

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХЕРСОНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економіки і менеджменту
Кафедра фінансів, обліку та підприємництва

ФОРМУВАННЯ ТА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ
ГОСПОДАРЮЮЧОГО СУБ'ЄКТА

Кваліфікаційна робота (проект)
на здобуття ступеня вищої освіти «бакалавр»

Виконав: студентка IV курсу
спеціальності
051 «Економіка»
Освітньо-професійної програми
Економіка
Абібуллаєва Аліє

Керівник д.е.н., проф. Осадча Т.С.

Рецензент д.е.н., проф. Шашкова Н.І.

Херсон – 2020

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. Теоретичні засади управління витратами господарюючого суб'єкта	5
1.1. Економічна сутність витрат та їх склад.....	5
1.2. Методи формування витрат.....	10
1.3. Система управління витратами.....	17
РОЗДІЛ 2. Аналіз витрат ТОВ ФІРМА «ЕНЕРГІЯ».....	22
2.1. Загальна фінансово – економічна характеристика ТОВ фірма «Енергія».....	22
2.2. Формування витрат ТОВ фірма «Енергія».....	32
2.3. Оцінка витрат суб'єкта господарювання	35
РОЗДІЛ 3. Шляхи удосконалення системи управління витратами ТОВ ФІРМА «ЕНЕРГІЯ».....	41
3.1. Формування стратегічної моделі управління витратами.....	41
3.2. Удосконалення системи управління витратами	50
ВИСНОВКИ	53
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	55
ДОДАТКИ	60

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах господарювання у господарюючих суб'єктів виникають проблеми пов'язані забезпеченням фінансової стабільності та підвищенням конкурентоспроможності. Данні проблеми можливо вирішити лише комплексно із застосуванням різноманітних підходів та інструментів. Однією з проблем господарюючих суб'єктів є вибір якісного варіанту управління витратами.

Вибір якісного варіанту управління витратами є основною умовою успішної діяльності господарюючого суб'єкта, та дає можливість досягти оптимального рівня витрат, та як наслідок зростає конкурентоздатність його продукції та в довгостроковій перспективі досягається економічне зростання.

Предметом дослідження є система витрат господарюючого суб'єкта.

Об'єктом дослідження є процес формування та управління витратами господарюючого суб'єкта.

Мета роботи – вивчити теоретичні та практичні аспекти формування витрат суб'єкта господарювання з метою удосконалення механізму управління ними.

Для досягнення зазначеної мети були поставлені наступні **завдання**:

- дослідити сутність, види та класифікацію витрат підприємства;
- визначити методики формування витрат;
- розкрити зміст управління витратами підприємств;
- провести аналіз фінансово – господарської діяльності підприємства;
- проаналізувати особливості формування витрат підприємстві;
- розробити систему організаційно – економічних заходів зниження витрат виробництва.

Методи дослідження. У процесі виконання дослідження було використано такі наукові методи: системно-логічний метод (для уточнення термінів дослідження), метод теоретичного узагальнення (при вивченні

результатів дослідження вітчизняних і зарубіжних вчених), методи обробки інформації (порівняння, групування, графічного і табличного подання даних, методи приведення показників до порівняльного формату), методи економічного та статистичного аналізу (для дослідження стану функціонування підприємства), абстрактно-логічний метод (для формулювання висновків).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

ГОСПОДАРЮЮЧОГО СУБ'ЄКТА

1.1. Економічна сутність витрат та їх склад

Головним завданням діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта є максимізація прибутку. Для цього суб'єкти господарювання мають значну увагу приділяти витратам, у зв'язку з тим, що вони є основним обмежуючим чинником та прямо впливають на обсяг продукції.

Витрати є дуже складним економічним явищем, які забезпечують безперервність процесу виробництва та реалізації продукції, також вони пов'язані з процесом управління.

Сутність поняття витрати досліджувалося від початку появи економічних явищ в суспільстві та виникнення економічної думки. Під впливом розвитку економічної теорії та практичних аспектів управління витратами змінювалося і розуміння поняття «витрати».

Досліджуючи еволюцію змісту та сутності категорії витрати можливо віділити наступні етапи розвитку цього поняття (додаток А).

I етап пов'язаний з Стародавнім світом - потребами суб'єктів господарювання реєструвати витрати які були пов'язані з веденням господарства [14].

II етап пов'язується з Грецією в час коли там почали зароджуватися основи складання фінансової звітності. Вона ґрунтувалася на відображенні витрат та доходів від різних видів діяльності. Послідовність записів операцій призвела до появи методу – рахунку [21].

Так на перших етапах розвитку знань про витрати не існувало чіткого визначення цієї категорії.

III етап (XIV – кінець XIX ст.). В даний період часу виникають дві основні теорії: теорія граничної корисності та теорія трудової вартості. На

цьому етапі в цих теорія біли спроби тлумачення поняття «витрати» (додаток Б).

На початку ХХ ст. у праця засновників неокласичної теорії, а саме М.Туган-Барановського який один з перших ввів в обіг за новим змістом такі поняття як «трудова вартість» та «вартість» [40].

Наступний етап еволюції поняття «витрати» відносять до ХХ ст. та пов'язують з працями Е. Шмаленбах, Г. Фандель, а саме економіко-математичними методами в теорії витрат цих науковців [21]. Цей етап розвитку розпочався в кінці ХІХ ст. та продовжувався в ХХ ст. він характеризується не тільки застосуванням економіко-математичних методів, а й уточненням сутності поняття «витрати», в межах мікроекономіки та розглядався як окремий елемент об'єкта аналізу, обліку та управління.

Наступний етап розвитку припадає на кінець ХХ – початок ХХІ ст. та стосується ефективного управління витратами господарюючого суб'єкта в умовах ринкової економіки.

Хандріксен Е.С. та Ван Бреда М.Ф. визначають - «витрати є несприятливим рухом ресурсів, який зменшує прибуток фірми. Проте не кожен несприятливий рух є витратами. Більше того, витрати – це використання або споживання товарів і послуг у процесі отримання доходу» [37, с. 243].

Поняття витрати порозглядається науковцями з використанням різних підходів які можливо згрупувати наступним чином (додаток В).

В нормативно-правових документах та економічній літературі поняття «витрати» трактуються по різному, що вказує на відсутність одностайної наукової думки з цього питання.

Узагальнюючи визначення економічно категорії «витрати» за різними підходами, можливо стверджувати, що вони відрізняються один від одного, але мають спільний елемент.

Згрупувавши компоненти поняття «витрати» за складовими за всіма підходами можливо отримати схему, що дасть змогу розкрити цю категорію.



Рис. 1.1. Поняття «витрати» за різними підходами [21,37]

Склад витрат суб'єкта господарювання згідно з П(с)БО 16 встановлюється самостійно самим суб'єктом.

Економічними елементами в П(С)БО 16 є сукупність економічно однорідних витрат у грошовому виразі.

У П(С)БО 16 вказується що до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються [19]: прями матеріальні витрати; прями витрати на оплату праці; інші прями витрати; змінні загально виробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством.

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

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

- витрати на зв'язок;

- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

- витрати на врегулювання спорів у судових органах;

- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;

- інші витрати загальногосподарського призначення [19].

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

- витрати на ремонт тари;

- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг [19].

Проаналізувавши різні трактування поняття «витрати» за різними підходами можливо зробити наступні висновки:

- витрати господарюючого суб'єкта в першу чергу пов'язані зі здійсненням певних операцій;
- одним із якісних показників ведення господарської діяльності суб'єктом господарювання є собівартість;
- спираючись на нормативно-правову документацію, слід зазначити, що витрати суб'єкта господарювання являють собою спосіб зменшення активів, та відображаються у фінансових звітах, та безпосередньо пов'язані з надходженнями.

1.2. Методи формування витрат

На методи формування витрат господарюючого суб'єкта впливає вибір системи обліку виробничих витрат.

Система виробничого обліку – це система обліку, що базується на калькуляції та контролі собівартості витрат. Спочатку витрати групуються за елементами, потім відносяться до відповідних обертів витрат. Прямі витрати відносяться до об'єктів за первинними документами, а непрямі розподіляються пропорційно в залежності від величини чинника.

Також на систему виробничого обліку впливає технологія та організація виробництва. У зв'язку з цим господарюючи суб'єкти використовують різні системи виробничого обліку.

Одним із головних етапів впровадження виробничого обліку є система калькуляції.

Голов С.Ф. дає таке визначення калькуляції повних витрат: «Калькулювання повних витрат – метод калькулювання, що передбачає включення до собівартості всіх (змінних і постійних) виробничих витрат» [11, с.149]. Нападовська Л.В. вказує наступне : «Згідно з цим методом до собівартості об'єкта обліку включаються всі затрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції, незалежно від їх поділу на постійні й змінні, прямі та непрямі» [31, с.169]. Скоун Т. вважає, що - «Калькуляція собівартості методом поглинання витрат, який також відомий, як облік по повній собівартості – fullcosting, полягає в розподілі між продуктами, як прямих так і непрямих витрат підприємства, відповідно, змінних і постійних. Розподіл непрямих витрат здійснюється з використанням одного або декількох коефіцієнтів розподілу. Тобто всі витрати підприємства приймають участь у розрахунку собівартості продукції» [35, с.39-40].

Суть методу повних витрат - означає, що калькуляція собівартості продукції здійснюється за розподілом всіх виробничих витрат між реалізованою продукцією та залишками продукції на складі. Для розрахунку

собівартості необхідно брати прямі матеріальні витрати, а загальногосподарські витрати відносять до витрат періоду. Загальногосподарські витрати повинні бути включені в собівартість продукції яка реалізується загальною сумою без поділу на види продукції (рис. 1.2).

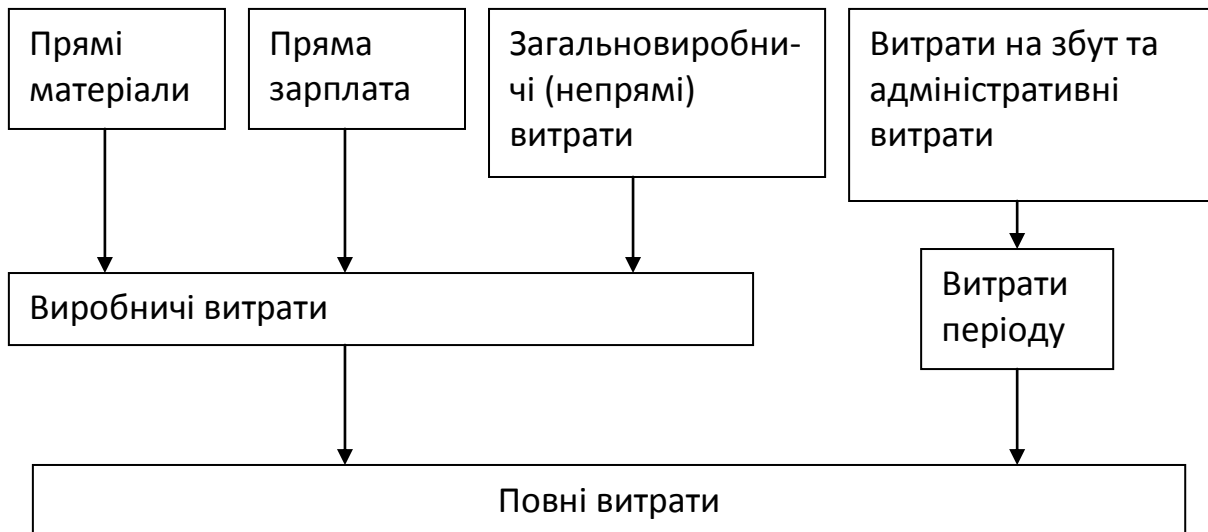


Рис. 1.2. Формування витрат за методом повних витрат [25, с.126]

Метод прямих витрат (директ-костинг) – при даному методі калькуляції собівартості продукції, всі витрати розподіляються на постійні і змінні, а лише змінні витрати відносяться на собівартість продукції. Постійні витрати відносяться до витрат періоду разом з витратами на збут і адміністрування (рис. 1.3).

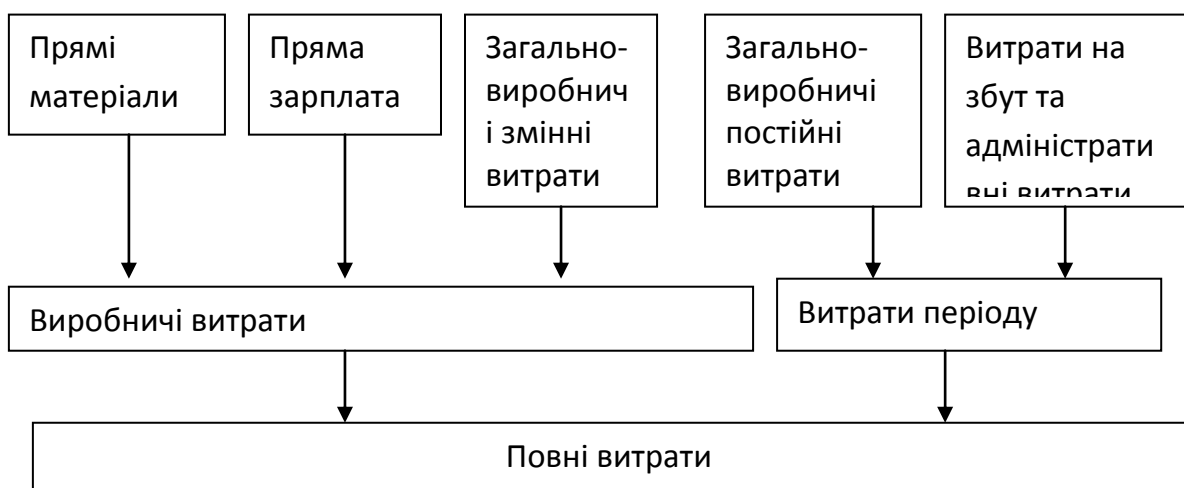


Рис. 1.3. Формування витрат за методом директ-костинг [31]

Суть вказаного методу полягає в тому, що змінні витрати беруть участь в розрахунку фактичної та планової собівартості продукції робіт та послуг. Витрати, що залишаються не включаються в собівартість та поступово списуються на фінансові результати [41, с. 358].

В таблиці 1.1 наведена порівняльна характеристика методів калькулювання собівартості

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика методів калькулювання собівартості

Ознака	Метод директ-костинг	Метод повних витрат
Класифікація витрат	Витрати класифікуються на постійні та змінні	Витрати класифікуються на прямі та непрямі (накладні)
Спосіб віднесення постійних та змінних витрат на собівартість робіт і послуг	До собівартості робіт і послуг включаються змінні витрати. Постійні витрати не розподіляються, а відносяться на фінансовий результат періоду	До собівартості робіт і послуг включається загальна величина витрат, тобто визначається повна собівартість продукції, робіт та послуг
Мета застосування	Для прийняття управлінських рішень. Дозволяє визначити фінансовий результат по кожному виду продукції і спланувати ціни та можливі знижки на окремі роботи і послуги	Застосовується з метою визначення повної собівартості та довгострокової ціни. Для вітчизняних підприємств є найбільш розповсюдженим методом калькулювання собівартості робіт і послуг
Умови використання	Доцільне використання в умовах коливання завантаження потужностей, під час економічного спаду або при виконанні спеціальних замовлень	Доцільно використовувати в стабільній економічній ситуації в умовах повного завантаження потужностей
Оцінка собівартості незавершеного виробництва	При маржинальному підході постійні витрати не належать до запасів готової продукції та незавершеного виробництва.	Собівартість залишків готової продукції та незавершеного виробництва включає загальну суму виробничих витрат: постійних і змінних
Вплив на фінансовий результат	Впливає на зменшення прибутку в поточному періоді, тому що постійні витрати списуються безпосередньо на фінансовий результат	За рахунок віднесення частини постійних витрат на незавершене виробництво, сприяє збільшенню прибутку в поточному періоді

Метод директ-костинг застосовується в економічно розвинених країнах світу, та носить назву «маржинальний метод калькулювання». Так, в

Німеччині та Австрії його називають «облік часткових витрат» або «облік суми покриття», у Великобританії - «облік маржинальних витрат».

Світовий досвід засвідчує той факт, що вказаний метод є ефективним, та передбачає розрахунок порогу рентабельності виробництва, маржинального доходу, беззбиткової ціни реалізації.

Аналіз літературних джерел вказує на те, що серед науковців з управлінського обліку є популярним зіставлення вказаних методів. Ми вважаємо, що, слід більше уваги приділяти доповнюючим елементам методів, що дозволить більш якісно зрозуміти характер поведінки собівартості продукції.

Метод обчислення стандартної собівартості одиниці продукції в США і Великобританії носить назву "стандарт-кост".

Система "стандарт-кост" на початку застосовувалася лише на машинобудівних підприємствах, а згодом в інших галузях промисловості.

Цілі використання системи "стандарткост" в країнах світу наведені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Ранжирування цілей використання системи "стандарт-кост"

[2,с. 139].

Цілі застосування системи	США	Канада	Японія	Англія
Управління витратами	1	1	1	2
Установлення цін і цінова політика	2	3	2	1
Бюджетне планування й контроль	3	2	3	3
Підготовка фінансової звітності	4	4	4	4

Виходячи з таблиці 1.2 управлінські витрати стоять на першому місці в таких країнах як США, Канаді і Японії.

Метод "стандарт-кост" впливає на прибутковість господарюючого суб'єкта наступним чином:

- пошук та виявлення перевитрат, що знижує прибутковість суб'єкта господарювання;

- мінімізації роботи, яка пов'язана з калькулюванням собівартості;
- надання управлінцям точних даних про собівартість продукції, що дозволить встановлювати більш конкурентоспроможні ціни.

Стандарт – кастинг – являє собою систему обліку витрат та калькулювання собівартості на базі нормативних (планових) витрат. В основі даної системи знаходиться принцип обліку та контролю затрат в межах встановлених норм та нормативів та відхилень від них [7, с. 180].

Алгоритм використання та проведення системи стандарт–кастинг наведений на рисунку 1.4.

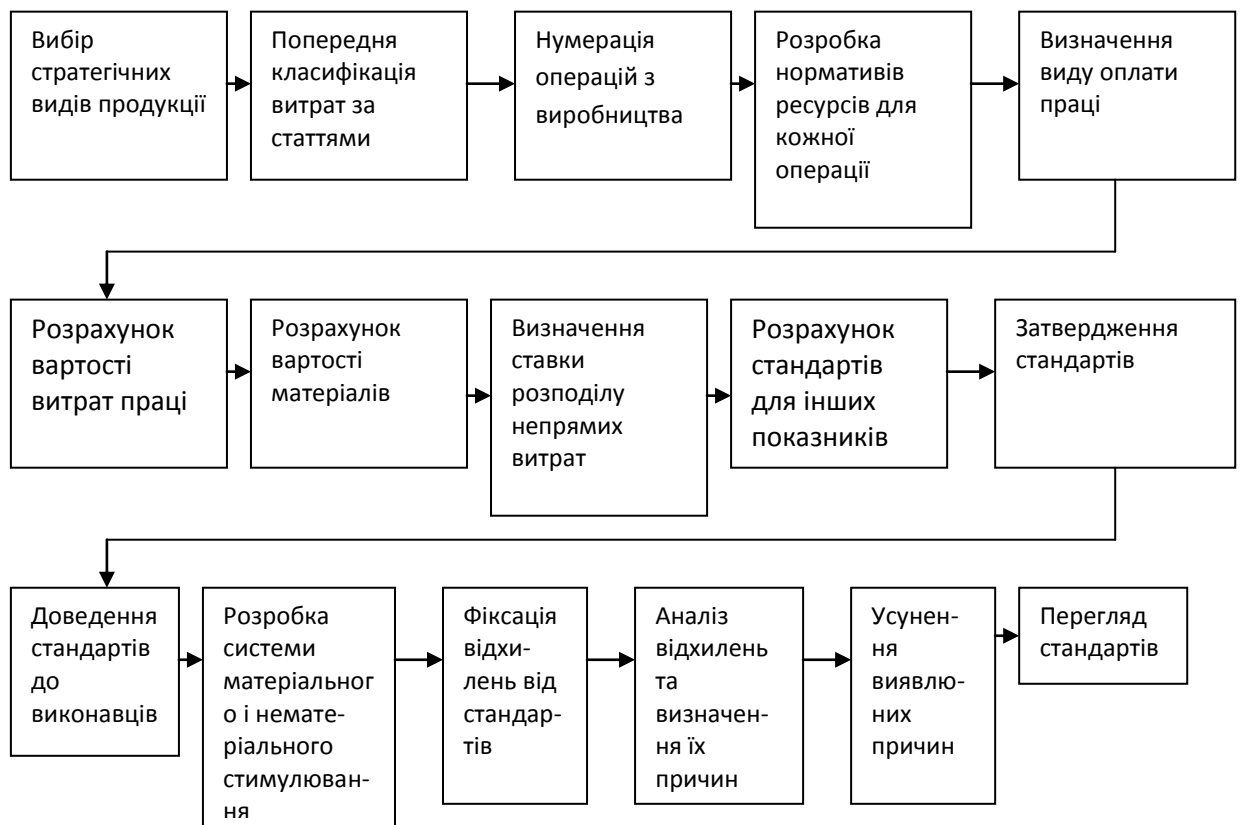


Рис. 1.4. Алгоритм проведення стандарт-кастингу [31]

Альтернативною до вказаних систем формування витрат є метод таргет–кастинг. Даний метод був розроблений в Японії та вперше використаний в 60-х роках ХХ ст.. на підприємствах компанії Тойота (Toyota), а з кінця 1960-х початку 70х років він почав активно

використовуватися в багатьох японських корпораціях.

Японські менеджери використали формулу ціноутворення [35]:

$$\text{Собівартість} + \text{Прибуток} = \text{Ціна} \quad (1.1)$$

Яка під впливом концепції таргет–костинг стала мати наступний вигляд:

$$\text{Ціна} - \text{Прибуток} = \text{Собівартість} \quad (1.2)$$

Таргет-костинг, є методом ефективного управління, ніж калькуляції собівартості, але саме західні спеціалісти включили цей метод в коло питань управлінського обліку. В 1987 році вийшла книга Х.Т. Джонсона та Р.С. Каплана «Втрачена релевантність: зліт та падіння управлінського обліку» [42]. В ній зазначалося, що управлінський облік у тому вигляді який він вже не справляється з завданнями які перед ним ставляться, та його слід удосконалювати. Почався пошук нових методів управлінського обліку, особливо методів калькуляції собівартості. Таким чином таргет–кастинг почав розглядатися, а потім використовуватися в США та Європейських країнах [43].

Система таргет – костинг – це концепція управління, що підтримує стратегію зниження витрат і реалізовує функції планування виробництва нових продуктів, превентивного контролю витрат і калькуляції цільової собівартості відповідно до ринкових реалій.

Схематично процес управління за цільовою собівартістю (таргет – костинг) наведений на рисунку 1.5. Як зображена на рисунку 1.5 «рух» до цільової собівартості – двосторонній.

Ідея таргет – костингу зводиться до того, щоб виробляти лише ті продукти, розрахункова собівартість яких не перевищує цільової. Якщо ж різниця між величинами все таки існує, але не перевищує 3-5%, також приймається рішення про виробництво, а існуюча проблема вирішується за допомогою кайзер – кастингу.

Термін «кайзен – костинг» означає забезпечення необхідного рівня собівартості продукції та пошук можливостей зниження витрат до певного

цільового рівня.

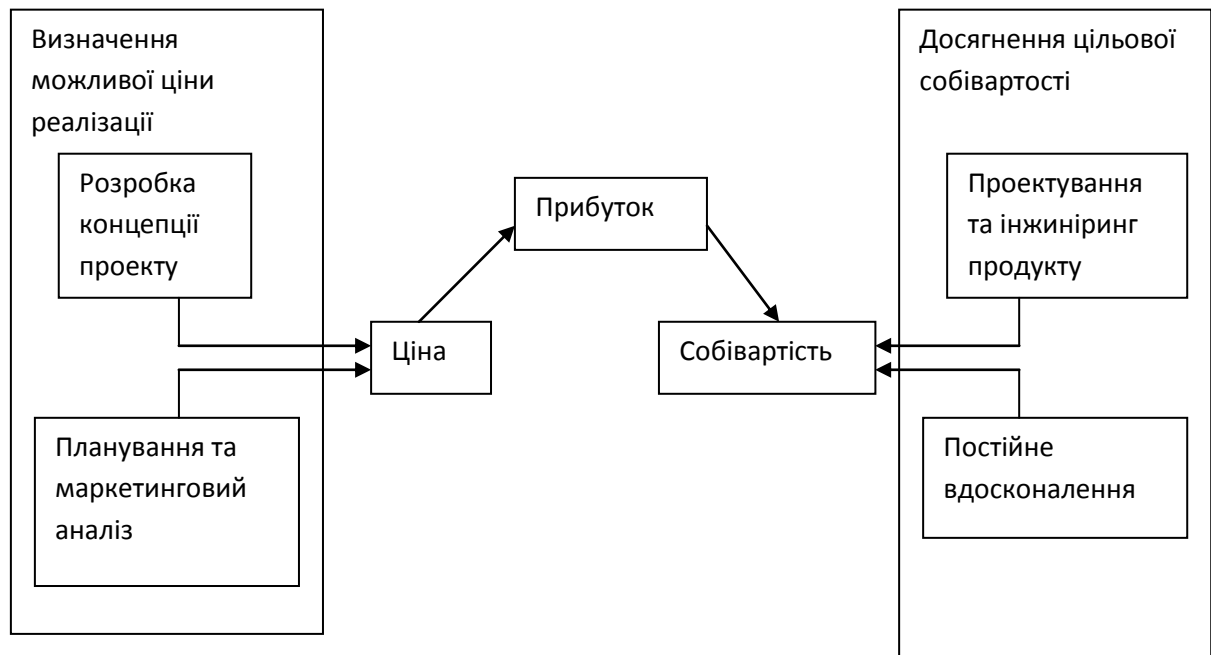


Рис. 1.5. Процес управління за цільовою собівартістю (таргет-костинг) [39]

Впровадження кайзен на рівні окремих підприємств, цехів чи виробничих ліній передбачає широке застосування системи виробництва «just-in-time system». Вважається, що при правильному застосуванні кайзен – костингу, відбувається зниження витрат на стадії виробництва до 5%.

На відміну від системи таргет – костингу, яка була створена в Японії на базі американської концепції TQM (total quality management), кайзен – костинг має виключно японське походження, і бере початок у другій половині 1980 – х років.

Японська система управління витратами дозволяє цілеспрямовано здійснювати політику зниження собівартості, раціонально інвестувати грошові кошти в нові продукти, координувати діяльність великої кількості людей, зайнятих у виробництві, та досягати визначеної мети.

Слід зазначити, що на відміну від усіх вищезазначених методів управління, які використовуються, в основному, для регулювання витрат та

оцінки результативності, таргет – та кайзен – костинги є інструментами зниження витрат, тобто виконують зовсім іншу функцію, внаслідок чого, на нашу думку, їх можна віднести до сфери стратегічного управління витратами, а не до виробничого обліку.

У вітчизняній науковій літературі використовується таке поняття методу обліку та калькулювання за нормативними витратами. Система нормативного визначення витрат підходить господарюючим суб'єктам, діяльність яких складається з однакових чи дублюючих операцій. Тому її використання доречно в промислових фірмах, де операції часто мають циклічний характер. Систему нормативного обліку витрат можна застосувати і до непромислових видів діяльності, для яких властиві повторювані операції.

Система нормативного обліку витрат є дієвим механізмом для вирішення різноманітних завдань, зокрема вона: допомагає при складанні кошторису й оцінці ефективності керування; створює контрольну схему, спрямовану на виявлення тих операцій, що не узгоджуються з планом. Ця схема повинна попереджати менеджерів про виникнення небажаних ситуацій, що можуть зумовити прийняття коригувальних заходів; прогнозує майбутні витрати, що необхідні для прийняття рішень; спрощує задачу переносу витрат на кінцевий продукт для цілей оцінки запасів ТМЦ; встановлює цілі, які необхідно досягти [38, с. 48].

Система нормативів є запорукою ефективного ведення виробничої діяльності господарюючих суб'єктів, та дозволяє контролювати витрати на виготовлення продукції від початкової до кінцевої стадії.

1.3. Система управління витратами

Важливим процесом на будь якому підприємстві є процес управління витратами. Процес управління витратами господарюючого суб'єкта стосується не лише зниження витрат а й усіх елементів управління господарюючим суб'єктом. Ефективне управління витратами може

забезпечити високу прибутковість та конкурентоспроможність суб'єкта господарювання на ринку.

Виходячи з спрямованості наукових досліджень науковці по-різному висвітлюють процеси управління витратами господарюючих суб'єктів. Так Давидович І.Є. вважає, що «по-перше процес управління витратами має на меті виявити, як саме сформувалась собівартість, які чинники мали на неї позитивний, а які негативний вплив. А по-друге, процес управління витратами має бути спрямований на прогнозування можливої величини витрат, максимально точно передбачення їх рівня та поточне оперативне втручання у діяльність підприємства у разі виявлення відхилень від наперед визначеного бажаного стану» [13, с. 21]

Крушельницька О. В. розглядає процес управління витратами, як – «складний багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства; система принципів та методів розробки і реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів» [25, с. 127].

Ясінська А. І. зазначає те, що процес управління витратами полягає у цілеспрямованому впливові на витрати для необхідності зміни їх складу, структури або поведінки у так як змінюються умови виробничо-господарської діяльності підприємств [41]. Для формування ефективної системи управління господарюючий суб'єкт повинен виконати наступні завдання: розробити якісну стратегію управління витратами; створити якісну структуру менеджменту; сформувати якісну та ефективну інформаційну систему збору інформації; провести облік та аналіз витрат за структурою, видами, процесом витрачання та відповідальності; здійснити нормування та планування витрат на основі поточних, оперативних та стратегічних прогнозів; запровадити систему стимулювання працівників; здійснити пошук резервів та оптимізації витрат та інше.

На рисунку 1.6 наведена система управління витратами суб'єкта

господарювання.

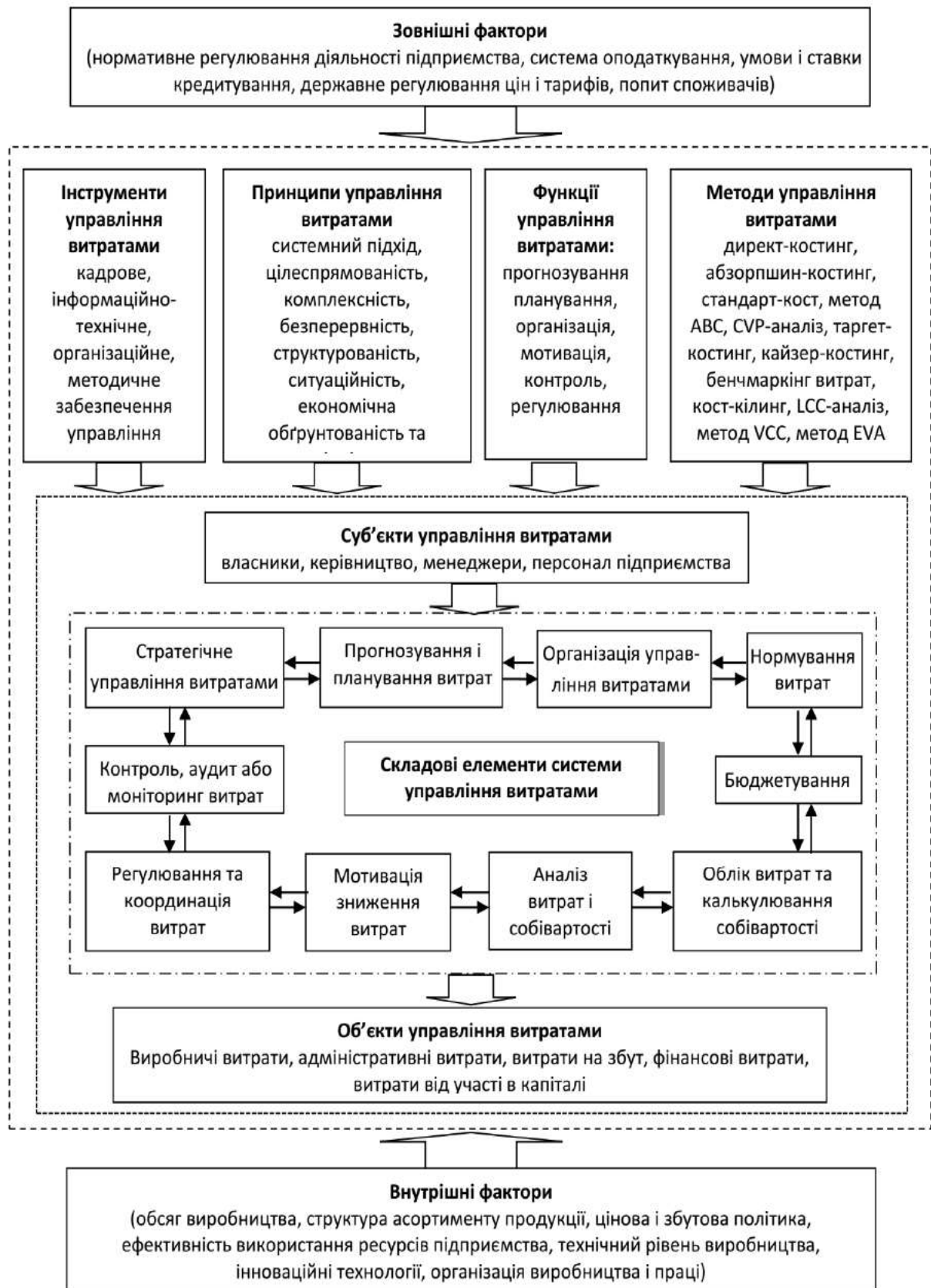


Рис. 1.6. Система управління витратами суб'єкта господарювання [4, с.19].

Управління витратами суб'єкта господарювання повинно базуватися на наступних принципах: системному підході; конфіденційності інформації, стратегічні цілі повинні бути в пріоритеті в порівнянні з поточними, доцільність та економічна обґрунтованість. Вказані принципи є загальними та повинні використовуватися в системі управління витратами, господарюючі суб'єкти повинні адоптувати їх в залежності та з урахуванням своїх організаційно-економічних особливостей [25, 18].

Стратегічне управління господарською діяльністю суб'єкта господарювання повинно базуватися на здійсненні управління його основними видами діяльності, та охоплювати всі об'єкти та використовувати всі функції управління. У зв'язку з цим стратегічне управління витратами повинно базуватися на наступних принципах:

- цілі та ресурси суб'єкта господарювання повинні відповідати один одному;
- стратегія суб'єкта господарювання та її вибір повинен здійснюватися у урахуванням виробничо-господарської діяльності;
- потрібно постійно шукати, створювати та зміцнювати конкурентні переваги [25, с. 83].

Система стратегічного управління витратами суб'єкта господарювання це - стратегічні, тактичні та оперативні плани, програми управління витратами господарюючого суб'єкта та інструментарій їх реалізації. Вона реалізується через та з використанням наступних стратегій: оптимальних витрат, лідерства за витратами, ринкової ніші чи стратегію низьких витрат.

Послідовність процесу стратегічного управління витратами наведена на рисунку 1.7.

Важливим фактором зміцнення фінансового стану суб'єкта господарювання є пошук резервів зниження собівартості та витрат.

Якісне та раціональне економічне обґрунтування використання ресурсів в господарській діяльності є резервом який може забезпечити економічне зростання господарюючого суб'єкта.



Рис. 1.7. Послідовність процесу стратегічного управління витратами суб'єкта господарювання

Перевагами єдиної системи управління витратами суб'єкта господарювання є:

- на основі оптимізації витрат можливо забезпечити конкурентоспроможність продукції, робі та послуг;
- наявність якісної, адекватної та оперативної інформації яка дозволить оперативно реагувати на зміни в економічному середовищі;
- застосування гнучкого ціноутворення та інше.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ВИТРАТ ТОВ ФІРМА «ЕНЕРГІЯ»

2.1. Загальна фінансово – економічна характеристика ТОВ фірма «Енергія»

ТОВ фірма «Енергія» була заснована у 1992 році. У 1998 році було налагоджено виробництво майонезу, що стало основою для створення торгової марки «Таврійський смак».

У січні 2003 року ТМ «Таврійський смак» здобула нагороди Асамблеї Ділових кіл України – диплому та знаку «Вища проба».

Підприємство нагороджено дипломом та медаллю переможця Всеукраїнського конкурсу «Кращій вітчизняний товар 2011 року» в номінації «Виробництво харчових напівфабрикатів та приправ».

На підприємстві виробляється наступний асортимент продукції:

I. Майонез середне- та високожирної групи:

- «Провансаль Таврійський» зміст жиру 67% (1000 мл., 500 мл., 500 мл-пакет т/п)

II. Майонез низько жирної групи (21%) з натуральним жовтком:

- «Таврійський смак» (1000 мл., 500 мл., 250 мл.);

- «Таврійський смак з копченою шинкою» (1000 мл., 500 мл., 250 мл.);

- «Таврійський смак з часником» (500 мл., 250 мл.);

III. Гірчиця «Російська» (250 мл., 115 мл.)

IV. Гірчиця «Зерниста» (250 мл.)

V. Оцет «Столовий» 9% (1000 мл.), «Яблучний» 6% (1000 мл.).

VI. Гірчичний порошок (200 гр.).

Аналіз управлінської структури об'єкта свідчить про те, що дочірніх підприємств, філій та представництв підприємство не має (Додаток Г).

Враховуючи тенденції розвитку ринкових переваг, відмітимо, що основна кількість майонезу виробляється тільки з натуральних компонентів,

без застосування штучних харчових домішок та консервантів.

Раніше основним видом продукції підприємства був майонез, однак, якби завод і надалі зберігав таку вузьку спеціалізацію, то виходячи з високої конкуренції на ринку, низької платоспроможності населення та рівня цін на продукцію, без сумніву, втриматися на стабільному фінансовому рівні було б дуже важко. З кожним роком господарюючий суб'єкт оновлює асортимент продукції, надає послуги промислового характеру, переміщаючи основний вид діяльності на переробку соняшникової олії.

Керівництво ТОВ фірма «Енергія» віддає перевагу в своїй діяльності використовувати власні оборотні кошти. Та для ефективної роботи нового цеху по виробництву олії було прийнято рішення використовувати кредитні кошти для придбання насіння соняшника в період масової його закупки, це вересень – грудень місяців.

Майонез реалізується в межах Херсонської та Миколаївських областях. Послугами по переробці олії користуються господарюючі суб'єкти майже з усіх регіонів України, завдяки високій якості переробки, відносно невисоким цінам та налагодженій системі обслуговування.

Основною проблемою підприємства, є низька платоспроможність населення і висока концентрація на ринку аналогічної продукції. Також, недосконале законодавство стосовно діяльності суб'єктів господарювання – виробників.

Фінансову основу господарюючого суб'єкта є власний капітал. Він сформований наступними основними формами:

- статутний фонд - 452,1 тис. грн.;
- резервний фонд. - 113 тис. грн.;
- спеціальні (цільові) фінансові фонди. До них відносять амортизаційний фонд, фонд охорони праці, фонд розвитку виробництва та інші.

- нерозподілений прибуток. На кінець 2019 року на ТОВ фірма «Енергія» він складав 18653 тис. грн.

- інші форми власного капіталу.

Співвідношенню власних і залучених фінансових ресурсів, які використовуються господарюючим суб'єктом в процесі своєї діяльності, приділяється значна увага, тому що воно формує співвідношення ступеня прибутковості та ризику в діяльності суб'єкта господарювання.

Таблиця 2.1

Аналіз власного та позикового капіталу підприємства

Показник	Сума за рік, тис. грн..					Середньорічний темп росту, %
	2015	2016	2017	2018	2019	
Власний капітал, у т. ч.:	12611,6	13902,9	16592,6	17380	22274	128,16
статутний капітал	452,1	452,1	452,1	452,1	452,1	100,00
інший додатковий капітал	3063,4	3063,4	3063,4	3063,4	3063,4	X
резервний капітал	113,00	113,00	113,00	113,00	113,00	X
нерозподілений прибуток	-	10274,4	12971,5	13759	18653	135,57
позичковий капітал, у т.ч.:	4500,0	1300,0	5403,2	3730,0	4441,0	119,06
короткострокові кредити банків	4500,0	1300,0	5403,2	3730,0	4441,0	119,06

В таблиці 2.1 наведені показники власного та позикового капіталу підприємства, вони свідчать про те що підприємство використовує власний капітал для фінансування виробничого процесу. Середньорічний темп росту власного капіталу становить 128,16%.

Джерелами його поповнення є лише нерозподілений прибуток суб'єкта господарювання, з середньорічним темпом росту 135,57%. Нерозподілений прибуток свідчить про те, що господарюючий суб'єкт в своїй діяльності акцентує увагу на принципі комерційного розрахунку.

В таблиці 2.2 представлена динаміка структури пасиви підприємства за період який аналізується.

Показники таблиці 2.2 свідчать про те, що ТОВ фірма «Енергія» при проведенні політики формування капіталу надає перевагу власним коштам.

Використання власного капіталу характеризується простотою

залучення, здатністю генерувати прибуток у всіх сферах діяльності.

Таблиця 2.2

Динаміка структури пасивів підприємства за період 2017 – 2019 рр.

Пасиви підприємства	Рік						Відхилення (+,-) тис. грн..	
	2017		2018		2019		2018/ 2017	2019 / 2017
	тис. грн..	%	тис. грн..	%	тис. грн..	%		
Власний капітал	16592,6	71,1	17380	74,6	22274	80,1	787,4	5681,4
Залучений капітал	6747,2	28,9	5919	25,4	5565	19,9	-828,2	-1182,2
Разом	23339,8	100,0	23299	100,0	27839	100,0	-40,8	4499,2

Позиковий капітал господарюючого суб'єкта носить короткостроковий характер та спрямовується на поповнення запасів. Оцінка структуру позикового капіталу суб'єкта господарювання наведена в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Оцінка структури залученого капіталу підприємства

Показник	Рік						Відхилення (+,-) 2019 /2018	
	2017		2018		2019		тис. грн.	%
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%		
Короткострокові кредити банку	5403,2	80,08	3730	63	4441	79,8	711	19,06
Кредиторська заборгованість	1222,3	18,12	1911	32,3	1107	19,8	-804	-42,07
Інші поточні зобов'язання	121,7	1,8	278	4,7	17	0,4	-261	-93,88
Всього	6747,2	100	5919	100	5565	100	-354	-5,980

Показники таблиці 2.3 свідчать, про той факт, що основна питома вага в структурі залученого капіталу суб'єкта господарювання, припадає саме на короткострокові кредити - близько 80 % протягом 2017 – 2018 років.

В таблиці 2.4 наведені основні фінансово-економічні показники діяльності ТОВ фірма «Енергія». Так дохід в 2019 році зріс на 13252 тис.

грн. і складав 52844 тис. грн. в порівнянні з 2018 року, це свідчить про збільшення обсягів виробництва.

Спостерігається зменшення чистого прибутку у 2016 та 2018 році, проте в подальшому ситуація покращилася та в 2019 році чистий прибуток складав 4894 тис. грн.

Дані таблиці 2.4. свідчать про те, що протягом аналізованого періоду темпи росту активів $> 100\%$ (окрім 2016 та 2018 років) економічний потенціал підприємства зростає. Темпу росту доходу вище темпу зростання активів лише у 2016 та 2019 році, але в 2016 році спостерігається уповільнення темпів.

Таблиця 2.4

Основні фінансово-економічні показники діяльності підприємства

Показник	Рік					Відхилення (+,-) 2019 /2018
	2015	2016	2017	2018	2019	
Дохід від реалізації продукції, тис. грн.	30402,2	29659,2	42051,7	39592	52844	13252
Чистий прибуток, тис. грн.	1510,6	1291,3	2697,1	788	4894	4106
Темп росту активів, %	107,4	90,9	144,9	99,8	119,5	19,7
Темп росту доходу, %	97,5	97,6	141,8	94,2	133,5	39,3
Темп росту чистого прибутку, %	108,9	85,48	208,9	29,2	620,1	590,9
Довгострокові активи/ довгострокові пасиви	0,73	0,75	1,00	0,74	0,66	-0,08
Короткострокові активи/ короткострокові пасиви	1,66	2,55	2,00	1,75	2,35	0,6

В таблиці 2.5 представлений аналіз майнового стану суб'єкта господарювання.

Таблиця 2.5

Аналіз майнового стану ТОВ фірма «Енергія»

Показник	Рік					Відхилення (+,-), 2019 /2018 рр.
	2015	2016	2017	2018	2019	
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,099	0,08	0,07	0,1	0,09	-0,01
Коефіцієнт вибуття основних засобів	0,002	0,007	0,01	0,005	0,02	0,015
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,392	0,356	0,408	0,41	0,36	-0,05
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,608	0,644	0,592	0,59	0,64	0,05

Рівень майнового стану господарюючого суб'єкта є задовільним. Головні показники знаходяться в межах нормативних значень, саме головне, те що коефіцієнт оновлення перевищує коефіцієнта вибуття в періоді який аналізується.

Оновлення основних засобів було здійснено в 2018 році, що посприяло отриманню позитивних фінансових результатів у 2019 році.

Підприємство ТОВ фірма «Енергія» забезпечує свій виробничий процес необхідним рівнем основних засобів.

Аналіз показників ліквідності ТОВ фірма «Енергія» наведений в таблиці 2.6.

Аналізуючи показники ліквідності необхідно зазначити, що показник коефіцієнту абсолютної ліквідності (0,12) знаходиться в межах норми, але спостерігається тенденція до зменшення на -0,24 пункту. Цю ситуацію можливо пояснити, що в період кризи ТОВ фірма «Енергія» перестраховувало себе від не повернення коштів від клієнтів.

Коефіцієнт покриття у 2019 році складає 2,35, це свідчить, про те що господарюючий суб'єкт володіє вільними ресурсами, які сформувались з власних джерел. Розглядаючи ефективність діяльності суб'єкта господарювання, можливо зазначити те, що відбувається вплив коштів в

дебіторську заборгованість, що в свою чергу спричиняє уповільнення оборотності коштів та зменшення прибутку.

Таблиця 2.6

Аналіз показників ліквідності ТОВ фірма «Енергія»

Показник	Рік					Відхилення (+,-), 2019 /2018 рр.
	2015	2016	2017	2018	2019	
Коефіцієнт покриття (платоспроможності)	1,66	2,55	1,7	1,76	2,35	0,59
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,47	1,02	0,63	1,04	0,8	-0,24
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,07	0,08	0,05	0,29	0,12	-0,17
Частка оборотних активів в загальній сумі активів	0,47	0,35	0,49	0,45	0,47	0,02
Частка виробничих запасів в оборотних активах	0,55	0,56	0,39	0,29	0,31	0,05

В таблиці 2.7 проведений аналіз показників фінансової стійкості ТОВ фірма «Енергія».

Таблиця 2.7

Аналіз фінансової стійкості ТОВ фірма «Енергія»

Показник	Рік					Відхилення (+,-), 2019 /2018 рр.
	2015	2016	2017	2018	2019	
Коефіцієнт автономії	0,71	0,86	0,71	0,75	0,8	0,05
Коефіцієнт співвідношення власних і позикових коштів (фінансування)	0,4	0,16	0,41	0,34	0,25	-0,09
Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	0,55	0,41	0,59	0,57	0,43	-0,14
Коефіцієнт фінансового важеля	0,36	0,09	0,33	0,21	0,2	-0,01
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,27	0,25	0,29	0,26	0,34	0,08

Аналіз динаміки коефіцієнту автономії свідчить про те, що стан співвідношення власних та позикових коштів у господарюючого суб'єкта не є загрозовим – в 2019 році суб'єкт забезпечує свою діяльність на 80% власними ресурсами та не залежить від зовнішніх джерел фінансування.

Коефіцієнт фінансування має тенденцію до зменшення, тобто ТОВ фірма «Енергія» зменшує обсяги залучення ресурсів, та забезпечує свою господарську діяльність власними ресурсами.

Коефіцієнт фінансового важеля, свідчить про те що на одиницю власного капіталу припадає 0,20 одиниці позикового капіталу у 2019 році.

В таблиці 2.8 наведений розрахунок показників рентабельності суб'єкта господарювання. Аналіз вказаних показників доводить те, що вони задовольняють нормативні значення, але спостерігається тенденція до їх зниження.

Базовим показником оцінки ефективності фінансової діяльності вважається рентабельність активів який залежить від рентабельної діяльності та оборотності активів.

Таблиця 2.8

Аналіз рентабельності ТОВ фірма «Енергія»

Показник	Рік					Відхилення (+,-), 2019 /2018 рр.
	2015	2016	2017	2018	2019	
Рентабельність активів	0,08	0,06	0,14	0,03	0,19	0,16
Рентабельність діяльності	0,05	0,04	0,08	0,02	0,11	0,09
Рентабельність продукції	0,07	0,06	0,09	0,03	0,14	0,11
Рентабельність власності капіталу	0,13	0,1	0,18	0,05	0,25	0,2

Негативна ситуація спостерігається у 2018 році, рентабельність активів складала – 0,03 пункти, рентабельність діяльності була найменшою, тобто в цьому році була найменша віддача на вкладений капітал.

Показники таблиці 2.9 вказують на те, що протягом періоду який аналізується відбувалося зростання дебіторської заборгованості. Дана ситуація є нормальною тому що свідчить про розширення господарської діяльності та збільшення обсягів виробництва. Але слід зазначити, що господарюючому суб'єкті слід збалансувати кредиторську та дебіторську заборгованість.

Таблиця 2.9

Аналіз дебіторської та кредиторської заборгованостей

Показник	Сума, тис. грн.					Відхилення (+,-), 2019 /2018 рр.	
	2015	2016	2017	2018	2019	тис.грн.	%
Дебіторська заборгованість	2006	2075	4182,4	4427	3803	-624	85
Кредиторська заборгованість	597,6	904,2	1344	2189	1124	-1065	51,35
Активне сальдо	1408,4	1170,8	2838,4	2238	2679	441	119,71
Пасивне сальдо	-	-	-	-	-	-	x

Аналізуючи данні таблиці 2.9 ми бачимо, що протягом періоду який аналізується відбулося зростання сум кредиторської та дебіторської заборгованості, за винятком 2019 року.

Так дебіторська заборгованість у 2018 році становила 4427 тис. грн., в 2019 році вона дорівнювала 3803 тис. грн. Це зменшення відбулося завдяки тому, що суб'єкт господарювання активізував роботу з дебіторами. Аналогічна ситуація склалася з кредиторською заборгованістю, так в 2019 році вона зменшилася на 1065 тис. грн. порівняно з 2018 роком.

Для оцінки показників ліквідності суб'єкта господарювання необхідно здійснити аналіз балансу підприємства (таблиця 2.10).

Показники ліквідності балансу які наведені в таблиці 2.10 вказують на те, що в аналізованому періоді рівень ліквідності не був на всі сто відсотків якісним. В певні роки показники відхилялися від потрібного рівня.

Таблиця 2.10

Аналіз ліквідності балансу ТОВ фірма «Енергія», тис. грн.

Групи активів	Рік				
	2015	2016	2017	2018	2019
Високоліквідні (А1)	405,4	180,4	32,5	1730	654
Швидколіквідні (А2)	2005	2075,3	4182,4	4427	3803
Повільноліквідні (А3)	6072,3	3366	7282,9	4258	8600
Важколіквідні (А4)	9226,5	10485,4	11842	12884	14782
Баланс	17709,2	16107,1	23340	23299	27839
Групи зобов'язань					
Найбільш термінові (П1)	576,9	878,9	1222	1911	1107
Короткострокові (П2)	4520,7	1325,3	5525	4008	4458
Довгострокові (П3)	-	-	-	-	-
Постійні (П4)	12611,6	13902,9	16593	17380	22274
Баланс	17709,2	16107,1	23340	23299	27839
Виконання нерівності					
А1>П1	-	-	-	-	-
А2>П2	-	+	-	+	-
А3>П3	+	+	+	+	+
А4>П4	+	+	+	+	+

Так додержання нерівності $A1 > П1$ не забезпечувалося протягом всього аналізованого періоду. Додержання нерівності $A2 > П2$ було забезпечено тільки у 2016 році. Протягом періоду який аналізується суб'єкт господарювання забезпечував додержання тільки третьої та четвертої нерівності ($A3 > П3$, $A4 > П4$). Виходячи з цього стає можливим стверджувати, що рівень поточної ліквідності на ТОВ фірма «Енергія» є нижчим ніж необхідно.

Для оцінки фінансового стану суб'єкта господарювання використаємо коефіцієнт Бівера, який розраховується наступним чином:

$$(2.1)$$

ТОВ фірма «Енергія» має, благополучний фінансовий стан, так

протягом 2018 та 2019 років показник даного коефіцієнта становив 0,34 та 1,15 відповідно.

2.2. Формування витрат ТОВ фірма «Енергія»

Для ефективного функціонування господарюючого суб'єкта, проведення якісного фінансового планування, прийняття якісних управлінських рішень необхідно провести аналіз витрат.

В таблиці 2.11 наведений склад витрат ТОВ фірма «Енергія».

Таблиця 2.11

Аналіз витрат ТОВ фірма «Енергія»

Показник	Рік									
	2015		2016		2017		2018		2019	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
ПДВ	5067	17,3	4933,5	17,2	6646,9	16,7	6545	16,8	8558	15
Собівартість реалізованої продукції	20710	70,5	20648	72,1	29890	75,1	28510	73,3	33928	59,6
Адміністративні витрати	1267,1	4,3	1040,6	3,6	1091,7	2,7	1453	3,7	2849	5
Витрати на збут	491,2	1,7	733,8	2,6	776,9	2	1007	2,6	1393	2,4
Інші операційні витрати	635,4	2,2	71,5	0,2	97,6	0,2	114	0,3	5415	9,5
Фінансові витрати	292,6	1	334,6	1,2	368,3	0,9	689	1,8	3042	5,3
Інші витрати	213,7	0,7	276,3	1	84,9	0,2	228	0,6	145	0,3
Податок на прибуток	685,7	2,3	614,9	2,1	845,2	2,1	365	0,9	1571	2,8
Усього витрат	29363	100	28653	100	39802	100	38911	100	56901	100

Як свідчать данні таблиці 2.11 найбільшу вагу становлять витрати, які пов'язані з формуванням собівартості продукції. Представимо структури витрат ТОВ фірма «Енергія» більш наочно рисунок 2.1.

Так, як показано на рисунку 2.1. найбільша частка витрат припадає на собівартість реалізованої продукції. Її питома вага протягом 2015-2018 років становила приблизно становило в середньому 72,75% в загальному обсязі витрат. Але в 2019 році цей показник склав 59,6% в загальній масі витрат.

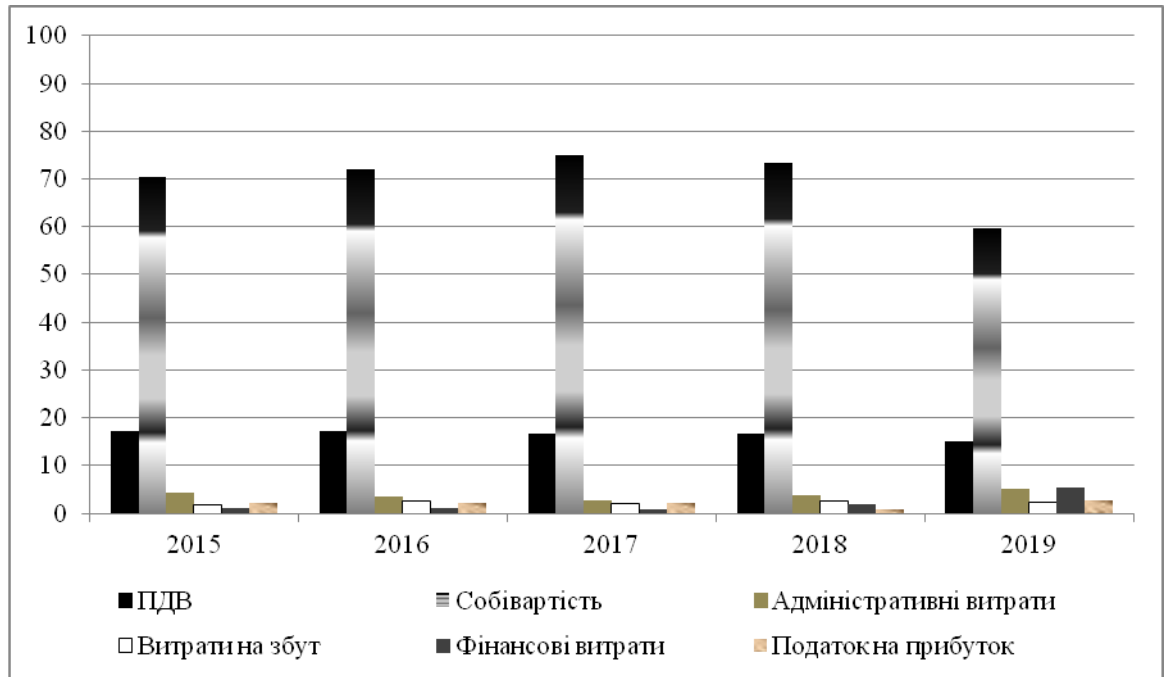


Рис. 2.1. Структура витрат ТОВ фірма «Енергія»

Сума витрат пов'язана зі сплатою податків за період який аналізується суттєво не змінилася, їх показники в середньому становили: ПДВ - 16,6% в загальному обсязі, середнє значення податку на прибуток дорівнювало - 2,04% від загальної маси витрат.

Адміністративні витрати спочатку мали тенденцію до зниження протягом 2015-2018 років. Так їх питома вага в 2015 році становила 4,3% в загальній масі, а в 2018 році вона дорівнювала 3,7%, але в 2019 році сума цих витрат зросла до 5% та становила 2849 тис. грн. порівняно з 2015 роком - 1267,1 тис. грн., тобто у вартісному вираженні адміністративні витрати за звітній період зросли на 1581,9 тис грн.. (на 124,5%).

Витрати пов'язані зі збутом продукції мають тенденцію до збільшення в абсолютному вираженні, так в 2015 році вони дорівнювали 491,2 тис. грн., а в 2019 році їх значення дорівнювало 1393 тис. грн., але їх питома вага у загальній структурі витрат суттєво не змінювалася та коливалася від 1,7% у 2015 році до 2,4% у 2019 році.

Більш стрімке зростання демонструють фінансові витрати, так в 2015

році вони склали 292,6 тис. грн., а в 2019 дорівнювали вже 3042 тис. грн.. Їх питома вага за цей період зросла на п'ять разів. Так в 2015 році вони склали 1% в питомій вазі витрат, а в 2019 році цей показник становив 5,3%.

Таким чином найбільша питома вага витрат припадає на забезпечення виробничого процесу а од же відноситься до операційних витрат суб'єкта господарювання.

В таблиці 2.12 наведена структура операційних витрат суб'єкта господарювання за елементами.

Таблиця 2.12

**Структура та зміни операційних витрат за елементами ТОВ фірма
«Енергія» за період 2015 – 2019 рр.**

Показник	Рік									
	2015		2016		2017		2018		2019	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Матеріальні витрати	17085	81,9	17228	78,7	24688	81,4	22803	76,1	31724	77,7
Витрати на оплату праці	2103,4	10,1	2579,1	11,8	3171,9	10,5	3995	13,3	5166	12,7
Відрахування на соціальні заходи	783,2	3,8	935,1	4,3	1149,5	3,8	1435	4,8	1886	4,6
Амортизація	772,1	3,7	899	4,1	921,5	3	1249	4,2	1521	3,7
Інші операційні витрати	117,6	0,6	242,4	1,1	405,6	1,3	488	1,6	542	1,3
Разом	20861	100	21883	100	30337	100	29970	100	40839	100

Як видно з таблиці 2.12 найбільшу питому вагу становлять матеріальні витрати, так в 2015 році їх питома вага становила 81,9%, а в 2019 році цей показник становив 77,7% в загальній масі операційних витрат. Але в абсолютному виразі дані витрати в аналізованому періоді зросли на 14639 тис. грн..

Операційні витрати пов'язані з оплатою праці в загальній структурі витрат суб'єкта господарювання залишаються більш менш стабільними та коливаються в межах 2% від загальної маси операційних витрат, але в

абсолютному виразі зростають із року в рік. Так в 2015 році вони склали 2103,4 тис. грн., а в 2019 році дорівнювали вже 5166 тис. грн. Однією з причин такого стрімкого зростання є зміна мінімальної заробітної плати, та підвищення соціальних гарантій в нашій країні.

Витрати пов'язані з амортизацією в абсолютному розмірі зростаю. Так в 2015 році вони склали 772,1 тис. грн., а в 2019 році цей показник дорівнював 1521 тис. грн.. Але показники в питомій вазі залишаються практично не змінними, так в 2015 році він дорівнює 3,7% в загальній масі, а в 2019 році він складає також 3,7%. Коливання відбувалися в 2016 році - 4,1%, в 2017 році – 3%, в 2018 році він складав 4,2%.

Аналіз показників наведений в таблиці 2.12 підтверджує факт того, що у господарюючих суб'єктів які працюють в реальному секторі економіки найбільшу питому вагу в структурі витрат займають витрати на матеріали та сировину.

Для зменшення собівартості продукції слід переділити увагу досягненням науково-технічного прогресу та використовувати його досягнення по всім елементам собівартості продукції, робіт та послуг. Але не слід нехтувати якістю продукції, тому що це може призвести до зниження конкурентоспроможності та втрати частини ринку збуту, що в свою чергу призведе до банкрутства суб'єкта господарювання.

2.3. Оцінка витрат суб'єкта господарювання

Для проведення якісної оцінки формування витрат на підприємствах є система економічних показників, що дають можливість отримати інформацію про ефективність витрат суб'єкта господарювання.

В таблиці 2.13 наведені показники ефективності формування витрат на ТОВ фірма «Енергія».

Наведені показники засвідчують той факт, що господарчий суб'єкт проводить продуману політику формування виробничих витрат.

Таблиця 2.13

Показники ефективності формування витрат ТОВ фірма «Енергія»

Показник	Рік					Середній темп приросту %
	2015	2016	2017	2018	2019	
Коефіцієнт покриття реалізованих виробничих витрат	1,22	1,2	1,18	1,16	1,31	112
Коефіцієнт окупності реалізованих виробничих витрат	0,82	0,84	0,84	0,86	0,77	88,8
Коефіцієнт покриття постійних витрат	14,41	13,93	18,95	13,43	10,44	77,71
Коефіцієнт окупності постійних витрат	0,07	0,07	0,05	0,07	0,1	128,68
Коефіцієнт покриття адміністративних витрат	19,99	23,76	32,43	22,74	15,54	68,35
Коефіцієнт окупності адміністративних витрат	0,05	0,04	0,03	0,04	0,06	146,32
Коефіцієнт покриття витрат на збут	51,58	33,7	45,57	32,82	31,79	96,88
Коефіцієнт окупності витрат на збут	0,02	0,03	0,02	0,03	0,03	103,23
Коефіцієнт витратомісткості загальногосподарського управління	0,06	0,05	0,04	0,05	0,07	143,89
Коефіцієнт навантаження адміністративних витрат	16,46	21,03	27,79	20,63	14,33	69,5
Коефіцієнт координації у співвідношенні постійних і змінних витрат	0,09	0,09	0,07	0,09	0,12	129,62
Коефіцієнт навантаження витрат на збут	42,47	29,82	39,05	29,76	29,32	98,51
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	4,48	5,06	5,42	6,28	3,28	52,13
Валова рентабельність виробничих витрат	0,22	0,2	0,18	0,16	0,31	192
Коефіцієнт окупності чистого доходу	5,48	6,06	6,42	7,28	4,28	58,7
Валова рентабельність чистого доходу	0,18	0,16	0,16	0,14	0,23	170,36
Коефіцієнт окупності операційних витрат	9,58	9,96	7,99	15,6	6,39	40,96

Так коефіцієнт покриття реалізованих виробничих витрат показує те,

що 1 гривня вкладена в виробничі витрати приносила від 1,22 грн. в 2015 році до 1,31 грн. чистого доходу в 2019 році. За аналізований період середній темп приросту становив 112%.

Також господарюючий суб'єкт має позитивний результат в показниках коефіцієнту окупності реалізованих виробничих витрат, так в період 2015-2018 рр. ТОВ фірма «Енергія» в середньому витрачало 0,84 гривні для отримання 1 гривні доходу. Тільки в 2019 році показник цього коефіцієнта склав 0,77 гривні.

Аналізуючи показники коефіцієнта покриття постійних витрат за аналізований період ми бачимо що він дуже суттєво змінився в 2019 році. Це пояснюється збільшенням адміністративних витрат в цьому році.

Данні коефіцієнт покриття адміністративних витрат та коефіцієнт окупності адміністративних витрат необхідно аналізувати разом так, як вони доповнюють один одного. Показники коефіцієнта покриття адміністративних витрат починаючи з 2017 року має тенденцію до зменшення з 32,43 до 15,54 в 2019 році. Але коефіцієнт окупності адміністративних витрат зростає також з 2017 року – 0,03 до 0,06 у 2019 році. Дана тенденція вказує на те, щоб отримати 1 гривню чистого доходу господарюючий суб'єкт повинен понести 0,06 гривень адміністративних витрат, в минулі роки середній показники цього коефіцієнта становив 0,03 грн.

Показники коефіцієнту покриття витрат на збут мають тенденцію на зменшення, та починаючи з 2015 року його показники поступово зменшуються з 51,58, до 33,7 в 2016 році, 45,57 в 2017р., 32,82-2018р., та 31,79 в 2019 році. Це свідчить про те, що на 1 гривню витрат на збут припадає все менше і менше чистого доходу господарюючого суб'єкта, а також може говорити про те, що збільшення витрат на збут економічно не обгрунтовані.

Показники коефіцієнту координації у співвідношенні постійних і змінних витрат мають тенденцію до збільшення так за період який аналізується він збільшився з 0,09 у 2015 році до 0,12 в 2019 році, середній

темпер приросту за цей період становить 129,62%.

Позитивною є тенденція які показує коефіцієнт навантаження витрат на збут. Він поступово зменшуються так в 2015 році він дорівнював 42,47 гривні, а вже в 2016 році він складав 29,82 гривні, в 2018 р.- 29,76 гривень, а в 2019р. дорівнював 29,32 гривні. Виходячи з цього навантаження операційних витрат на збут поступово зменшується.

Показники коефіцієнту окупності виробничих витрат мають тенденцію до зменшення. Але дана тенденція за аналізований період показує хвилеподібний характер, так в 2015 році його значення дорівнювало 4,48 гривні, в 2016р - 5,06 гривень, в 2017р.- 5,42 гривні, в 2018 р. – 6,28 гривень, а в 2019 році становив 3,28 гривень. Якщо тенденція на зменшення буде стабільною, то можливо вважати, що господарюючий суб'єкт почав ефективно формувати змінні витрати.

Валова рентабельність виробничих витрат за звітній період збільшилася до 0,31 гривні та показала середньорічний приріст 192%. Тобто суб'єкт господарювання отримав 0,31 гривню з 1 гривні змінних витрат.

Показник коефіцієнту окупності чистого доходу демонструє тенденцію до зменшення, що свідчить про те, що господарюючому суб'єкту необхідно все менше чистого доходу на створення волового прибутку.

Наступними показниками які слід проаналізувати є інтенсивні та екстенсивні показники. Співвідношення інтенсивні та екстенсивні розвитку суб'єкта господарювання знаходить своє відображення в показниках використання ресурсів які необхідні для здійснення господарської діяльності.

До показників екстенсивного використання ресурсів відносять: кількість працюючих, кількість оборотних коштів, розмір основних фондів та інше.

До показників інтенсивного використання ресурсів відносять: продуктивність праці, фондомісткість та фондovіддачу та інше.

В таблиці 2.14 наведені показники інтенсивного та екстенсивного

виробництва суб'єкта господарювання.

Проведений аналіз за період який аналізується вказує на те, що на ТОВ фірма «Енергія» підвищилося ефективність використання трудових ресурсів. На це вказують такі показники, як середньорічний виробіток продукції на 1 працівника та фондоозброєність праці працівника.

Таблиця 2.16

Аналіз інтенсифікації та екстенсифікації виробництва

Показник	Рік					Відхилення 2018/2019 рр., (+,-), тис. грн.
	2015	2016	2017	2018	2019	
Обсяг випущеної продукції, тис. грн..	20710,4	20648,1	29890	28510	33928	5418
Середньоспискова чисельність працівників, чол..	230	240	245	240	259	19
Оплата праці, тис. грн..	2103,4	2579,1	3171,9	3995	5166	1171
Матеріальні витрати, тис. грн..	17084,8	17227,6	24688,4	22803	31724	8921
Основні виробничі фонди, тис. грн..	8291,4	8471,4	8957,7	9913	14017	4104
Середньорічний виробіток продукції на 1 працівника, грн.	90,05	86,03	122	118,79	131	12,2
Обсяг випущеної продукції на 1 грн. оплати праці	9,85	8,01	9,42	7,14	6,57	-0,57
Фондоозброєність праці 1 працівника, грн.	36,05	35,3	36,56	41,3	54,12	12,82
Зарплатоємність	0,1	0,12	0,11	0,14	0,15	0,01
Матеріаловіддача	1,21	1,2	1,21	1,25	1,07	-0,18
Матеріалоемність	0,82	0,83	0,83	0,8	0,94	0,14
Фондовіддача	2,5	2,44	3,34	2,88	2,42	-0,46
Фондоємність	0,4	0,41	0,3	0,35	0,41	0,07
Сума отриманого прибутку, тис. грн..	1510,6	1291,3	2697,1	788	4894	4106

Негативною тенденцією є зменшення показника фондоддача, яка зменшилася з 2,5 до 2,42 і тенденція до зниження триває. Також незначними темпами зростають наступні показники такі як: зарплатоємність, матеріалоємність, а також збільшується фондоємність.

На думку Партин Г.О., Ясінська А.І. «Методика комплексної оцінки ефективності господарської діяльності має важливе значення, адже її застосування дозволяє забезпечити:

- об'єктивну оцінку діяльності підприємства за минулий період з одночасним виявленням резервів збільшення ефективності господарювання;
- техніко-економічне обґрунтування переходу на нові форми господарювання;
- надання порівняльної оцінки товаровиробників і забезпечення оптимального вибору партнерів по бізнесу» [15 с.126].

Здійснюємо визначення співвідношень приросту ресурсів на 1% об'єму виробництва. Для розрахунків, темп приросту всіх ресурсів які використовуються господарюючим суб'єктом в виробничому процесі, темп приросту обсягів продукції дорівнює 20%.

На ТОВ фірма «Енергія» на 1% зростання обсягів виробництва буде припадати:

- зростання кількості працюючих ($7,92 / 20 = 0,39\%$);
- зростання матеріальних ресурсів ($39,12 / 20 = 1,95\%$);
- приросту основних виробничих фондів ($41,40 / 20 = 2,07\%$);
- збільшення оборотних коштів ($66,60 / 20 = 3,33\%$).

Данні показники свідчать про те, що при зниженні ефективності використання матеріальних ресурсів ТОВ фірма «Енергія» інтенсивно використовує трудові ресурси.

Керівництву ТОВ фірма «Енергія» необхідно приділити увагу вказаним тенденціям для збереження позитивних моментів та негативних змін, для досягнення темпів росту ефективності виробництва та необхідно перейти на інтенсивного типу розвитку.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТОВ ФІРМА «ЕНЕРГІЯ»

3.1. Формування стратегічної моделі управління витратами

Сутність стратегічного управління розкривається в розробці та реалізації стратегії, яка має відповідати меті та завданням господарюючого суб'єкта, її вибір повинен принести якісний економічний ефект. Для досягнення мети та рішення проблем які виникають перед господарюючим суб'єктом можливо за допомогою використання конкурентних переваг.

Найважливішим інструментом стратегічного управління суб'єктом господарювання є будова моделі управління витратами.

На рисунку 3.1 наведена класична модель стратегічного управління витратами суб'єкта господарювання.

Представлена модель має на меті забезпечити довгострокові конкурентні переваги та бази результативності суб'єкта господарювання, в залежності та під впливом зовнішнього середовища.

Для побудови моделі стратегічного управління витратами ТОВ фірма «Енергія», необхідно провести аналіз внутрішнього та зовнішнього середовища суб'єкта господарювання. Слід зазначити, те що аналізовані фактори взаємопов'язані між собою. Зовнішні чинники залежать від галузевої структури, розміщення виробництва та розмірів суб'єкта господарювання. Кожен господарюючий суб'єкт повинен самостійно визначити детермінанти зовнішнього середовища які мають найбільший вплив на нього та його діяльність.

Виходячи з цього, для забезпечення якісного управління витратами суб'єкта господарювання та досягнення мети, необхідно здійснити аналіз зовнішнього середовища господарюючого суб'єкта, тому що саме там проходить процес трансформації сировини в готовий продукт для

СПОЖИВАННЯ.



Рис. 3.1. Модель стратегічного управління витратами суб'єктів господарювання [19]

Портер М. дав назву такому методу «дослідження підприємницького середовища – аналізом ланцюжка цінностей. На основі такого аналізу можна виявити шляхи економії або мінімізації чи оптимізації витрат» [16, с. 232].

Побудуємо ланцюжок (рис.3.2) цінностей для ТОВ фірма «Енергія»,

вказує на те, що стратегія розвитку в конкурентному середовищі знаходиться під впливом внутрішніх та зовнішніх факторів, таких як витрати постачальників сировини, витрати на збут, витрат споживачів та витрат пов'язаних з маркетингом.

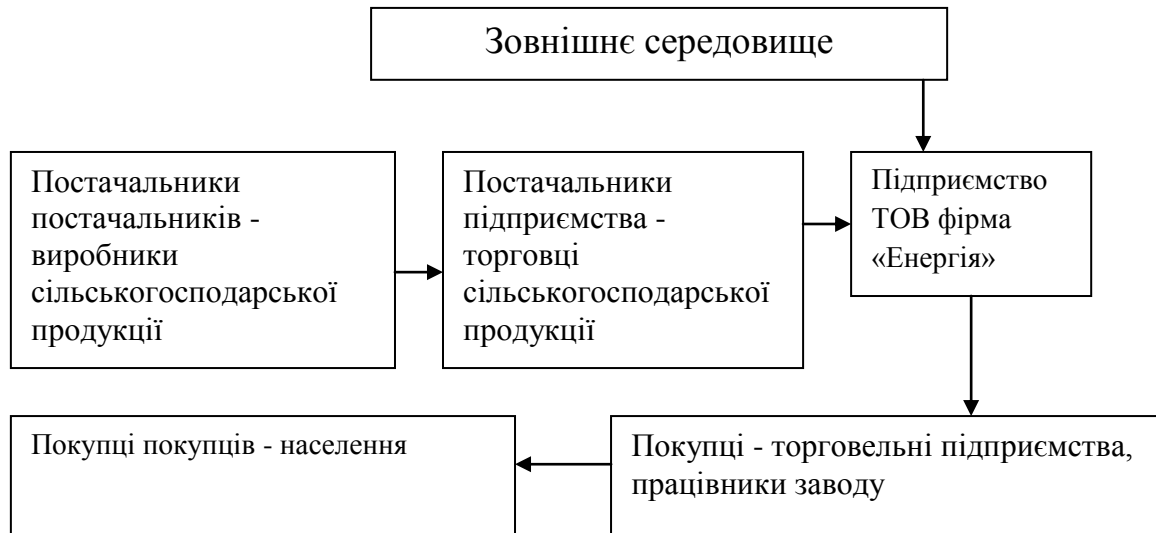


Рис. 3.2. Суб'єкти фінансових відносин процесу виробництва олії та майонезу ТОВ фірма «Енергія»

На основі побудованого ланцюжка цінностей, можливо визначити рівень впливу видів господарської діяльності на кінцевий продукт суб'єкта господарювання та проаналізувати витрати які з ним пов'язані. Також можливо проаналізувати економічні результати від виробництва кінцевого продукту споживання. В процесі дослідження ланцюжка цінностей також можливо визначити причинно-наслідкові зв'язки між елементами ринкового середовища та детермінантів які на нього впливають.

ТОВ фірма «Енергія» здійснює свою діяльність в олійно-жировій галузі. Дана галузь має високий рівень конкурентоспроможності та динамічний темп розвитку.

Для якісного дослідження впливу зовнішнього середовища на суб'єкт господарювання проведемо SWOT-аналіз. Також даний аналіз дозволить виділити та оцінити слабкі та сильні сторони суб'єкта господарювання. В

таблиці 3.1 наведений аналіз можливостей реалізації сильних сторін суб'єкта господарювання під впливом факторів зовнішнього середовища.

Таблиця 3.1

Аналіз можливостей реалізації сильних сторін підприємства під впливом чинників зовнішнього середовища

Сильні сторони	Можливості	Загрози
Будівництво нових цехів та модернізація обладнання	Тенденція до зростання попиту на продукцію галузі під впливом розвитку інших галузей	Зміна уподобань населення, та, як наслідок, зниження ринкової ніші; Можливість неврожаю та зростання цін на сировину
Впровадження повного циклу виробництва продукції	Зростання уподобань населення щодо рівня споживання саме рафінованої олії	Можливість неврожаю та зростання цін на сировину; Проблеми утилізації відходів переробки насіння
Наявність власних розробок спеціалістів заводу щодо рецептури та технології виробництва	Зростання платоспроможності населення	Високий рівень конкуренції на ринку серед 30 торгівельних марок, деякі з яких мають статус національних
Диверсифікація виробництва	Відсутність підприємств-аналогів у регіоні	Високий рівень конкуренції на ринку серед 30 торгівельних марок, деякі з яких мають статус національних
Якість продукції відповідає рівню якості аналогічних товарів конкурентів	Налагодженість контактів по наданню послуг щодо переробки олії майже в усіх регіонах України	Зміна уподобань населення, та, як наслідок, зниження ринкової ніші
Конкурентні ціни	Зростання платоспроможності населення	Орієнтація на сегмент дорогих продуктів

Як видно з таблиці 3.1 суб'єкт господарювання має великий потенціал для покращення свого становища на ринку, це підтверджує таблиця 3.2.

Також слід зазначити, що значний вплив на діяльність господарюючого суб'єкта має політика управління витратами суб'єкта господарювання.

Таблиця 3.2

Матриця можливостей для ТОВ фірма «Енергія»

Ймовірність реалізації можливостей	Рівень впливу		
	Сильний	Помірний	Незначний
Висока	-	1; 2; 4	-
Середня	6	3;5	-
Низька	-	-	-

За допомогою побудови та аналізу матриці загроз можливо зміцнити сильні сторони суб'єкта господарювання, що дозволить послабити вплив невизначеності на діяльність суб'єкта господарювання (Табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Матриця загроз для ТОВ фірма «Енергія»

Ймовірність настання загрози	Рівень впливу		
	Руйнівні	Критичні	Тяжкі
Висока	-	-	-
Середня	-	-	1;2;3;4
Низька	-	-	5;6

В таблиці 3.4 представленні слабкі сторони ТОВ фірма «Енергія».

Таблиця 3.4

Аналіз можливостей нівелювання слабких сторін підприємства під впливом чинників зовнішнього середовища

Слабкі сторони	Можливості	Загрози
Відсутність планування та прогнозування на підприємстві	Тенденція до зростання попиту на продукцію під впливом розвитку інших галузей	Високий рівень конкуренції на ринку серед Можливість неврожаю та зростання цін на сировину Виробництво олії має сезонний характер, отже підлягає впливу більших ризиків
Незадовільна робота з дебіторами	Налагодженість контактів по наданню послуг щодо переробки олії	Підвищення попиту на сировину і закупівля насіння соняшника за вищими цінами
Неефективна політика щодо управління витратами, і як наслідок, зниження рентабельності	Відсутність підприємств-аналогів у регіоні	Підвищення попиту на сировину і закупівля насіння соняшника за вищими цінами

Проаналізувавши дані таблиці 3.4 можливо зазначити, що в нашому регіоні не велика кількість подібних суб'єктів господарювання які займаються виробництвом аналогічної продукції, така ситуація може посилити конкурентні переваги нашого підприємства. ТОВ фірма «Енергія» повинна скористатися такою ситуацією для того, що б посилити свої позиції на цьому ринку. В таблиці 3.5 наведена матриця можливостей ТОВ фірма «Енергія».

Таблиця 3.5

Матриця можливостей ТОВ фірма «Енергія»

Ймовірність реалізації можливостей	Рівень впливу		
	Сильний	Помірний	Незначний
Висока	-	-	-
Середня	3	1;2	-
Низька	-	-	-

Але якщо ТОВ фірма «Енергія» буде проводити не якісну політику управління витратами всі ці переваги можуть бути втрачені.

Таблиця 3.6

Матриця загроз ТОВ фірма «Енергія»

Ймовірність настання загрози	Рівень впливу		
	Руйнівні	Критичні	Тяжкі
Висока	3	1	2
Середня	-	-	-
Низька	-	-	-

Для формування якісної моделі управління витратами господарюючому суб'єкту слід враховувати стадію життєвого циклу продукції. Так в таблиці 3.7. наведені варіанти поведінки суб'єкта господарювання в залежності від стадії життєвого циклу продукції

З таблиці 3.7. видно, що асортимент продукції ТОВ фірма «Енергія» знаходиться в стадії зрілості, у зв'язку з цим господарюючому суб'єкту слід підтримувати політику утримання а ринку своєї частки.

Вплив стадії життєвого циклу продукції на варіанти поведінки підприємства на ринку

Стадія життєвого циклу товару	Варіант поведінки підприємства на ринку
Фаза зростання	Нарощування виробництва продукції і збільшення частки ринку
Фаза зрілості	Стабільність виробництва та утримання на постійному рівні своєї частки ринку
Фаза спаду	Використання досягнутого, тобто максимізація доходів і грошових надходжень навіть за рахунок зменшення своєї частки ринку

Портера М. [17, с.157] вважає для того, щоб, подолати конкурентів суб'єкт господарювання повинен дотримуватися наступних варіантів конкурентних переваг: підтримувати низькі витрати; виготовляти продукцію, кращу за якість, ніж у конкурентів; концентрувати діяльність на специфічному сегменті ринку, зокрема на специфічному сегменті продукції, певній категорії споживачів. Витрати на ТОВ фірма «Енергія» на виробництво нижче цим в конкурентів, не можемо говорити про лідерство на основі витрат, тому що стадії зрілості продукції є не характерним зростання витрат виробництва, що відбувається в реаліях.

Для якісної побудови моделі стратегічного управління витратами необхідно побудувати ланцюг цінностей в середині господарюючого суб'єкта (рис. 3.3).

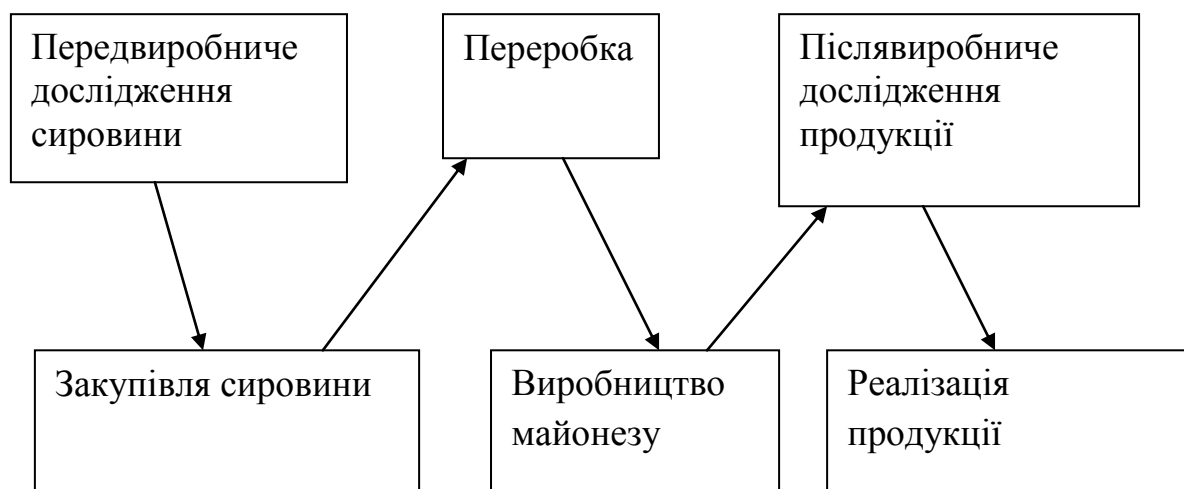


Рис. 3.3. Операційний цикл виробництва майонезу

При формуванні вартості продукції, в нашому випадку майонезу, потрібно враховувати вплив факторів які впливають на обсяги та динаміку витрат суб'єкта господарювання. Так в таблиці 3.8 наведені основні фактори які впливають на виробництво майонезу на ТОВ фірма «Енергія».

Таблиця 3.8

Класифікація основних факторів, що впливають на формування вартості майонезу на підприємстві

Група факторів	Види факторів
Технологічні	рівень технологічного оснащення виробництва; доступ до інноваційних технологій; рівень фізичного й морального зношення устаткування; наявність виробничої інфраструктури; наявність власної сировинної бази; рівень ресурсомісткості виробництва
Організаційні	обсяг діяльності підприємства; ступінь вертикальної інтеграції підприємства; досвід виробничої діяльності; організаційна структура виробництва; налагодження ділових зв'язків із постачальниками та покупцями; близькість до сировинної бази та ринків збуту; кваліфікація персоналу підприємства; рівень використання виробничої потужності підприємства
Фінансово-економічні	вартість капіталу підприємства; вартість залучення додаткових фінансових ресурсів; ціна матеріально-технічних ресурсів; ціна трудових ресурсів; рівень податкового тиску та наявність податкових пільг; прийнята на підприємстві амортизаційна політика

Виходячи з аналізу витрат проведеного в таблиці 3.8 можливо зазначити, що вагомими чинниками які впливають на виробництво майонезу на ТОВ фірма «Енергія» є технологічні чинники, сировина та ресурсомісткість.

Визначальними факторами в організаційній групі є: структура виробництва, взаємозв'язки з контрагентами, споживачами та завантаженість виробничих потужностей.

В фінансово-економічних факторах слід відмітити: ціновий фактор та податкове навантаження.

Для проведення якісного аналізу моделі стратегічного управління

витратами суб'єкта господарювання слід використовувати систему збалансованих показників, яка має будуватися на оцінці стратегії суб'єкта господарювання.

В таблиці 3.9 наведена система показників ефективності стратегічного управління витратами суб'єкта господарювання.

Таблиця 3.9

**Система показників ефективності стратегічного управління
витратами підприємства**

Група показників	Стадія життєвого циклу продукції	Види показників
Технологічні	зростання	рівень завантаження виробничої потужності; доступ до інноваційних технологій
	зрілості	наявність виробничої інфраструктури; наявність власної сировинної бази
	спаду	рівень зношення устаткування; рівень ресурсомісткості виробництва
Організаційні	зростання	рівень задоволення споживачів; ступінь вертикальної інтеграції підприємства
	зрілості	обсяг діяльності підприємства; рівень використання виробничої потужності; близькість до сировинної бази та ринків збуту
	спаду	кваліфікація персоналу підприємства; обсяг діяльності підприємства; налагодження ділових зв'язків із контрагентами
Фінансово-економічні	зростання	темп зростання доходу; темп зростання прибутку
	зрілості	показники рентабельності
	спаду	рівень зниження витрат; відхилення рівня витрат від нормативів

В результаті проведеного аналізу політики витрат ТОВ фірма «Енергія» побудована модель стратегічного управління витратами суб'єкта господарювання (додаток Д).

Досягнення стратегічної мети суб'єкта господарювання не можливе без якісної моделі управління витратами, тому що вони впливають та тим самим

забезпечують економічний розвиток господарюючого суб'єкта. Без ефективної моделі стратегічного управління витратами не можливо створити на ТОВ фірма «Енергія» ефективних систем обліку, планування, аналізу та контролю за господарською діяльністю.

3.2. Удосконалення системи управління витратами

Ефективна господарська діяльність суб'єкта господарювання залежить від ефективного та раціонального використання всіх задіяних ресурсів в процесі виробництва, це неможливо без ефективної системи управління витратами.

Дана система забезпечує: підвищення конкурентоспроможність товарів, послуг та робіт; якість інформації про собівартість товарів, робіт та послуг; якісну оцінку роботи підрозділів суб'єкта господарювання; ефективність прийняття управлінських рішень та інше.

В таблиці 3.10 наведені заходи оптимізації витрат для ТОВ фірма «Енергія».

Діяльність підприємств знаходиться під впливом факторів зовнішнього середовища і не може розглядатись у відриві від тих змін, що відбуваються в економічній системі і на ринках матеріальних ресурсів. Доречно зазначити, що в останні роки значно зросли ціни на матеріали й сировину і це впливає на собівартість продукції та надання послуг.

Пошук та застосування економії всіх ресурсів повинно стосуватися кожного працівника.

Як стверджує Крушельницька О. В. «управління витратами - складний багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства; система принципів та методів розробки і реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів» [25, с. 127].

Заходи оптимізації витрат для ТОВ фірма «Енергія»

Назва заходу	Характеристика його змісту
Підвищення технічного рівня виробництва	впровадження нової, прогресивної технології, застосування нових видів сировини і матеріалів; використання інноваційної техніки та обладнання; автоматизація і механізація виробничих процесів
Удосконалення організації виробництва і праці	зміна форм та методів праці, вдосконалення апарату управління, скорочення витрат на нього, а також зниження транспортних витрат
Зміна обсягу та структури продукції	зміна номенклатури й асортименту; зниження матеріаломісткості та трудомісткості продукції
Поліпшення використання природних ресурсів	застосування більш дешевих матеріалів, повторне їх використання, безвідходні технології виробництва
Уведення й освоєння нового виробництва	нових цехів, виробництв і виробничих одиниць, диверсифікація виробництва
Використання альтернативних методів зниження витрат	розмежування витрат на виробництво нестандартної продукції та продукції вищої якості; застосування єдиної системи калькулювання витрат на всіх стадіях життєвого циклу продукції; чітке виділення витрат на управління, підготовку й оновлення процесу виробництва і т.д.
Вивчення причин браку та зниження собівартості	за рахунок скорочення витрат від браку й інших непродуктивних витрат, що дасть можливість скорочення й більш раціонального використання відходів виробництва

Система управління витратами характеризується наступними ознаками [15, с. 97]: цілеспрямованістю; складністю; гнучкістю; керованістю.

У зв'язку з тим, що постійно посилюється конкурентна боротьба на ринках, змінюються та є нестабільними ціни, науко-технічних процес вносить свої корективи в господарську діяльність, перед суб'єктів господарювання стає питання про необхідність удосконалення механізму управління витратами.

Для того, що ефективність менеджменту була максимальною необхідно здійснювати управління витратами в усіх аспектах діяльності.

Якісна система управління витратами базується на таких принципах [12]: системному підході; орієнтація на власну інформацію; самостійне визначення документації системи управління витратами; пріоритет стратегічних цілей; безперервності; бюджетний методу управління витратами; принцип взаємодії підрозділів; принцип партисипативності; принцип періодичності; принцип економічної обґрунтованості; принцип мінімальної трудомісткості.

Вказані принципи носять загальний характер. Вони вказують як повинна бути побудована система управління витратами, а сам суб'єкт господарювання вирішує та вносить свої корективи в залежності від специфіки своєї діяльності.

Адаптована та уніфікована система управління витратами господарюючого суб'єкта дасть можливість менеджерам суб'єкта господарювання наступні переваги над конкурентами:

- приймати рішення враховуючи наслідки для підприємства;
- контролювати витрати шляхом зіставлення їх з нормативними показниками;
- дозволить якісно формувати стратегії розвитку господарюючого суб'єкта;
- на протязі виробничого циклу аналізувати сформовану собівартість та отриманий прибуток;
- проводити моніторинг витрат в структурних підрозділах.

ВИСНОВКИ

Проведені дослідження дозволяють зробити відповідні висновки та пропозиції, які мають прикладне значення.

1. Проаналізувавши різні трактування поняття «витрати» за різними підходами можливо стверджувати, що: витрати господарюючого суб'єкта в першу чергу пов'язані зі здійсненням певних операцій; одним із якісних показників ведення господарської діяльності суб'єктом господарювання є собівартість; спираючись на нормативно-правову документацію, слід зазначити, що витрати суб'єкта господарювання являють собою спосіб зменшення активів, та відображаються у фінансових звітах, та безпосередньо пов'язані з надходженнями.

2. Серед науковців з управлінського обліку є популярним зіставлення різних методів формування витрат. Ми вважаємо, що, слід більше уваги приділяти доповнюючим елементам методів, що дозволить більш якісно зрозуміти характер поведінки собівартості продукції.

3. Розробка ефективної системи управління витратами виробництва знижує можливість негативного впливу випадкових явищ на діяльність підприємства, дозволяє вчасно передбачити дію негативних заходів та розробляти упереджуючі заходи по зниженню їх впливу на витрати виробництва.

4. Показники ліквідності балансу вказують на те, що в аналізованому періоді рівень ліквідності не був на всі сто відсотків якісним. В певні роки показники відхилялися від потрібного рівня. Так додержання нерівності $A1 > П1$ не забезпечувалося протягом всього аналізованого періоду. Додержання нерівності $A2 > П2$ було забезпечено тільки у 2016 році. Протягом періоду який аналізується суб'єкт господарювання забезпечував додержання тільки третьої та четвертої нерівності ($A3 > П3$, $A4 > П4$). Виходячи з цього стає можливим стверджувати, що рівень поточної ліквідності на ТОВ фірма «Енергія» є нижчим ніж необхідно.

5. Господарюючий суб'єкт проводить продуману політику формування виробничих витрат. Так коефіцієнт покриття реалізованих виробничих витрат показує те, що 1 гривня вкладена в виробничі витрати приносила від 1,22 грн. в 2015 році до 1,31 грн. чистого доходу в 2019 році. За аналізований період середній темп приросту становив 112%.

6. Найбільша частка витрат припадає на собівартість реалізованої продукції. Її питома вага протягом 2015-2018 років становила приблизно становило в середньому 72,75% в загальному обсязі витрат. Але в 2019 році цей показник склав 59,6% в загальній масі витрат.

7. Показники коефіцієнту окупності виробничих витрат мають тенденцію до зменшення. Але дана тенденція за аналізований період показує хвилеподібний характер, так в 2015 році його значення дорівнювало 4,48 гривні, в 2016р - 5,06 гривень, в 2017р.- 5,42 гривні, в 2018 р. – 6,28 гривень, а в 2019 році становив 3,28 гривень. Якщо тенденція на зменшення буде стабільною, то можливо вважати, що господарюючий суб'єкт почав ефективно формувати змінні витрати.

8. Досягнення стратегічної мети суб'єкта господарювання не можливе без якісної моделі управління витратами, тому що вони впливають та тим самим забезпечують економічний розвиток господарюючого суб'єкта. Без ефективної моделі стратегічного управління витратами не можливо створити на ТОВ фірма «Енергія» ефективних систем обліку, планування, аналізу та контролю за господарською діяльністю.

9. Адаптована та уніфікована система управління витратами господарюючого суб'єкта дасть можливість менеджерам суб'єкта господарювання наступні переваги над конкурентами: приймати рішення враховуючи наслідки для підприємства; контролювати витрати шляхом зіставлення їх з нормативними показниками; дозволить якісно формувати стратегії розвитку господарюючого суб'єкта; на протязі виробничого циклу аналізувати сформовану собівартість та отриманий прибуток; проводити моніторинг витрат в структурних підрозділах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адирова Т.І. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах виноробної промисловості [Електронний ресурс] / Т.І. Адирова // Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання. – 2011. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=846>
2. Атамас П. Й. Управлінський облік / П. Й. Атамас. - Д. - К. : Центр навчальної літератури, 2006. - 440 с.
3. Балабанова Л.В. Маркетинг підприємства : [навч. посіб.] / Л.В. Балабанова, В.В. Холод, І.В. Балабанова. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 612 с.
4. Борисюк І.О. Формування системи управління витратами підприємства / І. О. Борисюк, Я. В. Семеняка // Modern economics. - 2017. - № 6. - С. 15-23., с.19 - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/modecon_2017_6_4
5. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера / И.А. Бланк. – К. : Ника-Центр, 1998. – 480 с.
6. Безверхий К.В. Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково-контрольний аспект: [Моногр.] / К. В. Безверхий. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 276 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник] / Ф.Ф. Бутинець. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 640 с.]
8. Волкова І.А. Фінансовий облік – 2 : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / І.А. Волкова. – К. : Центр навчальної учбової літератури, 2009. – 224 с.
9. Гаврильченко О. В. Вплив витрат на відтворювальні процеси сільськогосподарських підприємств / О. В. Гаврильченко // Вісник ХНТУСГ : Економічні науки. – 2010. – Вип. 105. – С. 153 – 160.
10. Грешак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: навч.-метод. посіб. [для самост. вивч. дисц]. / М.Г. Грешак, О.С. Коцюба. – К.: КНЕУ,

2002. – 131 с.

11. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704с.

12. Дощич Г.А. Дослідження актуальних проблем управління витратами підприємства [Електронний ресурс] / Г.А. Дощич // Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/29_DWS_2012/Economics/10_120778.doc.htm]:

13. Давидович І.Є. Управління витратами: навч.посібн. / І.Є. Давидович – К.:ЦУЛ, 2008 – 320 с.

14. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / за ред. Р. Дяківа. – К. : Міжнародна економічна фундація, 2002. – 706 с. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.

15. Партин Г.О., Ясінська А.І. Системно-орієнтоване управління витратами промислового підприємства: монографія / Г.О. Партин, А.І. Ясінська. – Л.: ЗУКЦ, ПП НВФ —Біарп, 2011. – 200с.

16. Портер М. Конкурентное преимущество: как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость / Майкл Портер; Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес, 2008. – 715 с.

17. Портер М. Конкуренция / Майкл Портер; Пер. с англ. – М.: ИД «Вильямс», 2003. – 496 с.

18. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань : монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук; за заг. ред. докт. екон. наук, доцента А. А. Пилипенка. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.

19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

20. Сидоров И.И. Логистическая концепция управления предприятием /

И.И. Сидоров. – СПб. : ДНТП «Знание», ИВЭСЭП, 2001. – 168 с.

21. Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект / С. Сорока // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 152–154.

22. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.

23. Тормоса Ю.Г. Ціни та цінова політика : [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / Ю.Г. Тормоса. –К. : КНЕУ, 2003. – 91 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://diplomvkarmane.org.ua/library/ekonomikaknigi/225-2010-05-10-11-43-32/765-2010-06-23-19-15-15>.

24. Турило А.М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, Н.М. Цуцурук // Актуальні проблеми економіки. - 2007. - №11. - С.85-88.

25. Крушельницька О. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах / О. В. Крушельницька // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 1(51). – С. 125-129.

26. Костецька Н.І. Стратегічне управління витратами як засіб забезпечення конкурентоспроможності підприємства / Н.І. Костецька, М.І. Хопчан // Інноваційна економіка. – 2012. – № 5. – С. 81–86.

27. Козак В.Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка / В. Г. Козак // Реформування економіки України: стан та перспективи : зб. матеріалів ІУ Міжнар. наук.-практ. конф. (26–27 листопада 2009 р., м. Київ). – К., 2009. – С. 129–131.

28. Котлер Ф. Основы маркетинга: краткий курс / Ф. Котлер ; пер. с англ. – М. : Издат. дом «Вильямс», 2007. – 656 с.

29. Мазур І.М. Удосконалення механізму управління витратами нафтогазовидобувних підприємств [Електронний ресурс] / І.М. Мазур // Інноваційна економіка. Науковий журнал. – 2010. - № 2. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2010_2/121.pdf

30. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік : [навч. посібник] / Г.В.

Нашкерська. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.

31. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підручник. для студ. вищ. навч. закл. – К.:Книга, 2004. – 544 с.

32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0336-13>

33. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: теория и практика. – М:Финансы и статистика, 1993. – 128 с.

34. Організація бухгалтерського обліку : [навчальний посібник] / за ред. В.С. Леня. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.

35. Скоун Тони Управленческий учет / Перек. з англ. под ред. Н.Д.Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.

36. Управління витратами підприємства : [навч. посібник] / [А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило]. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.

37. Хандриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хандриксен, М.Ф. Ван Бреда ; гл. ред. Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

38. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства : [навч. посіб.] / Ю.С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.

39. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч.1: монографія / А.В. Череп. – [2-є вид. стереотип]. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. – 368 с.

40. Юхименко П. І. Історія економічних учень : навч. посібник / П. І. Юхименко, П. М. Леоненко. – К. : Знання-Прес, 2000. – 514 с.

41. Ясінська А. І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах / А. І. Ясінська // Вісник Національного університету

Львівська політехніка. – 2007. – № 14(594). – С. 357–360.

42. Johnson H.T. Relevance lost: the rise and fall of management accounting / H.T. Johnson, R.S. Kaplan. MA, Boston: Harvard Business School Press, 1987.

43. Shimizu N. The evolutionary process of management accounting: Target Costing as an example of Japanization / N. Shimizu, L. Lewis // Paper N 44, Osaka City University, 1998.

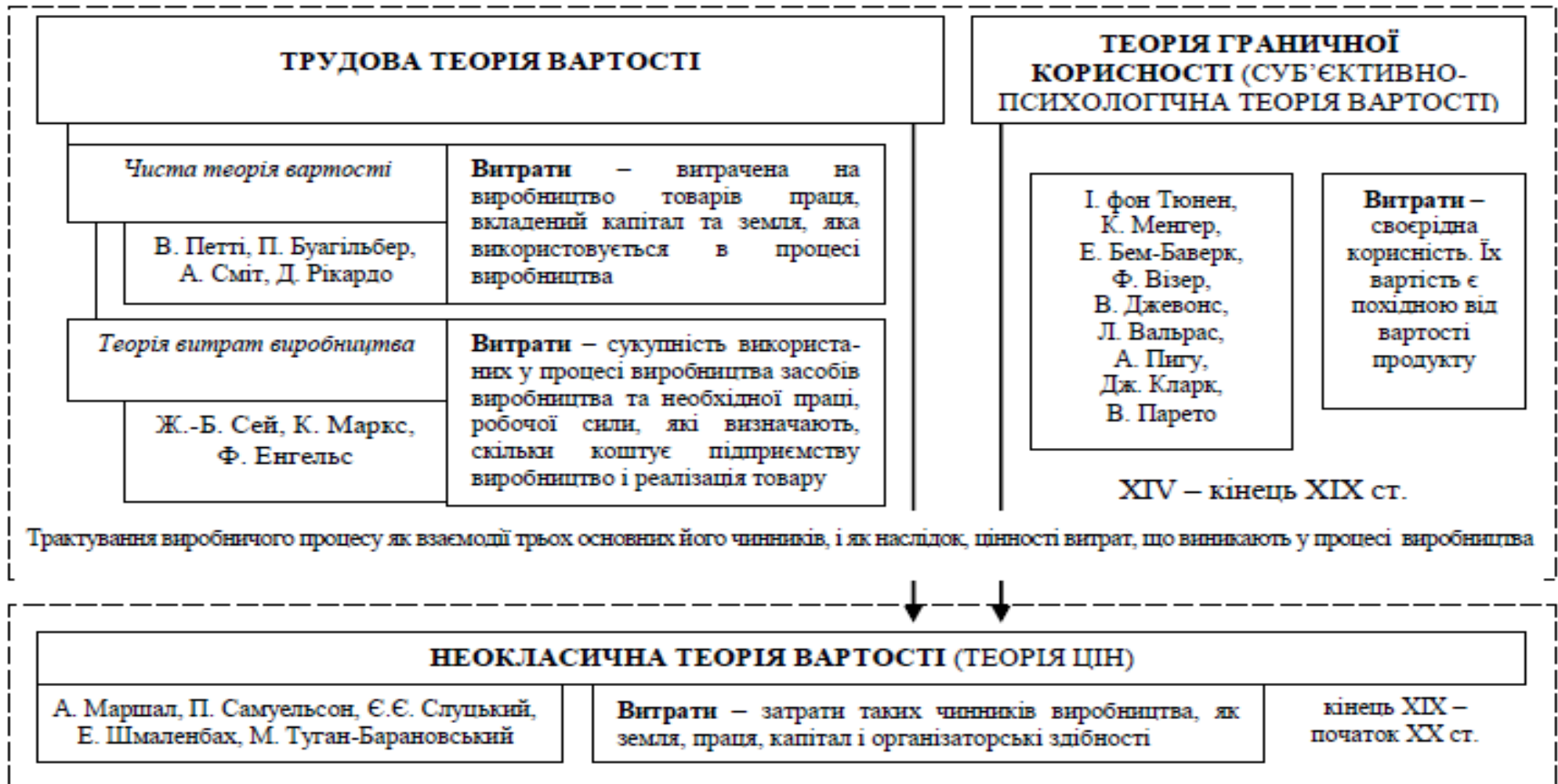
ДОДАТКИ

Додаток А

Еволюція розвитку знань щодо сутності та змісту категорії «витрати»

<p>I етап</p> <p>XXVIII – IV ст. до н.е.</p>	<p>Визначення та реєстрація витрат на ведення господарства як на державному рівні, так і на рівні окремих домогосподарств, відповідно до потреб господарюючих суб'єктів (зародження принципів обліку витрат за їх складовими)</p>
<p>II етап</p> <p>III – II ст. до н.е.</p>	<p>Нормування та планування окремих видів витрат, зародження основ складання сучасної фінансової звітності про витрати. При цьому <i>витратами</i> вважалися ресурси, які використовувалися у процесі господарської діяльності (праця і матеріали) і були об'єктом обліку на державному рівні</p>
<p>III етап</p> <p>XIV – кінець XIX ст.</p>	<p>Спроба розкрити сутність витрат, поява різних теорій витрат. <i>Витрати</i> розглядають як витрачену на виробництво товарів працю, вкладений капітал та землю, яка використовується в процесі виробництва</p>
<p>IV</p> <p>кінець XIX – 2-га пол. XX ст.</p>	<p>Виникнення двох підходів (бухгалтерського та економічного) до визначення змісту і сутності витрат. <i>Бухгалтерські витрати</i> – комплекс матеріальних і грошових ресурсів для здійснення господарської діяльності підприємства, що є основою калькулювання собівартості продукції. Отже, бухгалтерські витрати – це витрати виробництва, економічні – це альтернативні витрати</p>
<p>V етап</p> <p>кінець XX – поч. XXI ст.</p>	<p>Однотимчасне використання двох термінів «витрати» і «затрати». <i>Затрати</i> – грошове вираження витрачених для здійснення основної діяльності підприємства ресурсів, які шляхом обміну або трансформації були використані з певною метою. <i>Витрати</i> – достовірно оцінена частина затрат основної діяльності підприємства, яка призводить до зменшення економічної вигоди у вигляді збільшення зобов'язань або зменшення активів, та співвідноситься з доходом підприємства, для отримання якого була здійснена у звітному періоді</p>

Витрати в різних економічних теоріях



Підходи до визначення поняття «витрати»

Визначення	Автор
<i>1. Ресурсно-виробничий підхід</i>	
Спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товари, роботи і послуги.	Ф.Ф. Бутинець [7]
Важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки, що відтворює у собі витрати підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції.	І.А. Волкова [8]
<i>2. Фінансово-грошовий підхід</i>	
Виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції.	І.А. Бланк [5, с. 19]
<i>3. Економічний підхід</i>	
Трата енергії і тільки енергії, зокрема інтелектуальної і фізичної енергії людини. На практиці ці витрати виявляються у вигляді цілеспрямованого й упорядкованого руху і використання деяких обмежених ресурсів: капіталовкладень, основних і оборотних фондів, природних багатств.	І.І. Сидоров [20, с. 18]
Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва.	Ю.С. Цал-Цалко [38, с. 5]
<i>4. Бухгалтерський підхід</i>	
Найважливіша частина фінансової діяльності підприємства, тому слід знати порядок їх здійснення, обліку й розподілу.	В.С. Лень [34]
Споживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг в процесі одержання доходу.	Г.В. Нашкерська [30, с. 390]
<i>5. Управлінський підхід</i>	
Одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління менеджерам необхідні не просто витрати, а інформація про витрати на будь-що (продукт, або його партію, послуги тощо).	В.Г. Козак [27, с. 129]
<i>6. Маркетинговий підхід</i>	
Ф. Котлер виділяє три підходи до визначення базових, вихідних цін: основані на витратах, на думці споживачів і на ціни конкурентів.	Ф. Котлер [28, с. 298–299]
<i>7. Аналітичний підхід</i>	
Вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети.	А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило [36, с. 32]
<i>8. Нормативно-правовий підхід</i>	
Або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або роз поділу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.	ПСБО 16 (п.6) [19], НПСБО 1 (п. 3) [32]

Управлінська структура ТОВ фірма «Енергія»



Модель стратегічного управління витратами ТОВ фірма «Енергія»

