

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені Вадима Гетьмана

*Навчально-науковий інститут бізнес-освіти
імені Анатолія ПОРУЧНИКА*

Кафедра корпоративних фінансів і контролінгу

**ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА
ПРОГРАМА**

Галузь знань

Спеціальність

Фінансовий менеджмент і контролінг у
бізнесі

07 «Управління та адміністрування»

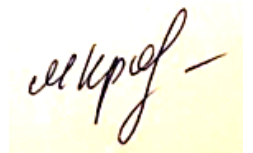
072 «Фінанси, банківська справа та
страхування»

Форма навчання: заочна

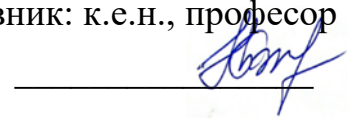
КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему: **«Контролінг витрат та його роль у прийнятті фінансових
рішень»**

здобувачки Кравчук Марини Володимирівни



Науковий керівник: к.е.н., професор
Н.Д. Бабяк



**Робота допущена до захисту перед
екзаменаційною комісією з атестації здобувачів
вищої освіти (ЕК)**

Завідувач кафедри корпоративних
фінансів і контролінгу:

д.е.н., проф. Терещенко О.О. _____

КИЇВ-2023

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ	
ПІДПРИЄМСТВА	7
1.1. Економічний зміст, види та класифікація витрат підприємства	7
1.2. Контролінг витрат та методи його здійснення.....	20
1.3. Особливості організації управлінського обліку витрат в системі контролінгу	30
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ НА ТОВ	
«БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ»	42
2.1. Оцінка організаційно-економічного механізму управління та контролінгу витрат.....	42
2.2. Аналіз динаміки та структури витрат підприємства	53
2.3. Використання ABC аналізу в системі контролінгу витрат підприємства	66
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ПРИЙНЯТТЯ	
ФІНАНСОВИХ РІШЕНЬ НА ОСНОВІ ВИКОРИСТАННЯ	
ІНСТРУМЕНТАРІЮ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ.....	77
3.1. Вдосконалення організаційно-економічного механізму управління витратами підприємства під час прийняття фінансових рішень.....	77
3.2. Вдосконалення методики планування витрат на нову продукцію та вплив її виробництва на фінансові результати підприємства	87
3.3. Впровадження CVR-аналізу для обґрунтування доцільності прийняття фінансових рішень	98
ВИСНОВКИ.....	105
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	110
ДОДАТКИ.....	Ошибка! Закладка не определена.

ВСТУП

Актуальність теми. Нестійкість і постійні ризики, загострення конкурентної боротьби між підприємствами, зниження прибутковості реалізації продукції і послуг, змушують впроваджувати в управлінську практику методи й інструменти сучасного менеджменту, що дозволяють не тільки в короткостроковій, але й у довгостроковій перспективі володіти достатньою ліквідністю, фінансовою стабільністю, одержувати оптимальний прибуток, розширювати свою діяльність.

Стабільність функціонування і розвитку будь-якого суб'єкта господарювання в конкурентному середовищі істотно залежить від організації управління витратами. Існує пряма залежність, що меншим є рівень витрат на виробництво одиниці продукції, то за інших аналогічних умов, вищою є ефективність діяльності підприємства. Дослідження проблем системи управління витратами підприємницьких структур їх мети, місця та складових набуває все більшого значення в сучасних умовах господарювання, тому управління витратами розглядається в працях таких вітчизняних учених: І. Драган, Л. Гусарова, В. Панасюк, Г. Партин, Л. Нападовська, А. Турило, Л. Чижевська, А. Череп. Дослідження особливостей формування контролінгу витрат у працях цих вчених має різні напрямки та узагальнення.

Необхідність впровадження на сучасних підприємствах контролінгу в системі управління підприємством підтверджується такими об'єктивними чинниками, як:

- підвищення нестабільності зовнішнього середовища, яке висуває додаткові вимоги до системи управління підприємством, особливо в розрізі формування його витрат;
- зміщення акценту з контролю за виконанням планових показників формування витрат на аналіз майбутньої величини собівартості продукції;

- збільшення швидкості реакції на зміни зовнішнього середовища, підвищення гнучкості підприємства;
- необхідність безперервного аналізу змін, що впливають на величину витрат, які відбуваються в зовнішньому і внутрішньому середовищах підприємства;
- необхідність продуманої системи дій щодо забезпечення виживаності підприємства й запобігання кризовим ситуаціям;
- ускладнення системи управління підприємством, яка вимагає створення механізму координації всередині системи управління;
- інформаційний бум поряд із нестачею релевантної інформації, що вимагає побудови спеціальної системи інформаційного забезпечення управління витратами підприємства як базового елемента формування фінансового результату підприємства;
- загальнокультурне прагнення до синтезу, інтеграції різних галузей знань і людської діяльності/

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних основ контролінгу витрат та надання практичних рекомендацій щодо удосконалення управління витратами в системі прийняття фінансових рішень.

У відповідності до поставленої мети передбачається вирішення *наступних завдань:*

- вивчити економічний зміст та навести класифікацію витрат підприємства;
- дослідити методи контролінгу витрат та визначити їх роль в інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень;
- навести особливості організації управлінського обліку витрат в системі контролінгу;
- оцінити організаційно-економічний механізм управління та контролінгу витрат на підприємстві ТОВ «БОРИСПЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ»;

- проаналізувати динаміку та структуру витрат підприємства ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ»;
- на основі використання ABC аналізу оцінити систему контролінгу витрат підприємства;
- запропонувати напрями вдосконалення організаційно-економічного механізму управління витратами підприємства під час прийняття фінансових рішень;
- вдосконалити методику планування витрат підприємства на основі бюджетування;
- розглянути можливості впровадження методики CVP-аналізу для обґрунтування доцільності прийняття фінансових рішень.

Об'єктом кваліфікаційної роботи є система управління витратами у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ».

Предметом кваліфікаційної роботи є система прийняття фінансових рішень на основі інструментів оперативного і стратегічного контролінгу витрат.

Інформаційною основою кваліфікаційної роботи є законодавчо-нормативні акти України, що регламентують функціонування акціонерних товариств, різноманітні навчальні посібники, підручники, статті з періодичних видань, які досліджують теоретичні та практичні аспекти контролінгу витрат на підприємствах, бізнес-планування, менеджменту та економічного аналізу підприємств, інформація про діяльність ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ».

Методи дослідження. Основними методами кваліфікаційної роботи виступають загальнонаукові положення системних досліджень, наукового пізнання, аналізу та синтезу: метод порівняння; наукової абстракції; монографічний метод; статистичні методи; методи спостереження, групування, порівняння та узагальнення, а також специфічні методи - ABC аналіз та CVP-аналіз.

Апробація матеріалів кваліфікаційної магістерської роботи. Ключові положення та отримані результати дослідження в рамках магістерської роботи були апробовані у форматі тез на тему «Аналіз інвестиційної привабливості України в системі світових рейтингів» на Всеукраїнській міждисциплінарній науково-практичній конференції «Трансформаційні процеси в умовах війни та післявоєнного періоду» (м. Чернігів, 10 червня 2022 року).

Структура роботи. Магістерська робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

У першому розділі розкрито сутність витрат, наведено види та класифікацію витрат, описані методи контролінгу в управлінні витратами підприємства, описаний процес організації управлінського обліку в системі контролінгу витрат.

У другому розділі наведена оцінка організаційного механізму управління витратами, проаналізована динаміка та структура витрат підприємства, здійснений ABC аналіз витрат підприємства.

У третьому розділі обґрунтовано пропозиції щодо вдосконалення контролінгу витрат підприємства, зокрема сформульовано пропозиції щодо вдосконалення організаційно-економічного механізму управління витратами підприємства, обґрунтовані напрями вдосконалення планування витрат підприємства та дослідженні можливості використання CVP-аналізу для обґрунтування доцільності прийняття фінансових рішень.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічний зміст, види та класифікація витрат підприємства

Діяльність будь-якого підприємства завжди пов'язана з певними витратами матеріальних, трудових, інформаційних, грошових та інших ресурсів на виготовлення, зберігання, транспортування, сортування, пакування, фасування та реалізацію товарів. Сукупність всіх цих витрат і складає поточні витрати підприємства.

Розглянемо сутність «витрат» з точки зору різних нормативних документів та наукових джерел.

Національний стандарт бухгалтерського обліку П(С)БО 1 визначає витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). В даному визначенні сутність витрат виражається не через їх економічну природу, а через наслідки операцій з активами та капіталом для фінансово - майнового стану підприємства.

Згідно Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торгівельній діяльності, затверджених наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002р. № 145 поточні витрати підприємства - це грошове відображення витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства, що за натурально - речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 27].

У своїх працях Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська [7] при розгляді витрат визначають їх як загальноекономічну категорію, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі

господарювання. Відрізняють поняття витрат в бухгалтерському розумінні від витрат в економічному тлумаченні. Так, під економічними витратами розуміють „затрати втрачених можливостей”, тобто суму грошей яку можна отримати при найбільш вигідному із всіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь - якого ресурсу обраного для виробництва продукції дорівнюють його вартості при найкращому із всіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлено обмеженістю ресурсів у порівнянні з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору витрати - це тільки конкретні витрати ресурсів [6]. Дане тлумачення базується на ресурсному розумінні природи господарства, не беручи до уваги інші аспекти. На основі дослідженого матеріалу виявлено, що вчені та науковці трактують поняття витрат з різних підходів. Розглянемо деякі з них (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Визначення поняття «витрати» як економічної категорії в працях сучасних вчених

Джерело	Визначення поняття "витрати"
1	2
Бланк И.А. [3]	Витрати - виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції [с. 19]
Глен А. Велш, Деніел Г. Шор [11]	Витрати - це визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи витрачені підприємством протягом певного часу з метою отримання доходу [с. 37]
Грещак М.Г., Коцюба О.С. [12]	Витрати - це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети [с. 26]
Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Завадський Й.С.[19]	Витрати підприємства - формуються в процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток) [с. 43]
Зайдель Х. [Ошибка! сточник ссылки не найден.]	Витрати - це виражене в грошах споживання товарів і послуг для виготовлення виробничої продукції за певний період [с. 179]
Костенко Т.Д., Підгора С.О., Рижиков В.С., Панков В.А., Герасимов А.А., Ровенська В.В. [20]	Витрати - це сукупність виражених у грошовій формі витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт й їхньою реалізацією [с. 179]

Продовження табл. 1.1

1	2
Крушельницька О.В. [29]	Витрати - грошова оцінка матеріальних і трудових ресурсів, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, надання послуг [с. 16]
Кулішов В.В. [30]	Витрати - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу [с. 76]
Мельник Л.Г., Карінцева О.І. [35]	Витрати - це прямі і непрямі витрати, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й утримати ресурси в межах даного напрямку діяльності [с. 158]
Нуреев Р.М. [Ошибка! сточник ссылки не найден.]	Витрати - усе, що виробник (фірма) закуповує для використання з метою досягнення необхідного результату [с. 535]
Ониско С.М., Марич П.М. [Ошибка! сточник ссылки не найден.]	Виробничі витрати - це спожиті у процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю робітників, зайнятих у процесі виробництва) [с. 123]
Кривенко К.Т., Савчук В.С., Беляєв О.О. [Ошибка! сточник ссылки не найден.]	Витрати - грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції [с. 132]
Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. [62]	Витрати - це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети [с. 32]
Хэл Р. Вэриан [67]	Витрати - це всі використовувані фірмою фактори виробництва, оцінені за їх ринковою ціною [с. 356]
Цал-Цалко Ю.С. [68]	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 [с. 17]
Шим Джей К. [72]	Витрати - показник в грошовому вираженні кількості ресурсів, використаних для досягнення певної цілі [с. 15]
Шмален Г. [Ошибка! сточник ссылки не найден.]	Витрати - сукупність виражених в грошовій формі витрат підприємства на протязі одного року, які призводять до зменшення частки чистого майна [с. 399]

Проаналізувавши дані табл. 1.1, видно, що витрати трактують як сукупність понесених витрат для виготовлення продукції, також як кошти, які потрібно сплатити за придбані оборотні та необоротні активи. На нашу думку, останні не є витратами, це лише кошти які сплачує підприємство для забезпечення безперервності та ефективності ведення господарської

діяльності, і вони не впливають безпосередньо на фінансовий результат. Їх вплив на прибуток можна прослідкувати при списанні оборотних активів на виробництво, а необоротних активів - у вигляді амортизації, яка частинами списується на готову продукцію, якщо ці необоротні активи задіяні в процесі виробництва, або на фінансовий результат для визначення прибутку чи збитку за звітний період.

Якщо розглядати роботи іноземних авторів, то особливостями вирішення проблеми розкриття сутності витрат є:

- присутність однакового підходу до розглядання витрат підприємств, що здійснюють різні види діяльності із зазначенням галузевих особливостей;
- розглядання витрат як елемента всієї системи управління у нерозривному зв'язку з іншими важливими показниками фінансово - господарської діяльності;
- створення умов для практичного впровадження наукових робіт до системи управління підприємством. К.Друрі визначає термін „витрати” як засоби, що витрачено на одержання прибутку [17, с. 137]. Дане тлумачення є одностороннім, адже здійснюється ототожнення витрат з використанням фінансових ресурсів. Д.К. Шим, Д.Г. Сігел трактують витрати як показник у грошовому виразі кількості ресурсів, використаних для досягнення визначеної мети [72, с. 61]. Це тлумачення виражає сутність витрат лише через натурально - речовий склад, не беручи до уваги сутнісний, часовий аспекти даної проблеми.

Отже, розглянувши поняття «витрат» в нормативних джерелах та в спеціальній літературі, бачимо, що різні автори трактуючи це поняття, не розкривають всіх його аспектів, не враховують всіх особливостей функціонування підприємства як самостійного суб'єкта господарювання. Так, при визначенні економічної сутності витрат необхідно враховувати вище перераховані недоліки, знайти єдине найбільш повне тлумачення, що в кінцевому результаті допоможе зрозуміти сутність витрат та приймати раціональні та правильні рішення щодо управління витратами на

підприємстві. Чітке розмежування витрат залежно від їхнього економічного призначення є визначальним моментом у практичній діяльності підприємства. На всіх рівнях управління здійснюється групування витрат, формується собівартість продукції, визначаються джерела фінансування.

Раціональна організація управлінського обліку має безпосередній вплив на ефективність аналізу витрат у процесі управління підприємством, яка забезпечується глибоким розумінням сутності витрат операційної діяльності та їх економічно обґрунтованою класифікацією.

Витрати можна класифікувати за багатьма ознаками. Погляд на витрати з різних точок зору дає можливість більш гнучко оперувати собівартістю продукції з метою визначення на ринку вдалої цінової пропозиції на товари і послуги підприємства, а також використання облікової інформації для різних потреб управління. Розглянемо ознаки, за якими класифікуються витрати та види витрат за даними ознаками (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Ознаки класифікації та види витрат підприємства

[Ошибка! Источник ссылки не найден.; 43]

Ознаки класифікації витрат	Види витрат
За економічним змістом	- матеріальні витрати; - оплата праці; - відрахування на соціальні заходи; - амортизаційні відрахування; - інші витрати.
За статтями калькуляції	- прямі матеріальні витрати; - пряма заробітна плата; - інші прямі операційні витрати; - загальновиробничі витрати; - адміністративні витрати; - інші загальні операційні витрати; - витрати на збут продукції.
За способом віднесення на окремі види продукції	- прямі; - накладні.
За можливістю впливу на величину витрат з боку центру відповідальності	- регульовані; - нерегульовані.
За залежністю від операційної активності	- змінні витрати; - постійні витрати.
За рівнем споживання	- вичерпні - невичерпні
За можливістю віднесення за об'єктом обліку	- прямі; - непрямі

Як видно існує досить велика кількість ознак, за якими можна класифікувати витрати, причому всі з них використовуються з метою управлінського обліку. Так, як видно з табл. 1.2, Палій В.Ф., Вандер Віл Р. та Панасюк В. виділяють витрати за такими ознаками: за економічним змістом, за статтями калькуляції, за способом віднесення на окремі види продукції, за можливістю впливу на величину витрат з боку центру відповідальності, за залежністю від операційної активності, за рівнем споживання, за можливістю віднесення за об'єктом обліку.

В свою чергу, Атамас П.Й., Аткинсон Е.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. наводять наступну класифікацію витрат на виробництво [**Ошибка! сточник ссылки не найден.; Ошибка! Источник ссылки не найден.**] за різними ознаками:

1. За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат) – витрати окремих виробництв, цехів, дільниць, технологічних переділів тощо, з розподілом на витрати:

– основного виробництва (тобто тих, що беруть безпосередню участь у виготовленні продукції;

– допоміжного (підсобного) виробництва – призначеного для обслуговування цехів основного виробництва (ремонтні цехи, експериментальні, енергетичні, транспортні підрозділи тощо).

2. За видами продукції, робіт, послуг – витрати на окремі вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, напівфабрикати, одноразові замовлення тощо.

3. За єдністю складу – одноелементні та комплексні (які складаються з кількох економічних елементів).

4. За видами витрат – за економічними елементами, за статтями калькуляції.

5. За способами перенесення вартості на продукцію – прямі і непрямі (які не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом).

6. За календарними періодами:

- поточні – в яких періодичність менше місяця;
- довгострокові – пов'язані з виконанням довгострокового договору (контракту), який не планується завершити раніш ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати);
- одноразові – здійснюються один раз з періодичністю більше місяця і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

7. За доцільністю витрачання:

- продуктивні – передбачені технологією та організацією виробництва;
 - непродуктивні – необов'язкові, що виникають у результаті недоліків в організації виробництва, порушення технології тощо.
9. За визначенням відношення до собівартості:

- витрати на продукцію – прямі і загальновиробничі витрати, з них складається виробнича собівартість продукції (робіт, послуг);
- витрати періоду – витрати, які не включаються до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені; це адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

У дослідженнях Карпової Т.В наводиться також наступна класифікація витрат [Ошибка! Источник ссылки не найден.]. Вичерпані (спожиті) витрати – це витрати звітного періоду, що призводять до зменшення активів або збільшення зобов'язань у процесі поточної діяльності для отримання доходу у звітному періоді. До них можна віднести витрати сировини і матеріалів, нарахування оплати праці і т. ін. на виробництво продукції, яка реалізована у звітному періоді. Вичерпані витрати відображають у звіті про фінансові результати як собівартість реалізованої продукції.

Невичерпані (неспожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної господарської діяльності для отримання доходу у майбутньому. До таких витрат можна віднести витрати на придбання матеріалів, які ще не витрачені (не спожиті), товарів, які ще не реалізовані і відображаються у складі активів підприємства як запаси.

Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом продукції або придбанням товарів для реалізації, тобто це – виробничі витрати.

Прямі витрати – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта обліку витрат економічно доцільним методом. Це означає, що при вирішенні питання про доцільність прямого віднесення витрат на конкретний об'єкт обліку витрат (вид продукції, замовлення тощо) необхідно керуватися принципом співвідношення витрат і вигод. До прямих відносять в першу чергу вартість основних матеріалів та зарплати, витрачених на виготовлення конкретного виду продукції.

Непрямі (опосередковані) витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта обліку витрат прямим методом (наприклад, амортизація будівлі цеху, в якому виробляють різні види продукції). Одні й ті витрати можуть бути одночасно прямими для одного об'єкта обліку витрат і непрямими – для іншого (наприклад, опалення і освітлення цеху – прямі витрати цеху, але непрямі витрати для конкретного виду продукції, яка виробляється у цьому цеху).

Основні витрати – це прямі витрати на продукцію, без яких саме виробництво продукції стає неможливим. До основних відносять: прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші прямі витрати (амортизація, орендна плата тощо, які можна віднести на конкретний об'єкт обліку витрат).

Накладні виробничі витрати – це витрати на продукцію, які не можуть бути віднесені до певного об'єкта обліку витрат економічно доцільним методом (непряма зарплата, витрати на утримання обладнання, утримання

виробничих приміщень тощо). Це загальновиробничі витрати. Їх розподіляють між окремими видами продукції умовно, пропорційно до попередньо обраної бази.

Релевантні витрати – це витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття певного управлінського рішення. Поняття релевантних витрат дуже широко використовується в управлінському обліку, тому зупинимось на їхній характеристиці дещо детальніше.

Релевантні витрати повинні відповідати таким критеріям [44, с. 84]:

- 1) вони повинні бути пов'язаними із завданням підприємства, конкретними проектами, рішеннями, сприяти зростанню потенціалу підприємства та зміцненню благополуччя власників;
- 2) вони повинні змінюватися залежно від можливого управлінського рішення, тобто залежати від управлінського рішення;
- 3) вони повинні відноситися до майбутніх витрат, тому що всі минулі витрати залишаються незмінними, щоб не сталося в майбутньому.

Нерелевантні витрати – це витрати, які не залежать від прийнятого (або можливого) управлінського рішення. До них належать не лише минулі витрати, а й частина майбутніх витрат, які будуть незмінними при різних варіантах рішення.

Постійні витрати – це такі витрати, сума яких не залежить від обсягу виробництва, тобто вони не змінюються при зміні обсягу виробництва до певної межі (наприклад, витрати на освітлення приміщення цеху не залежать прямо від кількості окремих видів продукції, що в ньому виготовлені).

Змінні витрати – це витрати, сума яких пропорційно змінюється залежно від зміни обсягу виробництва (наприклад, витрати основних матеріалів на виготовлення продукції) [70, с. 26].

Дійсні (реальні) витрати – це витрати, які зумовлюють зменшення активів або збільшення зобов'язань і вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Дійсні витрати відображають в системі обліку в

міру їх здійснення (наприклад, нарахування оплати праці, списання витрачених матеріалів і т. ін.).

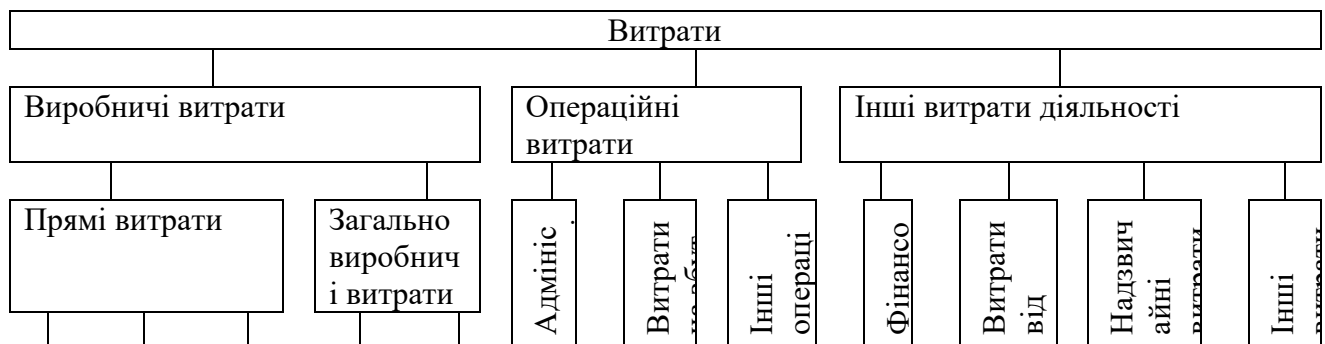
Можливі витрати – це втрачена вигода, коли вибір одного варіанта рішення зумовлює відмову від іншого варіанта альтернативного рішення, який також забезпечував одержання певної вигоди. У такому випадку вибір одного варіанта призводить до втрати вигоди, яку міг би забезпечити інший варіант. Сума цієї втраченої вигоди і враховується як можливі витрати. Їх ще називають альтернативними, або можливими витратами [62, с. 47].

Маржинальні витрати – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції понад досягнутий рівень, тобто це сума змінних витрат з розрахунку на одиницю продукції.

Середні витрати – це середня арифметична собівартість одиниці продукції, розрахована відношенням загальної суми витрат до кількості одиниць виготовленої продукції.

Контрольовані витрати – це такі витрати, рівень яких менеджер може контролювати або змінювати своїми діями (рішеннями). Рівень контрольованості витрат залежить від рівня управління та часу, протягом якого здійснюється контроль за витратами. Неконтрольовані витрати – це витрати, які менеджер не може контролювати та на які не може впливати своїми рішеннями. По суті, зовсім неконтрольованих витрат не буває, але є витрати, які не може проконтролювати конкретний менеджер за відведений період часу.

Згідно із існуючою класифікацією витрати поділяються на виробничі, операційні та інші види діяльності (Рис. 1.1).



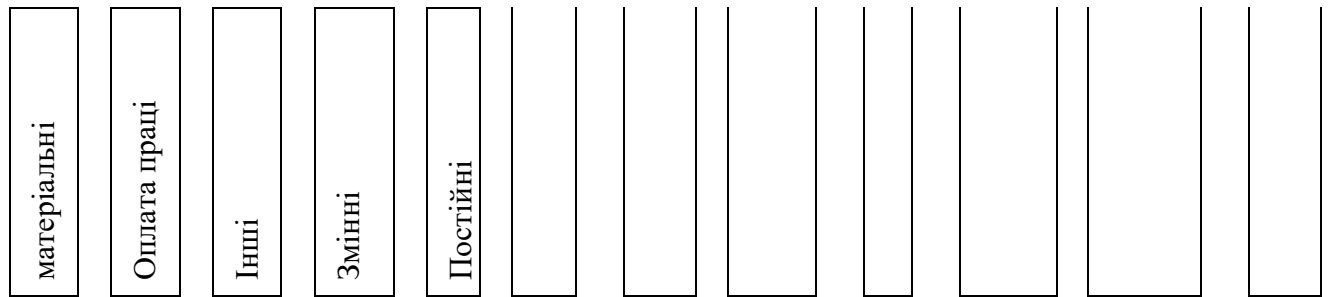


Рисунок 1.1 – Структура витрат підприємства, які відображаються в бухгалтерській звітності

Вказаний розподіл витрат прийнятий в бухгалтерському обліку, він дозволяє групувати витрати згідно до вимог складання фінансової звітності, забезпечує зручність для зовнішніх користувачів інформації. Але при цьому для потреб внутрішніх користувачів, передусім для управлінського обліку необхідно проводити розподіл загально виробничих, адміністративних, інших операційних витрат та витрат на збут на кожний вид продукції з метою калькуляції повної собівартості одиниці продукції, яка виробляється підприємством.

Ще одним висновком, який можна зробити з наведеної класифікації є те, що не всі витрати підприємства використовуються для калькуляції собівартості продукції. З одного боку однозначно при калькулюванні собівартості враховуються операційні витрати підприємства, при цьому можливість врахування інших витрат діяльності при підрахунку собівартості продукції досить спірна. Так наприклад, відсотки за кредитом є фінансовими витратами, які не відносяться до операційних витрат і здається, не можуть враховуватись при розрахунку собівартості продукції. Але якщо кредит був взятий на розширення виробництва або на закупівлю сировини, то відсотки за цей кредит є часиною витрат на виготовлення продукції і мають бути враховані при розрахунку собівартості продукції.

Все це призводить до розуміння того, що для потреб бухгалтерського та управлінського обліку потрібно проводити різне групування витрат діяльності підприємства.

Таким чином, економічні витрати будь - якого ресурсу обраного для виробництва продукції дорівнюють його вартості при найкращому із всіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлено

обмеженістю ресурсів у порівнянні з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору витрати - це тільки конкретні витрати ресурсів. Дане тлумачення базується на ресурсному розумінні природи господарства, не беручи до уваги інші аспекти. В основу класифікації витрат в управлінському обліку покладено принцип: різні витрати для різних цілей, тобто мета, з якою здійснюють класифікацію, визначає її методику та склад окремих груп витрат.

1.2. Контролінг витрат та методи його здійснення

На сьогоднішній день в умовах розвитку сучасного ринку, результати роботи підприємства залежить від правильно сформованої системи управління витратами, що забезпечує його економічну самостійність, конкурентоспроможність, незалежність від інших факторів, що можуть негативно вплинути на його стабільне становище на ринку. Саме удосконалення системи управління витратами на базі контролінгу є актуальним за рахунок вирішення проблем ефективного розвитку й економічного зростання підприємств України, адже відомо, що витрати є основним ціноутворюючим критерієм.

У вітчизняній і зарубіжній літературі поняття «контролінг» трактується дуже широко, немає єдиного підходу до його визначення. З англ. «to control» означає управляти, наглядати, перевіряти, контролювати. Французьке «controle» означає «зіставлення». Система контролінгу була вперше описана і застосована в США, де було вперше створено професійну організацію контролерів – Controllars Institute of America (1931), згодом перейменовану в Financial Executive Institute. Однак, термін «контролінг» в англійських джерелах практично не використовується. Натомість у Великобританії і США функціонують служби управлінського обліку (managerial accounting, management accounting), хоча працівників цих служб називають контролерами (controller). Термін «контролінг» прийнято в Німеччині, звідки він і прийшов до СНД, а відтак і в Україну. В Україні паралельно використовують два терміни: «контролінг» і «управлінський облік». Водночас, з теорії й практики німецьких підприємств випливає, що управлінський облік є складовою частиною контролінгу. Спочатку під контролінгом розуміли завдання у сфері фінансів і бухгалтерського обліку, згодом почали трактувати ширше, відносячи до контролінгу функцію контролю і оптимізацію використання ресурсів підприємства. [3, с. 188; 41, с. 146; 22, с. 6].

Необхідно відзначити, що у сучасних економічних відносинах контролінг не обмежується проведенням лише внутрішнього контролю і ефективного управління витратами, хоч часто саме витрати є основним його об'єктом, контролінг – це інформаційна, аналітична, контролююча і координуюча система, що забезпечує органічну сполуку інформаційної бази і всіх джерел інформації: аналізу, моніторингу, плануванню і контролю. При цьому контролінг у системі управління витратами спрямований на ефективне корегування і синтезування управлінських рішень, націлених на досягнення кінцевих цілей підприємства. Тому для підвищення ефективності управління витратами, на підприємствах України, необхідне впровадження сучасних систем контролінгу і їх використання [3, с.187].

Істотним фактором, який зумовлює прийняття неправильних управлінських рішень, є відсутність на вітчизняних підприємствах системи контролінгу [3]. На перший погляд, поняття «контролінг» асоціюється зі словом «контроль». Але ці поняття не тотожні. Контролінг (стратегічний менеджмент) – це підсистема управління, що поєднує в собі елементи функцій контролю, планування, обліку та аналізу. Залежно від суб'єкта контролю, за наявності достатніх службових повноважень контролера до вищевказаного переліку може додаватися функція розпорядництва. Отже, контролінг – міжфункціональний елемент управління.

Як видно з Рис. 1.2, контролінг починається з планування, визначення цілей підприємства. Система обліку і аналізу забезпечує контролера інформацією щодо досягнення запланованих показників, формування собівартості, наявності «вузьких місць» або резервів, ефективності використання ресурсів, діяльності структурних підрозділів та всього підприємства, виробничих процесів, на основі якої формуються нові планові показники. Крім того, за допомогою прийомів фактичного та документального контролю перевіряється достовірність даних обліку та аналізу, правильність кошторисної документації, дотримання технології

виробництва, правильність визначення об'єктів і розміру витрат на виробництво продукції.

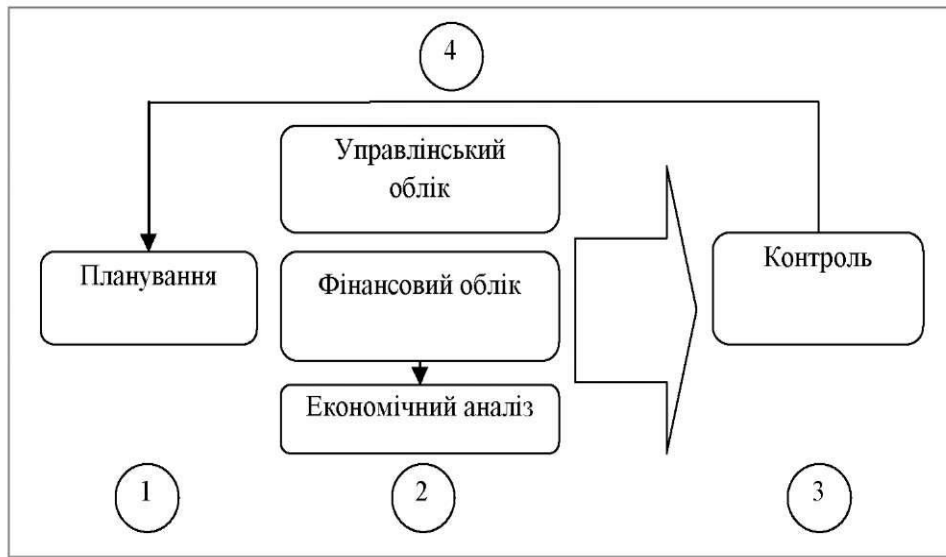


Рисунок 1.2 – Механізм контролінгу витрат на підприємстві

Завданням контролінгу є забезпечення розвитку підприємства у довгостроковій перспективі.

Причинами для запровадження підсистеми контролінгу в практику діяльності вітчизняних підприємств є [40, с. 18]: зростання нестабільності зовнішнього середовища; ускладнення системи управління підприємством, що вимагає механізмів координації всередині системи; необхідність побудови системи інформаційного забезпечення управління. Контролінг є важливим засобом успішного функціонування підприємства, оскільки [41, с. 151]: забезпечує керівництво і власника підприємства інформацією для прийняття управлінських рішень, управління ресурсами шляхом інтеграції процесів збирання, обробки, підготовки, аналізу, інтерпретації інформації; забезпечує виживання підприємства на рівнях тактичного і стратегічного управління; сприяє оптимізації залежності «виручка – витрати – прибуток».

Контролери в процесі виконання своїх повноважень в якості інформаційного забезпечення в управлінні витратами використовують велику кількість методів – як загальнонаукових, так і специфічних, притаманних складовим функціям контролінгу (табл. 1.3).

Таблиця 1.3 – Методи контролінгу витрат в управлінні витратами

Група методів	Методи
Методи бухгалтерського обліку	- стандарт-кост - директ-кост
Методи управлінського обліку	- методи вивчення поведінки витрат (технологічний аналіз, метод аналізу облікових даних, метод вищої-нижчої точки, метод візуального пристосування) - бюджетування - аналіз точки беззбитковості - вартісний аналіз - метод ZBB - ABC-аналіз
Методи аналізу	- горизонтальний аналіз - вертикальний аналіз - трендовий аналіз - факторний аналіз - аналіз фінансових показників
Методи контролю	- методи документального контролю - методи фактичного контролю

Здійснення контролю потребує розроблення певної стратегії перевірки з метою уникнення повторних перевірок, мінімізації витрат часу та високої якості роботи [61, с. 156]. Контрольні процедури мають бути чітко формалізованими. Зокрема, наперед визначаються методика здійснення контролінгу, фінансові показники, періодичність звітування, типові коригуючі дії, межа відхилень, за якої слід здійснювати коригування. Для аналізу слід обрати не більше 5 – 10 показників [42, с. 297], розрахунок яких дасть змогу системно оцінити ситуацію, адже вивчати та визначати всі фактори складно і не завжди доцільно.

З наведеної інформації можна побачити, що служби контролінгу в процесі виконання своїх функцій звертаються до багатьох методів - загальнометодологічним, загальноекономічним, так і специфічним.

Охарактеризуємо основні методи контролінгу витрат, використовуючи які керівники та працівники різних підрозділів підприємства беруть інформацію під час прийняття управлінських рішень.

Досліджуючи виробничі процеси, чи методи технології виробництва і збуту продукції основну увагу приділяють пошуку резервів зниження витрат виробництва і підвищенню конкурентноздатності продукції.

Вартісний аналіз – це метод оперативного контролінгу, що складається з дослідження функціональних характеристик продукції, що виготовляється підприємством з погляду еквівалентності їхньої вартості і корисності. Отже, у центрі уваги знаходяться функціональні і вартісні параметри продукції (робіт, послуг). Його метою є класифікація функцій продукту на функціональні класи: основні функції, додаткові функції і непотрібні функції. Далі розробляються пропозиції по мінімізації витрат на виконання кожної з функцій, а також анулювання другорядних функцій, що вимагають значних витрат [15, с. 27].

Розглядають два основних завдання вартісного аналізу:

- зменшення вартості окремих компонентів продукції без зміни обсягів виробництва і реалізації;
- поліпшення функціональних параметрів продукції при мінімальних витратах.

З огляду на ці завдання, вартісний аналіз зосереджує увагу на мінімізації витрат під час перегляду функціональних параметрів у випадку:

- а) зниження вимог до якості продукції (якщо споживачі не звертають уваги на підвищену якість продукції або не готові оплачувати належну ціну за більш високу якість);
- б) збільшення вимог до якості (якщо споживачі готові оплачувати належну ціну за більш високу якість).

Вартісний аналіз розглядається як один з найбільш діючих інструментів скорочення собівартості продукції, зокрема витрат на сировину і матеріали. У процесі аналізу досліджуються усі без винятку характеристики продукту, статті калькуляції з метою виявлення резервів зниження собівартості. По оцінках західних експертів, успішний вартісний аналіз може виявити резерви зниження витрат у розмірі, до 20% повної собівартості продукції [23, с. 46].

Такий аналіз може стосуватися не тільки продукції (робіт, послуг), але й окремих структурних підрозділів (центрів витрат) чи виробничих процесів.

На практиці вартісний аналіз, як правило, комбінується з іншими методами контролінгу, зокрема бенчмаркінгом, [АВС-аналізом](#), СОФТ-аналізом, причому результати аналізу переваг і недоліків є основою для вибору об'єктів вартісного аналізу.

Метод аналізу точки беззбитковості зводиться до визначення мінімального обсягу реалізації продукції (у випадку незмінних цін і умовно-постійних витрат), при якому підприємство може забезпечити беззбиткову операційну діяльність у короткостроковому періоді. Точка беззбитковості характеризує такий обсяг виробництва і реалізації продукції, якому відповідає нульовий [прибуток](#) підприємства - виторг від реалізації дорівнює валовим витратам на її виробництво і реалізацію. Цей метод побудований на тезі, що з ростом обсягів реалізації умовно-постійні витрати на одиницю продукції знижуються.

На практиці точку беззбитковості, як правило, знаходять, обчислюючи в ній виторг від реалізації або кількість реалізованої продукції.

З цією метою застосовують такі математичні формули [26, с. 142]:

$$B = \frac{F}{1 - \frac{v}{p}} \quad (1.1)$$

$$O = \frac{F}{p - v} \quad (1.2)$$

де В - виручка від реалізації в точці беззбитковості, грн.;

О - обсяг реалізованої продукції в цій точці, шт. (чи інші натуральних одиницях);

F - умовно-постійні витрати на випуск товарної продукції, грн.;

p - оптова ціна одиниці продукції, грн.;

v - умовно-змінні витрати на одиницю продукції, грн.

Аналізуючи точку беззбитковості, можна визначити, наскільки успішне підприємство працює (у випадку прибутковості) і наскільки глибоким є криза (у випадку збитковості). На підставі відповідних висновків розробляються

рекомендації щодо шляхів зниження збитковості і збільшення прибутковості операційної діяльності підприємства.

З метою правильного діагностування підприємства, яке знаходиться в кризі, виявивши слабкі сторони і санаційні резерви, з методологічного погляду є доречним опитування працівників усіх структурних підрозділів і управління підприємством.

Успішно використовувати цей метод контролінгу (який одночасно є і методом санаційного аудиту) можна лише у випадку дотримання умов [38]:

- 1) керівництво підприємства повинне брати особисту участь в організації опитування (анкетування);
- 2) з керівництвом необхідно заздалегідь погодити питання, що будуть вноситися в анкету для опитування;
- 3) керівництво повинне бути готовим сприйняти конструктивну критику і побажання підлеглих;
- 4) опитування не повинне спровокувати конфлікт чи ускладнити відносини між керівництвом і працівниками;
- 5) участь керівництва і працівників в анкетуванні повинне бути добровільним;
- 6) анонімність анкетування й оцінки;
- 7) участь в організації анкетування нейтральної сторони;
- 8) результати аналізу опитування повинні бути матеріалізовані у формі конкретних заходів для удосконалення тієї чи іншої функціональної ділянки підприємства.

АВС-аналіз є методом контролінгу, що застосовується з метою селективного добору найбільш коштовних для підприємства постачальників і клієнтів, найбільш важливих видів сировини і матеріалів, найбільш важливих елементів витрат, найбільш рентабельної продукції, найбільш ефективних напрямків капіталовкладень [36].

АВС-аналіз складається у виявленні й оцінці кількісних значень деяких величин, частка яких у загальній кількості вартісних показників сама значна.

Завдяки цьому вдається сконцентрувати увага на пріоритетних напрямках зниження собівартості продукції, а також позначити реальні шляхи підвищення обсягів реалізації.

Необхідно відмітити, що в структурі собівартості продукції більшості вітчизняних підприємств найбільш вагома частка припадає на витрати по придбанню сировини і матеріалів. Отже, суб'єктам господарювання доречно проводити ABC-аналіз саме цього елемента витрат як по окремих постачальниках, так і по видах сировини і матеріалів. Очевидно, що в останньому випадку аналіз спрямований на підбор видів сировини (матеріалів, що комплектують), що у вартісному вираженні займають найбільшу частку в структурі собівартості по даному елементу витрат [6].

ABC-аналіз застосовується для пошуку резервів зниження собівартості по окремих центрах витрат, інвестиційних проєктів чи видів продукції. Цей метод можна використовувати і для оптимізації портфеля продукції, що робить і реалізує підприємство, або для максимізації обсягів реалізації продукції.

Мета методу факторного аналізу складається у визначенні й оцінці причин відхилень фактичних показників витрат від нормативних (планових). Аналіз відхилень вважається основним інструментом оцінки діяльності та витрат (прибутковості). Відхилення обчислюють по кожному місцю виникнення витрат і по кожній групі.

Відхилення може виникнути в результаті дії трьох основних факторів:

- зміни обсягів виробництва продукції;
- зміни цін на ресурси;
- зміни норми витрат на одиницю продукції.

Факторний аналіз відхилень характеризується двома головними недоліками [33]:

1. Враховуються тільки внутрішні співвідношення між плановими і фактичними показниками, тому що базою для порівняння служать результати діяльності одного підприємства. Відсутність порівняння з показниками

діяльності інших підприємств обумовлює небезпека суб'єктивного тлумачення результатів аналізу і помилкових висновків.

2. Період, у якому виникли відхилення, не сходиться з періодами, коли відбувається аналіз і настає відповідна реакція на відхилення.

Бюджетування. На підставі стратегічних цілей та довгострокових планів розвитку підприємства розробляють оперативні плани. Основною формою оперативного планування є бюджетування. Оскільки план санації можна розглядати як систему бюджетів, спинимось на характерних ознаках бюджетування:

- короткостроковість;
- високий рівень конкретизації;
- внутрішня спрямованість;
- тісна інтеграція з контролем та аналізом відхилень.

Бюджетування включає в себе розробку двох основних видів бюджетування операційного бюджету та оперативного фінансового плану.

Операційний бюджет складається з виробничої програми, плану реалізації, плану витрат тощо. У ході оперативного фінансового планування складається баланс надходжень і видатків, платіжний календар, а також планування показника прибутків та збитків, балансу підприємства.

Розрізняють два основні методи бюджетування: традиційне бюджетування та нуль-базис-бюджетування (ZBB -Zero-Base-Budgeting). Основна відмінність ZBB від традиційного планування полягає в тому, що останнє значною мірою зорієнтоване на показники діяльності і, зокрема, показники рівня витрат попередніх періодів (які можуть бути невиправдано завищеними). Базою для нуль-базис-бюджетування є так звана «точка-нуль». Планові показники за цим методом обчислюються на підставі нового обрахунку всіх норм та нормативів витрат, їх складу та структури. Головною метою ZBB є визначення оптимального рівня валових витрат підприємства, а також пріоритетних напрямів використання обмежених фінансових ресурсів.

У рамках ZBB аналізуються всі статті витрат і за кожною з них визначаються можливості економії [52, с. 359].

Метод ZBB є складовою контролінгу витрат підприємства і використовується не лише в процесі планування, а й під час проведення санаційного аудиту. Санаційні заходи, спрямовані на зниження витрат виробництва, доцільно здійснювати саме на основі нуль-базис-бюджетування.

Таким чином, сучасні методи управління і контролю за витратами підприємства характеризуються різноманітністю, наявністю декількох методик використання окремого методу як у межах підприємства, так і галузі, а також можна виділити тісний взаємозв'язок, перш за все, між функціями управління та методами управління. До головних специфічних методів контролінгу належать такі: бенчмаркінг; вартісний аналіз; факторний аналіз відхилень; аналіз точки беззбитковості; опитування (анкетування); СОФТ-аналіз (аналіз сильних та слабких місць); АВС-аналіз; Нуль-базис бюджетування.

Служба контролінгу в процесі виконання своїх функцій вдаються до багатьох методів - як загальнометодологічних і загальноекономічних (спостереження, порівняння, групування, аналіз, тенденційний аналіз, синтез, систематизація, прогнозування), так і специфічних. Цінність аналізу значно підвищується, якщо контролеру вдається дібрати інформацію для порівняння показників діяльності досліджуваного підприємства з аналогічними показниками інших суб'єктів господарювання.

1.3. Особливості організації управлінського обліку витрат в системі контролінгу

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів. Управлінський облік – це економічна система, пов'язана із підготовкою та забезпеченням системи управління інформацією при здійсненні інвестиційної, операційної та фінансової діяльності, яка дозволяє розробляти та в комплексі приймати найбільш ефективні оперативні, тактичні стратегічні рішення на різних рівнях управління підприємством. Особливістю управлінського обліку є те, що на місце чисто процедурних обліково-економічних завдань висувається нове завдання – забезпечення потреб користувачів у такій інформації, яка носить адресний характер, а також орієнтація на детальний облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції з метою пошуків резервів для зниження витрат на одиницю продукції [41, с. 147].

Зазначимо, що із розвитком управлінських систем змінюються і функції контролінгу. У сучасних ринкових умовах менеджмент потребує якісно нової системи інформації. Тому необхідне формування адекватного обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Управлінський облік ведеться на підприємстві в цілому, за структурними складовими, за проектами, за номенклатурою. Він дозволяє проводити аналіз господарської діяльності, ділити витрати на прямі і накладні, виявляти і ліквідувати ті суми витрат, які не обґрунтовані, а також створювати найбільш ефективну систему оплати праці, яка стимулює діяльність працівників у потрібному напрямі.

Інформація управлінського обліку орієнтована на задоволення потреб як поточного, так і стратегічного управління, на оптимізацію використання

ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності внутрішніх господарських підрозділів підприємств та організацій, а також роботи працівників апарату управління, особливо менеджерів. Це вказує на те, що управлінський облік, як справедливо зазначає вітчизняний учений Голов С. Ф., є складовою частиною процесу управління. Він надає інформацію, важливу для:

- визначення стратегії та планування майбутніх операцій організації;
- контролювання її поточної діяльності;
- оптимізації використання ресурсів;
- оцінки ефективності діяльності;
- зниження суб'єктивності в процесі прийняття рішень.

Управлінський облік в системі контролінгу витрат на підприємствах характеризується [33, с. 9]:

- 1) оперативністю при наданні інформації керівництву;
- 2) складанням щотижневих, а іноді й щоденних звітів;
- 3) можливістю деталізації інформації до того ступеня, поки вигода від отриманої інформації є вищою, ніж затрати на її отримання;
- 4) аналізом результатів господарської діяльності та планування її на наступні звітні періоди.

Розвиток теорії і практики обліку дає можливість відокремити управлінський облік від фінансового. Система обліку витрат на виробництво дає можливість організувати аналітичний облік паралельно за багатьма ознаками [19]: за елементами; за статтями; за центрами витрат; за сферами відповідальності; за процесами виробництва; за видами продукції; за нормами витрат, відхиленнями від норм і змінами норм; за частками витрат окремих цехів у собівартості окремих видів продукції; за змінами; за бригадами.

Отже, передумови виникнення управлінського обліку були в певній мірі закладені в систематичному обліку, який формувався в Україні до цього часу. Разом з тим формування ринкової інфраструктури робить необхідним

відокремлення управлінського обліку в окрему галузь системи бухгалтерського обліку.

Управлінський облік на підприємствах організовується в такому порядку, щоб повністю задовольнити потреби управління в інформації щодо формування собівартості і визначення рентабельності окремих видів продукції. Інформація про собівартість продукції є конфіденційною, і вона призначена для службового користування без права розголошення.

Предметом управлінського обліку на підприємстві є контроль за формуванням собівартості продукції в розрізі центрів витрат і сфер відповідальності і визначення рентабельності та пошук резервів зниження витрат і зростання прибутку.

Метою управлінського обліку на підприємстві є оптимізація витрат на виробництво продукції і отримання максимально можливого рівня рентабельності або норми прибутку.

Для досягнення мети необхідно, на думку професора Пушкаря М. С., децентралізувати контроль за формуванням собівартості. Прямі витрати на виробництво (матеріальні ресурси, заробітна плата) слід планувати і контролювати за центрами витрат і відповідальними особами (лінійний персонал), а непрямі витрати (витрати по утриманню і експлуатації машин і устаткування, витрати на управління) — штабним персоналом (начальниками відділів і служб) [34, с. 229].

Управлінський облік є вихідним елементом системи контролінгу витрат на підприємствах, оскільки забезпечує службу контролінгу вичерпною достовірною та необхідною інформацією щодо витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції на всіх стадіях виробничого процесу, що дає змогу здійснювати підготовку виважених управлінських рішень на підставі такої інформації.

Завданням управлінського обліку, на думку професора Фаріона І.Д. та Писаренка Т.М. є складання звітів, інформація яких призначена для власників підприємства, його керівників (менеджерів) та інших внутрішніх

користувачів інформації [58, с. 12]. Безперечно, таке твердження є надто звуженим і не в повній мірі охоплює ту низку питань, які перебувають в полі зору управлінського обліку. Більш повний і деталізований перелік таких завдань для підприємств можна навести наступним чином:

- складання кошторисів на виробництво продукції;
- облік витрат на виробництво паралельно за багатьма напрямками (цех, дільниця, бригада, виріб, елемент, стаття калькуляції);
- визначення об'єктів калькулювання, калькуляційних одиниць;
- вибір методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції;
- складання планових і звітних калькуляцій;
- аналіз відхилень від норм витрат;
- групування відхилень за причинами і винуватцями;
- забезпечення інформації для управління про відхилення від норм;
- визначення собівартості продукції, норми прибутку, рентабельності;
- аналіз собівартості продукції і виявлення резервів її зниження;
- автоматизація обліку, калькулювання і аналізу собівартості продукції.

При формуванні системи управлінської звітності потрібно: визначити форму, терміни подання звіту і відповідального за його складання; скласти схему формування управлінських звітів, визначити власників вихідної інформації, а також наділити відповідального за звіт працівника певними повноваженнями, тобто адміністративно дозволити йому отримання інформації у її власників; визначити користувачів інформації та встановити дозволені для них межі отримання інформації

Впровадження управлінської звітності на підприємстві може здійснюватися за такими етапами:

- формування групи управління процесом розробки і впровадження управлінської звітності;
- розробка корпоративних стандартів управлінської звітності;

– розробка конкретних форм управлінської звітності промислового підприємства.

На першому етапі створюється група управління впровадженням управлінської звітності. Така група може координувати розробку методики управлінського обліку в цілому та його організацію на підприємстві.

Представники групи повинні: приймати оперативні рішення в процесі виконання поставлених завдань щодо розробки управлінської звітності; сформувати робочу (проектну) групу в центральному офісі та на місцях (або філіях, якщо такі існують), яка впроваджуватиме управлінську звітність на місцях, адмініструватиме систему та програми звітності; керувати процесом розробки управлінських звітних форм і контролювати його в цілому.

На другому етапі відбувається формування корпоративних стандартів: фінансового обліку (встановлюється облікова політика, робочий план рахунків, шифри аналітичного обліку); матеріального обліку (розробляється довідник-кодіфікатор матеріалів; встановлюються стандарти обліку руху товарних запасів, первинні документи, облікові реєстри та супровідні документи; принципи управління складськими запасами в розрізі матеріалів); виробничого обліку (визначається перелік і склад витрат на виробництво продукції, методика розподілу витрат обслуговуючих господарств, порядок розрахунку собівартості продукції основного та допоміжного господарства). Наведений перелік корпоративних стандартів є орієнтовним і залежатиме від виду діяльності господарської одиниці, масштабів діяльності, організаційної структури, наявності або відсутності філій та інших чинників.

Третій етап передбачає розробку і впровадження конкретних форм управлінської звітності на промисловому підприємстві.

На цьому етапі встановлюється перелік звітних форм, у відповідності до завдань групи управління впровадженням управлінської звітності, здійснюється аналіз необхідної інформації для формування відповідного документа. Форми можуть змінюватися за зовнішнім виглядом, за способами подання інформації. Аналіз необхідної інформації для формування

управлінського звіту здійснюється на основі бухгалтерських реєстрів. При цьому цілком можливим може бути факт відсутності в облікових реєстрах інформації, необхідної для формування звітних управлінських форм. І такий стан речей є природнім явищем. У цьому випадку необхідно визначити джерела отримання необхідної інформації, які можуть перебувати у функціональних підрозділах, наприклад у відділі продаж або відділі закупівель, виробничих відділах та інших. Особливо важливо проаналізувати сам факт наявності необхідної інформації. Наприклад, може виникнути ситуація, коли існуючі форми первинних документів не мають реквізитів, необхідних для отримання відповідного звіту. У цьому випадку слід провести роботу з доопрацювання форм первинних документів або впровадження нових внутрішніх первинних документів з різними розрізами аналітичної інформації. Фактично це можуть бути внутрішні звіти з чітко визначеним переліком показників, колом відповідальних осіб та термінами їх складання і подання вищестоящим управлінцям.

На цьому етапі розробники управлінської звітності повинні: розробити чіткий перелік звітних форм з вказаними показниками та методикою їх формування, вказати джерела надходження інформації для кожного показника, коло відповідальних осіб та терміни подання. Розроблені форми управлінської звітності повинні пройти апробацію на відповідному підприємстві. У разі певних проблем, що виникли при практичному формуванні та використанні звітних форм, останні повинні бути обов'язково вдосконалені (невиправдані розрізи інформації – звужені, зайві показники – усунені). Крім того, розробники звітності повинні розглянути можливість створення автоматичної системи формування управлінської звітності.

Найбільш доцільною формою організації системи управлінської звітності можна вважати модель її побудови за центрами відповідальності. Центр відповідальності являє собою частину управлінської системи організації, керівник якої несе відповідальність за ті чи інші показники підпорядкованого йому сегмента [2; 3; 5; 6].

Організація обліку за центрами відповідальності дозволить підприємству налагодити систему обліку таким чином, щоб витрати і доходи акумулювалися та відображалися у звітах на різних рівнях управління, тобто кожна структурна одиниця промислового підприємства звітуватиметься тільки за ті витрати і доходи, які вона може контролювати.

Система управлінської звітності промислового підприємства з метою виконання функцій управлінського обліку повинна забезпечити формування таких основних звітних форм: звіти центрів витрат про виконання кошторису в залежності від рівня управління; звіт про виконання плану виробництва по підрозділу; звіт про внесок підрозділу у загальний фінансовий результат.

Зазначені вище звітні форми будуть характерними переважно для основних виробничих підрозділів. Звітність інших структурних підрозділів може бути доповнена різними специфічними звітами залежно від функціональних особливостей конкретної структури, а саме: звіт про інвестування коштів у розробку нових видів продукції, звіт про ефективність функціонування відділу збуту, звіт про ефективність використання виробничого обладнання та інші.

При впровадженні системи управлінської звітності за центрами витрат (є одним із різновидів центрів відповідальності) необхідним є дотримання наступного алгоритму: виділення центрів витрат підприємства; визначення контрольованих статей витрат і надходжень за кожним центром відповідальності; розрахунок нормативних значень показників звітних форм; встановлення термінів і періодичності складання звітів різних рівнів управління, призначення працівника, відповідального за їх подання; виявлення сприятливих і несприятливих відхилень від плану, проведення аналізу причин таких відхилень.

Однією з основних переваг управлінського обліку над традиційним бухгалтерським є те, що зібрана інформація має масу аналітичних ознак, що дозволяє сортувати її за різними параметрами. Серед найбільш затребуваних форм класифікації - фільтрація транзакцій і господарських операцій по

об'єктах обліку, якими є внутрішні підрозділи підприємства. Завдяки тій свободі вибору облікової політики самими управлінцями внутрішній поділ підприємства на облікові блоки вводиться з конкретними цілями, які реалізуються в подальшому за допомогою апарату управлінського обліку. На підприємствах хлібопекарської галузі це можуть бути категорії хлібопекарської продукції, за якими ведеться окремий облік реалізації та націнки, наприклад соціальні сорти хліба та хлібобулочних виробів, хліб із різних сортів борошна; кондитерські, здобні вироби та короваї, окремі виробничі підрозділи, де реалізація залежить від різних параметрів і по-різному впливає на загальний фінансовий результат підприємства.

На підставі даних управлінського обліку повинні прийматися рішення про ціноутворення, зміну асортименту, графік роботи співробітників. За допомогою порівняльних даних роботи змін можна оцінювати навіть такі параметри, як сумісність керівника, підрозділу та підлеглих. Рішення про необхідність змін в асортиментній політиці є не тільки мистецтво керівництва відповідних підрозділів, а інформаційно обґрунтована процедура управління.

Різні види діяльності на підприємстві мають, як відомо, різну рентабельність. Управлінський облік допомагає ранжувати їх за ступенем рентабельності та виявити ті, які потребують меншого обсягу витрат. На цій основі реально розміщувати інвестиції у тій сфері, яка приносить найбільший прибуток підприємству. Управлінський облік дозволяє оцінити ефективність роботи кожного структурного підрозділу та окремих працівників, а також розробити таку систему оплати праці, яка буде стимулювати працівників до пошуку найбільш ефективних шляхів досягнення цілей підприємства. Одним із аспектів функціонування управлінського обліку в системі контролінгу витрат на підприємствах є складання бюджетів витрат [14, с. 137].

Для підприємств хлібопекарської галузі найбільш підходить система управлінського обліку витрат за центрами виникнення. До місць виникнення

витрат підприємств відносять структурні підрозділи – цехи, підрозділи, бригади, складські приміщення.

Щодо процесу виробництва, то місця виникнення витрат можна класифікувати на виробничі і обслуговуючі. До виробничих належать цехи по виробництву продукції, виробничі підрозділи, бригади, а до обслуговуючих – відділи і служби управління, склади і лабораторії тощо.

Виробничий цех чи інший підрозділ чітко виділяється як місце виникнення витрат, що полегшує їх локалізацію і дозволяє наблизити непрямі витрати, які підлягали розподілу до виготовленої в даному місці продукції.

Поступово до мети обліку витрат за місцями виникнення, крім забезпечення достовірного калькулювання, приєднався також і контроль за обґрунтованістю і раціональністю витрачання ресурсів, тобто контроль затрат у місцях їх виникнення.

З часом облік витрат за місцями виникнення все більше відособлювався від калькулювання, чому сприяла тенденція до укрупнення структурних підрозділів.

Специфіка управлінського обліку як складової частини контролінгу витрат на підприємствах хлібобулочної промисловості особливо просліджується у групуванні й обліку витрат, пов'язаних із випуском і реалізацією продукції. Контроль в його сучасному вигляді однозначно і повністю заперечує необхідність планування й обліку всіх витрат, доцільність калькулювання за повною собівартістю. Він базується на системі «директ-костинг», яка визначає реальну вартість товарів і послуг незалежно від умовно-постійних витрат (витрати на утримання апарату управління, експлуатаційні витрати та ін.). Витрати групуються і враховуються за видами продукції та структурними підрозділами, які несуть витрати. Рівень доходу допомагає менеджеру вирішити, який вид діяльності варто розвивати. При орієнтації на прибуток за рахунок скорочення статей собівартості продукції та послуг спрощується її нормування, облік, контроль і до того ж

покращується облік і контроль умовно-постійних, накладних витрат, оскільки їх сума за конкретний період показується у звіті окремим рядком, що наглядно демонструє їх вплив на величину прибутку підприємства.

Для цілей менеджменту вирішується, в яких розрізах класифікувати витрати і місця їх виникнення (центри відповідальності). Інформація управлінського обліку складає комерційну таємницю підприємства, носить конфіденційний характер і не підлягає публікації. Склад і періодичність надання внутрішньої звітності визначаються безпосередньо керівництвом організації [43].

Важливе місце в системі операційних бюджетів на підприємствах хлібопекарської промисловості посідає бюджет використання сировини, адже матеріальні витрати займають основну частину в собівартості готової продукції. Цей бюджет розробляють, враховуючи обсяг виробництва продукції та норми використання сировини.

Потребу в сировині можна визначити двома методами. За першим методом використовують показники виробничої програми та індивідуальні норми витрачання сировини на одиницю продукції (на одиницю ваги виробу або на один виріб).

Якщо підприємство має широкий асортимент продукції і значні обсяги виробничої програми, то рекомендується застосовувати середньогрупові норми витрачання сировини, які розраховуються на підставі індивідуальних норм і структури продукції власного виробництва, передбаченої на бюджетний період.

Отже, бюджет використання сировини містить такі показники [38]:

- виробничі потреби в сировині у розрізі асортименту в натуральних показниках;
- середньозважена ціна;
- прямі матеріальні витрати на виробництво продукції.

На підставі бюджету використання сировини та з урахуванням її залишків розробляється бюджет придбання сировини.

Бюджет придбання сировини рекомендується формувати за кожним найменуванням за такою структурою:

- виробничі потреби;
- необхідні запаси на кінець періоду;
- загальні потреби;
- запаси на початок періоду;
- обсяг закупівлі сировини в натуральних показниках;
- собівартість придбання одиниці запасів;
- витрати на придбання сировини.

Потреба в покупних товарах регламентується бюджетом придбання товарів. Одночасно з бюджетами придбання сировини і товарів необхідно скласти графік виплат грошових коштів для розрахунків з постачальниками.

Бюджет загальновиробничих витрат відображає накладні витрати, пов'язані з виробництвом продукції чи наданням послуг підприємством у бюджетному періоді. Підставою для розроблення цього бюджету є виробнича програма підприємства, укладені ним договори оренди, технологічного обслуговування, розрахунки амортизації, штатний розпис та положення про оплату праці тощо.

Бюджет собівартості реалізованої продукції відповідно до діючих методик бюджетування складається на підставі бюджетів запасів готової продукції та собівартості виготовленої продукції.

Своєю чергою, собівартість виготовленої продукції визначають на підставі бюджетів прямих матеріальних витрат на виробництво продукції, прямих витрат на оплату праці та загальновиробничих витрат з урахуванням запланованих залишків незавершеного виробництва.

Специфіка хлібопекарських підприємств обумовлює певні особливості формування бюджету собівартості реалізованої продукції власного виробництва [24, с. 165]:

- на підприємствах не прогнозуються залишки незавершеного виробництва та готової продукції;

- загальновиробничі витрати необхідно розраховувати, на наш погляд, за центром відповідальності без розподілу їх за окремими видами продукції.

Отже, в бюджеті собівартості реалізованої продукції власного виробництва виділяються витрати на сировину та загальновиробничі витрати. У бюджеті собівартості реалізованих товарів наводяться такі показники:

- залишок товарів на початок бюджетного періоду;
- собівартість придбаних товарів;
- залишок товарів на кінець бюджетного періоду;
- собівартість реалізованих товарів.

У бюджеті собівартості реалізованої продукції розшифровуються загальновиробничі витрати, пов'язані з цим напрямом діяльності підприємства.

Бюджет адміністративних витрат містить дані щодо витрат, пов'язаних з управлінням підприємством. Варто зазначити, що більшість адміністративних витрат залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягів діяльності підприємства, що значно полегшує складання бюджету адміністративних витрат. Постійні та змінні витрати, пов'язані з продажем продукції власного виробництва, покупних товарів та послуг, представлені в бюджеті витрат на збут. При цьому розмір змінних витрат на збут визначається, враховуючи обсяг продажу та ставки змінних витрат на збут.

Таким чином, на підставі дослідження визначено роль і місце управлінського обліку в системі контролінгу на підприємствах хлібопекарської промисловості, показані точки зору вітчизняних та зарубіжних учених з приводу взаємозв'язку управлінського обліку й контролінгу, наведені його основні характеристики. Управлінська звітність стосовно витрат забезпечує менеджерів необхідною обліково-аналітичною інформацією для прийняття обґрунтованих рішень щодо управління витратами підприємства.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ НА ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ»

2.1. Оцінка організаційно-економічного механізму управління та контролінгу витрат

Об'єктом дослідження є Товариство з обмеженою відповідальністю «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ», яке знаходиться у м. Бориспіль Київської області. Це підприємство хлібопекарської галузі в районі. Підприємство має фірмові точки у магазинах, а також кіоск біля прохідної, де реалізує свіжий хліб.

Хлібозавод є юридичною особою. Підприємство має самостійний баланс, печатку зі своїм найменуванням, товарний знак та іншу символіку. Основною метою діяльності підприємства є отримання прибутку. Основними видами діяльності підприємства є:

- 10.61 Виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості
- 01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур
- 72.19 Дослідження й експериментальні розробки у сфері інших природничих і технічних наук
- 71.20 Технічні випробування та дослідження
- 68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна
- 52.10 Складське господарство
- 46.36 Оптова торгівля цукром, шоколадом і кондитерськими виробами
- 46.21 Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин

- 46.11 Діяльність посередників у торгівлі сільськогосподарською сировиною, живими тваринами, текстильною сировиною та напівфабрикатами, виробництво та реалізація хлібобулочних, кондитерських виробів.

Підприємство має право проводити всі операції і здійснювати усі види діяльності, не заборонені чинним законодавством, які необхідні для виконання покладених на нього завдань у відповідності зі статутом товариства.

Головною метою управління витратами підприємства є підвищення конкурентоспроможності та ефективності його діяльності.

Система управління витратами у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» являє собою сукупність взаємопов'язаних елементів (структури, завдань, технології, людей, цілей) та системного підходу до об'єктів управління як системи в цілому.

Головною метою управління витратами ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» є підвищення конкурентоспроможності та ефективності його діяльності.

Управління витратами, як складова загальної системи управління підприємством, органічно пов'язане з управлінням іншими сферами діяльності підприємства, зокрема з управлінням прибутком, процесами формування і використання капіталу, активів, управлінням інвестиційною та інноваційною діяльністю підприємства, його ризиками, використанням виробничих потужностей.

Під місцем витрат необхідно розуміти територіально-організаційну одиницю підприємства, в якій використовується робота, споживаються ресурси і здійснюються витрати.

Вимірник ресурсів характеризує необхідні для споживання або спожиті матеріали, послуги зі сторони, працю різних спеціальностей та кваліфікації, роботу різних видів устаткування, площі будівель, нематеріальні активи. При переході ресурсів у розряд витрат, простежується зв'язок між ресурсами та

групуванням витрат за економічними елементами. Управління витратами є однією з найважливіших складових частин процесу управління ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ». Процес управління витратами є досить складним, він складається з декількох елементів. Розглянемо елементи управління витратами ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ».

Облік витрат передбачає спостереження, ідентифікацію, вимірювання та реєстрацію фактів витрачання ресурсів у процесі господарської діяльності підприємства. У ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» організується облік за економічними елементами витрат, за статтями калькуляції, за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності. Основною метою організації обліку витрат є створення інформаційної бази для здійснення аналізу витрат та прийняття відповідних управлінських рішень. Загальну схему управління витратами підприємства наведено на Рисунок 2.1.

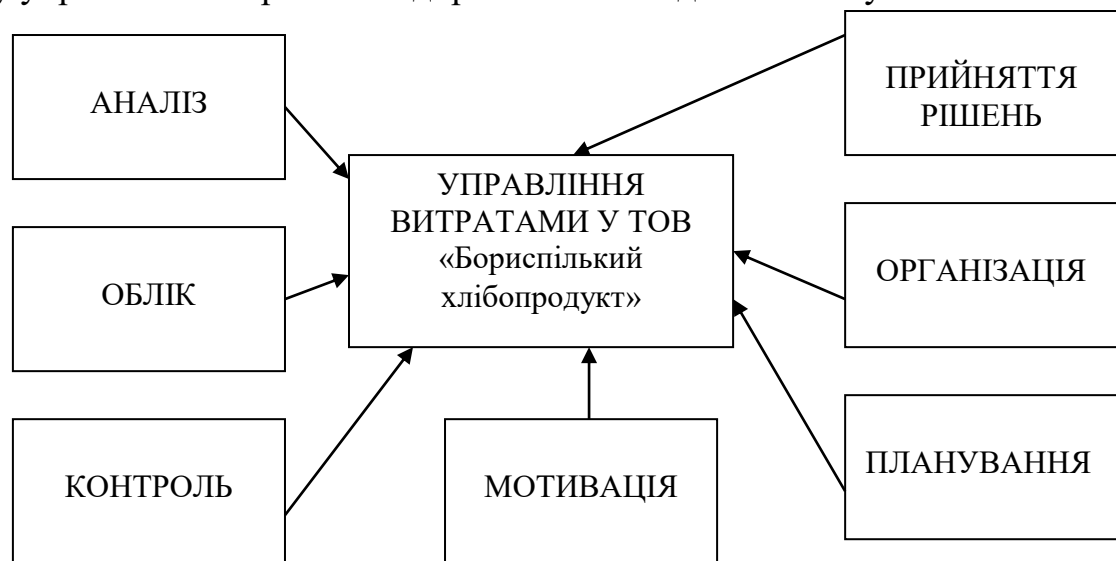


Рисунок 2.1 – Схема управління витратами у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ»

Таким чином, організація управління витратами у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» передбачає здійснення наступних заходів:

- організувати облік витрат у відповідності до підрозділів;

- аналізувати структуру витрат та її вплив на результати діяльності підприємства;
- приймати обґрунтовані управлінські рішення;
- планувати рівень витрат;
- планувати прибуток з урахуванням обсягів здійснюваних витрат та змін у ринковому середовищі;
- формувати дієву систему мотивації працівників до контролю та зменшення витрат;
- контролювати рівень витрат та вживати заходи для їх зменшення.

Наведемо детальну характеристику функцій підрозділів, які здійснюють управління витратами за наведеною на Рис. 2.1. схемою:

1) дирекція на чолі з генеральним директором:

- контролює інформацію про вплив витрат на загальний фінансовий стан підприємства;
- ініціює прийняття управлінських рішень тактичного і стратегічного розвитку на основі поточних витрат та інвестицій;
- організовує різні заходи по ощадливому виробництву.

2) заступник генерального директора:

- оцінює результативність поточних витрат підприємства та планує резерви їх оптимізації;
- розробляє плани мотивації працівників по ощадливому виробництву та економії ресурсів;
- контролює використання транспорту (логістика транспортних доставок);
- веде переговори з безнадійними боржниками, банкрутами;
- приймає відповідні рішення за результатами інвентаризації (нестачі);
- очолює робочі групи по розробці планів інвестиційного розвитку підприємства.

3) заступник генерального директора (будівництво, інфраструктура):

- приймає участь у розробці та затверджує плани проведення ремонту (будівель), кошториси на проведення ремонтно-будівельних робіт;

- надає вказівки на своєчасне проведення ремонту будівель і доріг на території підприємства;

- приймає участь у розробці проектно-кошторисної документації на капітальне будівництво.

4) комерційний директор контролює та реагує на:

- інформацію про поточну дебіторську заборгованість;

- інформацію про поточну кредиторську заборгованість;

- інформацію про наявність товарних запасів на складах та їх витрачання;

- інформацію про дотримання лімітів витрат сировини та матеріалів;

- інформацію про вартість придбання сировини та матеріалів.

5) виробничий відділ на чолі з директором з виробництва:

- слідкує за дотриманням лімітів витрат сировини та матеріалів;

- звітує про виконання виробничої програми та витрат ресурсів;

- розробляє пропозиції по ощадливому виробництву;

6) відділ бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером:

- здійснює облік поточних витрат за елементами та статтями калькуляції;

- здійснює облік грошових коштів, ТМЦ та основних засобів, слідкує за дотриманням кошторису витрат та реалізацією продукції;

- нараховує та перераховує податки і платежі до бюджету, внески на соціальне страхування, кошти на фінансування капітальних вкладень;

- здійснює погашення в установлені строки заборгованості банкам по позикам;

- відраховує кошти у фонди економічного стимулювання та інші фонди та резерви;

- формує інформацію про витрати фонду заробітної плати, встановлення посадових окладів;

- здійснює інвентаризацію грошових коштів, ТМЦ, основних фондів, розрахунків та платіжних зобов'язань;

- веде облік і контроль за стягненням дебіторської заборгованості та погашенням кредиторської;

- приймає участь у прийнятті рішень, щодо покращення загального фінансового стану підприємства.

7) начальник відділу продаж:

- приймає рішення на за результатами оцінки залишків товарів, відомостей про результати інвентаризацій, довідок про неплатоспроможність окремих замовників;

- оцінює доцільних поточних витрат розробляє плани витрат на поліпшення збуту продукції.

7) менеджери з продажів надають інформацію про:

- стан товарів, їхній асортимент;
- оновлення продукції;
- залишки товарів;
- обсяг продажу в розрізі торгівельних марок;
- дебіторську заборгованість.

8) відділ закупівель та матеріально-технічного забезпечення:

- надає інформацію про необхідні запаси сировини і матеріалів та обсяги їх закупівель;

- подає заявки на затвердження дирекцією на придбання необхідних виробничих запасів;

- контролює збереженість запасів на складі.

9) керівник фірмового магазину хлібозаводу:

- веде облік залишків товарів, їх реалізації, собівартість;
- заповнює відомість про оплату праці, табелі робочого часу.

10) служба охорони:

- забезпечує надійну охорони матеріальних цінностей, які належать підприємству.

11) завідуючий господарським відділом:

- подає заявки з сумою витрат на обслуговування підрозділів фірми;
- складає перелік необхідного забезпечення для господарських потреб.

12) начальник відділу інформаційних систем:

- подає на затвердження дирекції дані що вартості обслуговування відповідних систем обліку;
- ініціює проектні рішення щодо вартості розробки програм, які удосконалюють та поліпшують відповідні системи обліку.

13) офіс-менеджер:

- передає на розгляд керівництву від представників інших відділів підприємства пропозиції про доцільність введення тієї чи іншої трудової одиниці;
- приймає участь у забезпеченні підприємства кадрами, заходах по зниженню плинності кадрів та зміцненню трудової дисципліни.

14) юрист:

- здійсню юридичний супровід угод, які містять витратні складові;
- контролює дотримання законності в діяльності підприємства, використання правових методів в боротьбі з безгосподарністю;
- захищає економічні інтереси підприємства та його учасників.

У ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» існує побудована система управління витратами за центрами відповідальності, які являють собою сферу (сегмент) діяльності, у межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники, які він повинен контролювати. Управління за центрами відповідальності – це система управління, яка забезпечує планування, моніторинг, оцінювання, контроль і регулювання діяльності кожного центру відповідальності. Формування системи управління за центрами відповідальності передбачає: визначення загальної мети діяльності підприємства та його проміжних завдань; виділення в організаційній структурі підприємства центрів відповідальності; розробка бюджетів для кожного центру відповідальності; розробка моделі формування

звітності центрів відповідальності; оцінювання діяльності центрів на основі аналізу бюджетних і звітних даних та прийняття відповідних управлінських рішень. Керівники практично всіх центрів відповідальності, зокрема таких як центри витрат, центри прибутку і центри інвестицій несуть відповідальність за витрати цих центрів. Тому, одним з найважливіших завдань керівників центрів відповідальності, незалежно від їхнього рівня чи функціонального призначення, є управління витратами цих центрів. Форму звіту (для центру прибутку) представлено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Звіт про результати діяльності центру доходів та прибутку (відділ продажу) ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» за 1 декаду грудня 2022 року

№ з/п	Показники	Значення показників в грн.		Відхилення фактичних показників в бюджетних	
		бюджетні скориговані на фактичний обсяг діяльності	фактичні	сума, грн.	у %
1.	Дохід	48000	50000	+ 2000	+ 4,2
2.	Змінні витрати	33000	34000	- 1000	- 3,0
3.	Маржинальний дохід (п. 1 - п.2)	15000	16000	+ 1000	+ 6,7
4.	Постійні прямі витрати, контрольовані менеджером підрозділу	5500	5000	+ 500	+ 9,1
5.	Фінансовий результат (прибуток), що контролюється керівником підрозділу (п.3 - п.4)	9500	11000	+ 1500	+ 15,8
6.	Постійні витрати підрозділу, що не контролюються керівником цього підрозділу	3500	4000	- 500	- 14,3
7.	Фінансовий результат діяльності підрозділу (прибуток) без урахування загальних операційних витрат підприємства (п.5 - п.6)	6000	7000	+ 1000	+ 16,7
8.	Загальні операційні витрати підприємства, розподілені між центрами відповідальності.	2500	3000	- 500	- 20,0
9.	Операційний прибуток підрозділу (п.7 - п.8)	3500	4000	+ 500	+ 14,3

Насамперед, необхідно здійснювати облік витрат і фінансових результатів центрів відповідальності. При цьому побудова обліку витрат має ґрунтуватися на поділі їх на змінні і постійні, прямі і непрямі, контрольовані і неконтрольовані. Наприкінці звітної періоду у кожному центрі відповідальності складається звіт про результати діяльності, у якому виділяються змінні і постійні витрати, контрольовані керівником центру, а також розподілені на підрозділ постійні витрати, які менеджер підрозділу не контролює.

Функції фінансового управління на досліджуваному хлібозаводі дещо укрупнені, переважну більшість фінансової роботи виконує директор підприємства спільно з відділом збуту та бухгалтерії. У фінансовій структурі ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» можна виділити такі центри відповідальності як центр інвестицій/прибутку, центр доходів та центр витрат. У табл. 2.2 наведена фінансова структура підприємства з розподілом за центрами відповідальності.

Таблиця 2.2 – Фінансова структура ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ»

Організаційні ланки підприємства	Центри фінансової відповідальності (ЦФВ)				
	ЦФВ інвестицій/прибутку	ЦФВ доходів		ЦФВ витрат	
		ЦФВ відділ збуту	ЦФВ дирекція	ЦФВ відділ закупівель	ЦФВ адміністрація
1. Підприємство	+	+		+	
1.1. Генеральний директор	+		+		+
1.2. Головний бухгалтер					+
1.3. Відділ закупівель				+	
1.4. Відділ продажу		+			
1.5. Складські приміщення				+	
1.6. Відділ матеріально-технічного забезпечення				+	+

Наявність відповідної позначки «+» у кожній клітинці показує хто відповідальний за кожний елемент структури за центром відповідальності. Так, підприємство в цілому є центром інвестицій та прибутку. В свою чергу директор є центром інвестиційних чи фінансових доходів, відділ збуту є центром операційних доходів. Відділ закупівель та адміністрація є центрами витрат.

Управління фінансами на підприємстві передбачає виконання деяких функцій директором підприємства з метою організації ефективного функціонування фінансового управління. Відсутність потужного відділу по роботі з фінансами вимагає від керівника всебічних знань у сфері фінансів і бухгалтерського обліку, необхідних для ведення поточної та стратегічної фінансової роботи. На підприємстві ТОВ «БОРИСПЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» фінансовою роботою займається директор, економіст та бухгалтер. Керівник є головною особою, яка приймає остаточні рішення щодо вибору того чи іншого напрямку, шляху або ситуації при організації фінансової роботи на підприємстві. Економіст разом із бухгалтером займається розробкою та веденням фінансової роботи на підприємстві, зокрема складання фінансової звітності, розробки планів інвестиційних та кредитних проектів, складання різних бюджетів, збору та обробки прогнозних даних щодо ціноутворення на ринку та інших видів фінансової діяльності підприємства.

Наведені нижче роботи фінансова служба виконує за такою періодичністю:

- розрахунок планової собівартості товарів - один раз на рік або при придбанні нового виду товару;
- зміна планової собівартості товарів - за необхідності, наприклад при зміні закупівельної ціни;
- формування бюджету доходів і витрат - щорічно;
- перегляд бюджету - щоквартально, з урахуванням досягнутих показників;

- складання бюджету руху грошових коштів - щорічно, з помісячною коригуванням;

- розрахунок окупності інвестицій, що плануються в рамках бюджету.

Ще одна важлива функція фінансової служби - аналіз і підготовка управлінських рішень. Ось деякі складові цієї роботи:

- облік і аналіз результатів діяльності спільно з бухгалтером;

- контроль бюджету продажів за допомогою звіту, в якому зведені відхилення факту від плану продажів з урахуванням середньої ціни по групі товарів, обсягів продажів і т.д.;

- розрахунки економічної ефективності діяльності;

- підготовка необхідних узагальнюючих матеріалів і довідок за запитами місцевих органів влади;

- формування статистичної звітності підприємства.

Таким чином, організація управління витратами у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» передбачає здійснення наступних заходів: організувати облік витрат у відповідності до підрозділів; аналізувати структуру витрат та її вплив на результати діяльності підприємства; приймати обґрунтовані управлінські рішення; планувати рівень витрат; планувати прибуток з урахуванням обсягів здійснюваних витрат та змін у ринковому середовищі; формувати дієву систему мотивації працівників до контролю та зменшення витрат; контролювати рівень витрат та вживати заходи для їх зменшення.

В управлінні витратами досліджуваного підприємства задіяні наступні підрозділи та посадові особи: дирекція на чолі з генеральним директором; заступник генерального директора; заступник генерального директора з будівництва та інфраструктури; комерційний директор; виробничий відділ на чолі з директором з виробництва; відділ бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером; начальник відділу продаж; менеджери з продажів; відділ закупівель та матеріально-технічного забезпечення; керівник фірмового магазину хлібозаводу; служба охорони; завідуючий господарським відділом; начальник відділу інформаційних систем; офіс-менеджер; юрист.

2.2. Аналіз динаміки та структури витрат підприємства

Умови діяльності досліджуваного підприємства протягом останніх років істотно змінилися. Зростання конкуренції між підприємствами хлібопекарської галузі різко підвищили вимоги до ефективності управління витратами на них. Оптимальна величина витрат має забезпечувати підприємству одержання достатньої суми прибутку, яка б створила умови для його подальшого розвитку, задоволення соціальних запитів працівників. З одного боку, зменшення витрат підвищує економічну ефективність діяльності підприємства, але з іншого - може призвести до погіршення якості продукції. Тому аналіз витрат і собівартості продукції ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» необхідний для виявлення тенденцій їх зміни та напрямів покращення контролінгу витрат.

Собівартість продукції (робіт, послуг) ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво і збут. Витрати на 1 грн. виробленої продукції в 2020 р. – 0,952 грн.; в 2021 р. – 0,955 грн.; в 2022 р. – 0,97 грн. Зростання витрат на 1 грн. виробленої продукції становило у 2021 р. – 0,003 грн., а у 2022 р. – 0,015 грн. Динаміка та структура витрат за елементами наведена в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Динаміка та структура виробничих витрат за економічними елементами у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» у 2020-2022 рр.

Показники	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення			
							+,- тис. грн.		%	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	2021р. до 2020р.	2022р. до 2021р.	2021р. до 2020р.	2022р. до 2021р.
Матеріальні затрати	31068,1	55,41	32740,2	51,89	41456,1	54,38	1672,1	8715,9	5,38	26,62
Витрати на оплату праці	14058,4	25,07	17284,4	27,40	19564,9	25,67	3226,0	2280,5	22,95	13,19
Відрахування на соціальні заходи	5358,9	9,56	6412,3	10,2	7324,2	9,61	1053,4	911,9	19,66	14,22
Амортизація	1049,5	1,87	1153,5	1,83	1229,9	1,61	104,0	76,4	9,91	6,62
Інші витрати	4537,1	8,09	5500,8	8,72	6656,2	8,73	963,7	1155	21,24	21,00
Разом витрат	56072,0	100	63091,2	100	76231,3	100	7019,2	13140,1	12,52	20,83

За даними табл. 2.3, у структурі витрат найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати (приблизно 53,9%), досить високими є витрати на оплату праці (біля 26%) та відрахування на соціальні заходи (біля 9,8%). Протягом аналізованого періоду виробничі витрати зростали високими темпами: на 12,52% у 2021 р. та на 20,83% - у 2022 р.

Функціонування досліджуваного підприємства вимагає відповідних витрат виробничих ресурсів та коштів. Окремі з них відшкодовуються за рахунок прибутку підприємства та коштів, що спрямовуються на капітальні вкладення. Більшість витрат, пов'язаних з використанням у процесі виробництва продукції, природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних засобів, нематеріальних активів, трудових ресурсів, а також інших витрат на її виробництво становлять собівартість продукції. Собівартість відбиває, що коштує підприємству виробництво продукції, створеної зусиллями всього трудового колективу. Оцінка кожної статті витрат в калькуляції дає змогу оцінити її розмір, його адекватність наявним умовам господарювання та необхідності змін в управлінні процесами формування кожної статті. Динаміка витрат за статтями калькуляції у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» протягом 2020-2022 років наведені у табл. 2.4.

Як свідчать дані табл. 2.4, у структурі витрат підприємства найбільшу питому вагу займають витрати на сировину та матеріали (52,6% у 2020 р., 48,7% у 2021 р., 49,2% у 2022 р.), наступними за питомою вагою в середньому на рівні 12,8% є загальновиробничі витрати, за ними з приблизно рівними частками на рівні 11,5% у структурі витрат займають місце витрати на збут і заробітна плата.

У 2021 р. питома вага борошна зменшилась на 3,37 пункту, а питома вага сировини та матеріалів зменшились на 3,82 пункту, це відбулося за рахунок зниження випуску здобної продукції та зміни асортименту продукції. У 2022 р. напроти вагу 2021 р. спостерігалось невелике зростання

питомої ваги борошна на 0,22 пункту, а в цілому витрат на сировину і матеріали – на 0,48 пункти, що пояснюється підвищенням цін. Збільшення питомої ваги витрат на заробітну плату у 2021 р. на 0,89 пункту відбулось внаслідок підвищення з 01.08.2021 р. тарифних ставок та окладів згідно галузевої угоди на 2021-2022 рр. Адміністративні витрати збільшувались протягом аналізованого періоду за рахунок підвищення заробітної плати і збільшення плати за аудиторські та консультаційно-інформаційні послуги.

Таблиця 2.4 – Витрати за статтями калькуляції у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» протягом 2020-2022 рр.

Калькуляційні статті	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення					
							+,- тис. грн.		%		пунктів структури	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	2021р. до 2020р.	2022р. до 2021р.	2021р. до 2020р.	2022р. до 2021р.	2021р. до 2020р.	2022р. до 2021р.
Борошно	8190,9	15,51	6941,6	12,14	8323,0	12,36	-1249,3	1381,4	-15,25	19,90	-3,37	0,22
Зворотні відходи	-1,2	-	-1,2	-	-0,3	-	0,0	0,9	0,00	-75,00	-	-
Інша сировина	15770	29,86	16642,8	29,10	20204,0	29,83	873,3	3451,2	5,54	20,74	-0,76	0,74
Накладні витрати												
на борошно	4,4	0,01	-	-	-	-	-4,4	-	-100	-	-0,01	-
на сировину	295,9	0,56	144	0,25			-151,9	-144,0	-51,33	-100	-0,31	-0,25
Пакувальні матеріали	3508,3	6,64	4160,9	7,27	4743,9	7,04	652,6	583,0	18,60	14,01	0,63	-0,23
Разом сировина та матеріали	27768	52,58	27888,1	48,75	33160,6	49,23	120,3	5272,5	0,43	18,91	-3,82	0,48
Паливо	1083,5	2,05	1095,1	1,91	1378,5	2,05	11,6	283,4	1,07	25,88	-0,14	0,13
Електроенергія	398,1	0,75	603,6	1,06	907,8	1,35	205,5	304,2	51,62	50,40	0,30	0,29
Заробітна плата	5911,2	11,19	6912,4	12,08	7817,3	11,61	1001,2	904,9	16,94	13,09	0,89	-0,48
Відрахування на зарплату	2302,3	4,36	2623,1	4,59	2983,2	4,43	320,8	360,1	13,93	13,73	0,23	-0,16
Загальнопромислові витрати	6618,6	12,53	7666,8	13,40	8353,1	12,40	1048,2	686,3	15,84	8,95	0,87	-1,00
Виробнича собівартість	44082	83,47	46789,1	81,80	54600,5	81,06	2707,6	7811,4	6,14	16,69	-1,67	-0,74
Адміністративні витрати	2899,6	5,49	3750,8	6,56	5047,2	7,49	851,2	1296,4	29,36	34,56	1,07	0,94
Витрати зі збуту	5830,9	11,04	6660,9	11,64	7710,9	11,45	830,0	1050,0	14,23	15,76	0,60	-0,20
Разом витрати	52812	100	57200,8	100	67358,6	100	4388,8	10157,8	8,31	17,76	0,00	0,00

Збільшення питомої ваги витрат на збут у 2021 р. (на 0,6 пункту) відбулося за рахунок підвищення транспортних витрат. Збільшення питомої

ваги витрат на паливо та електроенергію у 2022 р. відбулося внаслідок підвищення цін.

З аналізу табл. 2.4 можна побачити, що найбільшу питому вагу у собівартості продукції ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» має борошно, інша необхідна сировина, пакувальні матеріали, витрати на заробітну плату, загальновиробничі витрати та витрати на збут. Тому керівництву потрібно звертати увагу під час оплати вартості сировини та матеріалів на відповідність їх ціни та якості, оскільки високі ціни можуть значно підвищити собівартість продукції ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ», але низька якість знизить їх конкурентоспроможність. Також потрібно, щоб витрати на заробітну плату, загальновиробничі витрати та витрати на збут були оптимальними, оскільки вони прямо не відносяться до покращення продукції, але мають значний тиск на собівартість, а отже ефективність виробництва продукції.

Для більш ґрунтовного аналізу витрат підприємства на окремі види продукції здійснимо аналіз витрат за статтями калькуляції собівартості 1 т виробленого хліба «Український» та інших борошняних виробів наведений (табл. 2.5). За даними табл. 2.5, витрати на 1 т виробів збільшились у 2021 р. порівняно з 2020 р. на 344,27грн. (14,25%), ціна при цьому збільшилась на 400,17 грн. (16,44%), внаслідок чого прибуток збільшився на 55,90 грн. (313,34%). У 2021 р. темп зростання витрат на 1 т хліба «Український» та виробів з борошна був меншим ніж темп зростання ціни, тому рентабельність виробництва зросла на 1,93% порівняно з 2020 р.

Збільшення витрат на сировину є наслідком підвищення цін на борошно з 01.08.2021 р. Збільшення витрат на заробітну плату (з 01.08.2021 р.), цін на паливо (32% за рік), електроенергію (72% за рік) та транспортних витрат призвели в цілому до росту витрат на 1 т. Перегляд асортименту та підвищення цін з 01.08.2021 р. дозволили покращити економічні показники основного виду діяльності в результаті чого рентабельність підвищилась на 1,93%.

Таблиця 2.5 – Витрати на виробництво 1 т хліба «Український» та виробів з борошна у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» протягом 2020-2022 рр.

Калькуляційні статті	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення					
							+,- грн.		%		пунктів структури	
	грн.	%	грн.	%	грн.	%	2021р. до 2020р.	2022р. до 2021р.	2021до 2020	2022до 2021	2021 до 2020	2022 до 2021
Сировина, основні матеріали	1126,65	46,63	1201,61	43,53	1383,84	46,40	74,96	182,23	6,65	15,17	-3,10	2,87
Паливо	89,45	3,70	101,77	3,69	109,62	3,68	12,32	7,85	13,77	7,71	-0,02	-0,01
Електроенергія	15,15	0,63	29,72	1,08	46,99	1,58	14,57	17,27	96,17	58,11	0,45	0,50
Заробітна плата	272,74	11,29	321,34	11,64	301,80	10,12	48,60	-19,54	17,82	-6,08	0,35	-1,52
Нарахування на заробітну плату	106,49	4,41	121,10	4,39	114,20	3,83	14,61	-6,90	13,72	-5,70	-0,02	-0,56
Загальновиробничі витрати	323,62	13,39	387,27	14,03	399,15	13,38	63,65	11,88	19,67	3,07	0,64	-0,65
Виробнича собівартість	1934,10	80,05	2162,81	78,35	2355,60	78,98	228,71	192,79	11,83	8,91	-1,70	0,64
Адміністративні витрати	126,92	5,25	173,67	6,29	216,88	7,27	46,75	43,21	36,83	24,88	1,04	0,98
Витрати на збут	355,20	14,70	424,01	15,36	409,89	13,74	68,81	-14,12	19,37	-3,33	0,66	-1,62
Разом витрат	3416,22	100,00	3760,49	100,00	3982,37	100,00	344,27	221,88	14,25	8,04	0,00	0,00
Прибуток (+), збиток (-)	17,84	0,74	73,74	2,67	78,54	2,63	55,90	4,80	313,3	6,51	-	-
Оптова ціна	3434,06	100,74	3834,23	102,67	4060,91	102,63	400,17	226,68	16,44	8,00	-	-
Рентабельність, %	0,74		2,67		2,63		1,93	-0,04	261,8	-1,41	-	-

Витрати на 1 т виробів у 2022 р. порівняно з 2021 р. збільшилися на 221,88 грн. (8,04%), ціна при цьому збільшилась на 226,68 грн. (8%), внаслідок чого прибуток збільшився на 4,80 грн. (6,51%). Збільшення витрат на сировину та матеріали є наслідком підвищення цін на всі види борошна з 01.08.2021 р., на борошно сіяне з 05.03.11 р. та основні види сировини. Збільшення цін на паливо (40,6% за рік), електроенергію (42,9% за рік) та адміністративних витрат призвели в цілому до росту витрат на 1 т.

Аналіз витрат на виробництво 1 т хліб «Український» дає змогу побачити, що у 2022 році найбільшу частку у структурі витрат займали вартість сировини та матеріалів (46,4%), витрати на заробітну плату (10,12%), загальновиробничі витрати (13,38%) та витрати на збут (13,74%). Для центрів відповідальності витрат ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» така інформація вказує на необхідність забезпечення особливої уваги на зазначені статті витрат на продукцію.

Аналіз витрат за статтями калькуляції собівартості 1 т кондитерських виробів наведений в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Витрати на виробництво 1 т кондитерських виробів у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» протягом 2020-2022 рр.

Калькуляційні статті	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення					
							+,- грн.		%		пунктів структури	
	грн.	%	грн.	%	грн.	%	2021р. до 2020р.	2022р. до 2021р.	2021р. до 2020р.	2022р. до 2021р.	2021 до 2020	2022 до 2021
Сировина, основні матеріали	7843,22	57,39	8341,80	52,29	9842,14	51,07	498,58	1500,34	6,36	17,99	-5,10	-1,23
Паливо	92,99	0,68	110,00	0,69	183,10	0,95	17,01	73,10	18,29	66,45	0,01	0,26
Електроенергія	118,23	0,87	166,68	1,04	231,43	1,20	48,45	64,75	40,98	38,85	0,18	0,16
Заробітна плата	1529,79	11,19	1983,48	12,43	2436,01	12,64	453,69	452,53	29,66	22,81	1,24	0,21
Нарахування на з/п	594,54	4,35	756,08	4,74	933,89	4,85	161,54	177,81	27,17	23,52	0,39	0,11
Загальновиробничі витрати	1626,23	11,90	2075,96	13,01	2267,64	11,77	449,73	191,68	27,65	9,23	1,11	-1,25
Виробнича собівартість	11805,00	86,38	13434,0	84,22	15894,2	82,47	1629,00	2460,21	13,80	18,31	-2,16	-1,75
Адміністративні витрати	777,85	5,69	1075,77	6,74	1472,98	7,64	297,92	397,21	38,30	36,92	1,05	0,90
Витрати на збут	1083,66	7,93	1442,06	9,04	1905,87	9,89	358,40	463,81	33,07	32,16	1,11	0,85
Разом витрат	13666,51	100,0	15951,8	100,00	19273,0	100,00	2285,32	3321,23	16,72	20,82	0,00	0,00
Прибуток	1244,88	9,11	1030,27	6,46	898,64	4,66	-214,61	-131,63	-17,24	-12,78	-	-
Оптова ціна	14911,39	109,1	16982,1	106,46	20171,7	104,66	2070,71	3189,60	13,89	18,78	-	-
Рентабельність, %	9,11	-	6,46	-	4,66	-	-2,65	-1,80	-29,10	-27,81	-	-

Як свідчать дані табл. 2.6, витрати на 1 т кондитерських виробів у 2021 р. порівняно з 2020 р. збільшились внаслідок зростання цін на сировину, паливо, електроенергію, підвищення заробітної плати (з 01.08.2021 р.), збільшення транспортних витрат на доставку продукції.

Витрати на 1 т кондитерських виробів у 2021 р. збільшились на 2285,32 грн. (16,72%), а оптова ціна на 2070,71 грн. (13,89%), внаслідок чого прибуток зменшився на 214,61 грн. (17,24%), а рентабельність зменшилась на 2,65%. Ціни на основну сировину у 2020-2021 рр. значно підвищились:

- цукор на 28,6%;
- молоко згущене на 2,7%;
- маргарин на 5,7%;
- кондитерська глазур на 4,4%;

- шоколадна глазур на 5,7%;
- олія гірчична на 11,4%;
- повидло на 23,5%.

Вартість доставки 1 т кондитерських виробів у 2021 р. становила 481,21 грн., а в 2022 р. – 677,63 грн. (збільшення на 40,82%).

Витрати на 1 т кондитерських виробів у 2022 р. порівняно з 2021 р. збільшились внаслідок зростання цін на сировину, паливо, електроенергію, підвищення заробітної плати (з 01.08.2021 р.), збільшення транспортних витрат на доставку продукції.

Ціни на основну сировину у 2022 році значно підвищились:

- молоко згущене на 13,4%;
- маргарин на 34,3%;
- масло тваринне на 38,6%;
- олія гірчична на 61,2%;
- арахіс на 21,1%;
- горіх волоський на 25,5%;
- меланж на 32,4%;
- повидло на 23,5%.

Вартість доставки 1 т кондитерських виробів у 2022 р. збільшилась на 41,82% порівняно з 2021 р. і становила 961,04 грн. Витрати на 1 т кондитерських виробів у 2022 р. збільшились на 3321,23 грн. (20,82%), а оптова ціна на 3189,60 грн. (18,78%), внаслідок чого прибуток зменшився на 131,63 грн. (12,78%), а рентабельність зменшилась на 1,8%. Протягом аналізованого періоду темп зростання витрат на 1 т кондитерських виробів перевищував темп зростання оптової ціни, наслідком чого стало зниження рентабельності.

Аналіз витрат по досліджуваному підприємству можна проводити у розрізі видів продукції, оскільки на основі даних про витрати сировини, матеріалів та обсяги виробництва продукції можна розрахувати дані про сукупні витрати на виробництво продукції. Для прикладу проведемо аналіз

витрат ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» на виготовлення булочок «Дитячі» та пиріжків «Малятко». У даному випадку за базу розподілу непрямих витрат візьмемо вартість використаної сировини і матеріалів, оскільки має місце висока питома вага витрат на матеріали і сировину.

Таблиця 2.7 – Класифікація витрат за видами продукції підприємства:

«булочки «Дитячі» на прямі та непрямі у 2022 р., тис. грн.

Булочки «Дитячі»	I кв	II кв	III кв	IV кв
Прямі витрати				
Матеріальні витрати на сировину та основні матеріали	12,66	12,1	12,5	13,2
Витрати на вдосконалення технології	1,3	0,9	1,5	1
Витрати на обслуговування виробничого процесу та обладнання	3,1	3,9	4,2	4,6
Заробітна плата та інші виплати робітникам	2,5	2,7	2,9	3
Відрахування на соціальні заходи	0,7	0,6	0,7	0,9
Амортизація	0,3	0,3	0,3	0,3
Усього прямих витрат:	20,56	20,5	22,1	23
Непрямі витрати				
Матеріальні витрати	2,2	2,3	2,7	3
Заробітна плата та інші виплати апарату управління	4,1	4,6	5,1	5,2
Відрахування на соціальні заходи	0,9	1,1	1,5	2
Витрати на розрахунково-касове обслуговування	0,3	0,5	0,8	1,1
Витрати на зв'язок	0,1	0,2	0,2	0,2
Витрати на охорону	0,6	0,6	0,6	0,6
Загальні корпоративні витрати	12,2	11,1	12,5	12,8
Усього непрямих витрат:	20,4	20,4	23,4	24,9

Поквартальний аналіз витрат на кожний вид продукції дає змогу керівництву підприємства отримати інформацію відносно найбільш прибуткових періодів, прибуткових видів продукції та у подальшому корегувати дії відносно закупівель сировини, модернізації обладнання, наймання персоналу та проведення маркетингових заходів на стимулювання споживачів для придбання продукції ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ». Крім того для керівників підрозділів та підприємства

важливою є інформація про найбільш витратні види продукції, ситуація з погашенням витрат доходами для прийняття рішень щодо корегування асортименту.

З табл. 2.7 можна побачити, що суми прямих і непрямих витрат майже однакові за досліджувані квартали 2022 року. При цьому серед прямих витрат на булочки «Дитячі» найбільші значення займають витрати на сировину та на обслуговування виробничого процесу та обладнання. Серед непрямих витрат найбільшу частку мають загальні корпоративні витрати та витрати на заробітну плату працівників апарату управління. Проаналізуємо також прямі та непрямі витрати по такому виду продукції як пиріжків «Малятко» з сиром (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 – Класифікація витрат за видами продукції підприємства:
пиріжки «Малятко» з сиром на прямі та непрямі у 2022 р., тис. грн.

Пиріжки «Малятко» з сиром	I кв	II кв	III кв	IV кв
Прямі витрати				
Матеріальні витрати на сировину та основні матеріали	51,23	52,8	56,4	59,2
Витрати на вдосконалення технології	1,9	1,1	1,2	1,2
Витрати на обслуговування виробничого процесу та обладнання	3,7	3,9	4,2	4,8
Заробітна плата та інші виплати робітникам	10,2	10,9	11,5	11,9
Відрахування на соціальні заходи	1,1	1,6	2	2,1
Амортизація	0,3	0,5	0,5	0,6
Усього прямих витрат:	68,43	70,8	78,6	79,8
Непрямі витрати				
Матеріальні витрати	5,2	5,6	6,1	6,3
Заробітна плата та інші виплати апарату управління	5,1	5,3	5,5	6
Відрахування на соціальні заходи	1,2	1,3	1,3	1,9
Витрати на розрахунково-касове обслуговування	0,9	0,9	1	1,2
Витрати на зв'язок	0,1	0,1	0,2	0,3
Витрати на охорону	0,6	0,6	0,6	0,6
Загальні корпоративні витрати	12,1	12,3	12,5	13
Усього непрямих витрат:	25,2	26,1	27,2	29,3

По продукту пиріжки «Малятко» з сиром спостерігається дещо інша ситуація. Так, сума прямих витрат перевищує непрямі витрати більше ніж у 2 рази, якщо у 1 кварталі 2022 року вони становили 68,43 тис. грн., то сума непрямих витрат у 1 кварталі становила 25,2 тис. грн. або 37,1% від суми непрямих витрат. У інших кварталах спостерігалась подібна тенденція. Така ситуація обумовлена тим, що на пиріжки «Малятко» з сиром потрібно більше витрат на сировину та основні матеріали для її приготування, у 1 кварталі вони склали 51,23 тис. грн. (75,34% від загальної суми прямих витрат), а основні суми непрямих витрат по пиріжках «Малятко» з сиром спостерігались майже на рівні булочок «Дитячі». Тому можна зробити висновок, що за рахунок пиріжків «Малятко» з сиром краще відбувається окупність витрат досліджуваного підприємства.

Наведемо графічно динаміку витрат по видах продукції у розрізі чотирьох кварталів 2022 року.

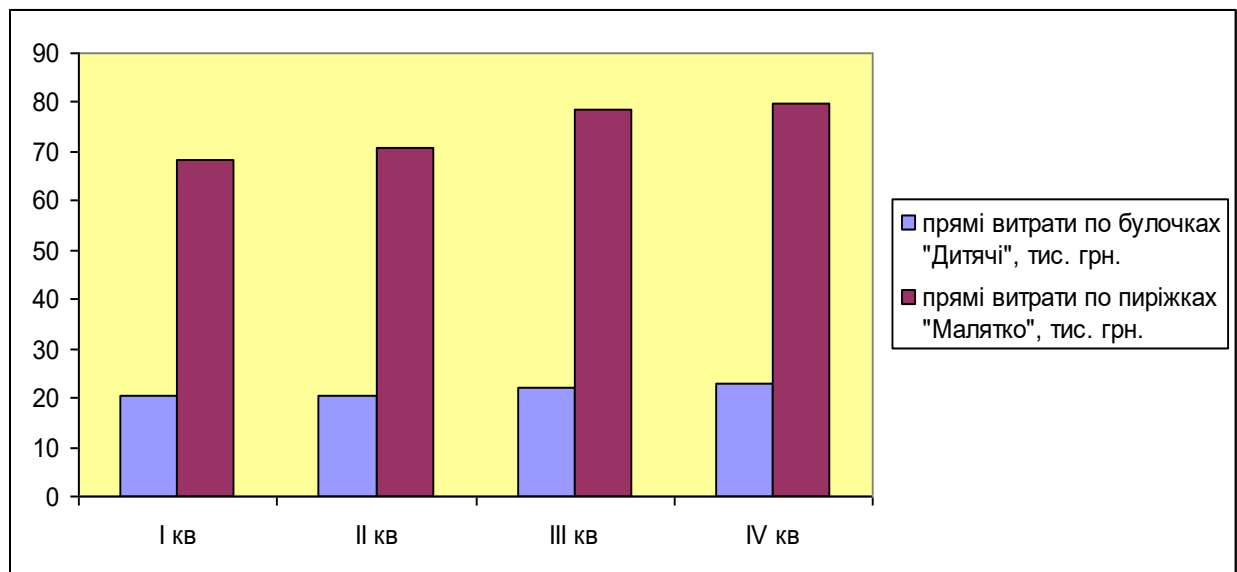


Рисунок 2.2 – Динаміка прямих витрат по видах продукції за 4 квартали 2022 р.

Для досліджуваного підприємства під час здійснення контролінгу витрат потрібно звертати більше уваги на ті види продукції, витрати на виробництво яких є найбільшими. Так, витрати на виробництво на виробництво булочок «Дитячі» та пиріжків «Малятко» є невеликими, тому вони не зможуть значно вплинути на результати діяльності підприємства.

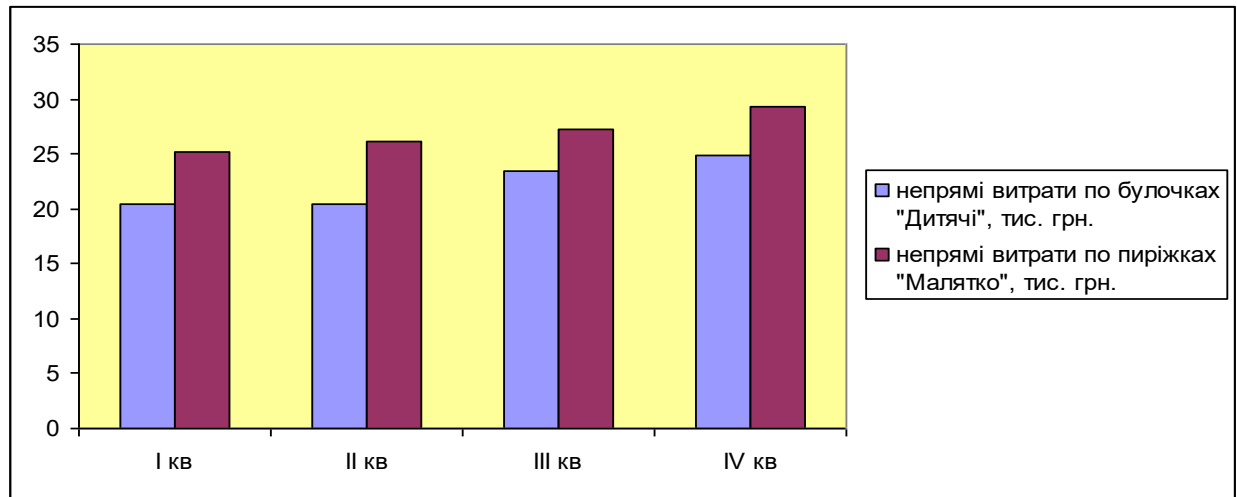


Рисунок 2.3 – Динаміка непрямих витрат по видах продукції за 4 квартали 2022 р

Витрати по досліджуваних видах продукції можна також аналізувати у розрізі постійних та змінних (табл. 2.9).

Таблиця 2.9 – Класифікація витрат за видами продукції підприємства:
«булочки «Дитячі» та пиріжки «Малютко» з сиром на постійні та змінні

Булочки «Дитячі»	I кв	II кв	III кв	IV кв
1	2	3	4	5
Постійні витрати				
Матеріальні витрати	11,6	11,1	12,2	12,9
Заробітна плата та інші виплати робітникам	1	0,9	1,2	1,4
Відрахування на соціальні заходи	1,1	2,9	3,2	3,6
Усього постійних витрат:	13,7	14,9	16,6	17,9
Змінні витрати				
Витрати на вдосконалення технології	1,2	1,3	1,7	2
Витрати на обслуговування виробничого процесу та обладнання	2,1	2,6	3,1	3,2
Амортизація	0,35	0,6	0,8	1
Заробітна плата та інші виплати апарату управління	1	1,5	1,8	1,9
Відрахування на соціальні заходи	0,2	0,2	0,2	0,2
Витрати на розрахунково-касове обслуговування	0,7	0,7	0,7	0,7
Витрати на зв'язок	3,4	3,6	4	4,1
Усього змінних витрат:	8,95	10,5	11,3	13,1
Пиріжки «Малютко» з сиром	I кв	II кв	III кв	IV кв
Постійні витрати				
Матеріальні витрати	49,2	49,0	50,1	52,2
Заробітна плата та інші виплати робітникам	1,9	1,7	2	2,2

Продовження табл. 2.9

1	2	3	4	5
Відрахування на соціальні заходи	1,1	1,2	1,5	1,8
Усього постійних витрат:	52,2	51,9	53,6	56,2
Змінні витрати				
Витрати на вдосконалення технології	3,2	3,6	4,1	4,3
Витрати на обслуговування виробничого процесу та обладнання	4,1	4,3	4,5	5
Амортизація	0,35	0,4	0,8	0,8
Заробітна плата та інші виплати апарату управління	1,6	1,6	1,8	2
Відрахування на соціальні заходи	0,7	0,7	0,8	1
Витрати на розрахунково-касове обслуговування	0,6	0,6	0,6	0,6
Витрати на зв'язок	1,9	2,3	2,5	3
Усього змінних витрат:	12,45	13,5	15,1	16,7

Розглянемо динаміку витрат по видах продукції у розрізі постійних і змінних витрат.

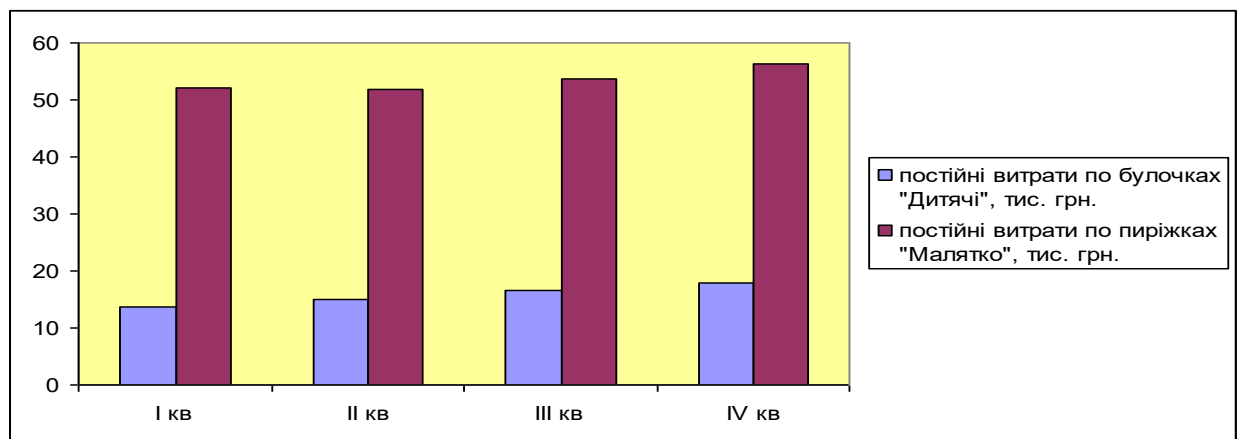


Рисунок 2.4 – Динаміка постійних витрат по видах продукції за 4 квартали 2022 р.

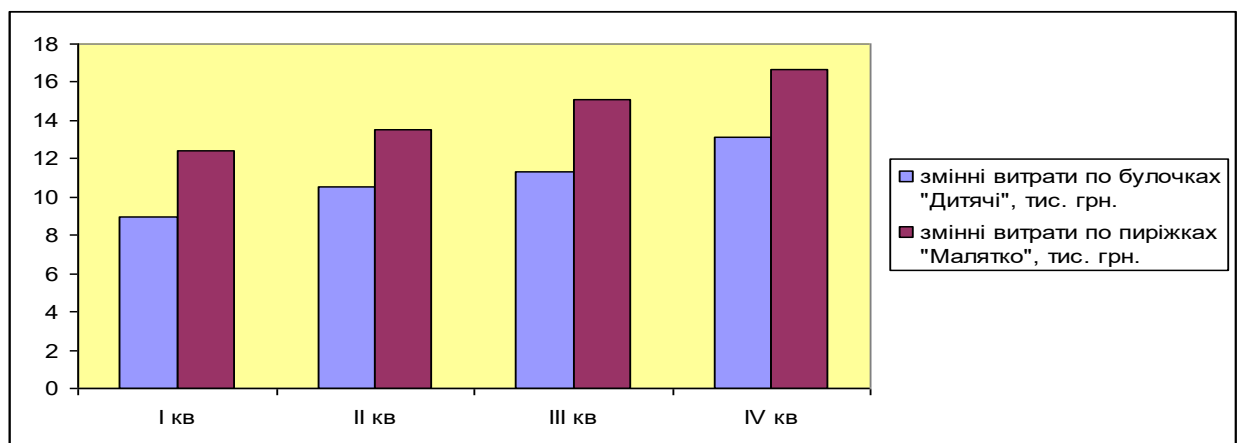


Рисунок 2.5 – Динаміка змінних витрат по видах продукції за 4 квартали 2022 р.

Таким чином, протягом досліджуваного періоду у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» відбувалось зростання витрат діяльності, головним чином через зростання вартості сировини, матеріалів, заробітної плати, енергетичних ресурсів та інших матеріалів, які використовуються у діяльності. Витрати на 1 грн. виробленої продукції в 2020 р. – 0,952 грн.; в 2021 р. – 0,955 грн.; в 2022 р. – 0,97 грн. Зростання витрат на 1 грн. виробленої продукції становило у 2021 р. – 0,003 грн., а у 2022 р. – 0,015 грн. у структурі витрат підприємства найбільшу питому вагу займають витрати на сировину та матеріали (52,6% у 2020 р., 48,7% у 2021 р., 49,2% у 2022 р.), наступними за питомою вагою в середньому на рівні 12,8% є загальновиробничі витрати, за ними з приблизно рівними частками на рівні 11,5% у структурі витрат займають місце витрати на збут і заробітна плата.

З проведеного аналізу витрат встановлено, що найбільшу питому вагу у собівартості продукції ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» має борошно, інша необхідна сировина, пакувальні матеріали, витрати на заробітну плату, загальновиробничі витрати та витрати на збут. Тому керівництву потрібно звертати увагу під час оплати вартості сировини та матеріалів на відповідність їх ціни та якості, оскільки високі ціни можуть значно підвищити собівартість продукції ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ», але низька якість знизить їх конкурентоспроможність. Також потрібно, щоб витрати на заробітну плату, загальновиробничі витрати та витрати на збут були оптимальними, оскільки вони прямо не відносяться до покращення продукції, але мають значний тиск на собівартість, а отже ефективність виробництва продукції.

Для досліджуваного підприємства під час здійснення контролінгу витрат потрібно звертати більше уваги на ті види продукції, витрати на виробництво яких є найбільшими. Так, витрати на виробництво на виробництво булочок «Дитячі» та пиріжків «Малятко» є невеликими, тому вони не зможуть значно вплинути на результати діяльності підприємства. Контролінг витрат повинен бути зорієнтованим на традиційну продукцію.

2.3. Використання ABC-методу в системі контролінгу витрат підприємства

Система управління витратами, заснована на використанні ABC-аналізу, передбачає можливість оцінки доцільності їх здійснення з погляду корисності виконання пов'язаних з цими витратами операцій технологічного процесу. Наявність такої оцінки дозволяє оптимізувати обсяг витрат за рахунок виключення тих з них, які прямо не пов'язані з процесом виробництва продукції або не забезпечують належного рівня віддачі у вигляді отриманих фінансових результатів (прибутку, доходів від реалізації).

Таким чином, головна мета ABC-аналізу полягає в пошуку найбільш економічних, з точки зору споживача і виробника, варіантів того чи іншого практичного рішення, що передбачає розв'язання таких завдань:

- досягнення оптимального співвідношення між корисним ефектом об'єкта і сукупними витратами за його життєвий цикл;
- скорочення витрат різних видів ресурсів за стадіями життєвого циклу об'єкта за рахунок ліквідації або скорочення допоміжних чи надлишкових функцій.

Для оптимізації співвідношення між корисним ефектом об'єкта і сукупними витратами протягом життєвого циклу використовується групування, яке в практиці отримало назву ABC-Analysis, тобто ABC-аналіз. Методологія його проведення заснована на так званому принципі Парето, який передбачає, що для досягнення 80% очікуваного результату достатньо здійснювати управління 20% факторів його формування. Групування здійснюється за трьома категоріями об'єктів (А, В, С). При цьому категорія А охоплює незначну кількість об'єктів з високим рівнем впливу на результативний показник, що контролюється, категорія В – середню кількість об'єктів з середнім рівнем впливу, а категорія С – значну кількість об'єктів (статей витрат або об'єктів калькулювання собівартості) з незначним

впливом на ефективність господарювання. Так, головний сенс дослідження при ABC-аналізі полягає в тому, що максимальна рентабельність та максимальний приріст ринкової вартості підприємства досягається за рахунок ефективного управління витратами, що належать до категорії А.

ABC-аналіз як інструмент аналітичного обґрунтування управлінських рішень має певні особливості, які в загальному випадку полягають у наступному [16, с. 23]:

- головним критерієм оптимізації є максимум корисного ефекту об'єкта на одиницю сукупних витрат ресурсів протягом його життєвого циклу;
- крім загального впливу на ефективність господарювання, вивчається оптимальність складу елементів об'єкту в розрізі складових корисного ефекту і сукупних витрат;
- метод дозволяє обґрунтувати вибір об'єкта для виконання необхідних функцій з мінімальними витратами протягом його життєвого циклу.

Результати аналізу можуть використовуватися як в оперативному, так в стратегічному управлінні витратами підприємства. При цьому в короткостроковому аспекті ABC-аналіз є ефективним інструментом управління прибутковістю, а в довгостроковому – складовою інструментарію механізму формування ринкової вартості підприємств на основі підвищення обґрунтованості рішень щодо реорганізації виробництва, зміни складу та структури асортименту продукції, пошуку нових ринків збуту, формування дивідендної політики тощо.

Організація системи управління витратами на основі ABC-аналіз на діючих підприємствах повинна забезпечувати поступовий перехід на притаманні йому принципи розробки управлінських рішень. Це передбачає доцільність вдосконалення не всіх процесів одночасно, а частини з них, що забезпечує найкращі можливості для підвищення рентабельності та ринкової вартості промислового підприємства. Слід зауважити, що на відміну від інших методів аналітичного обґрунтування заходів з підвищення ефективності виробничої діяльності промислових підприємств ABC-аналіз

забезпечує плановий характер аналізу, а також передбачає використання системного, комплексного та функціонального підходів в методиці проведення відповідних досліджень.

Традиційна модель організації функціонально-вартісного аналізу передбачає детальне вивчення та структуризацію функцій окремих виробничих циклів та управлінських процесів з подальшою оцінкою вартості їх виконання та корисності з метою досягнення такої структури виробничих процесів, що забезпечує заданий ефект при мінімальних витратах. Відповідно її можна структурувати на окремі етапи з врахуванням відмінності цілей та завдань, що виконуються (табл. 2.10).

Таблиця 2.10 – Характеристика етапів управління витратами підприємства ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» на основі ABC-аналізу

Етап	Мета	Завдання
Підготовчий	Формування інформаційного та організаційного забезпечення проведення аналізу витрат	Визначення відповідальних осіб та виконавців. Розробка плану та програми проведення аналітичних досліджень. Визначення мети, завдань та відповідних об'єктів функціонально-вартісного аналізу. Формування інформаційної бази та каналів обміну інформацією для проведення досліджень.
Аналітичний	Виявлення проблемних функцій та процесів, фінансування яких призводить до зниження ефективності господарювання	Систематизація та класифікація функцій, встановлення взаємозв'язку між ними у процесі виробництва та реалізації продукції. Оцінка витрат на виконання окремих функцій з врахуванням місця їх в просторово-часовій моделі виробничого процесу. Оцінка якості виконання функцій. Оцінка корисності виконання функцій з врахуванням вартісних показників фінансового результату та експертної оцінки значущості функцій для отримання належної якості кінцевого продукту виробничого процесу. Порівняння корисності виконання функцій з витратами на їх фінансування.
Конструктивний	Прийняття рішення щодо оптимізації витрат	Пошук напрямів та розробка варіантів удосконалення функціонально-процесної структури формування собівартості. Оцінка потреби в додаткових витратах на фінансування заходів з оптимізації собівартості. Порівняльна оцінка соціально-економічної ефективності розроблених альтернатив управлінських рішень. Вибір остаточного варіанту.
Завершальний	Забезпечення оптимізації витрат на основі прийнятого рішення	Розробка календарного плану впровадження результатів аналізу та прийнятого варіанту оптимізаційних заходів. Впровадження результатів аналізу на основі ABC-методу.

Слід зауважити, що таке управління повинно мати постійний характер, тобто оптимізована на сьогодні структура в наступних періодах також буде вимагати подальшої оптимізації. Це пов'язано з тим, що структура впливу витратності фінансування об'єктів з часом знову розподіляється за принципом Парето.

Стимулом для застосування методу ABC (Activity Based Costing) на підприємстві харчової промисловості може служити бажання забезпечити більше розуміння поведінки витрат на закупівлю, що надаються з метою вдосконалення процесу прийняття рішення та контролю витрат.

Для практичної реалізації використання ABC-методу витрат у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» необхідно:

1. Визначити основні операції, які здійснює підприємство.
2. Визначити драйвери (носії) витрат. (Драйвер витрат (cost driver - "кост драйвер") - це показник виміру активності виду діяльності, що відображає сутність даного виду діяльності і взаємопов'язаний з калькульованих об'єктом).
3. Ідентифікувати витрати за кожним видом діяльності.
4. Перенести витрати з видів діяльності на види товарів, що реалізується.

ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» спеціалізується на виробництві та реалізації хлібобулочних та кондитерських виробів на основі придбаної сировини у вигляді готових до вживання продуктів.

Основні операції на ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ»:

1. Закупівля сировини.
2. Транспортування сировини від посередника до місця її переробки та приведення до готового вигляду.
3. Виробництво продукції.
4. Реалізація продукції споживачам.

Далі визначаємо носії витрат відповідно до операцій які здійснює досліджуване підприємство (табл. 2.11).

Таблиця 2.11 – Види діяльності ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» і відповідні їм носії витрат за 3 декаду 4 кварталу у 2022 році

№ п/п	Види діяльності	Витрати, тис. грн.	Носії витрат	Значення носія витрат, грн.
1	Закупівля сировини	1496,95	Кількість замовлень	527,00
2	Транспортування сировини	160,98	Кількість отриманих партій	143,00
3	Виробництво продукції	1837,81	Людино/години	27,66
4	Реалізація продукції	345,73	Кількість відвантажень	980,00
	Всього	3841,47	-	-

Значення носія витрат для кожної групи товарів представлено у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Значення носія витрат за видами продукції ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» за 3 декаду 4 кварталу у 2022 році

№ п/п	Товар	Види діяльності та значення носія витрат, тис. грн.			
		Закупівля сировини	Доставка сировини	Виробництво продукції	Реалізація продукції
1	Хлібобулочні вироби	197	54	10,36	367
2	Здобні вироби	97	26	5,07	180
3	Кондитерські вироби	85	23	4,46	158
4.	Короваї	107	29	5,63	199
5	Індивідуальна продукція на замовлення	26	7	1,37	48
6	Інше	15	4	0,78	27

У таблиці 2.13 приведено дані розрахунків вартості одиниці носія витрат за видами діяльності.

Таблиця 2.13 – Вартість одиниці витрат за видами діяльності у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» за 3 декаду 4 кварталу у 2022 році

№	Види діяльності	Витрати, тис. грн.	Значення носія витрат, грн.	Витрати на одну операцію (носій витрат), тис. грн.
1.	Закупівля сировини	1496,95	527,00	4,74
2.	Доставка сировини	160,98	143,00	3,22
3.	Виробництво	1837,81	27,66	12,50
4.	Реалізація	345,73	980,00	0,55
	Всього	3841,47	-	

Далі розподіляємо витрати за видами продукції (табл. 2.14).

Таблиця 2.14 – Витрати за видами продукції у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» за 3 декаду 4 кварталу у 2022 році

№ п/п	Товар	Сума, тис.грн.	Види діяльності та значення носія витрат, тис. грн.			
			Закупівля сировини	Доставка сировини	Виробництво продукції	Реалізація продукції
1	Хлібобулочні вироби	1438,7	935,12	172,64	129,48	201,41
2	Здобні вироби	704,6	457,99	84,55	63,41	98,64
3	Кондитерські вироби	618,9	402,31	74,27	55,70	86,65
4	Короваї	781,9	508,22	93,83	70,37	109,46
5	Індивідуальна продукція на замовлення	189,7	123,32	22,77	17,08	26,56
6	Інше	107,7	69,99	12,92	9,69	15,07
	Всього	3841,5	2496,95	460,98	345,73	537,81

Розподіл витрат по класам відповідно до видів діяльності досліджуваного підприємства наведено у таблиці 2.15.

Таблиця 2.15 – Розподіл витрат по класам відповідно до ABC-методу аналізу витрат

№ п/п	Види діяльності	Витрати		Клас
		тис. грн.	%	
1	Закупівля сировини	1496,95	38,97	А
2	Доставка сировини	160,98	4,19	В
3	Виробництво продукції	1837,81	47,84	А
4	Реалізація продукції	345,73	9,00	В
	Всього	3841,47	100	-

З таблиці 2.15 бачимо, що на досліджуваному підприємстві найбільшу частину витрат на визначення остаточної вартості товару займають витрати на виробництво продукції та витрати на закупівлю сировини, які можна віднести до групи А. До групи В за методом ABC-аналізу витрат потрапляють витрати на доставку сировини від посередника на виробничі потужності ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» та витрати на реалізацію продукцію кінцевим споживачам.

Управління витратами в розрізі окремих операцій (ABC-метод), а не продуктів дає нові можливості для ефективного планування та контролю витрат і, в кінцевому рахунку, для їх оптимізації. Вона дозволяє обґрунтовувати управлінські рішення по ціноутворенню. ABC - інформацію можна використовувати як для поточного управління, так і для прийняття стратегічних рішень у ТОВ «БОРИСПЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ». На рівні тактичного управління, цю інформацію можна використовувати для формування рекомендацій щодо збільшення прибутку, підвищення ефективності діяльності підприємства, на стратегічному - як допомога у прийнятті рішень щодо реорганізації підприємства, зміни асортименту продуктів і послуг, виходу на нові ринки, диверсифікації.

Варто зазначити, що застосування методу ABC являє собою технологію, що виходить за рамки просто обліку витрат і перетворюється в ефективну технологію управління витратами. При цьому методі підприємство розглядається як сума робочих операцій, що визначають його специфіку. Згідно з ABC-методом робоча операція повинна мати індекс-вимірник вихідного результату – кост-драйвер (фактор-витрат). Наприклад, витрати на утримання складу можна віднести на ті матеріали, які там зберігаються, пропорційно зайнятій ними площі (обсягу або масі) та тривалості періоду зберігання.

Калькулювання на основі діяльності передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності (операціями), а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності і в яких розмірах необхідні для виготовлення кожного виду продукції. З цією метою всі операції з виготовлення продукції у ТОВ «БОРИСПЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» поділяють на чотири групи і для кожної операції визначають кост-драйвер (фактор витрат):

- 1) діяльність на рівні одиниці продукції – обробка сировини, нарізання окремих форм сировини для кінцевої продукції, формування кінцевого виду

продуктів перед поставкою на реалізацію, тощо. Факторами витрат тут можуть бути: людино-години, машино-години, маса сировини і т. ін.;

2) діяльність на рівні партії виробів – наладка устаткування, зберігання сировини, переміщення готової продукції, тощо. Факторами витрат тут можуть бути: кількість налагодок устаткування, маса матеріалів, готової продукції і т. ін.;

3) діяльність на рівні виду продукції – проектування виробництва, збереження умов виробництва, контроль якості тощо. Факторами витрат на цьому рівні можуть бути: час проектування, кількість перевірок якості і т. ін.;

4) діяльність на рівні підприємства – утримання офісних приміщень, охорона, освітлення, навчання персоналу і т. ін. Накладні витрати, що мають спільний фактор, об'єднуються в однорідні групи, а потім розподіляються між видами продукції пропорційно обсягу використаного фактора витрат для виготовлення того або іншого виробу.

Методику калькулювання на основі діяльності розглянемо на прикладі окремих видів продукції ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» на основі даних 2022 року. Розрахуємо ставки витрат на одиницю фактора (табл. 2.16).

Таблиця 2.16 – Розрахунок ставки витрат на одиницю фактора

Витрати		Фактор витрат		Рівень витрат на одиницю фактора, грн
Найменування	Сума, грн	Найменування	Кількість	
Поточні змінні витрати:				
— матеріали	43000	Кількість продуктів		
— зарплата	95000	Кількість продуктів		
— обробка	120000	Машино – години	60000	2
Довгострокові змінні витрати:				
— налагодження устаткування	36000	Кількість ремонтів	72	500
— адміністративні витрати	24000	Кількість партій	80	300
— витрати на збут	36000	Кількість відвантажень	60	600
— виробництво продукції	64000	Кількість партій	80	800

Наступним кроком проведемо розподіл витрат по виробництву хліба, здобних та кондитерських виробів (табл. 2.17).

Таблиця 2.17 – Розподіл витрат по окремих видах продукції та визначення результату діяльності ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» у першій декаді грудня 2022 року

Показник	Вид продукції			Разом
	Здобні вироби	Хліб	Кондитерські	
1. Кількість виготовленої і реалізованої продукції, тонн	93	306	4,2	X
2. Ціна одиниці продукції без ПДВ, грн/кг	6,9	4,1	41,7	X
3. Дохід від реалізації без ПДВ, тис. грн	642	1254	174	2070
4. Поточні змінні витрати, грн.:				
- сировина: на одиницю продукції	4,7	2,6	19	X
всього	437100	795600	79800	1312500
- зарплата: на одиницю продукції	0,8	0,8	5,4	X
всього	74400	244800	22680	341880
- обробка: маш.-год. на одиницю продукції	0,5	0,4	6	X
маш.-год. всього	30000	24000	6000	60000
витрати на обробку, грн	46500	122400	25200	194100
Разом поточних змінних витрат	558000	1162800	127680	1848480
Довгострокові змінні витрати – налагодження устаткування:				
кількість ремонтів	20	32	20	72
сума витрат	10000	16000	10000	36000
– адміністративні витрати:				
кількість партій	300	300	200	800
сума витрат	9000	9000	6000	24000
– витрати на збут:				
кількість відвантажень продукції	24	32	4	60
сума витрат	14400	19200	2400	36000
– виробництво продукції:				
кількість замовлень	30	30	20	80
сума витрат	24000	24000	16000	64000
Разом довгострокових змінних витрат	57400	68200	34400	160000
Усього витрат на продукцію	615400	1231000	162080	2008480
Прибуток (збиток), грн.	26600	23000	11920	61520

Необхідно зазначити, що принципова відмінність традиційної системи калькулювання і системи калькулювання на основі діяльності полягає у підході до розподілу накладних витрат. Такі розрахунки (за ABC-методом) дають більш точну характеристику прибутковості окремих видів продукції з урахуванням повних витрат, адже при цьому методі постійні витрати розглядаються як довгострокові змінні.

З табл. 2.17 можна побачити, що у першій декаді грудня було отримано від реалізації досліджуваних видів продукції 2070 тис. грн. без ПДВ. При цьому прибуток від реалізації здобних виробів склав 26,6 тис. грн., від реалізації хліба – 23,0 тис. грн. та від реалізації кондитерських виробів – 11,92 тис. грн., що в сумі склало 61520 грн. Можна побачити, що найбільше поточних змінних витрат на виробництво продукції у 1 декаді грудня 2022 року у сумі 1162800 грн. було здійснено на виробництво хліба, на виробництво здобних виробів було витрачено 558000 грн. поточних змінних витрат та 127680 грн. – на виробництво кондитерських виробів. Загальна сума поточних змінних витрат за вказаний період склала 1848480 грн. На основі аналізу витрат підприємства за певний період можна зробити висновки про найбільш важливі види продукції, в даному випадку це хліб та здобні вироби і приймати відповідні управлінські рішення.

Таким чином, для прийняття рішень керівники підрозділів ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» обирають рівні деталізації системи калькулювання продукції, порівнюючи витрати по цій системі з результатами/вигодою, які можна отримати при її використанні. Існує кілька ознак, при наявності яких можна припустити, що застосування ABC забезпечить отримання більшої вигоди. Наведемо їх:

- значні суми загальновиробничих витрат розподіляються при використанні тільки однієї або двох груп витрат;
- усі загальновиробничі витрати або більша їх частина визначені як витрати на кількість одиниць випуску (тобто менша частина витрат розглядається як витрати на партію, витрати на підтримку продукту і витрати на управління і утримання підприємства);
- різні продукти споживають різну кількість ресурсів через різницю в обсягах, стадіях процесу виробництва, розмірі партії або складності;
- співробітники відділу виробництва не згодні із співробітниками бухгалтерії по питаннях про виробничі і комерційні витрати.

Використання системи управління витратами підприємства ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» на основі ABC-методу, на нашу думку, дозволяють:

- забезпечити формування раціональної структури витрат з врахуванням корисності їх здійснення на кожному етапі виробничого процесу;
- обґрунтувати доцільність зміни організації процесу виробництва, зокрема шляхом відмови від самотійного виконання частини функцій, які є неефективними за результатами аналізу;
- оптимізувати собівартість продукції за рахунок покращення процесу виробництва;
- обґрунтовано встановлювати нормативи обсягів та рівнів витрат, виконання яких структурними підрозділами контролюється службою фінансового контролінгу;
- досягти зростання ринкової вартості промислового підприємства в довгостроковій перспективі та максимізації прибутковості у короткостроковому періоді.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ПРИЙНЯТТЯ ФІНАНСОВИХ РІШЕНЬ НА ОСНОВІ ВИКОРИСТАННЯ ІНСТРУМЕНТАРІЮ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ

3.1. Вдосконалення організаційно-економічного механізму управління витратами підприємства під час прийняття фінансових рішень

Трансформація економічних відносин обумовила необхідність зміни підходів до визначення ролі основних чинників виробництва, що пов'язано із проблемою раціонального використання наявних ресурсів у суспільному виробництві. Вирішальним значенням при цьому стає сам процес створення вартості, сполучений рівною мірою з використанням саме основних чинників виробництва, і визначальна загальна схема встановлення вартісної оцінки результатів суспільного виробництва на його різних ієрархічних рівнях: від підприємства до виробничої системи, господарського комплексу галузі, регіону або держави в цілому. Розширення рамок ринкових відносин викликало необхідність визначення меж відтворення на рівні підприємства або виробничої системи. У зв'язку з чим з'явилась потреба у переосмисленні деяких основоположних засад, що стосуються, зокрема, визначення передумов формування економічних регуляторів виробничої діяльності.

Еволюція системи управління виробничими системами переміщується в бік збільшення ступеня свободи кожному її елементу, створення умов для безперервного удосконалення форм і методів організації управління, чіткого розмежування цілей, функцій, прав і відповідальності кожної ланки.

Система управління витратами у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» повинна базуватися на: аналізі факторів виробництва, що формують рівень витрат, використанні найбільш інформативних підходів до калькулювання і планування витрат, управлінні витратами на всіх стадіях життєвого циклу виробу, зниженні витрат у зв'язку зі зростанням якості

(синтез систем управління), розробці ефективних методів зниження витрат, підвищенні зацікавленості та відповідальності.

Необхідно розрізняти планування пошуку резервів зниження собівартості та планування усунення відхилень факту від плану за попередній період, тому що це два окремі напрями на передплановому етапі планування собівартості. План по витратах ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» складається із трьох розділів, в одному з яких планується зниження собівартості продукції за рахунок впливу на неї техніко-економічних факторів, у двох інших – калькулювання собівартості видів продукції та кошторис витрат на виробництво. Перш ніж планувати зниження собівартості, необхідно вирішити, від якої величини знижувати: від фактично сформованої чи від тієї, котра планувалася за звітний період? На практиці виходять із фактичної величини, але економічно доцільніше виділити дві базові величини:

- співпадаюча із плановою на кінець попереднього періоду, що служить базовою величиною для пошуку резервів зниження собівартості за рахунок впливу на неї техніко-економічних факторів;

- фактична величина на кінець періоду, що є базовою для розрахунків по усуненню відхилень за результатами аналізу.

Подібний підхід трохи змінює організацію планування собівартості. Щорічно на ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» в рамках розробки річного плану зниження витрат і для обґрунтування прийнятих у плані завдань розробляється план організаційно-технічних заходів, спрямованих на зниження собівартості.

Розрахунками керує планова служба, але основну частину робіт виконують працівники економічного відділу. Саме вони розробляють пропозиції, ведуть розрахунки зниження собівартості по типових групах факторів.

Робота організується на основі попередньо виконаного аналізу собівартості за попередній період, що багато в чому відповідає розглянутому,

і розрізняється у кожному підрозділі ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» тільки глибиною охоплення проблем. За результатами аналізу повинні видаватися завдання розроблювачам заходів, у яких указуються величина і місце зниження витрат. На практиці ці завдання видаються далеко не завжди, а якщо і видаються, то по перерахованих розділах плану організаційно-технічних заходів.

Працюючи над завданням по зниженню витрат, розроблювачі пропонують заходи щодо напрямів своєї діяльності, де техніко-економічні розрахунки з обґрунтування доцільності їх використання виконуються на основі порівняння собівартості продукції до і після їх впровадження. Потім підраховуються фінансові витрати на заходи по зниженню собівартості продукції, часто вони перевищують суму, що знаходиться в розпорядженні ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ». Починається відбір, у ході якого віддають перевагу заходам із найбільшим економічним ефектом. Насправді це не ефект, тому що інвестиції використовуються економічно недоцільно. При цьому й аналіз собівартості, і завдання, що на їх основі мають видаватися плановою службою, частково чи зовсім втрачають зміст. Тому в наступному плановому періоді з урахуванням досвіду попередніх років аналіз виконується вже не такий глибокий.

Подібний аналіз не дозволяє знайти резерви для зниження собівартості за рахунок підвищення технічного рівня виробництва, впровадження обчислювальної техніки й інших техніко-економічних чинників. Цей аналіз за своїм змістом призначений для інших цілей і спрямований на виявлення причин відхилень факту від плану. На його основі планова служба повинна планувати не можливе зниження собівартості, а приведення її у відповідність із тим рівнем, який планувався в попередньому періоді, що дозволяє вирішувати задачі стабілізації планування, а не зниження собівартості. Тому планування витрат рекомендується проводити у два етапи: на першому улагоджуються дії з підвищення стабільності плану, а на другому планується зниження як виконання цілей, закладених у стратегічному плані розвитку.

Перший етап, у свою чергу, повинен складатися з декількох кроків: складання економічно обґрунтованого плану; контроль за ходом реалізації; регулювання ходу реалізації. Для них у плані організаційно-технічних заходів немає окремого розділу, тому що виконання подібних робіт відносять до поточної управлінської діяльності. Але у зв'язку з підвищенням складності економічної діяльності у ТОВ «БОРИСПЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» підвищилися і вимоги до точності обґрунтування кожного управлінського рішення. Для того щоб ці розрахунки стали звичними на всіх рівнях управління, необхідно розробити ще один розділ плану організаційно-технічних заходів – план зі стабілізації планування, у якому фіксуються дії всіх служб підприємства, що обґрунтовують заходи для усунення виявлених за результатами аналізу відхилень.

Подібний план дозволить не тільки передбачити напрями дій різних служб і проконтролювати їх, але і продумати й усунути вплив окремих чинників, розподілити відповідальність за прийняті рішення, а якщо впровадити диференційовану шкалу оцінки показників, то і стимулювати діяльність підрозділів. Подібні управлінські прийоми й інструменти нічого не змінюють в організації планування собівартості, тому що не замінюють традиційні, а уточнюють їх відповідно до економічного змісту етапів і стратегічних цілей розвитку. Це має допомогти стимулювати пошук усіма службами підприємства нових економічних інструментів, використовуваних на інших підприємствах, з метою їх освоєння і послідовного, повсякденного вживання з урахуванням специфіки конкретного підприємства. Коротко зупинимося на наших пропозиціях щодо змісту етапів роботи зі стабілізації планування собівартості у ТОВ «БОРИСПЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ».

Пропонується підвищувати ефективність економічного обґрунтування планів зниження витрат на основі:

- удосконалення повноти, деталізації, точності й еластичності планування;

- акцентування уваги на всю систему планів, коли в основі поточних рішень лежить ланцюжок міркувань, що зв'язує стратегічні, тактичні й оперативні цілі;
- безперервності аналізу, виявлення індивідуальних особливостей і конкурентних переваг підприємства;
- удосконаленні механізму і засобів планування (інформаційних, технічних, програмних, організаційних) тощо.

Наступна фаза життєвого циклу управління витратами – це облік результатів фактичної діяльності підприємства й оперативний контроль виконання планів і бюджетів. Контроль за ходом реалізації плану входить в обов'язки багатьох працюючих у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ». Тому на практиці контроль часто зводиться до факту фіксації відхилень і причин, що ускладнюють виконання плану, а не до забезпечення виконання встановлених планом завдань, попередження дій, що завдають шкоди підприємству. Тобто на підприємстві часто відсутній попередній контроль. У процесі діяльності ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» неминуче виникають різні дестабілізуючі фактори, що призводять до зміни тимчасових і вартісних параметрів планів, а тому задача контролю не тільки зафіксувати відхилення, але і вчасно попередити керівника про їх можливість і дати прогноз наслідків ситуації, що складається.

Контрольний моніторинг собівартості у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» здійснюється економістом-бухгалтером у складі відділу бухгалтерії шляхом зіставлення плану з фактом після закінчення місяця, кварталу, року, а попередній контроль – до настання звітної дати.

Наступний необхідний крок – аналіз отриманих відхилень, що призначений, по-перше, для виявлення причин розбіжності між плановими і фактичними показниками і, по-друге, для відділення тих відхилень, поява яких викликана не контрольованими керівником підрозділу чинниками.

Безумовно, ті чинники, що впливають на відхилення фактичних показників від планових і за які керівники підрозділів несуть

відповідальність, повинні бути враховані в системі мотивації підприємства. Такі вимоги припускають систематичне вивчення всього комплексу умов і обставин, які обумовлюють виробничо-економічні відносини і виявлення на цій основі внутрішніх резервів підприємства. Таким чином, якщо підприємство послідовно реалізує всі ці процеси системи управління, воно одержує діючий механізм управління витратами підприємства.

Досліджуваному підприємству ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» у процесі вдосконалення організації управління витратами варто звернути увагу на впровадження контролінгу в організацію управління витратами. В ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» достатньо буде закріпити функції контролінгу за близькими за економічним призначенням відділами підприємства, сформувати робочі групи з виконання завдань контролінгу зі співробітників, наділених відповідними посадовими повноваженнями. Такий підхід до впровадження контролінгу дозволить перебороти психологічний бар'єр, а також одержати достатнє уявлення про результативність управління грошовими потоками на підприємстві при мінімальних витратах фінансових і трудових ресурсів.

Чіткий організаційний і часовий регламент контролінгу дозволяє створити передумови для розмежуванні відповідальності, контролю та стимулювання виконання процедур контролінгу витрат підприємства.

Запропонована схема документообігу в системі контролінгу витрат в ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» зображена на Рисунок 3.1.

Як видно з графіку документообігу, у процесі контролінгу ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» братимуть активну участь співробітники юридичного й фінансового відділів, відділу логістики і відділу збуту.

Основні процедури контролінгу мають бути розподілені між:

- співробітниками фінансового відділу, що формують інформаційний масив контролінгу грошових потоків підприємства;
- аналітиком служби контролінгу, що здійснює обробку інформації та формування прогнозу ефективності управління грошовими потоками;

- менеджером з контролінгу, що досліджує результати контролінгу, формує звіт про існуючі та можливі проблеми в управлінні фінансовими ресурсами підприємства, а також розробку проектів регулювання руху грошових потоків підприємства;
- начальником служби контролінгу, що здійснює координацію процесу контролінгу й надає результати керівництву підприємства.

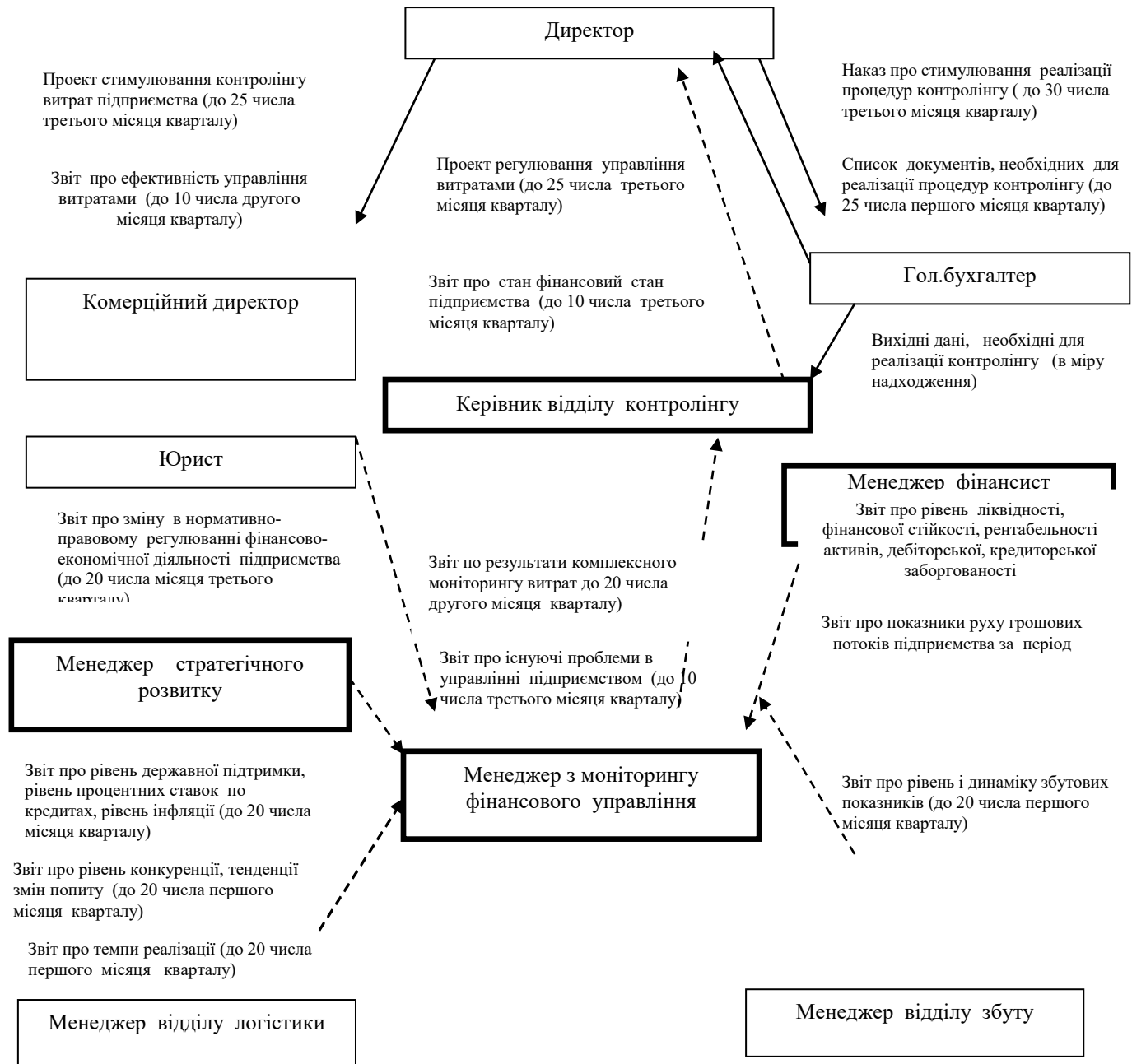


Рисунок 3.1 – Графік документообігу в системі контролінгу в ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» (нові посади на графіку виділені)

Подолання психологічного опору співробітників підприємства нововведенням з організації контролінгу вимагає розробки й впровадження системи мотивації виконання процедур контролінгу на наступному етапі організації контролінгу. У даному аспекті мотивація розглядається як спонукання відповідальних співробітників до активної трудової діяльності для досягнення цілей контролінгу.

Заключним етапом організації контролінгу витрат є автоматизація даного процесу. Основною метою даного етапу є одержання оперативної інформації щодо ходу реалізації операцій контролінгу витрат кожним структурним підрозділом для оперативного реагування на непередбачені ситуації. Результатом контролінгу витрат є формування інформації для аналізу і прийняття управлінських рішень, розробки та оцінки варіантів регулювання руху грошових потоків, параметрів управління грошовими потоками та координації прийняття управлінських рішень.

Узагальнення аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень та їхньої координації здійснюється на основі зворотного інформаційного зв'язку. Вихідною інформацією контролінгу витрат є: звіт про управління грошовими потоками, довідки про існуючі та можливі проблеми в результативності підприємства, прогнозний звіт про сценарії впливу факторів середовища на результати фінансово-економічної діяльності підприємства.

На схемі (Рисунок 3.1) виділені перспективні штатні одиниці які пропонується залучити в штат для аналізу зовнішніх ефектів в рамках організації відділу контролю витрат. Проектований відділ контролінгу в ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» передбачає 4 штатних одиниці персоналу: керівника відділу, менеджера по стратегічному розвитку, менеджера з моніторингу витрат (внутрішнього контролю), а також менеджера-фінансиста. Отже, перспективний відділ контролінгу в ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» матиме структуру, наведену на Рисунок 3.2.

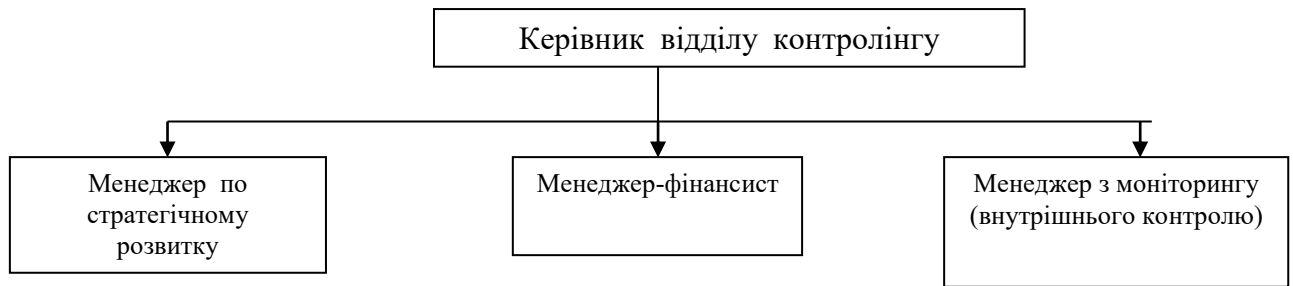


Рисунок 3.2 – Перспективна структура відділу контролінгу ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ»

Система оплати праці працівників відділу контролінгу має будуватись за існуючими посадовими окладами. Посадовий оклад керівника відділу в ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» встановлено в розмірі 5000 грн.

Лінійні спеціалісти в ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» мають оклад в розмірі 4000 грн.

На фонд оплати праці працівників відділу контролінгу нараховуються внески до соціальних фондів, загальний відсоток відрахувань на соціальні заходи в ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» становить 37%.

Отже, вартість впровадження відділу контролінгу в розрахунку на рік становитиме:

$$12 * ((5000 + 3 * 4000) + (5000 + 3 * 4000) * 0,37) = 279,5 \text{ тис.грн.}$$

Отже, з метою вдосконалення організаційно-економічного механізму управління витратами у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» та забезпечення реалізації фінансової стратегії пропонується організація відділу контролінгу, який забезпечить інформаційний інструментарій прийняття рішень в стратегічно ключових сферах функціонування компанії, підвищить упорядкованість інформації для аналізу і управління витратами підприємства.

На основі дослідження підпорядкування витрат підприємства управлінським діям у класичному їх розумінні – планування, обліку, аналізу та контролю – встановлено, що витрати відповідають усім ознакам об'єкта, на який доцільно спрямовувати дію відповідних управлінських інструментів.

Це зумовило необхідність аналізу інструментарію управління витратами підприємства, за результатами якого зроблено висновок, що найбільшого розвитку та використання набули методи управління витратами підприємства, дослідження яких виявило їх розмаїття.

Отже, управління витратами у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» являє собою процес цілеспрямованого формування витрат щодо їх видів, місць та носіїв при постійному контролі рівня витрат і стимулюванні їх зниження. Досліджуваному підприємству ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» у процесі вдосконалення організації управління витратами варто звернути увагу на впровадження контролінгу в організацію управління витратами.

Для вдосконалення організації контролінгу витрат підприємства пропонується впровадити графік документообігу, що передбачає: визначення складу вхідних і вихідних документів; маршрутизацію документопотоку; аналіз якості організації документообігу. Така структуризація обумовлена підходом до визначення документообігу як системи декількох аналітичних елементів: маршруту, документопотоку та інформаційного об'єкта. З метою вдосконалення організаційно-економічного механізму управління витратами у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» та забезпечення реалізації фінансової стратегії пропонується організація відділу контролінгу, який забезпечить інформаційний інструментарій прийняття рішень в стратегічно ключових сферах функціонування підприємства, підвищить упорядкованість інформації для аналізу і управління витратами підприємства. Вартість впровадження відділу контролінгу в розрахунку на рік становитиме 279,5 тис. грн., але за рахунок роботи фахівців відділу буде досягатись раціоналізація витрат підприємства та створюватимуться передумови для їх оптимального формування.

3.2. Вдосконалення методики планування витрат на нову продукцію та вплив її виробництва на фінансові результати підприємства

Нині на ринку хлібобулочних виробів склалася жорстка конкуренція, примушує виробників йти по шляху розширення асортименту, створення нової продукції, яка володіє конкурентними перевагами. Відкриваючи міні-пекарні в останні 3-5 років, хлібопекарі виходили на ринок з класичними сортами продукції. Зараз зростає попит на солодку випічку і екзотичні сорти хліба.

З цієї причини більшість пекарень займаються постійним оновленням виробництва, спеціальним оформленням свого фірмового товару, створенням нових продуктів. Такий стан речей активізує конкурентну боротьбу між виробниками хлібобулочних виробів. Тому, якщо ТОВ «БОРИСПЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» і надалі концентруватиме 40 % уваги та зусиль на соціальних сортах хліба, які виробляються на межі збитковості, йому навряд чи вдасться захистити свою конкурентну перевагу у найближчі рік-два. Тим більше, в період кризових явищ в економіці, коли конкуренція між підприємствами загострюється, реально вижити в таких умовах зможуть лише потужні підприємства, а також ті, які зможуть вчасно скоординувати свої дії у напрямку підвищення ефективності.

Наявні ресурси ТОВ «БОРИСПЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» не дають широких можливостей для значного збільшення потужностей та розширення асортименту продукції, проте вони дають змогу до проведення диференціації товарних груп та концентрації на конкретних сегментах. Серед них:

- короваї;
- напівфабрикати;
- дієтичні та діабетичні вироби.

Оскільки останні тенденції розвитку ринку хлібобулочних виробів України свідчать про підвищення інтересу споживачів до екзотичних видів хліба, рекомендується ТОВ «БОРИСПЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ»

розширювати та розвивати групу дієтичних та діабетичних виробів, оскільки завод має хороші можливості стати «законодавцем» моди на споживання цих хлібів. Пропонується реалізувати таку концентрацію на сегменті шляхом впровадження та виробництва нового виду товару – ячмінного хліба. На стадії впровадження у виробництво товару слід запровадити виробництво дієтичного ячмінного хліба.

Оскільки методика планування витрат на виробництво нової продукції у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» є недосконалою, а деякі її елементи взагалі відсутні, то пропонується здійснювати її у такій послідовності, яка передбачає поетапне планування витрат.

У якості вихідного етапу побудови бюджету виробництва ячмінного хліба пропонується розглядати розрахунок витрат на його виробництво. Для цього потрібно поррахувати витрати на виробництво хліба.

Плановий обсяг виробництва нового виду продукції передбачається на рівні 0,5 % від загального обсягу реалізації продукції за попередній рік хліба, що пропонується до впровадження.

Обсяг реалізації продукції за попередній рік склав 33021,41 т, отже обсяг виробництва для нового виду продукції становитиме близько 165,1 т. (0,5 % обсягу реалізації за минулий рік).

Щоб визначити, які витрати понесе за собою введення нового продукту, необхідно визначити проектні питомі витрати на його виробництво і представити їх у вигляді таблиці – калькуляції. Калькулювання проведемо на основі вихідних даних, зазначених у табл. 3.1, яка містить норми та нормативи витрат на 1т дієтичного хліба «Зернятко». До основних вихідних даних в даному випадку пропонується внести транспортно-заготівельні витрати на 1т борошна, витрати різної сировини на одиницю продукції, витрати умовного палива та електроенергії на 1т продукції, витрати на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі витрати, транспортно-заготівельні витрати на іншу сировину, а також нормативи витрат додаткової заробітної плати та інші корегуючі коефіцієнти.

Таблиця 3.1 – Вихідні дані для розрахунку собівартості 1 т дієтичного хліба «Зернятко» для виробництва у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ»

№ п/п	Показники	Одиниці виміру	Значення показника	Ціна, грн.
1	Плановий вихід	%	136	-
2	Вид і сорт борошна: - ячмінне борошно	%	100	2,20
3	Реалізовані відходи (до кількості борошна)	%	0,1	0,42
4	Транспортно-заготівельні витрати на 1т борошна	грн./т	28,95	-
5	Витрати іншої сировини на 100 кг борошна: - сіль харчова - дріжджі пресовані - маргарин	кг кг кг	0,5 5 5	1,6 10,05 25,02
6	Витрати на 1т продукції: - олія для змащування - молоко	кг м ³	1,02 0,8	10,05 5,7
7	Коефіцієнт переведення в умовну продукцію		1,5	х
8	Витрати умовного палива на 1т продукції	кг	250	х
9	Коефіцієнт переведення в натуральне паливо		1,35	0,456
10	Витрати електроенергії на 1т продукції (натуральне паливо – мазут)	кВт-год	50	0,80
11	Додаткова з/п: - Доплата за шкідливість - Доплата за інтенсивність - За роботу в нічний час - За роботу у вихідні дні - За роботу у святкові дні - Премія - Оплата відпусток (від основної і дод. з/п) - Доплата за профмайстерність	% % % % % % % %	0,9 10,2 24,9 5,9 1,7 68,3 37,8 12	
11	Нарахування на заробітну плату	%	22	
12	Витрати на утримання і експлуатацію устаткування (згідно кошторису)	грн.	730,5	
13	Обсяг умовної продукції	т	7,3	
14	Загально виробничі витрати (% від ВУЕО і основної з/п)	%	191	
15	Транспортно-заготівельні витрати на іншу сировину (у % від вартості іншої сировини)	%	5	
16	Норма виробітку	т/змину	0,01	

Наведемо дані про робітників 3-ї потокової лінії, яким необхідно нарахувати основну та додаткову заробітну плату, у табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Трудові витрати на виробництво 1т дієтичного хліба
«Зернятко»

Назва професії	Од. вимір	Погодинна тарифна ставка	Кількість чоловік	Денна тарифна ставка ¹
Тістороб 4р.	люд-год	12,27	1,0	98,2
Машиніст ТОМ 3р.	люд-год	11,26	1,0	90,1
Пекар 4р.	люд-год	12,27	1,0	98,2
Укладальник хлібобулочних виробів 3р.	люд-год	10,12	1,5	121,4
Пекар комплексно-механізованої лінії 5р.	люд-год	14,54	0,2	23,3
Оператор УБЗС 5р.	люд-год	13,07	0,2	20,9
Дозувальник 3р.	люд-год	10,12	0,2	16,2
Підмінний машиніст ТОМ 3р.	люд-год	10,12	0,2	16,2
Укладальник-пакувальник 3р.	люд-год	10,12	0,1	8,1
Разом тарифна з/п	грн.	103,9	-	492,5

Розрахунок проектної виробничої собівартості 1т дієтичного хліба «Зернятко» за статтями калькуляції, виходячи з даних табл. 3.1. та табл. 3.2. у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» пропонується здійснювати у наступній послідовності.

1. Сировина та основні матеріали.

1) Борошно:

Кількість борошна на тонну продукції:

$$(1000 \cdot 100) / 136 = 735,3 \text{ кг}$$

Реалізовані відходи:

$$(735,3 \cdot 0,1) / 100 = 0,73 \text{ кг}$$

Кількість борошна на тону продукції з урахуванням відходів:

$$735,3 + 0,73 = 736,03 \text{ кг}$$

Вартість борошна на тону продукції становитиме:

¹ Денна тарифна ставка розрахована за умови, що тривалість робочої зміни для всіх робітників – 8 год

$$2,4 * 736,03 = 1766,3 \text{ грн.}$$

Транспортно-заготівельні витрати на тону борошна:

$$8,95 * 0,73603 = 6,60 \text{ грн.}$$

2) Інша сировина:

Розрахуємо кількість іншої сировини на 100 кг борошна:

- Сіль:

$$(735,3 * 0,5) / 100 = 3,7 \text{ кг}$$

- дріжджі пресовані:

$$(735,3 * 5) / 100 = 36,8 \text{ кг}$$

- Маргарин:

$$(735,3 * 5) / 100 = 36,8 \text{ кг}$$

Визначимо витрати на 1т продукції:

- Олія : 1,02 кг

- Молоко: 0,8 м³

Визначаємо вартість іншої сировини:

$$0,6 * 3,7 + 3,05 * 36,8 + 3,02 * 36,8 + 8,05 * 1,02 + 3,7 * 0,8 = 736,77 \text{ грн.}$$

Транспортно-заготівельні витрати на іншу сировину:

$$(236,77 * 5) / 100 = 11,83 \text{ грн.}$$

2. Пакувальні матеріали.

Для упакування хліба «Зернятко» скористаємось послугами компанії «ІТАК», де 1 рулон довжиною 300 м плівки коштує 400 грн., а також звернемося до компанії «ЦентрПринт», щоб замовити у них поліграфію (дизайн упаковки). Розрахуємо вартість поліграфії та поліпропілену на 1т продукції.

1 метр упаковки йде на 4 шт. хліба вагою 400 г.

На 1т хліба приходить:

$$1000 / 0,4 = 2500 \text{ шт. продукції}$$

Заплановано випустити 7,3 т умовної продукції, отже отримаємо:

$$7,3 / 1,5 = 4,9 \text{ т реальної продукції}$$

Це становить:

$$4,9 \cdot 2500 = 12250 \text{ шт. хліба}$$

Щоб їх упакувати, знадобиться:

$$12250/4 = 3062,5 \text{ м упаковки}$$

Оскільки 1 рулон – 300 м, то для упакування використають:

$$3062,5/300 = 10,2 \text{ рулони.}$$

Тому необхідно закупити 11 рулонів, це коштуватиме:

$$400 \cdot 11 = 4400 \text{ грн.}$$

Поліграфія глибоким друком на 1 рулон коштує 150 грн. Тому, щоб надрукувати 11 рулонів, необхідно буде заплатити:

$$11 \cdot 150 = 1650 \text{ грн.}$$

В сумі бюджет по упаковці становить:

$$1650 + 4400 = 6050 \text{ грн.}$$

На 1т продукції розподіляємо витрати пропорційно обсягу:

$$6050/4,9 = 1234 \text{ грн.}$$

3. Паливо.

Кількість натурального палива на 1т продукції:

$$250/1,35 = 185,19 \text{ кг}$$

Вартість палива:

$$1,456 \cdot 185,19 = 269,6 \text{ грн.}$$

4. Електроенергія.

$$1,30 \cdot 50 = 65 \text{ грн.}$$

5. Витрати на оплату праці.

Основна заробітна плата робітників розраховується на основі розцінки.

Розцінку розраховують за формулою:

$$\text{Розцінка} = \sum \text{денних тарифних ставок} \cdot \text{норма виробітку бригади за день}$$

На основі розрахованих денних тарифних ставок у табл.3.2, розрахуємо розцінку:

$$492,5 \cdot 0,01 = 4,93 \text{ грн.}$$

Розрахуємо додаткову з/п (вона йде у відсотках до основної):

Доплата за шкідливість:

$$4,93 * 0,9/100 = 0,04 \text{ грн.}$$

Доплата за інтенсивність:

$$4,93 * 10,2/100 = 0,51 \text{ грн.}$$

За роботу в нічний час:

$$4,93 * 24,9/100 = 1,23 \text{ грн.}$$

За роботу у вихідні дні:

$$4,93 * 5,9/100 = 0,29 \text{ грн.}$$

За роботу у святкові дні:

$$4,93 * 1,7/100 = 0,08 \text{ грн.}$$

Премія :

$$4,93 * 68,3/100 = 3,67 \text{ грн.}$$

Доплата за профмайстерність:

$$4,93 * 12/100 = 0,59 \text{ грн.}$$

Разом додаткова з/п = 6,41 грн.

Розраховуємо оплату відпусток:

$$(4,93 + 6,41) * 0,378 = 4,29 \text{ грн.}$$

Всього зарплата: $4,93 + 6,41 + 4,29 = 15,63 \text{ грн.}$

6. Відрахування на соціальні заходи.

$$15,63 * 0,3726 = 3,44 \text{ грн.}$$

7. Загальновиробничі витрати.

Витрати на утримання та експлуатацію обладнання:

$$730,5 * 1,5/7,3 = 150,10 \text{ грн.}$$

Загальновиробничі витрати будуть:

$$1,91 * (15,63 + 150,10) / (492,5 + 730,5) = 0,29 \text{ грн.}$$

Розрахунок адміністративних витрат:

$$AB = (5047,2 / 33021,41) * 165,1 = 25,2 \text{ тис. грн.}$$

$$\text{Витрати на збут} = (9131,2 / 33021,41) * 165,1 = 45,6 \text{ тис. грн.}$$

$$\text{Повні витрати} = 4088,34 + 152,8 + 276,5 = 4517,7 \text{ грн.}$$

Складемо бюджет виробництва хліба «Зернятко» у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» на 2023 рік у табл. 3.3.

Таблиця 3.3 – Бюджет виробництва хліба «Зернятко» вагою 0,4 кг у
ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» на 2023 рік

Статті витрат	Витрати, грн./т	Витрати на виробництво хліба, грн.
1. Сировина і основні матеріали	2502	413080,2
2. Пакувальні матеріали	1234	203733,4
3. Паливо	269,6	44511,0
4. Електроенергія	61	10071,1
5. Витрати на оплату праці	15,63	2580,5
6. Відрахування на соціальні заходи	3,44	960,9
7. Загально виробничі витрати	0,29	47,9
Виробничі витрати	4088,34	674984,9
Адміністративні витрати	152,8	25227,3
Витрати на збут	276,5	45650,2
Повні витрати	4517,64	745862,4
Рентабельність продукції, %	12,21	12,2
Прибуток	551,56	91062,6
Оптова ціна без ПДВ	5069,2	836924,9
Відпускна ціна без ПДВ	5483,04	905249,9

Отже, з табл. 3.3 можна побачити, що у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» планується ефективно виробництво хліба «Зернятко», оскільки згідно складеному бюджету показник рентабельності повинен скласти 12,2%. На основі запропонованої методики планування витрат на виробництво хліба, виробничі витрати у розрахунку на 1 тонну повинні скласти 4088,34 грн., а повні витрати – 4517, 34 грн. Це досить високий показник, але хлібобулочні вироби відносяться до соціально важливих товарів і тому не можна планувати високу їх ефективність виробництва. На основі встановленої планової ціни прибуток у розрахунку на 1 тонну повинен скласти 551,56 грн. або 91062,6 грн. на весь вироблений обсяг. Запропонована форма бюджету не є складною, але такий розрахунок можна провести по всіх видах продукції, на основі чого буде зрозуміло які статті витрат потрібно контролювати найбільше, щоб знизити собівартість та забезпечити рентабельне виробництво продукції досліджуваного підприємства.

Для оцінки запропонованого заходу на показники діяльності підприємства здійснимо відповідні розрахунки.

У зв'язку з тим, що розширення асортименту виробів ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» буде здійснюватись на діючому обладнанні, то для впровадження даного заходу не передбачено придбання жодного обладнання. Отже формула для розрахунку одноразових капітальних витрат значно спрощується ($K_n(П) = Z_{o.k.}$) і нові (одноразові) капітальні витрати (початкові інвестиції) будуть складатись лише із величини зміни нормативу обігових коштів, розрахунок яких виконано у табл.3.4.

Таблиця 3.4 – Розрахунок зміни нормативу обігових коштів підприємства

Елемент оборотних коштів	Дані для розрахунку		Сума обігових коштів, тис. грн.
	Витрати на рік, тис. грн.	Норматив, %	
Сировина та основні матеріали	413,1	6	25,47
Допоміжні матеріали	203,7	8	16,3
Заробітна плата	25,53	4	1,02
Запасні частини	-	5	-
Інші	17,02	3	0,51
Разом			43,3

На основі попередніх розрахунків визначаємо нові (додаткові) капітальні витрати (початкові інвестиції), додатковий прибуток, термін окупності, чистий грошовий потік, чисту нинішню вартість проекту, гарантований (дисконтований) термін повернення інвестицій, індекси прибутковості і доходності.

$$K_n = П = Z_{o.k.} = 43,3$$

Додатковий прибуток за умов організації виробництва нових видів продукції розраховується за формулою:

$$\Delta \text{Пр} = \sum_{i=1}^n (C_i - C_i^{o.d.}) O_i, \quad (3.1)$$

де C_i – ціна i -го виду продукції, що планується до виробництва за проектом;

$C_i^{од}$ – собівартість i -го виду продукції, що планується до виробництва за проектом;

O_i – річний обсяг виробництва (у натуральному виразі) i -го виду продукції, що планується до виробництва за проектом;

n – кількість видів продукції, що планується до виробництва за проектом.

Розрахуємо додатковий прибуток заводу на додаткові 165,1 т продукції:

$$\Delta Pr = \sum_{i=1}^n (C_i - C_i^{од}) O_i, \quad (3.2)$$

$$\Delta Pr = (5069,2 - 4517,64) * 165,1 = 91062 \text{ грн.} = 91,1 \text{ тис. грн.}$$

При визначенні основних показників економічної ефективності від додаткового прибутку слід відрахувати виплати податку (П) в бюджет (за діючими нормами $p = 18\%$ від прибутку):

$$P = \Delta Pr * 18/100 = 91062 * 0,18 = 16391 \text{ грн.} = 16,4 \text{ тис. грн.}$$

Виходячи з цього термін окупності капітальних вкладень розраховано за формулою: $T = K_n / (\Delta Pr - P) = 43,3 / (91,1 - 16,4) = 0,58$ року або 7 місяців.

Наведемо очікувані результати від впровадження заходу в табл. 3.5.

Таблиця 3.5 – Очікувані результати від впровадження у виробництво ячмінного хліба «Зернятко» у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ»

Показники	Одиниці виміру	Базове значення показника	Проект	Відхилення	
				абсолютне	відносне, %
Обсяг реалізації в натуральному виразі	тонн	33021,41	33186,51	165,1	0,49
Чистий дохід(виручка) від реалізації продукції	тис. грн.	77221,6	75057,0	835,4	1,08
Повні витрати	тис. грн.	63091,2	63837,45	746,25	1,18
Прибуток від реалізації	тис. грн.	2992,3	3083,4	91,1	3,04
Чистий прибуток	тис. грн.	2114,2	2188,9	74,7	3,53

Результати зміни основних показників роботи ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» наведені у табл. 3.5 були отримані шляхом таких розрахунків:

- розширення асортименту продукції підприємства за рахунок введення ячмінного дієтичного хліба у виробництво передбачає збільшення обсягів реалізації продукції заводу порівняно із попереднім роком на 165,1 т.

Проектний обсяг реалізації продукції у натуральному виразі складатиме:

$$33021,41 + 165,1 = 33186,51 \text{ т.}$$

- Чистий дохід від реалізації продукції збільшиться на 835,4 тис. грн. :

$$5,06 * 165,1 = 835,4 \text{ тис. грн. і складе:}$$

$$77221,6 + 835,4 = 78057 \text{ тис. грн.}$$

Повні витрати збільшаться на $4,52 * 165,1 = 746,25$ тис. грн., а проектне їхнє значення складе: $63091,2 + 746,25 = 63837,45$ тис. грн.;

- Операційний прибуток збільшиться на 91,1 тис. грн. і буде дорівнювати:

$$2992,3 + 91,1 = 3083,4 \text{ тис. грн.}$$

- Чистий прибуток зросте на 74,7 тис. грн. і його проектне значення складатиме: $2114,2 + 74,7 = 2188,9$ тис. грн.

Дані табл. 3.5 свідчать, що внаслідок реалізації запропонованих заходів обсяг збуту хлібозаводу збільшиться на 165,1 т (або на 0,49 %), а у вартісному виразі – на 835,4 тис. грн. і складе 78057 тис. грн. Повні витрати зростуть на 746,25 тис. грн. (або на 1,08 %), операційний прибуток зросте на 1,18%, а чистий прибуток зросте на 74,7 тис. грн. і складе 2188,9 тис. грн. Таким чином, основні показники діяльності підприємства покращаться, тому запропоновані заходи можна рекомендувати до впровадження.

3.3. Впровадження CVP-аналізу для обґрунтування доцільності прийняття фінансових рішень

За сучасних умов зростання конкуренції, особливого значення набуває оцінка та планування господарсько-фінансової діяльності підприємства. Характеризуючи перевищення надходжень над витратами, прибуток виражає мету підприємницької діяльності і береться за головний показник її результативності (ефективності). Тому значною мірою стратегія планування і прогнозування фінансової діяльності повинна бути спрямована на максимізацію фінансових результатів – прибутку. Інструментарій щодо виявлення впливу змін цін на ресурси, податкової та амортизаційної політики держави, поведінки конкурентів і споживачів на критичний обсяг продажу підприємства надає аналіз беззбитковості виробництва «витрати – обсяг – прибуток» (CVP – аналіз). Завдяки широкому спектру застосування CVP – аналіз, є одним з найпоширеніших методів управління, які дозволяють підвищити ефективність господарсько-фінансової діяльності підприємства [37, с. 264].

CVP-аналіз досліджує вплив зміни обсягів виробництва на зміну фінансових результатів діяльності підприємства. Даний інструмент дозволяє відслідковувати взаємозв'язки між виручкою від реалізації продукції, витратами і прибутком та визначити, за яких кількісних значень обсягу реалізації продукції та виручки діяльність підприємства буде беззбитковою. Для ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» використання методики CVP-аналізу дозволить не лише оцінити можливий рівень беззбитковості діяльності, але й оцінити граничні межі її прибутковості.

CVP-аналіз передбачає розподіл витрат на постійні і змінні. Загальна сума постійних витрат (орендна плата, амортизаційні відрахування, заробітна плата керівників тощо) у короткостроковому періоді практично не змінюється, тому при збільшенні обсягів виробництва постійні витрати в розрахунку на одиницю продукції зменшуються. Змінні витрати (витрати на сировину й матеріали для основного виробництва, заробітна плата основних

робітників, витрати на збут продукції) змінюються в цілому прямо пропорційно обсягу виробництва.

Для використання методики CVR-аналізу з метою визначення напрямів збільшення прибутковості ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» рекомендується використовувати показник маржинального прибутку (суми покриття). Маржинальний прибуток являє собою різницю між виручкою від реалізації продукції і умовно-постійними витратами. З іншого боку, це та частина виручки, яка є джерелом покриття постійних витрат і формування прибутку.

Для дослідження напрямів збільшення прибутковості для реалізації CVR-аналізу пропонується взяти наступні види продуктів, що виробляються у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ»: хлібобулочні вироби, здобні вироби, кондитерські вироби, короваї (табл. 3.6). Дані по продукції наведені за першу декаду грудня 2022 року.

Таблиця 3.6 – Маржинальний прибуток по обраних видах продукції у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» за першу декаду грудня 2022 року

Продукт	Виручка	Виручка наростаючим підсумком	Маржинальний прибуток		Прибуток(збиток) наростаючим підсумком. Постійні витрати = 145320
			Всього	Коефіцієнт МП	
Хлібобулочні вироби	1014997	1349340	413 498	0,4073	268 178
Здобні вироби	345265	1694605	160 633	0,4652	15 313
Кондитерські вироби	177 504	177504	81 752	0,4606	-63 568
Короваї	156839	334343	75 420	0,4809	-69 900
Всього	х	1 694 605	731 303	0,4535	х

Використаємо конкретні дані підприємства за 3 декади грудня 2022 року для практичної реалізації CVR-аналізу, як основи, щодо резервів поліпшення результативності фінансової діяльності. Ключовими елементами операційного аналізу є: операційний важель, поріг рентабельності (точка

беззбитковості) і запас фінансової міцності. Весь аналіз зведений до єдиної формули:

$$\text{Прибуток (P)} = \text{Обсяг продажу (S)} - \text{Змінні витрати (V)} - \text{Постійні витрати (P)} \quad (3.3)$$

Зазначена формула є математичним представленням звіту про фінансові результати, підготовленого на підставі відповідної калькуляції, тобто в калькуляції має бути розподіл витрат на постійні і змінні. Постійні витрати – витрати, що незалежні від обсягу виробництва. До них належать витрати: на оренду, амортизаційні відрахування, податки, заробітна плата адмінперсоналу, комунальні послуги, поштові послуги, страхування, відсотки за кредит, реклама. Але, слід мати на увазі, що постійні витрати не змінюються лише у визначений період і при визначеному обсязі виробництва. В 1 кварталі грудня 2022 року постійні витрати становили 480,68 тис. грн., в 2 кварталі – 462,7 тис. грн., а в 3 кварталі – 493,68 тис. грн. Змінні витрати змінюються (збільшуються або зменшуються) пропорційно обсягу виробництва. До них відносять: витрати на сировину, матеріали, електроенергією, транспортні витрати, заробітну плату виробничого персоналу, інші витрати. В 1 кварталі грудня 2022 року змінні витрати становили 733,22 тис грн., в 2 кварталі грудня 2022 року – 705,6 тис. грн., в 3 кварталі – 961,82 тис. грн.

Поріг рентабельності являє собою обсяг виручки від реалізації, при якій підприємство досягає беззбиткової діяльності, при цьому воно не отримує прибуток, тобто виручка являється сумою всіх витрат (це відношення постійних витрат до питомої ваги маржинального доходу в виручці від реалізації).

При використанні системи CVP-аналізу виникає новий фінансовий результат – маржинальний дохід, який являє собою різницю між виручкою від реалізації та змінними витратами, або маржинальний дохід дорівнює постійні витрати плюс прибуток. Визначення суми беззбитковості або запасу фінансової міцності підприємства, тобто розміру можливого зниження обсягу

реалізації продукції в грошовому і у відсотковому вираженні при несприятливій кон'юктурі товарного ринку, що дозволить йому здійснювати беззбиткову операційну діяльність.

Запас фінансової міцності в абсолютній сумі це різниця між виручкою від реалізації і порогом рентабельності. А в відносних величинах розраховується як відношення різниці виручки від реалізації і порога рентабельності до виручки від реалізації помноженої на 100%. Розрахунки порога рентабельності і запасу фінансової міцності табл. 3.7.

Таблиця 3.7 – Поріг рентабельності і запасу фінансової міцності для ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» протягом грудня 2022 року
(тис. грн)

№ п/п	Показники	1 декада грудня 2022 року	2 декада грудня 2022 року	3 декада грудня 2022 року
1	Виручка від реалізації	1234,2	1219,1	1523,8
2	Змінні витрати	733,22	705,6	961,82
3	Маржинальний доход	500,98	513,5	561,98
4	Постійні витрати	480,68	462,7	493,68
5	Прибуток	20,3	50,8	68,3
6	Питома вага маржинального доходу в виручці від реалізації	40,5	42,12	36,88
7	Поріг рентабельності	1186,86	1098,5	1338,61
8	Запас фінансової міцності в абсолютній сумі	47,34	120,6	185,19
9	Запас фінансової міцності в % до виручки від реалізації	3,83	9,89	12,15

Отже, в 1 кварталі 2022 року підприємству потрібно було реалізувати продукцію на суму 1186,86 тис., щоб покрити всі витрати, при цьому прибуток = 0. В дійсності виручка від реалізації склала 1234,2 тис. грн., запас фінансової міцності склав 47,34 тис. грн., або 3,83%. Також у 2 кварталі 2022 року підприємству потрібно було реалізувати продукцію на суму 1098,5 тис. грн., щоб покрити всі витрати, при цьому прибуток = 0. В дійсності виручка від реалізації склала 1219,1 тис. грн., запас фінансової міцності склав 120,6 тис. грн., або 9,89%. Це пояснюється зменшенням змінних витрат на підприємстві. В 3 кварталі 2022 року ситуація склалась наступна

підприємству потрібно було реалізувати продукцію на суму 1338,61 тис. грн., щоб покрити всі витрати, при цьому прибуток буде = 0. В дійсності виручка від реалізації склала 1523,8 тис. грн., запас фінансової міцності склав 185,19 тис. грн., або 12,5% або на 3,17 % більше, ніж в 2 кварталі 2022 року. Запас фінансової міцності є позитивним значенням і в динаміці зростає, оскільки показник являється важливим індикатором фінансової стійкості підприємства. Проаналізуємо графічним способом визначення порогу рентабельності (точку беззбитковості) на 3 квартал 2022 року, щоб спрогнозувати яка буде виручка і який прибуток при заданій точці беззбитковості (Рисунок 3.3).

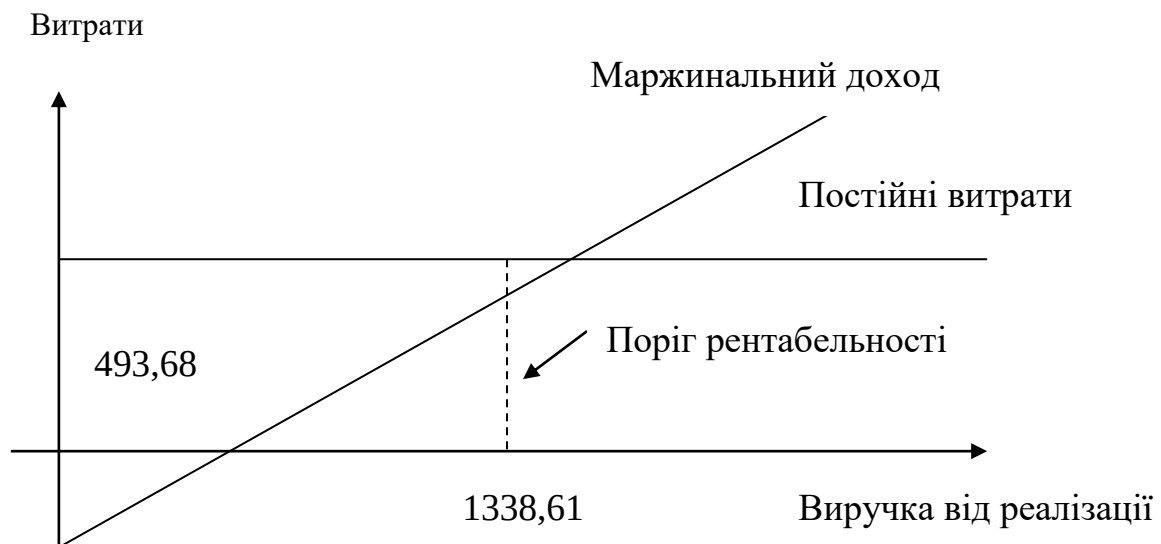


Рисунок 3.3 – Визначення точки беззбитковості для виробництва хлібобулочних, здобних, кондитерських виробів та короваїв у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» за 3 квартал 2022 року

З Рисунок 3.3 можна наочно побачити отримані в рамках CVP-аналізу значення, зокрема порога рентабельності, лівіше від кривої якого функціонування ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» буде збитковим.

Щоб спланувати прибуток підприємства пропонується використовувати поняття «операційний важіль». Дія операційного важеля проявляється в тому, що будь – яка зміна виручки від реалізації продукції

призводить до більшої або меншої зміни прибутку. Цей ефект зумовлений різним ступенем впливу динаміки постійних і змінних витрат на формування фінансових результатів при зміні обсягу виробництва. Чим більшим є рівень постійних витрат, тим більшою є сила операційного важеля.

$$\text{Сила впливу операційного важеля} = \frac{\text{маржинальний дохід}}{\text{прибуток}} \quad (3.4)$$

Маржинальний прибуток представляє собою різницю між виручкою від реалізації і змінними витратами. Цей показник в економічній літературі визначається також як сума покриття.

$$\text{Сила впливу операційного важеля} = \frac{561,98}{68,3} = 8,22 \text{ тис. грн}$$

Це означає, що при можливому збільшенні виручки від реалізації, припустимо на 3%, прибуток збільшиться на $3\% * 8,22 = 24,66$ тис. грн.; при зниженні виручки від реалізації на 10% прибуток зменшиться на $10\% * 8,22 = 82,2$ тис. грн., а збільшення виручки припустимо на 9,1% дасть приріст прибутку на 74,8 тис. грн. Шукаючи можливості збільшення прибутку, слід перевіряти вплив на його приріст не тільки змінних, але і постійних витрат. Оскільки кожен аналізований рік зростає прибуток підприємства доцільно проаналізувати основні напрями застосування аналізу беззбитковості для прогнозування прибутку. Інструментарій аналізу беззбитковості дозволяє дати відповіді на наступні питання:

1) який обсяг реалізації має бути за умов при залишенні рівня порога рентабельності 1338,61 тис. грн. за умов отримання конкретного прибутку (на 15% більше ніж в 3 кварталі 2022 року). Для відповіді на це питання потрібний обсяг реалізації визначається за формулою:

$$Q = \text{рівень беззбитковості} + \frac{\text{Плановий прибуток}}{\text{Маржинальний дохід}}, \text{ де:} \quad (3.5)$$

$$Q - \text{плановий обсяг реалізації} \quad Q = 1338,61 + \frac{78,5}{561,98} = 1869,83 \text{ тис. грн.}$$

Відповідно підприємство буде отримувати прибуток поза рівнем прибутковості.

2) який прибуток отримає підприємство за відповідних рівнів реалізації і точки безбитковості. Кожна наступна одиниця продукції поза рівнем безбитковості буде приносити підприємству прибуток у розмірі одиничного прибутку покриття.

$$Pr = (\text{плановий обсяг продажу} - \text{рівень безбитковості}) * \text{маржинальний дохід} \quad (3.6)$$

Pr = очікуваний прибуток

$$Pr = (1869,83 - 1338,61) * 561,98 = 298,535 \text{ тис. грн.}$$

Отже, обґрунтування заходів підвищення прибутковості на основі використання CVP-аналізу показує, що плановий прибуток за окремими видами продукції у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» складе 298,53 тис. грн., що на 230,235 тис. грн. більше базового (за 3 квартал 2022 року). Оскільки CVP-аналіз – це метод виявлення оптимального розподілу ресурсів за видами операційної діяльності і видами продукції з метою прийняття управлінських рішень з погляду вибору, його доцільно застосовувати не тільки при плануванні і прогнозуванні прибутку, а й використовувати для оптимізації структури витрат, що дасть можливість ефективно управляти фінансово – господарською діяльністю підприємства.

ВИСНОВКИ

В результаті написання кваліфікаційної роботи можна зробити наступні висновки:

1. Економічні витрати будь - якого ресурсу обраного для виробництва продукції дорівнюють його вартості при найкращому із всіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлено обмеженістю ресурсів у порівнянні з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору витрати - це тільки конкретні витрати ресурсів. Дане тлумачення базується на ресурсному розумінні природи господарства, не беручи до уваги інші аспекти. В основу класифікації витрат в управлінському обліку покладено принцип: різні витрати для різних цілей, тобто мета, з якою здійснюють класифікацію, визначає її методику та склад окремих груп витрат.

2. Сучасні методи управління і контролю за витратами підприємства характеризуються різноманітністю, наявністю декількох методик використання окремого методу як у межах підприємства, так і галузі, а також можна виділити тісний взаємозв'язок, перш за все, між функціями управління та методами управління. До головних специфічних методів контролінгу належать такі: вартісний аналіз; факторний аналіз відхилень; аналіз точки беззбитковості; СОФТ-аналіз (аналіз сильних та слабких місць); АВС-аналіз; Нуль-базис бюджетування.

3. Специфіка управлінського обліку як складової частини контролінгу витрат на підприємствах хлібобулочної промисловості особливо просліджується у групуванні й обліку витрат, пов'язаних із випуском і реалізацією продукції. Контроль в його сучасному вигляді однозначно і повністю заперечує необхідність планування й обліку всіх витрат, доцільність калькулювання за повною собівартістю. Він базується на системі «директ-костинг», яка визначає реальну вартість товарів і послуг незалежно від умовно-постійних витрат (витрати на утримання апарату управління,

експлуатаційні витрати та ін.). Витрати групуються і враховуються за видами продукції та структурними підрозділами, які несуть витрати. Рівень доходу допомагає менеджеру вирішити, який вид діяльності варто розвивати.

4. Об'єктом дослідження є Публічне акціонерне товариство «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ», яке знаходиться у м. Бориспіль Київської області. Організація управління витратами у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» передбачає здійснення наступних заходів: організувати облік витрат у відповідності до підрозділів; аналізувати структуру витрат та її вплив на результати діяльності підприємства; приймати обґрунтовані управлінські рішення; планувати рівень витрат; планувати прибуток з урахуванням обсягів здійснюваних витрат та змін у ринковому середовищі; формувати дієву систему мотивації працівників до контролю та зменшення витрат; контролювати рівень витрат та вживати заходи для їх зменшення.

5. В управлінні витратами досліджуваного підприємства задіяні наступні підрозділи та посадові особи: дирекція на чолі з генеральним директором; заступник генерального директора; заступник генерального директора з будівництва та інфраструктури; комерційний директор; виробничий відділ на чолі з директором з виробництва; відділ бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером; начальник відділу продаж; менеджери з продажів; відділ закупівель та матеріально-технічного забезпечення; керівник фірмового магазину хлібозаводу; служба охорони; завідуючий господарським відділом; начальник відділу інформаційних систем; офіс-менеджер; юрист.

6. Протягом досліджуваного періоду у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» відбувалось зростання витрат діяльності, головним чином через зростання вартості сировини, матеріалів, заробітної плати, енергетичних ресурсів та інших матеріалів, які використовуються у діяльності. Витрати на 1 грн. виробленої продукції в 2020 р. – 0,952 грн.; в 2021 р. – 0,955 грн.; в 2022 р. – 0,97 грн. Зростання витрат на 1 грн.

виробленої продукції становило у 2021 р. – 0,003 грн., а у 2022 р. – 0,015 грн. у структурі витрат підприємства найбільшу питому вагу займають витрати на сировину та матеріали (52,6% у 2020 р., 48,7% у 2021 р., 49,2% у 2022 р.), наступними за питомою вагою в середньому на рівні 12,8% є загальновиробничі витрати, за ними з приблизно рівними частками на рівні 11,5% у структурі витрат займають місце витрати на збут і заробітна плата.

7. З проведеного аналізу витрат встановлено, що найбільшу питому вагу у собівартості продукції ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» має борошно, інша необхідна сировина, пакувальні матеріали, витрати на заробітну плату, загальновиробничі витрати та витрати на збут. Тому керівництву потрібно звертати увагу під час оплати вартості сировини та матеріалів на відповідність їх ціни та якості, оскільки високі ціни можуть значно підвищити собівартість продукції ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ», але низька якість знизить їх конкурентоспроможність. Також потрібно, щоб витрати на заробітну плату, загальновиробничі витрати та витрати на збут були оптимальними, оскільки вони прямо не відносяться до покращення продукції, але мають значний тиск на собівартість, а отже ефективність виробництва продукції.

8. Для досліджуваного підприємства під час здійснення контролінгу витрат потрібно звертати більше уваги на ті види продукції, витрати на виробництво яких є найбільшими. Так, витрати на виробництво на виробництво булочок «Дитячі» та пиріжків «Малятко» є невеликими, тому вони не зможуть значно вплинути на результати діяльності підприємства. Контролінг витрат повинен бути зорієнтованим на традиційну продукцію.

9. АВС-аналіз витрат підприємства було здійснено по основних операціях на ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ»: закупівля сировини; транспортування сировини від посередника до місця її переробки та приведення до готового вигляду; виробництво продукції; реалізація продукції споживачам. В результаті проведеного аналізу встановлено, що на досліджуваному підприємстві найбільшу частину витрат на визначення

остаточної вартості товару займають витрати на виробництво продукції та витрати на закупівлю сировини, які можна віднести до групи А. До групи В за методом ABC-аналізу витрат потрапляють витрати на доставку сировини від посередника на виробничі потужності ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» та витрати на реалізацію продукцію кінцевим споживачам.

10. Для вдосконалення організації контролінгу витрат підприємства пропонується впровадити графік документообігу, що передбачає: визначення складу вхідних і вихідних документів; маршрутизацію документопотоку; аналіз якості організації документообігу. Така структуризація обумовлена підходом до визначення документообігу як системи декількох аналітичних елементів: маршруту, документопотоку та інформаційного об'єкта.

11. З метою вдосконалення організаційно-економічного механізму управління витратами у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» та забезпечення реалізації фінансової стратегії пропонується організація відділу контролінгу, який забезпечить інформаційний інструментарій прийняття рішень в стратегічно ключових сферах функціонування підприємства, підвищить упорядкованість інформації для аналізу і управління витратами підприємства. Вартість впровадження відділу контролінгу в розрахунку на рік становитиме 279,5 тис. грн., але за рахунок роботи фахівців відділу буде досягатись раціоналізація витрат підприємства та створюватимуться передумови для їх оптимального формування.

12. Розрахунок витрат на виробництво нової продукції у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» на основі вдосконаленої методики їх планування, виробничі витрати у розрахунку на 1 тонну повинні скласти 4088,34 грн., а повні витрати – 4517, 34 грн. Це досить високий показник, але хлібобулочні вироби відносяться до соціально важливих товарів і тому не можна планувати високу їх ефективність виробництва. На основі встановленої планової ціни прибуток у розрахунку на 1 тонну повинен скласти 551,56 грн. або 91062,6 грн. на весь вироблений обсяг.

Запропонована форма плану не є складною, але такий розрахунок можна провести по всіх видах продукції, на основі чого буде зрозуміло які статті витрат потрібно контролювати найбільше, щоб знизити собівартість та забезпечити рентабельне виробництво продукції підприємства.

13. Для оцінки запропонованого заходу на показники діяльності підприємства було здійснено відповідні розрахунки. Термін окупності капітальних вкладень повинен скласти 0,58 року або 7 місяців. При цьому, внаслідок реалізації запропонованих заходів обсяг збуту хлібозаводу збільшиться на 165,1 т (або на 0,49 %), а у вартісному виразі – на 835,4 тис. грн. і складе 75057 тис. грн. Повні витрати зростуть на 746,25 тис. грн. (або на 1,08 %), операційний прибуток зросте на 1,18%, а чистий прибуток зросте на 74,7 тис. грн. і складе 2188,9 тис. грн. Таким чином, основні показники діяльності підприємства покращаться, тому запропоновані заходи можна рекомендувати до впровадження.

14. Обґрунтування заходів підвищення прибутковості на основі використання CVP-аналізу показало, що плановий прибуток за окремими видами продукції у ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ» складе 298,53 тис. грн., що на 230,235 тис. грн. більше базового (за 3 квартал 2022 року). Оскільки CVP– аналіз – це метод виявлення оптимального розподілу ресурсів за видами операційної діяльності і видами продукції з метою прийняття управлінських рішень з погляду вибору, його доцільно застосовувати не тільки при плануванні і прогнозуванні прибутку, а й використовувати для оптимізації структури витрат, що дасть можливість ефективно управляти фінансово – господарською діяльністю підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адонін С. В., Калашнікова Ю. М. Фінансовий контролінг у системі управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2022. № 2. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2_2022/99.pdf. (Дата звернення: 15.12.2022).
2. Аксентюк М.М. Роль контролера в управлінській діяльності. *Актуальні проблеми економіки*. 2019. № 9. С. 187–191.
3. Бабяк Н. Д., Іванюк К. Б. CVP-аналіз: традиційний та управлінський підходи. *Бізнес Інформ*. 2015. № 8. С. 272 – 276.
4. Бабяк Н. Д. Паскалова А. Г. Збалансована система показників в оцінці ефективності управління витратами молокопереробного підприємства. *Інноваційна економіка*. 2015. № 4 (59). С. 87 – 92.
5. Бланк И.А. Словарь- справочник финансового менеджера. Изд. 3 перераб и доп. К.: «Ника – Центр», 2014. 621 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік. Житомир: ПП. «Рута». 2005. 480 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку. Навч.пос. – 4-те вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2006. 528 с.
8. Васильєва Т.А. Рябенков О.В. Використання ABC-методу в системі управління витратами промислового підприємства. *Сталий розвиток економіки*. 2014. №1. С. 181-184.
9. Вахрушина МА. Бухгалтерський управлінський облік: Навчальний посібник. ХТРЕІУ. Финстатинформ, 2007. 425 с.
10. Воробйов П., Земер Ф. Бюджетування виробничих підприємств (досвід розробки та впровадження). *Проблеми теорії і практики управління*. 2021. № 6. С.112-117.
11. Глен А. Велш. Основи фінансового обліку / Глен А. Велш, Деніел Г. Шор; [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач]. - К.: Основи, 2007. - 943 с.
12. Грещак М.Г. Управління витратами: [Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.]. КНЕУ, 2002. 131 с.

- 13.Гриньова В.М. Функціонально-вартісний аналіз в інноваційній діяльності підприємства: монографія. Видавничий дім „ИНЖЕК”, 2018. 128 с.
- 14.Гудима О.В. Системи обліку витрат на виробництво та їх характеристика. *Держава та регіони*. №2. 2014. С. 47–49.
- 15.Гордієнко Л.П. Застосування традиційних методів обліку та калькулювання витрат незавершеного виробництва в Україні. *Фінанси, облік і аудит*. Вип. 17. 2022. – С. 273-279.
- 16.Губарик О.М. Модифікація методології обліку витрат і калькулювання собівартості нових (інноваційних) продуктів [Електронний ресурс] / О.М. Губарик. Режим доступу: <http://www.confcontact.com>.
- 17.Давидович І.С. Управління витратами. Навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2008. 320 с.
- 18.Дрозд І.К. Єдність зовнішнього та внутрішнього контролю. *Фінанси України*. 2014. № 3. С. 135–140.
- 19.Економічний словник [уклад. Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Завадський]. К.: Кондор, 2007. 358 с.
- 20.Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства [Костенко Т.Д., Підгора С.О., Рижиков В.С., Панков В.А., Герасимов А.А., Ровенська В.В.]. К.: Центр навчальної літератури, 2005. 400 с.
21. Здобувач А., Томчук В.В. Бізнес-перспектива використання інформаційних технологій при реалізації ERP-проекту на підприємстві. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2014. № 24.7. С. 344-350.
22. Ілляшенко Т.О., Ілляшенко К.В., Скобенко М.В. Бюджетування як напрямок удосконалення системи управління діяльністю підприємств. *Вісник СумДУ. Серія «Економіка»*. 2012. №3. С. 36-44.
- 23.Івахів Ю. Спільник І. Метод АВС-аналізу: доцільність застосування. *Економічний аналіз*. Вип. 3 (19). 2014. С. 19-27.
24. Каленич І. С. Економічна сутність витрат і собівартості продукції. *Бізнес Інформ*. 2019. № 11. С. 241 – 246.
25. Коваль Н. О., Буряченко О. В., Ткачук Л. М. Стратегічний фінансовий

- контролінг як інструмент запобігання банкрутства. *Ефективна економіка*. 2022. № 1. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2022/75.pdf (Дата звернення: 15.05.2023).
26. Коробка С. В. Теоретичні аспекти впровадження контролінгу в систему управління підприємством. *Таврійський науковий вісник. Економіка*. 2021. № 5. С. 65 – 71.
 27. Ковтун С., Ткачук Н., Савлук С. Управління затратами. Х.: Фактор, 2013. 272 с.
 28. Кірейцев Г.Г., Нехай В.А. Обліково-аналітична система сільсько-господарського підприємства в умовах антикризового управління. *Облік і фінанси АПК*. 2014. №3. С. 17-29.
 29. Крушельницька О.В. Управління витратами. Навчальний посібник. Житомир, ЖДТУ, 2012. 196 с.
 30. Кулішов В.В. Економіка підприємства: теорія і практика. Навчальний посібник. К.: Ніка - Центр, Ельга, 2012. 216 с.
 31. Ляшко К. М. Контролінг витрат та його роль у прийнятті фінансових рішень. *Тренди та перспективи розвитку мультидисциплінарних досліджень. Молодіжна наукова ліга*. 2022. С. 32–34.
 32. Мамішев А. Зміст і призначення контролю в механізмі управління. *Економіка. Фінанси. Право*. 2022. № 3. С. 5–10.
 33. Мандрика О.В. Методи обліку витрат та калькуляції собівартості продукції. *Проблеми матеріальної культури. Економічні науки*. №154. 2021. С. 45-47.
 34. Марченко Д.М., Яровенко Г.М. Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємств. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 12. С. 163–171.
 35. Мельник Л.Г. Карінцева О.І. Економіка підприємства. Навч. Посібник. Суми: ВТД "Університетська книга", 2014. 651 с.
 36. Нетикша О. Організація служби внутрішнього аудиту та її роботи на підприємстві. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2022. №7. С.61–64.

37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (Дата звернення: 14.03.2023).
38. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (Дата звернення: 14.03.2023).
39. Оніщенко М. Л., Дутченко О. О., Котюк Р. В. Теоретичні аспекти контролінгу в системі управління підприємством. *Вісник СумДУ. Економіка*. 2020. № 4. С. 15 – 20.
40. Онешко С. В., Кульча Є. І. Практичне застосування оперативних методів контролінгу в діяльності стивідорної компанії. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2019. № 6 (74). С.99 – 107.
- 41.Осипенкове О.П. Управлінський облік. [Навчальний посібник]. М.: Іспит, 2013. - 397с.
- 42.Оксанич О.Є. Оптимізація витрат, пов'язаних з виникненням надзвичайних ситуацій. *Вісник Львівського державного інституту новітніх технологій та управління*. Вісник №2. Серія «Економічні науки». 2014. С. 81-89.
- 43.Панасюк В. Управління витратами виробництва. Навч. Посібник. Тернопіль : «Економічна думка», 2011. 118 с.
- 44.Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект. Навчальний посібник. Тернопіль : Астон, 2013. 288 с.
- 45.Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: Монографія. К. : УБС НБУ, 2012. 219с.
- 46.Петрусевич Н.Ю. Особливості інституціонального розвитку контролінгу в Україні. *Економіка: проблеми теорії та практики*. Випуск № 187.2022. С.866-874.
- 47.Пилипенко О.О. Управління витратами на сучасних підприємствах. *Формування ринкових відносин*. №12. 2013. С. 8–9.

- 48.Пушкар М.С. Контролінг - інформаційна підсистема стратегічного менеджменту. Тернопіль: Карт-бланш, 2012, 370 с.
- 49.Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учебное пособие / Г.В. Савицкая. – 4-е изд., перераб. и доп. – Минск : Новое знание, 2008. 688 с.
- 50.Скрипник М.І. АВС-калькулювання [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_3/38.pdf. – 03.02.2023.
- 51.Скрипник М.І. Особливості калькулювання собівартості продукції з використанням «директ-костингу». *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку*. 2018. Вип. 1. С. 263-272.
- 52.Скрипник М.І. Життєвий цикл і методи калькулювання за стадіями. *Вісник ЖДТУ*. 2014. №1(51). С. 8-11.
- 53.Славников Д.В. Target costing как метод целевого стратегического управления затратами [Електронний ресурс] / Д.В. Славников. – Режим доступу: <http://www.mevriz.ru/articles/2005/6/3939.html>
- 54.Стефанюк І.Б. Фінансово-господарський контроль в системі управління фінансами. *Економіка. Фінанси. Право*. 2014. № 3. С. 16–18.
- 55.Стефанюк І.Б. Поняття, сутність і причини виникнення контролінгу. *Фінанси України*. 2014. № 2. С. 146–153.
- 56.Стадник В.В., Йохна М.А. Менеджмент: Посібник. / В.В.Стадник, М.А. Йохна – К.: Академвидав, 2018. 464 с.
- 57.Соколов А.Д. Стратегія і контролінг в системі внутрішнього економічного механізму підприємства *Економіка. Фінанси. Право*. №11. 2013. С. 25-34.
58. Сабліна Н. В Контролінг управління витратами і його роль в ухваленні фінансових рішень. URL: <http://eprints.kname.edu.ua/57758/1/%D0%9A%D0%9E%D0%9D%D0%A4%D0%95%D0%A0%D0%95%D0%9D%D0%A6%D0%98%D0%AF%20%D0%A2%D0%95%D0%97%D0%98%D0%A1%D0%AB%202020%281%29-183-187.pdf>. (Дата звернення: 12.04.2023).

- 59.Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. К. : Арлета, 2012. 1080 с.
- 60.Томілова Н.О. Особливості застосування методів обліку витрат в кормо виробництві. *Вісник ЖДТУ*. №1(55). 20120. С. 165-168.
- 61.Тлущкевич Н.В. Облік витрат та калькулювання собівартості в сільському господарстві: теорія, методика, практика. *Економічний форум*. Вип. 1. 2023. С. 372-382.
- 62.Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства: навч. Посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2011. 120 с.
- 63.Управління затратами підприємства : монографія / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлап'юнов, Г. А. Макухін. – К. : Лібра, 2012. – 320 с.
64. Управлінський контролінг : кол. монографія / Г. О. Швиданенко, О. Б. Бутнік-Сіверський, І. А. Павленко та ін.; за заг. ред. Г. О. Швиданенко. Київ : КНЕУ, 2015. 156 с.
65. Терещенко О. О., Баб'як Н. Д. Фінансовий контролінг : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2013. 407 с.
- 66.Хорнгрен Ч. Управленческий учет. / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. СПб.: Питер, 2007. – 1008 с.
- 67.Хэл Р. Вэриан. Развитие экономических систем под влиянием мировых кризисов / Хэл Р. Вэриан. - М.: ЮНИТИ, 2014. - 365 с.
- 68.Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посіб. / Цал- Цалко Ю.С. - Житомир: ЖІТІ, 2012. - 600 с.
- 69.Цигилик І.І. Внутрішній економічний механізм підприємства: навчальний посібник / І.І. Цигилик - Івано-Франківськ. ІМЕ, - 2011. - 104с.
- 70.Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч.ІІ: Монографія. / Череп А.В. – 2-вид. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2012. – 360с.
- 71.Шанк Дж. Стратегічне управління витратами. Бізнес-Мікро, 2012. 388с.
- 72.Шим Дж. К. Методи управління вартістю і аналізу витрат. Філін, 2013. - 344с.

- 73.Шпикуляк О.Г. Інститут витрат в економічній теорії і практиці. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси» 3б. наук. праць. Вип. 5(20), част. 1. Редкол.: відп. ред. д.е.н., проф. Герасимчук В.В. Луцьк, 2022. 367 с.
- 74.Ясінська А.І. Місце стратегічного управління витратами у системі стратегічного менеджменту підприємства. Науковий вісник, вип. 17.6. 2012. № 5. С. 45-52.
- 75.Яровенко Г.М. Застосування теорії ігор при побудові моделі фінансового контролю. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. №11. С. 156–163.
- 76.Arena M. ABC, Balanced Scorecard, EVA™ : an empirical study on the adoption of innovative management accounting techniques / M. Arena, G. Azzone. // *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*. – 2012. – №3. – Volume 2. – P. 206-225.
- 77.Dinca M. S. Integrating the ABC method of costs calculation and cash value added [Електронний ресурс] / M. S. Dinca, G. Dinca. – Режим доступу: <http://anale.feaa.uaic.ro/anale/resurse/fin6dinca.pdf>. – 03.02.2013.
- 78.Hubbell W. A Case Study in Economic Value Added and Activities-Based Management / W. Hubbell // *Journal of Cost Management*. –2011. – Summer. – P. 20-29.
- 79.Hubbell W. An integrated activity-based costing and economic value added system as an engineering management tool for manufacturers [Електронний ресурс] / W. Hubbell, N. Roztocki. – Режим доступу: http://www.offtech.com.au/abc/ABC_PDF/virginia98.pdf. – 03.02.2014.

ДОДАТОК А

Підприємство ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ»

Територія _____

Організаційно-правова форма господарювання _____

Вид економічної діяльності _____

Середня кількість працівників¹ _____

Адреса, телефон _____

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

за КОАТУУ

за КОПФГ

за КВЕД

КОДИ		
		01

Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма N 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)

Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):

за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

за міжнародними стандартами фінансової звітності

Баланс (Звіт про фінансовий стан)

на _____ 2022 р.

Форма № 1 Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001	22,4	22,4
накопичена амортизація	1002	22,0	22,4
Незавершені капітальні інвестиції	1005	0,0	0,0
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011	20838,5	19939,6
знос	1012	8265,0	8558,3
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	12573,9	11381,3
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	2256,9	2824,0
Готова продукція	1105	115,3	167,4
Товари		32,8	41,3
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1461,5	3494,2
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135	0,1	13,3
у тому числі з податку на прибуток	1136		
за виданими авансами		1576,8	1811,3
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	117,2	205,6
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	363,0	161,2
Витрати майбутніх періодів	1170	60,8	128,4
Інші оборотні активи	1190	78,7	71,5
Усього за розділом II	1195	6002,3	8789,8
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		

Баланс	1300	18637,0	20299,5
Пасив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	1466,8	1466,8
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410	8218,4	8875,0
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	1343,2	2671,3
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495	11028,4	13013,1
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	162,9	105,2
Забезпечення виплат персоналу	1505	1008,1	767,5
Довгострокові кредити банків	1510	250,0	0,0
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	1595	1421	872,7
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	1200,0	1571,8
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	1789,7	1723,4
розрахунками з бюджетом	1620	1077,5	626,0
у тому числі з податку на прибуток	1621		
з одержаних авансів	1622	460,9	414,7
з позабюджетних платежів	1623	18,0	23,6
розрахунками зі страхування	1625	421,2	507,4
розрахунками з оплати праці	1630	988,0	1161,1
Поточні забезпечення	1660	43,2	48,0
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	189,1	337,7
Усього за розділом III	1695	6187,6	6413,7
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900	18637,0	20299,5

Керівник

Головний бухгалтер

¹ Визначається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

ДОДАТОК Б

Підприємство ТОВ «БОРИСПІЛЬСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ»
(найменування)

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ		
		01
01878348		

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за _____ 2022 р.

Форма № 2 Код за ДКУД

1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	77221,6	64703,4
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	60450,3	50150,4
Валовий: прибуток	2090	16771,3	14553,0
збиток	2095		
Інші операційні доходи	2120	494,4	246,0
Адміністративні витрати	2130	5047,2	3895,7
Витрати на збут	2150	9131,2	7655,0
Інші операційні витрати	2180	1602,6	1390,1
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	1484,7	1858,2
збиток	2195		
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220	0,1	0,1
Інші доходи	2240	2599,3	56,8
Фінансові витрати	2250	141,0	174,2
Втрати від участі в капіталі	2255		
Інші витрати	2270	950,8	80,8
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	2992,3	1660,1
збиток	2295		
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	878,1	704,5
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	2114,2	955,6
збиток	2355		

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465		

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	32740,2	41456,1
Витрати на оплату праці	2505	17284,4	19564,9
Відрахування на соціальні заходи	2510	6412,3	7324,2
Амортизація	2515	1153,5	1229,9
Інші операційні витрати	2520	5500,8	6656,2
Разом	2550	63091,2	76231,3

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник

Головний бухгалтер