

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

факультет фінансів

кафедра корпоративних фінансів і контролінгу

ОСВІТНЬО—ПРОФЕСІЙНА

Фінансовий менеджмент і контролінг

ПРОГРАМА

Галузь знань

07 Управління та адміністрування

Спеціальність

072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Форма навчання: очна

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

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

здобувача: Савченка Дмитрія Олексійовича

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент,
Ушеренко Світлана Василівна

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

Завідувач кафедри: д.е.н., проф. Терещенко О.О.

Київ 2023

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО—МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛІНГУ	
ВИТРАТ ТА ЙОГО РОЛІ У ПРИЙНЯТТІ ФІНАНСОВИХ РІШЕНЬ	6
1.1. Поняття, мета та завдання контролінгу витрат	6
1.2. Сутність і місце контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства	13
1.3. Методика, інструментарій та організаційно-економічний механізм контролінгу витрат	19
РОЗДІЛ 2. ДІАГНОСТИКА ОСОБЛИВОСТЕЙ КОНТРОЛІНГУ	
ВИТРАТ У СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА.....	25
2.1. Загальна характеристика фінансово—господарської діяльності підприємства	25
2.2. Організація контролінгу витрат на підприємстві.....	45
2.3. Дослідження ефективності системи контролінгу витрат на підприємстві	50
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ПОКРАЩЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ	
ПІДПРИЄМСТВА	61
3.1. Обґрунтування пропозицій нормування витрат.....	61
3.2. Удосконалення організаційно-економічного механізму контролінгу витрат на підприємстві.....	68
3.3. Прогноз фінансово-економічних показників внаслідок реалізації запропонованих заходів	77
ВИСНОВКИ	90
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	95
ДОДАТКИ.....	1

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасне становище українських підприємств характеризується складністю, обмеженими ресурсами та нестабільністю зовнішнього середовища. Щоб забезпечити ефективний розвиток, промислові підприємства повинні вдосконалювати управління, зокрема контроль над витратами. Застосування сучасних інструментів контролінгу є важливим способом підвищення прибутковості та адаптації до змін у бізнес-середовищі. Контролінг витрат не повинен розглядатися виключно як фінансова функція, але й як стратегічний інструмент у фінансовому плануванні та досяганні стратегічних цілей підприємства. Ефективна система контролінгу витрат може сприяти підвищенню прибутковості та зростанню конкурентоспроможності, а також впливати на корпоративне управління та розвиток стійких стратегій.

Окрім того, урахування соціальних та екологічних аспектів у контролінгу витрат відкриває можливості для покращення корпоративної відповідальності та сприяє сталому розвитку бізнесу. Такий комплексний підхід до теми не лише враховує фінансові аспекти, але й віддзеркалює сучасні вимоги до управління витратами, що робить цю тему вкрай важливою та перспективною для подальших досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Контролінг як сучасна управлінська концепція є предметом наукових досліджень багатьох вчених. Значним є внесок у дослідження проблем організаційно-економічних механізмів контролінгу витратам в системі корпоративного управління, теоретико—методологічних аспектів управління витратами та розробки концептуальних засад фінансового контролю. Вагомий внесок у розвиток концептуальних засад фінансового контролю зробили такі вчені, як Терещенко О.О., Грешак М.Г., Котлюба О.С., Давидович І.Є., Дерев'янка С.І.,

Муратов А.С., Деменіна О.М., Грінченко А.В., Савицька О.М. Розроблено концептуальні засади фінансового менеджменту.

Питання методичного інструментарію управління витратами потребує подальшого дослідження та вивчення і постійного розвитку різних методичних підходів до аналізу та оцінки ефективності управління витратами в системах менеджменту.

Це підтверджує актуальність теми, обраної для даного дослідження.

Мета дослідження. Розробка рекомендацій для прийняття ефективних фінансових рішень для покращення діяльності підприємства за використання контролінгу витрат.

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

1. Вивчити теоретико-методичні засади контролінгу витрат та його ролі у прийнятті фінансових рішень.
2. Охарактеризувати сутність і місце контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства.
3. Ознайомитися з методикою, інструментарієм та організаційно-економічним механізмом контролінгу витрат.
4. Охарактеризувати загальну фінансово-господарську діяльність підприємства.
5. Здійснити аналіз організаційного механізму контролінгу витрат на підприємстві.
6. Здійснити аналіз ефективності системи контролінгу на підприємстві ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар».
7. Розробити пропозиції нормування витрат на підприємстві.
8. Охарактеризувати пропозиції щодо удосконалення організаційно-економічного механізму контролінгу витрат.
9. Визначити вплив на фінансово-економічні показники внаслідок реалізації запропонованих заходів.

Об’єкт дослідження: процес контролінгу витрат та його роль у прийнятті фінансових рішень на ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар».

Предмет дослідження – механізм контролінгу витрат у процесі прийняття фінансових рішень.

Методика дослідження. У процесі виконання дипломної роботи були використані наступні методи: економічного та фінансового аналізу, статистики, графічний, групування, економіко—статистичні, методи аналізу та синтезу, методи узагальнення результатів дослідження. Табличний і графічний методи використовувалися для візуалізації теоретичних і практичних результатів дослідження. Методи статистичного та економічного аналізу використовувалися для дослідження ефективності системи контролінгу витрат.

Теоретичною і методологічною базою для написання даної дипломної роботи стали праці вітчизняних та зарубіжних науковців, монографічні видання, публікації в наукових періодичних виданнях та електронні ресурси.

Інформаційна база дослідження. Під час дослідження були використані результати наукових досліджень з питань контролінгу витрат вітчизняних та зарубіжних науковців, нормативно-правові документи з наведеного питання, звітність ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар».

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури та додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО—МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ ТА ЙОГО РОЛІ У ПРИЙНЯТТІ ФІНАНСОВИХ РІШЕНЬ

1.1. Поняття, мета та завдання контролінгу витрат

Сьогодні багато експертів в Україні та за кордоном активно працюють над удосконаленням систем контролю на підприємствах. Контроль стає особливо цікавим для власників та керівників компаній, які мають амбіції досягти довготривалого успіху. Його важливість полягає в забезпеченні інформаційно-аналітичної підтримки для управління в умовах нестабільного економічного середовища. Зацікавленість в цьому питанні також виникає через можливість вчасного виявлення та аналізу "слабких сигналів" внутрішніх і зовнішніх процесів. Це дозволяє розробити стратегії адаптації компанії до майбутніх змін, захистити її від можливих втрат і негативних наслідків.

Сьогодні контролінг є однією з найактуальніших управлінських концепцій, яка здатна радикально підвищити ефективність діяльності організації. Водночас, існують різні підходи до визначення терміну "контролінг". Багато авторів розглядають цю категорію в досить вузьких рамках, наприклад, як "сукупність прийомів, спрямованих на вдосконалення облікової політики та управлінської практики підприємства на основі фінансових критеріїв для успішного функціонування підприємства [2, ст.87]

Також важливо визнати, що контролінг вважається найсуттєвішою функцією, яка підтримує систему управління. Ця функція тісно пов'язана з процесами планування та визначення цілей, збором і аналізом внутрішньої та зовнішньої інформації, управлінням поставленими завданнями, координацією та здійсненням контролю.

Система контролінгу є механізмом, спрямованим на узгоджену контрольну діяльність у сфері фінансової діяльності підприємства. Її головним завданням є своєчасне виявлення негативних явищ у фінансово-господарському житті компанії та визначення найбільш пріоритетних напрямків управлінської стратегії підприємства. Система контролінгу передбачає оперативне виявлення розходжень між фактичними та очікуваними показниками діяльності підприємства, а також ухвалення управлінських контрольних рішень для нормалізації ситуації.

Багато науковців сходяться у думці щодо системи контролінгу та дають визначення як системі, яка управляє досягненням кінцевих результатів діяльності підприємства та забезпечує "виживання" підприємства на етапі стратегічного і тактичного управління.

Системи контролінгу — це радикально нова концепція інформації та управління. Її можна визначити як систему обліку та аналізу, яка інтегрує елементи обліку, управління та контролю. Вона також забезпечує стратегічне управління процесами, які дозволяють компанії досягати своїх цілей і результатів, стверджує Атамас П.Й. [47, ст.440]

Більшість експертів сходяться на думці, що кінцева мета контролю є похідною від цілей компанії і полягає в оптимізації її фінансових результатів.

Проте, зараз спостерігається зміна акценту в інтересах систем контролю, спрямована на динамічні бізнес-системи та бізнес-процеси. Ця тенденція пов'язана з ускладненням інформаційних потоків на підприємстві в сучасних умовах і врахуванням різних зовнішніх факторів. Створення таких систем стає необхідною умовою для динамічного зростання та сталого розвитку бізнесу підприємств, підвищення продуктивності та стратегічної конкурентоспроможності.

Контролінг, як складна система, проводить аналіз траєкторії стратегічного розвитку підприємства, враховуючи його матеріальні, вартісні та соціальні цілі. Система відстежує тенденції розвитку виробничих програм та бізнес-процесів, здійснює планування інвестиційних проектів на основі

бухгалтерського обліку та фінансової діяльності. Крім того, вона робить аналіз та управління економічними показниками, надаючи інформацію для прийняття управлінських рішень.

Концепція контролінгу належить до сфери управління та включає два ключових аспекти. З одного боку, контролінг представляє собою стратегічний підхід, спрямований на забезпечення довгострокової життєздатності бізнесу. З іншого боку, ця концепція пропонує широкий арсенал інструментів для здійснення ефективного контролю.

Служби управління відіграють ключову роль у розробці методів та прийомів управлінського обліку, планування, економічних розрахунків та забезпечення необхідною інформацією. Контролінг, як система, забезпечує необхідною інформацією щодо інвестиційних проектів та фінансової діяльності, ґрунтуючись на плануванні, обліку, аналізі та комплексному контролю економічних показників. Це надає основу для прийняття ефективних управлінських рішень.

Отже, ключовими складовими цієї системи є:

- Матеріальні, вартісні та соціальні цілі: тут елементи вказують на роль підприємства в суспільстві та визначають його ціннісну орієнтацію.
- Виробничі програми: характеристика якісних та кількісних параметрів продукції, асортименту, основних видів продукції, нових видів продукції тощо.
- Економічні процеси: вони пов'язані з циклічністю господарської діяльності, включаючи дослідження і розробки, закупівлі, виробництво, реалізацію та інвестиції.
- Фінансова діяльність: характеристика процесу отримання та раціонального використання коштів для забезпечення життєдіяльності підприємства.

- Економічні показники: числові параметри, які використовуються для вимірювання явищ і процесів у господарській діяльності підприємства.

Тобто, можна стверджувати, що контролінг є системою управління, яка використовується для досягнення організацією своєї кінцевої мети.

Для подальшого розуміння досліджуваної тематики варто наголосити, що поняття "контролінг" і «контроль» не є тотожними, хоча ставлять перед собою певною мірою схожі завдання. Порівняльна характеристику понять «контролінг» і «контроль» наведена у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 - Порівняльна характеристику понять «контролінг» і «контроль»

№ з/п	Контролінг	Контроль
1	Гнучка система обліку	Стандартизовані процедури
2	Підтримка та розвиток стратегічного потенціалу	Забезпечення очікуваного рівня показників прибутковості, платоспроможності
3	Оцінка ступеня досягнення місії підприємства, реалізації стратегії	Оцінка ефективності робіт, функцій
4	Націленість на перспективу	Ретроспективна спрямованість
5	Сприяння виживанню та адаптації підприємства, реалізації стратегії	Оптимізація співвідношення «витрати—прибуток»
6	Оперативність	Контроль кінцевих результатів
7	Випереджаючий контроль	Фіксування фактів минулих періодів
8	Контроль за системою координат	Контроль діяльності підприємства у заданій системі координат
9	Оцінка перспективних переваг	Оцінка виконання бюджету

Джерело: розроблено автором за даними [6, с.375-381]

Контроль здебільшого ретроспективний, спрямований на виявлення відхилень, проблем, помилок та прорахунків. У більшості випадків він передбачає пошук винних. Контролінг — це управління підприємством та його структурними підрозділами на перспективу для забезпечення їх ефективного функціонування в довгостроковій перспективі.

Системи контролінгу доцільні тоді, коли функції управління підприємством делеговані відділам або службам. У цьому випадку контролінг допомагає досягти максимально можливих позитивних результатів від діяльності компанії.

Основними завданнями системи контролінгу є:

- Планування (методологія та організація)
- Облік (збір та обробка інформації)
- Контроль (порівняння планових з фактичними значеннями);
- Сервісна підтримка управління (збір, обробка, інтерпретація, консультування);
- Спеціалізовані системи моніторингу (маркетинг, моніторинг змін у зовнішньому середовищі).

Видатний український науковець М.С. Пушкар [32, ст.33] представив більш конкретні управлінські завдання. Так, з точки зору планування, основними завданнями автор вважає наступні:

- 1) створення нормативної бази для прогнозування розвитку організації;
- 2) надання допомоги стратегічним планувальникам у визначенні цілей і напрямів розвитку організації
- 3) координація діяльності з планування та бюджетування;
- 4) участь у визначенні кількісних та якісних параметрів підприємства у стратегічному періоді.
- 5) участь у визначенні кількісних та якісних параметрів діяльності підприємства у стратегічному періоді
- 5) координація проміжних цілей і планів та підготовка загального стратегічного плану.

Контролінг є механізмом для безперечної підтримки та підвищення ефективності господарювання, який повинен в рамках системного підходу забезпечувати розробку та реалізацію ефективних цільових управлінських впливів на всі різноманітні умови та фактори, від яких залежить функціонування підприємства. Контролінг є ключовим інструментом для

управління ефективністю витрат і оптимізації фінансових ресурсів підприємства. Контролінг в контексті витрат є ключовим інструментом для управління витратами і оптимізації фінансових ресурсів підприємства загалом.

Дослідження в економічній літературі показують, що існують досить різні трактування поняття "управління витратами". Дослідження окремих підходів до визначення цієї категорії представлено нижче:

С.І. Дерев'янка: управління витратами є взаємопов'язаним комплексом робіт, за рахунок якого здійснюється вплив на витрати господарської діяльності підприємства, який має на меті досягти оптимального рівня витрат у всіх підсистемах підприємства [8, с. 57]

М. Г. Грещак: управління витратами є взаємопов'язаним комплексом робіт, які здійснюють коригувальну дію на витрати діяльності підприємства, з метою досягнення їх оптимального рівня (у межах допустимих відхилень) в усіх підсистемах підприємства [5, с. 131]

Н.Д. Бабяк, О.О. Терещенко: управління витратами є сукупністю заходів, спрямованих на вплив на поведінку, динаміку та структуру витрат, для сприяння їх зменшення [43, с. 206]

І. Є. Давидович: управління витратами є динамічним процесом, спрямованого на досягнення високого результату фінансово—господарської діяльності підприємства, який не зводиться лише до скорочення витрат, а поширюється на всі елементи управління [17, с. 172]

С. Ф. Голов: управління витратами є специфічною функцією управління для забезпечення планування, організації, мотивації, контролю та регулювання витрат фінансово-господарської діяльності підприємства; є принципово новою системою, яка надає можливості чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати. [46, с. 146]

В. Г. Лебедєв: управління витратами є складним, багатоаспектним та динамічним процесом, який включає управлінські дії з метою досягнення

високого результату фінансово-господарської діяльності підприємства [19, с. 50]

Це пов'язано з тим, що воно враховує відмінності у величині та часі впливу на результати діяльності підприємства.

На нашу думку, найоптимальнішим є визначення С. Ф. Голова. Це визначення виокремлює управління витратами як принципово нову систему, яка дозволяє чітко відстежувати, аналізувати та контролювати витрати, надаючи комплексний підхід до управління фінансами підприємства.

Підкреслюється, що управління витратами включає в себе ключові управлінські функції та є принципово новою системою, що підсилює його значущість у контексті досягнення високих результатів фінансово-господарської діяльності підприємства.

Управління витратами — це важливий елемент управлінського циклу, що спрямований на оптимізацію використання виробничих ресурсів загалом. Трактуювання всіх вчених близькі одні до одного, що загалом демонструють важливість управління витратами.

Також варто відзначити, що підприємства, які орієнтуються на довгострокове і постійне виживання, повинні перейти від пасивної реєстрації господарської діяльності (фінансового обліку) до системи обліку, яка надає дані для свідомого аналізу та оцінки свого становища в мінливому середовищі.

Результатом впровадження контролінгу є система, яка сприяє та забезпечує ефективність діяльності компанії, зокрема:

- прогнозування результатів діяльності;
- планування заходів щодо підвищення ефективності використання ресурсів компанії;
- отримання достовірної та своєчасної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень;
- ефективного використання податкового планування та планів податкової оптимізації (мінімізації).

Контролінг, в свою чергу, виступає не лише як елемент управлінської інформаційної системи, але й як невід'ємна частина стратегічного управління витратами на підприємстві. Управління витратами є ключовим аспектом контролінгу, оскільки визначає, як ефективно використовуються ресурси підприємства для досягнення стратегічних цілей.

Цілеспрямовані системи контролінгу, які включають управління витратами, допомагають структурувати та оптимізувати різні аспекти фінансової діяльності підприємства. Вони дозволяють ідентифікувати ключові сфери витрат, впливати на їх динаміку та структуру, щоб досягти оптимального рівня в усіх підсистемах підприємства. Управління витратами сприяє зменшенню зайвих витрат і забезпечує ефективне використання ресурсів, що, в свою чергу, сприяє досягненню стратегічних та фінансових цілей підприємства в умовах постійних змін на ринку та економічному середовищі.

Системи контролінгу дозволяють налагоджувати системи управління так, щоб максимізувати ефективність підприємства, особливо в умовах, коли "особа, котра відповідає за рішення, не є менеджером, але всі приймають рішення за допомогою менеджера". У випадках, коли менеджер не може або не хоче діяти в інтересах всієї системи, контролінг дозволяє системі приймати рішення "самостійно", незважаючи на волю та ідеї менеджера.

1.2. Сутність і місце контролінгу витрат у системі менеджменту підприємства

Система управління підприємством має різні функціональні підсистеми.

Однією з ключових підсистем автори визначають підсистему контролінгу витрат. Контролінг є системою управління фінансовим

результатом, а контролінг витрат забезпечує управління витратами. Різноманітність витрат, що виникають у процесі господарської діяльності, та необхідність створення інформаційної бази для прийняття рішень зумовили появу класифікацій витрат за різними критеріями.

Розглянувши різні підходи до класифікації витрат та узагальнивши досвід провідних дослідників, наведено характеристику найбільш поширених на практиці класифікацій витрат:

- за методами включення до собівартості (прямі та непрямі витрати);
- зв'язок з обсягами виробництва (постійні та змінні витрати);
- за відношенням до господарського процесу (накладні та основні);
- за періодом (витрати періоду, витрати на продукцію);
- за контрольованістю (контрольовані, неконтрольовані);
- за центрами відповідальності та центрами витрат (за підрозділами, відповідальними особами, видами продукції тощо);
- відповідно до доцільності (продуктивні та непродуктивні);
- відповідно до функцій управління (адміністративні, виробничі, комерційні);
- відповідно до собівартості (витрати, які включаються у собівартість, витрати, які не включаються у собівартість);
- за бізнес—планами (заплановані та незаплановані);
- відповідно до управлінських рішень (релевантні та нерелевантні);
- за реальністю здійснення (можливі, дійсні);
- за структурою (комплексні, одноелементні);
- відповідно до видів діяльності (звичайної діяльності, надзвичайної діяльності).

Розглядаючи різні підходи до класифікації витрат, можна зазначити їхню велику різноманітність та важливість для управління фінансовою діяльністю підприємства. Вибір конкретної класифікації витрат залежить від специфіки галузі, розміру підприємства та його стратегічних цілей. Однак спільним для

всіх класифікацій є їхня спрямованість на оптимізацію використання ресурсів, підвищення ефективності та досягання стійкого фінансового успіху.

Особлива концепція функціональної підсистеми управління витратами обумовлена трьома причинами: економічною природою витрат, швидкістю прийняття рішень та спеціальними знаннями.

Для того, щоб визначити, які саме витрати є об'єктом управління, необхідно зібрати необхідну інформацію.

Наступним кроком є визначення "контролінг витрат" на відміну від загальної системи "контролю". Концептуально все зрозуміло, контроль витрат пов'язаний з витратами на виробництво та реалізацію продукції (бізнесу, послуг).

Контролінг витрат і оперативний контролінг витрат спільно сприяють управлінському процесу, дозволяючи компанії забезпечити ефективність, стабільність та конкурентоспроможність в умовах змінного економічного середовища. Важливо враховувати обидві складові для досягнення комплексного та збалансованого управління витратами, але не менш важливо розуміти їх різницю.

Результати порівняння операційного контролінгу та контролінгу витрат наведені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 - Порівняльна характеристика оперативного контролінгу та контролінгу витрат

№ з/п	Характеристики	Оперативний контролінг	Контролінг витрат
1	Мета	Збільшення прибутку	Оптимізація витрат
2	Завдання	Надання керівництву інформації для прийняття управлінських рішень	Оперативне прийняття управлінських рішень з оптимізації витрат
3	Об'єкт	Доходи, витрати, прибуток	Витрати
4	Функції управління	Облік, планування, аналіз, контроль	Облік, аналіз, планування, контроль, розробка та реалізація керівних впливів
5	Повноваження	Центри інвестицій та прибутку	Центри витрат
6	Прообраз	Система управління прибутком	Методи нормативного обліку витрат, система

			«стандарт—кост»
7	Інфомрація	Інтегрована	Первинна агрегована

Джерело: розроблено автором за даними [9, с. 64-66]

Тобто, узагальнити вищесказане можна тим, що оперативний контролінг працює на короткострок., контролінг витрат – система здебільшого для здійснення та прийняття довгострокових рішень.

Основний принцип контролінгу — "роби сьогодні те, про що інші подумают лише завтра" — дозволяє використовувати новітні методи управління, значно випереджаючи конкурентів підприємства. Робота служби контролінгу допомагає приймати правильні рішення в складних і нестабільних економічних умовах і, в разі необхідності, продумує як забезпечувати виживання компанії в умовах все більш складного і динамічного ринку.

Використовуючи набір методів контролінгу в управлінні своєю повсякденною діяльністю, компанія може створити ефективну систему прийняття управлінських рішень, покликану скоротити витрати і час, що витрачаються на процес розробки, прийняття і реалізації управлінських рішень.

У складі системи (підсистеми) контролінгу, контролінг витрат є частиною єдиного цілого, має спільне завдання з відділом управління, виконує однакові функції в процесі управління та використовує спільну інформаційну базу. Ми вважаємо, він має право на повноцінне позиціонування і відокремлення від загальної корпоративної системи управління.

Сучасне бізнес-середовище, в якому працюють українські промислові підприємства, вимагає системних змін у стратегічному та операційному управлінні та посилення функцій обліку, аналізу, управління, планування та прогнозування, що пов'язано із впливом швидкозмінних факторів зовнішнього та внутрішнього бізнес-середовища. В умовах зростання складності та прискорення динамізму бізнес-середовища організації змушені

адаптуватися до наслідків жорсткої внутрішньогалузевої конкуренції, адекватно реагувати на макроекономічну кризу та запобігати виникненню внутрішніх кризових ситуацій. І їм доводиться освоювати абсолютно новий, але успішно трансформований інструмент управління господарською діяльністю.

При створенні системи контролінгу витрат слід визначити наступне:

- 1) Система контрольних показників, їх склад і рівень деталізації;
- 2) Вимоги до звітності, процедури та формат;
- 3) Розподіл відповідальності за повноту, своєчасність та достовірність інформації, що міститься у звітах про витрати.

Щоб забезпечити ефективність системи управління, насамперед необхідно визначити та класифікувати центри відповідальності бізнесу, де виникають витрати. Розробка всіх інших заходів, пов'язаних з вибором найбільш прийнятної системи управлінського обліку, встановленням методу розподілу накладних витрат, обґрунтуванням методу калькулювання собівартості продукції, так чи інакше базується на науково обґрунтованій класифікації операційних витрат.

Для забезпечення ефективності системи управління витратами необхідно ретельно визначити та класифікувати центри відповідальності в бізнесі, де відбувається витрати. Це є важливим першим кроком, що надає фундамент для подальших заходів, пов'язаних із вибором найбільш підходящої системи управлінського обліку, встановленням методів розподілу накладних витрат та обґрунтуванням методів калькулювання собівартості продукції.

Науково обґрунтована класифікація операційних витрат є визначальним елементом цього процесу. Ця класифікація дозволяє систематизувати різноманітні види витрат та точно визначити їх походження та спрямованість. Вона створює основу для розподілу витрат між різними центрами відповідальності та надає зрозумілу основу для подальших аналізів.

При управлінні витратами необхідно дотримуватися класифікацій, прийнятих у традиційному бухгалтерському обліку:

1. виробничі витрати — витрати, необхідні для виробництва продукту, роботи або послуги. Це змінні витрати, які залежать в основному від обсягу продажів.
2. основні матеріальні витрати, заробітна плата виробничого персоналу, заробітна плата виробничого персоналу та страхові внески.
3. витрати на збут, які включають транспортні витрати та маркетингові витрати на просування певних товарів і послуг.
4. загальновиробничі витрати. Загальновиробничі витрати відрізняються від виробничих тим, що вони не пов'язані з конкретними видами продукції, що продається. Вони також залежать від обсягів виробництва і необхідні для його здійснення. До таких витрат відносяться амортизація, ремонт та обслуговування будівель, споруд та виробничого обладнання, заробітна плата працівників заводу та витрати на транспортування вантажів всередині заводу.
5. адміністративні витрати — до них відносяться всі витрати, пов'язані із загальним управлінням підприємством, такі як утримання керівництва, відрядження, управління персоналом, іміджевий маркетинг та ведення діловодства
6. загальні адміністративні витрати — утримання та амортизація заводських будівель, податки, що включаються до виробничої собівартості, заробітна плата неуправлінського персоналу.

Тому, в свою чергу, завданнями контролю витрат є:

- визначення витрат на виконання основних функцій управління та розрахунок витрат окремих структурних підрозділів і підприємства в цілому
- підвищення ефективності роботи підприємства;
- розрахунок витрат на одиницю продукції;
- підготовка інформаційної бази, що дозволяє здійснювати калькулювання собівартості продукції та оцінку витрат при прийнятті вибору і рішень;

- визначення технічних методів та інструментів для контролю та вимірювання витрат;
- пошук резервів зниження витрат на всіх стадіях виробничого процесу і в усіх виробничих підрозділах підприємства;
- вибір методів розподілу витрат і проведення аналізу витрат для прийняття управлінських рішень щодо вдосконалення виробничого процесу
- розробка асортиментної та цінової політики;
- оптимізація виробничих потужностей, вибір варіантів інвестування та прогнозування обсягів виробництва і реалізації продукції.

Тільки такий підхід приносить свої плоди і сприяє значному підвищенню ефективності роботи підприємства.

1.3. Методика, інструментарій та організаційно—економічний механізм контролінгу витрат

При впровадженні системи контролінгу витрат на підприємстві необхідно вивчити досвід впровадження цієї системи на інших підприємствах та звернути увагу на типові помилки та проблеми при впровадженні такого заходу. Аналізуючи літературу, можна побачити, що існує ряд невдач, які часто трапляються через недбалість тих, хто намагається змінювати, створювати та впроваджувати системи управління на підприємствах.

Отже, необхідно визначити типові помилки, які виникають під час контролю витрат.

Помилки в розумінні суті та мети контролінгу:

1. Нерозуміння природи контролінгу, що призводить до повного заперечення філософії та концепції контролінгу

Помилки у виборі цілей:

1. некоректне формулювання основних цілей системи управління.
2. потреба та необхідність уточнення часового виміру досягнення цілей.
3. плутанина різних понять: "управлінського" (порівняння витрат і доходів за певний період часу) та "бухгалтерського" (за даними бухгалтерського обліку).
4. вибір управлінських показників, які не відповідають поставленим цілям.

Надмірне захоплення однією функцією управління:

1. зосередження лише на одній функції управління призводить до обмежень і не дає бажаного ефекту.

Надмірна або недостатня інформація:

1. велика кількість показників, які охоплюються та відстежуються службами контролю, відображається у щотижневих звітах.
2. занадто багато часу витрачається на збір та аналіз статистичних даних, що не залишає часу на перспективне мислення, виявлення причин відхилень та можливостей їх усунення.

Інші помилки:

1. орієнтація на витрати та надмірний бюджетний контроль.
2. нехтування аналізом нормативної бази та надійності організаційно-технічних процесів в компаніях.
3. відсутність аналізу доходів та ризиків.
4. виділення управлінських служб у структурах планово-економічного та фінансового секторів.

Однією з найважливіших передумов впровадження менеджменту на промислових підприємствах є дослідження та розробка систем показників управління підприємством.

У нашій роботі пропонуємо розглянути наступні показники виміру та контролю витрат для прийняття подальших управлінських рішень:

Матриця ABS (Activity-Based Costing). В контексті контролінгу витрат використовується для аналізу витрат, пов'язаних з конкретними видами

діяльностей у підприємстві. Вона дозволяє детально визначити, які процеси і функції споживають ресурси та витрати.

Кожен рядок матриці представляє конкретну діяльність, наприклад, виробництво певного продукту чи обслуговування клієнта. У стовпцях вказуються різні види витрат, такі як праця, матеріали, амортизація тощо.

Ця матриця дозволяє ефективно визначити, які діяльності призводять до яких витрат і допомагає керівництву приймати обґрунтовані рішення щодо оптимізації витрат та ресурсів.

Директ-костинг (або директ-метод, метод змінних витрат) — це система обліку витрат, яка визначає, що тільки змінні витрати пов'язані з обсягом виробництва, повинні бути включені в собівартість продукції. Фіксовані витрати розглядаються як періодичні витрати і не включаються в собівартість продукції, а враховуються окремо при прийнятті управлінських рішень. Директ-костинг часто використовується у контексті контролінгу витрат для прийняття управлінських рішень.

CVP-аналіз (Cost-Volume-Profit або аналіз вартості, обсягу та прибутку) є важливим інструментом у сфері контролінгу витрат для прийняття управлінських рішень. Цей аналіз вивчає взаємозв'язок між витратами, обсягом виробництва та прибутком, що дозволяє менеджменту зрозуміти вплив різних факторів на фінансові результати компанії. CVP—аналіз допомагає розібратися у взаємозв'язку між фіксованими та змінними витратами, обсягом виробництва, ціноутворенням та прибутком. CVP—аналіз вказує, як зміни у цінах, обсягах виробництва або витратах можуть впливати на прибуток компанії. Аналізуючи CVP, компанія може визначити оптимальний обсяг виробництва, який забезпечить максимальний прибуток.

Розрахунок основних KPI. (ROE, ROA, ROI). ROE (Return on Equity), ROI (Return on Investment), та ROA (Return on Assets) є ключовими показниками ефективності та рентабельності, які використовуються в контексті контролінгу витрат та прийняття фінансових рішень:

ROE (Return on Equity): ROE вказує на ефективність використання власного капіталу, а контроль витрат може допомогти забезпечити оптимальне використання ресурсів.

ROA (Return on Assets): ROA допомагає в оцінці ефективності використання активів, а контроль витрат впливає на зниження загальних витрат та покращення рентабельності активів.

ROI (Return on Investment): ROI допомагає оцінити рентабельність конкретних інвестицій, дозволяючи управлінцям приймати обґрунтовані рішення щодо витрат та інвестицій.

Ці показники грають ключову роль у визначенні ефективності бізнесу, і контроль витрат впливає на всі аспекти, які впливають на їхні значення. Правильне управління витратами сприяє підвищенню цих показників, що, в свою чергу, сприяє фінансовій стійкості та прийняттю обґрунтованих фінансових рішень.

EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization): EBITDA виключає елементи, які не пов'язані з щоденною операційною діяльністю, дозволяючи управлінцям оцінювати прибутковість як результат ефективного управління операційними витратами.

Роль EBITDA в контролінгу витрат полягає в тому, що цей показник дозволяє зосередитися на чистому ефекті операційної діяльності компанії, виключаючи вплив фінансових та інших факторів. Це може сприяти кращому визначенню ефективності виробничих та операційних процесів, а також врахуванню витрат, які впливають на її прибутковість.

Варто відзначити, що забезпечення ефективності управління бізнесом на підприємствах вимагає збалансованого функціонування всіх складових його організаційно-економічного механізму:

— інформаційне забезпечення управління бізнесом (сукупність інформаційних потоків, які гарантують безперервне функціонування процесів управління бізнесом);

— матеріально—технічне забезпечення управління бізнесом (засоби, що гарантують виконання завдань, необхідних для збору та передачі інформації в системі управління);

— методичне забезпечення операційного менеджменту (сукупність методів планування, організації, обліку, контролю, аналізу та регулювання операцій в системі управління);

— кадрове забезпечення операційного менеджменту та система міжвідомчого розподілу завдань і функцій операційного менеджменту;

— система управлінського контролю та механізми оцінки ефективності окремих управлінських рішень в системі управлінського контролю;

— спеціалізовані інструменти управління підприємством (наприклад, системи показників управління підприємством, що відображають цілі та обмеження системи управління підприємством).

Можна ствержувати, що основною передумовою ефективного функціонування контролінгу на промислових підприємствах є розробка методологічної та методичної бази, що лежить в основі кожної функції контролінгу, включаючи розробку оптимізаційних методів прийняття управлінських рішень та організаційно-економічних принципів взаємодії функціональних підрозділів підприємства, задіяних у здійсненні контролінгу.

Інструменти контролінгу включають методи та моделі, що використовуються при його реалізації.

Метод, у найзагальнішому розумінні, можна визначити як сукупність дій, що визначають зміст і реалізацію завдань з виявлення та усунення проблемних зон на підприємстві. Під моделями розуміють встановлення взаємозв'язків між окремими елементами методу.

Ефективний контроль витрат вимагає надійної, своєчасної та структурованої інформації. На сьогоднішній день прийнято використовувати кілька систем бухгалтерського обліку, які є основою для управлінських розрахунків.

Тому кількість інструментів управління, що використовуються в практиці компаній, в тому числі і в управлінні витратами, неймовірно велика. Вони включають в себе набір інструментів для контролю обліку, калькулювання, планування, бюджетування, управління та аналізу відхилень. Основна мета всіх інструментів управління — забезпечити безперервну інформаційно-аналітичну підтримку для прийняття раціональних управлінських рішень.

Аналізуючи сутність та особливості інструментів управління витратами, варто зазначити, що кожен інструмент має свої сильні та слабкі сторони.

Основним завданням при виборі інструменту є розуміння його особливостей та уникнення притаманних йому недоліків, а також вміти використовувати його переваги в повній мірі.

Слід зазначити, що універсального інструменту управління витратами ще не розроблено. Кожен інструмент має як переваги, так і недоліки, які обмежують його застосування. Найкращим рішенням є паралельне використання відповідних інструментів управління витратами.

РОЗДІЛ 2. ДІАГНОСТИКА ОСОБЛИВОСТЕЙ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ У СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Загальна характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства

ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» здійснює діяльність у харчовій промисловості та виробляє фасовану природну мінеральну воду у спеціальних ємностях (пет-пляшках), яка є відомою під ТМ «Моршинська». Підприємство знаходиться у м. Моршин, звідки і походить назва.

Оцінка фінансово-господарської діяльності ПАТ "Моршинський завод мінеральних вод 'Оскар'" вимагає комплексного підходу та врахування різноманітних аспектів від фінансового аналізу до аудиту. Однак для найбільш детальної оцінки почнемо саме з фінансового аналізу, зокрема, аналізу трьох ключових форм звітності.

Пропонуємо почати розгляд з балансу, а саме – активів підприємства. Активи ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» включають необоротні та оборотні активи. Детальний аналіз активів ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за 2020—2022 рр. проведений у таблиці 2.1 (Додаток А).

Праналізувавши їх, можемо спостерігати наступне: необоротні активи ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» включають основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, інші фінансові інвестиції, довгострокову дебіторську заборгованість, відстрочені податкові активи та інші необоротні активи. Для кращого розуміння, пропонуємо розглянути їх складові візуально, щоб оцінити частки кожного елементу та зробити висновки щодо їх змін протягом трьох аналізованих

років. Складові необоротних активів та їх частки за 2020-2022 рр. наведено на рисунку 2.1.

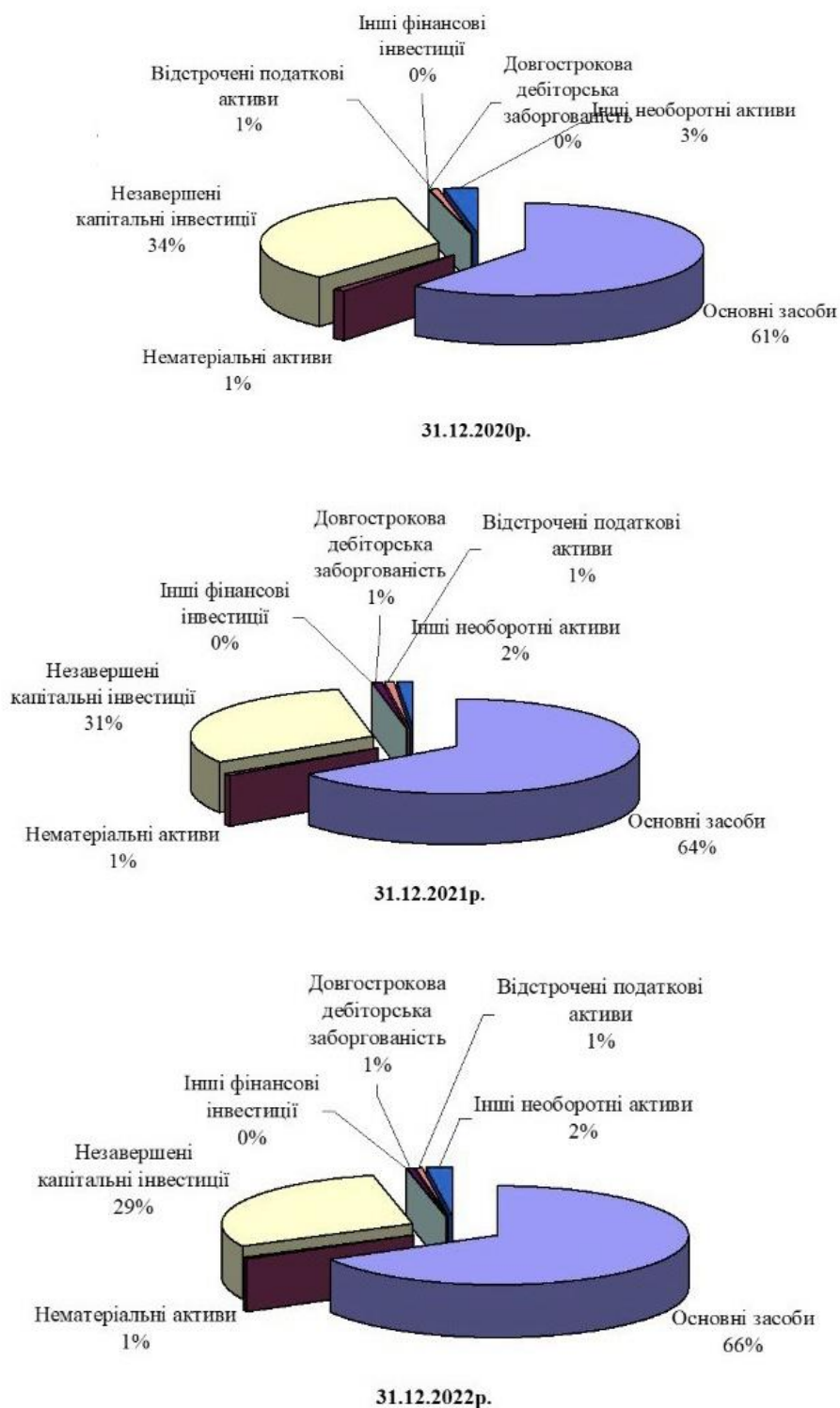


Рисунок 2.1 - Структура необоротних активів ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за 2020—2022 рік.

Джерело: розроблено автором за даними «Додаток А»

Проаналізувавши структуру необоротних активів, можемо зробити висновок, що основою їх склаовою є основні засоби та незавершені капітальні інвестиції, протягом трьох аналізованих років. Проте, варто відзначити, що протягом 2020-2021 рр. відбувається збільшення необоротних активів (з 1128221 тис.грн. до 1686517 тис.грн) за рахунок зростання основних засобів. Протягом 2021-2022 вони скорочуються (з 1686517 тис.грн до 1649906 тис. грн) за рахунок зменшення довгострокової дебіторської заборгованості, незавершених капітальних інвестицій та нематеріальних активів. Частки у відсотках дебіторської заборгованості та нематеріальних активів залишаються однаковими, проте через зменшення «разом необоротних активів» їх частки у грошовому виразі зменшились, що свідчить про здійснення виплат на користь підприємства та завершення капітальних інвестицій.

Якщо досліджувати оборотні активи підприємства тут ситуація наступна: оборотні активи ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» скорочуються протягом 2020-2021 рр. (з 375545 тис грн. до 246541 тис грн.) за рахунок скорочення дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги, дебіторської заборгованості за виданими авансами, іншої поточної дебіторської заборгованості та грошей та їх еквівалентів. Протягом 2021-2022 рр. оборотні активи ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» зростають до 284308 тис. грн. за рахунок зростання запасів, дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги, іншої поточної дебіторської заборгованості, грошей та їх еквівалентів. Значне зростання запасів в першу чергу може бути пов'язане з підвищеним виробництвом та збільшенням запасів готової продукції для задоволення попиту на ринку.

Пропонуємо розглянути структуру оботоних активів підприємства. Складові оборотних активів та їх частки за 2020-2022 рр. наведено на рисунку 2.2.

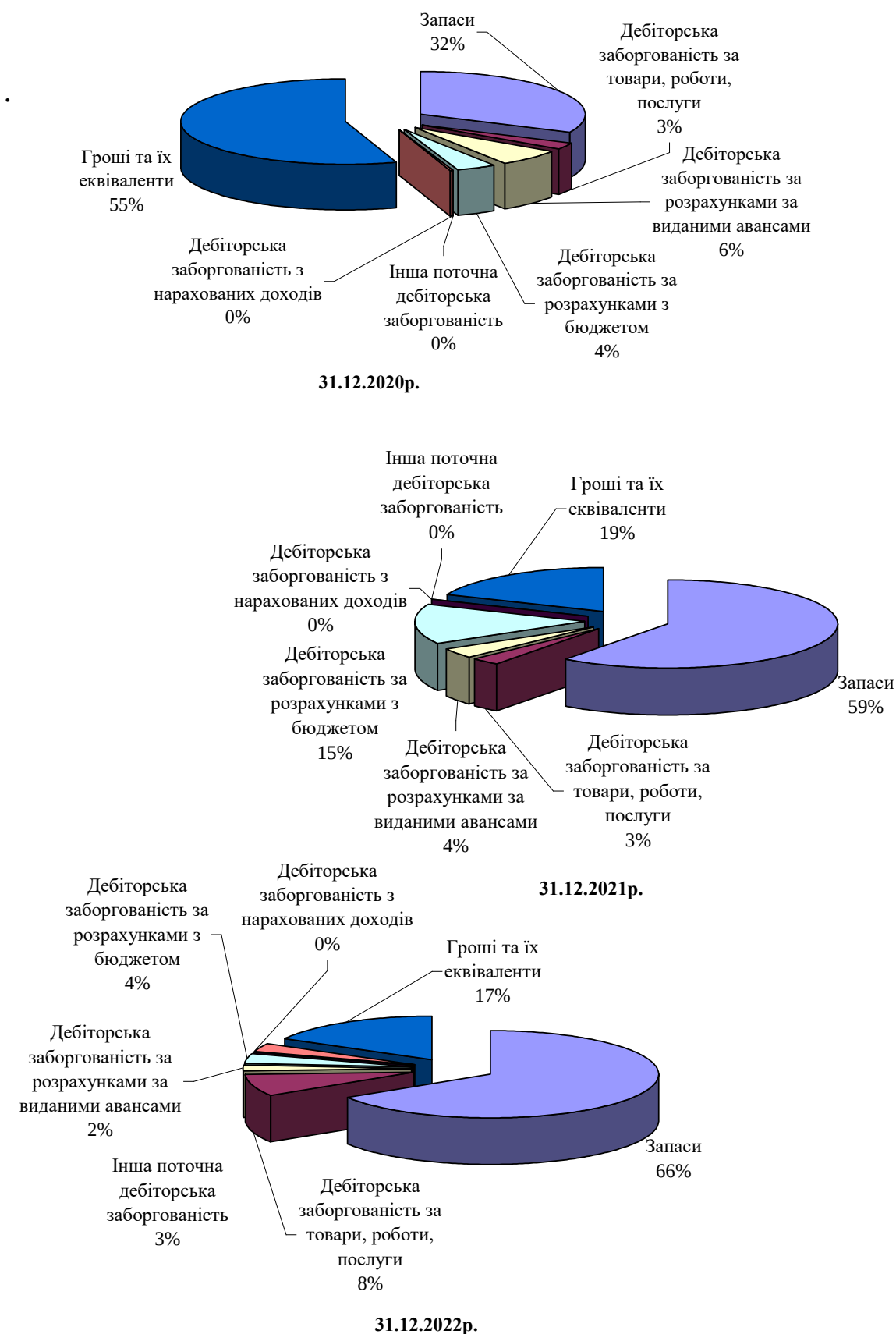


Рисунок 2.2 - Структура оборотних активів ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за 2020-2022 рік.

Джерело: розроблено автором за даними «Додаток А»

Можемо бачити, що у структурі оборотних активів ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» станом на 31.12.2020р. найбільшу питому вагу мають гроші та їх еквіваленти, тоді як у 2021, 2022 рр. – це запаси. Збільшення запасів та зменшення грошових коштів може свідчити про розширення виробництва та ефективне використання грошових коштів та їх еквівалентів. Варто також пояснити, що дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом становить однаковий відсотковий показник у 4% у 2020 та 2022 рр., проте через значне зменшення грошових коштів та їх еквівалентів, що вплинули на зміну оборотних активів загалом, у цифровому виразі ця дебіторська заборгованість у 2022 у порівнянні з 2020 зменшилась з 14459 тис. грн. до 10788 тис. грн. Загалом, за останній рік відбувся приріст на 15% в оборотних активах підприємства, що може свідчити про зростання фінансової стабільності та готовності компанії до ефективного управління ресурсами.

Дослідимо пасиви підприємства. Пасиви ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» включають власний капітал, довгострокові зобов'язання та забезпечення, короткострокові зобов'язання та забезпечення. Детальний аналіз пасивів ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за 2020-2022 рр. наведено у таблиці 2.2. (Додаток Б)

Праналізувавши дані, видно, що пасиви ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» зростають протягом 2020-2022 рр. з за рахунок зростання власного капіталу, довгострокових та короткострокових зобов'язань.

Зростання власного капіталу підприємства відбувається в результаті зростання нерозподіленого прибутку.

Найбільшу питому вагу у структурі власного капіталу ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за 2020-2022 рр. має нерозподілений прибуток – 99%. Питома вага зареєстрованого капіталу становить 1%, а додаткового капіталу та резервного – менше 1 %. Варто

зауважити, що основні зміни у власному капіталі, який становив у 2020-2022 роках відповідно – 783887 тис. грн., 787244 тис. грн., 792118 тис. грн., вніс лише нерозподілений прибуток, який незначно коливався протягом трьох років.

Довгострокові зобов'язання та забезпечення ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» зростають протягом 2020-2021 рр. за рахунок зростання довгострокових кредитів банку та скорочуються станом на 2022 рік. У структурі довгострокових зобов'язань та забезпечень протягом 2020-2022 рр. найбільшу питому вагу мають довгострокові кредити банків і зовсім малий відсоток становлять інші довгострокові зобов'язання.

До короткострокових зобов'язань та забезпечень підприємства відносяться поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, поточні зобов'язання за одержаними авансами, поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом, поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці, поточні забезпечення, інші поточні зобов'язання. Розглянемо зміну їх часток на рис. 2.3.

У структурі короткострокових зобов'язань протягом 2020-2022 відбулось зростання з 446799 тис. грн. до 855980 тис. грн. відповідно. Значно збільшувала частка зобов'язань за виданими авансами у грошовому та відсотковому вимірах. Кредиторська заборгованість зменшується у відсотковому вимірі, проте у грошовому – з 2020 по 2021 вона збільшилась з 164456 тис. грн. до 180823 тис. грн. відповідно. Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями зростає як у відсотковому так і грошовому вимірах. Ці показники становлять найбільший вплив на зміну короткострокових зобов'язань.

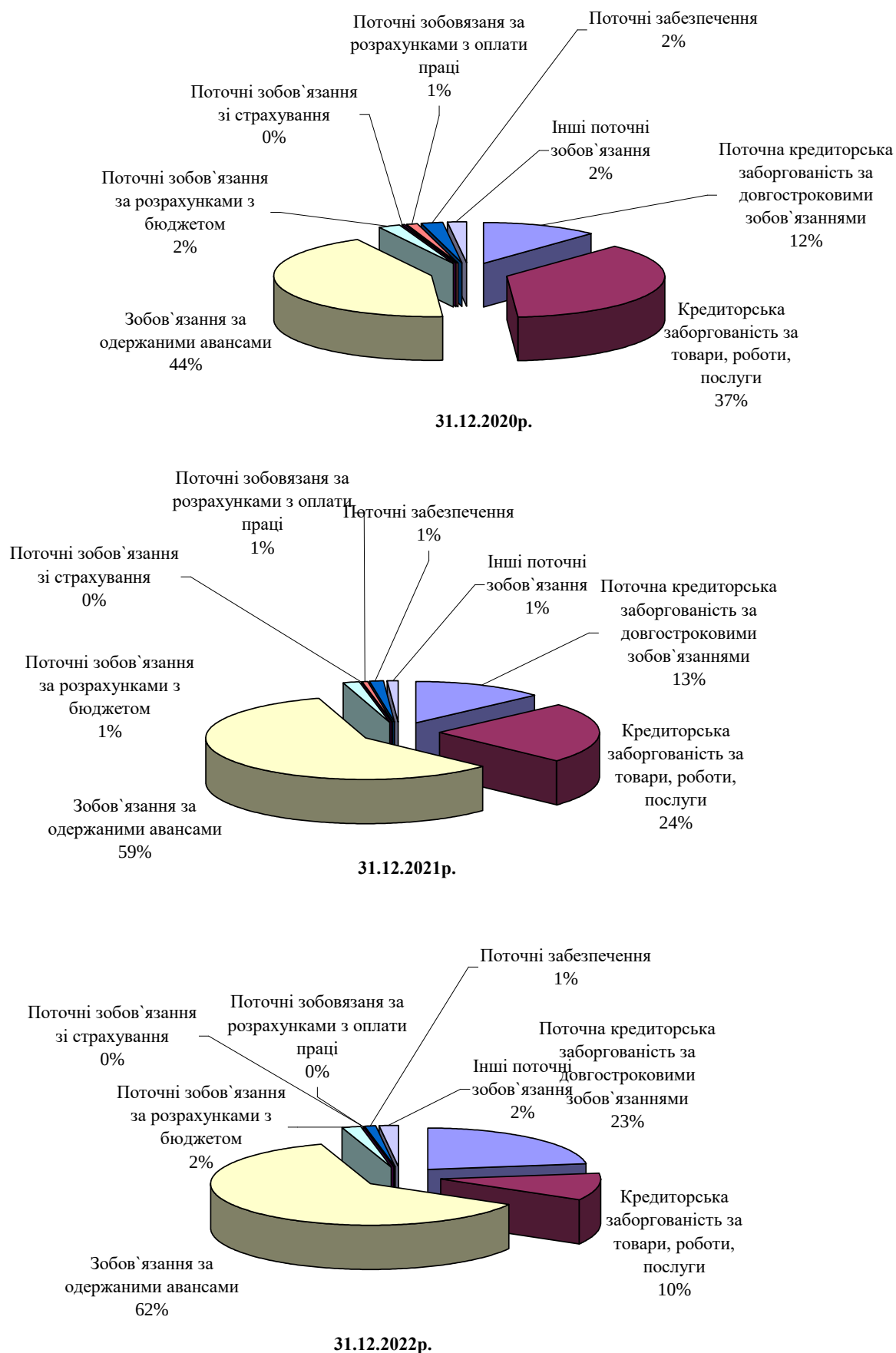


Рисунок 2.3 - Структура пасивів ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за 2020-2022 рік.

Джерело: розроблено автором за даними «Додаток Б»

Аналіз руху грошових коштів приватного акціонерного товариства «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» здійснено на підставі даних звітів про рух грошових коштів підприємства (за непрямим методом) за 2020-2022 роки.

Аналіз засвідчив, що чистий рух грошових коштів ПрАТ «МЗМВ «Оскар» у 2020—2022 роках мав тенденцію до стрімкого падіння: у 2020 році значення цього показника становило 135 971 тис. грн; у 2021 році показник знизився на 269 091 тис. грн, або на 198%, та прийняв від’ємне значення -133 120 тис. грн, що свідчить про переважання витратних статей над дохідними за результатами 2021 року; хоча у 2022 році значення показника і прийняло позитивне значення 1 969 тис. грн (грошові надходження перевищили видатки), проте значення цього показника склало лише 1,45% від значення базового 2020 року.

Ключовими факторами, що вплинули на зміну чистого руху грошових коштів ПрАТ «МЗМВ «Оскар» у 2020-2022 роках були відповідні зміни чистого руху коштів від операційної діяльності, чистого руху коштів від інвестиційної діяльності та чистого руху коштів від фінансової діяльності, динаміка значень яких зображена на рис. 2.4.

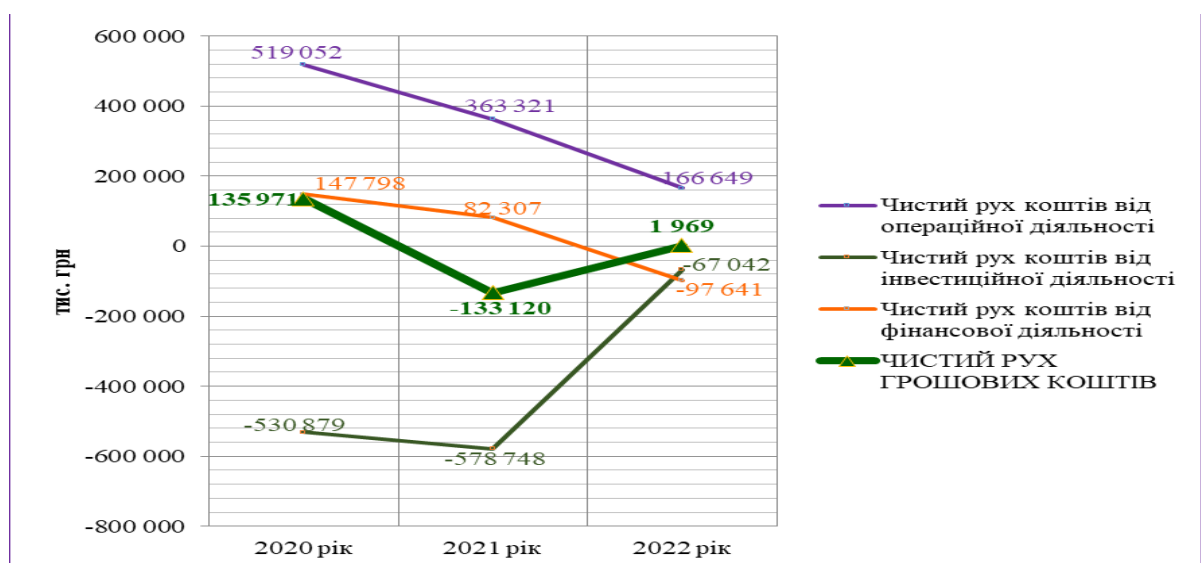


Рисунок 2.4 - Динаміка змін чистого руху грошових коштів ПрАТ МЗМВ «Оскар» за 2020-2022 рр. [48-50]

Праналізувавши дані значення, можна зробити висновок, що у 2020—2022 роки позитивне значення чистого руху коштів від операційної діяльності ПрАТ «МЗМВ «Оскар» зменшилося. В першу чергу це відбулося за рахунок того, що показник збільшення поточних зобов'язань зменшився з у 2021 році на 45,2% та ще на 24,3% у 2022 році. По—друге, це відбулось за рахунок зменшення прибутку від звичайної діяльності підприємства до оподаткування на 13,6% та на 95,7% у 2021 та 2022 рр. відповідно. Також суттєвий вплив на зменшення позитивного значення чистого руху коштів від операційної діяльності здійснило те, що у 2020 році підприємство отримувало надходження від збільшення забезпечень, тоді як у 2021 році підприємство понесло витрати в сумі 21 270 тис. грн у зв'язку зі зменшенням забезпечень (у 2022 році спостерігається позитивна тенденція зменшення видатків до 1 064 тис. грн). Аналогічна ситуація склалася з нереалізованими курсовими різницями, надходження від яких у 2020 році становили 27 699 тис. грн та перетворилися у 2021 році у видатки в сумі 27 266 тис. грн (у 2022 році спостерігається позитивна тенденція отримання підприємством надходжень за цим показником у сумі 403 тис. грн).

За 2020—2022 роки негативне значення чистого руху коштів від інвестиційної діяльності ПрАТ «МЗМВ «Оскар» зменшилося з 530 879 тис. грн до 67 042 тис. грн (на 463 837 тис. грн, або на 87,4. Головними факторами, що вплинули на зростання у 2021 році значення чистого руху коштів від інвестиційної діяльності, став приріст витрат на придбання необоротних активів та інших платежів, проте вже у 2022 році ці показники зменшилися 66,1%. Суттєво могло б вплинути на збільшення видатків на інвестиційну діяльність надання позик у 2022 році на суму 100 080 тис. грн (у 2020—2021 роках така стаття витрат була відсутня), проте підприємство також отримало й значні надходження від реалізації необоротних активів у сумі 45 872 тис. грн (у 2020—2021 роках значення цього показника становило 928 тис. грн та 511 тис. грн, відповідно).

За 2020—2022 роки чистий рух коштів від фінансової діяльності ПрАТ «МЗМВ «Оскар» трансформувався з позитивного (додатного) значення в сумі 147 798 тис. грн в негативне (від’ємне) у сумі 97 641 тис. грн, тобто фактично надходження від фінансової діяльності за три роки зменшилося на або на 166%. На зменшення чистого руху коштів від фінансової діяльності головним чином вплинули два фактори. По—перше, це зменшення надходжень від отримання позик загалом на 100%: По—друге, це систематичне збільшення витрат на погашення позик.

Аналіз фінансових результатів ПрАТ «МЗМВ «Оскар» здійснено на підставі даних звітів про фінансові результати (про сукупний дохід) за 2020-2022 роки.

Аналіз даних звітності засвідчив, що протягом 2020-2022 років ПрАТ «МЗМВ «Оскар» мало негативну тенденцію до зменшення власних фінансових результатів, що графічно зображено рис. 2.5.

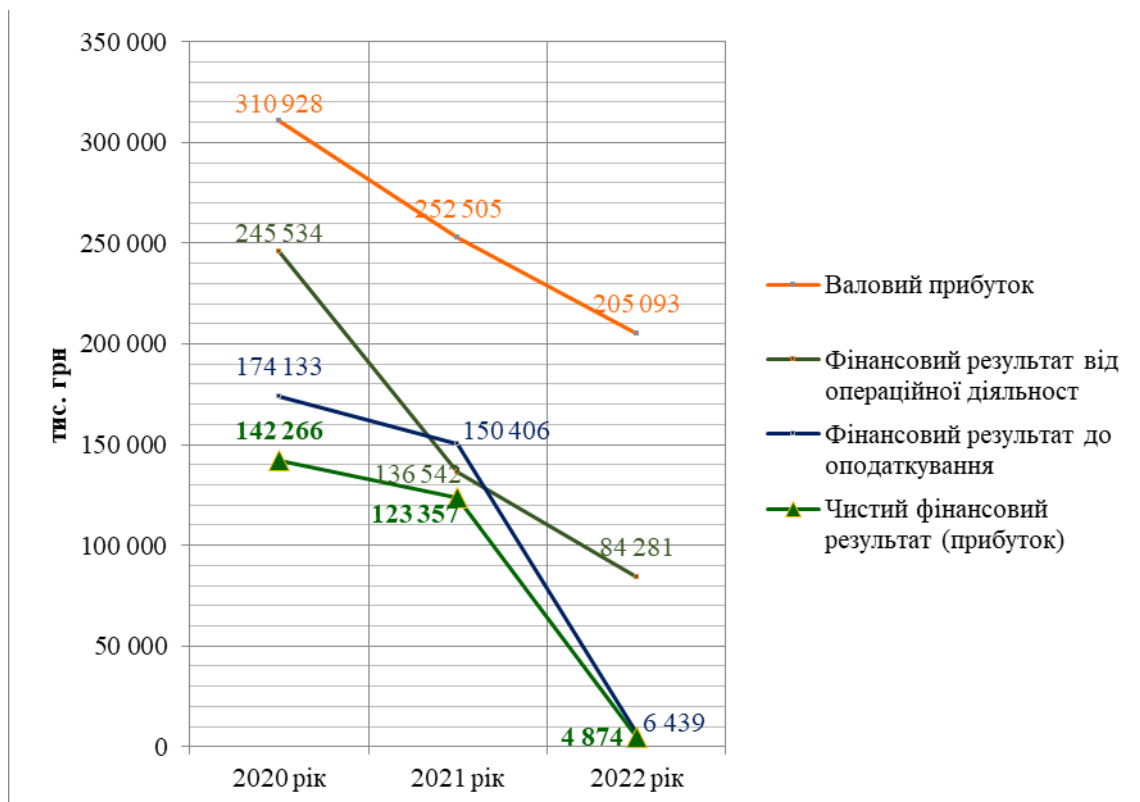


Рисунок 2.5 - Динаміка змін фінансового результату ПрАТ МЗМВ «Оскар» за 2020-2022 рр. [48-50]

Протягом 2020-2022 років значення показника чистого прибутку підприємства знизилося на 137 397 тис. грн, або в 29,2 разів. Важливо зазначити, що темпи зменшення чистого прибутку та темпи зменшення фінансового результату до оподаткування корелюють між собою – значення показника фінансового результату до оподаткування знизилося у 27 разів (на 167 694 тис. грн) з 174 133 тис. грн у 2020 році до 150 406 тис. грн у 2021 році (на 13,6%) та до 6 439 тис. грн у 2022 році (на 95,7%).

Попри те, що у 2021 році підприємство отримало позитивний фінансовий результат (прибуток) від не операційної діяльності у сумі 13 864 тис. грн (у 2020 році був збиток у сумі 71 401 тис. грн), найбільш суттєвий вплив на зменшення фінансового результату до оподаткування у 2021 році здійснило зменшення фінансового результату від операційної діяльності на 108 992 тис. грн, або на 44,4% (з 245 534 тис. грн до 136 542 тис. грн).

У 2022 році на зменшення фінансового результату до оподаткування вплинуло як зменшення фінансового результату від операційної діяльності на 52 261 тис. грн, або на 38,3% (з 136 542 тис. грн до 84 281 тис. грн), так і збільшення фінансових витрат на 22 470 тис. грн, або в 2,7 разу, та інших витрат на 41 863 тис. грн, або в 12 разів.

Динаміка змін доходів і витрат від не операційної діяльності ПрАТ «МЗМВ «Оскар» за 2020-2022 роки представлена на рис. 2.6.

Основними причинами зменшення у 2021 році фінансового результату від операційної діяльності підприємства на 108 992 тис. грн, або на 44,4%, були:

- стрімке зменшення інших операційних доходів на 15 324 тис. грн, або на 86,2%;
- зростання адміністративних витрат на 5 712 тис. грн, або на 13,6%;
- зростання витрат на збут на 9 782 тис. грн, або на 24,6%;
- зростання інших операційних витрат на 19 752 тис. грн, або в 15,5 разів.

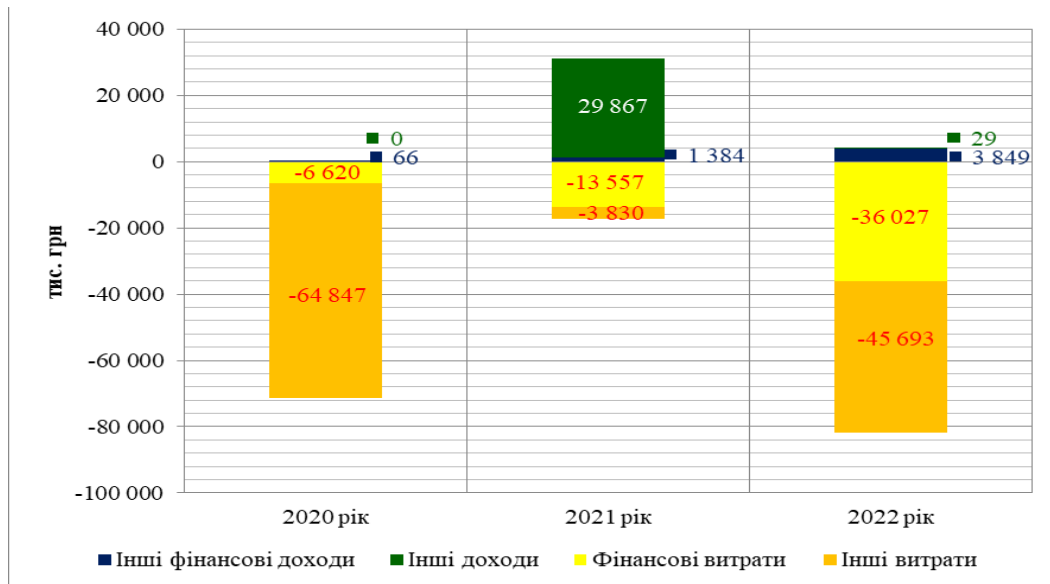


Рисунок 2.6 - Динаміка зміни доходів і витрат від неопераційної діяльності за 2020-2022 рр. [48-50]

Динаміка змін інших операційних доходів і витрат ПрАТ «МЗМВ «Оскар» за 2020-2022 роки представлена на рис. 2.7.

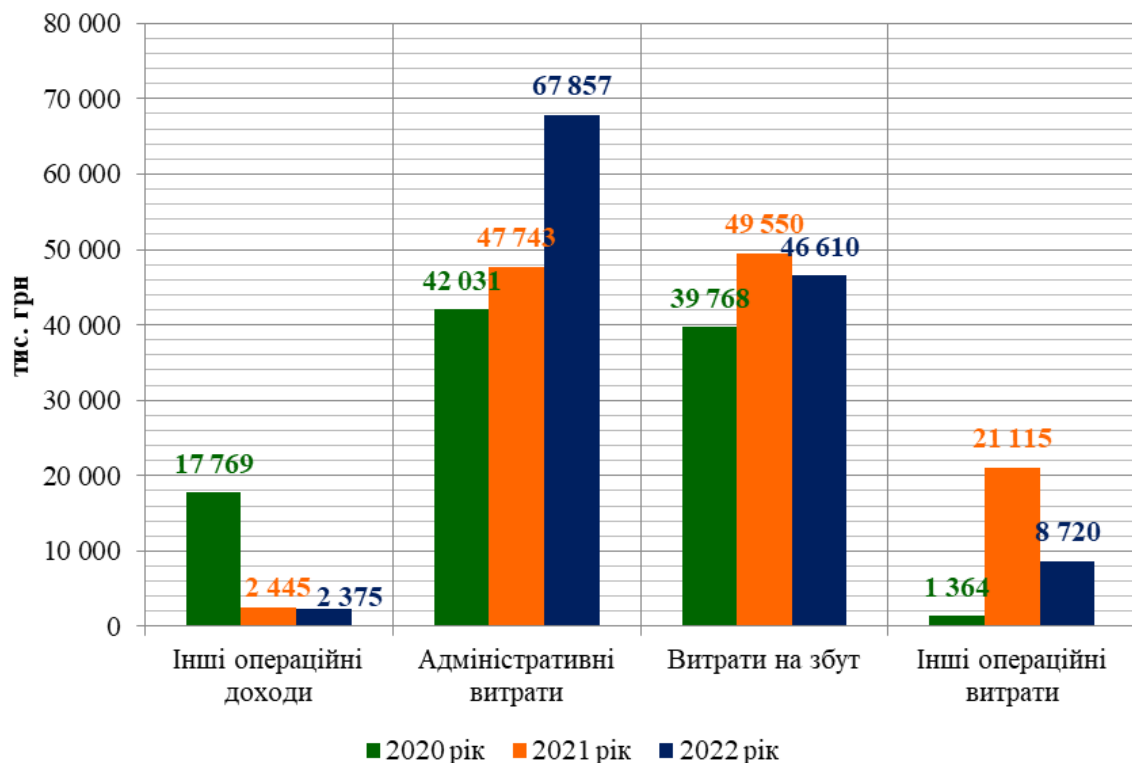


Рисунок 2.7 - Динаміка зміни доходів і витрат від операційної діяльності за 2020-2022 рр. [48-50]

Аналізуючи графік, можна зробити висновок, що попри те, що у 2022 році витрати на збут зменшилися в порівнянні з 2021 роком на 2 940 тис. грн,

або на 5,9%, інші операційні витрати на 12 395 тис. грн, або на 58,7%, а інші операційні доходи знизилися лише на 70 тис. грн, або на 2,9%, відбулося стрімке зростання адміністративних витрат на 20 114 тис. грн, або на 42,1%, що загалом негативно вплинуло на зміну фінансового результату від операційної діяльності.

Слід зазначити, що у 2020 році перевищення сума адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат над іншими операційними доходами складала 65 394 тис. грн, у 2021 році вона вже становила 115 963 тис. грн, а вже у 2022 році – 120 812 тис. гривень.

Крім того, безпосередній та найбільш значущий вплив на зменшення фінансового результату від операційної діяльності здійснило суттєве та систематичне скорочення (щороку на 18,8%) валового прибутку: на 58 423 тис. грн у 2021 році (з 310 928 тис. грн до 252 505 тис. грн) та на 47 412 тис. грн у 2022 році (з 252 505 тис. грн до 205 093 тис. гривень). Така ситуація склалася у зв'язку з непропорційним та нерівномірним зростанням собівартості реалізованої продукції по відношенню до зростання чистого доходу від реалізації продукції (графічно зображено на рис.2.8).

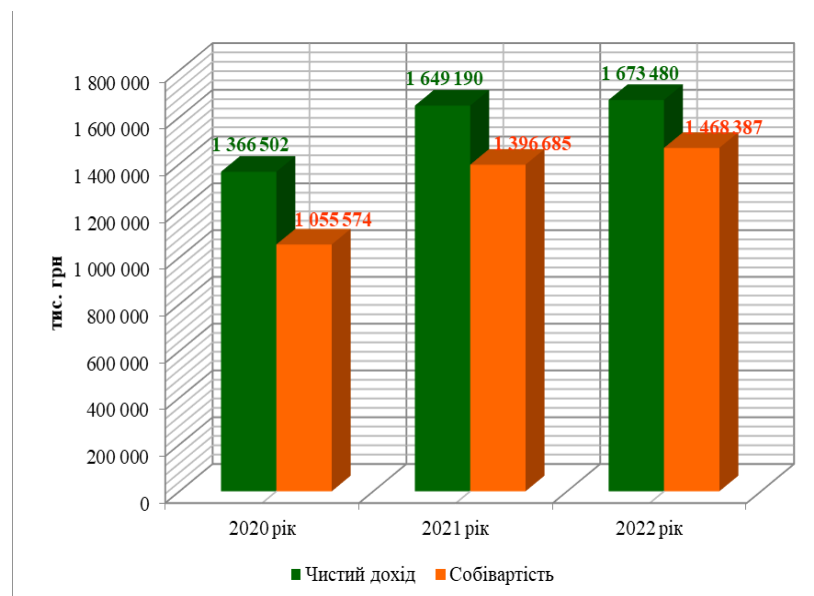


Рисунок 2.8 - Динаміка змін чистого доходу та собівартості за 2020-2022 рр. [48-50]

Можемо бачити, що у 2021 році в порівнянні з 2020 роком чистий дохід від реалізації продукції зріс на 282 688 тис. грн, або на 20,7%, тоді як

собівартість реалізованої продукції зросла на 341 111 тис. грн, або на 32,3%; аналогічно у 2022 році в порівнянні з 2021 роком зростання чистого доходу відбулося на 1,5% (на 24 290 тис. грн), при тому, що собівартість зросла на 5,1% (на 71 702 тис. гривень).

Щоб краще розуміти становище підприємства, дослідимо його рентабельність, щоб розуміти картину загалом.

ROA (Return on Assets) — це показник рентабельності активів. Він розраховується як відношення чистого прибутку до середньорічної вартості активів.

Формула розрахунку ROA:

$$ROA = \text{ЧП} / \text{Аазг} \quad (2.1)$$

де:

- ЧП — чистий прибуток;
- Аазг — середньорічна вартість активів.

Висока ROA означає, що підприємство ефективно використовує свої активи для отримання прибутку. Низька ROA означає, що підприємство не ефективно використовує свої активи. У таблиці 2.1. розглянемо показник ROA для ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар».

Таблиця 2.1 - Показник ROA для ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за 2020-2022 рр.

Показник	2020	2021	2022
Чистий прибуток, тис. грн.	142266,00	123357,00	4874,00
Активи на початок року, тис. грн.	883753,00	1503766,00	1933058,00
Активи на кінець року, тис. грн.	1509334,00	1933058,00	1934214,00
Середньорічна вартість активів, тис. грн.	1196543,50	1718412,00	1933636,00
ROA	0,118897474	0,07178546	0,00252064

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

З табл. 2.1. ми бачимо, що розрахований показник ROA для ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» у 2020 році становив 11,89%, у 2021 році — 7,18%, а у 2022 році — 0,25%.

У 2020 році підприємство показало високий показник ROA, що свідчить про ефективне використання своїх активів. Значення показника вказує, що кожна тисяча гривень активів компанії принесла близько 11,89% чистого прибутку.

У 2021 році ROA знизилася, але все ще залишалася на відносно високому рівні. Тепер на кожен тисячу гривень активів припадає близько 7,18% чистого прибутку.

У 2022 році ROA різко впала до 0,25%, що є дуже низьким показником. Тепер на кожен тисячу гривень активів припадає близько 0,025% чистого прибутку.

В цілому, ROA вказує на те, що компанія витрачає більше активів, ніж генерує прибутку. Зниження ROA може вказувати на проблеми в управлінні активами та ефективності виробничих процесів. Спад ROA у 2022 році можна пояснити низкою факторів, зокрема:

1. Зростання вартості активів підприємства. У 2022 році середньорічна вартість активів підприємства зросла на 11,4%, що може бути пов'язано з інфляцією та зростанням цін на активи.

2. Зниження чистого прибутку підприємства. У 2022 році чистий прибуток підприємства склав лише 4874 тис. грн., що на 66% менше, ніж у 2021 році. Це може бути пов'язано з економічною кризою в Україні, яка спричинила зниження попиту на продукцію підприємства.

Для того щоб покращити показник ROA, підприємству необхідно:

1. Знизити вартість своїх активів. Це можна зробити, наприклад, шляхом реструктуризації активів або за рахунок підвищення ефективності їх використання.

2. Підвищити чистий прибуток. Це можна зробити, наприклад, шляхом збільшення обсягів продажів, підвищення цін на продукцію або зниження витрат.

ROE (Return on Equity) — це показник рентабельності власного капіталу. Він розраховується як відношення чистого прибутку до середньорічної величини власного капіталу.

Формула розрахунку ROE:

$$ROE = \text{ЧП} / \text{СКазг} \quad (2.2)$$

де:

- ЧП — чистий прибуток;
- СКазг — середньорічна величина власного капіталу.

Висока ROE означає, що підприємство ефективно використовує свій власний капітал для отримання прибутку. Низька ROE означає, що підприємство не ефективно використовує свій власний капітал.

У таблиці 2.2. розглянемо показник ROE для ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар».

Таблиця 2.2 - Показник ROE для ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за 2020-2022 рр.

Показник	2020	2021	2022
Чистий прибуток, тис. грн.	142266	123357	4874
Власний капітал на початок року, тис. грн.	636 139	783 887	1 686 517
Власний капітал на кінець року, тис. грн.	778 405	787 244	1 649 906
Середньорічна вартість власного капіталу, тис. грн.	707272	785565,5	1668211,5
ROE	0,20114751	0,15702955	0,00292169

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

З табл. 2.2. ми бачимо, що ROE для ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» у 2020 році становив 20,11%, у 2021 році — 15,70%, а у 2022 році — 0,29%.

У 2020 році підприємство показало високий показник ROE, що свідчить про ефективне використання свого власного капіталу. Значення показника вказує, що кожна тисяча гривень власного капіталу компанії принесла близько 20,11% чистого прибутку.

У 2021 році ROE знизилася, але все ще залишалася на відносно високому рівні. Значення показника вказує, що кожна тисяча гривень власного капіталу компанії принесла близько 15,70% чистого прибутку.

У 2022 році ROE різко впала до 0,29%, що є дуже низьким показником. Значення показника вказує, що кожна тисяча гривень власного капіталу компанії принесла всього 0,29% чистого прибутку.

Спад ROE у 2022 році можна пояснити низкою факторів, зокрема:

1. Зростання вартості власного капіталу підприємства. У 2022 році середньорічна вартість власного капіталу підприємства зросла на 102,8%, що може бути пов'язано з інфляцією та зростанням цін на активи.

2. Зниження чистого прибутку підприємства. У 2022 році чистий прибуток підприємства склав лише 4874 тис. грн., що на 66% менше, ніж у 2021 році. Це може бути пов'язано з економічною кризою в Україні, яка спричинила зниження попиту на продукцію підприємства.

Для того щоб покращити показник ROE, підприємству необхідно:

1. Знизити вартість свого власного капіталу. Це можна зробити, наприклад, шляхом реструктуризації капіталу або за рахунок підвищення ефективності його використання.

2. Підвищити чистий прибуток. Це можна зробити, наприклад, шляхом збільшення обсягів продажів, підвищення цін на продукцію або зниження витрат.

Ось деякі конкретні заходи, які підприємство може вжити для покращення показника ROE:

- Продати непотрібні активи або здати їх в оренду.
- Оптимізувати структуру капіталу.
- Запровадити заходи щодо підвищення ефективності виробництва.
- Розширити ринки збуту.

Особливо важливим для підприємства є підвищення чистого прибутку. Це можна зробити за рахунок таких заходів:

1. Збільшення обсягів продажів. Це можна зробити за рахунок розширення ринків збуту, розробки нових продуктів і послуг, а також підвищення ефективності маркетингових заходів.

2. Підвищення цін на продукцію. Це можна зробити за рахунок збільшення витрат виробництва або підвищення попиту на продукцію.

3. Зниження витрат. Це можна зробити за рахунок оптимізації виробничих процесів, запровадження енергозберігаючих технологій, а також зниження витрат на управління.

Зростання чистого прибутку дозволить підприємству підвищити ROE, а також посилити свою фінансову стійкість.

ROI (Return on Investment) — це показник рентабельності інвестицій, який розраховується як відношення чистого прибутку до середньорічної величини інвестицій. Він характеризує ефективність використання інвестицій.

Формула розрахунку ROI:

$$ROI = \text{ЧП} / \text{Іазг} \quad (2.3)$$

де:

- ЧП — чистий прибуток;
- Іазг — середньорічна величина інвестицій.

Висока ROI означає, що інвестиції приносять високий прибуток. Низька ROI означає, що інвестиції приносять низький прибуток або взагалі збитки.

Показник ROI використовується для визначення ефективності інвестицій, дозволяючи оцінити, наскільки ефективно приносять прибуток зроблені інвестиції. Висока вартість ROI свідчить про те, що інвестиції є вигідними, тоді як низьке значення може вказувати на невиправдані витрати або низьку прибутковість. В своєму аналізі ми будемо використовувати статтю «Необоротні активи» для розрахунку ROI від інвестицій в основний капітал.

У таблиці 2.3. розглянемо показник ROI для ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар».

Таблиця 2.3 - Показник ROI для ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за 2020-2022 рр.

Показник	2020	2021	2022
Чистий прибуток, тис. грн.	142266	123357	4874
Необоротні активи на початок року, тис. грн.	577 201	1 128 221	1 686 517
Необоротні активи на кінець року, тис. грн.	1 095 982	1 686 517	1 649 906
Середньорічна вартість необоротних активів, тис. грн.	836591,5	1407369	1668211,5
ROI	0,17005432	0,08765079	0,002921692

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

З табл. 2.3. ми бачимо, що показник ROI для ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» у 2020 році становив 17,01%, у 2021 році — 8,77%, а у 2022 році — 0,29%.

У 2020 році підприємство показало високий показник ROI, що свідчить про ефективне використання своїх інвестицій в основний капітал. У 2021 році ROI знизилася, але все ще залишалася на відносно високому рівні. У 2022 році ROI різко впала до 0,29%, що є дуже низьким показником. Також, це може свідчити про меншу ефективність інвестицій у цих роках, і в разі 2022 року може навіть вказувати на те, що інвестиції приносять низький прибуток або збитки.

Спад ROI у 2022 році можна пояснити низкою факторів, зокрема:

1. Зростання вартості необоротних активів підприємства. У 2022 році середньорічна вартість необоротних активів підприємства зросла на 102,8%, що може бути пов'язано з інфляцією та зростанням цін на активи.

2. Зниження чистого прибутку підприємства. У 2022 році чистий прибуток підприємства склав лише 4874 тис. грн., що на 66% менше, ніж у 2021 році. Це може бути пов'язано з економічною кризою в Україні, яка спричинила зниження попиту на продукцію підприємства.

Для того щоб покращити показник ROI, підприємству необхідно:

1. Знизити вартість своїх необоротних активів. Це можна зробити, наприклад, шляхом реструктуризації активів або за рахунок підвищення ефективності їх використання.

2. Підвищити чистий прибуток. Це можна зробити, наприклад, шляхом збільшення обсягів продажів, підвищення цін на продукцію або зниження витрат.

Проаналізуємо проміжний показник діяльності підприємства EBITDA — це аналітична метрика, яка дорівнює сумі прибутку до вирахування витрат із сплати відсотків, податків і нарахованої амортизації. Формула даного показника має вигляд:

$$\text{EBITDA} = \text{Виручка} - \text{Операційні витрати (без амортизації)} \quad (2.4)$$

Розрахуємо EBITDA для ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за період 2020—2022 років.

$$\text{EBITDA}_{2020} = 1\,366\,502 - 1\,052\,378 = 314\,124 \text{ грн};$$

$$\text{EBITDA}_{2021} = 1\,649\,190 - 1\,384\,925 = 264\,265 \text{ грн};$$

$$\text{EBITDA}_{2022} = 1\,673\,480 - 1\,432\,063 = 241\,417 \text{ грн}.$$

Для розрахунку EBITDA ми використали один з можливих варіантів, який показав, що найбільш продуктивно компанія використовувала свій потенціал у 2020 році без структури власного капіталу, податків та безготівкових амортизаційних відрахувань.

Отже, в результаті проведеного аналізу показників ефективності системи контролінгу витрат на підприємстві протягом 2020—2022 років, ми спостерігали, що у підприємства з кожним роком погіршувався стан діяльності та ефективності систем контролінгу витрат, по всіх розрахованих показниках найгіршим роком для компанії виявився 2022, стан підприємства не є критичним, але через вплив багатьох чинників, ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» потрібно застосувати заходи, котрі покращать стан діяльності компанії та виведуть її на новий рівень.

2.2. Організація контролінгу витрат на підприємстві

У ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» відсутній єдиний організаційно—економічний механізм контролінгу витрат. Разом з тим, на підприємстві організована система контролю витрат.

Контроль витрат є важливою складовою управління витратами у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар», без якої неможлива повноцінна реалізація інших управлінських функцій.

Контроль витрат у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» є перевіркою фактичних показників споживання ресурсів та здійснених витрат у процесі діяльності підприємства їх запланованим (нормативним) значенням.

До основних завдань контролю витрат у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» належать:

- моніторинг — систематичне відстеження динаміки витрат і факторів, що на неї впливають;
- виявлення відхилень фактичних показників рівня витрат від їх запланованих значень;
- аналіз відхилень, обґрунтування необхідності здійснення регулюючих заходів під час виконання планових завдань, участь в їх розробленні.

Контроль витрат у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» включає поточний контроль, періодичний контроль та разовий контроль. Поточний контроль виконується щоденно. Його зміст полягає в безперервному відстеженні руху матеріальних цінностей, незавершеного виробництва і продукції. Основним інструментом поточного контролю є оперативний облік. Він дає можливість своєчасно фіксувати і реагувати на неприпустимі відхилення в ході виробничого процесу.

Періодичний контроль на підприємстві здійснюється з певною встановленою регулярністю. Зазвичай, регулярність контролю збігається з

періодами планових завдань. Зазвичай такими періодами є місяць, квартал, рік. Інформаційну базу звітів цього контролю становлять переважно дані з бухгалтерського обліку і результати відносно досліджуваних показників..

Разовий контроль не має наперед визначеної регулярності і мети. Його зміст встановлюється в кожному окремому випадку. Зазвичай це виглядає як інвентаризація активів (матеріальних, фінансових), чи аудиторська перевірка, на що підприємство акцентує значну увагу.

У ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» також здійснюється попередній, проміжний та заключний контроль витрат. Попередня перевірка проводиться перед початком дії по виконанню плану. Він включає контроль внутрішньої узгодженості, реалізму та планування управління ресурсами (людськими, матеріальними, фінансовими). Проміжний контроль витрат здійснюється безпосередньо під час виконання запланованого завдання. Він спрямований на поточне регулювання роботи з реалізації планів витрат. Проміжні плани можуть відрізнятися в залежності від їх конкретного призначення, і тому частота операцій перевірки може варіюватися. Він повністю охоплює поточні та періодичні типи перевірок, а також може мати форму лише 1-кратної перевірки. Заключний контроль здійснюється в кінці періоду планування. У цьому контексті проводиться оцінка ступеня реалізації запланованих показників витрат в цілому. Остання перевірка дозволяє визначити напрямок ресурсозбереження. Крім того, це психологічно важливо і може свідомо використовуватися як засіб заохочення співробітників до участі у виконанні запланованих завдань щодо поліпшення використання економічних (матеріальних, грошових, людських) ресурсів.

Основною частиною всіх витрат у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» є вартість виробничої сировини, матеріалів, робіт і послуг. Способи контролю споживання сировини і матеріалів, які використовуються у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» наведено у таблиці 2.4

Таблиця 2.4 - Способи контролю споживання сировини і матеріалів, які використовуються у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар»

№ з/п	Спосіб контролю	Сутність
1	Метод сигнальної документації	Використовується для реєстрації відхилень, що виникають внаслідок зміни або надмірного споживання сировини або матеріалів. При такому способі видаються спеціальні документи, що повідомляють про наявність відхилень, для випуску або заміни матеріалів понад нормативу. Перевагою цього методу можна назвати його простоту і точність. Однак можна взяти до уваги лише деякі відхилення, що виникають у цьому підрозділі.
2	Розкредит партіями	Для кожної партії матеріалів, що надходять у виробництво, видається картка із зазначенням кількості матеріалів, що відправляються на робоче місце, планова кількість заготовок і відходів, а також фактичної кількості отриманих заготовок і відходів.
3	Розрахунки за результатами інвентаризації	Використовуються в тих випадках, коли неможливо або нереально вдатися до інших методів. Його суть полягає у визначенні фактичної вартості того чи іншого матеріалу на підставі даних про вхідний залишок на роботі, документу зі складу за розрахунковий період, сумі повернення і залишку на роботі в кінці розрахункового періоду. Відхилення визначається як різниця між фактичними і плановими витратами на конкретний матеріал за аналізований період. Цей метод дозволяє реєструвати відхилення по окремим виконавцям та підрозділам. Недоліком даного методу є додаткові дії з метою з'ясування причин відхилень.

Джерело: розроблено автором за даними [18, с. 552]

Контроль витрат у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» забезпечує формування інформації для прийняття управлінських рішень за рахунок оцінки ефективності витрат за допомогою контролю витрат на одиницю продукції.

Витрати на одиницю продукції – показник, який характеризує динаміку витрат, співвідношення між їх плановою та фактичною величиною у формі собівартості одиниці продукції. Перевагою даного показника є його незалежність від структурних зрушень у номенклатурі продукції, але недолік цього методу полягає в його обмеженості конкретним продуктом.

Формула АТС (Average Total Cost) визначає витрати на одиницю продукції і виражається як відношення загальних витрат (ТС) до кількості виробленої продукції (Q).

$$АТС = TC/Q$$

де:

АТС — середні загальні витрати на одиницю продукції,

ТС — загальні витрати на виробництво,

Q — кількість виробленої продукції.

Ця формула дозволяє визначити, скільки коштує виробництво одиниці продукції в середньому. Чим менше значення АТС, тим ефективніше виробництво, оскільки на одиницю продукції припадає менше витрат.

Розрахунок середніх сукупних витрат ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за 2020-2022 рр. наведено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 - Розрахунок середніх сукупних витрат ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за 2020-2022 рр.

Показник	2020 р.	2021 р.	2022 р.
Сукупні витрати, тис. т.	1144927	1223275	1137509
Обсяг виробництва, тис. л	88754,0	88643,1	72917,2
АТС, грн	12,9	13,8	15,6

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

Дані, наведені у таблиці 1 свідчать про те, що протягом аналізованого періоду середні сукупні витрати ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» змінювалися у бік зростання: з 12,9 грн. до 15,6 грн. Подібна тенденція пояснюється зростанням витрат на сировину та матеріали, інфляційними процесами в країні, негативним впливом політичної ситуації в країні. Наслідком цього стало скорочення обсягів виробництва у натуральному вимірі (до 72917,2 тис.л).

Щоб забезпечувати ефективний контроль за витратами, підприємству в першу чергу потрібно знати його точку беззбитковості, яка розраховується як:

$$\text{Точка беззбитковості} = (\text{Ціна продажу за одиницю} - \text{Змінні витрати за одиницю}) / \text{Постійні витрати} \quad (2.5)$$

де:

Ціна продажу за одиницю — ціна, за яку продавець продає одиницю товару або послуги.

Постійні витрати — витрати, які залишаються постійними незалежно від обсягу продажів.

Змінні витрати за одиницю — витрати, які змінюються в залежності від обсягу продажу.

Точка беззбитковості досліджуваного підприємства становить у 2020-2022 роках відповідно: 47282,66 од., 68892,84 од., 104399,97 од. Це свідчить про те, що за умови виробництва такої кількості продукції, підприємство не понесе збиток.

На підставі контролю витрат у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» сформована система регулювання витрат, яка включає п'ять етапів (рис. 2.9.).

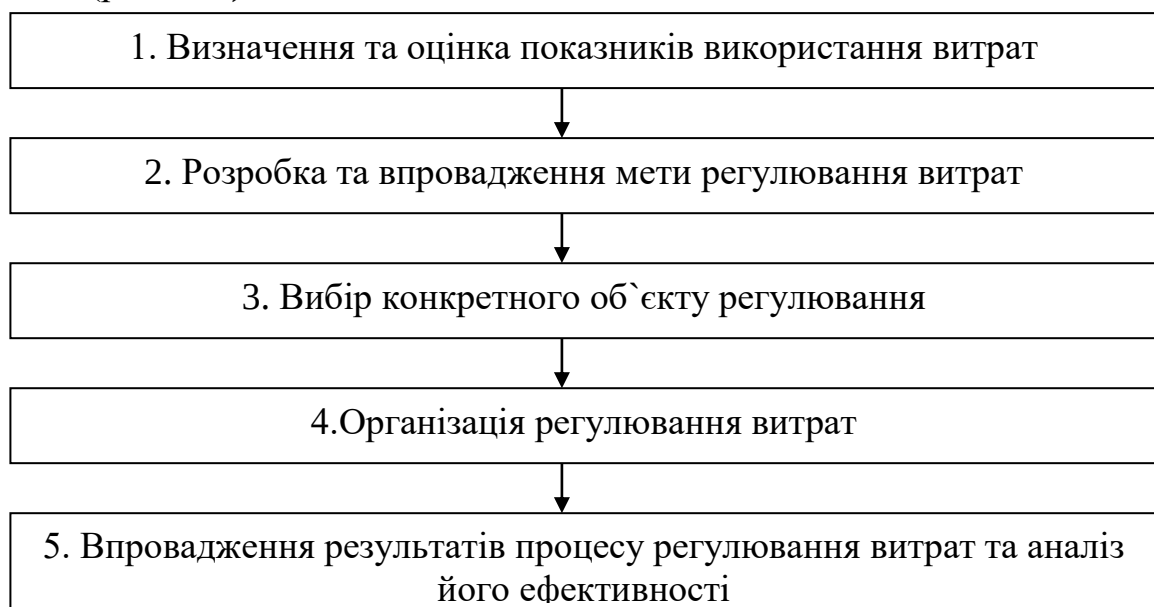


Рисунок 2.9 - Система регулювання витрат у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар»

Джерело: розроблено автором за даними [34]

Основні напрямки регулювання та контролю витрат у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» включають:

- контроль за виконанням поставок сировини та виробничого плану;
- контроль за якістю продукції;
- контроль за ефективністю використання ресурсів;
- регулювання процесом розвитку виробництва;
- контроль за охороною навколишнього середовища;
- регулювання соціального розвитку.

Процес контролю та регулювання витрат у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» передбачає систематичне співставлення планових та фактичних показників, що дозволяє виявити відхилення та здійснити коригування отриманих розходжень. Тобто у відповідності до виявлених відхилень розроблюються конкретні заходи з метою приведення фактичних показників до планових, або, за необхідністю, коригування планів.

2.3. Дослідження ефективності системи контролінгу витрат на підприємстві

За вимогами сьогодення у ситуаціях, коли політичні, економічні та соціальні фактори постійно невизначені та коливаються, інструменти аналізу зовнішнього середовища займають одне з головних місць у системах контролінгу витрат на підприємстві. Причому, щоб забезпечити ефективну роботу компанії, необхідно не адаптуватися, а передбачати і, головне, передбачати зміни зовнішнього середовища.

З метою вивчення ефективності системи контролінгу витрат на підприємстві необхідно провести аналіз динаміки та структури витрат, а також їх ефективності.

Динаміка витрат ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за 2020—2022 рр. наведена у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 - Динаміка витрат ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за 2020—2022 рр.

Показник	2020р.	2021р.	2022р.	Відхилення 2021 р. до 2020 р.		Відхилення 2022 р. до 2021 р.	
				абс. прир., тис.грн	темп прир., %	абс. прир., тис.грн	темп прир., %
Собівартість реалізації	1047727	1396685	1468387	348958	33	71702	5
Витрати на збут	39768	49550	46610	9782	25	—2940	—6
Адміністративні витрати	42031	47743	67857	5712	14	20114	42
Інші операційні витрати	1364	21115	8720	19751	1448	—12395	—59
Інші витрати	64847	3830	45693	—61017	—94	41863	1093
Фінансові витрати	6620	13557	36027	6937	105	22470	166
Витрати з податку на прибуток	33070	27049	1565	—6021	—18	—25484	—94

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

Аналіз динаміки витрат ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» показав, що собівартість реалізації продукції зменшувалася з 1047727 тис. грн. у 2020р. до 1396685 тис. грн., це свідчило про те, що підприємство знаходилося в умовах підвищення конкурентноздатності за рахунок росту фінансового результату. Але у 2022 р. витрати на собівартість зросли до 1468387 тис. грн., адміністративні витрати та фінансові витрати зросли протягом 2020—2022 рр. з 42031 тис. грн. до 67857 тис. грн., та з 6620 тис. грн. до 36027 тис. грн.

Відповідно – це свідчить про зниження ефективності роботи підприємства в тому числі і управлінської його частини, яка залежить від різних факторів; витрати на збут зростають з 39768 тис. грн. до 49550 тис. грн. протягом 2020—2021 рр., але у 2022р. скорочуються до 46610 тис. грн., інші операційні витрати зростають з 1364 тис. грн. у 2020р. до 21115 тис. грн. у 2021р., але скорочуються до 8720 тис. грн. — це показує, що 2022 році підприємство раціонально витратило кошти на збут в порівнянні з минулими роками; Інші витрати скорочуються з 64847 тис. грн. до 3830 тис. грн. протягом 2020—2021 рр., але у 2022р. зростають 45693 тис. грн.

Отже у 2022 році підприємство збільшило витрати котрі не пов'язані безпосередньо з виробництвом, але які вплинули на динаміку витрат та ефективність діяльності організації не найкращим чином.

Аналіз витрат підприємства за елементами наведено в табл.2.6.

Згідно табл.2.6 видно, що у 2020р. у структурі витрат найбільшу питому вагу мають матеріальні затрати – 73%; питома вага витрат на оплату праці становить 10%, амортизації — 8%, інших операційних витрат – 7%, відрахувань на соціальні заходи – 2%.

У 2021р. у структурі витрат найбільшу питому вагу мають матеріальні затрати – 73%; питома вага витрат на оплату праці скорочується до 8%, а амортизації зростає до 9%, інших операційних витрат також зростає до 8%, а питома вага відрахувань на соціальні заходи залишається на рівні 2%.

Таблиця 2.6 - Аналіз витрат за елементами ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за 2020—2022 рр.

Показник	2020р.	2021р.	2022р.	Відхилення 2021 р. до 2020 р.		Відхилення 2022 р. до 2021 р.	
				Абс. прир., тис.грн	Темп прир., %	Абс. прир., тис.грн	Темп прир., %
Матеріальні затрати	834647	1119365	1159633	284718	34	40268	4
Витрати на оплату праці	109964	120597	128044	10633	10	7447	6
Відрахування на соціальні заходи	23571	26260	27750	2689	11	1490	6
Амортизація	85131	134060	148650	48929	57	14590	11
Інші операційні витрати	77511	118703	116636	41192	53	—2067	—2
Разом	1130824	1518985	1580713	388161	34	61728	4

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

У 2022р. питома вага матеріальних затрат зростає до 74%; питома вага витрат на оплату праці становить 8%, амортизації — 9%, інших операційних витрат — 7%, відрахувань на соціальні заходи — 2%.

Дослідимо діяльність компанії за методом АБС. Дослідження методом АБС проводиться у відсотках від виручки або витрат. Це дозволяє компаніям

визначити продукти, які приносять їм основний дохід або прибуток, і зосередитися на їхньому продажі. Для цього аналізу нам потрібно визначити частку товару у виручці за даними наданими у табл.2.5 [4-6].

Формула для визначення частки товару у виручці розраховується як частка виручки від реалізації товару до загальної суми виручки від всіх товарів.

З використанням вищезгаданої формули розрахуємо частку товару у виручці по всіх видах товарів ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» котрі ми обрали для дослідження:

Мінеральна вода (2020 рік) – $560265,82/1366502 = 0,41$;

Мінеральна вода (2021 рік) – $666167,9/1649190 = 0,40$;

Мінеральна вода (2022 рік) – $651366,8/1637480 = 0,39$;

Мінеральна вода для дітей (2020 рік) – $341625,5/1366502 = 0,25$;

Мінеральна вода для дітей (2021 рік) – $400297,5/1649190 = 0,24$;

Мінеральна вода для дітей (2022 рік) – $429379/1637480 = 0,26$;

Мінеральна вода для немовлят (2020 рік) – $368955,5/1366502 = 0,27$;

Мінеральна вода для немовлят (2021 рік) – $455281,3/1649190 = 0,27$;

Мінеральна вода для немовлят (2022 рік) – $432119,6/1637480 = 0,26$;

Безалкогольні напої (2020 рік) – $12298,52/1366502 = 0,009$;

Безалкогольні напої (2021 рік) – $16842,71/1649190 = 0,010$;

Безалкогольні напої (2022 рік) – $25737,32/1637480 = 0,015$;

Мінеральна вода спреї (2020 рік) – $83356,66/1366502 = 0,06$;

Мінеральна вода спреї (2021 рік) – $110600,59/1649190 = 0,07$;

Мінеральна вода спреї (2022 рік) – $98886,28/1637480 = 0,06$.

Результати розрахунків визначення частки товарів у виручці ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» занесемо до таблиці 2.7. та розподілемо товари від найбільш вигідних товарів до товарів з найменшим внеском частки у виручку підприємства.

Таблиця 2.7 - Результати ABC-аналізу за 2020-2022 рр.

Номенклатура товару	Частка товару у виручці в порядку зменшення, % 2020 р.	Частка товару у виручці в порядку зменшення, % 2021 р.	Частка товару у виручці в порядку зменшення, % 2022 р.	Кумулятивна частка товару у виручці, % 2020 р.	Кумулятивна частка товару у виручці, % 2021 р.	Кумулятивна частка товару у виручці, % 2022 р.	Розподілення (A≈0—80%, B≈80—95%, C≈95—100%)
Мінеральна вода	41	40	39	41	40	39	A
Мінеральна вода для немовлят	27	27	26	67	67	65	A
Мінеральна вода для дітей	25	25	26	92	92	91	B
Мінеральна вода спрей	6	7	6	98	99	97	C
Безалкогольні напої	1	1	2	100	100	100	C
Разом	×	×	×	×	×	×	×

Джерело: розроблено автором за даними «Додаток В»

За результатами дослідження ABC—Аналізу можна дійти висновку, що до групи A потрапили товари котрі приносять підприємству найбільше доходу (мінеральна вода, мінеральна вода для немовлят), потрібно і надалі сконцентрувати зусилля на реалізації даних товарів. Товари, що увійшли до групи B (Мінеральна вода для дітей), теж не менш важливі для компанії, але уваги їм можна приділяти трохи менше, ніж товарам групи A. Товари, які опинилися в групі C є низькорівневими, ці товари або тільки опинилися на ринку або є потенційними кандидатами на виключення з асортименту. Наприклад мінеральна вода спрей, це досить новий продукт для підприємства, тому можливо, що з часом від потрапить до групи B, чого не можна сказати про безалкогольні напої.

Системи управління витратами характеризуються двома основними ознаками, які можна покласти в основу їх класифікації:

1. Повнота включення витрат у собівартість виробництва.
2. Рівень формування витрат.
3. Витрати на основі видів діяльності.

Згідно першій ознаці розрізняють традиційну та "директ-костинг" системи обліку витрат.

Основною характеристикою системи «директ-костинг» є поділ витрат на постійні та змінні залежно від зміни обсягу виробництва. Також до собівартості продуктів включають лише змінні витрати, а постійні витрати одразу відносять на фінансовий результат.

Спочатку ця концепція не набула широкого визнання, її критикували прихильники повної собівартості. Вони стверджували, що повна собівартість необхідна для акціонерів, вкладників капіталу і навіть керівників. Але, все ж таки, «директ-костинг» став переважним способом обліку витрат.

В основі методу знаходиться поділ витрат на виробництва на умовно-змінні та умовно-постійні, тобто, виділяються витрати, що мають різні тенденції зміни своєї абсолютної величини по відношенню до зміни обсягів виробництва продукції в часі.

Суть методу «директ-костинг» полягає у віднесенні на собівартість продукції лише змінних витрат.

Постійні витрати списуються на зменшення прибутку підприємства.

Умовно-змінні (змінні) витрати є витратами на виробництво, які змінюються прямо пропорційно до ступеня завантаження виробничо-технологічного обладнання за певний період. Витрати, абсолютна величина яких не залежить від ступеня завантаження основних технологічних потужностей називають умовно-постійними (постійними).

Спочатку в методі директ-костинг в собівартість включалися лише прямі витрати. В даний час «директ-костинг» застосовується в кількох варіантах:

- класичний метод «директ-костинг», що передбачає облік за прямими витратами;
- система змінних витрат – облік здійснюється за змінними витратами, до яких входять прямі витрати та змінні непрямі витрати;

– система обліку витрат залежно від завантаження виробничих потужностей, до калькуляції включаються всі змінні витрати та частина постійних, визначених відповідно до коефіцієнта використання виробничої потужності.

Перший варіант — простий "директ-костинг", при якому у складі собівартості враховуються лише прямі змінні витрати.

Метод директ-костинг передбачає розрахунок суми покриття або маржинального прибутку (МП), за рахунок якого покриваються постійні витрати та формується прибуток підприємства.

Маржинальний прибуток, тобто сума покриття – це різниця між виручкою від реалізації та змінними витратами.

Таблиця 2.8 - Аналіз витрат ПрАТ"Моршинський завод мінеральних вод "ОСКАР" за методом "директ-костинг" (простий) за 2020-2022 рр.

Показник	2020	2021	2022
Умовно—постійні витрати тис.грн.	81799	97293	114467
Кількість виготовленої продукції, од	184662	179021	187055
Виручка від реалізації, тис.грн.	1366502	1649190	1673480,00
Умовно— змінні витрати тис.грн.	1047727	1396369	1468387
Умовно— змінні витрати на 1—цю виготовленої продукції тис.грн.	5,67	7,80	7,85
Загальний маржинальний прибуток тис.грн.	318775	252821	205093
Прибуток від основної діяльності тис.грн.	147748	123357	4874
KURS USD/UAH	28,10	31,40	37,60

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

Можна зробити висновок, що ПрАТ"Моршинський завод мінеральних вод "ОСКАР" мало значні постійні витрати: в 2020р. постійні витрати були на рівні 81799 тис.грн, в 2021р. – на 97293 тис.грн., а в 2022р. спостерігається значне зростання до 114467 тис.грн.

Таке зростання постійних витрат привело до того, що прибуток від основної діяльності зменшився в 2022р. Змінні витрати на одиницю

продукції також змінювались: в 2020р. – 5,67 грн, в 2021р.—7,8грн, а в 2022р. —7,6 грн.

ПрАТ"Моршинський завод мінеральних вод "ОСКАР" від основної діяльності отримувало прибутки: в 2020р. було отримано прибутку на 147748 тис.грн, в 2021р. – на 123357 тис.грн., а в 2022р. спостерігається значне зниження до 4874 тис.грн.

Розрахунок суми покриття в розрізі окремих видів продукції дає змогу визначити рентабельність кожного з них та служить основою для розробки виробничої програми підприємства. За результатами дослідження АБС аналізу, можна зробити висновок, що підприємству варто зацентувати увагу на виробництві мінеральної води та виробництві мінеральної води для немовлят.

На основі даних розрахунків проведемо CVP-аналіз. Аналіз “витрати-обсяг реалізації-прибуток” (Cost-volume-profit analysis) здійснюється для оптимізації рішень щодо ціноутворення, диверсифікації продукції, запуску у виробництво чи зняття з виробництва. Мета аналізу – визначити як зміняться фінансові результати у разі зміни обсягів виробництва (реалізації) продукції, цін, структури асортименту. В процесі аналізу розраховується точка беззбитковості (Break-Even-Point = BEP), поріг рентабельності – точка, в якій виручка від реалізації продукції дорівнює постійним та змінним витратам, також розраховується маржинальний прибуток на одиницю реалізованої продукції.

Результати CVP- аналізу підприємства наведено в табл.2.9.

Таблиця 2.9 - CVP- аналіз ПрАТ"Моршинський завод мінеральних вод "ОСКАР" 2020-2022 рр.

Показник	2020	2021	2022
Виручка від реалізації, тис.грн.	1366502	1649190	1673480
Умовно— змінні витрати тис.грн.	1047727	1396369	1468387
Умовно—постійні витрати тис.грн.	81799	97293	114467

Показник	2020	2021	2022
Кількість виготовленої продукції, од	184662,43	179021,67	187055,67
Ціна одиниці продукції, грн	7,40	9,21	8,95
Умовно— змінні витрати на 1— цю виготовленої продукції тис.грн.	5,67	7,80	7,85
Маржинальний прибуток з одиниці продукції, грн	1,73	1,41	1,10
Точка беззбитковості, од.	47282,66	68892,84	104399,97
Точка беззбитковості, грн	349891,66	634657,17	934006,74
Запас безпеки:			
– в одиницях продукції	137379,77	110128,83	82655,70
– в грн	1016610,34	1014532,83	739473,26
– в %	74,40	61,52	44,19

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

Аналіз показав (див.табл.2.9), що точка беззбитковості змінилась наступним чином: в 2020р. беззбитковий обсяг виробництва складав 47282,66 од, в 2021р — 68892,84 од, а в 2022р. —104399,97 од.

Аналогічні зміни спостерігались і з точкою беззбитковості в грошовому вираженні. Так беззбитковий обсяг реалізації склав: в 2020р. — 349891,66 грн, в 2021р — 634657,17 грн, а в 2022р. —934006,74 грн. Таке зростання обсягів беззбитковості було обумовлено різким зростання постійних витрат підприємства в 2022р.

В результатів таких змін обсягів виробництва та обсягів беззбитковості було визначено зміни в запасі безпеки. Так, запас безпеки змінився наступним чином: в 2020р. – 74,4%, в 2021р. – 61,52%, та в 2022р.—44,19%.

За результатами оцінки ефективності системи контролінгу витрат у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» було визначено, що рентабельність виробництва протягом 2020—2022 рр. скорочується. З метою виявлення резервів підвищення ефективності витрат на підприємстві доцільно провести факторний аналіз рентабельності виробництва (таблиця 2.10)

Таблиця 2.10 - Факторний аналіз рентабельності витрат виробництва
ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за 2020-2022 рр.

Підстановка	Фактори		Рентабельність витрат виробництва	Вплив фактору
	Чистий прибуток	Собівартість виробництва		
Рентабельність виробництва 2020	147748	1047727	0,141	
Вплив зміни чистого прибутку	4874	1047727	0,005	—0,136
Вплив зміни собівартості реалізації	4874	1468387	0,003	—0,001
Перевірка			—0,138	—0,138

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

За даними таблиці 2.10 видно, що на скорочення рентабельності виробництва на 0,136 вплинуло скорочення чистого прибутку з 147748 тис. грн. до 4874 тис. грн. протягом 2020-2022 р. Зростання собівартості виробництва з 1047727 тис. грн. у 2020р. до 1468387 тис. грн. у 2022р. також спричинило скорочення рентабельності виробництва. Таким чином, з метою підвищення ефективності виробничих витрат доцільно розробити та впровадити заходи спрямовані на підвищення прибутковості та скорочення витрат.

В цілому можна визнати, що система контролінгу витрат на підприємстві існує, однак вона призвичаїлась діяти у відносно звичайних умовах господарювання. В умовах виникнення кризових явищ, які, наприклад, виникли у 2022 році, вона не справляється за допомогою старих методів управління, що вимагає принципово нових підходів до контролю витрат.

Так, у 2022 році суттєво в декілька разів зросли адміністративні накладні витрати, що не пояснюється аналогічним зростанням доходів. Відповідно показники ефективності діяльності підприємства і, зокрема рентабельності, у 2022 році дійшли до рівня критичних позначок.

Таким чином, існуюча система контролінгу витрат не спрацьовує, і постала необхідність у розробці і реалізації надзвичайних пропозицій управління витратами в кризових умовах, що націлені в першу чергу на утримання росту адміністративних накладних витрат.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ПОКРАЩЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Обґрунтування пропозицій нормування витрат

Метою роботи є аналіз сучасних світових тенденцій у сфері контролінгу, та розробка рекомендацій формування організаційно—економічних механізмів для ефективного управління витратами на досліджуваному підприємстві.

Розробка відповідних пропозицій удосконалення діяльності суб'єкта господарювання має спиратися на визначених недоліках існуючої системи контролінгу на підприємстві. Проведений аналіз виявив суттєве та непропорційне зростання адміністративних накладних витрат на ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар». Тому необхідними є заходи зі зниження цих витрат.

На зниження собівартості впливає багато факторів, які поділяються на:

- внутрішньовиробничі, до яких відносяться витрати, які підприємство може контролювати, зокрема, кількість працівників, ступінь автоматизації виробництва, система мотивації та інші;

- позавиробничі, до яких відносяться витрати, які підприємство не може контролювати, у тому числі, вартість сировини, електроенергії, палива тощо.

З економічної та соціальної точки зору важливість зниження виробничих витрат полягає в наступному:

- збільшення прибутку підприємства, що надає можливості розширеного відтворення;

- з появою великих можливостей для фінансових стимулів;

- поліпшення фінансового становища компанії і зниження ризику банкрутства;

— можливості зниження ціни продажу цього товару, що може значно підвищити конкурентоспроможність товару та збільшити продажі.

Основними аспектами зниження виробничих витрат є:

- підвищення технічного рівня виробництва;
- поліпшення організації виробництва і праці;
- зміна обсягу і структури продукту (для зниження умовних постійних витрат);
- зниження витрат на сировину і матеріали.

Для кожного представленого напрямку необхідно скласти перелік заходів щодо досягнення поставлених цілей, виходячи з наявних ресурсів і конкретної ситуації на підприємстві.

Технічний рівень виробництва може бути підвищений за рахунок таких заходів:

- суворе дотримання технічної дисципліни для зменшення витрат від браку;
- більш економічне транспортування та використання обладнання;
- збалансоване використання виробничих потужностей;
- покращення організаційного рівня виробництва, з метою скорочення витрат робочого часу і тривалість виробничого циклу;
- впровадження ефективної системи управління якістю продукції.

Скорочення витрат можливо також за рахунок зміни технології на більш досконалу. Тобто, коли конкретний виробничий процес автоматизований, він підвищує узгодженість, знижує витрати, а також може використовуватися шляхом аналізу виробництва самого продукту. Багато компаній вже існують

ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» використовує автоматизацію виробництва, але все ще є значні можливості для оптимізації робочого процесу.

Дуже важливим ресурсом для зниження виробничих витрат на ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» є підвищення продуктивності праці. Це пов'язано, перш за все, з економією заробітної

плати, оскільки підвищення продуктивності праці призводить до витрат трудових ресурсів. По-друге, підвищення продуктивності сприяє зростанню обсягів виробництва та зменшить виробничі витрати за рахунок економії непропорційних витрат.

Удосконалення організації виробництва і праці може бути досягнуто в наступних областях:

- удосконалення системи мотивації співробітників;
- удосконалення процесів втоматизації виробництва та управління.

Інший спосіб зменшити витрати на підприємстві — це змінити постачальника, якщо постачальник сировини, матеріалів, робіт, послуг не готовий розглянути можливість зниження ціни або, якщо інший постачальник може запропонувати більш якісну продукцію за підходящою ціною.

Скорочення витрат можливо також за рахунок зміни обсягу і структури продукції, що випускається (для зниження умовних постійних витрат), а саме:

- зниження витрат на технічне обслуговування та управління виробничими процесами;
- раціоналізація організаційної структури системи управління виробництвом.

Вартість сировини, яка входить до складу готової продукції, є однією з основних статей витрат на виробництво. Зниження вартості сировини і матеріалів можливо за рахунок таких заходів:

- зниження транспортних витрат і витрат на обслуговування логістичного ланцюжка;
- використання ресурсозберігаючих технологій.

Ефективними заходами зниження виробничих витрат є заміна компонентів продукту. При цьому необхідно визначити ключові характеристики продукту, які відповідають за його успіх на ринку. Зміна компонентів найбільш доцільна при зміні дизайну, упаковки та іншим чином,

щоб зменшити витрати, усунувши незначні функції та зберігаючи функції, які оцінює клієнт.

Слід зазначити, що список запобіжних заходів для кожного конкретного випадку складається індивідуально з урахуванням деталей поточного виробничого стану і може динамічно змінюватися.

На собівартості продукції відображаються всі аспекти діяльності підприємства: ступінь технічної оснащеності виробництва і розвитку технологічних процесів; рівень організації виробництва і праці, ступінь використання виробничих потужностей, економічність використання матеріальних і трудових ресурсів та інші умови і фактори, що характеризують виробничо—господарську діяльність. Можна сказати, що резерви повинні базуватися на цих показниках, щоб зменшити виробничі витрати. Але, звичайно, основним і найважливішим резервом зниження собівартості продукції підприємств є зниження матеріальних витрат. Таким чином, придбання більш дешевої сировини та зменшення транспортних витрат, пов'язаних з їх доставкою, дозволяють компанії значно знизити вартість своєї продукції.

Вище нами розглянуто потенційні заходи, які можуть бути реалізовані на досліджуваному підприємстві. Однак ми вважаємо за необхідне звернути увагу на основні больові точки в діяльності ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар», які є тими вузькими місцями, що потребують першочергового розширення.

Такою больовою точкою є адміністративні накладні витрати, що знайшли своє відображення у статтях: «адміністративні витрати», «витрати на збут», «інші витрати», «інші операційні витрати». Зростання витрат за цими позиціями не відповідало загальній динаміці чистого доходу та маржинального прибутку.

Динаміка адміністративно-накладних витрат ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» наведено на рис.3.1

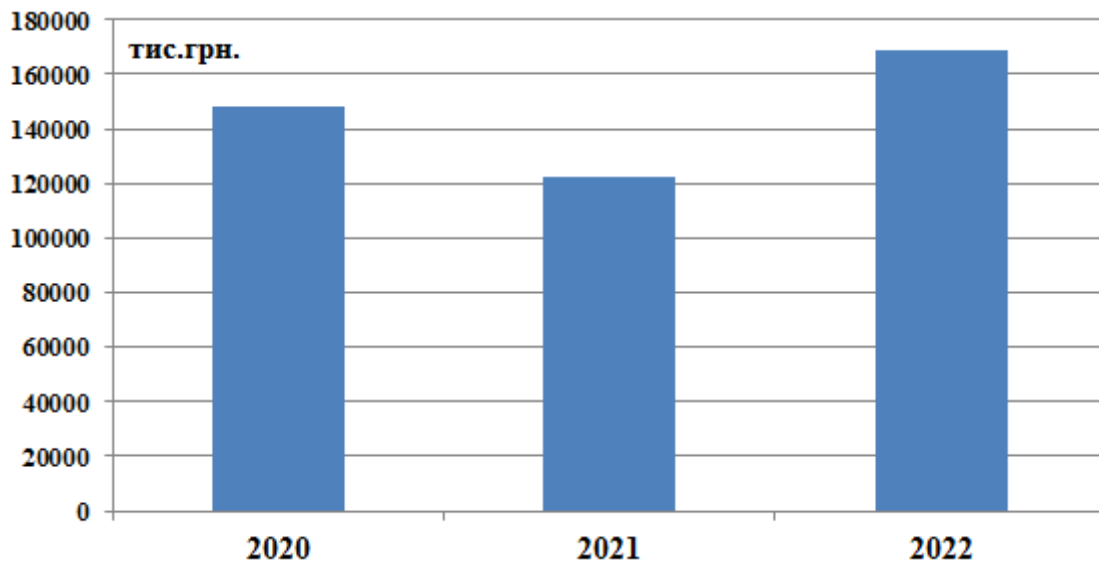


Рисунок 3.1 - Динаміка адміністративно-накладних витрат підприємства протягом 2020 – 2022 років, тис.грн.

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

Як бачимо з рис.3.1 у 2022 році досліджувані витрати в порівнянні з 2021 роком стрімко зросли на 38,16 %. В той же час динаміка чистого доходу (рис.3.2) та маржинального прибутку (рис.3.3) носила зовсім інший характер.

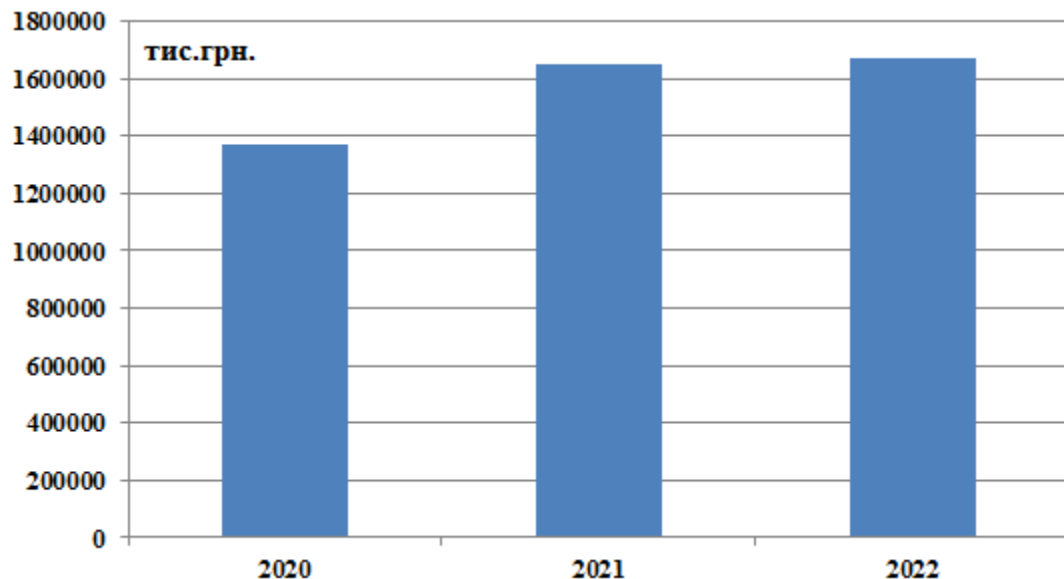


Рисунок 3.2 - Динаміка чистого доходу підприємства протягом 2020 – 2022 років, тис.грн.

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

Якщо розглядати динаміку чистого доходу, то у 2022 році в порівнянні з 2021 р. його значення зросло лише на 1,47 %. Таке зростання навіть не компенсує інфляцію. Скоріш за все в натуральному виразі у 2022 році

відбулося зменшення фізичного обсягу продаж, а грошове незначне зростання пояснюється інфляційним зростанням цін.

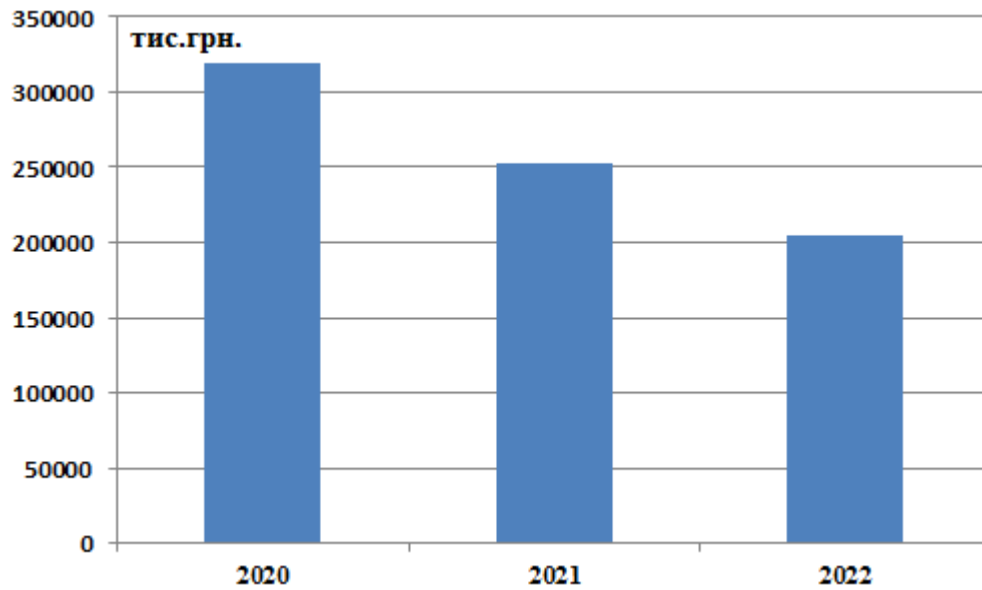


Рисунок 3.3 - Динаміка маржинального прибутку підприємства протягом 2020 – 2022 років, тис.грн.

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

Як наведено на рис.3.3 маржинальний прибуток підприємства взагалі мав тенденцію на зниження.

Причиною такого явища є недостатній контроль адміністративних накладних витрат. Якщо виробничі витрати витрачаються згідно норм витрачання, то за адміністративно-накладними витратами не існує взагалі практики їх нормування.

Таким чином нами пропонується здійснення гнучкого нормування адміністративних накладних витрат. Якщо норми виробничих витрат прив'язані до одиниці готової продукції, то з адміністративно-накладними базою нормування може виступати інший параметр, наприклад чистий дохід або маржинальний прибуток.

Накладні адміністративні витрати нормувати досить важко, оскільки немає між ними і фізичним обсягом виробництва не існує прямого зв'язку.

Але в умовах кризового стану досліджуваного підприємства, у якому воно опинилося у 2022 році, така залежність має бути встановлена умовно-

вольовим та силовим шляхом. Тобто мають бути встановлені правила, за якими буде заборонено витратити на накладні витрати більше ніж дозволяє існуючий норматив.

Нами пропонується встановлення нормативу накладних адміністративних витрат виходячи з розміру маржинального прибутку, який визначається різницею чистого доходу і виробничою собівартістю. Значення відповідного нормативу нами пропонується у розмірі 50 % від маржинального прибутку, що дозволить підприємству завжди мати чистий прибуток.

До того ж, такий норматив мотивує адміністративний апарат – менеджерів вищої та середньої ланки збільшувати значення маржинального прибутку як через збільшення обсягів виробництва і збуту, так і через зменшення собівартості виробництва.

Порівняння фактичних адміністративних накладних витрат з їх пропонованим нормативом наведено на рис. 3.4.

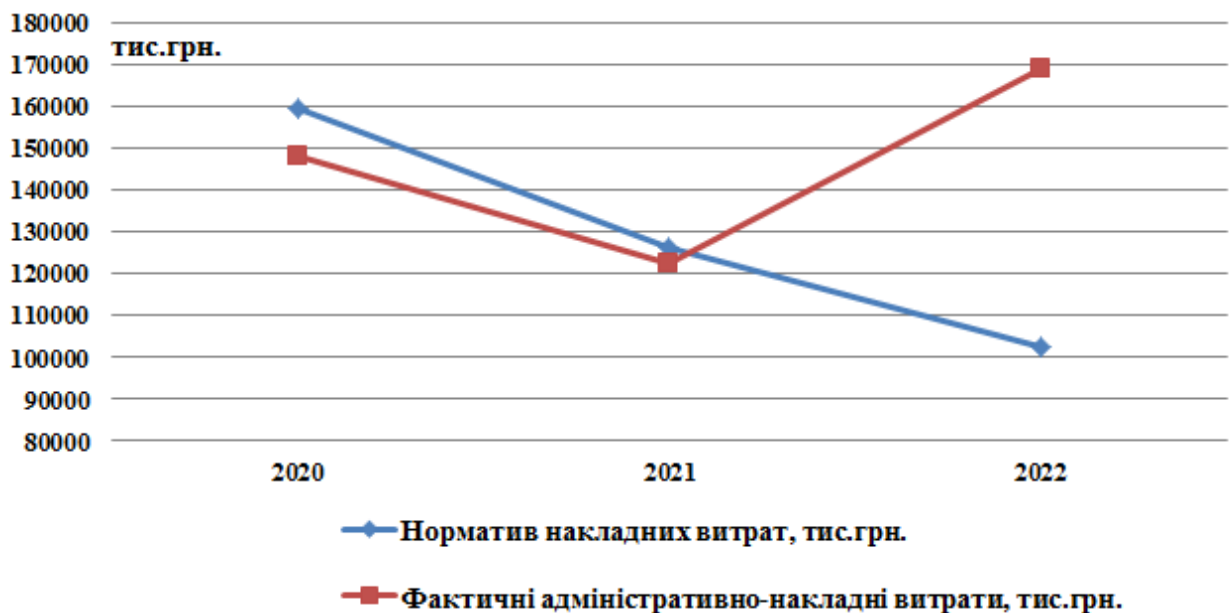


Рисунок 3.4 - Порівняння фактичних адміністративних накладних витрат з їх пропонованим нормативом за 2020-2022 рр. тис.грн.

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

Як бачимо з рис.3.4. у 2020 та 2021 роках фактичні адміністративні накладні витрати навіть є меншими за норматив, що підтверджує обґрунтованість нормативу.

3.2. Удосконалення організаційно—економічного механізму контролінгу витрат на підприємстві

Основне завдання контролінгу витрат — визначити напрямок реалізації зусиль персоналу, що сприяють функціонуванню та розвитку підприємства.

Контролінг спрямований на формування і досягнення довгострокових цілей, на основі яко формуються оперативні і тактичні плани.

Координація діяльності працівників малого та середнього бізнесу.

Доцільність впровадження організаційно—економічного механізму контролінгу на ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» обумовлена складністю, невизначеністю і непередбачуваністю зовнішнього і внутрішнього середовища в сучасних умовах, що вимагає швидкої і якісної адаптації.

Елементи контролінгу, такі як системи моніторингу, інформації та аналізу, консультивання, координації, сприяють самоорганізації та саморозвитку, а також швидкості прийняття відповідних управлінських рішень на підприємствах в умовах обмежених ресурсів і часу.

Функція контролінгу витрат визначається необхідністю надання керівникам інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, і ділиться на основну і конкретну (рис. 3.5).

У контролінгу акцент робиться на наборі інструментів, необхідних для виконання основних завдань, які залежать від типу, розміру та структури діяльності управління бізнесом, зокрема, інструментами контролінгу витрат є: аналіз балансу, результатів діяльності, прибутків і збитків; розрахунок

витрат; звітність; система планування; система індикаторів; ABC—аналіз; розрахунок рентабельності; аналіз беззбитковості; програми оптимізації витрат; аналіз портфеля; стратегія; аналіз життєвого циклу; аналіз витрат; аналіз робочого часу; аналіз ефективності; аналіз внутрішнього і зовнішнього середовища; інвестиційний аналіз; інноваційний аналіз.

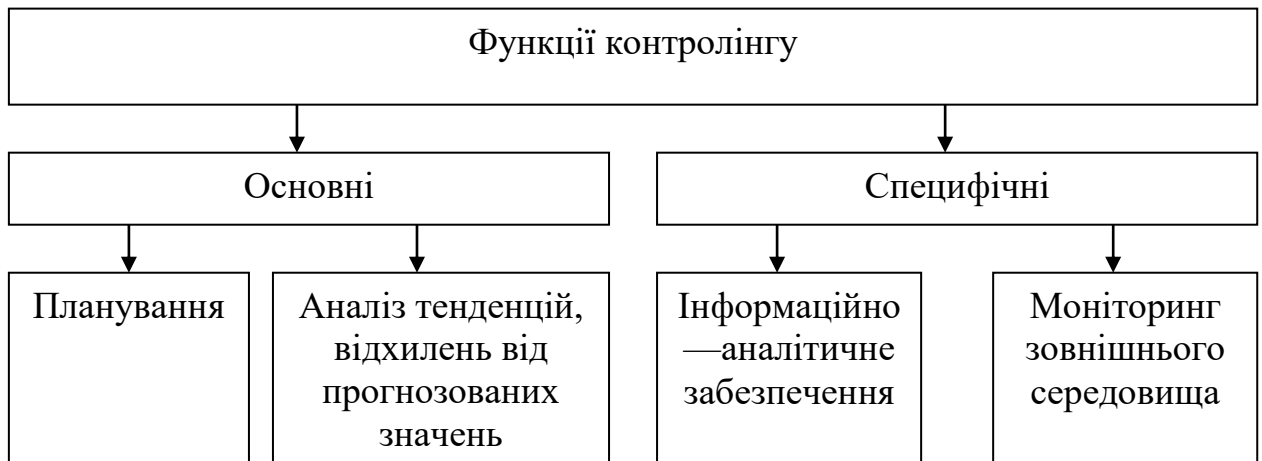


Рисунок 3.5 - Функції контролінгу витрат [9, с. 65]

Ефективність управління витратами на підприємстві залежить від правильного вибору методів контролінгу. Методи контролінгу витрат наведено на рис. 3.6.

Впровадження організаційно—економічного механізму контролінгу витрат доцільно здійснювати за певними етапами:

Перший етап — рішення про введення контролю:

—координація думок власників і топ—менеджерів про необхідність застосування цієї техніки управління;

—усвідомлення ефективності і перспективи відкритості для комерційних організацій;

—контрольна місія і мета — розробка і обґрунтування системи контролінгу.

Другий етап — діагностика господарської діяльності та управління витрат:

—діагностика зовнішнього і внутрішнього середовища ;

—діагностика організаційної та фінансової структури.

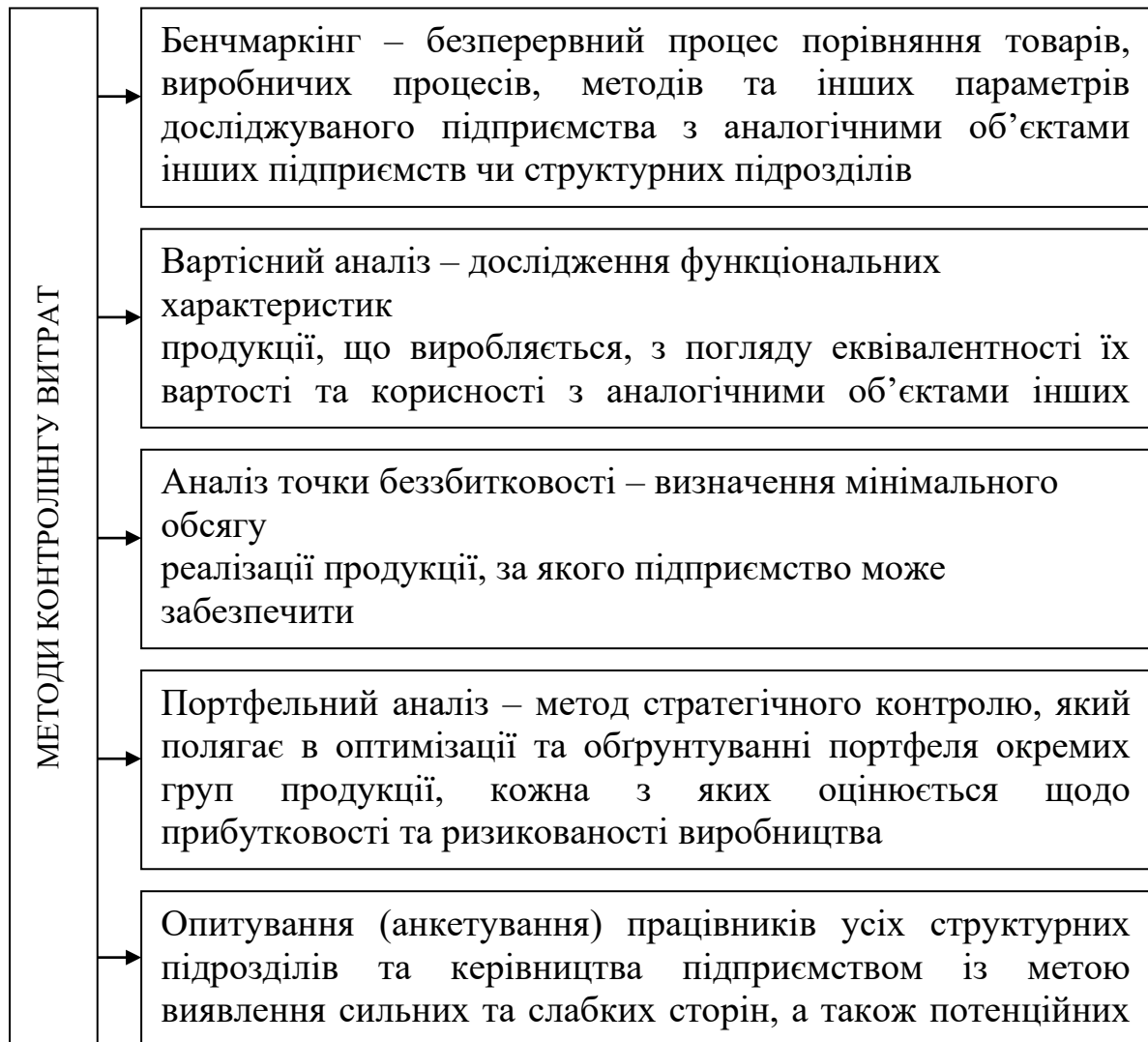


Рисунок 3.6 - Методи контролінгу витрат [35, с. 86]

Третій етап — розробка програм і бюджетів для здійснення контролінгу:

- виокремлення конкретних заходів, витрат та джерела фінансування, необхідних для їх реалізації, а також терміни їх реалізації;
- оцінка ефективності заходів і цільового напрямку витрачених коштів;
- оцінка ефективності застосування контролінгу в управлінні всією компанією.

Четвертий етап — створення служби контролінгу на підприємстві:

- визначення місця розташування служб контролю в управлінні підприємством;
- обґрунтування складу персоналу служб управління;

— чітке розмежування повноважень між керівниками та затвердження їх офіційних прав та обов'язків;

П'ятий етап — розробка пропозицій щодо вдосконалення управління певними аспектами господарської діяльності підприємства:

—реалізація реструктуризації бізнес—процесів та інформаційних потоків;

— поліпшення організаційної структури підприємства;

— створення пропозицій щодо формування або реформування фінансової структури підприємства.

Шостий етап — обґрунтування системи важливих показників — індикаторів стану внутрішнього і зовнішнього середовища та визначення критичних меж відхилень від планових значень реальних значень цих показників.

Сьомий етап — розробка та обґрунтування методів і засобів контролю окремих об'єктів в управлінні підприємством:

—оцінка ефективності методів і засобів контролю для вирішення конкретних завдань;

—адаптація ефективних методів та інструментів до фінансово—господарської діяльності та управління підприємством.

Восьмий етап — створення комплексної системи інформаційної підтримки для управління підприємством:

—впровадження моніторингу зовнішнього середовища підприємства за певними основними показниками;

— створення автоматизованих інформаційних систем, розробка пропозицій щодо удосконалення організаційно—економічного механізму контролінгу витрат.

Дев'ятий етап передбачає визначення управлінських функцій контролінгу витрат, а також розробка та затвердження внутрішніх операційних правил та внутрішньої звітності. Форми управлінських звітів повинні розроблятися в

контексті конкретних користувачів для надання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

Десятий етап передбачає інтеграцію системи контролінгу в систему управління підприємством.

З метою забезпечення ефективного функціонування організаційно—економічного механізму контролінгу витрат необхідно впроваджувати та реалізовувати всі елементи контролінгу витрат (рис.3.7)



Рисунок 3.7 - Елементи контролінгу витрат [1, с. 300]

Таким чином, удосконалення організаційно—економічного механізму контролінгу витрат сприятиме підвищенню ефективності діяльності підприємства.

Відповідне удосконалення нами також пропонується здійснювати завдяки впровадженню автоматизованої системи контролінгу витрат.

Одним із шляхів удосконалення контролінгу витрат є впровадження ефективних систем інформаційної підтримки прийняття фінансових рішень.

У сучасному бізнес-середовищі успішне функціонування контролінгу неможливо без використання автоматизованих систем управління.

Впровадження ERP-системи може прискорити бізнес-процеси, гарантувати якісну технічну обробку інформації, швидку інтерпретацію та покращений доступ до інформації для всіх підрозділів компанії. Таким чином, створюються передумови для отримання необхідної бізнес-інформації в короткі терміни і спрощення процедур прийняття управлінських рішень вищим керівництвом компанії.

Автоматизована інформаційна система — це сукупність інформації, економіко-математичних методів і моделей, апаратних, програмних, технічних засобів і фахівців, призначених для автоматизованої обробки інформації та прийняття управлінських рішень. Це взаємопов'язана сукупність даних, обладнання, програмного забезпечення, персоналу і стандартних процедур, призначених для збору, обробки, розподілу, зберігання і представлення інформації відповідно до вимог, що впливають з цілей організації.

ERP-система — це комплекс інтегрованих програм, які всебічно підтримують всі основні аспекти управлінської діяльності компанії — планування ресурсів (фінансових, людських і фізичних) для виробництва товарів (послуг) в єдиному інформаційному просторі,

Основне завдання ERP-системи — допомогти менеджерам управляти своєю організацією як системою: за допомогою ERP-системи можна управляти виробництвом, логістикою, дистрибуцією, запасами, витратами, доставкою, виставленням рахунків, бухгалтерським обліком і системами в одній інтегрованій програмі, а не в декількох різних доступних системах.

Локальні системи характеризуються низькою вартістю та коротким часом впровадження. Дійсно, компанії можуть встановлювати та впроваджувати системи самотійно. У той же час, локальні системи, як правило, є автономними додатками. Недоліком таких рішень є те, що вони погано або повністю ізольовані від інформаційного простору підприємства.

Дані в системі завантажуються з інших додатків і не можуть бути використані в інших інформаційних системах. Тому використання таких програм не рекомендується для середніх і великих компаній, де потік інформації великий і потрібне єдине інформаційне середовище для забезпечення діяльності компанії. ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» використовує програми BAF та Excel для складання бюджетних і управлінських звітів, а також для аналізу результатів діяльності компанії.

У сучасному бізнес-середовищі такий тип управління інформацією та моніторингу вважається прийнятним для малих і середніх підприємств. З іншого боку, виробничі компанії з асортиментом продукції понад 258 одиниць і кількістю працівників понад 2 000 осіб потребують впровадження комп'ютерних інформаційних систем:

1. збільшення кількості помилок через людський фактор;
2. неможливість одночасної роботи кількох користувачів над одним файлом. Це призводить до збільшення часу, необхідного для підготовки управлінської звітності, особливо в кінці року. Вона часто порушується.
3. часто спотворюється порядок роботи над одним і тим же файлом. Це призводить до необхідності витратити додатковий час на перевірку та уточнення достовірності даних.
3. необхідність додаткової обробки даних в Excel з бухгалтерських програм для адміністративних цілей. Це також не оптимізує час, необхідний для підготовки інформації, необхідної управлінській команді. Скорочується час, необхідний для прийняття рішень.
4. обмеження обсягу даних Створення великої кількості зв'язків між аркушами для обробки звітних даних лише ускладнює роботу з інформацією та призводить до збільшення кількості помилок.

Тому для впровадження інформаційної системи (ІС) в адміністративних відділах молокопереробних підприємств необхідно вжити наступних заходів

- 1) Аналіз варіантів ІС з метою вибору найбільш підходящого для даного підприємства;

2) Підбір персоналу, здатного впровадити та підтримувати обрану ІС.

Для вирішення вищезазначених проблем запропонуємо деякі типи корпоративних інформаційних систем, які можуть бути впроваджені у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар»:

1. система управління ресурсами підприємства; MRP (material requirements planning) — планування потреб у матеріалах; MRP II (production resources planning) — планування виробничих ресурсів; ERP (enterprise resources planning) — планування ресурсів підприємства;

2. системи управління логістикою (SCM, управління ланцюгами поставок);

3. системи управління даними про продукцію (PDM) для промислових підприємств;

4. Системи надання даних для управлінського аналізу (MIS, управлінські інформаційні системи).

В результаті дослідження українського ринку послуг ERP—систем було обрано AP Business Allin—One (SAP ERP) з урахуванням розміру ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар», специфіки його діяльності та річного обороту.

SAP Business All—in—One — це першокласна ERP—система для управління бізнес—процесами компанії, яка адаптована до особливостей галузі та підтримує постійне зростання компанії. Система призначена для компаній з наступними характеристиками: річним оборотом понад 20 мільйонів євро та кількістю працівників понад 50 осіб. Дана інформаційна система розроблена з урахуванням потреб середніх підприємств і автоматизує всі бізнес—процеси підприємства, в тому числі

- Управлінський облік
- Автоматизація фінансів та бюджетування
- Продажі та дистрибуція
- Закупівлі та закупівельні операції
- Управління запасами та складами

- Управління виробництвом: планування та реалізація виробництва
- Аналітика та портал компанії

Таким чином, SAP можна використовувати для аналізу доходів і витрат компанії в розрізі клієнтів і продуктів, що дозволяє більш детально оцінити, наскільки ефективно працює компанія. Крім того, краще управляти платоспроможністю компанії, фінансовою стійкістю компанії та зменшити дебіторську заборгованість. Централізований аналіз в режимі реального часу також дає можливість максимально ефективно використовувати грошові кошти та збільшити доходи компанії.

Базою знань і бізнес—платформою для фінансового управління в сфері контролю витрат є модуль Контролінг (CO), один з модулів SAP Business All—in—One. Модуль CO зосереджений на наданні повного переліку управлінської інформації, необхідної для управління. Модуль CO зосереджений на наданні повного переліку управлінської інформації, необхідної для управління.

Цей модуль дозволяє здійснювати

- планувати та обліковувати витрати в розрізі окремих структурних підрозділів підприємства, місць виникнення витрат та центрів фінансової відповідальності;
- використання різних методів обліку та калькулювання собівартості;
- Оцінка прибутковості окремих видів діяльності;
- Визначення планової та фактичної собівартості окремих видів продукції;
- підготовка бізнес—планів підприємства та інших управлінських звітів.

Загалом, модуль CO забезпечує керівництву підприємства необхідні умови для швидкої розробки якісних управлінських рішень та швидкого реагування на зміни ринкової кон'юнктури.

Інформація, наведена в цьому підрозділі, використовується для розрахунку ефективності найму нових працівників для виконання функцій, передбачених підрозділом фінансового менеджменту.

3.3. Прогноз фінансово-економічних показників внаслідок реалізації запропонованих заходів

В результаті комплексного дослідження процесу формування системи контролінгу на підприємстві було запропоновано і обґрунтовано такі заходи:

- 1) впровадження гнучкого планування адміністративно-накладних витрат за нормативом 50 % від маржинального прибутку;
- 2) удосконалення організаційно—економічного механізму контролінгу витрат завдяки уточнення методів, функцій і елементів відповідного контролінгу, що дозволить підвищити якість управління витратами;
- 3) впровадження автоматизованої системи контролінгу, що дозволить знизити працемісткість обліково-аналітичних процедур і дозволить сконцентруватися на виявленні больових точок підприємства.

Наведені пропозиції в цілому спрямовані на оптимізацію, тобто скорочення витрат. Збільшення доходів планується тільки на розмір інфляції внаслідок підвищення цін на продукцію підприємства.

Реалізація пропозицій в майбутньому носить імовірнісний характер в частині очікуваних результатів, що дозволяє виділити оптимістичний, песимістичний і реалістичний сценарії розвитку подій.

Згідно оптимістичного сценарію реалізація першої пропозиції дозволить втримати адміністративно-накладні витрати завдяки умовно-вольовим та силовим заходам в межах встановленого нормативу. До того ж реалізація другої та третьої пропозицій дозволить знизити виробничі витрати на 1 %, накладні – на 0,5 %.

Згідно песимістичного сценарію реалізація першої пропозиції в цілому буде провалено, оскільки повністю залежить від вольового характеру умовно-силових дій, що може бути проблематичним в умовах супротиву персоналу та виникнення непередбачених дій. В той же час, намагання

триматися в межах нормативу все ж зумовить певне скорочення адміністративно-накладних витрат на 0,5%. Також провал не виключений і за пропозицією автоматизації контролінгу, оскільки це точно полегшить роботу виконавцям, але не гарантує якісні рішення щодо оптимізації витрат.

Згідно реалістичного сценарію результати будуть знаходитися в межах від оптимістичного і песимістичного. Тобто кожен з останніх реалізується на 50 %.

Прогноз доходів і витрат за оптимістичним сценарієм наведено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1 - Прогноз доходів і витрат ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за оптимістичним сценарієм на 2023-2025 рр.

Показник	Значення за роками, тис.грн.			Значення за роками, тис.грн.	
	2023	2024	2025	абс., тис. грн.	%
Дохід від реалізації продукції	1840828,0	2024910,8	2227401,9	386573,9	21,0
Собівартість реалізації	1599073,4	1741391,0	1896374,8	297301,3	18,6
Валовий прибуток	241754,6	283519,8	331027,1	89272,5	36,9
Інші операційні доходи	2612,5	2873,8	3161,1	548,6	21,0
Витрати на збут	33361,5	39125,0	45680,9	12319,4	36,9
Адміністративні витрати	48569,2	56960,0	66504,3	17935,1	36,9
Операційний прибуток (збиток)	162436,3	190308,6	222003,0	59566,7	36,7
Інші витрати	32705,1	38355,3	44782,2	12077,0	36,9
Інші фінансові доходи	256,0	281,6	309,8	53,8	21,0
Фінансові витрати	36027,0	39233,4	42725,2	6698,2	18,6
Прибуток до оподаткування	93960,2	113001,5	134805,4	40845,2	43,5
Доходи (витрати) з податку на прибуток	20671,2	24860,3	29657,2	8986,0	43,5
Чистий прибуток	73288,9	88141,2	105148,2	31859,3	43,5

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

Зростання доходів заплановано в розмірі 10 % щорічно виключно через інфляційне підвищення цін на продукцію підприємства, а не через збільшення фізичних обсягів продажу. Аналогічно заплановано і інфляційне зростання цін на сировину, заробітну плату тощо. Однак в цінах базисного

року все ж передбачається економія виробничої собівартості та дотримання нормативів адміністративних накладних витрат.

Прогноз активів підприємства за оптимістичним сценарієм наведено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2 - Прогноз активів ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за оптимістичним сценарієм на 2023-2025 рр.

Показник	Значення за роками, тис.грн.			Відхилення	
	2023	2024	2025	абс., тис. грн.	%
Разом необоротні активи	1649906,0	1649906,0	1649906,0	0,0	0,0
Запаси	186358,6	183563,2	180809,8	-5548,8	-3,0
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	24607,0	27067,7	29774,5	5167,5	21,0
Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами	6868,4	7555,2	8310,8	1442,4	21,0
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	11866,8	13053,5	14358,8	2492,0	21,0
Інша поточна дебіторська заборгованість	9211,4	10132,5	11145,8	1934,4	21,0
Гроші та їх еквіваленти	53120,1	58432,1	64275,3	11155,2	21,0
Разом оборотні активи	292032,3	299804,3	308674,9	16642,6	5,7
Разом активи	1941938,3	1949710,3	1958580,9	16642,6	0,9

Джерело: розроблено автором за даними «Додаток А»

Планується зменшення запасів (як показано в табл. 3.2) внаслідок удосконалення нормування та механізмів контролінгу матеріальних витрат. Зростання дебіторської заборгованості та грошових коштів прогнозується пропорційно збільшенню доходів. В цілому валюта балансу зросте на 0,9 % протягом наступних трьох років.

Прогноз пасивів підприємства за оптимістичним сценарієм наведено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3 - Прогноз пасивів ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за оптимістичним сценарієм на 2023-2025 рр.

Показник	Значення за роками, тис.грн.			Відхилення	
	2023	2024	2025	абс., тис. грн.	%

Зареєстрований капітал	8800,0	8800,0	8800,0	0,0	0,0
Нерозподілений прибуток	817988,5	862059,1	914633,2	96644,7	11,8
Додатковий капітал	1974,0	1974,0	1974,0	0,0	0,0
Разом власний капітал	828762,5	872833,1	925407,2	96644,7	11,7
Довгострокові кредити банків	217552,8	165569,2	105396,5	-112156,3	-51,6
Інші довгострокові зобов'язання	935,0	935,0	935,0	0,0	0,0
Всього довгострокові зобов'язання	218487,8	166504,2	106331,5	-112156,3	-51,3
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	295814,5	310605,2	326135,5	30321,0	10,3
Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом	17794,4	18684,1	19618,3	1823,9	10,3
Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці	91,3	95,9	100,7	9,4	10,3
Заборгованість за одержаними авансами	555972,9	555972,9	555972,9	0,0	0,0
Інші поточні зобов'язання та забезпечення	25015,0	25015,0	25015,0	0,0	0,0
Разом короткострокові зобов'язання	894688,0	910373,0	926842,3	32154,3	3,6
Разом пасиви	1941938,3	1949710,3	1958580,9	16642,7	0,9

Джерело: розроблено автором за даними «Додаток Б»

Як бачимо з табл. 3.3 також планується збільшення пасивів на 0,9 % протягом 2023 – 2025 років. В першу чергу зростання пасивів відбудеться за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку. Значна частина прибутку передбачено спрямувати на погашення заборгованості перед банками, оскільки такі зобов'язання є коштовними. Натомість планується зростання інших видів кредиторської заборгованості внаслідок зростання доходів та інфляційних процесів.

Прогноз доходів і витрат за песимістичним сценарієм наведено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4 - Прогноз доходів і витрат ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за песимістичним сценарієм на 2023-2025 рр.

Показник	Значення за роками, тис.грн.			Значення за роками, тис.грн.	
	2023	2024	2025	абс., тис. грн.	%
Дохід від реалізації продукції	1824093,2	1988261,6	2167205,1	343111,9	18,8

Собівартість реалізації	1607149,6	1759025,2	1925253,1	318103,5	19,8
Валовий прибуток	216943,6	229236,4	241952,0	25008,4	11,5
Інші операційні доходи	12321,9	13554,1	14909,5	2587,6	21,0
Витрати на збут	51271,0	50758,3	50250,7	-1020,3	-2,0
Адміністративні витрати	74642,7	73896,3	73157,3	-1485,4	-2,0
Операційний прибуток (збиток)	103351,8	118135,9	133453,5	30101,7	29,1
Інші витрати	58110,4	57529,3	56954,0	-1156,4	-2,0
Інші фінансові доходи	256,0	281,6	309,8	53,8	21,0
Фінансові витрати	36027,0	39233,4	42725,2	6698,2	18,6
Прибуток до оподаткування	9470,5	21654,9	34084,2	24613,7	259,9
Доходи (витрати) з податку на прибуток	2083,5	4764,1	7498,5	5415,0	259,9
Чистий прибуток	7387,0	16890,8	26585,6	19198,7	259,9

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

За песимістичним сценарієм також будуть зростати доходи і витрати внаслідок інфляції. Однак адміністративні накладні витрати все ж в цілому залишаться на рівні 2022 року.

Суттєве відносне зростання чистого прибутку у 2025 році в порівнянні з 2023 пояснюється низькою базою.

В цілому обсяг чистого прибутку за песимістичним сценарієм в декілька разів менше за оптимістичний.

Прогноз активів підприємства за песимістичним сценарієм наведено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5 - Прогноз активів ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за песимістичним сценарієм на 2023-2025 рр.

Показник	Значення за роками, тис.грн.			Відхилення	
	2023	2024	2025	абс., тис. грн.	%
Разом необоротні активи	1649906,0	1649906,0	1649906,0	0,0	0,0
Запаси	186358,6	183563,2	180809,8	-5548,8	-3,0
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	24607,0	27067,7	29774,5	5167,5	21,0
Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами	6868,4	7555,2	8310,8	1442,4	21,0

Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	11866,8	13053,5	14358,8	2492,0	21,0
Інша поточна дебіторська заборгованість	9211,4	10132,5	11145,8	1934,4	21,0
Гроші та їх еквіваленти	53120,1	58432,1	64275,3	11155,2	21,0
Разом оборотні активи	292032,3	299804,3	308674,9	16642,6	5,7
Разом активи	1941938,3	1949710,3	1958580,9	16642,6	0,9

Джерело: розроблено автором за даними «Додаток А»

Згідно песимістичного сценарію (див.табл.3.5) основні тенденції формування активів залишаються аналогічними, оскільки зміни будуть стосуватися в основному витрат і запасів.

Отже пропозиції дипломної роботи за різними сценаріями їх реалізації несуттєво вплинуть на структуру активів підприємства.

Прогноз пасивів підприємства за песимістичним сценарієм наведено у табл. 3.6.

В політиці формування пасивів згідно песимістичного сценарію основні зміни будуть стосуватися нерозподіленого прибутку, значення якого зменшиться, що також дозволить в меншому ступені погасити заборгованість перед банками.

Таблиця 3.6 - Прогноз пасивів ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за песимістичним сценарієм на 2023-2025 рр.

Показник	Значення за роками, тис.грн.			Відхилення	
	2023	2024	2025	абс., тис. грн.	%
Зареєстрований капітал	8800,0	8800,0	8800,0	0,0	0,0
Нерозподілений прибуток	785037,5	793482,9	806775,7	21738,2	2,8
Додатковий капітал	1974,0	1974,0	1974,0	0,0	0,0
Разом власний капітал	795811,5	804256,9	817549,7	21738,2	2,7
Довгострокові кредити банків	250503,8	234145,4	213253,9	-37249,8	-14,9
Інші довгострокові зобов'язання	935,0	935,0	935,0	0,0	0,0
Всього довгострокові зобов'язання	251438,8	235080,4	214188,9	-37249,8	-14,8
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	295814,5	310605,2	326135,5	30321,0	10,3
Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом	17794,4	18684,1	19618,3	1823,9	10,3

Показник	Значення за роками, тис.грн.			Відхилення	
	2023	2024	2025	абс., тис. грн.	%
Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці	91,3	95,9	100,7	9,4	10,3
Заборгованість за одержаними авансами	555972,9	555972,9	555972,9	0,0	0,0
Інші поточні зобов'язання та забезпечення	25015,0	25015,0	25015,0	0,0	0,0
Разом короткострокові зобов'язання	894688,0	910373,0	926842,3	32154,3	3,6
Разом пасиви	1941938,3	1949710,3	1958580,9	16642,7	0,9

Джерело: розроблено автором за даними «Додаток Б»

Оскільки існує велика імовірність, що реалізація подій буде протікати не за тим (оптимістичним) і не за тим (песимістичним) сценарієм, а скоріше з рисами обох варіантів, то виникає необхідність розрахунків за найбільш реалістичним сценарієм.

Прогноз доходів, витрат і прибутку за реалістичним сценарієм наведено в табл.3.7.

Таблиця 3.7 - Прогноз доходів і прибутку ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за реалістичним сценарієм на 2023-2025 рр.

Показник	Значення за роками, тис.грн.			Значення за роками, тис.грн.	
	2023	2023	2023	абс., тис. грн.	%
Дохід від реалізації продукції	1840828,0	2024910,8	2227401,9	386573,9	21,0
Собівартість реалізації	1599073,4	1741391,0	1896374,8	297301,3	18,6
Валовий прибуток	241754,6	283519,8	331027,1	89272,5	36,9
Інші операційні доходи	2612,5	2873,8	3161,1	548,6	21,0
Витрати на збут	50042,2	58687,5	68521,3	18479,1	36,9
Адміністративні витрати	72853,8	85440,0	99756,5	26902,7	36,9
Операційний прибуток (збиток)	121471,0	142266,1	165910,4	44439,4	36,6
Інші витрати	49057,7	57532,9	67173,2	18115,5	36,9
Інші фінансові доходи	256,0	281,6	309,8	53,8	21,0
Фінансові витрати	36027,0	39233,4	42725,2	6698,2	18,6
Прибуток до оподаткування	36642,3	45781,4	56321,7	19679,5	53,7
Доходи (витрати) з податку на прибуток	8061,3	10071,9	12390,8	4329,5	53,7

Чистий прибуток	28581,0	35709,5	43931,0	15350,0	53,7
-----------------	---------	---------	---------	---------	------

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

За реалістичним сценарієм адміністративні накладні витрати хоч і скоротяться, однак не будуть на 100 % відповідати встановленому і запропонованому нормативу. Доходи і витрати будуть зростати через інфляцію. Планується незначне зниження витрат і виробничої собівартості внаслідок реалізації пропозицій дипломної роботи.

Прогноз активів та пасивів підприємства за реалістичним сценарієм наведено у «Додаток Д».

Аналіз «Додаток Д» дозволяє зробити висновки, що реалізація пропозицій за різними сценаріями майже не вплине на структуру активів підприємства. В структурі пасивів основні зміни будуть стосуватися нерозподіленого прибутку і заборгованості перед банками за кредитами.

За даними таблиці можна зробити висновок, що оскільки реалістичний сценарій є найбільш імовірним, то саме за ним має сенс здійснити прогноз ліквідності і платоспроможності підприємства, а також показників рентабельності.

Прогноз показників ліквідності підприємства за реалістичним сценарієм наведено в табл.3.8.

Таблиця 3.8 - Прогноз показників ліквідності ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за реалістичним сценарієм на 2023-2025 рр.

Показник	Значення за роками			Значення за роками	
	2023	2023	2023	абс.,	%
Дебіторська заборгованість, тис.грн.	52553,6	57809,0	63589,9	11036,3	21,0
Грошові кошти та поточні фінансові інвестиції, тис.грн.	53120,1	58432,1	64275,3	11155,2	21,0
Запаси, тис.грн.	186358,6	183563,2	180809,8	-5548,8	-3,0
Разом оборотні активи, тис.грн.	292032,3	299804,3	308674,9	16642,6	5,7
Короткострокові зобов'язання, тис.грн.	338715,1	354400,1	370869,4	32154,3	9,5
Коефіцієнт поточної ліквідності	0,86	0,85	0,83	-0,03	-
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,31	0,33	0,34	0,03	-
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,16	0,16	0,17	0,02	-

Джерело: розроблено автором за даними «Додаток А»

За даними табл. 3.8 можна спостерігати несуттєві зміни показників ліквідності внаслідок несуттєвої зміни структури активів, коли зростання залишків грошових коштів планується на одному рівні зі зростанням дебіторської заборгованості. Натомість зниження запасів, а також зростання короткострокових зобов'язань в меншому ступені все ж покращить значення коефіцієнтів швидкої і абсолютної ліквідності.

Прогноз показників платоспроможності та структури капіталу за релістичним сценарієм наведено в табл.3.9.

Зростання власного капіталу внаслідок збільшення нереалізованого прибутку та зменшення довгострокових зобов'язань (див.табл.3.9) покращить структуру пасивів та зробить підприємство більш фінансово незалежним.

Таблиця 3.9 - Прогноз показників платоспроможності та структури капіталу ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за реалістичним сценарієм на 2023-2025 рр.

Показник	Значення за роками			Відхилення	
	2023	2023	2023	абс.,	%
Власний капітал, тис.грн.	806408,5	824263,2	846228,7	39820,2	4,9
Довгострокові зобов'язання, тис.грн.	240841,8	215074,0	185509,9	-55331,9	-23,0
Короткострокові зобов'язання, тис.грн.	894688,0	910373,0	926842,3	32154,3	3,6
Разом пасиви, тис.грн.	1941938,3	1949710,3	1958580,9	16642,6	0,9
Коефіцієнт фінансової незалежності	0,42	0,42	0,43	0,02	-
Коефіцієнт структури капіталу	1,41	1,37	1,31	-0,09	-
Коефіцієнт фінансування	0,54	0,53	0,53	-0,01	-

Джерело: розроблено автором за даними «Додаток Б»

Однак негативною обставиною є зменшення постійних пасивів та зростання короткострокових в загальній структурі пасивів.

Прогноз показників рентабельності підприємства внаслідок реалізації пропозицій за реалістичним сценарієм наведено в табл. 3.10.

Таблиця 3.10 - Прогноз показників платоспроможності та структури капіталу ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за реалістичним сценарієм на 2023-2025 рр.

Показник	Значення за роками			Відхилення	
	2023	2024	2025	абс.,	%
Чистий прибуток, тис.грн.	28581,0	35709,5	43931,0	15350,0	53,7
Чистий дохід, тис.грн.	1840828,0	2024910,8	2227401,9	386573,9	21,0
Собівартість, тис.грн.	1599073,4	1741391,0	1896374,8	297301,3	18,6
Середньорічна вартість активів, тис.грн.	1941938,3	1949710,3	1958580,9	16642,6	0,9
Рентабельність продажів, %	1,55	1,76	1,97	0,4	-
Рентабельність виробництва, %	1,79	2,05	2,32	0,5	-
Рентабельність активів, %	1,47	1,83	2,24	0,8	-
Рентабельність власного капіталу, %	3,54	4,33	5,19	1,6	-

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

В цілому аналіз табл. 3.10 дозволяє зробити висновки, що результати роботи підприємства внаслідок реалізації пропозицій за реалістичним сценарієм будуть краще, ніж у 2022 році, однак гіршими, ніж у 2020 р. Таким чином, реалізація реалістичного сценарію не є бажаним закінченим результатом, який має задовольняти керівництво підприємства.

Отже реалізація оптимістичного сценарію реалізації комплексу пропозицій має стати основною метою в довгостроковій перспективі.

Динаміка показників рентабельності за реалістичним сценарієм наведена на рис.3.8.

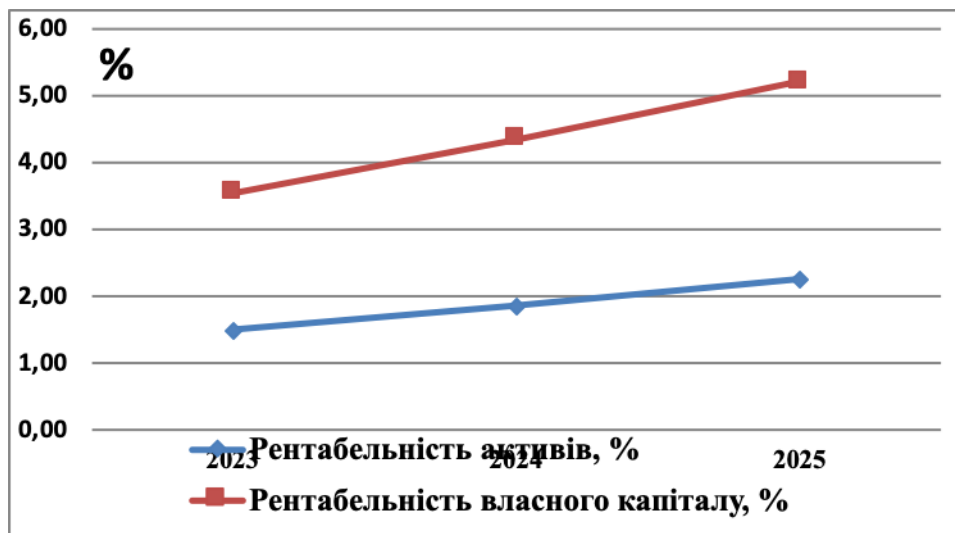


Рисунок 3.8 - Прогнозна динаміка показників рентабельності підприємства за реалістичним сценарієм на 2023-2025 рр.

Джерело: розроблено автором за даними «Таблиця 3.10»

Як бачимо з рис.3.8 значення показників рентабельності хоч і зростають, однак мають досить низькі значення: рентабельність активів – 2 % у 2025 році, а рентабельність власного капіталу – 5 % у 2025 році. Такий їх розмір є все ж незадовільним, хоча і кращим, ніж у 2022 році.

За оптимістичним сценарієм значення відповідних показників значно більше (рис.3.9). Так, за цим сценарієм рентабельність активів у 2025 році становить більше 5 %, а рентабельність власного капіталу – більше 11 %. Це значно краще, ніж у 2022 році, однак менше, ніж у 2020 році.

Таким чином, оптимістичний сценарій має бути доведений менеджерам, як цільовий план для виконання, а не як індикативний прогноз.

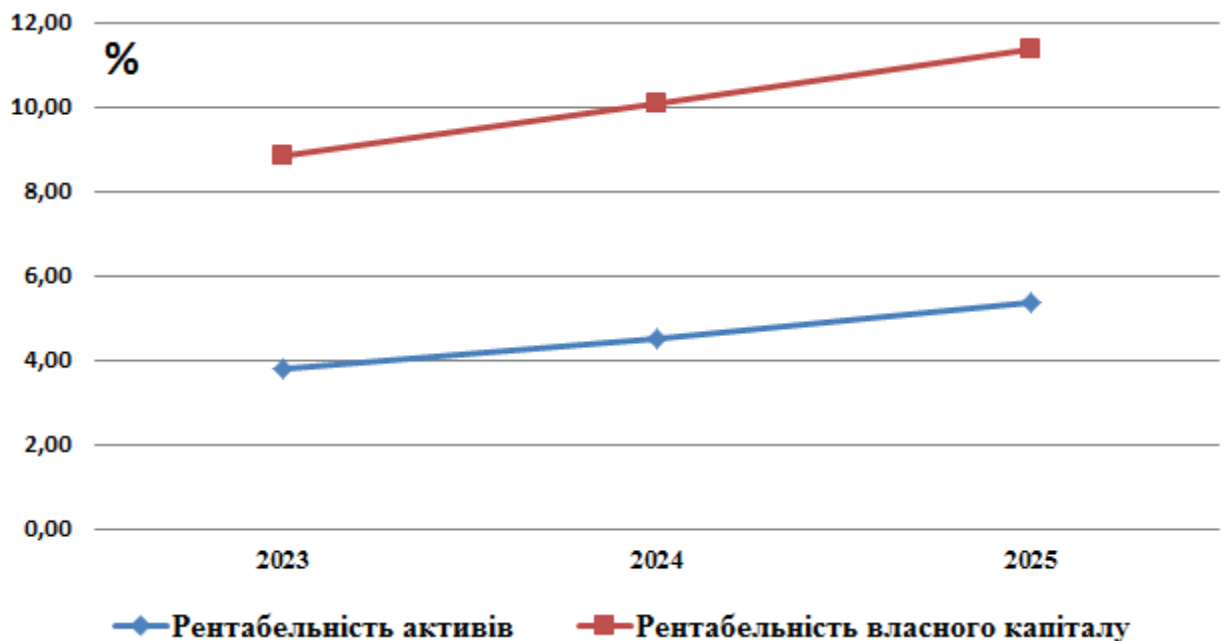


Рисунок 3.9 - Прогнозна динаміка показників рентабельності підприємства за оптимістичним сценарієм на 2023-2025 рр.

Джерело: розроблено автором за даними «Таблиця 3.10»

На виконання мети роботи розроблено рекомендації формування організаційно—економічних механізмів для ефективного управління витратами на досліджуваному підприємстві.

Розробка пропозицій спиралася на визначених недоліках існуючої системи контролінгу на підприємстві. Проведений аналіз виявив суттєве та непропорційне зростання адміністративних накладних витрат на ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар».

Больовою точкою підприємства визначено адміністративні накладні витрати, що знайшли своє відображення у статтях: «адміністративні витрати», «витрати на збут», «інші витрати», «інші операційні витрати». Зростання витрат за цими позиціями не відповідало загальній динаміці чистого доходу та маржинального прибутку.

Для вирішення виявленої проблеми запропоновано впровадити практику нормування цих витрат. Обґрунтовано встановлення нормативу накладних адміністративних витрат виходячи з розміру маржинального прибутку, який визначається різницею чистого доходу і виробничою собівартістю. Значення відповідного нормативу запропоновано у розмірі 50 % від маржинального прибутку, що дозволить підприємству завжди мати чистий прибуток.

Такий норматив буде мотивувати адміністративний апарат – менеджерів вищої та середньої ланки збільшувати значення маржинального прибутку як через збільшення обсягів виробництва і збуту, так і через зменшення собівартості виробництва.

Уточнено положення удосконалення організаційно—економічного механізму контролінгу витрат завдяки уточненню методів, функцій і елементів відповідного контролінгу, що дозволить підвищити якість управління витратами. Запропоновано впровадження автоматизованої системи контролінгу, що дозволить знизити працемісткість обліково-аналітичних процедур і дозволить сконцентруватися на виявленні больових точок підприємства. Наведені пропозиції в цілому спрямовані на оптимізацію, тобто скорочення витрат.

Оскільки реалізація пропозицій в майбутньому носить імовірнісний характер в частині очікуваних результатів, здійснено прогноз динаміки фінансово-економічних показників за оптимістичним, песимістичним і реалістичним сценаріями розвитку подій.

Відповідні розрахунки показали, що за реалістичним сценарієм значення показників рентабельності хоч і вище, ніж у 2022 році, однак в цілому є

незадовільними, що дозволяє визначити оптимістичний сценарій в якості необхідного плану для реалізації, а не індикативного прогнозу.

ВИСНОВКИ

За результатами здійсненого дослідження у кваліфікаційній магістерській дипломній роботі можна зробити наступні основ висновки:

1. Контролінг є одним з новітніх напрямів інформаційно—економічного розвитку підприємств. У сучасних економічних умовах інтерес до цієї теми зріс з появою значної кількості перекладних публікацій з бухгалтерського обліку, фінансів та ціноутворення. Система контролінгу — це система, яка забезпечує концентрацію контрольних дій на фінансовій діяльності підприємства, своєчасне виявлення негативних явищ у фінансово—господарському житті підприємства та найбільш пріоритетні напрями управління підприємством. Система контролінгу передбачає оперативне виявлення відхилень між фактичними та очікуваними показниками діяльності підприємства та прийняття управлінських контрольних рішень для забезпечення їх нормалізації.

2. Основними завданнями системи контролінгу є: планування, облік (збір та обробка інформації), контроль (порівняння планових і фактичних значень показників), сервісна підтримка управління (збір, обробка, інтерпретація, консультування), спеціалізовані системи моніторингу (маркетинг, моніторинг змін у зовнішньому середовищі).

3. Результатом впровадження контролінгу є система, яка сприяє та забезпечує ефективність діяльності компанії, зокрема: прогнозування результатів діяльності; планування заходів щодо підвищення ефективності використання ресурсів компанії; отримання достовірної та своєчасної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень; ефективного використання податкового планування та планів податкової оптимізації (мінімізації).

4. ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» здійснює діяльність у харчовій промисловості та виробляє фасовану природну

мінеральну у воду у спеціальних ємностях (пет—пляшках), яка є відомою під ТМ «Моршинська». У ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» відсутній єдиний організаційно—економічний механізм контролінгу витрат. Разом з тим, на підприємстві організована система контролю витрат. Контроль витрат у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» є перевіркою фактичних показників споживання ресурсів та здійснених витрат у процесі діяльності підприємства їх запланованим (нормативним) значенням.

5. До основних завдань контролю витрат у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» належать: моніторинг — систематичне відстеження динаміки витрат і факторів, що на неї впливають; виявлення відхилень фактичних показників рівня витрат від їх запланованих значень; аналіз відхилень, обґрунтування необхідності здійснення регулюючих заходів під час виконання планових завдань, участь в їх розробленні. Контроль витрат у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» включає поточний контроль, періодичний контроль та разовий контроль.

6. Основні напрямки регулювання та контролю витрат у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» включають: контроль за виконанням поставок сировини та виробничого плану; контроль за якістю продукції; контроль за ефективністю використання ресурсів; регулювання процесом розвитку виробництва; контроль за охороною навколишнього середовища; регулювання соціального розвитку.

7. Процес контролю та регулювання витрат у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» передбачає систематичне співставлення планових та фактичних показників, що дозволяє виявити відхилення та здійснити коригування отриманих розходжень. Тобто у відповідності до виявлених відхилень розроблюються конкретні заходи з метою приведення фактичних показників до планових, або, за необхідністю, коригування планів.

8. Організаційний механізм контролінгу витрат базується на попередньому, заключному та проміжному контролінгу витрат. Способи контролю витрат, які використовує підприємство включає метод сигнальної

документації, розкрою партіями, розрахунки за результатами інвентаризації. Важливим аспектом є оцінка ступеня реалізації запланованих показників витрат в цілому.

9. За результатами оцінки ефективності системи контролінгу витрат у ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» було визначено, що рентабельність виробництва протягом 2020—2022 рр. скорочується. На скорочення рентабельності виробництва на 0,136 вплинуло скорочення чистого прибутку з 147748 тис. грн. до 4874 тис. грн. протягом 2020—2022 рр. Зростання собівартості виробництва з 1047727 тис. грн. у 2020р. до 1468387 тис. грн. у 2022р. також спричинило скорочення рентабельності виробництва. Таким чином, з метою підвищення ефективності виробничих витрат доцільно розробити та впровадити заходи спрямовані на підвищення прибутковості та скорочення витрат.

10. На зниження собівартості впливає багато факторів, які поділяються на: внутрішньовиробничі, до яких відносяться витрати, які підприємство може контролювати, зокрема, кількість працівників, ступінь автоматизації виробництва, система мотивації та інші; позавиробничі, до яких відносяться витрати, які підприємство не може контролювати, у тому числі, вартість сировини, електроенергії, палива тощо.

11. З економічної та соціальної точки зору важливість зниження виробничих витрат полягає в наступному: збільшення прибутку підприємства, що надає можливості розширеного відтворення; поліпшення фінансового становища компанії і зниження ризику банкрутства; можливості зниження ціни продажу цього товару, що може значно підвищити конкурентоспроможність товару та збільшити продажі.

12. Основними аспектами зниження виробничих витрат є: підвищення технічного рівня виробництва; поліпшення організації виробництва і праці; зміна обсягу і структури продукту (для зниження умовних постійних витрат); зниження витрат на сировину і матеріали. Для кожного представленого

напрямку необхідно скласти перелік заходів щодо досягнення поставлених цілей, виходячи з наявних ресурсів і конкретної ситуації на підприємстві.

13. Технічний рівень виробництва може бути підвищений за рахунок таких заходів: суворе дотримання технічної дисципліни для зменшення втрат від браку; більш економічне транспортування та використання обладнання; збалансоване використання виробничих потужностей; покращення організаційного рівня виробництва, з метою скорочення втрат робочого часу і тривалість виробничого циклу; впровадження ефективної системи управління якістю продукції.

14. Визнано, що система контролінгу витрат на підприємстві існує, однак вона призвичаїлась діяти у відносно звичайних умовах господарювання. В умовах виникнення кризових явищ, які, наприклад, виникли у 2022 році, вона не справляється за допомогою старих методів управління, що вимагає принципово нових підходів до контролю витрат. Так, у 2022 році суттєво в декілька разів зросли адміністративні накладні витрати, що не пояснюється аналогічним зростанням доходів. Відповідно показники ефективності діяльності підприємства і, зокрема рентабельності, у 2022 році дійшли до рівня критичних позначок.

15. Доведено, що існуюча система контролінгу витрат не спрацьовує, і постала необхідність у розробці і реалізації надзвичайних пропозицій управління витратами в кризових умовах, що націлені в першу чергу на утримання росту адміністративних накладних витрат. На виконання мети роботи розроблено рекомендації формування організаційно—економічних механізмів для ефективного управління витратами на досліджуваному підприємстві.

16. Розробка пропозицій спиралася на визначених недоліках існуючої системи контролінгу на підприємстві. Проведений аналіз виявив суттєве та непропорційне зростання адміністративних накладних витрат на ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар». Больовою точкою підприємства визначено адміністративні накладні витрати, що знайшли своє

відображення у статтях: «адміністративні витрати», «витрати на збут», «інші витрати», «інші операційні витрати». Зростання витрат за цими позиціями не відповідало загальній динаміці чистого доходу та маржинального прибутку.

17. Для вирішення виявленої проблеми запропоновано впровадити практику нормування цих витрат. Обґрунтовано встановлення нормативу накладних адміністративних витрат виходячи з розміру маржинального прибутку, який визначається різницею чистого доходу і виробничою собівартістю. Значення відповідного нормативу запропоновано у розмірі 50 % від маржинального прибутку, що дозволить підприємству завжди мати чистий прибуток. Такий норматив буде мотивувати адміністративний апарат – менеджерів вищої та середньої ланки збільшувати значення маржинального прибутку як через збільшення обсягів виробництва і збуту, так і через зменшення собівартості виробництва.

18. Уточнено положення удосконалення організаційно—економічного механізму контролінгу витрат завдяки уточненню методів, функцій і елементів відповідного контролінгу, що дозволить підвищити якість управління витратами. Запропоновано впровадження автоматизованої системи контролінгу, що дозволить знизити працемісткість обліково-аналітичних процедур і дозволить сконцентруватися на виявленні больових точок підприємства. Наведені пропозиції в цілому спрямовані на оптимізацію, тобто скорочення витрат.

19. Оскільки реалізація пропозицій в майбутньому носить імовірнісний характер в частині очікуваних результатів, здійснено прогноз динаміки фінансово-економічних показників за оптимістичним, песимістичним і реалістичним сценаріями розвитку подій. Відповідні розрахунки показали, що за реалістичним сценарієм значення показників рентабельності хоч і вище, ніж у 2022 році, однак в цілому є незадовільними, що дозволяє визначити оптимістичний сценарій в якості необхідного плану для реалізації, а не індикативного прогнозу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аранчій В.І., Томілін О.О., Дорогань-Писаренко Л.О. Фінансовий менеджмент: навч. посібник. РВВ ПДАУ. 2021. 300 с.
2. Бачинський В. І. Облік і контроль виробничих витрат у системі управління підприємством (на прикладі м'ясопереробних виробництв споживчої кооперації України): автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04. Укоопспілка, Львівська комерційна академія. Львів. 2018. с 87.
3. Витрати підприємства: навч. посіб. [Цал-Цалко Ю.С.] К.: ЦУЛ. 2019. 656 с.
4. Галушка З. І., Поченчук Г. М. Економіка: теорія і практика. Підручник. Чернівці: Чернів. нац. Ун-т. 2020. 232 с.
5. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: навч.-метод. посіб. [для самостійного вивчення дисциплін]. К.: КНЕУ. 2020. 131 с
6. Грінченко А.В. Концептуальні основи управління витратами підприємства. *Теоретичні та прикладні питання економіки*. № 24. 2019. Київ, С. 375-381.
7. Давидович І.Є. Управління витратами: навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Тернопіль: економічна думка. 2018. 228 с.
8. Дерев'яненко С. І. «Основні аспекти управління витратами», 2020, с.57.
9. Дерев'янюк С.І. Основні аспекти управління витратами на підприємствах України. *Економічний вісник університету*. 2018. Вип. 20 (1). С. 64-66.
10. Діна Волинець. CURLY менеджмент, 2022, Житомир, с. 47-84.
11. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: навч. посіб. [Меєв В.О.] К.: Вища школа. Київ, 2019. 278 с.
12. Економічний аналіз: навч. посібн. [Грабовецький Б.Є.] К.: Центр учбової літератури. 2019. 256 с.

- 13.Іванова Т.В., Баранов В.В. Сучасний стан розвитку інформаційних систем. Наукові записки. № 10. Частина 1. 2018. С. 224-227
- 14.Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посіб. 4-те вид., [Івахненко С.В.] випр. і доп. К.: Знання. Львів, 2018. 343 с.
- 15.Кас'янова Г.Ю. Собівартість продукції, робіт і послуг: бухгалтерська і податкова. К.: АБАК. 2019. 342 с.
16. Козуб О.В. Побудова організаційної структури фінансово-економічних служб промислового підприємства. Економіка: проблеми теорії та практики. Д.: ДНУ. 2018. Т. 2. №242. С. 284-293.
17. Контролінг, Метод. навч. посіб. / [Давидович І.Є.], Тернопіль, 2019,с. 172.
- 18.Контролінг: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури. 2018. 552 с.
- 19.Лебедєв В.Г. Науковий посібник - «Основи управління витрат», Харків, 2022, с. 50.
- 20.Майорова Т.В. Інвестиційна діяльність: підручник. К.: Центр учбової літератури. Київ, 2019. 472 с.
- 21.Маргасова В.Г. Організаційно—інформатичне забезпечення фінансового контролінгу системи управління оборотним капіталом. Актуальні проблеми економіки. 2019. №2. С. 167-175.
22. Менеджмент і адміністрування : підручник для бакалаврів / Колектив авторів: к.е.н., доц.Терлецька Н.М.; д.е.н., проф. Антохов А.А.; к.е.н., доц.Терлецька Ю.О.; к.е.н., ас. Грунтковський В.Ю.; д.е.н., доц. Поченчук Г.М.; к.е.н., доц. Запухляк В.М.; к.е.н., доц. Кравець В.І.; к.е.н., доц. Сторощук Б.Д.; к.е.н., доц. Заволічна Т.Р.; к.е.н., ас.Клевчік Л.Л. Чернівці : 2022. 684 с.
- 23.Менеджмент організацій: навчальний посібник / [Т. В. Назарчук, О. М. Косіюк]; Київ: Центр учбової літератури, 2018. 559 с.

24. Менеджмент. Навчальний посібник для здобувачів вищої освіти / [Страпчук С. І., Миколенко О. П., Попова І. А., Пустова В. В.] Львів, Видавництво «Новий Світ – 2000», 2020. 356 с.

25. Менеджмент: навч. посіб. / [Н.С. Краснокутська, О.М. Нащекіна, О.В. Замула та ін.] Харків: «Друкарня Мадрид», 2019. 231 с.

26. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для вузів. 2-ге вид., доопрац. та допов. К.: КНЕУ. 2019. 648 с.

27. Організація та управління системою економічної безпеки підприємства: навч.-метод. посіб. / [З.Б. Живко, О.В. Черевко, Н.В. Зачосова, М. О. Живко, О.Б. Баворовська, В.О. Занора]; за ред. З.Б. Живко. Черкаси: Видавець Чабаненко Ю.А., 2019. 120 с.

28. Панченко Г.С. Контролінгу формування та використання людських ресурсів: автореф. дис. к.е.н : 08.00.07. Донецьк. 2018. 20с.

29. Паскалова А.Г. Фінансовий контролінг в управлінні витратами підприємств: автореф. дис. к.е.н. К., 2018. 247 с.

30. Паскалова А.Г. Фінансовий контролінг в управлінні витратами підприємств: автореф. дис. канд. ек. наук : 08.00.08 / Паскалова Анна Георгіївна – Київ, 2019. 247 с

31. Прохорова В.В., Саблина Н.В. Управління витратами підприємства: монографія. Х.: ВД «ІНЖЕК». 2019. 192 с.

32. Пушкар А.Т. Економіка підприємства: Харківський національний університет міського господарства – Харків, 2018, 33 с.

33. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посібн. К.: Знання. Київ, 2019. С. 6-8.

34. Савицька О.М. Управління стратегічним розвитком підприємства на засадах контролінгу витрат. URL: <http://int—konf.org/konf122013/951—deripara—a—s—upravlnnya—strategchnim—rozvitkom—pdpriyemstva—na—zasadah—kontrolngu—vitrat.html>. (Дата звернення: 17.11.2023)

35. Савицька О.М., Авраменко Д.В. Інформаційно—аналітичне забезпечення управління витратами в умовах реалізації стратегії

енергоєфективності підприємства. Сучасні підходи до управління підприємством: Збірник тез доповідей VIII Всеукраїнської наук.-практ. конф., 6 квітня 2018 р. Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, Вид-во “Політехніка”, 2018. С. 86.

36.Сергій Біденко, Ірина Золотаревич. Книга Репутаційний антистрес. Інструктор для власників і топ-менеджерів бізнесу, 2021, 121 с.

37. Скригун Н.П., Цимбалюк Л.Г., Чорноус Л.В. Класифікація витрат та її практичне значення в системі управління витратами. URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/bitstream/123456789/1818/1/9.pdf>. (Дата звернення: 15.11.2023)

38.Сопко В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч.посіб. К.: КНЕУ. 2019. 526 с.

39.Суліма Н.М., Степасюк Л.М., Величко О.В. Економіка і фінанси підприємства: підручник. К.: «ЦП «КОМПРИНТ», 2018. 466 с.

40.Сумець, О. М. Стратегічний менеджмент : підручник; МВС України, Харків. нац. Ун-т внутр. справ, Кременч. льот. коледж. Харків: ХНУВС, 2021. 208 с.

41.Сучасний менеджмент у схемах і таблицях: навч. посіб. Частина 1 / [Іванова Н.С., Приймак Н.С., Карабаза І.А., Шаповалова І.В.] Кривий Ріг: ДонНУЕТ, 2021. 135 с.

42.Сучасні технології управління персоналом: навч. посіб. [Балановська Т. І., Михайліченко М. В., Троян А. В.] Київ: ФОП Ямчинський О.В., 2020. 466с.

43.Терещенко О.О., Фінансовий контролінг: навч. посіб. / О.О. Терещенко, Н.Д. Бабяк. – К. : КНЕУ, 2014. – 206 с.

44.Терлецька Н. М., Терлецька Ю. О. Практикум з менеджменту: навч. посіб. Чернівці. 2021. 144 с.

45. Український ринок систем EAS в 2021 р. URL: <http://innovations.rbc.ua/ukr/ukrainskiy—rynok—sistem—eas—v—2012—g—vygos—na—33—4—15072013132300>. (Дата звернення: 16.11.2023)

46. Управлінський облік навч. посіб. / [Голов С.В.] , Запоріжжя, 2019, с.146.

47. Управлінський облік: навч. посіб. 2-ге вид. [Атамас П.Й.] К.: Центр навчальної літератури. 2019. 440 с.

48. Фінансова звітність приватне акціонерне товариство "Моршинський завод мінеральних вод "Оскар" за 2020 рік https://clarity-project.info/edr/22415322/finances?current_year=2022 (Дата звернення: 4.11.2023)

49. Фінансова звітність приватне акціонерне товариство "Моршинський завод мінеральних вод "Оскар" за 2021 рік https://clarity-project.info/edr/22415322/finances?current_year=2022 (Дата звернення: 4.11.2023)

50. Фінансова звітність приватне акціонерне товариство "Моршинський завод мінеральних вод "Оскар" за 2022 рік https://clarity-project.info/edr/22415322/finances?current_year=2022 (Дата звернення: 4.11.2023)

51. Фінансовий аналіз: навч. посібн. [Школьник І.О.] К.: Центр учбової літератури, 2019. 368 с.

52. Фінансові показники діяльності підприємств у динаміці: особливості оцінки і прогнозування. навч. посіб. [Сорока Л.М.] Комрат: USComrat («Tipogr.Centrografic»). 81 с.

53. Череп А.В. Управління собівартістю: монографія. Х.: ІНЖЕК. 2018. 376 с.

54. Яковенко О.І. Актуальні питання управління діяльністю вітчизняних підприємств в сучасних умовах господарювання. Причорноморські економічні студії. Випуск 76/2022 С. 163-167.

55. Яковенко О.І. Антикризове управління підприємством в умовах пандемії COVID-19. Причорноморські економічні студії. Випуск 74. С. 163-167.

56. Aswath Damodaran, "The Little Book of Valuation: How to Value a Company, Pick a Stock and Profit" 2019, pp. 25-27.

57. Jakub S. Economic Value Added as a Measurement Tool of Financial Performance / S. Jakub , V. Bartosova , E. Kicova // Procedia Economics and Finance. -2021. – P.484-489.

58. John Y. Campbell, Andrew W. Lo, A. Craig MacKinlay, "The Econometrics of Financial Markets" (Revised Edition, 2020), p. 347

59. Musa H. Financial Support to Small and Medium – Sized Enterprises in Slovakia/ H. Musa, Z. Musova, P. Sliacky // Financial Markets, Institutions and Risks. -2017. – №1(4). – P.47-52. DOI: 10.21272/fmir.1(4).47-52.2020

ДОДАТКИ

Додаток А

Аналіз активів ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар» за
2020—2022 рр., тис. грн.

Показник	31.12. 2020р.	31.12. 2021р.	31.12. 2022р.	Відхилення 2021 р. до 2020 р.		Відхилення 2022 р. до 2021 р.	
				Абс. прир., тис.грн	Темп прир., %	Абс. прир., тис.грн	Темп прир., %
Основні засоби	684083	1098401	1102519	414318	61	4118	0
Нематеріальні активи	12433	11922	10512	—511	—4	—1410	—12
Незавершені капітальні інвестиції	387255	526521	482059	139266	36	—44462	—8
Інші фінансові інвестиції	89	89	89	0	0	0	0
Довгострокова дебіторська заборгованість	—	12288	9812	12288		—2476	—20
Відстрочені податкові активи	10919	11621	10524	702	6	—1097	—9
Інші необоротні активи	33442	25675	34391	—7767	—23	8716	34
Разом необоротні активи	1128221	1686517	1649906	558296	49	—36611	—2
Запаси	119815	148586	188241	28771	24	39655	27
Дебіторська заборгованість за							
товари, роботи, послуги	9872	6985	22370	—2887	—29	15385	220
виданими авансами	23543	9099	6244	—14444	—61	—2855	—31
розрахунками з бюджетом	14459	35779	10788	21320	147	—24991	—70
нарахованих доходів	2	14		12	600	—14	—100
Інша поточна дебіторська заборгованість	1549	159	8374	—1390	—90	8215	5167
Гроші та їх еквіваленти	206305	45919	48291	—	—78	2372	5
Разом оборотні активи	375545	246541	284308	—	—34	37767	15
Баланс	1503766	1933058	1934214	429292	29	1156	0

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

Додаток Б
Аналіз пасивів ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар»
за 2020—2022 рр., тис. грн.

Показник	31.12. 2020р.	31.12. 2021р.	31.12. 2022р.	Відхилення 2021 р. до 2020 р.		Відхилення 2022 р. до 2021 р.	
				Абс. прир., тис.грн	Темп прир., %	Абс. прир., тис.грн	Темп прир., %
Зареєстрований капітал	8800	8800	8800	0	0	0	0
Нерозподілений прибуток	773113	776470	781344	3357	0	4874	1
Резервний капітал	1320	1320	1320	0	0	0	0
Додатковий капітал	654	654	654	0	0	0	0
Разом власний капітал	783887	787244	792118	3357	0	4874	1
Довгострокові кредити банків	269080	382168	285181	113088	42	—96987	—25
Інші довгострокові зобов'язання	4000	1586	935	—2414	—60	—651	—41
Всього довгострокові зобов'язання	273080	383754	286116	110674	41	—97638	—25
Поточна кредиторська заборгованість за:							
довгостроковими зобов'язаннями	53706	101182	195658	47476	88	94476	93
товари, роботи, послуги	164456	180823	88779	16367	10	—92044	—51
одержаними авансами	194471	445071	529498	250600	129	84427	19
розрахунками з бюджетом	9813	11363	16947	1550	16	5584	49
страхуванням	1262	1249	—	—13	—1	—1249	—100
розрахунками з оплати праці	4459	4341	83	—118	—3	—4258	—98
Поточні забезпечення	10100	10558	9494	458	5	—1064	—10
Інші поточні зобов'язання	8532	7473	15521	—1059	—12	8048	108
Разом короткострокові зобов'язання	446799	762060	855980	315261	71	93920	12
Баланс	1503766	1933058	1934214	429292	29	1156	0

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

Додаток В

Вихідні дані для розрахунку АВС-Аналізу, тис.грн.

Номенклатура	Виручка, тис. грн. 2020	Виручка, тис. грн. 2020	Виручка, тис. грн. 2020
Мінеральна вода	560 265,82	666 167,90	651 366,80
Мінеральна вода для дітей	341 625,50	400 297,50	429 370,00
Мінеральна вода для немовлят	368 955,50	455 281,30	432 119,60
Безалкогольні напої	12 298,52	16 842,71	25 737,32
Мінеральна вода спрей	83 356,66	110 600,59	98 886,28

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]

Додаток Д

Прогноз активів і пасивів ПАТ «Моршинський завод мінеральних вод
«Оскар» за реалістичним сценарієм, тис.грн.

Показник	Значення за роками, тис.грн.			Відхилення	
	2023	2024	2025	абс., тис. грн.	%
Активи					
Разом необоротні активи	1649906,0	1649906,0	1649906,0	0,0	0,0
Запаси	186358,6	183563,2	180809,8	-5548,8	-3,0
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	24607,0	27067,7	29774,5	5167,5	21,0
Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами	6868,4	7555,2	8310,8	1442,4	21,0
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	11866,8	13053,5	14358,8	2492,0	21,0
Інша поточна дебіторська заборгованість	9211,4	10132,5	11145,8	1934,4	21,0
Гроші та їх еквіваленти	53120,1	58432,1	64275,3	11155,2	21,0
Разом оборотні активи	292032,3	299804,3	308674,9	16642,6	5,7
Разом активи	1941938,3	1949710,3	1958580,9	16642,6	0,9
Пасиви					
Зареєстрований капітал	8800,0	8800,0	8800,0	0,0	0,0
Нерозподілений прибуток	795634,5	813489,2	835454,7	39820,2	5,0
Додатковий капітал	1974,0	1974,0	1974,0	0,0	0,0
Разом власний капітал	806408,5	824263,2	846228,7	39820,2	4,9
Довгострокові кредити банків	239906,8	214139,0	184574,9	-55331,9	-23,1
Інші довгострокові зобов'язання	935,0	935,0	935,0	0,0	0,0

Всього довгострокові зобов'язання	240841,8	215074,0	185509,9	-55331,9	-23,0
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	295814,5	310605,2	326135,5	30321,0	10,3
Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом	17794,4	18684,1	19618,3	1823,9	10,3
Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці	91,3	95,9	100,7	9,4	10,3
Заборгованість за одержаними авансами	555972,9	555972,9	555972,9	0,0	0,0
Інші поточні зобов'язання та забезпечення	25015,0	25015,0	25015,0	0,0	0,0
Разом короткострокові зобов'язання	894688,0	910373,0	926842,3	32154,3	3,6
Разом пасиви	1941938,3	1949710,3	1958580,9	16642,6	0,9

Джерело: розроблено автором за даними [48-50]