

17
05.06.2024

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»

ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

КАФЕДРА МЕНЕДЖМЕНТУ, БІЗНЕСУ ТА МАРКЕТИНГОВИХ
ТЕХНОЛОГІЙ

КОВАЛЬСЬКА Мирослава Вікторівна
(студентка групи ПВ-6)

БАКАЛАВРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

Управління операційними витратами підприємства
(представлена на здобуття ступеня вищої освіти «бакалавр»
галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальності
076 «Підприємництво, торгівля та біржова діяльність»)

Допущено до захисту
протокол № 5
від 03.06.2024
зав. кафедри менеджменту,
бізнесу та маркетингових технологій
д.е.н., проф. Остапчук Т.П.

Керівник роботи:
К.е.н., доц. Ткачук Г.Ю.
(наукове звання, прізвище та
ініціали)

(підпис)

Рецензент
PhD Завалій Т.О.
(прізвище та ініціали)

(підпис)

Житомир, 2024

Анотація

Ковальська М.В. Управління операційними витратами підприємства.
Рукопис.

Бакалаврська кваліфікаційна робота представлена на здобуття ступеня вищої освіти «бакалавр», галузі знань 07 »Управління та адміністрування» спеціальності 076 «Підприємництво, торгівля та біржова діяльність». Державний університет «Житомирська політехніка», Житомир, 2024.

У бакалаврській кваліфікаційній роботі розглянуто особливості управління операційними витратами підприємства та шляхи їх зниження.

Ключові слова: операційна діяльність, операційні витрати, структура витрат, аналіз використання витрат, фінансовий результат, управління операційними витратами.

Annotation

Kovalska M. Management of operating costs of enterprises. Manuscript.

The bachelor's qualification work is presented for obtaining the degree of higher education «bachelor», field of knowledge 07 «Management and administration» specialty 076 «Entrepreneurship, trade and exchange activity». Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, 2024.

The bachelor's qualification thesis examines the peculiarities of managing the company's operational costs and ways to reduce them.

Keywords: operating activities, operating expenses, cost structure, cost utilization analysis, financial result, operating expenses management.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ОПЕРАЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1. Сутність та класифікація операційних витрат підприємства	6
1.2. Система управління операційними витратами підприємства	16
1.3. Методичні засади оцінки ефективності управління операційними витратами підприємства	28
1.4. Нормативно-правове та інформаційне забезпечення відносин у сфері управління витратами підприємства	39
Висновки до розділу 1	49
РОЗДІЛ 2. АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА СТАНУ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ОПЕРАЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ ТОВ «ЧЕРНІГІВСЬКИЙ ХЛІБОКОМБІНАТ №2»	52
2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства	52
2.2. Діагностика фінансово-економічного стану ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2»	60
2.3. Оцінка системи управління операційними витратами підприємства	72
2.4. Напрями підвищення ефективності управління операційними витратами ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2»	85
Висновки до розділу 2	97
ВИСНОВКИ	100
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	103
ДОДАТКИ	112

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сучасний розвиток економіки країни відбувається в умовах кризи, значною мірою викликаній війною, яка руйнує як матеріальні, так і людські ресурси суспільства. Це вимагає суворого скорочення витрат та забезпечення максимальної їх ефективності. Необхідно раціонально та ефективно використовувати наявні ресурси на всіх етапах їхнього руху: від закупівлі ресурсів та їх переробки у готову продукцію до її реалізації споживачам. Для цього кожному підприємству потрібно впроваджувати інноваційні технології виробництва, зберігання продукції та її реалізації. Таким чином, ефективне управління операційними витратами діяльності підприємства неможливе без організації ефективного формування витрат та аналізу собівартості продукції. Особливу увагу слід приділити управлінню витратами основної операційної діяльності, оскільки вони є основою формування ціни реалізованої продукції та визначають межі ефективності її виробництва. Для цього необхідно створити ефективний механізм управління операційними витратами в рамках загальної стратегії управління підприємством.

Дослідження показників операційної діяльності підприємства, аналізу ефективності використання операційних витрат, управлінського і фінансового їх обліку та управління операційними витратами основної операційної діяльності підприємства, знайшло широке відображення у наукових працях вітчизняних вчених, серед яких: І.С. Андрющенко, Н.М. Архіпова, К.В. Безверхого, В. Гуцайлюк, В.А. Дерій, В.М. Жук, З.В. Задорожний, Т. Карпова М.Б. Кулинич, О.С. Максимова, А.В. Осокіна, В.В. Собко, В.Я. Фаріон, В.Я. Ю. Цаль-Цалко, Чумаченко, А. Ясінська, та інші.

Разом з тим залишається багато питань, які пов'язані з методами оцінки ефективності операційних витрат, яким чином зміна структури операційних витрат впливає на зміну фінансового результату операційної діяльності, методології розподілу непрямих операційних витрат та інші. Все це підтверджує актуальність подальшого дослідження питань, які

характеризують формування та використання операційних витрат.

Зазначене обумовило вибір теми, постановку мети та завдань бакалаврської кваліфікаційної роботи. Обрана тема повністю відповідає проблемам напряму підготовки за спеціальністю 076 «Підприємництво, торгівля та біржова діяльність».

Метою бакалаврської кваліфікаційної роботи є узагальнення та подальший розвиток теоретико-методичних засад управління операційними витратами, розгляд зміни структури операційних витрат та її вплив на кінцеві фінансові результати від операційної діяльності з урахуванням прийняття відповідних управлінських рішень.

Поставлена мета обумовила вирішення наступних **завдань**:

- визначити економічний зміст витрат та навести їх класифікацію;
- дослідити механізм управління операційними витратами підприємства;
- обґрунтувати методичні засади аналізу операційних витрат підприємства;
- проаналізувати нормативно-правове та інформаційне забезпечення відносин у сфері управління витратами підприємства;
- надати організаційно-економічну характеристику підприємства;
- провести діагностику фінансово-економічного стану ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2»;
- проаналізувати систему управління операційними витратами ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2»;
- визначити основні резерви зниження операційних витрат ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2».

Об’єктом дослідження у бакалаврській кваліфікаційній роботі виступає процес управління операційними витратами підприємства, **предметом** – теоретичні, методичні та прикладні засади ефективності управління операційними витратами підприємства.

Методи дослідження. Теоретико-методичною основою бакалаврської

кваліфікаційної роботи виступив системно-структурний підхід, що розглядає процес управління операційними витратами підприємства як цілісну структуровану систему, що є одночасно частиною управління підприємством в цілому. Вирішення поставлених у роботі завдань забезпечувалося використанням основних методів дослідження, а саме методів наукової абстракції, аналізу, синтезу, індукції, дедукції, логічного аналізу, системного підходу тощо. Для розв'язання визначених завдань також застосовувались наступні методи: монографічний – при вивченні літературних джерел та нормативно-правових актів; теоретичне узагальнення, порівняння та аналогії – для розкриття сутності поняття «витрата»; класифікації – для систематизації ознак класифікації витрат підприємства; балансовий та аналізу – для дослідження тенденцій функціонування підприємства; синтезу – для формулювання висновків про рівень ефективності управління витратами підприємства.

Інформаційною базою дослідження виступили наукові фахові, навчальні та методичні публікації провідних вітчизняних та зарубіжних вчених, чинне законодавство України, статистичні дані, дані фінансової та управлінської звітності досліджуваного підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у обґрунтуванні резервів підвищення ефективності управління операційними витратами підприємства. Визначено економічний ефект від реалізації запропонованих заходів.

Структура та обсяг бакалаврської кваліфікаційної роботи. Бакалаврська кваліфікаційна робота складається зі вступу, двох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел, додатків. Основний зміст роботи викладено на 107 сторінках друкованого тексту. Робота містить 18 таблиць та 15 рисунків. Список використаних джерел налічує 66 найменувань. Робота містить 6 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ОПЕРАЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність та класифікація операційних витрат підприємства

Розглядаючи підприємство як суб'єкт господарської діяльності, який за допомогою системи факторів виробництва, створює продукт для задоволення суспільних потреб фізичних та юридичних осіб, отримання фінансового результату для подальшого розвитку та отримання найкращого вирішення соціально-економічних потреб життя його трудового колективу. Фактори виробництва виступають у формі сировини, матеріалів, основних засобів, робочої сили, які в процесі виробництва об'єднуються в цілісну систему, в результаті якої створюється продукт. Вартісна їх оцінка буде визначати витрати на виробництво.

В сучасних умовах функціонування економіки погляд на категорію витрат досить різноманітний. Витрати виробництва ототожнюються з поняттям вартості виробництва продукту. Зокрема, М.Д. Котляров вважає: «Витрати – це вартість ресурсів, використовуваних надалі для одержання прибутку чи досягнення інших цілей організації» [33, с. 45]. Тобто, в результаті виробництва використовуються реальні ресурси, які в грошовій формі виступають як витрати, які можуть бути поточними і одноразовими. Виходячи із основної виробничої функції, результати діяльності визначаються за принципом порівняння витрат і результатів. Можемо сказати, що витрати – це вартісне вираження використаних та споживаних ресурсів, які необхідні для реалізації виробничо-господарської діяльності підприємства та для досягнення його мети. Разом з тим, витрати в різних умовах використання виконують різні функції і різне призначення.

Суттєвий вплив на економічний розвиток країни та добробут населення здійснює ефективність діяльності підприємств. Тому, враховуючи сучасні умови функціонування суб'єктів господарювання, управлінський персонал

має забезпечувати чіткий контроль за витратами, оптимізувати їх величину, знаходити резерви зниження, не втрачаючи важливі для споживача продукції (робіт, послуг) критерії якості. Основу витрат підприємств становлять операційні витрати, тому постійна оцінка їх величини і структури важлива для системи управління.

Розглянемо спочатку економічну сутність операційних витрат і витрат загалом. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [48] та П(С)БО 16 «Витрати» [49] витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Економічна теорія визначає витрати як виражені у грошовій формі витрати різних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу і розподілу продукції, товарів.

У Міжнародних стандартах фінансової звітності (далі – МСФЗ) та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – МСБО) не має єдиного спеціалізованого стандарту, який би регламентував облік витрат. Проте за МСФЗ, витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших дій [42].

Діяльність підприємства включає в себе операційну, інвестиційну та фінансову діяльність. Операційна діяльність підприємства – це основна діяльність, яка пов'язана з виробництвом продукції (робіт, послуг) або реалізацією продукції, що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частину його доходу.

Значну частку витрат на виробництво продукції займають витрати від операційної діяльності. Вважаємо, що більш доцільно до витрат операційної діяльності відносити витрати підприємства пов'язані з придбанням та

виготовленням продукції, витратами на оплату праці працівників зайнятих основним виробництвом та іншими витратами, які пов'язані з доведенням виготовленого продукту до споживача. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємств, включають: витрати на продукцію (прямі матеріали, пряма заробітна плата, інші прямі витрати, загально виробничі витрати); витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати) [49].

Витрати періоду – витрати, які не включаються у виробничу собівартість запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені.

Витрати операційної діяльності групуються за різними ознаками, яких в економічній літературі виокремлюють досить багато. Одним з критеріїв класифікації таких витрат є поділ за економічними елементами. Під елементом витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат. Для поділу витрат за елементами виокремлюють такі складові: «матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати» [49]. Вищенаведений поділ передбачено і в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 16 «Витрати» [49], і в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [48].

Інформацію про поділ витрат за елементами застосовують не лише для цілей управління підприємством. Таку інформацію Державна служба статистики України узагальнює за різними критеріями та використовує для формування економічних показників на макроекономічному рівні в різних розрізах: за видами підприємств (великі, середні, малі, в т. ч. мікропідприємства), галузей економіки, країни загалом. Тому правильне визначення величини кожного елемента витрат є важливим як на рівні суб'єкта господарювання, так і на рівні держави [43].

На основі витрат за економічними елементами можна сформулювати загальну картину використання різних ресурсів суб'єктами господарювання в

Україні. Елемент «матеріальні затрати» засвідчує рівень використання предметів праці для формування доданої вартості, елемент «витрати на оплату праці» – використання трудових ресурсів, елемент «амортизація» – обсяг використаних засобів праці для виробництва продукції (товарів, робіт, послуг). Узагальнена величина відрахувань на соціальні заходи дає змогу отримати дані щодо величини нарахованого єдиного соціального внеску всіма суб'єктами господарювання [34].

Г. Г. Лисак, О. В. Кот пов'язують витрати за елементами та економічним змістом так: економічні елементи «матеріальні витрати» та «амортизація» визначає як витрати уречевленої праці, елементи «витрати на оплату праці» та «відрахування на соціальні заходи» характеризує як витрати живої праці, елемент «інші операційні витрати» – «як грошові витрати, що відносять до собівартості продукції» [34]. М. В. Іванов вважає, що недоцільно «виділяти амортизацію засобів окремою групою, оскільки вона також є матеріальними витратами, як перенесення вартості основних засобів відповідно до їх зносу на новостворений продукт» [26, с. 81].

У сучасних умовах господарювання ефективно управління підприємством передбачає насамперед контроль операційних витрат, які формують собівартість продукції. Поняття операційних витрат науковці розуміють по-різному. Так, В. В. Волошина [9, с. 331] під операційними витратами (собівартість) розуміє виражені в грошовій формі витрати трудових, матеріальних, нематеріальних, фінансових ресурсів на здійснення операційної діяльності.

Я. Ф. Аверкин вважає, що поточні (операційні) витрати підприємства представлені витратами, які в різних галузях набувають різної форми:

а) «витрати виробництва – виражені у грошовій формі операційні витрати трудових, матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів на виробництво продукції»;

б) «витрати обігу – виражені в грошовій формі операційні затрати трудових, матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів на здійснення

торговельної (торговельно-посередницької, збутової) діяльності підприємства»;

в) «витрати розміщення – витрати, пов'язані з розміщенням емітованих підприємством цінних паперів (акцій, облігацій) на первинному фондовому ринку» [1, с. 15].

Заслужують на увагу дослідження вчених, зокрема, О. О. Дробишева, С. Л. Сопіна [16, с. 90], які під витратами (Cost) розуміють пожертву грошми або грошовими еквівалентами за товари та послуги, від яких очікується, що вони принесуть поточну чи майбутню вигоду для організації. Вони кажуть «грошові еквіваленти», оскільки негрошові ресурси можна обміняти на бажані товари або послуги, наприклад, можна обміняти обладнання на матеріали, що використовуються для виробництва. З вищенаведеного ми можемо дійти висновку, що витрати – це грошова міра ресурсів, використаних для досягнення певної вигоди.

І. Забродна [22, с. 66] розрізняє поняття бухгалтерських та економічних витрат: під економічними витратами варто розглядати «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати за найбільш вигідного з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів, а бухгалтерські витрати означають тільки конкретні витрати ресурсів.

Як об'єкт обліку витрати являють собою зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучень або розподілення власниками).

Для ефективного управління операційними витратами підприємства важливим є здійснення якісної їх класифікації, яка буде використовуватись у процесі обліку, аналізу, калькулювання, планування і контролю, формувати виробничу собівартість продукції.

Важливе значення для управління операційними витратами є обґрунтована їх класифікація. Так, В.С. Адамовська та Н.В. Брітан охарактеризували авторський підхід до класифікації витрат операційної

діяльності: за рівнем еластичності до обсягу реалізації продукції, за змістом операційного процесу, за способом віднесення до конкретного об'єкту витрат, за відношенням до виробничого процесу, за економічним змістом, за статтями витрат з урахуванням П(С)БО [2, с. 60].

Для того щоб витрати можна було проаналізувати і правильно оцінити, їх необхідно класифікувати. Сьогодні існує полеміка між науковцями щодо виокремлення класифікаційних ознак розподілу операційних витрат. Нами здійснено спробу систематизувати погляди науковців щодо класифікації операційних витрат підприємства за основними класифікаційними ознаками та узагальнити в табл. 1.1

Таблиця 1.1

Систематизація видів операційних витрат підприємства за основними
класифікаційними ознаками

№ п/п	Ознаки класифікації операційних витрат підприємства	Види витрат за відповідними ознаками класифікації
1.	За економічним змістом	• матеріальні витрати; • витрати на оплату праці; • відрахування на соціальні заходи; • амортизація необоротних активів; • інші витрати
2.	За видами затрат	• витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції
3.	За змістом операційного процесу	• операційні витрати, пов'язані з виробництвом продукції; • операційні витрати, пов'язані зі збутом продукції; • повні операційні витрати
4.	За періодами	• витрати поточного періоду, • витрати майбутніх періодів
5.	За видами продукції	• витрати на вироби, роботи, послуги
6.	За ступенем участі у виробничому процесі	• прямі, накладні
7.	За способом перенесення вартості на продукцію	• прямі, непрямі
8.	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	• змінні, постійні

Джерело: [19, с. 828]

Узагальнюючи вищезазначене та погоджуючись з класифікацією

ресурсів, поданою М. І. Молявін [44], на рис. 1.1 представлено взаємозв'язок витрат під час їх поділу за економічними елементами з інформацією про використання ресурсів підприємства.

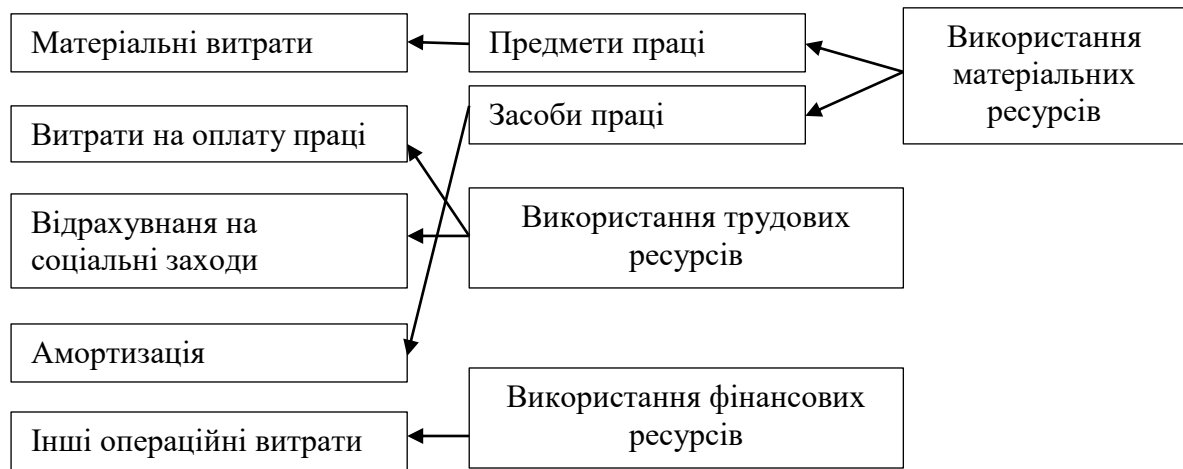


Рис. 1.1. Витрати за економічними елементами в призмі використання ресурсів підприємства

Джерело: [51, с. 164].

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства відповідно його Статуту, яка пов'язана з виробництвом та реалізацією продукції, є головною метою створення підприємства. Так, відповідно до НП(С)БО 1, витрати операційної діяльності – витрати основної діяльності підприємства, тобто витрати підприємства, які спрямовані на виробництво або реалізацію продукції, що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу, а також з операціями, котрі її забезпечують або спричинені нею [51, с. 164].

Важливо визначити, що витрати операційної діяльності слугують базою ціни товару та її нижньою межею для виробника, тому особливу увагу необхідно приділяти витратам виробництва, які в загальному обсязі витрат займають найбільшу питому вагу, характеризують ефективність роботи підприємства, його фінансовий результат.

В процесі формування операційних витрат різні їх елементи виконують різні функції в процесі виробництва продукції. Тому важливі підходи до

класифікації операційних витрат при формуванні собівартості продукції і віднесення витрат на ті чи інші рахунки для забезпечення ефективності управління ними, їх оптимізації для формування доходу підприємства. Характеристику витрат, які включаються до собівартості продукції наведено в роботі Коба О.В. та Миронової Ю. [27].

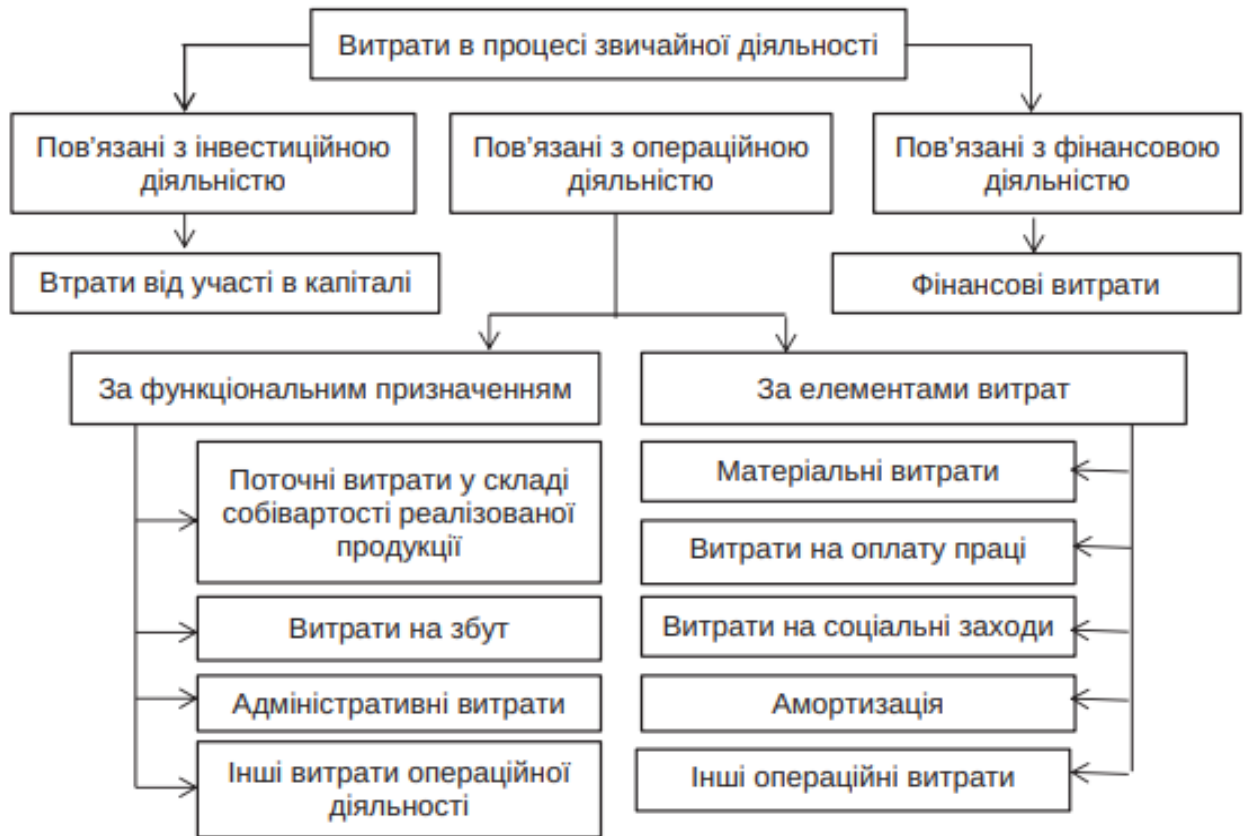


Рис. 1.2. Схема формування та розподілу операційних витрат діяльності
Джерело: [52]

Існують різні підходи до класифікації витрат. На нашу думку, цікавий підхід щодо класифікації витрат, який пропонує Л. Д. Костакова. В основу класифікації він для бухгалтерського фінансового і управлінського обліку запропонував наступні ознаки класифікації операційних витрат:

- за елементами витрат;
- за статтями калькуляції витрат;
- за способом їх включення до витрат (прямі і непрямі витрати);
- за обсягом виробництва продукції (змінні і постійні);
- за звітними періодами;
- за функціональним призначенням [32, с. 12].

Разом з тим, необхідно приділити увагу до загальновиробничих і загальногосподарських витрат, які впливають на рівень собівартості продукції та розподілу їх на окремі види продукції. Тобто мова йде про розподіл прямих та непрямих операційних витрат по окремих видах продукції. Це залежить від форми виробництва. Ми розглядаємо масове виробництво продукції, де існують комплексні статті, до яких відносять загальновиробничі, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Класифікація операційних витрат за окремими ознаками в структурі витрат звичайної діяльності схематично наведено в роботі В.С. Адамовської [2].

Л. К. Сук та П. Л. Сук [61] рекомендують кожен групу витрат, серед яких: прямі витрати, загальновиробничі, адміністративні витрати та витрати на збут, розподіляти за п'ятьма встановленими елементами. На їхню думку, «групування витрат відповідно до встановлених елементів дає можливість на підприємстві орієнтуватися про суму створеної доданої вартості, яка включає витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи і одержаний прибуток» [61, с. 53]. На нашу думку, це підвищить інформативність статей калькулювання та полегшить заповнення розділу 3 Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), проте збільшить витрати часу для калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Тому рішення про таке групування повинен приймати управлінський персонал підприємства залежно від потреб управління, адже виокремлення статей калькулювання здійснюється в системі управлінського обліку, організація та методика якого є прерогативою підприємства.

Підсумовуючи все вищезазначене, можна зробити такі висновки:

1. Поділ витрат за елементами важливий для системи управління, оскільки дає змогу сформулювати загальну картину використання різних ресурсів суб'єктами господарювання в Україні: витрати матеріальних ресурсів відображають елементи «матеріальні витрати» (витрачання предметів праці) та «амортизація» (використання засобів праці); елементи

«витрати на оплату праці» та «відрахування на соціальні заходи» свідчать про рівень використання трудових ресурсів; елемент «інші операційні витрати» – фінансових ресурсів.

2. В НП(С)БО 16 елемент «матеріальні затрати» необхідно перейменувати на матеріальні витрати», що відповідатиме змістовому наповненню такого елемента та відображатиме єдиний підхід до назв елементів витрат. В п. 22 цього стандарту варто зазначити, що до складу елемента «матеріальні витрати» включається вартість використаних в операційній діяльності (крім продукту власного виробництва) сировини й основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива й енергії, будівельних матеріалів; запасних частин, тари й тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, а також їх втрати при зберіганні й використанні в межах норм природнього убутку. Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, собівартість реалізованих на сторону виробничих запасів без додаткової обробки не входить до елемента операційних витрат «Матеріальні витрати». В п. 23 НП(С)БО 16 доцільно зазначити, що до складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються витрат на основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні й компенсаційні виплати працівникам.

3. У галузевих методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) є дискусійні аспекти щодо структури елементів витрат. Крім того, такі рекомендації затверджені давно і не враховують ті зміни, які відбулися останнім часом в обліковому середовищі. У зв'язку з цим зазначені нормативні документи вимагають оновлення й уніфікації структури витрат при їх поділі за елементами. У НП(С)БО 16 «Витрати» варто представити більш детальний опис структури витрати за елементами, щоби надалі в галузевих методичних рекомендаціях було лише акцентовано на статтях витрат, які є специфічними для відповідної галузі економіки. Це

сприятиме відображенню достовірної інформації у розділі 3 Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід).

Отже, операційні витрати підприємства – це витрати, пов'язані з основною діяльністю підприємства, яка спрямована на виробництво та реалізацію продукції, надання послуг або виконання робіт. Ці витрати є необхідними для забезпечення нормального функціонування бізнесу та досягнення його цілей.

Операційні витрати є ключовим елементом у фінансовій діяльності підприємства, що впливає на його прибутковість та конкурентоспроможність. Ефективне управління цими витратами є необхідною умовою для забезпечення стабільної та успішної діяльності підприємства на ринку. Класифікація витрат дозволяє краще зрозуміти їхню структуру та знайти можливості для оптимізації та зниження витрат, що, у свою чергу, сприяє підвищенню ефективності бізнесу.

1.2. Система управління операційними витратами підприємства

В умовах ринкової економіки виникає проблема не стільки у визначенні витрат, їхньому розподілі за об'єктами та забезпеченні мінімізації, скільки в управлінні ними в умовах конкуренції і визнання доцільності та досягнення необхідної їхньої прибутковості. Діяльність будь-якого господарюючого суб'єкта завжди пов'язана з певними витратами матеріальних, трудових, грошових та інших ресурсів, які цінуються на ринку. На рівні підприємства управління витратами поєднує в собі елементи виробничого та фінансового менеджменту з метою їх оптимізації та забезпечення максимального прибутку. Завдання полягає не в їх мінімізації, а в досягненні такого рівня, за яким їх визнають споживачі та які приносять відповідний прибуток виробникам [62, с. 84].

Система управління операційними витратами – це комплекс заходів, методів і засобів, що забезпечують координацію дій з прогнозування, зниження та оптимізації вартості продуктів і послуг. Цю систему слід розглядати як цільову, невід'ємну частину єдиної системи управління підприємством на всіх її рівнях [54].

Як і кожна існуюча система, система управління витратами також має цілі, завдання, об'єкт, предметні та управлінські механізми (методи). У сучасних умовах основною метою існування системи управління витратами в рамках забезпечення конкурентоспроможності підприємства є пошук ефективного методу визначення ціни, за якою замовник погодився б придбати продукцію (роботу, сервіс) в умовах жорсткої конкуренції на внутрішньому ринку [51].

Наприклад, при всіх інших рівних умовах високі операційні витрати знижують різноманітність можливих стратегічних ходів підприємства в ціновій конкуренції, так як операційні витрати визначають собівартість продукції, а значить і мінімальну ціну, яку може собі дозволити підприємство [43]. Саме в зв'язку з цим ефективне і грамотне управління витратами підвищить ринкову репутацію підприємства, що спричинить за собою зобов'язання клієнта і спростить доступ компанії до позикових коштів та інших ресурсів [36].

Для досягнення цієї мети необхідно вирішити ряд завдань в процесі управління витратами, які повинні вирішуватися на всіх рівнях управління: як в конкретних одиницях формування витрат, так і на рівні підприємства в цілому. При цьому необхідно знаходити приховані резерви для зниження поточних витрат у відділах, а на рівні підприємства необхідно розробити стратегію ефективного використання ресурсів .

Виходячи з цього, завдання, що вирішуються системою управління витратами, поділяються на операційні і стратегічні (рис. 1.3).

В цілому відзначимо, що операційні завдання встановлюються в процесі виконання робіт (виробництво продукції), а стратегічні завдання поставлені на майбутнє.

Об'єктом системи, яку ми розглядаємо, є безпосередньо операційні витрати підприємства, суб'єктом є керівники його структурних підрозділів, які пов'язані з виконанням витрат. Механізм управління – це комплекс процедур, що проводяться цією системою [54].



Рис. 1.3. Задачі системи управління витратами

Джерело: [54]

Господарюючим суб'єктам під час управління витратами слід велику увагу приділяти плануванню витрат виробництва та аналізу відхилень від такого плану, а такому факторному аналізу відхилень фактичних показників від планових [43, с. 47].

Менеджмент витрат слід здійснювати за допомогою процедур таких, як:

- виділення основних понять і процедур, системи управління витратами (складання класифікації витрат, визначення норм витрат ресурсів, розрахунків вартості витрат, розробка програми ресурсозбереження);
- виявлення існуючих проблем формування та контролю витрат на підприємстві;
- формування моделі управління витратами з урахуванням особливостей галузі та підприємства;
- побудови інформаційної системи;
- адаптації документообороту до обраної інформаційної системи;
- розподілу відповідальності за формування витрат та створення механізму мотивації і стимулювання їх зниження [43].

Виконання зазначених процедур підвищить рівень прибутку підприємства. Необхідно постійно вдосконалювати систему управління витратами як в цілому, так і в розрізі їх видів.

В. С. Адамовська та Н. В. Брітан зауважують на тому, що управління витратами повинно враховувати такі аспекти:

- відстеження та корегування величини витрат на закупівлю необхідної сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, оплати праці;
- аналізувати та корегувати діяльність, яка спричиняє виникнення витрат: пошук шляхів зменшення матеріало- та трудомісткості без загрози втрат якості продукції [2, с. 60].

Зменшення собівартості продукції за рахунок матеріальних витрат і витрат на оплату праці може призвести до погіршення якості продукції.

М. І. Чередниченко серед принципів управління операційними витратами виділяє недопущення виникнення зайвих витрат операційної. Зміст принципу зводиться до повної ліквідації фактів господарської діяльності, які призводять до появи непродуктивних витрат іншої операційної діяльності (наприклад, втрати від знецінення запасів, сумнівних і безнадійних боргів, нестач і втрат від псування цінностей) [64, с. 38].

На важливості достовірності інформації про загальний розмір та структуру витрат операційної діяльності наголошує М.Д. Котляров. Він зазначають, що діяльність будь-якого підприємства пов'язана з витратами, основу яких становлять витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Проте питання ефективності економічної інформації, зокрема такої, що стосується витрат операційної діяльності підприємств, зіштовхується із проблемами достовірного визнання невиробничих операційних витрат, а саме: адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат [33].

Однією з головних умов підвищення ефективності виробництва продукції є систематичне зменшення витрат операційної діяльності. Рівень і розмір витрат формується під впливом як зовнішніх, так і внутрішніх факторів середовища підприємства.

До зовнішніх факторів можна віднести такі: стан економіки країни в цілому; механізм державного регулювання підприємницької діяльності; стан ризиків факторів виробництва; кон'юнктура споживчого ринку.

Внутрішніми факторами, які впливають на розмір витрат є: структура капіталу; умови постачання сировини і матеріалів; стан та ефективність використання основних фондів; стан та ефективність використання трудових ресурсів; обсяг та склад виготовленої продукції.

Ефективний і ефективний механізм управління витратами на підприємстві з урахуванням різноманітності завдань, що стоять перед ним, повинен включати в себе чотири основні блоки, які відповідають функціям управління: аналіз, планування, мотивація і контроль (рис. 1.4).

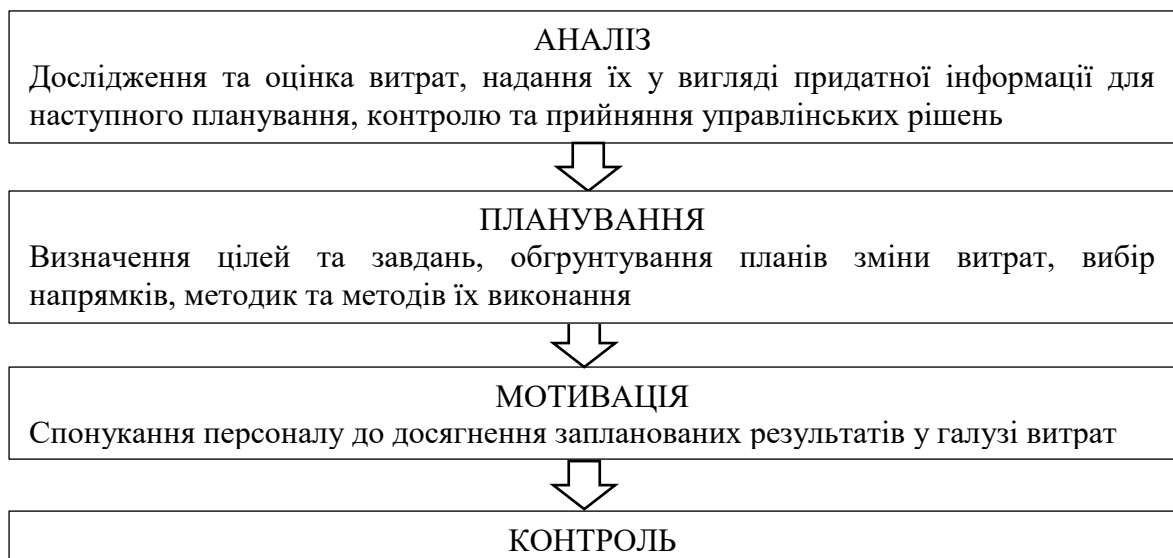


Рис. 1.4. Компоненти системи управління витратами підприємства [8,9]

Джерело: [54]

Аналіз є важливою одиницею управління витратами, яка допомагає оцінити ефективність використання всіх ресурсів підприємства, виявити резерви для скорочення витрат, зібрати і підготувати інформацію для їх обґрунтованого планування і приймати ефективні управлінські рішення.

Найбільш значущою функцією в системі управління витратами є планування (другий блок), яке передбачає визначення цілей і завдань, обґрунтування планів зміни витрат, вибір напрямків, методів і прийомів їх реалізації.

Третій блок управління витратами - мотивація. Вона спрямована на пошук шляхів впливу на учасників виробничо-торгового процесу, які заохочують дотримуватися встановлених планом витрат і знаходити шляхи їх зниження. Такий хід дій може бути мотивований як матеріальними, так і моральними факторами.

Управління є останнім блоком в системі управління витратами на підприємстві. Вона передбачає перевірку виконання управлінських рішень з планування витрат, а також оцінку ефективності виконання цих рішень і встановлення зворотного зв'язку з метою планування результатів діяльності наступних періодів [54].

В цілому відзначимо, що всі блоки системи управління витратами тісно взаємопов'язані і експресують замкнутий цикл, в якому кожен попередній блок є обов'язковим для наступного, а для аналізу використовуються результати моніторингу і контролю. При цьому аналіз і планування відіграють вирішальну роль в системі управління витратами. В даний час підприємства можуть використовувати різні підходи і методи

оцінки, аналізу і планування витрат на основі поставлених завдань. Менеджерам непросто визначити найбільш ефективні підходи, методи, інструменти, так як вони співіснують один з одним і мають слабкі і сильні сторони застосування в системі управління витратами. Вчені-економісти розглядають кілька систем: деякі вже позитивно зарекомендували себе в реалізації в діяльності, а деякі тільки проходять етап тестування, за результатами якого можна буде зробити висновки про можливість їх застосування. До таких систем відносяться: стандартна вартість; прямі операційні витрати; цільова вартість; вартість кайдзена; ABC - вартість; Теорія обмежень (TOS) [62].

Узагальнюючи матеріали зарубіжних і вітчизняних вчених, можна виділити наступні основні поняття управління витратами:

- ✓ поняття витратоутворюючих факторів (традиційне управління витратами, управління цільовими витратами);
- ✓ концепція функціональної системи (ABC);
- ✓ поняття доданої вартості;
- ✓ поняття потенційних витрат;
- ✓ поняття ланцюжка створення вартості;
- ✓ поняття трансакційних витрат;
- ✓ концепція стратегічного управління витратами (SCM)
- ✓ поняття витрат, пов'язаних з якістю;
- ✓ поняття конкурентного управління витратами [62].

Зупинимося на управлінні конкурентними витратами більш детально. Поняття конкурентоспроможності підприємства є складним, міждисциплінарним поняттям, оскільки передбачає врахування взаємодії всіх складових потенціалу підприємств - виробництва, персоналу, маркетингу, менеджменту, фінансів. При цьому конкурентоспроможність є відносною, тобто наявністю переваг для підприємства в порівнянні з конкурентами в масштабах певного галузевого ринку. Більш того, конкурентний клімат розвивається швидше, ніж будь-який інший. Бізнес

постійно змушений змінювати позиціонування, щоб залишатися попереду або створювати підґрунтя для конкуренції. Метою конкурентного аналізу в сфері управління витратами є допомога аналітикам, стратегам, менеджерам і тим, хто приймає рішення, зрозуміти умови зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства в їх постійному взаємозв'язку і взаємозалежності; визначити місце підприємства в ринковому просторі і серед інших підприємств.

На корпоративному рівні при аналізі конкурентних витрат підприємства велике значення має використання логістичного підходу. Його значення зводиться до наступного - забезпечення наявності необхідного продукту в потрібній кількості і якості в потрібному місці в заданий для конкретного споживача час з кращими цінами і найнижчими витратами. Такий підхід дозволяє визначити ключові показники конкурентоспроможності підприємства - якість, час і операційні витрати - як своєрідні заходи конкурентної позиції підприємства на ринку.

Зосередження зусиль на такому стратегічному напрямку, як операційні витрати, може забезпечити підприємству лідерство в витратах у визначеному сегменті ринку, де цей фактор має вирішальне значення. Одночасний акцент на зниженні витрат, підвищенні якості продукції і швидкості виведення його на ринок може відрізнити компанію як лідера ринку. Вимогою до працівників на таких підприємствах має стати перехід у своїй роботі від витрат і якості до конкурентних витрат і якості своєчасного реагування. З цієї точки зору конкурентоспроможність може бути визначена як специфічна суміш якісних компонентів, швидкості операційних процесів і витрат підприємства [62].

Операційні витрати підприємства визначають його ціну конкурентоспроможності, можливість використання цінових методів конкуренції та «запас міцності» у разі погіршення ринку. Вони характеризують можливості оптимального функціонування підприємства. Вплив витрат на точку беззбитковості визначає можливість виходу на нові

ринки: тобто кон'юнктура нового ринку - це прямий спосіб отримання прибутку. Досягнення необхідної суми прибутку можливо тільки при низькому рівні витрат.

Важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства є контроль за рівнем витрат та пошуки шляхів їх зменшення. Ця функція досягається за умови ефективного функціонування системи управління витратами. Система управління витратами включає в себе такі підсистеми: пошук та виявлення чинників, що впливають на економію усіх видів ресурсів; планування витрат за їхніми видами; нормування витрат ресурсів; облік та аналіз витрат; економічне стимулювання економії ресурсів та зниження витрат [23, с. 157].

Прибутковість діяльності підприємств залежить від налагодженої системи внутрішнього управління підприємства загалом та системи управління витратами як відокремленої ланки. Правильно прийняті управлінські рішення щодо зменшення рівня витрат забезпечить ефективне використання всіх контрольованих ресурсів підприємства.

Складні умови функціонування підприємств вимагають посиленого контролю за витратами та дієвої системи управління ними. Облік витрат за різними групами створює важливу інформаційну базу для ефективного управління підприємством. Так, поділ витрат за елементами передбачає групування економічно однорідних витрат. Це дає змогу сформувати інформацію про витрачання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів та розрахувати показники, які характеризують рівень і ефективність їх використання як на мікро-, так і на макрорівні. Незважаючи на встановлений у нормативних документах перелік витрат за економічними елементами, недостатньо уваги приділяється їх змістовому наповненню. В галузевих методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) не завжди однозначною є позиція щодо віднесення окремих видів витрат до відповідного елемента. Це зумовлює викривлення інформації про величину елементів операційних витрат. Тому нині важливо встановити чіткі

положення щодо змісту елементів витрат, що дасть змогу сформувати обґрунтовану інформацію про використання ресурсів підприємства для цілей управління.

Для підвищення ефективності управління витратами на підприємстві рекомендується: оновлювати систему стратегічного управління витратами, що забезпечує зв'язок усієї структури управління та дозволяє виявити виробничі проблеми; вдосконалити систему управління витратами на підприємстві в цілому та в його структурних підрозділах; забезпечити більш детальне ведення обліку витрат для швидкого і правильного прийняття рішення щодо їх зниження.

Використання цієї системи управління витратами дозволить підвищити ефективність виробничих процесів не змінюючи існуючу систему управління витратами. При налагодженій системі обліку витрат можна розробити резерви зменшення витрат, що в кінцевому результаті сприятиме підвищенню прибутку. Резерви зменшення операційних витрат є невикористаними можливостями підприємства. Вони поділяються на дві групи: резерви, які залежать, і резерви, які не залежать від підприємства. Всередині підприємства виробничі резерви виявляються в процесі аудиту і аналізу. Зовнішніми чинниками є рівень цін на сировину, тарифи на електроенергію, рівень мінімальної заробітної плати та інше.

На думку І. Забродної [22, с. 66], основні резерви зниження витрат виявляються в процесі більш ефективного використання засобів праці, предметів праці і робочої сили. Розглянемо резерви зниження операційних витрат:

1. Внутрішньовиробничі – поділяються на такі:
 - а) поліпшення використання засобів праці. Це включає:
 - вдосконалення технології виробництва;
 - повне використання виробничих можливостей;
 - механізація і автоматизація виробничих процесів;

б) поліпшення організації виробництва, праці та управління. Це припускає:

- підвищення кваліфікації персоналу;
- наукову організацію праці і управління;
- зниження втрат робочого часу;
- вдосконалення нормування і мотивації праці;

в) поліпшення використання предметів праці. Вони складаються з:

– комп'ютеризації обліку руху оборотних коштів і опису витрат на виробництво;

- попередження втрат від браку;
- вдосконалення нормування матеріальних витрат;
- економія матеріальних ресурсів;

2. Зовнішній вплив визначають:

а) інфляційні процеси в макроекономіці;

б) ціни на споживані ресурси;

в) податкове навантаження на підприємство;

г) спеціалізація і кооперація в умовах конкуренції. Послідовне зменшення операційних витрат забезпечує зростання прибутку підприємства, дає державі додаткові засоби для подальшого розвитку суспільного виробництва і підвищення матеріального добробуту працюючих. Однією з умов зменшення операційних витрат є впровадження нової техніки і вдосконалення технологій, комплексна механізація і автоматизація виробничих процесів.

Основними джерелами резервів зменшення операційних витрат підприємств є:

– збільшення обсягу виробництва продукції за рахунок більш повного використання виробничої потужності підприємства;

– скорочення витрат на виробництво продукції за рахунок підвищення рівня продуктивності праці, раціонального використання сировини, матеріалів, електроенергії, палива, обладнання [21].

Таким чином, в рамках цієї концепції конкурентного управління витратами, щоб забезпечити низький рівень витрат, підприємству необхідно випереджати конкурентів у ринковій власності. В умовах ринкових змін структури витрат за рахунок інноваційних процесів операційні витрати таких фірм можуть бути нижчими, ніж ті, які раніше закріпилися на ринку, але не здатні швидко реагувати на зміни.

У зв'язку з цим, на нашу думку, необхідні наступні умови для формування кращої системи управління витратами на підприємстві в якості основи стратегії конкурентоспроможності:

- чітка організація обліку витрат на основі їх науково обґрунтованої класифікації з обов'язковим поділом на змінні і константою для можливості економічного обґрунтування управлінських рішень і прогнозування прибутку, а також рентабельності в залежності від зміни обсягів продажів, цін на продукцію, змінних або постійних витрат;
- створення системи управлінського обліку для формування правдивої інформації про операційні витрати конфіденційно, оперативно, відповідно до вимог керівників усіх рівнів управління для прийняття ними більш ефективних управлінських рішень;
- впровадження бюджетного процесу як невід'ємної частини управлінського обліку можливості планування витрат зі зниженням їх рівня в бюджетах для структурних підрозділів підприємства;
- організація ефективного контролю фактичних витрат на основі їх порівняння з плановими значеннями. Контроль буде ефективним тільки в рамках створених центрів відповідальності, що дає можливість отримати детальну реальну інформацію про операційні витрати і доходи по кожному центру відповідальності, проаналізувати і визначити місця, де постійно відбуваються відхилення, а також виявити види продукції з низькою рентабельністю;

- прогнозування подальшого скорочення витрат в довгостроковій перспективі на основі аналізу структури витрат, носіїв витрат, аналізу тенденцій;

- розробка положень про мотивацію та премії працівників за зниження витрат. Досягти економії ресурсів можна тільки тоді, коли кожен співробітник на своєму робочому місці зацікавлений в економії грошей.

Таким чином, ми визначили необхідні умови для формування ефективної системи управління операційними витратами на вітчизняних підприємствах з метою збільшення їх конкурентоспроможності і збереження лідируючих позицій на ринку.

Крім того, відзначимо, що в сучасних умовах система управління витратами повинна розглядатися як єдиний скоординований комплекс взаємопов'язаних повсякденних заходів, спрямованих на економію ресурсів і максимізацію їх впливу. На нашу думку, цю систему можна віднести до інноваційного фактору, здатного підвищити ефективність і конкурентоспроможність підприємства. Таким чином, операційні витрати зростають до такої міри, що конкурентоспроможність підприємства, в якій вони призводять до поліпшення фінансових показників його діяльності і дають можливість поліпшити його ринкову репутацію.

1.3. Методичні засади оцінки ефективності управління операційними витратами підприємства

Оцінка ефективності управління операційними витратами є ключовим аспектом для забезпечення фінансової стабільності та конкурентоспроможності підприємства. Вона дозволяє виявити слабкі місця у витратній політиці та знайти шляхи для зниження витрат без втрати якості продукції чи послуг. Методичні засади включають комплексний підхід, який поєднує кількісні та якісні методи аналізу. Використання різноманітних

показників і коефіцієнтів дозволяє отримати об'єктивну картину стану операційних витрат і визначити резерви для їх оптимізації.

Ефективне здійснення господарської діяльності підприємства зумовлює постійну необхідність аналізу процесу формування операційних витрат із метою їх мінімізації та максимізації прибутку.

Мета аналізу витрат підприємства полягає у визначенні резервів можливого зменшення витрат операційної діяльності внаслідок більш ефективного використання виробничого потенціалу підприємства.

Системний підхід до аналізу витрат передбачає:

- виявлення місця і ролі показників витрат в оцінці досягнутої ефективності виробництва;
- розроблення принципової схеми аналізу на основі класифікації факторів і резервів раціоналізації витрат;
- визначення методів вимірювання факторів і резервів раціоналізації витрат;
- встановлення основних напрямів мобілізації виявлених резервів раціонального використання виробничих ресурсів у поточному і перспективному плануванні собівартості [22].

Можна виокремити загальну блок-схему економічного аналізу витрат операційної діяльності підприємства (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Загальна модель економічного аналізу витрат

Джерело: [59, с. 372]

Аналіз затрат за елементами дає змогу вивчити вплив на рівень собівартості використання трудових ресурсів, основних і оборотних засобів. Дані такого аналізу є базою для:

- встановлення потреб підприємства в матеріальних ресурсах, оборотних засобах, матеріально-технічному постачанні;
- визначення завдань по одиниці собівартості продукції;
- складання кошторису витрат на плановий період;
- розрахунку суми затрат на весь випуск продукції за кожним елементом. аналіз витрат за економічними елементами дає можливість вивчити їхній склад, питому вагу кожного елемента, частку живої і уречевленої праці в загальних витратах на виробництво [59].

Порівняння фактичної структури витрат за кілька періодів виявляє динаміку і напрям зміни окремих елементів, матеріаломісткості, фондомісткості, енергомісткості, трудомісткості, собівартості продукції і вплив технічного процесу на структуру витрат.

Враховуючи управлінський аспект аналізу витрат операційної діяльності, можна порекомендувати проводити його у наступній послідовності:

- аналіз динаміки витрат;
- аналіз структури витрат;
- рентабельність використання операційних витрат.

Це відповідає підприємствам, які працюють за умов, коли ціни з часом змінюються несуттєво. Тому основною ідеєю ціноутворення витрат є формування цін як суми трьох елементів:

- змінні витрати на виробництво одиниці товару;
- середні накладні витрати;
- прибуток підрозділу та підприємства в цілому.

Перевага такого методів ціноутворення – легкий збір інформації та розрахунку, тому що інформація про виробничі витрати більш визначена і відома виробнику [58]. В харчової промисловості такий підхід до

ціноутворення використовують більшість підприємств. Через те, що ціна є договірною, то там, де більше ціна, більше включають непрямі витрати.

Проблема удосконалення механізму оцінювання ефективності управління витратами феросплавних підприємств є надзвичайно актуальною стосовно сьогодні особливо тому, що завдяки обґрунтованому визначенню критеріїв, що мають характеризувати групові показники оцінки ефективності витратами, надає можливість визначити, який із елементів операційних витрат потребує вдосконалення методу управління.

Складність у тому, що оцінювання ефективності управління витратами вимагає застосування різних методик розрахунку ефективності управління при уніфікованих принципах до таких розрахунків. Про ефективність управління витратами підприємства перш за все свідчить досягнутий рівень їх зниження витрат. На об'єктивність оцінювання управління витратами підприємства впливає система показників, яка використовується для розрахунку інтегрального показника, враховуючи специфіку галузі, в якій працює підприємство. Для системного визначення рівня ефективності управління витратами підприємств потрібно скористатися локальними індикаторами.

Локальні індикатори дадуть змогу визначити та деталізувати внесок окремих управлінських підрозділів та складових у досягненні рівня ефективності системи менеджменту підприємства [30, с. 67]. Оцінка ефективності управління витратами вимагає розробки алгоритму оцінювання ефективності управління витратами підприємств із урахуванням галузевої специфіки. Для побудови алгоритму використаємо комплексний підхід, що враховує значимість групових показників (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Алгоритм оцінки ефективності управління витратами підприємства

Джерело: [30, с. 67]

В основі запропонованого методу лежить оцінка групових показників – критеріїв ефективності управління витратами підприємств, за результатами яких розраховується інтегральний коефіцієнт ефективності управління

витратами цих підприємств, з урахуванням значимості (вагомості) кожного із критеріїв.

Загальний порядок дослідження, оцінки ефективності та управління витратами підприємства включає:

- визначення елементів операційних витрат підприємства, які безпосередньо пов'язані з обсягами виробництва, та оцінка їх значимості;
- вияв одиничних показників які характеризують аспекти ефективності управління витратами у системі групового показника;
- групування показників, аналіз їх внутрішньогрупових та міжгрупових взаємозв'язків;
- оцінка внутрішньогрупової значимості кожного з обраних показників;
- розрахунок одиничних та групових показників оцінки ефективності управління витратами;
- розрахунок ефективності управління витратами підприємства, оцінка та аналіз результатів;
- з'ясування шляхів та методів підвищення рівня ефективності управління витратами;
- розробка комплексу заходів з підвищення ефективності управління витратами підприємства.

Аналіз існуючих теоретичних і практичних підходів до оцінки ефективності управління в рамках підприємства та, зокрема, до оцінки ефективності витрат дозволив виділити такі напрями аналізу ефективності управління витратами підприємств: матеріальні витрати; основні виробничі засоби; трудові ресурси.

Для визначення вагових коефіцієнтів кожного із групових показників оцінки ефективності управління витратами скористуємося даними структурно-динамічного аналізу операційних витрат підприємств. Для цього використаємо значення частки складових операційних витратах, що пов'язані безпосередньо з витратами виробництва та обсягами виробленої продукції: матеріальні витрати, амортизація, витрати на оплату праці та соціальні

заходи. До елементів операційних витрат також належать витрати від іншої операційної діяльності. Але до їх складу відносять витрати, які напряду не пов'язані з обсягами виробництва та ефективність управління якими залежить від екзогенних факторів, що є слабо керованими для менеджменту.

Ефективність управління складовими операційних витрат (матеріальні витрати, амортизація, витрати на оплату праці та соціальні заходи) пропонуємо оцінювати за допомогою таких групових показників, як: ефективність управління матеріальними ресурсами, основними виробничими засобами та трудовими ресурсами (рис. 1.7).

ЕФЕКТИВНІСТЬ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА			
Ефективність управління матеріальними витратами	Ефективність управління трудовими ресурсами	Ефективність управління основними (виробничими) засобами	
Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці та соціальні заходи	Амортизація	

Рис. 1.7. Групові показники управління витратами підприємств

Джерело: [30, с. 68]

Якщо за даними аналізу елементів операційних витрат частки всіх обраних для групових показників складових операційних витрат знаходяться в межах приблизно однакового відсоткового значення, розраховують середнє відсоткове їх значення за період дослідження та визначають вагові коефіцієнти групових показників.

Використання отриманих даних про вагомість групових показників дозволяє визначити інтегральний показник ефективності управління витратами підприємства та дає можливість визначити пріоритетність тих складових витрат, що чинять найбільший вплив на ефективність управління ними.

Наступним етапом формування методики оцінювання ефективності управління витратами підприємства є визначення одиничних показників

кожного з групових показників та групування одиничних показників на підставі аналізу їх внутрішньогрупових та міжгрупових взаємозв'язків.

Визначимо одиничні показники групових показників ефективності управління витратами та порядок їхнього розрахунку у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Система показників оцінки ефективності управління витратами підприємства

Показник	Правило розрахунку показника	Роль показника в оцінці
1	2	3
Ефективність управління матеріальними витратами (<i>Е м.в</i>)		
1.1. Матеріаловіддача	Відношення вартості виготовленої продукції до суми матеріальних витрат (за складовими витрат феросплавного виробництва)	Характеризує вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріалів
1.2. Коефіцієнт співвідношення темпів росту обсягу виробництва і матеріальних витрат	Відношення темпів росту обсягів виробництва до темпів росту матеріальних витрат	Характеризує у відносному вираженні динаміку матеріаловіддачі й одночасно розкриває фактори їхнього росту
1.3 Коефіцієнт використання потенційної сировини (відходів виробництва)	Відношення використаної вторинної сировини до матеріальних витрат	Характеризує рівень використання потенційної сировини
1.4. Коефіцієнт оборотності оборотних активів	Відношення чистої виручки від реалізації до середньої суми оборотних активів	Зменшення цього коефіцієнта свідчить про уповільнення обороту оборотних засобів
Ефективність управління трудовими ресурсами (<i>Е тр.р</i>).		
2.1. Виробіток (працевіддача) Продуктивність праці (характеризується показниками виробітку та трудомісткості)	Відношення обсягу виробленої продукції до витрат робочого часу	Характеризує кількість виробленої продукції за одиницю часу, або кількість продукції, що припадає на одного робітника
2.2. Трудомісткість 1 грн. продукції	Відношення загального фонду робочого часу на виробництво всієї продукції до вартості випуску продукції	Характеризує витрати робочого на 1 гривню продукції
2.3. Рівень витрат на оплату праці	Фонд оплати праці/Обсяг товарної продукції за відпускними цінами * 100%	Характеризує частку витрат підприємства на оплату праці у структурі загальних витрат

Продовження табл. 1.2

1	2	3
2.4. Коефіцієнт використання трудових ресурсів	Відношення фактично відпрацьованого часу до можливого фонду робочого часу	Характеризує рівень використання трудових ресурсів

	за рік	
Ефективність управління основними виробничими засобами (<i>Е о.в.з.</i>)		
3.1. Фондовіддача	Відношення вартості валової продукції до вартості основних засобів підприємства	Характеризує отримання продукції з 1 гривні основних засобів
3.2. Коефіцієнт інтегрального завантаження	Відношення фактичного обсягу продукції в одиницю часу до планової норми виробітку помножене на відношення фактичного часу роботи обладнання до максимально можливого фонду роботи обладнання (добуток інтенсивного та екстенсивного показника навантаження)	Характеризує рівень використання обладнання як по продуктивності, так і по часу
3.3 Фондоозброєність	Відношення балансової вартості основних виробничих фондів до середньооблікової чисельності працівників	Показує величину основних засобів на одного працівника
3.4. Коефіцієнт технічного стану основних засобів	Відношення суми зносу основних засобів до первісної їх вартості	Характеризує рівень зносу основних засобів

Джерело: [30, с. 69]

Групові показники було адаптовано і доповнено додатковими показниками, що є важливими для галузі, наприклад, такими як показник інтегрального завантаження та показник використання відходів виробництва (потенційної сировини).

Наступним кроком у формуванні системи оцінювання ефективності управління витратами підприємств є визначення значимості одиничних показників у межах окремих критеріїв за допомогою методу експертної оцінки.

Після розрахунку фактичних значень показників проводиться їх нормалізація для приведення їх у єдину систему виміру та для кожного показника розраховується нормалізована зважена оцінка, яка враховує як абсолютну його величину, так і відносну важливість у межах відповідного критерію.

Після визначення значення узагальнюючих критеріїв ефективності управління витратами розраховується коефіцієнт ефективності управління витратами підприємства за формулою

$$E_{упр.витр}=0,88E_{м.в.}+0,05E_{о.в.ф.}+0,07E_{мп.р.}, \quad (1.1)$$

де $E_{упр.витр.}$ – показник ефективності управління витратами підприємств;

$E_{м.в.}$ – значення показника ефективності управління матеріальними витратами;

$E_{о.в.з.}$ – значення показника ефективності управління основними виробничими засобами;

$E_{мп.р.}$ – значення показника ефективності управління трудовими ресурсами.

Кінцевим етапом визначення ефективності управління витратами є узагальнення результатів оцінки, який дозволяє прийняти рішення про ефективність (неефективність) управління витратами підприємства та визначення шляхів підвищення ефективності управління витратами підприємства.

Протягом тривалого часу вважалося, що основною метою управління будь-якими витратами є їх мінімізація. безумовно, низький рівень витрат може забезпечити підприємству на ринку певні конкурентні переваги, дасть змогу досягти більш високих розмірів прибутку, підвищити свою ліквідність та платоспроможність. Проте варто пам'ятати, що непланомірне зниження рівня витрат може призвести і до негативних наслідків, таких як зменшення обсягу товарообороту, погіршення якості продукції та втрата довіри споживачів, погіршення сервісного обслуговування клієнтів, а як наслідок, зниження іміджу та втрата позицій на ринку [31].

Для оптимізації обсягу операційних витрат доцільно зменшувати ті статті, які мають найбільшу питому вагу у загальній величині витрат.

Отже, під час управління витратами керівники підприємств стикаються із низкою проблем, до того ж у процесі реалізації управлінської діяльності повинен застосовуватися різного роду економіко-технологічний

інструментарій. Застосування такого інструментарію буде ефективним за наявності відповідного інформаційного забезпечення. Саме результати аналізу операційних витрат є тими необхідними інформаційними ресурсами, без яких управління буде неефективним. Наголошуємо саме на оптимізації витрат, а не скороченні їх обсягів, тобто слід виявити непродуктивні витрати, оскільки вони негативно впливають на фінансові результати та загалом на ефективність господарювання.

Існуючі методики оцінювання ефективності управління витратами підприємства досить багатогранні, але системи показників розглянутих методик не відповідають у повному обсязі вимогам, які необхідно враховувати при оцінюванні ефективності управління витратами підприємств різних галузей. Оцінка ефективності управління витратами повинна формуватися як системний показник, що характеризує сукупність факторів, які охоплюють різні аспекти операційних витрат підприємства. Її комплексна оцінка повинна здійснюватися у контексті «стратегічного бачення» кінцевих результатів у вигляді запланованого рівня ефективності управління витратами підприємства. Розрахунок інтегрального показника ефективності управління витратами як суми нормалізованих зважених оцінок сприятиме підвищенню об'єктивності процесу визначення рівня ефективності управління витратами підприємства.

Оцінка ефективності управління операційними витратами повинна бути комплексною, враховуючи всі аспекти діяльності підприємства – від виробництва до збуту продукції. Це дозволяє отримати повну картину витрат і їхнього впливу на фінансові результати. Висновки підкреслюють необхідність системного підходу до управління операційними витратами, використання сучасних методик та інструментів для оцінки їх ефективності, а також значення постійного вдосконалення процесів управління витратами для досягнення довгострокового успіху підприємства.

1.4. Нормативно-правове та інформаційне забезпечення відносин у сфері управління витратами підприємства

Система управління витратами й калькулювання собівартості продукції на сучасних підприємствах не в змозі повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення, яке постійно формується та перебуває в процесі політичних, економічних, інтеграційних, соціальних змін та інших чинників. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99. № 996-XIV надав право підприємствам самостійно формувати внутрішню облікову політику. Це створило суттєві труднощі при узагальненні звітної інформації в цілому по Україні, оскільки на підприємствах існують істотні відмінності в обліку, які неможливо врахувати при зведеній звітності [60].

Відповідні зміни в системі обліку зумовлені наступними причинами:

1. Конкуренція на зовнішньому й внутрішньому ринках, наявність різних форм власності, постійні зміни у зовнішньому і внутрішньому середовищах призводять до формування єдиної системи інформації, яка повинна задовольнити потреби всіх рівнів управління підприємством. Інформація повинна бути мотивованою та точною. При цьому потрібно не тільки оперативно реагувати на зміни, котрі миттєво виникають на самому підприємстві, але й передбачати й уникнути небажаних ситуацій, які мають місце на підприємстві у зв'язку зі змінами зовнішнього середовища.

2. Підприємницька діяльність на перспективу. Це головний спосіб виживання й напрям функціонування підприємства, що перекладено на менеджерів. За таких умов деякі підприємства банкрутують, оскільки не можуть витримати тиску конкурентів й зміну умов ринку, а інші покидають ринок втративши свою підприємницьку діяльність через сильні внутрішні суперечки й суттєві недоліки керівництва.

На законодавчому рівні питання щодо забезпечення обліку витрат виробництва має своє тлумачення і подається як сукупність нормативно-

правових актів найвищих гілок влади в державі, Міністерстві фінансів України, в інших міністерствах та відомствах й на кожному підприємстві зокрема, що забезпечує повноцінне функціонування та динамічний розвиток як бухгалтерського обліку так і фінансової звітності.

Заслуговує на увагу сформована В. А. Дерієм класифікація законодавчого забезпечення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (табл. 1.3) [14].

Таблиця 1.3

Класифікація нормативно-правового забезпечення витрат виробництва

Класифікаційна ознака	Перелік актів
За видами	Закони України; Укази і розпорядження Президента України; Постанови і рішення КМУ, міністерств та відомств; П(С)БО: 16, 18, 30, 31; МСФЗ: 2, 9, 11, 23; Кодекси України; Методичні рекомендації, інструкції, вказівки; Положення, порядок; Листи, роз'яснення; Плани рахунків бухгалтерського обліку; Форми фінансової звітності; Наказ про облікову політику підприємства; Регістри бухгалтерського обліку; Графіки документообігу і виконання обліково-звітних робіт.
За рівнями	Міжнародні; Загальнодержавні; Галузеві; Регіональні; Внутрішньогосподарські.
За місцем і роллю	НПА вищої юридичної сили;
В регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності	П(С)БО, інші документи з бухгалтерського обліку; НПА (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації центральних органів, виконавчої влади; НПА місцевого походження; Рішення (накази) щодо форм організації бухобліку.
За обов'язковістю виконання	Обов'язкові; Необов'язкові (рекомендаційні)
За групами	Загальні документи; За напрямками (ділянками); За галузевою спрямованістю обліку і фінансової звітності

Примітка: розроблено за допомогою джерела [14; 23]

Табл. 1.3 характеризує п'ять класифікаційних ознак нормативно-правового забезпечення, а саме: за видами, за рівнями, за місцем, за роллю у реформуванні й регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності, за обов'язковістю до виконання та за групами.

Слід відмітити, що основні види нормативно-правового забезпечення обліку витрат формуються згідно:

- Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закону України «Про аудиторську діяльність»;
- Указів Президента України;
- постанов й рішень Кабінету Міністрів України;
- наказів, постанов, розпоряджень, листів, роз'яснень міністерств та відомств;
- П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 «Витрати»; 31 «Фінансові витрати»; 9 «Витрати на дослідження і розробки», 11 «Будівельні контракти», 23 «Витрати позики»; Кодексів України: Податкового, Бюджетного, Господарського, Цивільного, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо;
- вказівок, інструкцій, положень;
- планів рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі);
- наказу про облікову політику підприємства;
- графіків документообігу, графіків виконання обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт і т.д. [23].

Враховуючи науковий доробок науковців, зокрема А. Ж. Сакун, К. В. Сакун, та відповідно до цього в науковій літературі резюмовано результати аналізу нормативно-правових актів, котрі зобов'язані регулювати питання обліку витрат виробництва (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Нормативне забезпечення обліку витрат виробництва

Нормативно-правовий акт	Орган, що затвердив	Дата прийняття	Чинність
П(С)БО 9 „Запаси»	Міністерство фінансів України	20 жовтня 1999 року	Чинний
П(С)БО 16 „Витрати»	Міністерство фінансів України	31 грудня 1999 року	Чинний
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Державний комітет промислової політики України	2 лютого 2001 року	Втратив чинність (09.07.07)
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) підприємств	Міністерство аграрної політики України	18 травня 2001 року	Чинний
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Міністерство промислової політики України	9 липня 2007 року	Чинний

Джерело: [60]

Подана на розгляд табл. 1.4 відображає основні нормативно-правові акти забезпечення обліку витрат виробництва. Слід зазначити, що результати калькулювання собівартості формуються основною інформаційною базою для управління. Витрати, які включаються у собівартість продукції (робіт, послуг) групуються за статтями калькуляції. Однак, в Україні на законодавчому рівні не існує затвердженого переліку статей калькуляції, тому відповідно до П(С)БО 16 підприємства самостійно змушені формувати їх перелік та при цьому керуються нормами П(С)БО.

Вивчаючи дану тематику необхідно відмітити, що практики та науковці пропонують облікову регламентацію обліку витрат виробництва й калькулювання собівартості продукції відображати у Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції, при цьому враховувати всі методичні підходи до калькулювання та розподілу непрямих витрат.

Загальновідомо, що у період загострення економічної кризи, облік витрат набуває стратегічного значення для підприємницької діяльності. Адже кожне підприємство результати своєї діяльності ставить на основне місце, тому варто оцінити наслідки діяльності за даними обліку.

На даний час на законодавчому рівні залишається не вирішеними важливі питання методології й організації бухгалтерського обліку. Головним виступає порівняння характеристик визнання й оцінки і класифікації витрат згідно національних й міжнародних стандартів. Аналізуючи нормативно-правові й законодавчі акти України і МСБО, що стосуються процесу регламентування й процесу формування, визнання й оцінки витрат, встановлено, що поняття «витрати» має чіткі відмінності у трактуванні практиками. Зокрема, п.1 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначають витрати як скорочення економічних вигод з вибуттям активів чи збільшенням зобов'язань, котрі призводять до скорочення власного капіталу, за виключенням зменшення капіталу за рахунок вилучення або розподілення власниками [48]. Згідно Податкового кодексу України витрати – це будь-яка сума платника податку у будь-якій формі, що здійснюється як компенсація вартості товарів, робіт чи послуг, котрі виробляються платником податку з метою подальшого використання у власній підприємницькій діяльності. Однак, спостерігається несуттєва відмінність у трактуваннях категорії „витрати” у бухгалтерському та податковому обліку.

Міжнародна практика не містить окремого виокремлення щодо витрат у МСБО. Основні основи цієї категорії розкриті у МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін. національний й міжнародний підходи щодо оцінки й визначення витрат є ідентичними. Зокрема, МСБО 1 «Подання фінансових звітів» представляє класифікацію витрат здійснювати за характером, наприклад, придбання матеріалів, витрати на рекламу, амортизація, виплати працівникам, транспортні витрати. Дану рекомендацію можна здійснювати класифікувати і за функціями як частини «собівартості продажу», наприклад, витрати на збут чи адміністративна діяльність [3]. Дане пояснення повністю відповідає класифікації витрат згідно економічних елементів та згідно статей

калькуляції в національному обліку, що визначено НП(С)БО 16 «Витрати» [49].

Великі і середні підприємства складають фінансову звітність за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Це вимагає відображення у розділі 3 Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) інформації про витрати за елементами [48].

Змістове наповнення витрат при їх поділі за економічними елементами визначено НП(С)БО 16 «Витрати» та галузевими методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції, робіт чи послуг. Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» елемент «Матеріальні затрати» охоплює «вартість витрачених у виробництві: сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів» [49]. Відповідно до стандарту не включаються у вартість вищезазначеного елемента вартість зворотних відходів та використані у виробництві продукти власного виробництва. На нашу думку, такий опис зазначеного елемента неповний, оскільки до його складу також входять витрати виробничих запасів для адміністративних, збутових потреб, з метою утримання об'єктів невиробничої сфери тощо. Крім того, не потрібно залучати до складу зазначеного елемента собівартість реалізованих на сторону виробничих запасів без додаткової обробки, оскільки це зумовить подвійний рахунок таких матеріалів під час узагальнення витрат за елементами відповідно до галузей, видів підприємств і, як наслідок, зумовить викривлення показників, для розрахунку яких використовується величина матеріальних витрат суб'єктів господарювання. Зазначений елемент також охоплює витрати виробничих запасів у межах норм природного убутку.

Таким чином, у п. 22 НП(С)БО 16 «Витрати» необхідно зазначити, що до складу елемента «Матеріальні витрати» входить вартість використаних в операційній діяльності (крім продукту власного виробництва) сировини й

основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива й енергії, будівельних матеріалів; запасних частин, тари й тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, а також їх втрати в процесі зберігання й використання в межах норм природного убутку. Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, собівартість реалізованих на сторону виробничих запасів без додаткової обробки не включається до елемента операційних витрат «Матеріальні витрати».

Згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» до складу елемента «Витрати на оплату праці» «включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці» [8]. Вважаємо, що структуру такого елемента чітко описано в Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція) [15], затверджених наказом Мінрегіонбуду від 31.12.2010 р. № 573, де окреслено зміст таких витрат, виходячи зі структури, вказаної в Законі України «Про оплату праці». Таким чином, у ст. 23 НП(С)БО 16 «Витрати» доцільно зазначити, що до складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються витрати на основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні й компенсаційні виплати працівникам. Інформація за таким елементом дає можливість оцінити рівень використання трудових ресурсів, а також визначити середню заробітну плату як у підприємстві, так і в галузі, регіоні, державі загалом.

Згідно з НП(С)БО 16 до складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» «включаються відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи» [8]. До складу елемента «Амортизація» «включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів» [8].

Елемент «Інші операційні витрати» є комплексним та охоплює витрати операційної діяльності, що не належать до попередніх чотирьох елементів (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація). Якщо оцінити статті витрат, які пропонується відносити до складу такого елемента галузевими методичними рекомендаціями, то вони деякою мірою різняться. Так, у Методичних рекомендаціях з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті до елемента «інші операційні витрати» відносять «витрати на утримання та експлуатацію об'єктів соціальної інфраструктури» [16]. На відміну від них, у Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт зазначено, що «витрати на утримання об'єктів соціальної сфери, що перебувають на балансі будівельної організації, необхідно відносити до відповідних елементів витрат» [38]. Згідно із зазначеними методичними рекомендаціями до елемента «інші операційні витрати» включають собівартість реалізованих виробничих запасів. Як уже зазначалось вище, на нашу думку, такі витрати не слід відображати у складі елементів операційних витрат. У Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності також зазначається, що «собівартість реалізованих товарів, запасів у цьому розділі (розділі III Звіту про фінансові результати) не наводиться» [17].

Окрему увагу необхідно приділити формуванню інформації про витрати операційної діяльності в розділах 1 та 3 Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід). У першому розділі такі витрати згруповані за статтями: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 2050); адміністративні витрати (рядок 2130); витрати на збут (рядок 2150); інші операційні витрати (рядок 2180). У третьому розділі звіту витрати операційної діяльності згруповані за елементами: матеріальні затрати (рядок 2500); витрати на оплату праці (рядок 2505); відрахування на соціальні заходи (рядок 2510); амортизація (рядок 2515); інші операційні витрати (рядок 2550). Сукупна величина витрат операційної діяльності в

зазначених розділах, як правило, не збігається, що пов'язано з різним їх змістовим наповненням. Різними будуть величини інших операційних витрат у рядках 2180 та 2550, оскільки відрізняється методика їх формування: у рядку 2180 відображається дебетовий оборот за рахунком 94, в рядку 2550 наводиться інформація щодо інших операційних витрат, як елемента витрат, яка формується за вибірковими даними з рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» (рис. 3). У зв'язку з цим доцільно розмежувати назви цих рядків, про що неодноразово наголошувалося в науковій літературі. Оскільки рядок 2180 визначається за дебетовим оборотом рахунка 94, то й назва рядка має бути аналогічна – «Інші витрати операційної діяльності».

Поділ витрат операційної діяльності за елементами має відповідний взаємозв'язок з витратами виробництва (облік яких здійснюється на рахунках 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати») та витратами періоду (облік яких здійснюється на рахунках 92 «Адміністративні витрати, 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші витрати операційної діяльності») (рис. 1.8).

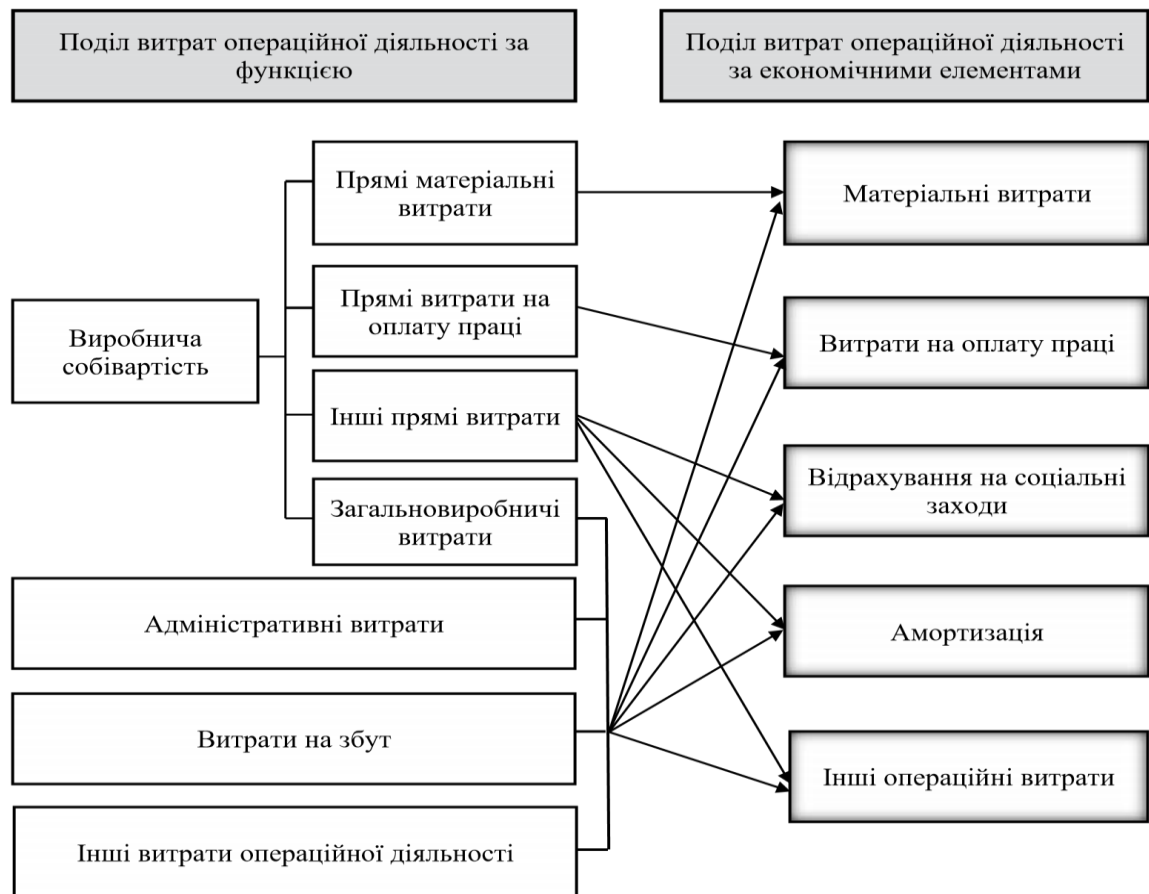


Рис. 1.8. Взаємозв'язок витрат операційної діяльності за різними класифікаційними ознаками

Джерело: [51, с. 169].

У Методичних рекомендаціях з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті матеріальну допомогу (зокрема, оздоровчі, екологічні та інші виплати)» включено до елемента «інші операційні витрати», а в Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт матеріальну допомогу, яка надається всім або більшості працівників та має систематичний характер, а також одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці, віднесено до елемента «витрати на оплату праці» [39].

У Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості та в Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт до складу елемента «витрати на оплату праці» включено основну та додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати працівникам, а в

Методичних рекомендаціях з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті – лише основну та додаткову заробітну плату. Також в останніх зазначених методичних рекомендаціях елемент «амортизація» названо «амортизація основних фондів та нематеріальних активів» [40].

У галузевих методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції, робіт чи послуг є інші дискусійні аспекти щодо структури елементів витрат. Крім того, такі рекомендації затверджені досить давно і не враховують ті зміни, які відбулися останнім часом в обліковому середовищі. На нашу думку, зазначені рекомендації вимагають оновлення й уніфікації структури витрат за елементами, оскільки це викривляє інформацію, що представляється у розділі 3 «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід). Як наслідок, похибки також містяться в узагальнених статистичних даних щодо витрат підприємств у межах галузей, регіонів, країни [24].

Цю проблему вирішить більш детальний опис структури витрати за елементами в НП(С)БО 16 «Витрати», щоби надалі в галузевих методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції, робіт чи послуг лише було акцентовано на статтях витрат, які є специфічними для відповідної галузі економіки.

Висновки до розділу 1

В результаті дослідження теоретичних основ управління операційними витратами підприємства було зроблено наступні висновки.

1. Операційні витрати є одним з найважливіших показників, який характеризує якісні зміни в техніці, технології та виробництві що відбувається на підприємстві. Управління як виробничий ресурс і як його функція безпосередньо впливає на формування операційних витрат і ефективність господарювання підприємства дохід (прибуток) через формування виробничих витрат. Кінцевим же результатом управління є прийняття рішення, що й визначатиме рівень витрат. Практично кожне

рішення менеджера, яке він приймає стосовно виробничого процесу, пов'язане з формуванням операційних витрат. Питання технології виробництва, його організації, купівлі певного виду ресурсу чи фінансові рішення безпосередньо впливають на кінцевий результат господарювання. Управління й пошук резервів зменшення витрат є одним з основних напрямів удосконалення економічної діяльності будь-якого підприємства.

2. Операційні витрати є одним з найважливіших економічних показників підприємства, саме співвідношення між доходами і витратами в кінцевому підсумку визначає фінансовий результат його діяльності. Управління витратами підприємства – це сукупність цілеспрямованих заходів впливу на обсяги, рівень, структуру та поведінку витрат з метою пошуків шляхів економії ресурсів, що дозволить знизити собівартість продукції та підвищити прибутковість операційної діяльності суб'єкта господарювання.

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

4. Дане дослідження дозволило виявити, що результат критичного аналізу методичних аспектів управління витратами, відповідно до національних та міжнародних стандартів, не показав істотних відмінностей у підходах до їх оцінки й обліку. Однак, деякі питання, які відносяться до прикладного застосування стандартів, трохи різняться від прийнятих на

міжнародному рівні, тому що враховують вітчизняну специфіку. Окремі аспекти обліку витрат за міжнародними стандартами не висвітлюються в П(С)БО. Варто відмітити, що як і МСБО, так і П(С)БО відображають загальні правила оцінки й подання інформації у фінансових звітах. Систематизація й групування витрат МСБО походять від загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, що утворюються в процесі діяльності та за статтями витрат, які не впливають на підприємницьку діяльність.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА СТАНУ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ОПЕРАЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ ТОВ «ЧЕРНІГІВСЬКИЙ ХЛІБОКОМБІНАТ №2»

2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства

ТОВ «Чернігівський хлібо завод № 2» побудували у 1965 р. по вул. Борисенка, буд. 41 (на сьогодні – Громадська). Підприємство входило до складу Чернігівського хлібокомбінату, який на той час об'єднав Хлібо завод №1 (1935) та механічну пекарню (1896). Його основним призначенням було випікання подових сортів хліба, булочних виробів та виготовлення сухарів. Потужність заводу на початку існування – 45 т продукції на добу. У 1976 р. відбулася реорганізація в хлібному виробництві Чернігівщини – створюється Чернігівське об'єднання хлібопекарської промисловості, куди увійшли Чернігівський, Ніжинський та Прилуцький хлібо заводи.

Слушно вказати, що питання технічного вдосконалення обладнання постійно було на порядку денному керівництва підприємства. Так, у 1984 р. здійснено технічне переобладнання заводу, що привело до збільшення потужності виробництва у 1,5 рази і склало 68 ,4 т продукції на добу.

Наказом № 1007 регіонального відділення Фонду державного майна України по Чернігівський обл. від 30.07.1996 р. було змінено організаційно-правову форму, назву емітенту – Чернігівське об'єднання хлібопекарської промисловості перетворилося на Відкрите акціонерне товариство «Чернігівський хлібокомбінат». Реорганізація торкнулася всіх структур хлібопекарського об'єднання: його залишили Ніжинський та Прилуцький хлібо заводи.

Публічне акціонерне товариство «Чернігівський хлібокомбінат» (далі ПАТ «Чернігівський хлібокомбінат») створене згідно з Законом України «Про господарські товариства» та «Про акціонерні товариства» та здійснює

свою діяльність на підставі Статуту публічного акціонерного товариства.

У 2002 р. підприємство стало лауреатом регіонального етапу Всеукраїнського конкурсу в номінації «Великі підприємства, які виготовляють продовольчі товари», а у 2004 р. – переможцем конкурсу за звання «Кращий роботодавець 2004 р. (по м. Чернігову)». 18 серпня 2010 р. у зв'язку з приведенням у відповідність до вимог Закону України «Про акціонерні товариства» сталася чергова зміна емітенту. Відкрите акціонерного товариство отримало назву: Публічне акціонерне товариство «Чернігівський хлібокомбінат». Із метою оптимізації виробничих процесів у 2012 р. обсяг виробництва був перенесений на хлібокомбінати № 1 та № 2, а механічна пекарня припинила свою діяльність.

31 жовтня 2014 р. засновано ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2». Власницею та керівницею підприємства стала Ольга Михайлівна Заїка. Основним видом діяльності було обрано виробництво хліба та хлібобулочних, борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання. Сьогодні основні виробничі потужності розташовані на території хлібокомбінату № 2. Керівники ТОВ постійно працюють над удосконаленням процесу виробництва на підприємстві. На хлібокомбінаті функціонує 7 печей, із них 4 – газові, які оздоблені програмним контролем блокових газових пальників, 3 – електропечі. Усі печі мають вимірювачі – регулятори часових характеристик (час випічки та ін.). Технічні процеси на комбінаті напіваавтоматизовані.

Проектну споруду на будівництво хлібозаводу в місті Чернігові розроблено інститутом «Харчопром». Підприємство «Чернігівський хлібокомбінат» побудовано у 1984 р. із потужністю 97,6 т/добу із них 45 т./добу припадало на хлібобулочні вироби. Перша продукція отримана в січні 1985 року. На Чернігівському хлібокомбінаті працювало 320 робітників. Завод будувався для дрібних булочних виробів. Площа земельної ділянки підприємства (цех №1) складає 21376,0 м², площа забудови – 8631 м², майнового комплексу – 15749 м².

У 1988 році побудовано та введено в експлуатацію сухарно-бубличний цех потужністю близько 10 тон продукції на добу, у якому встановлено 5 печей ПХС-250 та 5 печей ПЕ-2981. В процесі експлуатації проведена технічна реконструкція хлібозаводу зі зміною хлібопекарних печей на більш потужні, в результаті чого потужність хлібобулочного цеху зросла з 65 т/добу до 94,6 т/добу. Чернігівський Хлібокомбінат обладнаний шістьма іноземними печами виробництва Словаччини. У 1989 році на території заводу введено в експлуатацію після закінчення будівництва сухарно-бубличний цех потужністю 23 т/добу. Він обладнаний 10 технологічними лініями: три лінії булочних виробів, одна лінія здобних сухарів, одна лінія солодкого печива та дві лінії печива з начинкою.

ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» є юридичною особою, юридична та фактична адреса якої – 14037 м. Чернігів, вул. Громадська, буд. 41. Відповідно до Статуту, основними видами діяльності підприємства є - виробництво та реалізація хліба та хлібобулочних виробів.

До складу підприємства станом на 1.01.2024 р. входять наступні структурні підрозділи:

- 1) Цех № 1 Хлібобулочний цех;
- 2) Цех № 2 Сухарно-бубличний цех;
- 3) Цех №3 Кондитерський цех.

Підприємство має три власних торгових точки: один магазин та 2 кіоски.

За звітністю 1.01.2024 р. на підприємстві працює 268 працівників.

До складу активів підприємства ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» входить склад безтарного зберігання борошна, відділ для приготування опар, заквасок, тіста, тістоформуєного відділення, пекарний зал, хлібосховище, експедиція, диспетчерська, ремонтні майстерні, підсобні приміщення. На території Чернігівського хлібокомбінату розміщені дві головні будівлі. Перша є адміністративним корпусом, в якому розміщені: кабінет директора, лабораторія, бухгалтерія, планово-економічний відділ,

кабінет головного механіка і інженеру хлібобулочного цеху. В другій будівлі розташований сухарно-бубличний цех, їдальня, склад безтарного зберігання борошна (БЗБ), склад сировини. На території заводу знаходяться компресорна станція, яка обслуговує два цехи. Паливом на заводі служить природний газ, який постачається Чернігівгаз. Вода надходить з управління Чернігівводоканал та артезіанської свердловини, яка знаходиться на території хлібозаводу. Електроенергією постачає Енергозбуд та Чернігівенерго.

Завод обладнано шістьма комплексно-механізованими поточними лініями зі стрічковими конвеєрними печами, кожна з яких спеціалізована на виробництві певного виду продукції (3 з печами ППЦ – 250 та по 1 з ППП, БН-50 та «Гостол»). ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» характеризується високим рівнем механізації основних виробничих процесів. Всі технологічні операції по приготуванню тіста, ділення та обробка тістових заготовок, вистоювання тіста, надрізки батонів, випічки хліба – повністю та частково механізовані. Завод обладнано пристроями для безтарного зберігання та внутрішньовиробничого транспортування борошна, дріжджового концентрату, розчину солі.

Основним виробництвом на ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» є виробництво хліба та хлібобулочних виробів. В основному виробляються пшеничні сорти хліба, батони на густій опарі а також відбувається безперервне приготування тіста.

Для того, щоб оцінити наскільки ефективно підприємство працює необхідно оцінити виробничу потужність підприємства - величину виробленої продукції в натуральному вимірі за одну добу. Відповідно до даних відділу економіки та виробництва на ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» цей показник складає:

- загальна добова потужність з виробництва хлібобулочних виробів по підприємству (без цеху № 3) станом на 1.01.2024 р. склала - 275,6 тон,
- коефіцієнт використання виробничої потужності за звітний період становить - 67 %.

Таблиця 2.1

Потужність технологічних ліній ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2»

№ технологічної лінії	Асортимент	Потужність (т/добу)	Тістоприготувальне устаткування								Рік введення в експлуатацію
			Дозувальне обладнання	Тістомісильна машина	Бродильне устаткування	Тістоподільвальна машина	Тістоокруглювальна машина	Тістозакатувальна машина	Вистійна шафа	Тип, марка печі	
№ 1	Батони	20,7	н/с	Машина безперервної дії Х-12	н/с	А2-ХТН	Соботін (прод. 3600 шт/год)	н/с	РШВ	ППЦ-250	1985
№ 2	Хліб пшеничний київський (п)	17,6	н/с	Машина безперервної дії Х-12	ХТР	А2-ХТН	Т1-ХТН(прод. 3780 шт/год)	-	н/с (виробництва РМК)	БН-50	1996
№ 3	Батони - 28%, хліб пшеничний київський – 72%	17,8	КБД-РМ	Машина інтенсивного замісу «ТОPOS	-	А2-ХТН	Соботін (прод. 3600 шт/год)	-	н/с (виробництва РМК)	ППП	2006
№ 4	Батони	20,7	н/с	Машина безперервної дії Х-12	Н/с	А2-ХТН	Соботін (прод. 3600 шт/год)	н/с	РШВ	ППЦ-250	1986
№ 5	Хліб «Український (п)	22,3	н/с	Машина безперервної дії Х-12	н/с	А2-ХТН	-	н/с	н/с (виробництва РМК)	«Гостол-50»(2,1*24)	1999
№ 6	Батони	20,7	н/с	Машина безперервної дії Х-12	ХТР	А2-ХТН	Соботін (прод. 3600 шт/год)	н/с	РШВ	ППЦ-250	1986

Джерело: сформовано за даними підприємства

Виробничий процес на підприємстві складається з цілого ряду часткових процесів: основне, допоміжне та обслуговуюче виробництво.

Основне виробництво – охоплює процеси, які безпосередньо пов'язані з переробкою сировини на готову продукцію (замішування тіста, випікання хлібу тощо).

Допоміжне виробництво – охоплює процеси матеріального і технічного обслуговування основного виробництва, і забезпечує необхідні умови переходу сировини у готову продукцію (прибирання цехів, ремонт і заміна електроламп тощо).

Обслуговуюче виробництво – включає транспорт, житлово-комунальне господарство, збереження готової продукції, сировини, матеріалів (навантаження і розвантаження транспорту, догляд за територією, надання медичних послуг та ін.)

До основного виробництва на даному підприємстві відносять:

- 1) робітників хлібобулочного цеху, які поділяються на такі категорії:
 - наскрізні робітники (пекар майстер, різальник харчової продукції, тістобор та ін.);
 - денні робітники (пекар, укладальник-пакувальник та ін.);
 - робітники на лініях (тістобор, пекар комплексно – механізованої лінії, укладальник хлібобулочних виробів);

2) робітники сухарно-бубличного цеху, які поділяються на такі ж самі категорії, що й робітники хлібобулочного цеху.

До допоміжного виробництва відносять:

1) допоміжні робітники по бригадам, як хлібобулочного цеху так і сухарно-бубличного цеху, так і кондитерського цеху (електромонтер з обслуговування, оператор котельні, контролер харчової продукції тощо);

2) допоміжні робітники по цеху денні, для усіх трьох цехів (дезінфектор, прибиральник виробничих приміщень, слюсар – сантехнік, токар, столяр, маляр, тесляр, оператор ЕОМ, вантажник).

До обслуговуючого виробництва належать:

- медичний персонал,
- водії,
- працівники їдальні.

Управління підприємством здійснюється виконавчим органом підприємства – адміністрацією, штат якої затверджується головою правління

(генеральним директором) товариства.

Адміністрацію підприємства очолює директор. На ТОВ «Чернігівський Хлібокомбінат №2» існують такі структурні підрозділи (відділи):

- відділ головного механіка,
- відділ головного енергетика,
- відділ економіки та виробництва,
- виробнича лабораторія,
- відділ кадрів і підготовки кадрів,
- бухгалтерія,
- відділ логістики та продаж,
- відділ матеріально-технічного постачання,
- ремонтно-монтажний відділ.

Основні постачальники сировини для ТОВ «Чернігівський Хлібокомбінат №2» наведені у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Основні постачальники сировини ТОВ «Чернігівський Хлібокомбінат №2»

№	Сировина	Постачальник
1	Борошно житнє, пшеничне.	«Агрофонд» України, ПАТ «Київмлин»
2	Борошно вівсяне	ПКФ «Автодельтасервіс»
3	Солод житній	Чуднівський спиртзавод
4	Дріжджі	«Ензим» м.Львів
5	Дріжджі концентровані	м.Обухів ПАТ «Стирол»
6	Олія соняшникова	ОЕЗ Полтавський, Вованський
7	Цукор-пісок	Кагарлик, Яготин, Саливонки, Узин
8	Сухе молоко	Куликовське СХ
9	Маргарин	Одеський МЖК
10	Патока	ПАТ Дніпровський крохмалопаточний з-д
11	Маргарин для слойок	Чернігівський МЖК
12	Яйця	ПАТ «Малинове»
13	Виноград сушений	імпорт
14	Масло гірчичне	ДП «Факторія»
15	Повидло	СПД «Прилуцький»
16	Мед	«Мед Поділля»
17	Кондитерська глазур	«Компаунт» ABLE Ltd.
18	Ванілін	Китай
19	Яєчний порошок	«Овостар»
20	Оцтова кислота	ТОВ «Алкет»

Джерело: складно автором по угодам підприємства

Вся сировина, що використовується на підприємстві, поділяється на основну й додаткову. Пшеничне та житнє борошно різних сортів є основною сировиною. Крім основної сировини для виготовлення хлібних виробів використовується різноманітна додаткова сировина: цукор, солод, жири, молочні продукти, яйця, харчові кислоти, барвники та ін. Додаткову сировину ТОВ «Чернігівський Хлібокомбінат №2» отримує від підприємств цукрової, масложирової, сільної, дріжджової і молочної галузей харчової промисловості.

Всі наведені підприємства, а також багато інших складають мережу ділових зв'язків ТОВ «Чернігівський Хлібокомбінат №2», яка повністю задовольняє потреби Чернігівський Хлібокомбінату у сировині й матеріалах. Взагалі, мати широкий вибір постачальників дуже вигідно, це дозволяє маневрувати в ході тих чи інших обставин, які складаються на ринку. За рахунок підтримки добрих стосунків зі постачальниками підприємство практично повністю забезпечено якісною сировиною й матеріалами.

Головним завданням відділу постачання на ТОВ «Чернігівський Хлібокомбінат №2» є забезпечення безперебійного постачання сировиною та матеріалами виробництво, основною сировиною є борошно, а головні його постачальники: «Агрофонд» України та ПАТ «Київмлин». Завдяки стабільним цінам на борошно на підприємстві є можливість тримати стабільні ціни на хлібобулочні вироби.

Підприємство постраждало в період бойових дій у місті та зазнав значних пошкоджень. Навіть у період активних бойових дій, під час найбільших обстрілів ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» продовжував працювати.

На сьогодні ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» працює над розробкою нових традиційних хлібів. ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» не ставить собі за мету випікати «модний» європейський хліб. Основне завдання: випікати натуральний хліб без домішок, смачний та корисний, автентичний. Технологи працюють над відродженням стародавніх

українських технологій випікання хлібних виробів.

2.2. Діагностика фінансово-економічного стану ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2»

В діяльності промислового підприємства велике значення має економічний аналіз виробничо-господарської діяльності. Він посідає проміжне місце між збиранням і обробкою економічної інформації та прийняттям управлінських рішень стратегічного і тактичного характеру.

Економічний аналіз виробничо-господарської діяльності як етап процесу управління господарськими об'єктами має за мету:

- правильно оцінити стан об'єкта та показати, на скільки цей стан відрізняється від необхідного;
- виявити можливості та шляхи переведу об'єкта з фактичного стану в необхідний;
- визначити величину та характер резервів зростання ефективності господарювання;
- підготувати матеріали для вибору оптимальних рішень по оперативному регулюванню виробництва і плануванню подальшої господарської діяльності з урахуванням виявлених резервів.

Розглянемо основні економічні показники діяльності ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Основні економічні показники діяльності ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» у 2021-2023 роках

Показник	Роки			Відхилення 2023 р. до 2021р.	
	2021	2022	2023	+/-	%
1	2	3	4	5	6
1. Чистий дохід, тис. грн.	110 989	109 029	137 498	26 509	23,88
2. Валовий прибуток, тис. грн.	-17 325	7 546	11 675	29 000	-167,39
3. Операційний прибуток, тис. грн.	446	-2 881	-337	-783	-175,61
4. Чистий прибуток, тис. грн.	353	-2 909	-78	-431	-122,10
5. Середньооблікова чисельність	306	278	268	-38	-12,42

працівників, осіб.					
6. Середньорічна вартість: - необоротних активів, тис. грн.	5 366	5 440	6 506	1 140	21,24

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4	5	6
- в т.ч. основних засобів, тис. грн.	4 942	4 630	5 864	921	18,64
- оборотних активів, тис. грн.	50 674	56 420	59 193	8 520	16,81
7. Фондовіддача	22,46	23,55	23,45	0,99	4,42
8. Фондомісткість	0,04	0,04	0,04	0,00	-4,23
9. Фондоозброєність, тис. грн./особу.	16,15	16,65	21,88	5,73	35,46
10. Коефіцієнт оборотності оборотних активів	2,19	1,93	2,32	0,13	6,05
11. Продуктивність праці, тис. грн./особу.	362,71	392,19	513,05	150,34	41,45
12. Рентабельність господарської діяльності, %	0,32	-2,67	-0,06	-0,37	x

Джерело: розраховано автором на основі фінансової звітності підприємства

Дані табл. 2.3 свідчать, що чистий дохід ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» зріс з 110 989 тис. грн. у 2021 році до 137 498 тис. грн. у 2023 році, що на 26 509 тис. грн., або 23,88% більше. Валовий прибуток змінився з -17 325 тис. грн. у 2021 році до 11 675 тис. грн. у 2023 році, що означає зростання на 29 000 тис. грн., або -167,39% (перехід від збитків до прибутків). Значне збільшення чистого доходу та валового прибутку вказує на покращення продажів та ефективності виробництва.

Операційний прибуток ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» знизився з 446 тис. грн. у 2021 році до -337 тис. грн. у 2023 році, що на 783 тис. грн., або -175,61% менше. Чистий прибуток зменшився з 353 тис. грн. у 2021 році до -78 тис. грн. у 2023 році, що на 431 тис. грн., або -122,10% менше. Попри збільшення валового прибутку, операційний та чистий прибутки зменшились, що може вказувати на збільшення операційних витрат або інших фінансових зобов'язань.

Середньооблікова чисельність працівників ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» зменшилась з 306 осіб у 2021 році до 268 осіб у 2023 році, що на 38 осіб або 12,42% менше. Скорочення працівників могло бути заходом з оптимізації витрат, проте, це не призвело до покращення чистого прибутку. Фондоозброєність зросла з 16,15 тис. грн./особу у 2021 році до

21,88 тис. грн./особу у 2023 році, що на 5,73 тис. грн./особу або 35,46% більше. Це призвело до того, що продуктивність праці зросла з 362,71 тис. грн./особу у 2021 році до 513,05 тис. грн./особу у 2023 році, що на 150,34 тис. грн./особу або 41,45% більше. Значне підвищення продуктивності праці свідчить про покращення ефективності роботи працівників.

Середньорічна вартість необоротних активів збільшилась з 5 366 тис. грн. у 2021 році до 6 506 тис. грн. у 2023 році, що на 1 140 тис. грн., або 21,24% більше. При цьому вартість основних засобів зросла з 4 942 тис. грн. у 2021 році до 5 864 тис. грн. у 2023 році, що на 921 тис. грн., або 18,64% більше.

Фондовіддача збільшилася з 22,46 у 2021 році до 23,45 у 2023 році, що на 0,99 або 4,42% більше. Фондомісткість залишилася стабільною на рівні 0,04, зі зміною на -4,23%.

Оборотні активи зросли з 50 674 тис. грн. у 2021 році до 59 193 тис. грн. у 2023 році, що на 8 520 тис. грн. або 16,81% більше. Коефіцієнт оборотності оборотних активів збільшився з 2,19 у 2021 році до 2,32 у 2023 році, що на 0,13 або 6,05% більше.

Отже, збільшення вартості необоротних та оборотних активів ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» свідчить про інвестування у розвиток підприємства. Фондовіддача та фондоозброєність збільшились, що вказує на більш ефективне використання активів.

Рентабельність господарської діяльності знизилась з 0,32% у 2021 році до -0,06% у 2023 році. Зниження рентабельності господарської діяльності вказує на те, що, попри зростання доходів, підприємство не змогло досягти прибутковості.

Загалом, ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» демонструє зростання доходів та покращення використання активів, проте стикається з викликами у сфері управління витратами та забезпечення чистого прибутку.

Характеристика майна ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» та джерел його формування за балансом у 2021-2023 роках наведена в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Характеристика майна ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» та джерел
його формування за балансом у 2021-2023 роках

Показники	На 31.12.2021		На 31.12.2022		На 31.12.2023		Відхилення 2023 р. до 2021 р.		
	тис. грн.	пито- ма вага, %	тис. грн.	пито- ма вага, %	тис. грн.	пито- ма вага, %	+, -	%	п.с.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
АКТИВИ									
Необоротні активи, в т.ч.:	5238,2	9,06	5642,4	8,56	7368,6	11,25	2130,4	40,67	2,19
Основні засоби	4732,8	8,19	4527,2	6,87	7200,1	11,00	2467,3	52,13	2,81
Оборотні активи, в т.ч.:	52558,9	90,94	60281,8	91,44	58104,8	88,75	5545,9	10,55	-2,19
Запаси	8388,2	14,51	13869,8	21,04	28224,4	43,11	19836,2	236,48	28,60
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	11759,7	20,35	10262,7	15,57	7668,6	11,71	-4091,1	-34,79	-8,63
Інша поточна дебіторська заборгованість	26825	46,41	30814,7	46,74	16527,8	25,24	-10297	-38,39	-21,17
Грошові кошти та їх еквіваленти	465,1	0,80	1950,1	2,96	2093,9	3,20	1628,8	350,20	2,39
Інші оборотні активи	1481,6	2,56	3261,9	4,95	3409,1	5,21	1927,5	130,10	2,64
Разом	57797,1	100	65924,2	100	65473,4	100	7676,3	13,28	0,00
ПАСИВИ									
Власний капітал, в т.ч.:	1960,2	3,39	-948,6	-1,44	1425,5	2,18	-534,7	-27,28	-1,21
Нерозподілений прибуток	1956,2	3,38	-952,6	-1,44	-1032,2	-1,58	-2988,4	-152,77	-4,96
Довгострокові зобов'язання	1254,1	2,17	2104,9	3,19	2206,8	3,37	952,7	75,97	1,20
Поточні зобов'язання в т.ч.:	54582,8	94,44	64767,9	98,25	61841,1	94,45	7258,3	13,30	0,01
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	17709,5	30,64	245,4	0,37	26920,4	41,12	9210,9	52,01	10,48
Поточні зобов'язання за розрахунками	1823,5	3,16	1 435,20	2,18	1328,9	2,03	-494,6	-27,12	-1,13

Інші поточні зобов'язання	35049,8	60,64	43174,5	65,49	33591,8	51,31	-1458	-4,16	-9,34
Разом	57797,1	100	65924,2	100	65473,4	100	7676,3	13,28	0,00

Джерело: розраховано автором на основі фінансової звітності підприємства

Дані табл. 2.4 свідчать, що у 2021 році необоротні активи ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» становили 5 238,2 тис. грн. (9,06% від загальних активів), у 2022 році – 5 642,4 тис. грн. (8,56%), а у 2023 році – 7 368,6 тис. грн. (11,25%). Відбулося зростання на 2 130,4 тис. грн. або 40,67% у вартісному вираженні та на 2,19 п.с. у структурній частці.

Основні засоби становили 4 732,8 тис. грн. у 2021 році (8,19% від загальних активів), 4 527,2 тис. грн. у 2022 році (6,87%) та 7 200,1 тис. грн. у 2023 році (11,00%). Відбулося збільшення на 2 467,3 тис. грн. або 52,13% у вартісному вираженні та на 2,81 п.с. у структурній частці.

Спостерігається значне зростання необоротних активів, особливо основних засобів, що вказує на інвестування у довгострокові активи.

У 2021 році оборотні активи становили 52 558,9 тис. грн. (90,94% від загальних активів), у 2022 році – 60 281,8 тис. грн. (91,44%), а у 2023 році – 58 104,8 тис. грн. (88,75%). Збільшення відбулося на 5 545,9 тис. грн. або 10,55% у вартісному вираженні, проте зменшення на 2,19 п.с. у структурній частці.

Оборотні активи ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» збільшились, хоча їх питома вага у структурі активів зменшилася. Особливо значне зростання спостерігається у запасах, що може свідчити про підготовку до збільшення виробництва або запасу матеріалів. Запаси зросли з 8 388,2 тис. грн. у 2021 році (14,51%) до 28 224,4 тис. грн. у 2023 році (43,11%), на 19 836,2 тис. грн. або 236,48% у вартісному вираженні та на 28,60 п.с. у структурній частці.

Істотне зменшення дебіторської заборгованості свідчить про покращення управління дебіторською заборгованістю та більш ефективне стягнення платежів. Дебіторська заборгованість зменшилась з 11759,7 тис. грн. у 2021 році (20,35%) до 7668,6 тис. грн. у 2023 році (11,71%). Зменшення

на 4091,1 тис. грн. або 34,79% у вартісному вираженні та на 8,63 п.с. у структурній частці. Інша поточна дебіторська заборгованість зросла з 26825,0 тис. грн. у 2021 році (46,41%) до 16527,8 тис. грн. у 2023 році (25,24%). Зменшення відбулося на 10297,2 тис. грн. або 38,39% у вартісному вираженні та на 21,17 п.с. у структурній частці.

Збільшення грошових коштів і їх еквівалентів вказує на покращення ліквідності підприємства. Грошові кошти зросли з 465,1 тис. грн. у 2021 році (0,80%) до 2093,9 тис. грн. у 2023 році (3,20%), або в 3,5 рази у вартісному вираженні та на 2,39 п.с. у структурній частці.

Інші оборотні активи зросли з 1481,6 тис. грн. у 2021 році (2,56%) до 3409,1 тис. грн. у 2023 році (5,21%). Збільшення на 1927,5 тис. грн., або 130,10% у вартісному вираженні та на 2,64 п.с. у структурній частці.

Загальна вартість активів збільшилася з 57797,1 тис. грн. у 2021 році до 65473,4 тис. грн. у 2023 році. Загальна вартість активів ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» зросла на 13,28% за період 2021-2023 років.

Власний капітал ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» зазнав значних коливань, зменшившись у 2022 році до від'ємного значення, але покращившись до позитивного значення у 2023 році, що свідчить про нестабільність у прибутковості та ефективності управління капіталом. Власний капітал ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» у 2021 році становив 1960,2 тис. грн. (3,39% від загальних пасивів), у 2022 році він став від'ємним і дорівнював -948,6 тис. грн. (-1,44%), а у 2023 році зріс до 1425,5 тис. грн. (2,18%). Зменшення на 534,7 тис. грн. або 27,28% у вартісному вираженні та на 1,21 п.с. у структурній частці.

Статутний капітал є стабільним на рівні 4 тис. грн. (0,01%) протягом усього періоду.

Нерозподілений прибуток ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» у 2021 році становив 1956,2 тис. грн. (3,38%), у 2022 році він став від'ємним і дорівнював -952,6 тис. грн. (-1,44%), а у 2023 році зменшився до -1032,2 тис.

грн. (-1,58%). Зменшення на 2988,4 тис. грн. або 152,77% у вартісному вираженні та на 4,96 п.с. у структурній частці.

Збільшення довгострокових зобов'язань вказує на те, що компанія могла залучати довгострокові кредити або інші фінансові ресурси для інвестування в розвиток. Довгострокові зобов'язання зросли з 1254,1 тис. грн. у 2021 році (2,17%) до 2206,8 тис. грн. у 2023 році (3,37%). Збільшення на 952,7 тис. грн., або 75,97% у вартісному вираженні та на 1,20 п.с. у структурній частці.

Поточні зобов'язання складають більшість пасивів ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2», що свідчить про високу залежність від короткострокових кредиторів та необхідність постійного обігу грошових коштів для покриття зобов'язань. Поточні зобов'язання зросли з 54582,8 тис. грн. у 2021 році (94,44%) до 61841,1 тис. грн. у 2023 році (94,45%). Збільшення на 7258,3 тис. грн., або 13,30% у вартісному вираженні та на 0,01 п.с. у структурній частці.

Кредиторська заборгованість зросла з 17709,5 тис. грн. у 2021 році (30,64%) до 26920,4 тис. грн. у 2023 році (41,12%). Збільшення на 9210,9 тис. грн. або 52,01% у вартісному вираженні та на 10,48 п.с. у структурній частці. Збільшення кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги може свідчити про розширення діяльності компанії, але також може вказувати на ризик неплатоспроможності у випадку недостатності грошових коштів для своєчасних платежів.

Поточні зобов'язання за розрахунками зменшились з 1823,5 тис. грн. у 2021 році (3,16%) до 1328,9 тис. грн. у 2023 році (2,03%). Зменшення на 494,6 тис. грн., або 27,12% у вартісному вираженні та на 1,13 п.с. у структурній частці.

Інші поточні зобов'язання зросли з 35049,8 тис. грн. у 2021 році (60,64%) до 33591,8 тис. грн. у 2023 році (51,31%). Зменшення на 1458,0 тис. грн., або 4,16% у вартісному вираженні та на 9,34 п.с. у структурній частці. Зменшення інших поточних зобов'язань є позитивним сигналом, що може

вказувати на покращення фінансової дисципліни та управління зобов'язаннями.

Загалом, аналіз майна ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» за 2021-2023 роки свідчить про позитивні зміни у структурі активів, із зростанням інвестицій у необоротні активи та покращенням ліквідності.

Загальна вартість пасивів збільшилася з 57797,1 тис. грн. у 2021 році до 65473,4 тис. грн. у 2023 році, або на 13,28%. Загалом, аналіз пасивів ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» за 2021-2023 роки свідчить про зростання зобов'язань компанії, зокрема поточних, що вказує на необхідність підвищення ліквідності та ефективного управління фінансовими ресурсами для забезпечення стабільної діяльності.

Формування фінансових результатів діяльності ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» у 2021-2023 роках наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Механізм формування фінансових результатів діяльності ТОВ
«Чернігівський хлібокомбінат № 2» у 2021-2023 роках

Показники	Роки			Відхилення 2023 р. до 2021 р.	
	2021	2022	2023	+,-	%
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	110 989	109 029	137 498	26 509	23,88
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	128 314	101 483	125 823	-2 491	-1,94
Валовий прибуток (збиток)	-17 325	7 546	11 675	29 000	-167,39
Інші операційні доходи	51 113	18 051	29 360	-21753	-42,56
Інші операційні витрати	33 342	28 477	41 372	8 029	24,08
Фінансові результати від операційної діяльності	446	-2 881	-337	-783	-175,61
Фінансові результати до оподаткування	446	-2 884	171	-275	-61,64
Чистий прибуток (збиток)	353	-2 909	-78	-431	-122,10

Джерело: розраховано автором на основі фінансової звітності підприємства

Виходячи з даних табл. 2.5. можна зробити висновки, що впродовж 2021-2023 років спостерігається зростання чистого доходу на 23,88%, що свідчить про збільшення реалізації продукції, товарів або послуг. Чистий

дохід у 2023 році зріс до 137498 тис. грн., тобто на 26509 тис. грн., або 23,88% у порівнянні з 2021 роком.

Незначне зменшення собівартості реалізованої продукції на 1,94% може вказувати на покращення ефективності виробництва або зниження витрат. Собівартість реалізованої продукції знизилась з 128314 тис. грн у 2021 році до 101483 тис. грн у 2022 році, але знову зросла до 125823 тис. грн у 2023 році.

Значне зростання валового прибутку на 167,39% свідчить про поліпшення основної діяльності підприємства. У 2021 році валовий збиток становив -17325 тис. грн, у 2022 році – валовий прибуток 7546 тис. грн, а у 2023 році – 11675 тис. грн. Зростання на 29000 тис. грн або на 167,39% у порівнянні з 2021 роком.

Зниження інших операційних доходів на 42,56% може вказувати на зменшення надходжень від неосновної діяльності або інших доходів. Інші операційні доходи зменшилися з 51113 тис. грн у 2021 році до 18051 тис. грн у 2022 році, але зросли до 29360 тис. грн у 2023 році.

Збільшення інших операційних витрат на 24,08% може бути пов'язане з додатковими витратами, які потребують оптимізації.

Фінансовий результат від операційної діяльності знизився з 446 тис. грн у 2021 році до -2 881 тис. грн у 2022 році, а у 2023 році становив -337 тис. грн.

Фінансовий результат до оподаткування знизився з 446 тис. грн у 2021 році до -2 884 тис. грн у 2022 році, а у 2023 році становив 171 тис. грн.

Чистий прибуток знизився з 353 тис. грн у 2021 році до -2909 тис. грн у 2022 році, а у 2023 році становив -78 тис. грн.

Отже, фінансові результати від операційної діяльності залишаються негативними у 2022 і 2023 роках, що свідчить про проблеми з операційною ефективністю підприємства. Незважаючи на покращення у 2023 році порівняно з 2022 роком, чистий прибуток залишається негативним, що вказує на необхідність подальшої роботи над прибутковістю.

Загалом, аналіз фінансових результатів ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» за 2021-2023 роки вказує на позитивні зрушення у збільшенні доходу та валового прибутку, але наявність негативних операційних результатів та чистого прибутку свідчить про необхідність подальшої оптимізації витрат та підвищення операційної ефективності для досягнення стабільної прибутковості.

Оцінка фінансового стану є важливим інструментом для ефективного управління компанією, забезпечення її стабільності та зростання, а також для залучення інвестицій та фінансування. Динаміка показників оцінки фінансового стану ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» у 2021-2023 роках наведена в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Динаміка показників оцінки фінансового стану ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» у 2021-2023 роках

Показники	Роки			Відхилення 2023 р до 2021 р.
	2021	2022	2023	
				+, -
1. Коефіцієнт покриття	0,96	0,93	0,94	-0,02
2. Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,74	0,66	0,43	-0,31
3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,01	0,03	0,03	0,03
4. Чистий оборотний капітал	-2023,9	-4486,1	-3736,3	-1712,40
5. Частка оборотних активів в загальній сумі активів, %	90,94	91,44	88,75	-2,19
6. Коефіцієнт автономії	0,03	-0,01	0,02	-0,01
7. Маневреність робочого капіталу	-4,14	-3,09	-7,55	-3,41
8. Коефіцієнт фінансової залежності	29,49	-69,50	45,93	16,44
9. Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-1,03	4,73	-2,62	-1,59
10. Співвідношення власного капіталу і поточних зобов'язань	0,04	-0,01	0,02	-0,01
11. Коефіцієнт фінансової стабільності	-0,04	-0,07	-0,06	-0,02
12. Рентабельність продукції, %	-13,50	7,44	9,28	22,78
13. Рентабельність господарської діяльності, %	0,32	-2,67	-0,06	-0,37
14. Рентабельність активів, %	0,61	-4,41	-0,12	-0,73
15. Рентабельність власного капіталу, %	18,00	306,63	-5,47	-23,48

Джерело: розраховано автором на основі фінансової звітності підприємства

Виходячи з даних табл. 2.6, спостерігається загальне погіршення ліквідності ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2», що видно зі зниження

коефіцієнтів покриття, швидкої та абсолютної ліквідності. У 2021 році коефіцієнт покриття ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» становив 0,96, у 2022 році – 0,93, а у 2023 році – 0,94.

Коефіцієнт швидкої ліквідності у 2021 році коефіцієнт становив 0,74, у 2022 році – 0,66, а у 2023 році знизився до 0,43, тобто зменшився на 0,31.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності був 0,01, у 2022 році – 0,03, і залишився на рівні 0,03 у 2023 році, що значно менше нормативного значення.

У 2021 році чистий оборотний капітал був -2023,9 тис. грн, у 2022 році – -4486,1 тис. грн, а у 2023 році – -3736,3 тис. грн. Від'ємний чистий оборотний капітал зростає, що вказує на збільшення фінансових труднощів.

Частка оборотних активів в загальній сумі активів у 2021 році становила 90,94%, у 2022 році – 91,44%, а у 2023 році – 88,75%, що свідчить про деяке зниження ліквідності ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2».

Коефіцієнт автономії майже дорівнює 0, що вказує на повну залежність від зовнішніх джерел фінансування. Коефіцієнт автономії у 2021 році становив 0,03, у 2022 році знизився до -0,01, а у 2023 році – 0,02.

Показники маневреності робочого капіталу залишаються негативними, що вказує на низьку гнучкість у використанні фінансових ресурсів. Маневреність робочого капіталу у 2021 році коефіцієнт був -4,14, у 2022 році – -3,09, а у 2023 році знизився до -7,55.

Коефіцієнт фінансової залежності значно зріс, що вказує на збільшення зовнішнього фінансування. Коефіцієнт фінансової залежності у 2021 році коефіцієнт був 29,49, у 2022 році – -69,50, а у 2023 році зріс до 45,93.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу у 2021 році коефіцієнт був -1,03, у 2022 році – 4,73, а у 2023 році – -2,62. Співвідношення власного капіталу і поточних зобов'язань у 2021 році співвідношення становило 0,04, у 2022 році знизилось до -0,01, а у 2023 році зросло до 0,02.

Рентабельність продукції у 2021 році становила -13,50%, у 2022 році зросла до 7,44%, а у 2023 році – 9,28%. Рентабельність активів у 2021 році

була 0,61%, у 2022 році знизилася до -4,41%, а у 2023 році – -0,12%. Незважаючи на позитивну динаміку рентабельності продукції, загальна рентабельність активів та господарської діяльності погіршилась.

Рентабельність господарської діяльності у 2021 році становила 0,32%, у 2022 році знизилася до -2,67%, а у 2023 році – -0,06%.

Рентабельність власного капіталу у 2021 році рентабельність становила 18,00%, у 2022 році зростає до 306,63%, а у 2023 році знизилася до -5,47%. Значні коливання рентабельності власного капіталу свідчать про нестабільність фінансових результатів.

Загалом, фінансовий стан ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» у 2021-2023 роках характеризується значним зниженням ліквідності, збільшенням фінансової залежності та нестабільністю рентабельності. Це вказує на необхідність проведення заходів для підвищення фінансової стійкості та ефективності управління фінансовими ресурсами компанії.

Як висновок зазначимо, що фінансовий стан ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» у 2021-2023 роках характеризується такими ключовими тенденціями:

1. Зростання чистого доходу та валового прибутку, що свідчить про позитивні зміни в операційній діяльності. В той же час погіршення операційного та чистого прибутку, що вказує на збільшення операційних витрат або зниження інших доходів.

2. Зростання активів, особливо необоротних активів, що свідчить про інвестиції в основні засоби.

3. Збільшення зобов'язань, що може свідчити про збільшення фінансового навантаження на компанію.

4. Погіршення показників ліквідності, що вказує на зниження здатності компанії своєчасно погашати свої зобов'язання.

5. Зниження рентабельності активів та власного капіталу, що свідчить про зменшення ефективності використання фінансових ресурсів.

Для покращення фінансового стану ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» рекомендується звернути увагу на оптимізацію операційних витрат, покращення управління оборотними активами та зменшення фінансового навантаження шляхом реструктуризації зобов'язань.

2.3. Оцінка системи управління операційними витратами підприємства

У сучасних умовах важливого значення набуває інформація про операційні витрати, узагальнена не тільки в цілому по підприємству, а й у розрізі більш деталізованих об'єктів формування цих витрат, а саме: у процесі виробничого споживання ресурсів, обслуговування та забезпечення виробничого процесу. У зв'язку з цим важливого значення набуває інформація про операційні витрати в розрізі центрів відповідальності та центрів витрат, яка забезпечує систему управління не тільки оперативною інформацією про розмір і види цих витрат, загальну суму економії (перевитрат) різних ресурсів, але й дозволяє точно визначити місце, де досягнена така економія або допущена перевитрата, а також установити суб'єкти відповідальності.

Система центрів витрат щодо формування інформації про операційні витрати ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2», із виділенням у ній центрів технологічних і дискреційних витрат наведена на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Система центрів витрат щодо формування інформації про операційні витрати ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2»

Джерело: сформовано на основі даних підприємства

Центри технологічних витрат являють собою організаційно-виробничі підрозділи, де контролюються операційні витрати в частині виробничих витрат і витрат на обслуговування процесу виробництва. Операційні витрати, що контролюють управлінці технологічних центрів, формують виробничу собівартість хліба та хлібобулочних виробів, охоплюють нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати, а також ту частину інших операційних витрат, за формування якої вони несуть відповідальність. Центри дискреційних витрат операційної діяльності ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» охоплюють центри адміністративних витрат і витрат на збут.

Таким чином, кількість центрів витрат є достатньою для отримання всіма користувачами інформації, обсяг якої дасть можливість приймати найбільш ефективні рішення.

При встановленні системи центрів відповідальності, складовою якої є система центрів витрат, ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» було враховано як горизонтальний, так і вертикальний розрізи технологічної структури підприємства. Вертикальний розріз системи центрів відповідальності із виокремленням місця центрів витрат щодо формування інформації про операційні витрати в цій системі наведено на рис. 2.2.

Зауважимо, що при побудові центрів витрат необхідно враховувати дві

взаємопов'язані умови:

- 1) чим більш детальніша і ближча до організаційно-виробничої структури система планування, нормування й обліку витрат за місцями виникнення, тим вищими стають витрати на ведення такого обліку і складання звітних даних;
- 2) чим менше деталізовано місця виникнення витрат, тим менший ефект від прийняття рішення стосовно стратегії формування витрат і зниження собівартості продукції [7, с.33].

Наголосимо, що в процесі розподілу персональної відповідальності за центрами та визначення переліку підконтрольних об'єктів витрат, витрати центрів відповідальності поділяються на контрольовані і неkontrolьовані, а їх керівники несуть відповідальність лише за контрольовані витрати [8, с. 413].

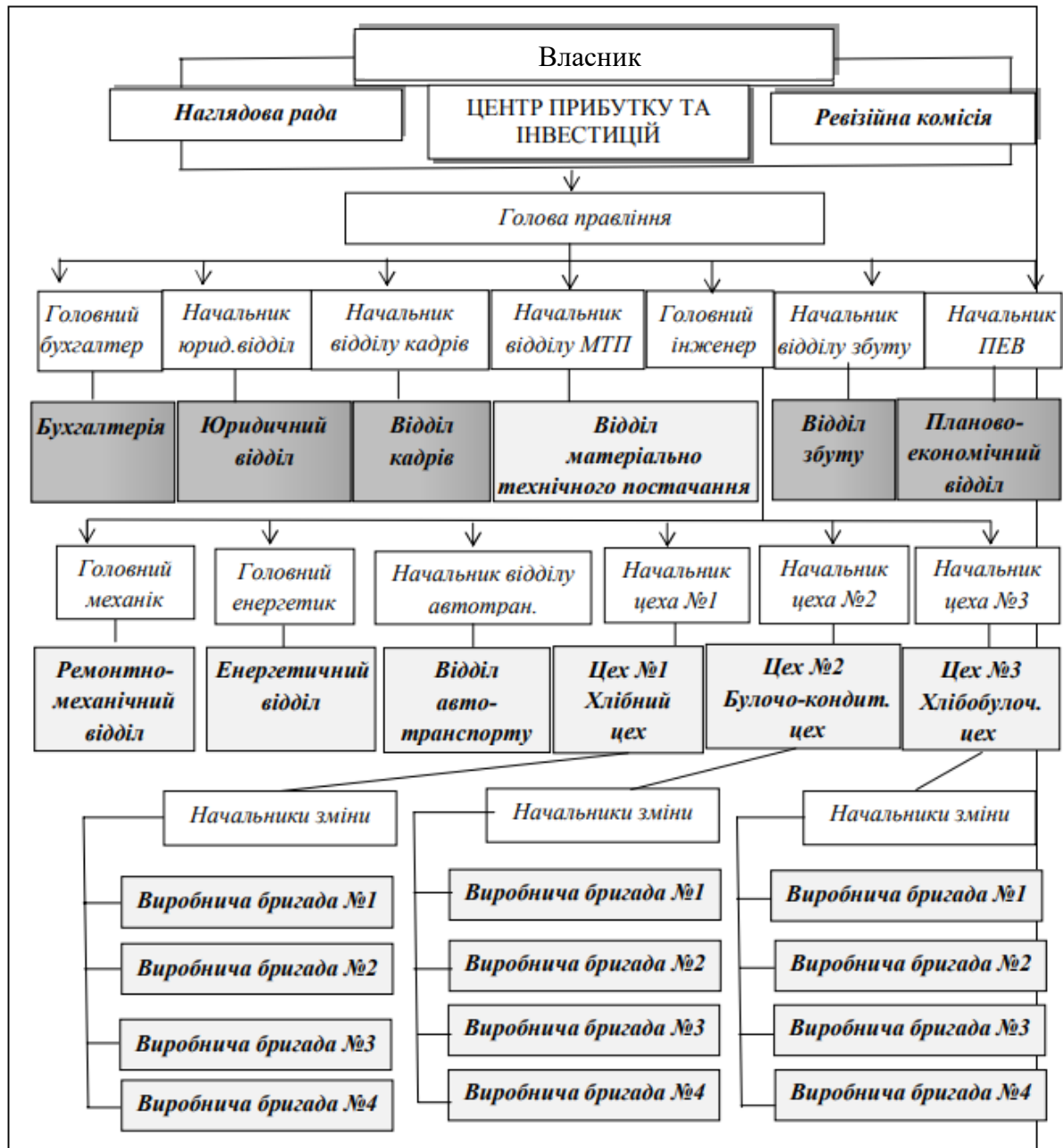


Рис. 2.2. Вертикальний розріз системи центрів відповідальності із виокремленням місця центрів витрат щодо формування інформації про операційні витрати ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2»

Джерело: сформовано на основі даних підприємства

Склад операційних витрат, що входять до сфери персональної відповідальності керівників центрів витрат щодо формування інформації про операційні витрати для підприємств хлібопекарської галузі, наведено в табл. 2.7

Таблиця 2.7

Склад операційних витрат, що входить до сфери персональної
відповідальності керівників центрів витрат ТОВ «Чернігівський
хлібокомбінат №2»

Відповідальна особа	Склад операційних витрат, що контролюються відповідальною особою
Керівник підприємства	Усі витрати операційної діяльності
Головний бухгалтер, начальники ПЕВ, юридичного, кадрового відділів	Витрати адміністративного характеру: на утримання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів відповідних відділів, витрати на зв'язок, на врегулювання судових спорів, на службові відрядження тощо.
Начальник відділу МТЗ	Витрати, пов'язані із придбанням, належним зберіганням борошна та іншої сировини та матеріалів; витрати на утримання складських приміщень
Головний інженер	Витрати на впровадження нової техніки і технології, проведення організаційно-технічних заходів, НДР тощо
Головний механік	Витрати на ремонт і модернізацію устаткування, міжремонтне обслуговування; на проведення заходів щодо попередження позапланових зупинок устаткування, продовження термінів служби вузлів і деталей, міжремонтних періодів; витрати на поліпшення збереженості устаткування, підвищення надійності його в експлуатації; витрати на збереження устаткування на складах; витрати на утримання відділу
Головний енергетик	Витрати електроенергії, технологічного палива, газу, води та інших видів енергії; витрати з обміну досвідом у галузі економії та раціонального використання паливно-енергетичних ресурсів; витрати на утримання відділу
Начальник відділу автотранспорту	ТЗВ на доставку борошна й іншої сировини та матеріалів, хліба та хлібобулочної продукції; витрати на ремонт та технічне обслуговування автотранспорту, обладнання; витрати паливно-мастильних матеріалів; витрати на утримання відділу
Начальники цехів	Усі прямі та непрямі витрати, пов'язані з виробництвом хліба та хлібобулочної продукції
Начальники бригад	Усі прямі витрати, пов'язані з виробництвом хліба та хлібобулочної продукції
Начальник відділу збуту	Витрати на маркетингові дослідження; витрати на раціональне зберігання і підготовку хліба та хлібобулочної продукції до відправлення споживачам; витрати на утримання відділу збуту

Джерело: сформовано на основі даних підприємства

Розподіл персональної відповідальності щодо операційних витрат, наведений у табл. 2.7, дасть можливість ефективніше контролювати використання ресурсів, оскільки при цьому будуть у максимально залучені

працівники ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2», відповідальні за формування цих витрат, а при виникненні відхилень – оперативно ідентифіковані відповідальні особи та причини.

Завершальним етапом у процесі формування системи інформації про операційні витрати на основі центрів відповідальності є складання кошторисів операційних витрат за кожним центром відповідальності та звітів про виконання цих кошторисів з метою оперативної ідентифікації відхилень фактичних операційних витрат від запланованих, аналізу причин цих відхилень.

Важливим етапом управління витратами є аналіз операційних витрат, оцінка їх динаміки та складу за економічними елементами. Аналіз динаміки та складу операційних витрат ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» за економічними елементами представлений на основі табл. 2.8. Так як підприємство здає спрощену звітність, структура витрат за елементами надана керівництвом підприємства

Таблиця 2.8

Динаміка та структура операційних витрат ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» у 2021-2023 роках, тис. грн.

Показники	2021		2022		2023		Відхилення 2023 р. до 2021 р.		
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	+, –	%	п.с.
Матеріальні затрати	115602,8	71,51	83303,1	64,10	109104,3	65,26	-6498,5	-5,62	-6,26
Витрати на оплату праці	29376	18,17	28546	21,96	39208	23,45	9832	33,47	5,28
Відрахування на соціальні заходи	6450	3,99	6280	4,83	8610	5,15	2160	33,49	1,16
Амортизація	2015	1,25	2608	2,01	1806	1,08	-209	-10,37	-0,17
Інші операційні витрати	8212	5,08	9226	7,10	8466	5,06	254	3,09	-0,02
Разом	161655,8	100	129963,1	100	167194,3	100	5538,5	3,43	0,00

Джерело: розраховано на основі даних підприємства

Відповідно до даних табл. 2.8 можемо побачити, що витрати операційної діяльності збільшились на 5538,5 тис. грн. або на 3,43%, що викликано збільшенням обсягів господарювання ТОВ «Чернігівський

хлібокомбінат №2», а отже, обсягом виробленої продукції. Іншим вагомим фактором, що впливає на збільшення витрат операційної діяльності, є підвищення соціальних гарантій по виплаті заробітної плати (мінімальна заробітна плата).

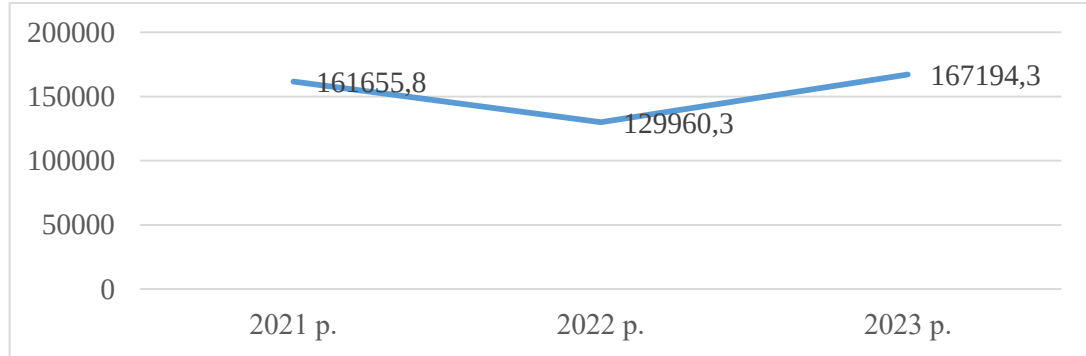


Рис. 2.3. Динаміка операційних витрат ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» у 2021-2023 роках, тис. грн.

Джерело: побудовано на основі даних підприємства

Найбільшого зростання зазнала стаття витрат на оплату праці на 9832 тис. грн. або на 33,47% спричинене, збільшенням гарантованого державою рівня мінімальної заробітної плати, а, як наслідок, і в цілому зростанням окладів по тарифній сітці. Відповідного зростання зазнали і витрати на соціальні заходи, оскільки дана стаття витрат прив'язана до розміру витрат на оплату праці.

Матеріальні витрати зменшились на 6598,5 тис. грн. або на 5,62%, що зумовлено підвищенням цін на матеріальні ресурси. Крім того, стаття матеріальні витрати займає найбільшу частину у загальній структурі операційних витрат (від 71,51% у 2021 році до 65,26% у 2023 році), що пояснюється особливостями виробничого процесу у промисловості. Зокрема, значна частина витрат припадає на сировину, паливно-мастильні матеріали, інструмент, комплектуючі.

Зменшення амортизації зумовлено списанням пошкодженого майна підприємства. Зростання інших операційних витрат відбулось внаслідок значних робіт з ремонту та технічного обслуговування обладнання ТОВ

«Чернігівський хлібокомбінат №2».

Найбільші структурні зрушення щодо операційних витрат підприємства стосуються зменшення питомої ваги матеріальних витрат на 6,26 пунктів. Така тенденція є позитивною, оскільки свідчить про зниження матеріаломісткості продукції, а отже, підвищення питомої ваги новоствореної доданої вартості. Така підвищення є позитивним як з точки зору підприємства (більша частина доходу йде на відшкодування та відтворення потенціалу підприємства, а не зовнішнім постачальникам), так і з позиції держави.

Структуру операційних витрат ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» у 2023 р. відображено на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Структура операційних витрат ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» у 2023 р., %

Джерело: побудовано на основі даних підприємства

Отже, найбільшу частку у структурі операційних витрат підприємства складають матеріальні витрати, що обумовлено специфікою продукції ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2». Найменшу частку становлять амортизаційні витрати.

Наступним кроком аналізу визначимо, яка частка витрат господарської

діяльності ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» припадає на виробничу собівартість продукції (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Місце витрат виробничої собівартості у структурі витрат діяльності

ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» у 2021-2023 роках

Показник	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Відхилення 2023 р. до 2021 р.	
				+/-	%
Виробнича собівартість, тис. грн.	128313,6	101483	125822,7	-2490,9	-1,94
Операційні витрати, тис. грн.	161655,8	129960,3	167194,3	5538,5	3,43
Загальні витрати, тис. грн.	161655,8	129963,1	167194,3	5538,5	3,43
Питома вага собівартості у операційних витратах, %	79,37	78,09	75,26	-4,12	x
Питома вага собівартості у загальних витратах, %	79,37	78,09	75,26	-4,12	x

Джерело: розраховано на основі даних підприємства

Згідно з даними таблиці 2.9, загалом виробнича собівартість продукції знизилася на 2490,9 тис. грн, що становить 1,94%. Це пояснюється зміною асортименту виробленої та реалізованої продукції та переходом до виробництва більш дешевого сегменту. Водночас, загальні витрати підприємства зросли на 5538,5 тис. грн, або на 3,43%, що вказує на збільшення операційних витрат.

Аналізуючи дані таблиці 2.9, можна побачити, що виробнича собівартість складає значну частку як операційних, так і загальних витрат. Враховуючи, що ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» практично не здійснює інших видів діяльності, крім операційної, розмір загальних витрат незначно відрізняється від розміру операційних у 2022 році. Частка собівартості в операційних витратах варіюється від 79,37% у 2021 році до 75,26% у 2023 році. Отже, частка собівартості у структурі витрат операційної та господарської діяльності зменшилась на 4,12 пункти, що свідчить про ефективність управління іншими витратами.

Недоліки в постачанні та зменшення обсягів матеріалів у поточних запасах можуть частково компенсуватися економним використанням цих матеріалів у процесі виробництва. І навпаки, перевитрати матеріальних

ресурсів та їх нецільове використання призводять до невиконання плану виробництва продукції, навіть при загалом задовільному матеріальному постачанні. Тому важливо провести аналіз використання ресурсів для виробництва продукції, результати якого представлені в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Аналіз показників використання ресурсів для виробництва продукції ТОВ
«Чернігівський хлібокомбінат №2» у 2021-2023 роках

Показники	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Відхилення 2023 р. від 2021 р.	
				+/-	%
Віддача витрат собівартості	0,86	1,07	1,09	0,23	26,34
Місткість витрат собівартості у чистому доході	1,16	0,93	0,92	-0,24	-20,85
Рентабельність витрат собівартості за операційним прибутком, %	0,35	-2,84	-0,27	-0,62	-177,10
Окупність витрат собівартості за операційним прибутком	0,003	-0,03	-0,003	-0,01	-177,10
Рентабельність витрат собівартості за чистим прибутком, %	0,28	-2,87	-0,06	-0,34	-122,54
Окупність витрат собівартості за чистим прибутком	0,003	-0,029	-0,001	0,00	-122,54
Матеріаловіддача	0,96	1,31	1,26	0,30	31,26
Зарплатовіддача	3,10	3,13	2,88	-0,22	-7,18
Амортизаційна віддача	55,08	41,81	76,13	21,05	38,22
Матеріаломісткість	1,04	0,76	0,79	-0,25	-23,82
Зарплатомісткість	0,32	0,32	0,35	0,02	7,74
Амортизаційна місткість	0,02	0,02	0,01	-0,01	-27,65

Джерело: розраховано на основі даних підприємства

Відповідно до даних табл. 2.10 відмітимо зростання ефективності використання ресурсів підприємства у процесі формування собівартості його продукції. Так, віддача витрат собівартості зросла на 0,23 пункти та становила 1,09 у 2023 р. Тобто кожна гривня собівартості продукції підприємства формує 1,9 грн. чистого доходу підприємства. Зворотній показник місткості витрат собівартості знизився на 0,24 пункти або на 20,85% та становив 0,92 грн. у 2023 р., тобто на кожну гривню чистого доходу підприємства припадає 92 копійки витрат собівартості та формується 8 копійок валового прибутку.

Рентабельність витрат собівартості за операційним прибутком знизилася з 0,35% у 2021 році до -0,27% у 2023 році, що на 0,62 пункту або 177,10% гірше. Це вказує на те, що операційні витрати перевищують операційний прибуток, що є негативним сигналом для підприємства. Окупність витрат собівартості за операційним прибутком також знизилася з 0,003 у 2021 році до -0,003 у 2023 році, що є падінням на 0,01 пункту або 177,10%. Це підтверджує негативну тенденцію з рентабельністю.

Рентабельність витрат собівартості за чистим прибутком впала з 0,28% у 2021 році до -0,06% у 2023 році, що є зниженням на 0,34 пункту або 122,54%. Це означає, що підприємство отримало збиток. Окупність витрат собівартості за чистим прибутком знизилася з 0,003 у 2021 році до -0,001 у 2023 році, що є падінням на 0,00 пункту або 122,54%. Це вказує на збитковість підприємства.

Матеріаловіддача зросла з 0,96 у 2021 році до 1,26 у 2023 році, що на 0,30 пункту або 31,26% більше. Це свідчить про зростання ефективності використання матеріальних ресурсів ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2». Відповідно матеріаломісткість знизилася з 1,04 у 2021 році до 0,79 у 2023 році, що на 0,25 пункту або 23,82% менше. Це означає, що підприємство використовує менше матеріальних ресурсів на кожну гривню чистого доходу.

Зарплатовіддача знизилася з 3,10 у 2021 році до 2,88 у 2023 році, що на 0,22 пункту або 7,18% менше. Це вказує на зниження ефективності використання трудових ресурсів. Зарплатомісткість зросла з 0,32 у 2021 році до 0,35 у 2023 році, що на 0,02 пункту або 7,74% більше. Це вказує на збільшення витрат на оплату праці на кожну гривню чистого доходу.

Амортизаційна віддача зросла з 55,08 у 2021 році до 76,13 у 2023 році, що на 21,05 пункту або 38,22% більше. Це свідчить про зростання ефективності використання амортизаційних відрахувань. Амортизаційна місткість знизилася з 0,02 у 2021 році до 0,01 у 2023 році, що на 0,01 пункту або 27,65% менше. Це свідчить про зниження частки амортизаційних витрат у чистому доході підприємства.

Загалом, ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» показало позитивну динаміку у підвищенні ефективності використання матеріальних ресурсів, проте зіткнулося з проблемами у сфері рентабельності та використання трудових ресурсів. Зростання матеріаловіддачі та зниження матеріаломісткості вказують на поліпшення контролю над матеріальними витратами, тоді як негативні показники рентабельності вказують на необхідність оптимізації операційної та фінансової діяльності.

Важливим аспектом аналізу витрат підприємства є оцінка ефективності їх формування. Ця ефективність вимірюється співвідношенням прибутку до витрат, понесених для його отримання, що виражається показником рентабельності або його оберненим показником — періодом окупності витрат. Аналіз ефективності витрат представлено в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Аналіз ефективності витрат ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2»
у 2021-2023 роках

Показник	Роки			Відхилення 2023 р. до 2021 р.	
	2021	2022	2023	+, -	%
Розрахунок на основі валового і операційного прибутку					
Рентабельність реалізованої продукції	-13,50	7,44	9,28	22,78	в 1,7 р.б.
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	0,86	1,07	1,09	0,23	26,34
Рентабельність операційних витрат	0,35	-2,84	-0,27	-0,62	в 1,8 р.м.
Коефіцієнт окупності операційних витрат	0,003	-0,028	-0,003	-0,01	в 1,8 р.м.
Розрахунок на основі чистого прибутку					
Рентабельність операційних витрат	0,22	-2,24	-0,05	-0,26	в 1,2 р.м.
Коефіцієнт окупності операційних витрат	4,58	-0,45	-21,44	-26,02	в 5,7 р.м.

Джерело: розраховано на основі даних підприємства

У 2021 році рентабельність реалізованої продукції була негативною (-13,50%), що свідчить про збиткову діяльність. У 2022 році показник рентабельності зріс до 7,44%, демонструючи прибутковість. У 2023 році рентабельність збільшилась до 9,28%. Це свідчить про покращення фінансових результатів ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2». Загальне збільшення на 22,78% означає, що рентабельність виросла в 1,7 рази (р.б.) порівняно з 2021 роком.

Коефіцієнт окупності виробничих витрат у 2021 році був 0,86, що означає, що на кожен гривню витрат припадало 0,86 грн. доходу. У 2022 році показник зріс до 1,07. У 2023 році показник становив 1,09, тобто кожна гривня витрат приносила 1,09 грн. доходу. Збільшення на 0,23 або 26,34% вказує на покращення ефективності виробничих витрат.

Аналіз ефективності витрат ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» показав змішані результати. З одного боку, спостерігається покращення рентабельності реалізованої продукції та коефіцієнта окупності виробничих витрат, що свідчить про ефективніше використання ресурсів та підвищення продуктивності. З іншого боку, негативні показники рентабельності та окупності операційних витрат, особливо на основі чистого прибутку, вказують на проблеми в управлінні витратами та фінансовій стабільності підприємства. Це вимагає подальшого аналізу та вдосконалення стратегій витрат і управління для забезпечення стійкого зростання та підвищення ефективності.

Отже, як висновок зазначимо, що управління операційними витратами на ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» потребує значного покращення. Хоча підприємству вдалося підвищити рентабельність реалізованої продукції та ефективність використання виробничих витрат, проблема залишається в управлінні операційними витратами. Негативні показники рентабельності та окупності операційних витрат свідчать про те, що підприємство має труднощі з покриттям своїх витрат доходами від основної діяльності.

Рекомендації для покращення управління операційними витратами включають:

- Оптимізацію витрат через впровадження методів контролю витрат та їх оптимізації.
- Підвищення продуктивності праці завдяки застосуванню нових технологій та модернізації виробничих процесів.
- Регулярний аналіз витрат для виявлення неефективних статей та зниження їх частки.

– Ефективне управління запасами для уникнення надлишкових витрат.

Застосування цих заходів допоможе підприємству підвищити ефективність управління операційними витратами та досягти більш стабільних фінансових результатів у майбутньому.

2.4. Напрями підвищення ефективності управління операційними витратами ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2»

Необхідною умовою раціоналізації операційних витрат підприємства є забезпечення оптимальної їх структури. Для багатьох українських підприємств характерним є переважання матеріальних затрат у структурі операційних витрат. Це може бути спричинене значною матеріалоємністю виробництва, використанням технічно застарілого обладнання та значними обсягами браку та псування продукції. Водночас для підприємств розвинених країн Європи та Америки характерною є наявність значної частки витрат на оплату праці, що може означати виплату більш високих заробітних плат та різних заохочувальних виплат, що підвищують мотивацію працівників до праці і в такий спосіб позитивно впливають на продуктивність праці.

Для підвищення ефективності управління операційними витратами ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» необхідно зосередитися на декількох ключових напрямках. Ці напрями включають заходи щодо оптимізації витрат, підвищення продуктивності та впровадження сучасних технологій (рис. 2.5).

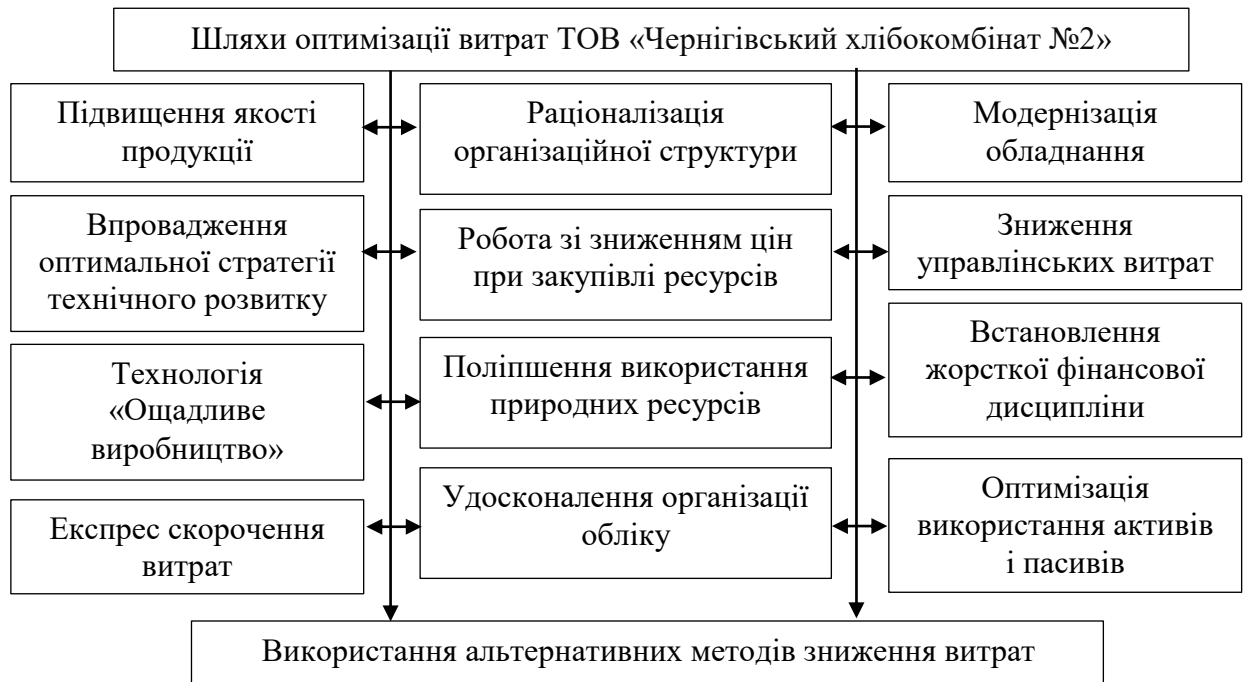


Рис. 2.5. Оптимальні заходи оптимізації витрат на ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2»

Джерело: сформовано автором

1. Оптимізація витрат включає наступні складові:

- Аналіз витрат: регулярний аналіз усіх статей витрат для виявлення неефективних та зайвих витрат. Важливо оцінити, які витрати можна скоротити без шкоди для якості продукції.

- Закупівельна політика: перегляд та оптимізація закупівельної політики. Впровадження системи тендерів для закупівлі сировини та матеріалів може знизити витрати.

- Енергозбереження: впровадження енергозберігаючих технологій та заходів для зниження витрат на енергоносії.

2. Підвищення продуктивності, яке передбачає:

- автоматизацію виробничих процесів: інвестування в автоматизацію та модернізацію обладнання для підвищення продуктивності та зниження витрат на трудові ресурси.

- навчання персоналу: підвищення кваліфікації працівників та проведення регулярних тренінгів для оптимізації використання ресурсів.

- оптимізацію виробничих процесів: впровадження методик Lean Manufacturing та Six Sigma для зниження втрат та підвищення ефективності виробництва.

3. Управління запасами передбачає:

- систему управління запасами: впровадження сучасних систем управління запасами (наприклад, ERP-систем), що дозволяють ефективно контролювати рівень запасів, зменшувати втрати від зберігання та уникати дефіциту матеріалів.

- аналіз оборотності запасів: постійний моніторинг оборотності запасів та вживання заходів для прискорення їх обігу, що дозволить вивільнити оборотний капітал та знизити витрати на зберігання.

4. Впровадження сучасних технологій через:

- цифровізацію бізнес-процесів: впровадження цифрових технологій для управління бізнес-процесами, що дозволить оптимізувати витрати та підвищити ефективність операційної діяльності.

- аналітичні системи: використання аналітичних систем для прогнозування попиту та планування виробництва, що дозволить оптимізувати використання ресурсів та знизити витрати.

5. Покращення логістики завдяки:

- оптимізації логістичних процесів: вдосконалення логістичних процесів та впровадження нових логістичних рішень для зниження витрат на транспортування та зберігання продукції.

- аутсорсингу: розгляд можливості аутсорсингу логістичних послуг для зниження витрат та підвищення ефективності логістичних операцій.

6. Контроль за виконанням бюджетів через:

- бюджетування. Впровадження системи бюджетування та регулярний контроль за виконанням бюджетів для виявлення відхилень та своєчасного вжиття коригувальних заходів.

- звітування. Регулярне звітування про виконання бюджетів та аналіз відхилень для прийняття оперативних рішень щодо оптимізації витрат.

З урахуванням галузевої специфіки діяльності підприємства хлібопекарської галузі ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2», запропоновано такі проекти звітів про виконання бюджетів операційних витрат центрів технологічних та дискреційних витрат, приклади яких наведені у Додатках Г-Е та рис. 2.6-2.7:

-звіти про виконання бюджетів центрів технологічних витрат: окремі звіти про виконання бюджету центру виробничих витрат (окремо для кожного виробничого цеху) (Додаток Г), звіт про виконання бюджету центрів виробничих витрат (Додаток Д), звіт про виконання бюджету центрів витрат на обслуговування процесу виробництва (Додаток Е);

-звіти про виконання бюджетів центрів дискреційних витрат: звіт про виконання бюджету центрів адміністративних витрат (рис. 2.6) та звіт про виконання бюджету центрів витрат на збут (рис. 2.7). Усі зазначені звіти можна використовувати в системі управлінського обліку та в процесі системного аналізу операційних витрат. Для надання юридичної сили зазначені документи мають містити усі обов'язкові реквізити відповідно до вимог ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Такий підхід дозволяє посилити контрольну та аналітичну функції за операційними витратами.

Окремі звіти про виконання бюджету центру виробничих витрат для кожного виробничого цеху (Додаток Г) складаються начальником цеху щомісяця на основі звітів про роботу зміни (Форма № П-13 хліб) у розрізі видів продукції, що виробляється цехом та статей витрат сировини та матеріалів, витрачених на виробництво хлібопекарської продукції. Форма звіту про виконання бюджету центру виробничих витрат для кожного виробничого цеху містить інформацію про відхилення фактичних виробничих витрат від кошторисних із зазначенням коду відхилення, на основі якого можна встановити причину відхилення та відповідального працівника.

Звіт про виконання бюджету центрів виробничих витрат (Додаток Д)

узагальнює інформацію з окремих звітів про виконання бюджету центру виробничих витрат для кожного виробничого цеху і складається головним інженером в кінці кожного місяця на основі звітів начальників цехів. У даному звіті міститься узагальнена інформація про виробничі витрати хлібопекарського підприємства ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» у розрізі окремих цехів, відхилення та причини цих відхилень.

Звіт про виконання бюджету центрів витрат на обслуговування процесу виробництва (Додаток Е) відображає інформацію про загальновиробничі витрати, які контролюються начальниками відділів матеріально-технічного постачання, ремонтно-механічного, енергетичного та відділу автотранспорту. Даний звіт складається начальниками відповідних відділів щомісяця, містить інформацію про відхилення загальновиробничих витрат у розрізі окремих статей та причини таких відхилень.

Звіт про виконання бюджету центрів адміністративних витрат (рис. 2.6) складається головним бухгалтером, начальниками планово-економічного та юридичного відділів щомісяця та містить інформацію про фактичні адміністративні витрати, відхилення фактичних витрати від кошторисних та причини відхилень.

Звіт про виконання бюджету центрів адміністративних витрат

ЗАТВЕРДЖУЮ

Звіт про виконання бюджету центрів адміністративних витрат (проект) Директор
за _____ (місяць, рік) _____ (ПІП директора)
_____ (число, місяць, рік)

№ п/п	Показники	Бюджетний показник	Фактичний показник	Відхилення	Код відхилення
1	Обсяг виробництва, тон:	1236	1273	37	
2	Витрати на оплату праці	27,3	28	0,7	01/00/00
3	Відрахування на соціальні заходи	і т.д.	....	.....	
4	Амортизація	....			
5	Витрати матеріалів на технічне обслуговування	....			
6	Витрати на поточний ремонт	...			
7	Витрати на роботу програмного забезпечення				
8	Витрати на сплату податків та зборів				
9	Витрати на сплату послуг банку				
10	Витрати паливо-мастильних матеріалів				
11	Витрати на послуги зв'язку				
12	Витрати на відрядження				
13	Витрати на охорону праці				
14	Витрати на транспортні послуги				
15	Витрати, пов'язані з орендою				

16	Витрати на страхування, консалтингові послуги, рекламу				
17	Інші витрати				
18	<i>Всього витрат за центрами адміністративних витрат</i>				

Коди відхилень фактичних показників від планових

1 рівень
2 рівень
3 рівень

1 відхилення за рахунок неточностей в бюджетуванні
 2 відхилення в процесі розподілу
 3 інше (зазначити)
 1 економія ресурсів
 2 перевитрачання ресурсів відповідальний
 1 працівник

Склав (ПІП начальника цеха)

Дата складання (число, місяць, рік)

Перевірив (ПІП головного інженера)

Рис. 2.6. Звіт про виконання бюджету центрів адміністративних витрат

Джерело: сформовано автором

Звіт про виконання бюджету центрів витрат на збут (рис. 2.7) складається начальником відділу збуту щомісяця та містить інформацію про фактичні витрати на збут за місяць, відхилення фактичних витрати від кошторисних та причини цих відхилень.

Звіт про виконання бюджету центрів витрат на збут ЗАТВЕРДЖУЮ

Звіт про виконання бюджету центрів витрат на збут (проект)
за _____ (місяць, рік)

Директор
(ПІП директора)
(число, місяць, рік)

№ п/п	Показники	Бюджетний показник	Фактичний показник	Відхилення	Код відхилення
1	Обсяг виробництва, тон:	1236	1273	37	
2	Витрати на оплату праці	17,3	18	0,7	01/00/00
3	Відрахування на соціальні заходи	і т.д.	....	.....	
4	Амортизація	....			
5	Витрати на оренду та лізинг	....			
6	Витрати на технічне обслуговування	...			
7	ПММ				
8	Витрати на патенти, дозволи, ліцензії				
9	Витрати на поточний ремонт				
10	Витрати матеріалів				
11	Витрати на страхування				
12	Витрати на рекламу				
13	Інші витрати				
14	<i>Всього витрат за центрами витрат на збут</i>				

Коди відхилень фактичних показників від планових

1 рівень	1	відхилення за рахунок неточностей в
2 рівень		бюджетуванні
3 рівень	2	відхилення в процесі збуту
	3	інше (зазначити)
	1.	економія ресурсів
	2.	перевитрачання ресурсів
	3.	працівник
	Склав	<u>(ППП начальника цеха)</u>
Дата складання (число, місяць, рік)		Перевірів (ППП головного інженера)

Рис. 2.7. Звіт про виконання бюджету центрів витрат на збут

Джерело: сформовано

Отже, запропонована система формування інформації про фактичні операційні витрати на основі виокремлення центрів відповідальності та витрат забезпечує формування оперативної інформації про фактичні операційні витрати, необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень і ефективного управління на хлібопекарському підприємстві ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» в умовах нестабільності внутрішнього і зовнішнього середовища.

Завершальним етапом в процесі формування системи інформації про операційні витрати на основі центрів відповідальності є складання кошторисів операційних витрат за кожним центром відповідальності та звітів про виконання цих кошторисів з метою оперативної ідентифікації відхилень фактичних операційних витрат від запланованих, аналізу причин цих відхилень. Крім нормативно-планової інформації, яка закладається у кошторисах, за центрами відповідальності слід формувати дані про об'єкти обліку і аналізу у фактичних розмірах операції. Формування інформації про фактичні операційні витрати за центрами відповідальності здійснюється з метою оперативної ідентифікації відхилень фактичних операційних витрат від запланованих, аналізу причин цих відхилень та встановлення відповідальних осіб.

Проведемо CVP-аналіз (аналіз собівартості виробництва) ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2». Це метод дослідження витрат на

виробництво, який дозволяє визначити відношення між собівартістю виробленої продукції і її ринковою ціною. Цей аналіз допомагає з'ясувати, наскільки ефективно підприємство використовує свої ресурси та чи вдається йому виробляти продукцію з прибутковістю.

CVP-аналіз допомагає підприємствам ефективно управляти своїми витратами та підтримувати прибутковість виробництва. Скористаємося даними ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» для практичної реалізації CVP-аналізу як основи підвищення результативності фінансової діяльності. Розрахунки порогу рентабельності і запасу фінансової міцності ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» представлені в табл. 2.12.

Таблиця 2.12

Поріг рентабельності і запас фінансової міцності ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» у 2023 році

№ п/п	Показник	Значення показника
1	2	3
1	Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	137 498
2	Змінні витрати, тис. грн.	125 823

Продовження табл. 2.12

1	2	3
3	Маржинальний прибуток, тис. грн.	11 675
4	Коефіцієнт маржинального прибутку (стр. 3:1)*100 %	8,49%
5	Постійні витрати, тис. грн.	41 372
6	Точка беззбитковості, тис. грн. (стр. 5/4*100)	487241,49
7	Запас фінансової міцності, тис. грн. (стр. 1-6)	-349 744
8	Запас фінансової міцності, % (стр. 7/1)	-254,36%
9	Прибуток, тис. грн. (стр. 3-5)	-29 697
10	Коефіцієнт прибутковості підприємства, % (стр. 9/1*100)	-21,60%
11	Операційний важіль (стр. 3/9)	0,39

Джерело: розраховано автором

Як показує табл. 2.12, підприємству необхідно реалізувати продукції на суму 487241,49 тис. грн. для покриття всіх витрат, при цьому прибуток = 0. Запас фінансової міцності – -349744 тис. грн., або 254%. Запас фінансової міцності має негативне значення.

Це досить тривожні показники для ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2». Маржинальний прибуток відносно низький, що може свідчити про

проблеми зі здатністю компанії контролювати витрати та/або збільшити прибутковість продукції. Запас фінансової міцності та коефіцієнт прибутковості показують, що підприємство втрачає гроші і може потрапити в фінансові труднощі.

Для моделювання змін економічних показників ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» потрібно використовувати показник операційного важеля, застосовуючи різні сценарії розвитку подій.

Сила впливу операційного важеля показує, як зміни в прибутку відносяться до змін у величині операційного прибутку. У вашому випадку, коли операційний важіль дорівнює 0,39, це означає, що збільшення операційного прибутку на 1 одиницю призведе до збільшення загального прибутку на 0,39 одиниці.

Такий результат вказує на те, що збільшення операційного прибутку сприятиме збільшенню загального прибутку. Це може бути позитивним з точки зору управління підприємством, оскільки показник вказує на те, що підприємство має здатність ефективно конвертувати збільшення операційного прибутку в загальний прибуток.

Сила впливу операційного важеля 0,39 означає, що при можливому збільшенні чистого доходу, припустимо на 5%, прибуток збільшиться на $5\% \times 0,39 = 1,95\%$; при зниженні чистого доходу на 10% прибуток зменшиться на $10\% \times 0,39 = 3,9\%$.

Таблиця 2.13 демонструє: змінюється сума чистого доходу ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» – змінюється величина операційного важеля.

Таблиця 2.13

Вплив зміни чистого доходу від реалізації на величину прибутку ТОВ
«Чернігівський хлібокомбінат №2»

Показник	Базове значення	Зміна обсягів реалізації			
		-10%		+10%	
Чистий дохід, тис. грн.	137 498	123747,84	-10%	151247,36	10%
Змінні витрати, тис. грн.	125 823	113240,43	-10%	138404,97	10%

Маржинальний прибуток, тис. грн.	11 675	10507,41	-10%	12842,39	10%
Коефіцієнт маржинального прибутку, %	8,49	8,49		8,49	
Постійні витрати, тис. грн.	41 372	41 372		41 372	
Точка беззбитковості, тис. грн.	487 241	487241,49		487241,49	
Запас фінансової міцності, тис. грн.	-349 744	-363493,65		-335994,13	
Запас фінансової міцності, %	-254,36	-293,74		-102,22	
Прибуток, тис. грн.	-29 697	-30 864	-393,14%	-28 529	-393,14%
Коефіцієнт прибутковості підприємства, %	-0,22	-24,94		-18,86	
Операційний важіль, тис. грн.	26,96	-14,31		8,02	

Джерело: розраховано автором

Можна стверджувати, що при зменшенні величини чистого доходу на 10% прибуток зменшиться на 393,14%, і підприємство отримає збиток у розмірі 30864 тис. грн. а при скороченні чистого доходу зростає показник операційного важеля, що означає підвищення ризиків для ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2». Чим більший операційний важіль, тим більша сила його впливу на зміну майбутнього прибутку при запланованій зміні суми реалізації.

Зміна рівня операційного важеля збільшує ймовірність втрати ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» прибутку в найближчій перспективі. При зменшенні операційного важеля до 8,02 запас фінансової міцності ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» збільшиться до -102,22%.

У табл. 2.14 відображено як буде змінюватися величина операційного важеля зі зміною структури витрат ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2». Для цього запропоновано два варіанта зміни структури витрат: у першому варіанті у ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» зменшилася сума постійних витрат на 10%, що склало 4137,2 тис. грн., а сума змінних витрат збільшилася на 4137,2 тис. грн., при цьому загальна сума витрат залишилася незмінною. Прибуток не змінився, а операційний важіль знизився до -0.256.

Таблиця 2.14

Вплив зміни структури витрат на величину операційного важеля ТОВ
«Чернігівський хлібокомбінат №2», тис. грн.

Показник	Базове	Зміна структури витрат
----------	--------	------------------------

	значення	варіант 1		варіант 2	
Чистий дохід	137 498	137 498		137 498	
Усього витрат	167 194	167 194		167 194	
Змінні витрати	125 823	129 959,5	3,29%	121 686	-3,29%
Питома вага змінних витрат в загальних витратах, %	75,26	77,73		72,78	
Маржинальний прибуток	11 675	7 538	-35,44%	15 812	35,44%
Коефіцієнт маржинального прибутку, %	8,49	5,48		11,50	
Постійні витрати	41372	37234,8	-10%	45509,2	10%
Питома вага постійних витрат в загальних витратах, %	24,74	22,27		27,22	
Точка беззбитковості	487 241	679175,87		395732,45	
Запас фінансової міцності	-349743,89	-541 678		-258234,85	
Запас фінансової міцності, %	-254,36	-393,95		-187,81	
Прибуток	-29 696,70	-29 696,7	0	-29 696,7	0
Коефіцієнт прибутковості підприємства, %	-0,22	-0,22		-0,22	
Операційний важіль	-0,39	-0,256		-0,53	

Джерело: розраховано автором

При зворотній ситуації: сума постійних витрат збільшилася на 10%, а змінні витрати зменшилися на 4137,2 тис. грн., операційний важіль зменшився до -0,53.

На підставі даних цього прикладу зробимо висновок: операційний важіль може істотно змінитися при зміні структури витрат ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2». Тому керівництву ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» для досягнення ефективності необхідно постійно вивчати структуру витрат, і розробляти заходи, спрямовані на перерозподіл витрат у бік їх змінної частини.

Таким чином, пропонуємо використовувати CVP-аналіз для визначення найвигідніших комбінацій змінних і постійних витрат, ціни реалізації та обсягу реалізованої продукції. Цей інструмент дозволяє оцінювати маржинальний прибуток підприємства та планувати обсяг виробництва і прибуток на основі цих показників.

Застосування аналізу точки беззбитковості на практиці є важливим для діяльності підприємств, оскільки керівництво має знати, за яких умов підприємство буде функціонувати беззбитково.

Інструментарій контролінгу витрат допоможе підприємству оптимізувати витрати, керувати факторами, що впливають на їх формування, та реалізовувати стратегії сталого розвитку і підвищення конкурентоспроможності в довгостроковій перспективі.

Фонд Східна Європа у межах проєкту «Power Up!» сьогодні опікується Чернігівською, Сумською та Харківською областями – надає гранти на закупівлю необхідного для роботи обладнання. Через те, що підприємство постраждало в період бойових дій у місті, офіційний представник бельгійської компанії Пуратос в Україні, який створив фонд допомоги постраждалому бізнесу в Україні, надав «Чернігівському хлібокомбінату №2» мільйон гривень на придбання печі. ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» став переможцем конкурсу грантів на закупівлю енергоефективного обладнання та отримав ротаційно-конвекційну піч на суму 1 млн. грн. 26 січня 2024 на підприємстві відбулось офіційне введення в експлуатацію двох ротаційних печей від партнерів: Фонд Східна Європа та Благодійний Фонд «Відновлення хлібної галузі Пуратос Україна». Завдяки партнерам підприємство вдосконалюється та зростає. Нові печі дають змогу випікати більш якісну та сучасну продукцію для постійних споживачів.

Отримання безкоштовного обладнання може суттєво вплинути на управління витратами ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» у кілька способів:

1. Зменшення капітальних витрат: безкоштовне обладнання означає, що підприємству не потрібно витрачати власні кошти або залучати кредити на його придбання. Це знижує капітальні витрати та зменшує потребу в зовнішньому фінансуванні.

2. Зниження амортизаційних витрат: оскільки обладнання отримано безкоштовно, його первісна вартість для амортизації буде нульовою. Це зменшить амортизаційні витрати, що позитивно вплине на загальні витрати підприємства.

3. Покращення операційного прибутку: зменшення витрат на придбання та амортизацію обладнання підвищує операційний прибуток, що може покращити фінансові показники та рентабельність підприємства.

4. Збільшення маржинального прибутку: безкоштовне обладнання може дозволити підприємству збільшити виробничі потужності без додаткових витрат, що сприятиме зростанню маржинального прибутку. Це допоможе підприємству краще використовувати свої ресурси та збільшити обсяги виробництва.

5. Оптимізація грошових потоків: відсутність витрат на придбання обладнання дозволяє підприємству зберегти грошові кошти, які можуть бути спрямовані на інші важливі потреби, такі як закупівля сировини, маркетингові заходи або інвестиції у розвиток.

6. Підвищення конкурентоспроможності: зниження витрат на обладнання дозволяє підприємству знижувати собівартість продукції, що може бути використано для зниження цін на ринку та підвищення конкурентоспроможності.

Однак, слід враховувати також потенційні ризики, такі як можливі витрати на обслуговування та ремонт безкоштовного обладнання, які можуть виникнути в майбутньому. Важливо провести ретельний аналіз стану та надійності отриманого обладнання для уникнення непередбачених витрат.

Впровадження цих заходів допоможе ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» підвищити ефективність управління операційними витратами, що в свою чергу сприятиме підвищенню прибутковості підприємства та його конкурентоспроможності на ринку.

Висновки до розділу 2

В результаті проведеної аналітичної оцінки стану та напрямів удосконалення управління операційними витратами ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» було зроблено наступні висновки.

1. Базою дослідження став ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» – основним виробництвом якого є виробництво хліба та хлібобулочних виробів. В основному виробляються пшеничні сорти хліба, батони на густій опарі а також відбувається безперервне приготування тіста. Загальна добова потужність з виробництва хлібобулочних виробів по підприємству склала 275,6 тон, коефіцієнт використання виробничої потужності за звітний період становить - 67 %.

2. Підприємство постраждало в період бойових дій у місті та зазнав значних пошкоджень. Навіть у період активних бойових дій, під час найбільших обстрілів ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» продовжував працювати. Фінансовий стан ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» у 2021-2023 роках характеризується такими ключовими тенденціями: зростання чистого доходу та валового прибутку, що свідчить про позитивні зміни в операційній діяльності. В той же час погіршення операційного та чистого прибутку, що вказує на збільшення операційних витрат або зниження інших доходів. Зростання активів, особливо необоротних активів, що свідчить про інвестиції в основні засоби. Збільшення зобов'язань, що може свідчити про збільшення фінансового навантаження на компанію. Погіршення показників ліквідності, що вказує на зниження здатності компанії своєчасно погашати свої зобов'язання. Зниження рентабельності активів та власного капіталу, що свідчить про зменшення ефективності використання фінансових ресурсів.

3. Управління операційними витратами на ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» потребує значного покращення. Хоча підприємству вдалося підвищити рентабельність реалізованої продукції та ефективність використання виробничих витрат, проблема залишається в управлінні операційними витратами. Негативні показники рентабельності та окупності операційних витрат свідчать про те, що підприємство має труднощі з покриттям своїх витрат доходами від основної діяльності.

Загалом, ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» показало позитивну динаміку у підвищенні ефективності використання матеріальних ресурсів, проте зіткнулося з проблемами у сфері рентабельності та використання трудових ресурсів. Зростання матеріаловіддачі та зниження матеріаломісткості вказують на поліпшення контролю над матеріальними витратами, тоді як негативні показники рентабельності вказують на необхідність оптимізації операційної та фінансової діяльності.

4. Запропоновано використовувати CVP-аналіз для пошуку найбільш вигідних для підприємства комбінацій змінних і постійних витрат, ціни реалізації та обсягу реалізованої продукції. Даний інструмент дозволяє визначати маржинальної прибуток підприємства і планувати обсяг виробництва і плановий прибуток за даних показниках.

Обґрунтування інструментарію аналізу точки беззбитковості дозволить використовувати його в практиці діяльності підприємств, оскільки керівництву важливо знати при яких умовах підприємство буде функціонувати беззбитково.

Впровадження цих заходів допоможе ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» підвищити ефективність управління операційними витратами, що в свою чергу сприятиме підвищенню прибутковості підприємства та його конкурентоспроможності на ринку.

ВИСНОВКИ

У бакалаврській кваліфікаційній роботі узагальнено механізм управління операційними витратами підприємства. Отримані результати дослідження дають змогу зробити такі висновки:

1. Аналіз наукової літератури у сфері управління витратами показує, що сучасні підходи до глибокого розуміння поняття «витрати» зосереджуються на ресурсному забезпеченні виробництва та адекватному інформаційно-аналітичному супроводі управлінських процесів. Враховуючи ці тенденції, управління витратами будь-якого господарюючого суб'єкта можна визначити як процес, що залежить від управлінських рішень, сформованих суб'єктами управління витратами та реалізованих виконавцями різних рівнів для визначення ресурсних об'єктів і управління ресурсними потоками підприємства.

2. Операційні витрати є одним з найважливіших показників, який характеризує якісні зміни в техніці, технології та виробництві що відбувається на підприємстві. Управління як виробничий ресурс і як його функція безпосередньо впливає на формування операційних витрат і ефективність господарювання підприємства дохід (прибуток) через формування виробничих витрат. Кінцевим же результатом управління є прийняття рішення, що й визначатиме рівень витрат. Практично кожне рішення менеджера, яке він приймає стосовно виробничого процесу, пов'язане з формуванням операційних витрат. Питання технології виробництва, його організації, купівлі певного виду ресурсу чи фінансові рішення безпосередньо впливають на кінцевий результат господарювання. Управління й пошук резервів зменшення витрат є одним з основних напрямів удосконалення економічної діяльності будь-якого підприємства.

3. Управління витратами підприємства – це сукупність цілеспрямованих заходів впливу на обсяги, рівень, структуру та поведінку витрат з метою пошуків шляхів економії ресурсів, що дозволить знизити собівартість продукції та підвищити прибутковість операційної діяльності

суб'єкта господарювання.

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

5. Базою дослідження став ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» – основним виробництвом якого є виробництво хліба та хлібобулочних виробів. В основному виробляються пшеничні сорти хліба, батони на густій опарі а також відбувається безперервне приготування тіста. Загальна добова потужність з виробництва хлібобулочних виробів по підприємству склала 275,6 тон, коефіцієнт використання виробничої потужності за звітний період становить - 67 %.

6. Підприємство постраждало в період бойових дій у місті та зазнав значних пошкоджень. Навіть у період активних бойових дій, під час найбільших обстрілів ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» продовжував працювати. Фінансовий стан ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат № 2» у 2021-2023 роках характеризується такими ключовими тенденціями: зростання чистого доходу та валового прибутку, що свідчить про позитивні зміни в операційній діяльності. В той же час погіршення операційного та чистого прибутку, що вказує на збільшення операційних витрат або зниження інших доходів. Зростання активів, особливо необоротних активів, що свідчить про інвестиції в основні засоби. Збільшення зобов'язань, що

може свідчити про збільшення фінансового навантаження на компанію. Погіршення показників ліквідності, що вказує на зниження здатності компанії своєчасно погашати свої зобов'язання. Зниження рентабельності активів та власного капіталу, що свідчить про зменшення ефективності використання фінансових ресурсів.

7. Управління операційними витратами на ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» потребує значного покращення. Хоча підприємству вдалося підвищити рентабельність реалізованої продукції та ефективність використання виробничих витрат, проблема залишається в управлінні операційними витратами.

Загалом, ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» показало позитивну динаміку у підвищенні ефективності використання матеріальних ресурсів, проте зіткнулося з проблемами у сфері рентабельності та використання трудових ресурсів. Зростання матеріаловіддачі та зниження матеріаломісткості вказують на поліпшення контролю над матеріальними витратами, тоді як негативні показники рентабельності вказують на необхідність оптимізації операційної та фінансової діяльності.

8. Запропоновано використовувати CVP-аналіз для пошуку найбільш вигідних для підприємства комбінацій змінних і постійних витрат, ціни реалізації та обсягу реалізованої продукції. Даний інструмент дозволяє визначати маржинальний прибуток підприємства і планувати обсяг виробництва і плановий прибуток за даних показниках. Обґрунтування інструментарію аналізу точки беззбитковості дозволить використовувати його в практиці діяльності підприємств, оскільки керівництву важливо знати при яких умовах підприємство буде функціонувати беззбитково.

Впровадження цих заходів допоможе ТОВ «Чернігівський хлібокомбінат №2» підвищити ефективність управління операційними витратами, що в свою чергу сприятиме підвищенню прибутковості підприємства та його конкурентоспроможності на ринку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Аверкин Я. Ф. Проблемні аспекти управлінського обліку витрат операційної діяльності. Економіка, управління та адміністрування. 2020. № 3. С. 15-22. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2020_3_5
2. Адамовська В.С., Брітан Н.В. Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес-адміністрування. Аеросвіт. 2015. № 8. С. 58–61. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2015_8_13
3. Артемонова Н.С., Доба Н.М. Впровадження сучасних методів управління витратами задля забезпечення конкурентних переваг. Економіка: реалії часу. Науковий журнал. 2013. № 3 (8). С. 16–21. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2013/n3.html>
4. Безчасний О., Ярмоліцька О., Липовецька Д. Аналіз структури операційних витрат промислових підприємств. Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій. Серія : Економіка і управління. 2018. Вип. 42(2). С. 149-160. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut_eiu_2018_42\(2\)_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut_eiu_2018_42(2)_16)
5. Борисюк І. О., Семеняка Я. В. Формування системи управління витратами підприємства. Modern economics. 2017. № 6. С. 15-23. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/modecon_2017_6_4
6. Брінь П. В., Прохоренко О. В., Ковшик В. І. Організація оцінки результативності інформаційної системи управління логістичними витратами. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія : Економічні науки. 2018. № 7. С. 23-30. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie_2018_7_5
7. Ващенко Є. А., Олійник Н. М., Макаренко С. М. Сучасні методи управління витратами та їх особливості. Соціально-гуманітарний вісник. 2018. Вип. 22. С. 58-59. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sochumj_2018_22_46
8. Вітер О. М., Килин О. В., Свелеба Н. А. Моніторинг стану управлінського обліку на підприємствах сфери послуг у контексті

підвищення ефективності витрат операційної діяльності. Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. 2020. № 5. С. 117-123. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep_2020_5_22

9. Волошина В. В. Організація управління витратами операційної діяльності харчових підприємств за центрами витрат та центрами відповідальності. Вісник ХНАУ. Серія : Економічні науки. 2016. № 1. С. 331-343. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhnauekon_2016_1_39

10. Гончарук Н. О., Пасемко Г. М. Інформаційне забезпечення аналізу і контролю витрат на виробництво продукції тваринництва. Вісник ЖНАЕУ. №1 (54). Т. 2. 2016. С. 236-244. http://ir.polissiauniver.edu.ua/bitstream/123456789/7018/1/VZNAU_2016_1_2_236-244.pdf

11. Гринь О. Г. Економічний підхід до аналізу управління витратами в процесі упередження банкрутства авіатранспортних підприємств. Економіка. Фінанси. Право. 2016. № 11(1). С. 12-17. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2016_11\(1\)_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2016_11(1)_4)

12. Грищенко І. М., Радіонова Н. Й. Обґрунтування ефективних рішень у контексті стратегічного управління витратами підприємств легкої промисловості на основі аналізу ланцюжка цінностей. Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. Серія : Економічні науки. 2018. № 1. С. 35-44. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vkntuden_2018_1_6

13. Грищенко І. М., Радіонова Н. Й. Формування оптимальної виробничої програми для підприємств легкої промисловості через управління витратами. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2018. № 2. С. 106-114. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2018_2_21

14. Дерій В., Мельничук І. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит у системі управління витратами на економічну безпеку. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2019. Вип. 1. С. 197-208. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vtneu_2019_1_18

15. Добрунік Т. П. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами операційної діяльності аграрних підприємств. Науковий вісник [Одеського національного економічного університету]. 2019. № 6. С. 30-52. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Naykvo_2019_6_4

16. Дробишева О. О., Сопіна С. Л. Сучасні методи управління витратами на підприємстві. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2018. Вип. 5. С. 90-94. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2018_5_19

17. Дубей Ю. В. Оперативне і стратегічне управління витратами на промисловому підприємстві. Економічний вісник Національного гірничого університету. 2017. № 1. С. 125-132. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/evngu_2017_1_17

18. Дуброва Н. П., Глущенко Т. В., Уманська А. С. Організація системи управління витратами на підприємстві. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». 2018. № 3(2). С. 53-55. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj_2018_3\(2\)__14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj_2018_3(2)__14)

19. Дьордй В.П., Макарович В.К. Класифікація операційних витрат підприємств енергорозподільчої галузі. Вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Випуск 17. 2017. С. 826-830. <http://global-national.in.ua/archive/17-2017/167.pdf>

20. Жадан М. І., Котова І. В. Мінімізація операційних витрат підприємства на основі факторного аналізу на прикладі товариство з обмеженою відповідальністю «Торговий дом ММК». Ефективна економіка. 2018. № 9. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2018_9_15

21. Жукевич С. М., Фроленко Р. В. Управління витратами діяльності в контексті забезпечення конкурентоспроможності підприємства. Інноваційна економіка. 2015. № 1. С. 70–74.

22. Забродна І. Оцінка ефективності управління витратами підприємства. Сучасні технології комерційної діяльності і логістики : зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 21–22 трав. 2020 р., м. Київ /

М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана» ; [редкол.: О. І. Олексюк (відп. за вип.) та ін.]. Електрон. текст. дані. Київ : KNEU, 2020. С. 66–68. <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/cc678bac-a76a-42f3-a68c-7eda870c949c/content>

23. Загарій В. К., Мельнік К. В. Особливості обліку та управління витратами на підприємствах: вітчизняний та зарубіжний досвід. Менеджер. 2018. № 2. С. 157-163. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzhm_2018_2_23

24. Задорожнюк В. Ю. Концептуальні підходи до управління витратами промислових підприємств. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2014. № 1. С. 7-13. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2014_1_3

25. Захожай В. Б., Черняєва О. О. Обґрунтування змістовних компонентів інтегрованої інформаційної системи управління витратами промислового підприємства. Економіка. Фінанси. Право. 2017. № 9(1). С. 43-47. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2017_9\(1\)__11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2017_9(1)__11)

26. Іванов М. В. Концептуальні засади управління витратами на стадії їх формування. Причорноморські економічні студії. 2016. Вип. 9(1). С. 81-86. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_9\(1\)__19](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_9(1)__19)

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

28. Коваленко О. В., Андрєєва Ю. В., Колосов А. М. Удосконалення системи управління витратами промислового підприємства. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2015. № 3(2). С. 24-27. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2015_3\(2\)__6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2015_3(2)__6)

29. Ковальчук С. В., Лісовський І. В. Управління витратами як складова механізму економічної безпеки підприємств машинобудування. Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. 2017. № 4. С. 153-160. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/piprp_2017_4_27

30. Колесник В.М., Савченко Т.В. Методика оцінки ефективності управління витратами феросплавних підприємств. Науковий вісник Херсонського державного університету. Випуск 8. Частина 4. 2014. С. 66-70. http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_08/178.pdf

31. Колінько Н. І. Таргет-костинг як перспективний метод інституційного забезпечення управління витратами виробництва. Інтелект XXI. 2018. №6. С. 69-72. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/int_XXI_2018_6_14

32. Костакова Л. Д. Структуризація концепцій управління витратами. Економіка. Фінанси. Право. 2018. № 1. С. 12-15.

33. Котляров М.Д. Концептуальні основи управління витратами суб'єктів господарювання в умовах удосконалення ринкових відносин. Актуальні проблеми економіки. 2015. № 9. С. 43–47.

34. Лисак Г. Г., Кот О. В. Сутність витрат операційної діяльності торгового підприємства як обліково-аналітичного об'єкту. Вісник ХНАУ. Серія : Економічні науки. 2016. № 2. С. 54-62. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhnau_ekon_2016_2_9

35. Любар О. О., Григораш М. В. Організаційні основи побудови обліку витрат операційної діяльності на підприємстві. Ефективна економіка. 2018. № 12. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2018_12_33

36. Макогон В. В., Горох О. В. Підходи до управління витратами сільськогосподарського підприємства крізь призму операційного важеля. Вісник ХНАУ. Серія : Економічні науки. 2018. № 4. С. 137-144. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhnau_ekon_2018_4_15

37. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text>

38. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція): наказ Міністерства регіонального розвитку

та будівництва України від 31.12.2010 р. № 573. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0573738-10#Text>

39. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: наказ Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0065361-01#Text>

40. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

41. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>

42. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності». Документ 929_013, поточна редакція – Редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text

43. Міщук Є. В., Брітан Н. В., Колесник О. В. Менеджмент витрат операційної діяльності на підприємствах гірничо-металургійного комплексу. Інвестиції: практика та досвід. № 9/2015. С. 47-50. http://www.investplan.com.ua/pdf/9_2015/12.pdf

44. Молявін М. І. Витрати операційної діяльності у нефінансовій звітності електроенергетичних підприємств. Галицький економічний вісник. 2023. № 3. С. 31-37. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/gev_2023_3_6

45. Московчук А. Т., Ліщук В. І. Факторний аналіз в системі управління витратами підприємств. Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. 2017. Вип. 14. С. 137-144. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2017_14_17

46. Нагорна І. В., Галкіна Ю. Ю. Шляхи оптимізації витрат підприємства на прикладі ПрАТ «Українська залізниця». Бізнесінформ. № 11. 2020. С. 282-287. https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2020-11_0-pages-282_287.pdf

47. Назаренко О. В. Обліково-аналітичні аспекти групування витрат операційної діяльності логістичного сегменту підприємства. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія : Економічні науки. 2019. № 4. С. 56-64. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie_2019_4_10

48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.

50. Олійник О. В., Шевченко В. М. Інноваційні підходи до управління операційними витратами в рослинництві. Вісник ХНАУ. Серія : Економічні науки. 2018. № 4. С. 101-112. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhnauekon_2018_4_13

51. Омецінська І. Особливості формування витрат операційної діяльності за елементами. Вісник економіки. 2022. Вип. 4. С. 159-174. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vtneu_2022_4_13

52. Ощепков О.П., Магденко С.О. Аналіз впливу структури операційних витрат на фінансові результати діяльності підприємств. Інфраструктура ринку. Випуск 73. 2023. С. 63-67. DOI: <https://doi.org/10.32782/infrastructure73-11>

53. Павлусь М. Г. Оцінка ефективності управління витратами підприємства. Тези доповідей 55-ої наукової конференції молодих дослідників ОНПУ/ магістрантів «Сучасні інформаційні технології та телекомунікаційні мережі» “Матеріалознавство”. Одеса:ОНПУ, 2020. вип. 55. С. 53-56. http://dspace.opu.ua/jspui/bitstream/123456789/11086/1/53-56_%D0%9F%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%83%D1%81%D1%8C.pdf

54. Пархоменко Л. А., Загороднюк О. В., Малюга Л. М., Фротер О. С. Удосконалення системи прийняття управлінських рішень щодо управління

операційними витратами з метою забезпечення конкурентоспроможності підприємства. Ефективна економіка. 2022. № 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=10010>. DOI: 10.32702/2307-2105-2022.2.73

55. Пилипенко К. А., Коваль С. В., Кучеренко М. А. Облік та аналіз витрат операційної діяльності аграрних підприємств. Економічний вісник університету. 2021. Вип. 51. С. 32-39. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvu_2021_51_6

56. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

57. Радіонова Н. Й. Генезис категоріального апарату процесу управління витратами підприємства. Економічний простір. 2018. № 136. С. 165-174. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecpros_2018_136_18

58. Розмислов О. М., Мартинов А. А. Аналітичне забезпечення стратегічного управління матеріальними витратами підприємства. Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. 2018. Т. 23, Вип. 4. С. 153-158. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2018_23_4_33

59. Рокожиця А.Ю. Аналіз операційних витрат. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. Випуск 6 (11) .2017. С. 370-374. https://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/11_2017/66.pdf

60. Сакун А. Ж., Сакун К. В. Теоретичні аспекти організації обліку операційних витрат, їх визначення та оцінки. Таврійський науковий вісник. 2012. Вип. 80. С. 318-325. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tavnv_2012_80_62

61. Сук Л. К., Сук П. Л. Облік витрат за елементами і статтями. Облік і фінанси. 2019. № 3. С. 49–54. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2019_3_8

62. Тарасенко С. І. Інтегрована концепція управління витратами підприємства. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Економічні науки. 2015. Вип. 13(4). С. 84-87. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2015_13\(4\)__22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2015_13(4)__22)

63. Чередниченко М. І. Об'єктивна необхідність системного аналізу в управлінні операційними витратами підприємства. Економічний аналіз. 2014. Т. 16, № 2. С. 196-202. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2014_16\(2\)__29](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2014_16(2)__29)

64. Чередниченко М. І. Формування інформації про фактичні операційні витрати. Науковий вісник Чернівецького університету. Економіка. 2017. Вип. 790. С. 38-48. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvchu_ec_2017_790_8

65. Чуприна Л. В., Лобанова Ю. Ю. Управління витратами підприємства як основа підвищення його рентабельності. Економіка. Фінанси. Право. 2018. № 4(1). С. 8-11.

66. Шумова Л. О., Пчелинська Г. В. Інформаційні технології підтримки прийняття рішень з управління витратами підприємства. Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. 2019. № 1. С. 141-145. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VSUNU_2019_1_24

ДОДАТКИ

Фінансова звітність малого підприємства

Підприємство ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ за ЄДРПОУ 39468592
 “ЧЕРНІГІВСЬКИЙ ХЛІБОКОМБІНАТ №2”
 Територія за КОАТУУ UA74100390010268220
 Організаційно-правова форма господарювання товариство з обмеженою за КОПФГ 240
 відповідальністю
 Вид економічної діяльності Виробництво та реалізація хліба та за КВЕД 10.71
 хлібобулочних виробів
 Середня кількість працівників¹ 268
 Адреса, телефон 14037 м. Чернігів, вул. Громадська, буд. 41

КОДИ

1. Баланс
 на 31.12.2023 р.
 Форма № 1-м

Код за ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи	1000	0,00	0,00
Нематеріальні активи	1000	32,10	32,10
Первісна вартість	1001	32,10	32,10
Накопичена амортизація	1002	1 115,20	168,50
Незавершені капітальні інвестиції	1005	4 527,20	7 200,10
Основні засоби:	1010	10 567,20	15 842,80
первісна вартість	1011	6 040,00	8 642,70
знос	1012		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	5 642,40	7 368,60
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	13 869,80	28 224,40
у тому числі готова продукція	1103	6 496,40	17 016,60
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	10 262,70	7 668,60
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	43,00	92,40
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	30 814,70	16 527,80
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	1 950,10	2 093,90
Витрати майбутніх періодів	1170	79,60	88,60
Інші оборотні активи	1190	3 261,90	3 409,10
Усього за розділом II	1195	60 281,80	58 104,80
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	0,00	
Баланс	1300	65 924,20	65 473,40

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	4,00	4,00
Додатковий капітал	1410	0,00	2 453,70
Резервний капітал	1415	0,00	

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-952,50	-1 032,20
Неоплачений капітал	1425	0,00	
Усього за розділом I	1495	-948,50	1 425,50
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	2 104,90	2 206,80
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	20 158,20	26 920,40
розрахунками з бюджетом	1620	245,40	279,70
у тому числі з податку на прибуток	1621	24,90	92,40
розрахунками зі страхування	1625	221,40	189,90
розрахунками з оплати праці	1630	968,40	859,30
Доходи майбутніх періодів	1665	0,00	
Інші поточні зобов'язання	1690	43 174,40	33 591,80
Усього за розділом III	1695	64 767,80	61 841,10
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0,00	
Баланс	1900	65 924,20	65 473,40

**2. Звіт про фінансові результати
за рік 2023 р.**

Форма № 2-м
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	137 497,60	109 028,60
Інші операційні доходи	2120	29 359,50	18 050,70
Інші доходи	2240	508,30	0,00
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	167 365,40	127 079,30
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	125 822,70	101 483,00
Інші операційні витрати	2180	41 371,60	28 477,30
Інші витрати	2270		2,80
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	167 194,30	129 963,10
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	171,10	-2 883,80
Податок на прибуток	2300	249,10	24,90
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	-78,00	-2 908,70

Керівник
Головний бухгалтер

Заїка Ольга Михайлівна
Негляд Тетяна Сергіївна

Фінансова звітність малого підприємства

Підприємство ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ за ЄДРПОУ 39468592
 ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ “ ЧЕРНІГІВСЬКИЙ ХЛІБОКОМБІНАТ №2”
 Територія за КОАТУУ UA74100390010268220
 Організаційно-правова форма господарювання товариство з за КОПФГ 240
 обмеженою відповідальністю
 Вид економічної діяльності Виробництво та реалізація хліба та за КВЕД 10.71
 хлібобулочних виробів
 Середня кількість працівників¹ 278
 Адреса, телефон 14037 м. Чернігів, вул. Громадська, буд. 41

КОДИ

1. Баланс
 на 31.12.2022 р.
 Форма № 1-м

Код за ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи	1000	0,00	0,00
Нематеріальні активи	1000	32,10	32,10
Первісна вартість	1001	32,10	32,10
Накопичена амортизація	1002	505,40	1 115,20
Незавершені капітальні інвестиції	1005	4 732,80	4 527,20
Основні засоби:	1010	9 266,50	10 567,20
первісна вартість	1011	4 533,70	6 040,00
знос	1012		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	5 238,20	5 642,40
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	8 388,20	13 869,80
у тому числі готова продукція	1103	907,80	6 496,40
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	11 759,70	10 262,70
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	3 542,10	43,00
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	26 825,00	30 814,70
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	465,10	1 950,10
Витрати майбутніх періодів	1170	97,20	79,60
Інші оборотні активи	1190	1 481,60	3 261,90
Усього за розділом II	1195	52 558,90	60 281,80
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	57 797,10	65 924,20

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	4,00	4,00
Додатковий капітал	1410		0,00
Резервний капітал	1415		0,00

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	1 956,20	-952,50
Неоплачений капітал	1425	0,00	0,00
Усього за розділом I	1495	1 960,20	-948,50
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	1 254,10	2 104,90
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	17 709,50	20 158,20
розрахунками з бюджетом	1620	311,80	245,40
у тому числі з податку на прибуток	1621	39,00	24,90
розрахунками зі страхування	1625	316,20	221,40
розрахунками з оплати праці	1630	1 195,50	968,40
Доходи майбутніх періодів	1665	0,00	0,00
Інші поточні зобов'язання	1690	35 049,80	43 174,40
Усього за розділом III	1695	54 582,80	64 767,80
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900	57 797,10	65 924,20

**2. Звіт про фінансові результати
за рік 2022 р.**

Форма № 2-м
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	109 028,60	110 989,00
Інші операційні доходи	2120	18 050,70	51 112,80
Інші доходи	2240	0,00	
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	127 079,30	162 101,80
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	101 483,00	128 313,60
Інші операційні витрати	2180	28 477,30	33 342,20
Інші витрати	2270	2,80	
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	129 963,10	161 655,80
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	-2 883,80	446,00
Податок на прибуток	2300	24,90	93,10
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	-2 908,70	352,90

Керівник
Головний бухгалтер

Заїка Ольга Михайлівна
Негляд Тетяна Сергіївна

Додаток В

Фінансова звітність малого підприємства

Підприємство ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ за ЄДРПОУ 39468592
 ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ “ ЧЕРНІГІВСЬКИЙ ХЛІБОКОМБІНАТ №2”
 Територія за КОАТУУ UA74100390010268220
 Організаційно-правова форма господарювання товариство з за КОПФГ 240
 обмеженою відповідальністю
 Вид економічної діяльності Виробництво та реалізація хліба та за КВЕД 10.71
 хлібобулочних виробів
 Середня кількість працівників¹ 306
 Адреса, телефон 14037 м. Чернігів, вул. Громадська, буд. 41

КОДИ

1. Баланс
 на 31.12. 2021 р.
 Форма № 1-м

Код за ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи	1000	7,10	0,00
Нематеріальні активи	1000	32,10	32,10
Первісна вартість	1001	25,00	32,10
Накопичена амортизація	1002	334,50	505,40
Незавершені капітальні інвестиції	1005	5 151,90	4 732,80
Основні засоби:	1010	8 408,80	9 266,50
первісна вартість	1011	3 256,90	4 533,70
знос	1012		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	5 493,50	5 238,20
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	7 232,10	8 388,20
у тому числі готова продукція	1103	722,90	907,80
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	9 537,80	11 759,70
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	446,50	3 542,10
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	29 204,70	26 825,00
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	824,70	465,10
Витрати майбутніх періодів	1170	61,20	97,20
Інші оборотні активи	1190	1 481,40	1 481,60
Усього за розділом II	1195	48 788,40	52 558,90
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	54 281,90	57 797,10

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	4,00	4,00
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	1 603,30	1 956,20
Неоплачений капітал	1425		0,00
Усього за розділом I	1495	1 607,30	1 960,20
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	1 551,20	1 254,10
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	22 704,30	17 709,50
розрахунками з бюджетом	1620	223,50	311,80
у тому числі з податку на прибуток	1621	8,80	39,00
розрахунками зі страхування	1625	233,30	316,20
розрахунками з оплати праці	1630	991,80	1 195,50
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	26 970,50	35 049,80
Усього за розділом III	1695	51 123,40	54 582,80
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900	54 281,90	57 797,10

**2. Звіт про фінансові результати
за рік 2021 р.**

Форма № 2-м
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	110 989,00	118 625,50
Інші операційні доходи	2120	51 112,80	27 917,90
Інші доходи	2240		
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	162 101,80	146 543,40
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	128 313,60	115 869,90
Інші операційні витрати	2180	33 342,20	30 387,60
Інші витрати	2270		
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	161 655,80	146 257,50
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	446,00	285,90
Податок на прибуток	2300	93,10	70,20
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	352,90	215,70

Керівник
Головний бухгалтер

Заїка Ольга Михайлівна
Хропата Людмила Валеріївна

Звіт про виконання бюджету центру виробничих витрат

Звіт про виконання бюджету центру виробничих витрат (складається по цеху)

ЗАТВЕРДЖЕНО
Директор
(ПІП директора)
(число, місяць, рік)

Звіт про виконання бюджету центру виробничих витрат (проект)
за _____ (місяць, рік)

✓	Цех №1
	Цех №2
	Цех №3

№ п/п	Показники	Назва продукції										Всього			Код відхилення
		Хліб Бородинський		Хліб Орільський		Хліб Родиний		Хліб Прикарпатський		Бюджетний показник	Фактичний показник	Відхилення			
		Бюджетний показник	Фактичний показник	Відхилення	Бюджетний показник	Фактичний показник	Відхилення	Бюджетний показник	Фактичний показник				Відхилення		
1	Обсяг виробництва, у т.ч.:	3200	3100	-100	6200	6200	5265	65	2300	2356	56	11935	11951	16	00/01/01
	кг	6400	6200	-200	7429	7521	93	3833	3927	2058	93	19720	19698	-22	00/02/01
	шт	10560	10230	-330	12109	12260	151	6095	6243	3129	148	31892	31849	-43	00/01/01
2	Норма виходу(за нормат. 14,5%), у т.ч.:	64	62	-2	0	0	0	0	0	0	0	64	62	-2	03/01/01
	кг	64	62	-2	74	75	1	38	39	21	1	197	197	0	00/01/00
	шт	384	372	-12	446	451	6	192	196	103	5	1124	1122	-2	03/01/00
3	Борошно	64	62	-2	0	0	0	0	0	0	0	64	62	-2	00/02/00
4	Тара	128	124	-4	74	75	1	38	39	21	1	261	259	-2	02/01/00
5	Сіль	6	6	0	0	0	0	0	0	0	0	6	6	0	00/02/00
6	Дріжджі	і т.д.	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	
7	Цукор	....	....	....	....	....	....	....	....	....	....	....	....	....	
8	Олія	....	....	....	....	....	....	....	....	....	....	....	....	....	
9	Оцет														
10	Інші витрати (нодказев, змітки, хлібні відходи)														
11	Вода на технологічні потреби														
12	Паливо та енергія на технологічні потреби														
13	Амортизація														
14	Витрати на оплату праці														
15	Відрахування на соціальні заходи														
16	Всього витрат за центром виробничих витрат														

Код відхилення фактичних показників від бюджетних	Коди відхилення фактичних показників від бюджетних		
	1	2	3
	1 рівень	2 рівень	3 рівень
1 рівень	1	2	3
	2	3	4
	3	4	5
2 рівень	1	2	3
	2	3	4
	3	4	5
3 рівень	1	2	3
	2	3	4
	3	4	5

Склад (ПІП начальника цеха)
Перевірив (ПІП головного інженера)

Дата складання (число, місяць, рік)

Звіт про виконання бюджету центрів виробничих витрат

Звіт про виконання бюджету центрів виробничих витрат

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор
(ПІП директора)
(число, місяць, рік)

Звіт про виконання бюджету центрів виробничих витрат (проект)
за _____
(місяць, рік)

№ п/п	Показники	Цех №1 "Хлібний"				Цех №2 "Булочно-кондитерський"				Цех №3 "Хлібобулочний"				Всього		
		Бюджетний показник	Фактичний показник	Відхилення	Код відхилення	Бюджетний показник	Фактичний показник	Відхилення	Код відхилення	Бюджетний показник	Фактичний показник	Відхилення	Код відхилення	Бюджетний показник	Фактичний показник	Відхилення
1.	Обсяг виробництва, тонн:	536	563	27	01/02/01	456	465	9	01/01/01	244	245	1	01/01/01	1236	1273	37
2.	Прямі матеріальні витрати, тис.грн. всього, у т.ч. за статтями:	45256	45986	730	01/01/01	25684	25896	212	01/01/01	12653	12789	136	01/01/01	96382	84671	-11711
2.1.	борошно	і т.д.	....	.....	.....	.....	.....	.....								
2.2.	сіль	....														
2.3.	дріжджі	....														
2.4.	цукор	...														
2.5.	олія															
2.6.	юсет															
2.7.	інші прямі матеріальні витрати															
3.	Вода на технологічні потреби															
4.	Паливо та енергія на технологічні потреби															
5.	Прямі витрати на оплату праці															
6.	Відрахування на соціальні заходи															
7.	Амортизація															
8.	Зміни загальноновиробничі витрати															
9.	Постійні розподілені загальноновиробничі витрати															
10.	Всього витрат за центрами виробничих витрат															

Коди відхилень фактичних показників від планових

1 рівень

2 рівень

3 рівень

1 відхилення за рахунок неточностей в бюджетуванні

2 відхилення в процесі виробництва

3 інше (зазначити)

1 економія ресурсів

2 перевитрачання ресурсів

1 відповідальний працівник

Склад (ПІП начальника цеха)

Перевірив (ПІП головного інженера)

Дата складання (число, місяць, рік)

Звіт про виконання бюджету центрів витрат на обслуговування процесу виробництва

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор
(ПІП, підпис)
(число, місяць, рік)

Звіт про виконання бюджету центрів витрат на обслуговування процесу виробництва (проект)
за _____ (місяць, рік)

Звіт про виконання бюджету центрів витрат на обслуговування процесу виробництва

№ п.п	Показники	Цег №1 "Хлібний"			Цег №2 "Булочно-кондитерський"			Цег №3 "Хлібобулочний"			Всього					
		Бюджетний показник	Фактичний показник	Код відхилення	Бюджетний показник	Фактичний показник	Код відхилення	Бюджетний показник	Фактичний показник	Код відхилення	Бюджетний показник	Фактичний показник				
1	Обсяг виробництва, тонн:	536	563	27		456	465	9		244	245	1		1236	1273	37
2	Витрати на оплату праці, тис.грн	21.3	20	-1.3	01.02.01	24	23.0	-1	01.01.01	12	15	3	01.01.01	57.3	58	0.7
3	Вірахування на соціальні заходи	і т.д.	....	....												
4	Амортизація	....														
5	Витрати сировини	....														
6	Витрати матеріалів	....														
7	Витрати на поточний ремонт															
8	Транспортно заготівельні витрати															
9	Експлуатаційні витрати															
10	Оренда обладнання															
11	Огорожа															
12	ПММ															
13	Огорожа навколишнього середовища															
14	Огорожа праці, пожежна															
15	Мелогляд															
16	Технічне обслуговування															
17	Витрати на лабораторію															
18	Інші витрати															
20	Всього витрат за центрами витрат															

Код відхилення фактичний показник від планового

1 рівень

2 рівень

3 рівень

1 відхилення за рахунок неточностей в бюджетуванні

2 відхилення в процесі виробництва

3 інше (зазначити)

1 економія ресурсів

2 перевитрачання ресурсів

1 відповідальний працівник

Склад

Перевірив

(ПІП начальника цеху)

(ПІП головного інженера)

Дата складання (число, місяць, рік)

Джерело: сформовано автором на основі даних ТОВ « Чернігівський хлібокомбінат №2»