році збільшився в 1,25 рази; а у 2017 році обсяг чистого прибутку збільшився в 1,14 рази, порівняно з 2016 роком.

### 2.3 Аналіз системи управління витратами на підприємстві

Логічним продовженням розгляду питання про інструментарій управління витратами на даному підприємстві є розгляд питання щодо наявності на ньому системи управління витратами. Також, особливу увагу слід приділити таким питанням: склад і характеристика елементів системи управління витратами, зв'язки між ними, управлінський і фінансовий аспекти формування витрат підприємства.

Управління витратами на підприємстві можна визначити як взаємопов'язаний комплекс робіт, які формують коригуючі впливи на процес здійснення витрат під час господарської діяльності підприємства, спрямовані на досягнення оптимального рівня (в межах допустимих відхилень) витрат в усіх підсистемах підприємства за виконання в них будь-яких робіт [11].

Усі витрати підприємства можуть бути ідентифіковані за їх видом, місцем виникнення і носієм. Ці три параметри відображають об'єктивні властивості процесу витрачання господарських ресурсів, є вузловими елементами його структури

Очевидно, що управління витратами передбачає виконання всіх дій, які реалізуються під час управління будь-яким об'єктом, тобто розроблення і реалізацію рішень, а також контроль за їх виконанням. Такі дії реалізуються через елементи управлінського циклу: прогнозування, планування, організацію, мотивацію, облік та аналіз [11].

Загальну схему управління витратами наведено на рис. 2.9. У контурі циклу управління витратами функцію оберненого зв'язку виконує контроль.

Як видно з рис. 2.9, в системі управління витратами на даному підприємстві відсутні окремі функціональні підсистеми, що зумовлює неможливість ефективного функціонування системи управління витратами загалом.

Планування витрат здійснюється за розроблення плану діяльності підприємства. Обчислення планових витрат потрібне для обґрунтування і прийняття господарських рішень, фіксації рівня витрат, який досягатиметься у разі реалізації прийнятих до виконання рішень [24].

Планування витрат в ТОВ «Система-Трейд» представлене практично складанням щомісячного кошторису накладних витрат, плану надходжень та виплат та плануванням витрат збутової діяльності (реклама, маркетингові дослідження). З цією метою, директор підприємства щомісяця складає кошторис накладних витрат, а комерційний директор складає кошторис для збутової діяльності підприємства, а саме, витрати на рекламу і т.п.

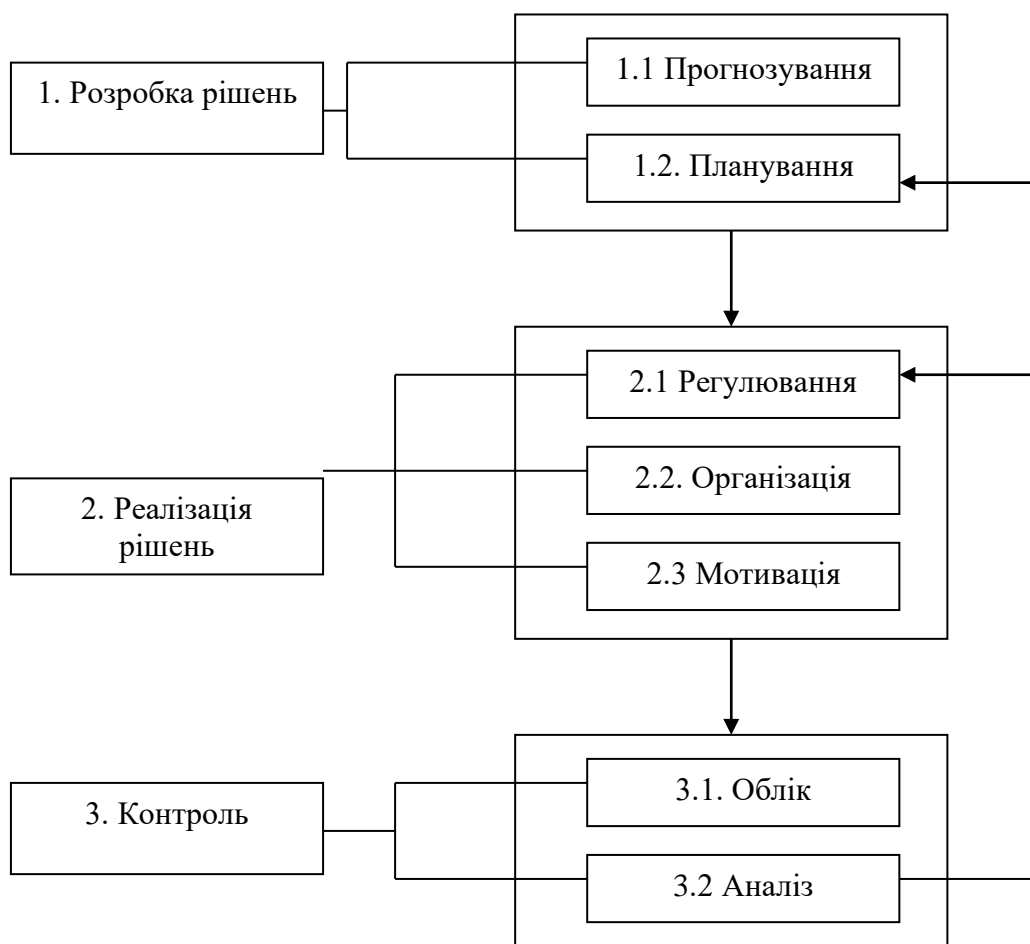


Рисунок 2.9 – Загальна схема управління витратами в ТОВ «Система-Трейд»

Визначений тим чи іншим способом рекламний бюджет розподіляється за видами робіт залежно від їхнього обсягу, який в свою чергу залежить від засобів реклами, діючих кількісних нормативів за одну хвилину мовлення, якщо це радіо або телебачення, на одну сторінку аркуша – для друкованої реклами і вартості одиниці використання засобу інформації.

У плані рекламної діяльності підприємства вказуються основні види реклами, конкретні рекламні засоби, які будуть застосовуватись у плановому періоді, їхній наклад або кількість необхідного часу мовлення, кількість охоплених споживачів, вартість рекламних послуг, терміни подачі рекламних матеріалів [24].

Кошториси витрат розробляються на основі аналізу фактичних витрат

за минулий період. Приклад кошторису накладних витрат наведено в таблиці 2.10 [12].

Таблиця 2.10 – Кошторис накладних витрат ТОВ «Система-Трейд» на грудень 2017р., тис. грн.

Статті витрат	План	Факт
1. Заробітна плата керівників, спеціалістів	37,5	36,5
2. Нарахування на заробітну плату	16,48	16,12
3. Витрати на відрядження	1,9	1,7
4. Канцелярські витрати	0,4	0,5
5. Витрати на послуги зв'язку	0,75	0,77
6. Оренда офісного приміщення	2,5	2,5
7. Комунальні послуги	0,3	0,3
Всього:	29,83	28,39

План надходжень та виплат наведено в таблиці 2.11 [12].

Таблиця 2.11 – План надходжень та виплат ТОВ «Система-Трейд» на листопад 2017р.

Показник	Значення, тис. грн.
1. Надходження від продаж	144,29
2. Платежі, у тому числі:	110,5
- матеріали	7,6
- торгові витрати	11,4
- реклама	36,02
- заробітна плата	24,88
- канцелярські товари	0,5
- оренда приміщення	2,5
- комунальні послуги	0,4
- послуги зв'язку	0,65
- податки	24,5
- виплата боргу	2,05
- виплата % ліцензіарам	2,5
3. Приріст готівкових коштів	33,79
4. Залишок на початок періоду	16,5
5. Залишок на кінець періоду	50,29

Визначений тим чи іншим способом рекламний бюджет розподіляється за видами робіт залежно від їхнього обсягу, який в свою чергу залежить від засобів реклами, діючих кількісних нормативів за одну хвилину мовлення, якщо це радіо або телебачення, на одну сторінку аркуша – для друкованої



реклами і вартості одиниці використання засобу інформації.

У плані рекламної діяльності підприємства вказуються основні види реклами, конкретні рекламні засоби, які будуть застосовуватись у плановому періоді, їхній наклад або кількість необхідного часу мовлення, кількість охоплених споживачів, вартість рекламних послуг, терміни подачі рекламних матеріалів [24].

Контроль витрат формує механізм зворотного зв'язку. Його складовими є підсистеми обліку та аналізу. Функція обліку витрат полягає у спостереженні, ідентифікації, вимірюванні та реєстрації фактів витрачання ресурсів у процесі господарської діяльності підприємства [11].

На даному підприємстві контроль в системі управління витратами представлений бухгалтерським та управлінським обліком. Бухгалтерський облік виконується бухгалтерією, відповідно до встановлених норм та правил, з складанням усіх необхідних звітів та здійсненням усіх необхідних розрахунків.

Управлінський облік повинен охоплювати систему управління діяльністю організації в цілому, включаючи:

- стратегічне управління, в тому числі стратегічне та оперативне планування діяльності;
- виробничий облік;
- розробку показників діяльності;
- формування управлінської звітності [30].

Так, в ТОВ «Система-Трейд» в межах управлінського обліку здійснюється оперативне планування діяльності, яке здійснюється на недостатньо розвинутому рівні, тобто, не відображає усіх аспектів діяльності підприємства. Зокрема, планування накладних витрат (табл. 2.11) та складання плану надходжень та виплат, плану доходів та видатків (форма №2 Звіт про фінансові результати).

Виробничий облік на даному підприємстві представлений калькулюванням собівартості одиниці продукції (табл. 2.4). Процедура

здійснення виробничого обліку є досить обмеженою і потребує доповнення необхідними розрахунками та калькуляціями.

В межах управлінського обліку на даному підприємстві здійснюється розрахунок точки беззбитковості або межі рентабельності, тобто визначається такий обсяг реалізації продукції, за якого підприємство отримує нульовий прибуток (збиток). Знаходити точку беззбитковості можна алгебраїчним та графічним способами.

Вихідні дані для розрахунку точки беззбитковості наведено в таблиці 2.12 [12].

Таблиця 2.12 – Вихідні дані для розрахунку межі рентабельності ТОВ «Система-Трейд»

Показник	Значення, грн.
Ціна реалізації	9,00
Змінні витрати на одиницю продукції	1,66
Постійні витрати	1 096 380

1. Маржинальний дохід становитиме:

$$\text{МД} = 9,00 - 1,66 = 7,34 \text{ грн.}$$

2. Точка беззбитковості в натуральному виразі:

$$N_6 = 1\,096\,380 / 7,34 = 149,37 \text{ тис. од.}$$

Так, можна зробити висновок, що значення точки беззбитковості зростає відповідно до збільшення величини постійних витрат на весь обсяг реалізації. Важливе значення має також розмір маржинального доходу, який залежить як від розміру постійних витрат, так і від рентабельності даного виду продукції (тобто від величини прибутку на одиницю продукції). Що більший маржинальний дохід, то нижча точка беззбитковості.

Для того, щоб дати вартісну оцінку точки беззбитковості, використовується поняття «межа рентабельності». Вона може бути визначена двома методами:

– виходячи з величини маржинального доходу у відносному виразі від виторгу від реалізації (формула 2.1):

$$MP = PV / MD_B, \quad (2.1)$$

де MP – межа рентабельності;

$MD_B$  – маржинальний дохід у відносному виразі від виторгу від реалізації;

PV – постійні витрати.

– виходячи з точки беззбитковості в натуральному виразі [25]:

$$MP = N_6 \times C_i = 149,37 \times 9,00 = 1\,344,33 \text{ тис. грн.}$$

На підставі одержаних значень точки беззбитковості та межі рентабельності можна охарактеризувати стійкість фінансового стану підприємства. Для цього використовується такий показник, як запас фінансової міцності. Запас фінансової міцності характеризує різницю між досягнутим (запланованим) обсягом реалізації та обсягом реалізації, який забезпечує беззбитковість господарської діяльності (порогом рентабельності). По суті він показує, наскільки може скоротитися обсяг реалізації (абсолютно та відносно), перш ніж підприємство зазнає реальних збитків [25]. Так, очікуваний у плановому році виторг від реалізації становить 1983,56 тис. грн.

1. Абсолютний запас фінансової міцності:

$$ЗФМ = 1\,983,56 - 1\,344,33 = 639,23 \text{ тис. грн.}$$

2. Відносний запас фінансової міцності:

$$ЗМФ \% = 639,23 / 1\,983,56 \times 100 = 31,72 \%$$

В таблиці 2.13 наведені вихідні дані для графічного представлення точки беззбитковості.

Таблиця 2.13 – Вихідні дані для графічного аналізу точки беззбитковості ТОВ «Система-Трейд»

Обсяг реалізації, од	Постійні витрати, грн.	Змінні витрати, грн.	Сукупні витрати, грн.	Виторг від реалізації, грн.	Ціна одиниці, грн.
1 000	1 096 380	1 660	1 098 040	9 000	9
2 000	1 096 380	3 320	1 099 700	18 000	9

Рівняння прямої постійних витрат має вигляд  $y = 1\,096\,380$ ; рівняння прямої сукупних витрат:  $y = 1\,096\,380 + 2x$ ; виторгу від реалізації:  $y = 9x$ .

Як видно з рис. 2.10 точка беззбитковості становить 149,37 тис. од., що відповідає результатам математичного розрахунку. за умови відкладання на осі абсцис показників обсягу реалізації у вартісному виразі, за допомогою графіка виторгу від реалізації можна визначити межу рентабельності.

Таким чином, механізм здійснення управлінського обліку в ТОВ «Система-Трейд» можна охарактеризувати як обмежений і, який потребує удосконалення.

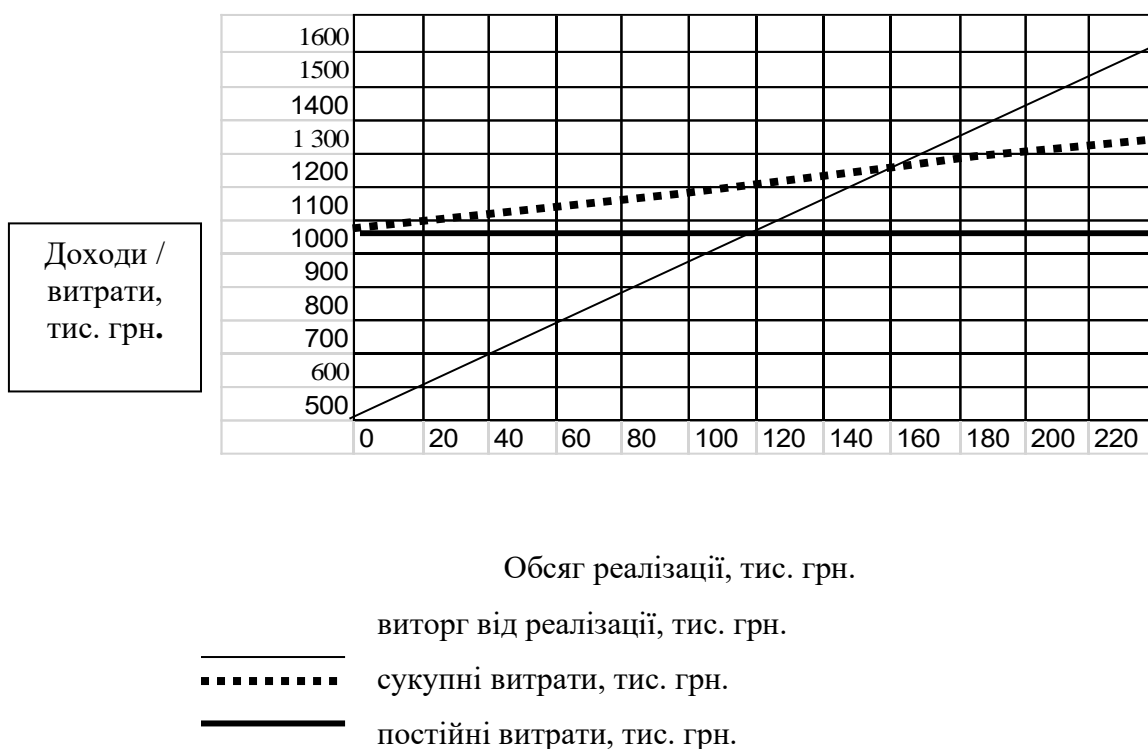


Рисунок 2.10 – Визначення точки беззбитковості ТОВ «Система-Трейд» методом побудови графіка виторгу від реалізації

Організаційний аспект системи управління витратами повинен бути пов'язаний з визначенням місць формування витрат і центрів відповідальності за їх дотримання та розробленням ієрархічної системи лінійних і функціональних зв'язків працівників, які виконують комплекс

робіт функціонального аспекту системи управління витратами. Проте, в ТОВ «Система-Трейд» відсутній механізм визначення місць формування витрат та центрів відповідальності.

Усе наведене вище характеризує систему управління витратами на підприємстві у загальних рисах.

Виходячи з таких загальних характеристик, необхідно відмітити, що система управління витратами даного підприємства слабо розвинута, перебуває на початковому етапі свого становлення. Функціональний аспект можна охарактеризувати як досить поверховий компонент системи управління витратами, так само важко визначити конкретний перелік функцій та завдань в межах даного аспекту.

Таким чином, формування та розвиток системи управління витратами на даному підприємстві є досить важливим завданням і вимагає значної уваги керівників, прийняття необхідних рішень щодо вирішення даної проблеми. Так як наявність сформованої системи управління витратами на будь-якому підприємстві є запорукою отримання бажаного рівня прибутку, ефективного функціонування підприємства взагалі.

Проводячи такий аналіз для даного підприємства, слід зазначити, що витрати не впливають на величину ціни одиниці контенту, як і не впливає на ціну виробнича собівартість одиниці контенту. Більше того, цікавим є той факт, що виробнича собівартість одиниці контенту суттєво перевищує продажну ціну такої ж одиниці контенту. Це можна пояснити тим, що обсяги виробництва (розробки) контенту дуже відрізняються від обсягів реалізації. Даний факт, в першу чергу, пояснюється специфікою бізнесу, яким займається дане підприємство, а саме, – відтворення (тиражування) продукції під час її реалізації (збуту). Так, можна виробити (розробити) 100 одиниць контенту, а обсяги їх реалізації можуть досягати сотень тисяч.

Таким чином, ціна одиниці контенту є суто ринковою, тобто, визначається на основі співвідношення ринкового попиту та пропозиції в даній галузі. Також, свої вимоги щодо ціни одиниці контенту висловлюють

оператори мобільного зв'язку.

Конкурентоспроможність продукції, в свою чергу, визначається відношенням витрати – якість. Чим меншим воно є, тим більшою буде конкурентоспроможність продукції.

Для кожного виду продукції можна знайти раціональне значення показника співвідношення ціни та якості, за якого ціна споживання продукції найбільш точно відображає рівень її якості [29].

Отже, можна зробити висновок, що ринкова ціна одиниці контенту зростає не пропорційно якості товару, а ніби випереджає її, і навпаки: при зниженні технічного рівня та якості продукції відносно загальноприйнятого рівня ціна знижується більш прогресивно порівняно з цим рівнем [7].

Так, конкурентоспроможність продукції залежить головним чином від якості, яка має тенденцію до збільшення, за рахунок збільшення витрат на якість продукції.

Отже, узагальнюючи аналіз управління витратами в ТОВ «Система-Трейд», можна зробити такі висновки:

- в структурі собівартості найбільший відсоток становлять витрати на оплату праці;

- собівартість одиниці продукції не є визначальним компонентом при формуванні прибутку даного підприємства; головна увага зосереджена на обсягах реалізації продукції (контент-послуг), так як від їх розміру залежить розмір прибутку підприємства;

- витрати на збут займають особливе місце під час аналізу витрат підприємства, так як безпосередньо впливають на обсяги реалізації контент-послуг; вони можуть бути прогресуючими, пропорційними та дегресуючими, залежно від стадії життєвого циклу підприємства/продажу контент-послуг;

- система управління витратами даного підприємства слабо розвинута, перебуває на початковому етапі свого становлення; функціональний аспект можна охарактеризувати як досить поверховий компонент системи управління витратами, так само важко визначити конкретний перелік

функцій та завдань в межах даного аспекту;

– планування витратами представлене складанням кошторису накладних витрат, плану надходжень та виплат, планом доходів та видатків;

– формування та розвиток системи управління витратами на даному підприємстві є досить важливим завданням і вимагає значної уваги керівників, прийняття необхідних рішень щодо вирішення даної проблеми;

– контроль в системі управління витратами представлений бухгалтерським та управлінським обліком;

– управлінський облік має обмежений характер, тобто відсутні базові процедури його здійснення; проте, в межах управлінського обліку здійснюється аналіз точки беззбитковості або межі рентабельності – 149,37 тис. од. і 1 344,33 тис. грн.;

– організаційний аспект в межах системи управління витратами розвинений слабо, тобто, відсутня процедура визначення місць формування витрат і центрів відповідальності за їх дотримання;

– витрати не впливають на величину ціни одиниці контенту, як і не впливає на ціну виробнича собівартість одиниці контенту;

– виробнича собівартість одиниці контенту суттєво перевищує продажну ціну такої ж одиниці контенту;

– ціна одиниці контенту є суто ринковою, тобто, визначається на основі співвідношення ринкового попиту та пропозиції в даній галузі;

– якість є визначальним компонентом конкурентоспроможності продукції.

### РОЗДІЛ 3

## ОБҐРУНТУВАННЯ НАПРЯМКІВ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТА ЇХ ВПЛИВУ НА ФОРМУВАННЯ ОПЕРАЦІЙНОГО ПРИБУТКУ В ТОВ «СИСТЕМА-ТРЕЙД»

3.1 Розробка альтернативних варіантів оптимізації витрат в системі ефективного управління ними та відображення їх на формуванні операційного прибутку

Початковим етапом розгляду даного питання є побудова економіко-математичної моделі оптимізації витрат, основним завдання якої є визначення порогового значення обсягу реалізації контенту у натуральному виразі (од.).

В таблиці 3.1 наведено вихідні дані для побудови економіко-математичної моделі оптимізації витрат ТОВ «Система-Трейд».

Таблиця 3.1 – Вихідні дані для побудови економіко-математичної моделі оптимізації витрат ТОВ «Система-Трейд»

Складові моделі	Кількісне значення	Позначення
1	2	3
Постійні витрати, грн.	1 096 380	В
Змінні витрати на од. контенту, грн.	1,66	С
Обсяг реалізації, од. контенту	189 720	Х <sub>0</sub>
Бюджет на рекламу, грн.	271 810	У <sub>0</sub>
Витрати на рекламу на од. контенту, грн.	1,43	А
Ціна од. контенту, грн.	9,00	Р

Позначимо сукупні витрати підприємства як Z, тоді обсяг сукупних витрат можна записати у вигляді рівняння (формула 3.1):



$$Z = B + C \times X \rightarrow \min, \quad (3.1)$$

де  $C$  – змінні витрати на од. контенту, грн.;

$X_0$  – обсяг реалізації контенту, од., за якого змінні витрати на од. контенту становлять 1,66 грн.;

$X$  – обсяг реалізації менший за  $X_0$ , од. контенту;

$B$  – постійні витрати, грн.

Обмеженням моделі виступають витрати на рекламу, які можна записати у вигляді рівняння:

$A \times X = Y$ , де  $Y$  – сума коштів на рекламу, щоб досягнути певного рівня прибутку; причому  $Y > Y_0$ , де  $Y_0$  – це сума коштів на рекламу з таблиці 2.10.

Таким чином, кількісний вираз моделі буде мати вигляд [13]:

$$Z = 1\,096\,380 + CX \rightarrow \min,$$

$$C = 1,66 / (X - X_0) \times Y',$$

$$1,43 X = Y, \quad Y' = \begin{cases} 1 / (X - X_0), & X \leq X_0 \\ 1 & Y \leq Y_0 \end{cases}$$

Функцію прибутку можна виразити як  $F = P \times X - Z \rightarrow \max$ , де  $P$  – це ціна од. контенту, грн. [20], [6].

Графічне зображення моделі (рис. 3.1) покаже, що збільшення обсягу реалізації відмінне від  $X_0$ , призведе до зростання розміру виручки від реалізації та сукупних витрат, проте, приріст виручки від реалізації буде значно перевищувати приріст сукупних витрат, а змінні витрати на од. контенту до певного моменту будуть сталими, а потім почнуть зменшуватись [21].

Тобто, сутність даної моделі зводиться до того, що пороговим значенням обсягу реалізації є  $X_0 = 189\,720$  од. контенту, так як для всіх  $X > X_0$ ,  $\Delta Z \rightarrow \min$ , а  $Z$  – прямує до певної константи.

Як наслідок, обсяг реалізації контенту, величина якого більша за порогове значення – 189 720 од., буде оптимальним.

Так, для подальшого розгляду даного питання встановимо річний обсяг реалізації контенту на рівні 250 000 од.

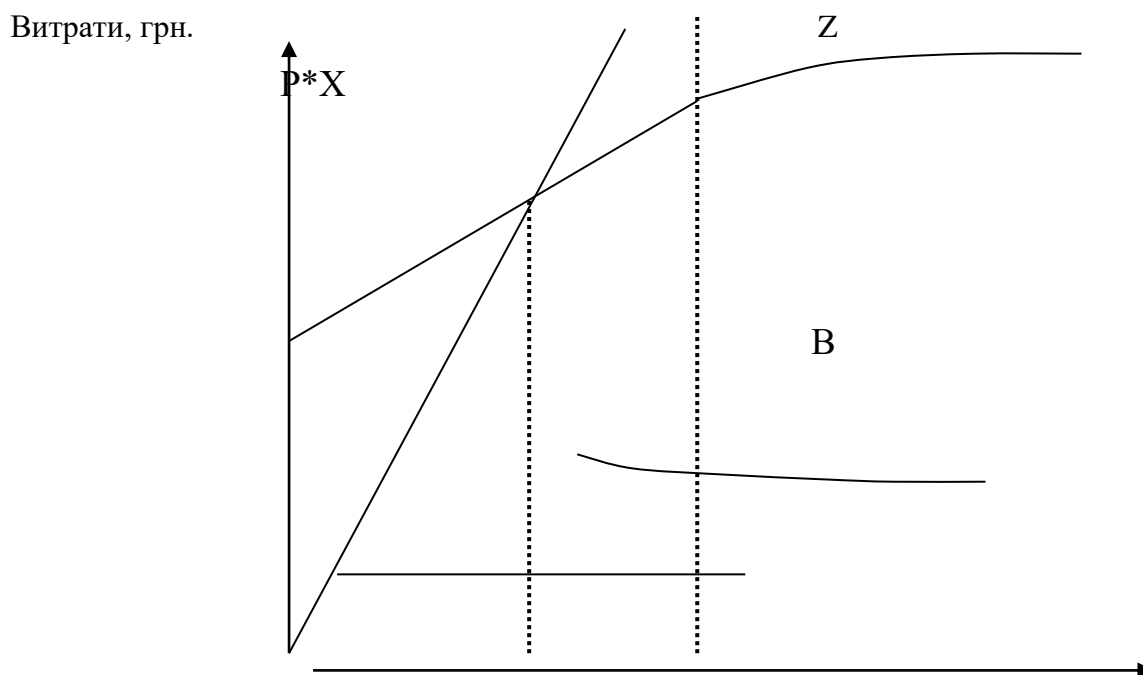


Рисунок 3.1 – Схематичний графік економіко - математичної моделі оптимізації витрат ТОВ «Система-Трейд»

Одним з методів ефективного управління витратами є застосування системи «директ-костинг», яка має два варіанти:

- метод змінної собівартості або простий «директ-костинг»;
- метод змінної та прямої собівартості або розвинутий «директ-костинг».

В рамках простого «директ-костингу» всі витрати поділяють на змінні та постійні.

Загальну суму постійних та змінних витрат визначають за формулою 3.2:

$$CB = 3B \times N + ПВ, \quad (3.2)$$

де СВ – загальні (сукупні) витрати;

ЗВ – змінні витрати на одиницю продукції;

N – обсяг виробництва продукції у натуральному виразі;

ПВ – постійні витрати за даний період [8].

Для даного підприємства  $СВ = (1,26 \times 250) + 1096,38 = 1411,38$  тис. грн.

З наведеної формули видно, що збільшення обсягу продукції призводить до зменшення змінних витрат на одиницю продукції за рахунок постійних витрат.

Тому збільшення обсягу виробництва є важливим чинником зниження собівартості продукції.

В рамках простого «директ-костингу» порівнюють змінну собівартість з ціною реалізації, а саме:

Обсяг реалізації – змінні витрати = маржа зі змінної собівартості, тобто,  $2250,00 - 315,00 = 1935,00$  тис. грн., а також, визначають відшкодування постійних витрат за рахунок маржі зі змінної собівартості для визначення результату й рентабельності підприємства:

Маржа зі змінної собівартості – постійні витрати = прибуток, тобто,  $1935,00 - 1096,38 = 838,62$  тис. грн.

Коли маржа зі змінних витрат дозволяє відшкодувати суму постійних витрат, то підприємство досягає «мертвої точки» або «порога рентабельності», тобто прибуток підприємства дорівнює нулю.

В рамках розвинутого «директ-костингу» визначають:

– коефіцієнт змінних витрат (відношення змінних витрат до ціни реалізації), тобто –  $1,26 / 9 = 0,14$ ;

– коефіцієнт маржинальних надходжень (відношення маржі зі змінної собівартості до ціни реалізації), тобто –  $7,74 / 9 = 0,86$ ;

– маржинальний внесок – надлишок надходжень в порівнянні зі змінними витратами відповідно до певного виду діяльності або готового виробу;

- маржа постійна (напівмаржа) – це різниця між маржею зі змінної собівартості та специфічними прямими постійними витратами;
- маржа безпеки – різниця між фактичним та критичним обсягом реалізації.

Критичний обсяг реалізації визначається на підставі основного рівняння «директ-костингу»:

$$\text{Прибуток} = (\text{Ц} - \text{ЗВ}) \times \text{N} - \text{ПВ}, \quad (3.3)$$

де Ц – ціна реалізації одиниці продукції;

ЗВ – змінні витрати на одиницю продукції;

ПВ – сума постійних витрат на підприємстві за даний період;

N – обсяг виробництва продукції у натуральному виразі.

Критичний обсяг випуску певної продукції в натуральному вимірі («точку беззбитковості»), починаючи з якого виробництво стає рентабельним, можна обчислити аналітично. За критичної програми виробництва витрати й виручка від продажу продукції будуть однакові, тобто (формула 3.4):

$$\text{ЗВ} \times \text{N}_{\text{кр.}} + \text{ПВ} = \text{Ц} \times \text{N}_{\text{кр.}} \quad (3.4)$$

Звідси

$$\text{N}_{\text{кр.}} = \text{ПВ} / \text{Ц} - \text{ЗВ}. \quad (3.5)$$

За допомогою системи «директ-костинг» можна управляти витратами та розраховувати також граничні значення витрат на підприємстві та ціни реалізації. [8]

Щоб продемонструвати застосування системи «директ-костингу» для

ТОВ «Система-Трейд», необхідно розрахувати:

- критичний обсяг реалізації контент-послуг;
- термін, коли буде досягнуто «точки беззбитковості»;
- мінімальну ціну реалізації;
- максимально дозволені величини змінних та постійних витрат;
- маржу безпеки.

Вихідні дані для розрахунків наведені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Вихідні дані для розрахунків

Показник	Значення, грн.
Обсяг реалізації, од.	250 000
Ціна одиниці контенту	9,00
Змінні витрати на одиницю контенту	1,26
Постійні витрати	1 096 380

1. Критичний обсяг реалізації:

$$N_{кр.} = 1\,096\,380 / (9,00 - 1,26) = 141,65 \text{ тис. од. контенту.}$$

2. Термін досягнення «точки беззбитковості»:

$$T = 12 \times (141,65 / 250,00) = 6,79 \text{ міс. (кінець липня).}$$

3. Мінімальна ціна реалізації визначається з наступного рівняння:

$$(Ц - 1,26) \times 250\,000 - 1\,096\,380 = 0.$$

Звідси мінімальна ціна становитиме 5,65 грн.

4. Максимальні змінні витрати розраховуються у такий спосіб:

$$(9,00 - 3В) \times 250\,000 - 1\,096\,380 = 0.$$

Звідси максимальні змінні витрати становитимуть 4,61 грн.

5. Максимальні постійні витрати визначаються наступним чином:

$$(9,00 - 1,26) \times 250\,000 - ПВ = 0.$$

Звідси максимальні постійні витрати становитимуть 1935,00 тис. грн.

6. Маржа безпеки визначається наступним чином [8]:

$$МБ = (250\,000 - 141\,651) \times 9,00 = 975,14 \text{ тис. грн.}$$

Співвідношення між маржинальним прибутком і обсягом чистого доходу зручно аналізувати за допомогою відносного показника – коефіцієнта

маржинального прибутку:

$$K_{п. м.} = ПМ / ЧД, \quad (3.6)$$

де ПМ – маржинальний прибуток;

ЧД – чистий дохід (виручка) від реалізації продукції.

Звідси  $K_{п. м.} = 1935,00 / 2250,00 = 0,86$ , що означає, що на одну гривню чистої виручки припадає 86 коп. маржинального прибутку. При зростанні обсягу реалізації в натуральних одиницях на кожну додаткову гривню виручки (ЧД) підприємство одержує 86 коп. маржинального, і відповідно, операційного прибутку. І навпаки, при зменшенні обсягу реалізації в такій самій пропорції зменшується прибуток.

За даних цін і норм змінних витрат коефіцієнт маржинального прибутку – величина постійна. Тому приріст прибутку можна визначити так:

$$\Delta П = \Delta ЧД \times K_{п. м.} \quad (3.7)$$

Якщо передбачається збільшити обсяг реалізації одиниць контенту на 50 тис. грн. при  $K_{п. м.} = 0,86$ , тоді матимемо приріст прибутку на 43 тис. грн. ( $50 \times 0,86$ ).

На основі беззбиткового обсягу реалізації можна визначити рівень безпеки операційної діяльності. Критерієм такої безпеки є ступінь перевищення беззбиткового обсягу реалізації над фактичним (плановим) обсягом реалізованої продукції.

Коефіцієнт безпеки операційної діяльності (Кб) обчислюється так (формула 3.8):

$$Кб = (ОП - Об) / ОП, \quad (3.8)$$

де ОП – фактичний (плановий) обсяг реалізації в натуральному виразі;

Об – беззбитковий обсяг реалізації в натуральному виразі.

$$\text{Звідси } K_b = (250,00 - 141,65) / 250,00 = 0,43.$$

Це означає, що при зменшенні обсягу продажу (ОП) на 43% реалізація продукції потрапляє в точку беззбитковості (Об) і перестає давати прибуток. У разі подальшого зниження обсягу реалізації вона стає збитковою.

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 реалізації до точки рівноваги, і навпаки – при його зниженні такий ризик зростає [31].

В якості альтернативи до застосування «директ-костингу» для ефективного управління витратами ТОВ «Система-Трейд» можна розглянути використання методу нормативного розподілу постійних витрат.

Даний метод має на меті усунення впливу змінювання обсягів робіт щодо розподілу постійних витрат у процесі калькулювання.

При використанні методу нормативного розподілу постійних витрат передбачається формування таких видів калькуляцій:

- відповідно до фактичної собівартості;
- відповідно до оптимальної собівартості;
- відповідно до прогнозованої собівартості.

Нормативному рівню діяльності відповідає певна сума змінних і постійних витрат. Сума постійних витрат, яка включається у склад собівартості продукції визначається за формулою 3.9:

$$ПВ_n = ПВ_f \times (ВП_f / ВП_n), \quad (3.9)$$

де ПВ<sub>ф</sub> – фактична сума постійних витрат;

ВП<sub>ф</sub> – фактичний обсяг реалізації продукції;

ВПн – нормативний обсяг реалізації продукції.

Відношення ВПф / ВПн називається коефіцієнтом нормативного розподілу витрат.

Суть даного методу полягає у визначенні нормативної собівартості одиниці продукції, відповідній до нормативного рівня діяльності незалежно від того, яким буде фактичний обсяг реалізації [8].

Застосування даного методу можна показати на такому прикладі. Визначити нормативну собівартість одиниці контенту відносно наведених у таблиці 3.3 обсягів реалізації, якщо постійні витрати складають 1096,38 тис. грн. на рік, змінні витрати на одиницю контенту – 1,66 грн. Нормативний обсяг реалізації становить 189,72 тис. од. контенту на рік.

Таблиця 3.3 – Вихідні дані для визначення нормативної собівартості одиниці контенту

Показники	Обсяг реалізації, тис. од. контенту		
	153,28	189,72	250,0
Змінні витрати, грн.	1,66	1,66	1,66
Постійні витрати на од. контенту, грн.	7,15	5,79	4,39
Загальні витрати на од. контенту, грн.	8,81	7,45	6,05
Коефіцієнт нормативного розподілу	0,81	1	1,32
Постійні витрати нормативні, грн.	5,79	5,79	5,79
Нормативна собівартість од., грн	7,45	7,45	7,45

Використання цього методу дозволяє визначити вплив змін обсягів реалізації на структуру собівартості реалізації од. контенту та рентабельність завдяки розрахунку додаткових витрат на одиницю при зниженні обсягів реалізації або суми прибутку при зростанні обсягів реалізації (для ТОВ «Система-Трейд», коли обсяг реалізації становить 153,28 тис. од. контенту проти нормативних 189,72 тис. од. контенту, собівартість од. контенту збільшується на 1,36 грн. (8,81 – 7,45), а при збільшенні обсягу реалізації до 250,0 тис. од. контенту, підприємство отримує прибуток 1,4 грн. на одиницю) [8].



### 3.2 Економічне та управлінське обґрунтування вибору найбільш прийнятної альтернативи

В таблиці 3.4 наведено порівняльну оцінку застосування «директ-костингу» та методу нормативного розподілу постійних витрат.

Під час аналізу залежності прибутку від операційної активності з'ясовуються два питання:

- який обсяг реалізації забезпечує цільовий прибуток підприємства;
- як реагує величина прибутку на зміну обсягу реалізації.

Таблиця 3.4 – Порівняльна оцінка застосування «директ-костингу» та нормативного розподілу постійних витрат в ТОВ «Система-Трейд»

Показники	За фінансовою звітністю		Рівень безбитковості	
	Факт.	Розрах.	Факт.	Розрах.
Сукупні витрати, тис. грн.	1411,5	1411,38	1344,33	1238,03
Сукупні витрати на од. контенту, грн.	7,44	5,65	9,0	9,0
Змінні витрати, тис. грн.	315,12	315,0	247,95	178,48
Маржинальний прибуток, тис. грн.	1392,38	1935,0	1096,38	1096,38
Маржинальний прибуток на од. контенту, грн.	7,34	7,74	7,34	7,74
Дохід від реалізації, тис. грн.	1707,5	2250,0	1344,33	1274,85
Обсяг реалізації, тис. од. контенту	189,72	250,0	149,37	141,65
Ціна реалізації, грн.	9,0	9,0	9,0	9,0
Коефіцієнт змінних витрат	0,18	0,14	0,18	0,14
Коефіцієнт маржинальних надходжень	0,82	0,86	0,82	0,86
Мінімальна ціна реалізації, грн.	7,45	5,65	9	9
Максимальні змінні витрати на од. контенту, грн.	3,22	4,61	1,66	1,26
Термін досягнення точки безбитковості, міс.	7,87	6,79	-	-
Максимальні постійні витрати, тис. грн.	1468,43	1935,0	1096,38	1096,38
Маржа безпеки, тис. грн.	363,15	975,14	0	0
Абсолютний приріст обсягу реалізації, тис. од. контенту	31,49	60,28	-	-
Абсолютний приріст прибутку, тис. грн.	25,82	51,84	-	-
Коефіцієнт безпеки	0,21	0,43	0	0
Обсяг реалізації контенту (тис. од.) для отримання цільового прибутку в розмірі 1 200 тис. грн.	312,86	296,69	-	-
Абсолютний приріст собівартості од. контенту за нормативного розподілу постійних витрат, грн.	1,36	1,4	-	-

Цільовим у даному випадку називається прибуток, який підприємство

хотіло б одержати в певному періоді виходячи зі своїх стратегічних завдань.

Тому виникає питання, скільки треба продавати одиниць контенту за певних цін та рівня витрат, щоб зазначений прибуток забезпечити. Такий обсяг реалізації можна обчислити так:

- за натурального виразу обсягу продукції (формула 3.9, 3.10):

$$O_{ц} = (ПВ + П_{ц}) / (Ц - ЗО), \quad (3.9)$$

$$\text{або } O_{ц} = Об \times П_{ц} / (Ц - ЗО), \quad (3.10)$$

- у випадку вартісного виміру обсягу продукції (формула 3.11, 3.12):

$$ЧД_{ц} = ПВ + П_{ц} / K_{п.м.}, \quad (3.11)$$

$$\text{або } ЧД_{ц} = ЧД_{б} + П_{ц} / K_{п.м.}, \quad (3.12)$$

де  $O_{ц}$ ,  $ЧД_{ц}$  – обсяг продукції, який необхідно реалізувати, щоб забезпечити цільовий прибуток відповідно у натуральному і грошовому виразі;

$П_{ц}$  – цільовий прибуток, грн.

Нехай для даного підприємства річний цільовий прибуток встановлено в розмірі 1 200 тис. грн., тоді:

$$O_{ц} = (1\,096\,380 + 1\,200\,000) / (9 - 1,26) = 296\,690 \text{ од. контенту.}$$

Реакцію прибутку на зміну обсягу реалізації називають операційною залежністю, яка визначається за допомогою такого показника, як операційний ліверидж (важіль) [31].

Операційний ліверидж характеризує приріст прибутку на одиницю приросту обсягу реалізації продукції, тобто (формула 3.13):

$$ОЛ = \Delta П_{в} / \Delta ЧД_{в}, \quad (3.13)$$

де ОЛ – операційний ліверидж;

$\Delta Пв$  – зміна прибутку, %;

$\Delta ЧДв$  – зміна обсягу реалізації, %.

Зробивши необхідні підстановки, отримаємо таку формулу 3.14:

$$ОЛ = Пм / П, \quad (3.14)$$

згідно з якою операційний ліверидж обчислюється як відношення маржинального прибутку до прибутку:

$$ОЛ = 1\,935,00 / 838,62 = 2,31.$$

Величина ОЛ – операційний ліверидж – показує, на скільки відсотків зміниться прибуток при зміні обсягу реалізації продукції (операційної активності) на 1%, тобто (формула 3.15):

$$\Delta Пв = \Delta ЧДв \times ОЛ. \quad (3.15)$$

Так, якщо  $ОЛ = 2,31$ , то при збільшенні обсягу реалізації на 10% прибуток зростає на 23,1%. Прибуток зростає випереджаючими темпами стосовно збільшення обсягу реалізації, тому що є постійні витрати, які не реагують на його зміну [31].

### 3.3 Оцінка впливу реалізації обраної альтернативи на основні параметри діяльності

Приклад комплексного дослідження співвідношення показників: витрати – чистий дохід – операційний прибуток наведемо в таблиці 3.5 [31].

Отже, реалізувавши продукції в кількості (одиниць контенту) у 2017

році 149,37 тис. од. та 141,65 тис. од. у 2017 році ТОВ «Система-Трейд» повністю покривало свої витрати, а при збільшенні обсягів реалізації ставало прибутковим.

Якщо на підприємстві виникає ситуація, при якій адміністративні витрати і витрати на збут будуть зменшуватися, то це приведе до зменшення рівня беззбитковості і поліпшення фінансового стану підприємства.

Таблиця 3.5 – Оцінка економічної діяльності ТОВ «Система-Трейд» як суб'єкта господарювання (тис. грн.)

№ з/п	Показники	За фінансовою звітністю		Рівень беззбитковості	
		Факт.	Розрах.	Факт.	Розрах.
1	Дохід від реалізації продукції	1707,5	2250,0	1344,33	1274,85
2	Чистий дохід	1422,92	1875,0	1120,28	1062,38
3	Собівартість реалізованої продукції за виробничою собівартістю	16,13	27,5	12,70	15,58
4	Змінні витрати	315,12	315,00	247,95	178,48
5	Валовий прибуток	1406,79	1847,5	1107,58	1046,8
6	Адміністративні витрати	121,67	122,89	121,67	122,89
7	Витрати на збут	679,53	686,32	679,53	686,32
8	Прибуток від операційної діяльності	524,47	965,18	0	0
9	Маржинальний прибуток	1392,38	1935,0	1096,38	1096,38
10	Обсяги реалізованої продукції, тис. од.	189,72	250,0	149,37	141,65
11	Ціна одиниці контенту, грн.	9,00	9,00	9,00	9,00
12	Чистий дохід на 1 тис. грн. виробничих витрат собівартості реалізованої продукції, грн.	88,21	68,18	88,21	68,18
13	Виробничі витрати собівартості реалізованої продукції на 1 тис. грн. чистого доходу, грн.	0,01	0,014	0,01	0,014
14	Операційний прибуток на одиницю контенту, грн.	2,76	3,86	0	0
15	Виробнича собівартість одиниці контенту, грн.	0,085	0,11	0,085	0,11
16	Коефіцієнт безпеки підприємницької діяльності	0,21	0,43	0,0	0,0
17	Операційні витрати	898,45	909,82	895,02	897,9
18	Операційні витрати на одиницю контенту, грн.	4,74	3,63	5,99	6,34
19	Постійні витрати	1096,38	1096,38	1096,38	1096,38
20	Постійні витрати на одиницю контенту, грн.	5,79	4,39	7,34	7,74
21	Операційний леверидж	2,65	2,00	-	-

Для оптимізації витрат підприємства та моделювання його чистого доходу (ЧД) і операційного прибутку ( $\Pi_0$ ) можливо використати показники операційного левериджу: ціновий леверидж ( $OL_{\text{ц}}$ ), натуральний леверидж ( $OL_{\text{н}}$ ), комбінований леверидж ( $OL_{\text{к}}$ ).

$$OL_{\text{ц}} = \text{ЧД} / \Pi_0; \quad (3.15)$$

$$OL_{\text{н}} = (\text{ЧД} - \text{ЗВ}) / \Pi_0; \quad (3.16)$$

$$OL_{\text{к}} = \Delta \Pi_0 / \Pi_0 = OL_{\text{ц}} \times \text{Ц}_3 (1 + \text{Н}_3) + OL_{\text{н}} \times \text{Н}_3, \quad (3.17)$$

де ЗВ – змінні витрати;

$\Delta \Pi_0$  – приріст операційного прибутку;

$\text{Ц}_3$  – зміна цін на продукцію (в долях одиниці і відповідно із знаком «+» або «-»);

$\text{Н}_3$  – зміна натурального обсягу реалізації продукції (в долях одиниці і відповідно із знаком «+» або «-»).

Операційний ціновий, натуральний і комбінований леверидж показує у скільки разів темпи зміни прибутку перевищують темпи зміни чистого доходу, відповідно, від зміни цін, натуральних обсягів реалізації і обох факторів разом при відповідних витратах [31].

Механізм застосування окремих видів операційного левериджу для моделювання чистого доходу і операційного прибутку можна розглянути на таких прикладах.

Операційний ціновий леверидж

Приклад 1. Дохід від реалізації продукції 2250,0 тис. грн.

Змінні витрати 315,0 тис. грн.

Постійні витрати 1096,38 тис. грн.

Прибуток 838,62 тис. грн.

$$\text{ОЛц} = 2250,0 / 838,62 = 2,68$$

Можливі ситуації

Ситуація А. Дохід збільшується на 5% (112,5 тис. грн. =  $2250,0 \times 5 / 100$ ) за рахунок зростання цін. Відповідно прибуток зросте на 13,4% ( $5\% \times 2,68 = 13,4\%$ ) і буде становити 951 тис. грн. [ $838,62 + (838,62 \times 13,4 / 100)$ ].

Ситуація Б. Дохід зменшується на 20% за рахунок зниження цін. Відповідно прибуток зменшиться на 53,6% ( $-20\% \times 2,68 = -53,6\%$ ). Темп зниження прибутку на рівні 53,6% означає, що сума його зменшення дорівнює - 449,28 тис. грн., і прибуток буде становити 389,34 тис. грн. ( $838,62 - 449,28$ ).

Ситуація Б дає можливість розрахувати максимально можливе зниження цін, щоб підприємницька діяльність не була збитковою, тобто щоб дохід від реалізації не був нижчим точки беззбитковості. Тобто, прибуток не повинен зменшитися більш ніж на 100%. Так, при  $\text{ОЛц} = 2,68$ , ціни можливо знизити не більш, ніж на 312,92% ( $838,62 / 2,68$ ).

Операційний натуральний леверидж

Приклад 2. Дохід від реалізації продукції 2250,0 тис. грн.

Змінні витрати 315,0 тис. грн.

Постійні витрати 1096,38 тис. грн.

Прибуток 838,62 тис. грн.

$$\text{ОЛн} = (2250,0 - 315,0) / 838,62 = 2,31$$

Можливі ситуації

Ситуація А. Дохід від реалізації збільшується на 5% за рахунок зростання натуральних обсягів реалізації. Відповідно прибуток зросте на 11,55% ( $5\% \times 2,31 = 11,55\%$ ) і буде становити 935,48 тис. грн. [ $838,62 + (838,62 \times 11,55 / 100)$ ].

Ситуація Б. Дохід від реалізації зменшується на 20% за рахунок відповідного зменшення натуральних обсягів реалізації. Відповідно прибуток зменшиться на 46,2% ( $20 \times 2,31$ ) і складе 451,18 тис. грн. Якщо б натуральний обсяг реалізації знизився більш ніж на 43,3%, підприємницька діяльність

була б збиткова, так як зменшення прибутку перевищило б 100% ( $43,3\% \times 2,31 = 100,02\%$ ) [31].

Таким чином, порівнюючи результати розрахунків на основі операційного і натурального операційного левериджу для ТОВ «Система-Трейд», можна зробити висновки:

1. Чим вищі показники операційного левериджу обох видів, тим більшим коливанням піддається прибуток при однаковій зміні виручки від реалізації. Тому при високому операційному левериджі зниження виручки від реалізації частіше може призвести до збитковості реалізації, чим при низькому його рівні.

2. Велика різниця рівнів цінового та натурального операційного лівериджу відображає відносно сильний вплив динаміки змінних витрат на динаміку прибутку від реалізації. При рості виручки за рахунок натурального обсягу реалізації збільшення прибутку є трохи меншим, ніж при збільшенні цін.

3. Застосування показників операційного левериджу при моделюванні виручки і прибутку від реалізації дозволяє визначати максимально можливе значення виручки для збереження беззбитковості реалізації чи мінімально необхідний ріст виручки для ліквідації збитку від реалізації [31].

Проте, вищенаведені розрахунки придатні тільки для випадків, коли динаміка прибутку визначається одним фактором при незмінному іншому: або змінюються ціни, але не змінюється натуральний обсяг реалізації, або навпаки. У реальних умовах господарювання, як правило, відбувається одночасна зміна і цін, і натурального обсягу реалізації, причому обидва фактори можуть діяти і в одному напрямку, і в протилежних напрямках.

Для розрахунку темпів і напрямів зміни фінансового результату від реалізації шляхом одночасного коригування зміни цін і натурального обсягу реалізації в межах наявних можливостей використовують наступну формулу 3.18:

$$\Delta P_o / P_o \times 100 = [OЛ_{ц} \times Ц_3 (1 + Н_3) + OЛ_{н} \times Н_3] \times 100, \quad (3.18)$$

Комбінований операційний леверидж

Приклад 3. Розрахунок темпів і напрямку зміни фінансового результату від реалізації.

Ціновий операційний леверидж ( $OЛ_{ц}$ ) – 2,68.

Натуральний операційний леверидж ( $OЛ_{н}$ ) – 2,31.

Ціни знижуються на 5%, тобто  $Ц_3 = -0,05$ .

Натуральний обсяг реалізації збільшується на 7%, тобто  $Н_3 = 0,07$ .

$$\Delta P_o / P_o \times 100 = [2,68 \times (-0,05) (1 + 0,07) + 2,31 \times 0,07] \times 100 = 1,80 \%$$

Отже, при заданій ситуації прибуток збільшиться на 1,80% у порівнянні з базисним періодом. При такому методі розрахунку темпів зміни фінансового результату від реалізації базисні дані не мають значення, важливими є рівні обох видів операційного левериджу.

Перевіримо методом прямого розрахунку отриманий результат.

Дохід від реалізації продукції 2250,0 тис. грн.

Змінні витрати 315,0 тис. грн.

Постійні витрати 1096,38 тис. грн.

Прибуток 838,62 тис. грн.

$OЛ_{ц} = 2,68$ ,  $OЛ_{н} = 2,31$ , тобто умови, прийняті в розрахунках за формулою дотримані. Прибуток буде становити:

$$(2250,0 \times 0,95 \times 1,07) - (315,0 \times 1,07) - 1096,38 = 853,7 \text{ тис. грн.}$$

Збільшення прибутку становить:  $(853,7 - 838,62) / 838,62 \times 100 = 1,80\%$ .

Результат прямого розрахунку відповідає результату розрахунку за формулою.

Приклад 4. Зміна фінансового результату шляхом одночасного коригування зміни цін і натурального обсягу реалізації в межах наявних можливостей.  $OЛ_{ц} = 2,68$ ,  $OЛ_{н} = 2,31$ . Підприємство має можливість збільшити натуральний обсяг реалізації на 5% при зниженні цін на 7%. За формулою знаходимо відсоток зміни прибутку від реалізації:



$$\Delta\Pi_0 / \Pi_0 \times 100 = [2,68 \times (-0,07) (1 + 0,05) + 2,31 \times 0,05] \times 100 = -8,15 \%$$

Підприємству можна знизити прибуток від реалізації не більше ніж на 5%. Якщо зберегти індекс натурального обсягу реалізації, то індекс цін повинний бути менший, ніж передбачається. Прийнемо індекс цін, що забезпечує зниження прибутку не більше ніж на 5%, за  $x$ . Тоді:

$$[2,68 \times x \times 1,05 + 2,31 \times 0,05] \times 100 = -5\%; x = -5,88\%$$

Отже, щоб отримати прибуток від реалізації не менше необхідної підприємству величини, ціни повинні знизитися не на 7%, а не більше ніж на 5,88%. Припустимо тепер, що індекс цін не можна піддавати зміні, а можна регулювати лише індекс натурального обсягу реалізації, що і приймається за  $x$ . Рівняння буде мати наступний вигляд:

$$[2,68 \times (-0,07) (1 + x) + 2,31x] \times 100 = -5\%; x = 6,48\%$$

При зниженні цін на 7% натуральний обсяг реалізації повинний вирости майже на 6,5%, щоб забезпечити прибуток від реалізації не нижче припустимого для підприємства розміру. Якщо рівень розрахованих індексів є реальним в умовах попиту на продукцію підприємства, необхідний прибуток можна забезпечити. Визначення необхідного рівня одного з індексів змін: цін чи натуральних обсягів реалізації, якщо відомий інший і задана потрібна підприємству сума прибутку від реалізації. При заданій сумі (а отже, і заданому приросту) прибутку індекси цін і натурального обсягу реалізації взаємозалежні. Тоді:

$$\Pi_3 = (\Delta\Pi_0 / \Pi_0 - \text{ОЛ}_H \times H_3) / \text{ОЛ}_C (1 + H_3); \quad (3.19)$$

$$H_3 = (\Delta\Pi_0 / \Pi_0 - \text{ОЛ}_H \times \Pi_3) / (\text{ОЛ}_C \times \Pi_3 + \text{ОЛ}_H). \quad (3.20)$$

Таким чином, застосування операційного лівериджу для моделювання фінансового результату від реалізації дозволяє не тільки визначити зміну прибутку в порівнянні з його величиною в базисному періоді, але й оцінити фактори, що впливають на цю зміну. Визначена можлива динаміка цін і

натурального обсягу реалізації забезпечує розмір операційного прибутку, необхідного підприємству. Знаючи це, підприємство в межах наявних можливостей здатне маневрувати індексами зміни цін і натурального обсягу реалізації, наближаючи умови попиту на свою продукцію до бажаного результату [31]. Для оцінки ефективності формування витрат на підприємстві існує певна система економічних показників (таблиця 3.6) [31].

Таким чином, можна спостерігати зростання більшості показників діяльності підприємства; причому приріст прибутку набагато випереджає приріст витрат, що свідчить про ефективність впровадження запропонованих заходів на даному підприємстві.

1. Собівартість одиниці продукції не є визначальним компонентом при формуванні прибутку даного підприємства; головна увага зосереджена на обсягах реалізації продукції (контент-послуг), так як від їх розміру залежить розмір прибутку підприємства;

2. Витрати на збут займають особливе місце під час аналізу витрат підприємства, так як безпосередньо впливають на обсяги реалізації контент-послуг; вони можуть бути прогресуючими, пропорційними та дегресуючими, залежно від стадії життєвого циклу підприємства/продажу контент-послуг;

3. Система управління витратами даного підприємства слабо розвинута, перебуває на початковому етапі свого становлення; організаційний аспект в межах системи управління витратами розвинений слабо, відсутня процедура визначення місць формування витрат і центрів відповідальності за їх дотримання;

4. Витрати не впливають на величину ціни одиниці контенту, як і не впливає на ціну виробнича собівартість одиниці контенту;

5. Виробнича собівартість одиниці контенту суттєво перевищує продажну ціну такої ж одиниці контенту;

6. Ціна одиниці контенту є суто ринковою, тобто, визначається на основі співвідношення ринкового попиту та пропозиції в даній галузі;

7. Якість є визначальним компонентом конкурентоспроможності продукції.

Таблиця 3.6 – Аналіз та оцінка витрат ТОВ «Система-Трейд»

Показник	Методика розрахунку показника	Економічний зміст показника	За фінансовою звітністю		Рівень беззбитковості	
			Факт.	Розрах.	Факт.	Розрах.
1	2	3	4	5	6	7
Коефіцієнт покриття виробничих витрат	<u>Валова продукція</u> Операційні витрати	Скільки валової продукції створюється на підприємстві за рахунок 1 грн. операційних витрат	1,9	2,47	1,5	1,42
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	<u>Операційні витрати</u> Валова продукція	Які витрати несе підприємство, щоб одержати 1 грн. валової продукції	0,53	0,4	0,67	0,7
Коефіцієнт покриття реалізованих виробничих витрат	<u>Чистий дохід</u> Собівартість реалізованої продукції	Скільки чистого доходу створює підприємству 1 грн. виробничих витрат	88,21	68,18	88,21	16,18
Коефіцієнт окупності реалізованих виробничих витрат	Собівартість реалізованої <u>продукції</u> Чистий дохід	Які виробничі витрати несе підприємство, щоб одержати 1 грн. чистого доходу	0,01	0,014	0,01	0,014
Коефіцієнт покриття постійних витрат	<u>Чистий дохід</u> Постійні витрати	Скільки чистого доходу створює 1 грн. постійних витрат	1,3	1,71	1,02	0,97
Коефіцієнт окупності постійних витрат	<u>Постійні витрати</u> Чистий дохід	Які постійні витрати несе підприємство, щоб одержати 1 грн. чистого доходу	0,77	0,58	0,98	1,03
Коефіцієнт покриття адміністративних витрат	<u>Чистий дохід</u> Адміністративні витрати	Скільки чистого доходу створює 1 грн. адміністративних витрат	11,69	15,25	9,21	8,64
Коефіцієнт окупності адміністративних витрат	<u>Адміністративні витрати</u> Чистий дохід	Які адміністративні витрати несе підприємство, щоб отримати 1 грн. чистого доходу	0,09	0,07	0,11	0,12
Коефіцієнт ефективності загальногосподарського управління	<u>Валова продукція</u> <u>Адміністративні витрати</u>	Скільки валової продукції створює підприємству 1 грн. адміністративних витрат	14,03	18,31	11,05	10,37
Коефіцієнт витратомісткості загальногосподарського управління	<u>Адміністративні витрати</u> <u>Операційні витрати</u>	Яка питома вага адміністративних витрат в операційних витратах	0,14	0,14	0,14	0,14
Коефіцієнт валової віддачі адміністративних витрат	<u>Адміністративні витрати</u> <u>Валова продукція</u>	Які адміністративні витрати несе підприємство, щоб одержати 1 грн. валової продукції	0,07	0,05	0,09	0,1
Коефіцієнт навантаження адміністративних витрат	<u>Операційні витрати</u> <u>Адміністративні витрати</u>	Рівень навантаження операційних витрат на 1 грн. адміністративних витрат	7,38	7,4	7,36	7,31
Коефіцієнт координації у співвідношенні операційних і адміністративних витрат	<u>Операційні витрати – Адміністративні витрати</u> <u>Адміністративні витрати</u>	Скільки операційних витрат формується 1 грн. адміністративних витрат	6,38	6,4	6,36	6,31

Продовження таблиці 3.6

1	2	3	4	5	6	7
Коефіцієнт координації адміністративних витрат у співвідношенні в операційних витратах	<u>Адміністративні витрати</u> Операційні витрати – Адміністративні витрати	Рівень співвідношення адміністративних витрат на 1 грн. операційних витрат	0,16	0,16	0,16	0,16
Коефіцієнт ефективності постійних витрат	<u>Валова продукція</u> Постійні витрати	Скільки валової продукції створює 1 грн. постійних витрат	1,56	2,05	1,23	1,16
Коефіцієнт витратомісткості постійних витрат	<u>Постійні витрати</u> Операційні витрати	Яка питома вага постійних витрат в операційних витратах	1,22	1,21	1,22	1,22
Коефіцієнт валової віддачі постійних витрат	<u>Постійні витрати</u> Валова продукція	Які постійні витрати несе підприємство, щоб одержати 1 грн. валової продукції	0,64	0,49	0,82	0,86
Коефіцієнт навантаження постійних витрат	<u>Операційні витрати</u> Постійні витрати	Рівень навантаження операційних витрат на 1 грн. постійних витрат	0,82	0,83	0,82	0,82
Коефіцієнт координації у співвідношенні змінних і постійних витрат	<u>Змінні витрати</u> Постійні витрати	Рівень співвідношення змінних і постійних витрат (скільки змінних витрат припадає на 1 грн. постійних витрат)	0,29	0,29	0,23	0,16
Коефіцієнт координації у співвідношенні постійних і змінних витрат	<u>Постійні витрати</u> Змінні витрати	Рівень співвідношення постійних і змінних витрат (скільки постійних витрат припадає на 1 грн. змінних витрат)	3,48	3,48	4,42	6,14
Коефіцієнт ефективності змінних витрат	<u>Валова продукція</u> Змінні витрати	Скільки валової продукції створює 1 грн. змінних витрат	5,42	7,14	5,42	7,14
Коефіцієнт валової віддачі змінних витрат	<u>Змінні витрати</u> Валова продукція	Які змінні витрати несе підприємство, щоб одержати 1 грн. валової продукції	0,18	0,14	0,18	0,14
Коефіцієнт покриття витрат на збут	<u>Чистий дохід</u> Витрати на збут	Скільки чистого доходу формує 1 грн. витрат на збут	2,09	2,73	1,65	1,55
Коефіцієнт окупності витрат на збут	<u>Витрати на збут</u> Чистий дохід	Які витрати на збут несе підприємство, щоб одержати 1 грн. чистого доходу	0,48	0,37	0,61	0,65
Коефіцієнт витратомісткості збутової діяльності підприємства	<u>Витрати на збут</u> <u>Операційні витрати</u>	Яка питома вага витрат на збут в операційних витратах	0,76	0,75	0,76	0,76
Коефіцієнт навантаження витрат на збут	<u>Операційні витрати</u> Витрати на збут	Рівень навантаження операційних витрат на 1 грн. витрат на збут	1,32	1,33	1,32	1,32
Коефіцієнт координації у співвідношенні операційних витрат і витрат на збут	<u>Операційні витрати – Витрати на збут</u> <u>Витрати на збут</u>	Скільки операційних витрат формує 1 грн. витрат на збут	0,32	0,33	0,32	0,32
Коефіцієнт координації витрат на збут у співвідношенні в операційних витратах	<u>Витрати на збут</u> <u>Операційні витрати – Витрати на збут</u>	Рівень співвідношення витрат на збут на 1 грн. операційних витрат	3,13	3,03	3,13	3,13

Продовження таблиці 3.6

1	2	3	4	5	6	7
Коефіцієнт витратомісткості загальногосподарського управління в постійних витратах	<u>Адміністративні витрати</u> Постійні витрати	Яка питома вага адміністративних витрат в постійних витратах	0,11	0,11	0,11	0,11
Коефіцієнт витратомісткості збутової діяльності в постійних витратах	<u>Витрати на збут</u> Постійні витрати	Яка питома вага витрат на збут в постійних витратах	0,62	0,63	0,62	0,63
Коефіцієнт координації у співвідношенні витрат на збут і адміністративних витрат	<u>Витрати на збут</u> Адміністративні витрати	Рівень співвідношення витрат на збут на 1 грн. адміністративних витрат	5,59	5,58	5,59	5,58
Коефіцієнт координації у співвідношенні адміністративних витрат і витрат на збут	<u>Адміністративні витрати</u> Витрати на збут	Рівень співвідношення адміністративних витрат на 1 грн. витрат на збут	0,18	0,18	0,18	0,18
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	Собівартість реалізованої <u>продукції</u> Валовий прибуток	Скільки виробничих витрат необхідно підприємству, щоб створити 1 грн. валового прибутку	0,01	0,014	0,01	0,015
Валова рентабельність (прибутковість) виробничих витрат	<u>Валовий прибуток</u> Собівартість реалізованої продукції	Скільки одержує підприємство валового прибутку з 1 грн. виробничих витрат	87,22	67,18	87,21	67,19
Коефіцієнт окупності чистого доходу	<u>Чистий дохід</u> Валовий прибуток	Скільки чистого доходу необхідно, щоб створити 1 грн. валового прибутку	1,01	1,01	1,01	1,015
Валова рентабельність (прибутковість) чистого доходу	<u>Валовий прибуток</u> Чистий дохід	Скільки одержує підприємство валового прибутку з 1 грн. чистого доходу	0,99	0,99	0,99	0,99
Коефіцієнт окупності операційних витрат	<u>Операційні витрати</u> Фінансовий результат від операційної діяльності	Скільки операційних витрат необхідно підприємству, щоб створити 1 грн. прибутку від операційної діяльності	1,71	0,94	-	-
Рентабельність (прибутковість) операційних витрат	Фінансовий результат від <u>операційної діяльності</u> Операційні витрати	Скільки одержує підприємство прибутку від операційної діяльності з 1 грн. операційних витрат	0,58	1,06	0	0
Коефіцієнт окупності операційних витрат в процесі господарської діяльності	<u>Операційні витрати</u> Фінансовий результат від господарської діяльності	Скільки операційних витрат необхідно підприємству, щоб створити 1 грн. прибутку від господарської діяльності	3,04	1,08	-	-
Рентабельність (прибутковість) операційних витрат в процесі господарської діяльності	<u>Фінансовий результат від господарської діяльності</u> Операційні витрати	Скільки одержує підприємство прибутку від господарської діяльності з 1 грн. операційних витрат	0,33	0,92	0	0
Коефіцієнт чистої окупності операційних витрат	<u>Операційні витрати</u> Чистий прибуток	Скільки операційних витрат необхідно, щоб створити 1 грн. чистого прибутку	0,98	0,59	-	-
Чиста рентабельність (прибутковість) операційних витрат	<u>Чистий прибуток</u> Операційні витрати	Скільки одержує підприємство чистого прибутку з 1 грн. операційних витрат	1,02	1,69	0	0

## ВИСНОВКИ

Як підсумок, необхідно зазначити, що тема даного дослідження є досить актуальною не тільки для даного підприємства, а й для будь-якого підприємства, особливо у сфері малого бізнесу. Адже від рівня й динаміки витрат залежать не лише фінансові результати окремих підприємств та їхніх структурних підрозділів, а й ефективність формування національного доходу на рівні держави загалом. Таким чином, управління витратами є однією з найважливіших і найскладніших проблем для підприємницьких структур.

В ході написання даної кваліфікаційної роботи були виконані основні завдання, які зводились до досягнення головної мети – розробки напрямків удосконалення управління витратами на малому підприємстві (на прикладі ТОВ «Система-Трейд»).

Так, в теоретичній частині кваліфікаційної роботи було визначено сутність та природу витрат, їх групування за певними класифікаційними ознаками; розглянуто таку базову категорію як собівартість та її структуру, з'ясовано механізм здійснення калькуляції собівартості, визначено типову номенклатуру статей її калькулювання.

Також, було розглянуто основні інструменти аналізу, обліку та контролю витрат на малому підприємстві. Детально було розглянуто сутність та механізм здійснення управлінського та податкового обліку на малих підприємствах.

Новизною теоретичної частини даної кваліфікаційної роботи було розгляд питання щодо комп'ютеризації управління витратами на малому підприємстві, а саме, визначення передумов та сутності комп'ютеризації управління витратами, характеристика сфери та забезпечення комп'ютеризації управління витратами, а також, визначення джерел ефективності комп'ютеризації управління витратами на малому підприємстві.

Аналітична частина даної кваліфікаційної роботи є свідченням

виконання поставлених завдань. Так, було здійснено загальну характеристику підприємства (ТОВ «Система-Трейд»), було визначено мету та основні види його діяльності, проаналізовано основні показники діяльності, розглянуто структуру власників, проведено аналіз середовища функціонування підприємства, його сильних та слабких сторін, можливостей та загроз, визначено тенденції та перспективи розвитку підприємства на ринку контент-послуг, було здійснено аналіз його основних конкурентів та визначено основні конкурентні переваги та ключові фактори успіху.

Також, було ґрунтовно досліджено інструментарій управління витратами на малому підприємстві ТОВ «Система-Трейд», здійснено аналіз його системи управління витратами та розглянуто взаємозв'язок витрат та конкурентоспроможності продукції підприємства в рамках даної системи.

Проведений аналіз інструментарію управління витратами в ТОВ «Система-Трейд» доцільно конкретизувати наступними висновками, які є важливими для досягнення мети даного дослідження:

- собівартість одиниці продукції не є визначальним компонентом при формуванні прибутку даного підприємства; головна увага зосереджена на обсягах реалізації продукції (контент-послуг), так як від їх розміру залежить розмір прибутку підприємства;

- витрати на збут займають особливе місце під час аналізу витрат підприємства, так як безпосередньо впливають на обсяги реалізації контент-послуг; вони можуть бути прогресуючими, пропорційними та дегресуючими, залежно від стадії життєвого циклу підприємства/продажу контент-послуг;

- система управління витратами даного підприємства слабо розвинута, перебуває на початковому етапі свого становлення; організаційний аспект в межах системи управління витратами розвинений слабо, тобто, відсутня процедура визначення місць формування витрат і центрів відповідальності за їх дотримання;

- витрати не впливають на величину ціни одиниці контенту, як і не впливає на ціну виробнича собівартість одиниці контенту;

- виробнича собівартість одиниці контенту суттєво перевищує продажну ціну такої ж одиниці контенту;
- ціна одиниці контенту є суто ринковою, тобто, визначається на основі співвідношення ринкового попиту та пропозиції в даній галузі;
- якість є визначальним компонентом конкурентоспроможності продукції.

Завершальним етапом дослідження є конструктивна або проектна частина даної кваліфікаційної роботи, в якій було розроблено та обґрунтовано напрямки ефективного управління витратами ТОВ «Система-Трейд» (побудова економіко-математичної моделі, розробка альтернативних варіантів оптимізації рівня витрат («директ-костинг», нормативний розподіл постійних витрат), а також застосування такого методу оптимізації витрат, як операційний леверидж). Також, було здійснено оцінку впливу запропонованих заходів на основні показники діяльності підприємства. Як наслідок, вони спричинили позитивний ефект, сприяли покращенню ключових параметрів діяльності підприємства та формуванню гарних перспектив для його розвитку на ринку в даній галузі.



## ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Адамовська В. С. Брітан Н. В. Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес-адміністрування. *Агросвіт*, 2015. № 8. С. 58-61.
2. Азьмук Л. Моделювання комбінаційних взаємозв'язків у системі «Витрати–Випуск»: проблеми та шляхи їх розв'язання. *Стратегія економічного розвитку України*, 2006. № 6. С. 231-234.
3. Андрющенко І.С. Класифікація витрат операційної діяльності на підприємствах ресторанного господарства. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг* : зб. наук. праць : у 2 ч. Вип. 1 (11). Харк. держ. ун-т харч. та торг. Харків : ХДУХТ, 2010. С. 216-224.
4. Антонов В. М., Яловий Г.К. Фінансовий менеджмент: сучасні інформаційні технології. Київ : Центр навчальної літератури, 2005. 432 с.
5. Атамас П.Й. Управлінський облік : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 440 с.
6. Бандурка О. М. Фінансова діяльність підприємства : підручник. Київ : Либідь, 2002. 384 с.
7. Бедринець М.Д. Ефективність діяльності суб'єктів підприємництва в сучасних умовах господарювання. *Бізнес Інформ*, 2013. № 4. С. 183–190.
8. 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.
9. Біла О. Г. Фінанси підприємств : навч. посіб. Львів : Вид-во «Магнолія 2006», 2008. 383 с.
10. Бланк И. А. Основы финансового менеджмента. Т.1 Киев : Ника-Центр, 2001. 512 с.
11. Бланк И. А. Основы финансового менеджмента. Т.2 Киев : Ника-

Центр, 2001. -592 с

12. Бланк И. А. Словарь-справочник финансового менеджера. Киев : Ника-Центр, 1998. 480 с.

13. Бланк И. А. Управление финансовой стабилизацией предприятия. Киев : Ника-Центр, 2003. 480 с.

14. Бланк И. А. Управление финансовыми рисками. Киев : Ника-Центр, 2005. 600 с.

15. Бланк И. А. Финансовый менеджмент : учеб. курс. Киев : Ника-Центр, Эльга, 2002. 528 с.

16. Болюх М.А. та ін. Економічний аналіз : навч. посіб. За ред. акад. АНУ, проф. М.Г. Чумаченка. Вид. 2-ге, перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.

17. Бондаренко Н.М., Устименко А.К. Собівартість продукції: економічна сутність та її види. *Науковий вісник Херсонського державного університету*, 2015. Випуск 11. Частина 2. С. 51-54.

18. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів. Житомир : Рута, 2003. 726 с.

19. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*, 2012. № 1(22). С. 11–18.

20. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. 2-ге вид., перероб. і доп. Житомир : Рута, 2002. 480 с.

21. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік : підручник. Житомир : Рута, 2005. 480 с.

22. Винокуров Д. С. Вексельное обращение. Харьков : Фактор, 2001. 224 с.

23. Войтенко Т., Вороная Н. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. Харків : Фактор, 2005. 272 с.

24. Волонцевич С.О. Розробка економічного механізму оптимізації

структури граничних витрат на промислових підприємствах. *Вісник Харківського національного університету ім. Каразіна*. Харків : ХНУ, 2005. № 668. С. 77-79.

25. Гетьман О. О. Економіка підприємства : навч. посіб. Шаповал В. М. 2-ге видання. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 488 с.

26. Голомб В.В., Дзюба Т.О. Планування та економічне обґрунтування шляхів зниження собівартості продукції. *Інфраструктура ринку*, 2016. Випуск 2. С. 140-143.

27. Гончаров В.М. та ін. Внутрішній економічний механізм підприємства : навч. посіб. Донецьк : СПД Купріянов В.С., 2007. 284 с.

28. Грещак М. Г., Коцюба О. С.. Управління витратами : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2002. 131 с.

29. Грещак М.Г. та ін. Управління витратами : навч. посіб. за заг. ред. М.Г. Грещака. Київ : КНЕУ, 2008. 264 с.

30. Давидович І. Є. Управління витратами: навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2008. 320 с.

31. Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Кортикова Р.С. Управлінський облік: навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2005. 278 с

32. Догадайло Я.В. Калькуляція собівартості робіт організації дорожнього господарства. *Економіка транспортного комплексу*, 2016. Вип. 27. С. 1-12.

33. Домусчи А. О. Зарубіжний досвід управління витратами бізнес-суб'єктів сфери аграрного виробництва. *Аграрний вісник Причорномор'я*. Економічні науки, 2015. Вип. 78(2). С. 49-58.

34. Дон Р. Хенсен, Меріен М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сенков. Управлінський облік / Пер. з англ. 5-го канад. вид. О. Григораша та ін. Наук. ред. пер. Н.П. Краснік. Київ : Міленіум, 2002. 974 с.

35. Дощич Г. А. Дослідження актуальних проблем управління витратами підприємства. *Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ*. URL: [http://www.rusnauka.com/29\\_DWS\\_2012/Economics](http://www.rusnauka.com/29_DWS_2012/Economics)

/10\_120778.doc.htm

36. Дробязко С. І. Методичні основи управління витратами підприємства *Економіка підприємства*. Науково-практичний журнал «Академічний огляд». Дніпропетровськ : Видавництво ДУЕП, 2010. № 1 (32). 127 с.

37. Дубей Ю. В. Оперативне і стратегічне управління витратами на промисловому підприємстві. *Економічний вісник*, 2017. № 1 . С. 125-132.

38. Ерохіна О.С., Федорович Т.В. Обоснование метода учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в системе управления затратами. *Проблемы учета и финансов*, 2012. № 2 (6). С. 51-58.

39. Збиранник О. М. Економічна сутність поняття витрат виробництва та їх класифікації в умовах сучасної економіки. *Економіка: проблеми теорії та практики*. Збірник наукових праць. Дніпропетровськ : ДНУ, 2005. Вип. 199: В 4 т. Том I. С. 177–182.

40. Ивакина И. И. Управленческий учет. Харьков : Фактор, 2015. 320 с.

41. Измайлова К.В. Сучасні технології фінансового аналізу : навч. посіб. Київ : МАУП, 2003. 148с.

42. Коваленко Л. О., Ремньова Л. М. Фінансовий менеджмент : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ : Знання, 2005. 485 с.

43. Ковтун С., Ткачук Н., Савлук С. Управління затратами. Харків : Фактор, 2007. 272 с.

44. Когут У.І. Критерії класифікації витрат підприємства. *Вісник НУ «Львівська політехніка»*, 2008. № 624. С. 43–49.

45. Козаченко Г. В., Погорелов Ю. С., Хлапьянов Л. Ю., Макухін Г. А. Управління затратами підприємства : монографія. Київ : Лібра, 2007. 320 с.

46. Колісник Г.М. Зарубіжний досвід державного регулювання витратами підприємства та його адаптація в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*, 2016. Випуск 8. Ч. 1. С. 106-111.

47. Корінько М. Д., Тітаренко Г. Б. Концептуальні основи управління витратами суб'єктів господарювання в умовах удосконалення ринкових

відносин. Актуальні проблеми економіки, 2009. № 9. С. 126-131

48. Костирко Р. А. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Харків : Фактор, 2007. 784 с.

49. Костирко Р.О., Тертична Н.В., Шевчук В.О. Комплексна оцінка вартості підприємства : монографія. Харків : Фактор, 2015. 278 с.

50. Крамаренко Г. А., Черная О.Е. Финансовый менеджмент : слайд-конспект. Днепропетровск : ДУЭП, 2015. 164 с.

51. Крамаренко Г. О. Фінансовий аналіз і планування. Київ : Центр навчальної літератури, 2003. 224 с.

52. Крамаренко Г. О., Чорна О. Є. Фінансовий менеджмент : підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 520 с.

53. Крапівницька С.М., Зарукевич М. В. Розвиток системи управління витратами підприємства . *Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова*, 2013. URL: [http://www.visnyk-onu.od.ua/journal /2013\\_18\\_3\\_1/41.pdf](http://www.visnyk-onu.od.ua/journal /2013_18_3_1/41.pdf)

54. Кужельний М. В., Калюга Є.В., Калюга О.В. Контроль фінансової звітності та правильності її складання. Київ : Ельга, 2001. 240 с.

55. Маниліч М.І., Миронюк О.В. Собівартість продукції: теоретичний аспект. URL : <http://archive.nbuv.gov.ua>

56. Міценко Н.Г., Мизгала С.В. Собівартість як економічна категорія та її місце серед витрат підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*, 2009. № 19(4). С. 129-132.

57. Нападівська Л.В. Управлінський облік : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 450 с.

58. Нивен Пол Р. Сбалансованная система показателей: Шаг за шагом: максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов. Днепропетровск : Балланс Бизнес Букс, 2004. 328 с.

59. Огійчук М.Ф. та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник. / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. 7–те вид., перероб. і допов. Київ : Алерта, 2016. 1040 с.

60. Павловська О. В., Притуляк Н.М., Невмержицька Н.Ю. Фінансовий

аналіз : навч.-метод. посіб. для самот. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2002. 388 с.

61. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія. Київ : УБС НБУ, 2008. 219 с.

62. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України із змінами і доповненнями, внесеними Законами України № 344-VIII від 17.09.2016. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

63. Поддєрьогін А. М., Буряк Л.Д., Калач Н.Ю. Фінансовий менеджмент : навч.-метод. посіб. для самот. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2001. 294 с.

64. Поддєрьогін А.М. Фінанси підприємств : підручник. Київ : КНЕУ, 2002. 571 с.

65. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2014 № 73 URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

66. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

67. Пурій Г. В. Методичні підходи до управління операційними витратами підприємств з метою запобігання банкрутству. *Бізнес Інформ*, 2013. № 5. С. 293-298.

68. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учеб. пособ. Минск : Новое знание, 2002. 704 с.

69. Савчук В. П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций. Киев : Максимум, 2001. 600с.

70. Семчук І.В., Мазур В.Г. Шляхи підвищення ефективності управління витратами на підприємстві. *Глобальні та національні проблеми економіки*, 2018. Випуск 22. С. 544-548.

71. Скрипник М. І. Сутність витрат як економічної категорії. *Вісник ЖДТУ*. Серія «Економічні науки», 2009. Вип. 4 (50).

72. Сук Л. Склад та класифікація витрат на підприємствах. *Бухгалтерія в сільському господарстві*, 2007. № 20. С. 46–49.

73. Терещенко О. О. Антикризове фінансове управління на підприємстві : монографія. Київ : КНЕУ, 2004. 268 с.

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

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

76. Фінансовий менеджмент : навч. посіб. / за ред. Г.Г. Кірейцева. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 531 с.

77. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2013. 656 с.

78. Цимбалюк Л. Г., Скригун Н. П., Антошкіна Л. І. Формування та управління витратами виробництва. Донецьк : Юго-Восток, 2009. 240 с.

79. Цимбалюк Л. Г., Скригун Н. П. Чинники, резерви та шляхи зниження витрат виробництва як основа зменшення ціни товару. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*, 2011. № 3(15). С. 88-95.

80. Цуркан І. М., Бурлак К. В. Удосконалення управління витратами сільськогосподарського підприємства на основі економіко-математичного моделювання. *Науковий диспут: питання економіки та фінансів*: збірник тез наукових робіт IV Міжнародної науково-практичної конференції, 2015 р. С. 68-71.

81. Чебанова Н.В., Чупир Т.Я., Василенко Ю.А. Фінансова звітність підприємств : навч. посіб. Харків : Фактор, 2006. 444 с.

82. Череп А. В. Управління витратами суб'єкта господарювання : монографія. Ч. I. 2-ге вид., стереотип Харків : ВД «Інжек», 2007. 368 с.

83. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання : монографія у II ч.: 2-ге вид. Харків : ІНЖЕК, 2007. 360 с.

84. Череп А.В. Управління собівартістю : монографія. Харків : ІНЖЕК, 2005. 376 с.

85. Ясінська А. І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах. Національний університет «Львівська політехніка», 2007. URL: <http://vlp.com.ua/files/54.pdf>.

86. Sen A. Development as Capability Expansion. Journal of Development and Planning. 1989. № 19.

87. Absetzung für Abnutzung (AfA-Tabelle) Österreich. Bundesministeriums für Finanzen. URL: <https://www.bmf.gv.at>. (дата звернення: 29.10.2017).

88. Modified Accelerated Cost Recovery System (MACRS). USA. Bureau of Economic Analysis. URL: <http://www.bea.gov>. (дата звернення: 29.10.2017).

89. Accounting Information Systems by Marshall B. Romney, Paul J. Steinbart Hardcover, Tenth Edition, 2005. 805 pages.

90. Jerry J. Weygandt, Donald E. Kieso, Paul D. Kimmel John Wiley & Sons Financial Accounting: IFRS., 2010. 848 pages.